

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

Студентки 2 курсу, 3-м
групи,
спеціальності 071 «Облік і _____
оподаткування»
спеціалізації «Облік і _____
оподаткування»

Кривенда Вероніка
Євгеніївна

Науковий керівник
кандидат економічних наук
доцент _____

Уманців Галина
Вікторівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук
професор _____

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри _____
Сопко В.В.

« ____ » _____ 201_ р.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві
Кривенди Вероніки Євгеніївни

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи
«Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг»

Затверджена наказом ректора від «02» жовтня 2017р. № 3039

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи:

Дослідження організаційно – методологічних підходів до обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг, дослідження обліку згідно з новими законодавчими вимогами.

Об'єкт дослідження:

Процеси обліку, контролю витрат операційної діяльності на досліджуваному підприємстві ТОВ «Сторедж Логістик Компані».

Предмет дослідження:

Теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення обліку витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг.

4. Перелік графічного матеріалу

(з точним визначенням обов'язкових креслень) схеми, таблиці, графіки, діаграми

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

Розділ 1. Теоретичні основи обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг

1.1. Сутність витрат операційної діяльності як об'єкта обліку, аналізу та контролю

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

1.3. Передумови організації та методології обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності у ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організація і методика обліку витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг

2.3. Розкриття інформації про облік витрат операційної діяльності у звітності підприємства

2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства на основі сучасних інформаційних технологій

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Розробка систем контролю та аналізу витрат операційної діяльності

3.1 Організація та методика контролю витрат операційної діяльності

3.2. Аналіз витрат операційної діяльності ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Затвердження плану ВКР та назви статті	До 09.10.17	
2.	Наукова стаття	До 25.06.18	
3.	1 розділ	До 30.04.18	
4.	2 розділ	До 15.06.18	
5.	3 розділ	До 21.09.18	
6.	Подання завершеної роботи для перевірки на плагіат	До 19.10.18	
7.	Попередній захист	До 16.11.18	
8.	Подання роботи на кафедрі в переплетеному вигляді	До 30.11.18	

7. Дата видачі завдання « ____ » _____ 201__ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньої програми _____
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент _____
(прізвище, ініціали, підпис)

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There is no text or other markings on the paper.

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(підпис, дата)

12. Висновок про випускню кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента _____
(прізвище, ініціали)

може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.
(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри _____ Фоміна О.В.
(підпис, прізвище, ініціали)

« _____ » 201_ p.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ	6
1.1. Сутність витрат операційної діяльності як об'єкта обліку, аналізу та контролю	6
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження	18
1.3. Передумови організації та методології обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності у ТОВ «Сторедж Логістик Компані»	22
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ	31
2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг	31
2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг	45
2.3. Розкриття інформації про облік витрат операційної діяльності у звітності підприємства	50
2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства на основі сучасних інформаційних технологій	58
Висновки до розділу 2	63
Розділ 3. РОЗРОБКА СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	65
3.1 Організація та методика контролю витрат операційної діяльності	65
3.2. Аналіз витрат операційної діяльності ТОВ «Сторедж Логістик Компані»	81

Висновки до розділу 3

87

ВИСНОВКИ

90

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

93

ДОДАТКИ

99

ВСТУП

В ринкових умовах досить актуальним є питання обліку витрат підприємства. Витрати дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток виробничого підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, обумовлює можливість збільшення прибутку.

Будь-яке підприємство, починаючи процес виробництва або приймаючи рішення щодо його розширення, повинне бути впевнене в його прибутковості. Порівняння витрат і результатів діяльності дозволяє оцінити ефективність роботи підприємства. Без такого порівняння виникають непоправні помилки при виборі економічної політики підприємства, прийнятті важливих управлінських рішень, вибору видів підприємницької діяльності, визначенні оптимальних обсягів і структури випуску продукції (робіт, послуг), а також цін на продукцію, (роботи, послуги).

Основний фінансовий результат операційної діяльності підприємства - це прибуток, який є основою і джерелом засобів для його подальшого розвитку. Підвищити прибуток можна, збільшуючи обсяги виробництва або ціни на продукцію (роботу, послугу), що випускається. Однак це не завжди можливо і доцільно. Тому в системі розвитку підприємства в умовах значних економічних обмежень підвищення фінансового результату безпосередньо зв'язано зі зниженням операційних витрат.

Питання операційних витрат досліджували вітчизняні та зарубіжні науковці, серед них: К. В. Безверхий [1], Ф. Ф. Бутинець [4], В. Ю. Гордополов[11], О. Грицай [13], А. М. Дідик [14], В. Дерій [15], Р. О.

Костирко[31], С. М. Ксьондз [33], П. О. Куцик [34], М. М. Матюха [36], Р. Ентон, Дж. Ріс, Дж. Форстер та інші.

Мета роботи дослідження організаційно – методологічних підходів до обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг, дослідження обліку згідно з новими законодавчими вимогами.

Виходячи із мети дослідження основними завданнями роботи є:

- визначити економічну сутність, дослідити порядок визнання та оцінки витрат операційної діяльності;
- визначити класифікацію витрат операційної діяльності;
- дослідити загальну організаційно-економічну характеристику ТОВ «Сторедж Логістик Компані»;
- уточнити наявну систему організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат операційної діяльності на підприємстві з надання послуг;
- дослідити та узагальнити особливості обліку і аналізу витрат операційної діяльності на підприємстві з надання послуг;
- розробити шляхи удосконалення методики обліку та аналізу витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання;
- дослідити внутрішній контроль обліку операційних витрат підприємства з надання послуг.

Об'єкт дослідження: процес обліку, контролю витрат операційної діяльності на досліджуваному підприємстві ТОВ «Сторедж Логістик Компані».

Предмет дослідження: теоретико-методологічні та організаційно-практичні положення обліку витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг.

Базою дослідження в даній роботі є Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані».

Місцезнаходження юридичної особи: 03038, м. Київ, вулиця Ямська, будинок 28А.

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік і аналіз витрат операційної діяльності та охорону праці, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали.

Фактологічною основою дослідження є матеріали первинного, аналітичного і синтетичного обліку, виробничі звіти, фінансова звітність ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2014-2017 роки, внутрішні нормативні положення, інструкції і документи з питань охорони праці.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Сутність витрат операційної діяльності як об'єкта обліку, аналізу та контролю

Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції суб'єкта господарювання генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків від операційної діяльності є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.

Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку. Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є[7]:

- надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
- виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
- виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;

- надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами;
- виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Увага суб'єктів господарювання в процесі управління, перш за все, сконцентрована на тих операціях та процесах, що відносяться до основної діяльності підприємства та є головною метою створення підприємства і забезпечують більшу частку його доходу. Але поруч з тим, вплив на результати господарювання тих видів діяльності й операцій, які є неосновними для підприємства, досить суттєвий, а отже потребують детального вивчення їхньої наявності, доцільності та результативності.

Інша операційна діяльність на сьогоднішній день концентрує майже всі функції, які стосуються:

- результатів продажу майна підприємства (за винятком реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, фінансових інвестицій та майнових комплексів);
- операцій з іноземною валютою;
- наслідків порушення умов господарювання;
- результатів списання оборотних активів;
- інших операцій.

Слід звернути увагу на відомий елемент у визначенні звичайної діяльності, згідно якого – це будь-яка основна діяльність, а також операції, які її забезпечують або виникають у результаті її здійснення, в той час як основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Разом з тим, операційна діяльність визначена як основна діяльність підприємства, яка також включає й інші види операцій, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю[14].

Доцільно також акцентувати увагу і на тому, що розподіл звичайної діяльності на операційну та іншу (не операційну – фінансову та інвестиційну) відбувається згідно її змісту та тривалості відповідно до операційного циклу.

За таким критерієм, операційна діяльність відбувається в межах одного операційного циклу і забезпечує його здійснення, і саме з цих позицій включає основну та іншу операційну діяльність. Оскільки, як основна так і інша (неосновна) операційна діяльність, за тривалістю «вписується» в операційний цикл та забезпечують його проходження.

Інша операційна діяльність - це неосновна діяльність підприємства, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які протікають в обсязі операційного циклу та забезпечують або виникають в результаті здійсненої основної діяльності.

Норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства[43]:

- визнання витрат:

1) витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

2) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

3) витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

4) витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

5) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, амортизації) між відповідними звітними періодами.

- Не визнання витрат:

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик;
- 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п.6 П(С)БО 16;
- 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу.

Згідно з п. 5-8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати визнаються за наступних умов[43]:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Приклад: списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства.

2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів.

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Під операційними витратами (собівартість) розуміються виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності.

Операційні витрати підприємства характеризуються такими основними показниками:

- абсолютною сумою витрат. Показник дає уявлення про обсяг операційних витрат, але не дозволяє судити про їхню ефективність;

- коефіцієнтом (або рівнем) витратоємкості операційної діяльності.

Він визначається як перехід суми валового або чистого операційного прибутку до суми витрат. Даний показник є показником ефективності операційних витрат.

Також існує такий вид витрат як надзвичайні витрати: надзвичайними витратами є прямі втрати від надзвичайних подій (знищені активи) і витрати підприємства на здійснення заходів, пов'язаних з запобіганням та ліквідацією наслідків надзвичайних подій (відшкодування працівникам та їх родинам, оплата працівникам, зайнятим на відновлювальних роботах, вартість використаних матеріалів тощо).

В умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їхньому розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їхньої прибутковості. Завдання полягає не у їхній мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їхній оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети проводять аналіз на основі принципів системного, комплексного та кібернетичного підходів до аналізу економіки.

В основу системного підходу покладено дослідження об'єктів системи, розкриття їхньої цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему. Системний підхід до аналізу витрат передбачає[36]:

- виявлення місця та ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розроблення принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;

- визначення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається з системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників. Їхня динаміка і прогноз на перспективу не збігаються, коли йдеться про аналізований об'єкт загалом. Тоді комплексний підхід виступає як принцип системного підходу.

Він означає узгодження й одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників для отримання кінцевих результатів, визначення та вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу виявляється в трьох напрямках.

По-перше, в процесі аналізу враховують не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори. По-друге, в тіснішому зв'язку його цілей і завдань з цілями управління; по-третє, в багаторівневому аспекті аналізу.

Кібернетичний підхід передбачає розгляд об'єктів як системи, яка складається з елементарних перетворювачів інформації. При кібернетичному підході аналіз підпорядкований цілям синтезу економічної системи і її вдосконалення, економіко-математичні методи аналізу збігаються з системним дослідженням економіки та управління об'єктом.

Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (нормативів) витрат, за даними бухгалтерського та статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін.

Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат, виділяємо його аналітичні оцінки, пов'язані з пошуком резервів витрат та можливостями їх мобілізації. Для цього визначимо послідовність аналізу.

На першому етапі дають загальну оцінку виконанню кошторису (стандартів) витрат в розрізі економічних елементів, на другому - оцінку відхилень від стандартних прямих витрат, на третьому - аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат, на четвертому - аналіз собівартості (калькуляції) окремих виробів, на п'ятому етапі треба дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві виробничо-фінансові результати діяльності підприємства.

Створення ефективного аналітичного забезпечення управління витратами пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції (робіт, послуг);
- наявністю якісної та реальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та їхніх позицій на ринку;
- можливістю використання гнучкого ціноутворення;
- наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їхнього формування та центрами відповідальності.

З метою управління витратами господарського суб'єкта проводять їхню класифікацію, що дає змогу визначити природу та особливості формування, розподілу витрат за визначеними об'єктами управління. Для ефективного управління операційними витратами підприємства була розроблена відповідна їхня класифікація. Ця класифікація використовується в процесі обліку, аналізу, калькуляції, планування і контролю операційних витрат, що формують виробничу собівартість продукції.

Систематизація операційних витрат за класифікаційними ознаками була представлена в табл. 1.1[54].

Таблиця 1.1

Класифікація операційних витрат

Ознаки класифікації операційних витрат підприємства	Види витрат по відповідних ознаках класифікації
1. За рівнем еластичності до обсягу реалізації продукції	- змінні; - постійні
2. За змістом операційного процесу	- операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції; - операційні витрати, пов'язані із збутом продукції; - повні операційні витрати
3. За способом віднесення до конкретного об'єкту витрат	- прямі; - непрямі (обернені)
4. За відношенням до виробничого процесу	- основні; - накладні
5. За економічним змістом	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація основних фондів і нематеріальних активів; - інші витрати

До змінних загальновиробничих витрат, які змінюються пропорційно або майже пропорційно до обсягів виробництва, відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом. Такі витрати розподіляють на собівартість окремих видів продукції(послуг) з використанням обраної підприємством бази розподілу, виходячи з фактичної потужності у звітному періоді. В якості бази розподілу прямих загальновиробничих витрат можуть обиратись різні показники, з якими прямо пов'язані відповідні витрати: вартість основних матеріалів – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з

кількістю і вартістю матеріалів, що витрачаються за технологічними операціями; прямі витрати на оплату праці – якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з прямими витратами на оплату праці; витрати часу в машино-годинах – якщо у виробничий процес залучені суттєві капітальні ресурси (основні засоби) і Загальновиробничі витрати найбільшою мірою пов'язані саме з використанням обладнання і технічних засобів.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними або майже незмінними незалежно від обсягів виробництва. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням прийнятої бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальному рівні коефіцієнта використання виробничої потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням кожного конкретного виду продукції і можуть бути обчислені прямо (сировина і основні матеріали, прямі витрати на оплату праці, амортизація обладнання виробничих цехів, інші прямі витрати).

До непрямих належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (на утримання і експлуатацію устаткування, Загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. Прикладом непрямих (накладних) загальновиробничих витрат є: допоміжні матеріали, оплата праці управлінського і обслуговуючого виробничого персоналу, інші накладні витрати. На підприємствах з підвищеним рівнем спеціалізації виробництва, виділенням окремих цехів по виробництву визначеної продукції, механізованим обліком частина прямих витрат у загальній сумі зростає. Це підвищує точність

обчислення витрат окремих видів продукції, зміцнює економічні основи управління.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[43] регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати – витрати на оплату сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих, палива, електроенергії (за винятком витрат на придбання необоротних активів, які підлягають амортизації);
- витрати на оплату праці – до складу витрат підприємства включають всю нараховану заробітну плату (в тому числі матеріальну допомогу, виплати в негрошовій формі), як штатному персоналу, так і сумісникам;
- відрахування на соціальні заходи за ставками (нормами), встановленими у відсотках до витрат на оплату праці;
- амортизаційні відрахування – нарахована згідно до встановленого порядку • сума амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- інші витрати – витрати на відрядження, рекламу, послуги зв'язку, розрахунково-касове обслуговування тощо. Склад елементів операційних витрат подано у табл. 1.2.

До матеріальних витрат відносять будівельні матеріали, тару і тарні матеріали, допоміжні та інші матеріали. Специфічним видом матеріальних витрат є витрати підприємств на оплату робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами та організаціями.

Таблиця 1.2

Елементи операційних витрат

Елементи витрат	Склад елементів витрат, витрачених у виробництві
Матеріальні витрати - сировина і основні матеріали;	- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби; - паливо, енергія, запасні частини, будівельні матеріали; - тара, тарні матеріали; - допоміжні і інші матеріали.
Витрати на оплату праці: - заробітна плата за окладами і тарифами ;	- премії і доплати; - компенсаційні виплати; - оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу; - інші витрати на оплату праці; - витрати на матеріальну допомогу.
Відрахування на соціальні заходи	- відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття; - відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; - відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	- сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних матеріальних активів.
Інші операційні витрати	- витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищезазначених елементів, а саме: - витрати на відрядження; - послуги зв'язку;

У процесі надання послуг підприємства багато коштів витрачають на оплату праці. Найбільша частка припадає на основну і додаткову заробітну

плату (включаючи її індексацію) працівників, обчислену за відрядними розцінками, тарифними ставками та посадовими окладами згідно з прийнятими на підприємстві системами оплати праці. В роки економічної кризи значно поширилася натуральна оплата праці. Вона включається в основну оплату в межах, що не перевищують її тарифної частини.

Для підвищення матеріальної заінтересованості працівників на кожному підприємстві (відповідно до чинного законодавства) встановлюються надбавки і доплати до тарифних ставок і окладів за роботу в нічний час, роботу в шкідливих і важких умовах, за понаднормову роботу та ін. Ці доплати є важливим чинником ефективної організації праці. З метою закріплення кадрів аграрні підприємства виплачують також одноразові винагороди за вислугу років (надбавки за стаж роботи за фахом на даному підприємстві). Такі винагороди, як і оплата за роботу у вихідні та святкові дні і за понаднормову роботу, розглядаються як складові витрат на оплату праці. До цього елемента витрат відносять виплати за так званий неявочний час: оплата щорічних відпусток, оплата перерв, пов'язаних з виконанням державних обов'язків або проходженням обов'язкових медичних оглядів, тощо. Потрібно також пам'ятати, що оплата праці працівників соціально-культурних закладів, які перебувають на балансі підприємства, витрати на проведення оздоровчих заходів не включаються в собівартість продукції, а покриваються за рахунок прибутку підприємства.

Значну частку в структурі витрат підприємств займають відрахування на соціальні заходи. Вони здійснюються переважно за встановленими законодавством нормами. До таких витрат включають відрахування на пенсійне забезпечення і на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства та на інші соціальні заходи.

Отже, виграти є найважливішим якісним показником, що відображає результати господарської діяльності підприємства, та інструментом оцінки техніко-економічного рівня виробництва і праці, ефективності управління тощо.

Виступаючи початковою базою ціноутворення, витрати впливають на дохід, рівень рентабельності підприємства, а також на формування загальнодержавного бюджету. Витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) складаються з виробничих витрат, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, направлені на те, щоб суб'єкти підприємницької діяльності мали однакові умови для її здійснення, незалежно від організаційних форм та форм власності підприємств, мали однакові права, а також в однаковій мірі відповідали за результати своєї діяльності.

На сьогодні в Україні питанням бухгалтерського обліку та контролю приділяється особливо велика увага, так видано численний ряд нормативних документів, які регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю. Поряд з цим видано ряд документів, які встановлюють порядок ведення податкового обліку, тобто визначення складу валових доходів та валових витрат підприємства з метою обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

До основних регулюючих документів та положень належать:

- Закони України, Кодекси, Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України;
- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Накази Міністерства фінансів України;
- документи, що регулюють облікову політику підприємства.

До регулюючих джерел ведення бухгалтерського обліку операційних витрат відносять:

- Президента України, Верховну раду України, Кабінет Міністрів України;
- Міністерство фінансів України, інші органи виконавчої влади;
- Міністерства та відомства;
- Управлінський персонал організації.

До функцій регулюючих документів і положень належать:

1. Встановлення єдиної правової і методологічної основи організації і ведення бухгалтерського обліку, складання звітності;
2. Регулювання загальних принципів організацій і ведення бухгалтерського обліку, надання бухгалтерської звітності, правил і порядку звітності окремих об'єктів бухгалтерського спостереження;
3. Включання документів, на основі яких встановлено порядок формування і складання бухгалтерської звітності;
4. Інструкція та інші документи в рамках облікової політики самих господарюючих суб'єктів за складом, формам, їх адресами і термінів подання сегментної звітності як для зовнішніх користувачів, так і внутрішніх цілей.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99 р.[20] визначено основні положення щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та операційних витрат, зокрема. Згідно ст. 12 вищезазначеного закону існують підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення. Підприємствами, що становлять суспільний інтерес є:

- підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів;
- банки;
- страховики;

- недержавні пенсійні фонди;
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);
- великі підприємства (сукупна вартість активів – понад 20 млн євро, чистий дохід – більше 40 мільйонів євро, а середня чисельність працівників – понад 250 осіб).

Згідно частини 3 статті 55 Господарського кодексу України суб'єкти підприємництва поділяються на категорії:

- 1) Суб'єкти великого підприємництва, середня кількість працівників яких становить більше 250 осіб, а річний дохід від будь-якої діяльності має становити більше 50 мільйонів євро;
- 2) Суб'єкти середнього підприємництва, середня кількість працівників яких має становити не менше 50 і не більше 250 осіб, а річний дохід від будь-якої діяльності має становити від 10 до 50 мільйонів євро;
- 3) Суб'єкти малого підприємництва, середня кількість працівників має становити від 10 до 50 осіб, а річний дохід – від 2 до 10 мільйонів євро.
- 4) Суб'єкти мікропідприємництва, середня кількість працівників має складати не менше або 10 осіб, а річний дохід – не менше або 2 мільйонів євро.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА)[61] - повна назва Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг - міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності. Вони видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Призначення стандартів полягає у забезпеченні:

- високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг;
- високого іміджу професії аудитора;
- взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу;

- вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів;
- розуміння користувачів аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки

Для підприємств важливо дотримуватися Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[20], що докорінно змінюють існуючу систему бухгалтерського обліку і дають можливість користуватися публічною бухгалтерською звітністю іноземним інвесторам та самим керівникам, а також здійснювати внутрішній та зовнішній контроль діяльності підприємства, в тому числі аудит операційної діяльності.

При здійсненні бухгалтерського обліку та аудиту важливим є встановлення факту дотримання підприємствами, що надають послуги, наступних нормативних документів, що вказані у Додатку А.

Провівши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та аудиту можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко освітлені.

Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійний характер, так як до них вносяться зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу нормативної бази.

Позитивним є те, що на сьогоднішній день взяті до уваги та широко застосовуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, а також прийнято Закон України: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[20], який запроваджує нові принципи та засади бухгалтерського обліку.

Щодо спеціальної літератури, то нині питанням обліку, аналізу та аудиту приділяється особлива увага з боку вітчизняних авторів. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

Характеристика спеціальної літератури з даної теми наведена у Додатку Б.

1.3. Передумови організації та методології обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності у ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Порядок бухгалтерського обліку затрат ґрунтуються на національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Витрати - зменшення економічних вигод в вигляді вибуття ресурсів або зростання зобов'язань, що призводять до зменшення особистого капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення).

Методологічні основи формулювання в бухгалтерському обліку інформування про затрати товариства та розкриття якої в фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати»[43]. Норми цього П(С)БО поширюються на товариства, організації і інших юридичних людей самостійно від форм особистості (крім банків та бюджетних установ). Однак операція цього П(С)БО не поширюється на затрати, пов'язані із здійсненням будівельних угод та наданням послуг із їхньої здійснень.

В управлінні поточними витратами торговельної діяльності, крім зазначених класифікаційних ознак, можна застосовувати додаткові ознаки класифікації – за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за періодами, за центрами відповідальності чи місцем виникнення, за ступенем однорідності, за можливістю аудиту в конкретному структурному підрозділі, за принципами організації управління.

Для вирішення цієї задачі необхідно використовувати системну класифікацію витрат, яка дає змогу, по-перше, визначити фактори, що впливають на формування витрат і їх розмір; по-друге, встановити центри відповідальності (місця виникнення); по-третє, виявити найбільш вагомні види витрат і розробити заходи щодо мінімізації їх розміру.

Витрати включаються до Звіту про фінансові результати на підставі принципу відповідності. Тому витрати визнаються в момент виникнення і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати визнаються на підставі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами. Сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції.

У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації витрати, оптимізації результатів діяльності підприємства через використання принципів і методів управлінського обліку.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною

мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

Облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу VIII «Витрати за елементами»;
- малими та неприбутковими організаціями;
- за допомогою рахунків класу IX «Витрати діяльності»;
- всіма іншими підприємствами;
- за допомогою рахунків класів VIII і IX – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

Схема обліку операційних витрат і доходів з використанням рахунків класу[24] – IX «Витрати діяльності, дає змогу згрупувати витрати операційної діяльності, які в кінці звітного періоду теж списуватимуться на рахунок 79 «Фінансові результати» субрахунок 791 «Результат основної діяльності». Підприємства торгівлі також можуть використовувати зазначений варіант обліку, проте замість рахунків 23, 26 та 91 використовувати рахунок 28 «Товари». Використання такого варіанту дає змогу здійснювати детальніший облік витрат.

Ті підприємства, які використовують метод розширеного обліку, можуть системним шляхом отримати інформацію про елементи витрат, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в бухгалтерії підприємства внаслідок списання витрат роблять два проведення замість одного.

Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 80 «Матеріальні витрати» з кредиту рахунку 20

«Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунка 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

У кінці звітної періоду сальдо рахунків класу VIII або IX списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображається прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані» здійснює облік витрат за допомогою рахунків класів VIII «Витрати за елементами» та IX «Витрати діяльності».

Базою дослідження в даній роботі є Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані», яке знаходиться на ринку з 2007 року.

Товариство створено у формі товариства з обмеженою відповідальністю з правом найму робочої сили, згідно Закону України «Про господарські товариства», Закону України «Про підприємництво» є юридичною особою у відповідності з законодавством України.

Товариство має відповідні рахунки у банках, круглі печатки зі своїм найменуванням, штампи, а також знак для товарів та послуг, іншу атрибутику юридичної особи.

Місцезнаходження юридичної особи: 03038, м. Київ, вулиця Ямська, будинок 28А.

Для забезпечення діяльності Товариства під час його створення було створено Статутний фонд за рахунок внесків учасників. Розмір Статутного фонду складає 200 000 гривень.

З метою отримання прибутку ТОВ «Сторедж Логістик Компані» здійснює такі види діяльності:

- надання повного комплексу складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння;
- надання митно-брокерських послуг;

- надання складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння на митно–ліцензійному складі.

Облікова політика на ТОВ «Сторедж Логістик Компані» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р.[20]. Облікова політика застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам Закону і кожному конкретному П(С)БО. Підприємство здійснює бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність і представляє її органам державної статистики. Відповідальність за стан обліку та своєчасність подання звітності покладається на директора та головного бухгалтера ТОВ «Сторедж Логістик Компані».

Згідно Штатного розкладу ТОВ «Сторедж Логістик Компані», який наведено у Додатку В, представлено організаційну структуру підприємства на рис. 1.1.



Рис.1.1 Організаційна структура ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Структуру і штат бухгалтерії затверджує голова правління підприємства у відповідності з типовими структурами апарату управління і нормативами чисельності спеціалістів та службовців з врахуванням об'ємів роботи за погодженням з головним бухгалтером.

Функціональні обов'язки персоналу бухгалтерії:

1. Достовірна і раціональна організація бухгалтерського обліку, відповідність вимогам оперативного керівництва підприємства, суворе дотримання встановлених правил ведення обліку.
2. Запровадження передових форм і методів бухгалтерського обліку на основі широкого використання обчислювальної техніки.
3. Організація обліку основних засобів та інших цінностей підприємства, витрат обертання виконання кошторисів витрат.
4. Організація розрахунків по зарплаті з працівниками підприємства.
5. Складання балансу, бухгалтерської та фінансової звітності.
6. Своєчасне нарахування і контроль своєчасності перерахування податків та платежів в державний бюджет.
7. Забезпечення документального відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій зв'язаних з рухом грошових засобів, нарахування податків та платежів в державний бюджет.
8. Здійснення контролю за своєчасним проведенням інвентаризації грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей.
9. Прийняття мір про попередження недостач, крадіжок, інших порушень та зловживань, забезпечення своєчасності оформлення матеріалів по недостачах, крадіжках та інших зловживань, здійснення контролю за передачею в належних випадках матеріалів в судово-слідчі органи.
10. Складання бухгалтерської статистичної та податкової звітності на основі достовірних первинних документів і відповідальних бухгалтерських записів, своєчасне представлення її відповідним органам.

11. Здійснення економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства по даних бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарчих резервів, ліквідації втрат і невиробничих витрат.

12. Участь в розробці раціональної планової та облікової документації.

13. Застосування затверджених в установчому порядку типових уніфікованих форм первинної облікової документації, суворе дотримання порядку оформлення цієї документації.

14. Забезпечення суворого дотримання касової і розрахункової дисципліни, дотримання порядку виписки чеків, чекових книжок.

15. Забезпечення зберігання бухгалтерських документів та бухгалтерського архіву у встановленому порядку.

16. Здійснення контролю за правильним і своєчасним оформленням приймання і витрачання матеріалів, палива, товарів та інших цінностей, за своєчасне пред'явлення претензій до постачальників, своєчасним стягненням дебіторської і погашення кредиторської заборгованості, правильним витрачанням фонду оплати праці, нарахуванням і видачею всіх видів премій, винагород та допомоги, дотриманням встановлених штатів, посадових окладів, кошторисів та інших витрат, а також дотриманням платіжної і фінансової дисципліни, обґрунтованим і законним списанням з бухгалтерського балансу недостач, втрат, дебіторської заборгованості, правильним своєчасним проведенням і оформленням у встановленому порядку переоцінки товарно-матеріальних цінностей.

Для ведення бухгалтерського обліку підприємство використовує набір програм «1С: Підприємство 8.1».

Що стосується системи оподаткування, то ТОВ «Сторедж Логістик Компані» користується загальною системою оподаткування, яка вона складається з сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. Розмір та порядок обчислення та сплати податків встановлюється окремими нормативно-правовими актам.

Спираючись на Звіт про фінансові результати підприємства за 2014-2017 рр.(Додаток Г), можемо проглянути динаміку обсягу та складу доходів і витрат підприємства у Додатку Д.

Отже, об'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані», яке знаходиться на ринку вже 11 років. Підприємство спеціалізується на наданні повного комплексу складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння. Компанія має всі необхідні санітарні та дозвільні документи на відповідні види діяльності. Крім того, підприємство надає своїм клієнтам митно-брокерські послуги і має власний митно-ліцензійний склад. Діяльність підприємства здійснюється відповідно до законодавства та норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Висновки до розділу 1

1. Операційна діяльність — це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції суб'єкта господарювання генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків від операційної діяльності є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.

2. Операційні витрати (собівартість) розуміються виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності.

Операційні витрати підприємства характеризуються такими основними показниками:

- абсолютною сумою витрат. Показник дає уявлення про обсяг операційних витрат, але не дозволяє судити про їхню ефективність;
- коефіцієнтом (або рівнем) витратоємкості операційної діяльності.

Він визначається як відношення суми валового або чистого операційного прибутку до суми витрат. Даний показник є показником ефективності операційних витрат.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати – витрати на оплату сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих, палива, електроенергії (за винятком витрат на придбання необоротних активів, які підлягають амортизації);
- витрати на оплату праці – до складу витрат підприємства включають всю нараховану заробітну плату (в тому числі матеріальну допомогу, виплати в не грошовій формі), як штатному персоналу, так і сумісникам;
- відрахування на соціальні заходи за ставками (нормами), встановленими у відсотках до витрат на оплату праці;
- амортизаційні відрахування – нарахована згідно до встановленого порядку • сума амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- інші витрати – витрати на відрядження, рекламу, послуги зв'язку, розрахунково-касове обслуговування тощо.

4. Облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу VIII «Витрати за елементами»;
- малими та неприбутковими організаціями;

- за допомогою рахунків класу IX «Витрати діяльності»;
- всіма іншими підприємствами;
- за допомогою рахунків класів VIII і IX — підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг

Для узагальнення та відображення інформації щодо господарської діяльності використовують сукупність прийомів та процедур. Основні методи обліку наведені у табл.2.1[56].

Таблиця 2.1

Основні методи обліку

Метод	Опис методу
Документування	спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо).
Інвентаризація	спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Інвентаризація об'єктів обліку здійснюється через вимірювання, зважування, перерахунок, звірення. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природне осушення, часткове псування та розкрадання майна підприємства.
Оцінка	спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінювання натуральні і трудові характеристики (вимірники) господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).
Рахунки	спосіб групування за певною системою фінансово-економічної інформації для її поточного відображення у бухгалтерському обліку і для здійснення контролю за господарськими процесами, станом господарських засобів та джерел їх формування. Наприклад, на рахунку 10 відображається наявність, надходження і вибуття основних засобів підприємства, на рахунку 20 - наявність, надходження і вибуття виробничих запасів, на

Продовження табл. 2.1

	на рахунку 66 - нарахування і виплата заробітної платні працівникам підприємства.
Калькулювання	метод обчислення собівартості виготовлення одиниці товарно-матеріальних цінностей або одиниці виконаних робіт. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).
Подвійний запис	подвійне відображення у бухгалтерському обліку кожної господарської операції: у дебеті одного чи декількох рахунків та одночасно у кредиті одного чи декількох рахунків на одну й ту саму суму. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.
Бухгалтерський баланс	спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за складом і використанням та джерелами формування на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.
Бухгалтерська звітність	сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період. Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

При веденні бухгалтерського обліку витрат обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення безпомилкового та прозорого обліку. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факт здійснення такої операції, тобто це письмове свідцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 «Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV[20]. Згідно пункту другому вище зазначеної статті первинні та зведенні облікові документи

можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Документування операцій, що підтверджують витрати в достатній мірі регламентовано на законодавчому рівні типовими формами і дає можливість правильно і в повному обсязі обліковувати витрати, проводити поточний аналіз та запобігання перевитрачанням, контролювати всі процеси виробництва.

До первинних документів, що використовуються при веденні бухгалтерського обліку операційних витрат можна віднести:

- видатковий касовий ордер;
- накладна;
- податкова накладна;
- відомість про нарахування заробітної плати;
- наказ про облікову політику, де зазначено метод калькулювання послуг, що надаються підприємством;
- інше.

Підприємства з надання послуг використовують при веденні бухгалтерського обліку господарських операцій План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який структурно складається з 10 класів, які включають балансові, номінальні та позабалансові рахунки. План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані

балансові рахунки, об'єднані в класи з розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки.

Рахунки 8 класу[24] (Додаток Е) призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На рахунках 8 класу, крім рахунку 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих та виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки 8 класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та рахунками класу 9 «Витрати діяльності»(Додаток Ж). Основні вимоги до визнання, складу

та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом - списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерський облік указаних цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту та кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Облік витрат на підприємствах може здійснюватися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;
- за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;
- за допомогою рахунків класів 8 і 9.

Підприємства, що надають послуги облікують витрати за допомогою рахунків класів 8 і 9, тобто усі операційні витрати спочатку відображають за дебетом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та одночасно їх списують за

функціональним призначенням у дебет рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» за елементами.

Виробничу та фактичну собівартість реалізованих послуг відображають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на субрахунок рахунку 79 «Фінансові результати», який обліковує та узагальнює інформацію щодо фінансових результатів діяльності підприємства, 791 «Результат операційної діяльності». На зазначеному субрахунку визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. Основні бухгалтерські проведення із загальновиробничих витрат наведені у Додатку И.

Суми визнаних загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», а за кредитом відбувається списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Основні бухгалтерські проведення із загальногосподарських витрат наведені у Додатку К.

Сума визнаних витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції (товарів, робіт, послуг) відображається за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут», а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Витрати на збут не включають витрати, які за договором виконує постачальник послуг за окрему плату. Основні бухгалтерські проведення із витрат на збут наведені у Додатку Л.

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Підприємства, що надають послуги обліковують витрати за допомогою рахунків класів 8 і 9, тобто усі операційні витрати спочатку відображають за дебетом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та одночасно їх списують за функціональним призначенням у дебет рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» за елементами.

Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності підприємства з надання послуг використовують рахунки 9 класу «Витрати діяльності»[24], основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[43]. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» фактична собівартість наданих послуг, за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості наданих послуг, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки (табл. 2.2):

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

902 «Собівартість реалізованих товарів»

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

904 «Страхові виплати»

На субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

На субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

На субрахунку 904 «Страхові виплати» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестрахування) при настанні страхового випадку.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунку 90 «Собівартість реалізації»

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
21 «Поточні біологічні активи»	79 «Фінансові результати»
23 «Виробництво»	
26 «Готова продукція»	
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	
28 «Товари»	
30 «Готівка»	
31 «Рахунки в банках»	
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
91 «загальновиробничі витрати»	

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	23 «Виробництво»
20 «Виробничі запаси»	39 «Витрати майбутніх періодів»
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	90 «Собівартість реалізації»
23 «Виробництво»	
30 «Готівка»	
31 «Рахунки в банках»	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
39 «Витрати майбутніх періодів»	
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
50 «Довгострокові позики»	
60 «Короткострокові позики»	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	
65 «Розрахунки за страхуванням»	

66«Розрахунки за виплатами працівникам»	
68«Розрахунки за іншими операціями»	
80 «Матеріальні витрати»	
81 «Витрати на оплату праці»	
82 «Відрахування на соціальні заходи»	
83 «Амортизація»	
84 «Інші операційні витрати»	

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться по статтям, які представлені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунку 92 «Адміністративні витрати»

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	79 «Фінансові результати»

20 «Виробничі запаси»	
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	
23 «Виробництво»	
26 «Готова продукція»	
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	
28 «Товари»	
30 «Готівка»	
31 «Рахунки в банках»	
33 «Інші кошти»	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
39 «Витрати майбутніх періодів»	
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
50 «Довгострокові позики»	
60 «Короткострокові позики»	

Продовження табл. 2.4

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	
65 «Розрахунки за страхуванням»	
68 «Розрахунки за виплатами працівникам»	
80 «Розрахунки за іншими операціями»	
81 «Витрати на оплату праці»	
82 «Відрахування на соціальні заходи»	
83 «Амортизація»	

84 «Інші операційні витрати»	
------------------------------	--

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту послуг. Аналітичний облік ведеться по статтям, які представлені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунку 93 «Витрати на збут»

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	79 «Фінансові результати»
20 «Виробничі запаси»	
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	
23 «Виробництво»	

Продовження табл. 2.5

26 «Готова продукція»	
28 «Товари»	
30 «Готівка»	
31 «Рахунки в банках»	
33 «Інші кошти»	

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
39 «Витрати майбутніх періодів»	
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	
50 «Довгострокові позики»	
60 «Короткострокові позики»	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	
65 «Розрахунки за страхуванням»	
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	
68 «Розрахунки за іншими операціями»	
80 «Матеріальні витрати»	
81 «Витрати на оплату праці»	
82 «Відрахування на соціальні заходи»	
83 «Амортизація»	
84 «Інші операційні витрати»	

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

941 «Витрати на дослідження і розробки»

942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

944 «Сумнівні та безнадійні борги»

945 «Втрати від операційної курсової різниці»

946 «Втрати від знецінення запасів»

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»

949 «Інші витрати операційної діяльності»

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини,

матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та

інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

Отже, підприємства, що надають послуги, в більшості, узагальнюють інформацію про витрати операційної діяльності за допомогою рахунків 9 класу «Виробничі витрати». За дебетом рахунків зазначеного класу відображається сума визнаних витрат, а за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг

Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності підприємства з надання послуг, як і ТОВ «Сторедж Логістик Компані», використовують рахунки 9 класу «Витрати діяльності»[24], основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[43]. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом — списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати»(табл. 2.6).

Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані» - суб'єкт малого підприємництва, так як відповідає наступним критеріям:

- балансова вартість активів — до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 8 мільйонів євро;

- середня кількість працівників — до 50 осіб.

Таблиця 2.6

**Кореспонденція рахунків з обліку операційних витрат ТОВ «Сторедж
Логістик Компані» за 2017р.**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Су ма
		Дебет	Кредит	
1.	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробни чі витрати»	X
2.	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробни чі витрати»	X
3.	Передано в експлуатацію МШП загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	X
4.	Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92 «Адміністративні витрати»	301 «Каса в національній валюті»	X
5.	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	X
6.	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»	X
7.	Проведені відрядження на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	X
8.	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	X
9.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	X
10.	Списано витрати на збут	791 «Результат	93 «Витрати	X

	на фінансові результати	основної діяльності»	на збут»	
--	-------------------------	----------------------	----------	--

Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності суб'єкти малого підприємництва керуються статтями Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»[62] при складанні річної фінансової звітності(табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Статті НП(С)БО 25, якими керуються при узагальненні інформації про операційні витрати у річній фінансовій звітності

№ п.п.	Назва статті	Що зазначається
2.5.	«Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»	Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів.
2.6.	«Інші витрати»	Інші витрати операційної діяльності та інші витрати звичайної діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 101. У цій статті також наводиться інформація про втрати від надзвичайних подій.

2.7.	«Фінансовий результат оподаткування» до	Різниця між чистими доходами та всіма витратами підприємства.
2.8.	«Податок прибуток» на	Сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.
2.9.	«Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування» після	Різниця між витратами і доходами, які не визнаються витратами або доходами Податковим кодексом України та не відображені у складі витрат і доходів в інших статтях.

ТОВ «Сторедж Логістик Компані» складає наступну річну фінансову звітність:

1. Баланс (форма № 1-м);
2. Звіт про фінансові результати (форма № 2-м)(Додаток Г).

Згідно НП(С)БО 25 собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з таких витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці і соціальне страхування;
- амортизації основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);
- інших прямих витрат загальновиробничих витрат;
- зменшених на суму зменшення залишку на кінець періоду (порівняно із залишком на початок періоду) незавершеного виробництва і готової продукції, який визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів, або за результатами інвентаризації на кінець звітного

періоду. Залишок готової продукції оцінюється за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюється за матеріальними витратами і витратами на оплату праці.

Усі складові виробничої собівартості послуг, що надає ТОВ «Сторедж Логістик компанії», розподіляють за елементами, що представлені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Складові виробничої собівартості ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

№ з/п	Елемент витрат	Складові витрат
1.	Прямі матеріальні витрати	- послуги з охорони складських приміщень; - паливо; - послуги с фумігації складських приміщень; - вартість комунальних послуг; - послуги з відео нагляду.
2.	Прямі витрати на оплату праці	- заробітна плата митним брокерам; - інші виплати митним брокерам; - заробітна плата робітникам митного складу; - інші виплати робітникам митного складу.
3.	Інші прямі витрати	- оренда приміщення для створення митного складу;

		- оренда автотранспорту.
4.	Загальновиробничі витрати	Відсутні.

На кожному підприємстві має бути затверджена облікова політика підприємства, у якій передбачено усі можливі суттєві аспекти формування виробничої собівартості продукції(послуг), а також здійснювати аналітичний облік собівартості реалізованих послуг.

Отже, підприємства з надання послуг в переважній більшості суб'єкти малого підприємництва, що для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності використовують рахунки 9 класу «Витрати діяльності»[24], основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[43]; керуються статтями Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»[62] при складанні річної фінансової звітності.

2.3. Розкриття інформації про облік витрат операційної діяльності у звітності підприємства

Підготування фінансової звітності виконується з дотриманням певних принципів, як наприклад періодичності чи послідовності, повний перелік яких наведено і визначено в п.18 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[41]. Основа фінансової звітності – це складання Балансу (форма №1). Регулює складання Балансу та склад його статей П(С)БО 2 «Баланс». Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Щодо відображення витрат, то в статті «Основні засоби» відображається, поряд з іншими показниками, сума нарахованого зносу основних засобів. В статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво та незакінчені роботи, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників по контрактам. В статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців чи замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги. В складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце в даному звітному періоді чи попередніх періодах, але відносяться до наступних звітних періодів. У складі забезпечень майбутніх витрат та платежів відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати та платежі величина яких може бути визначена лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Зразок Форми №1 «Баланс» подано в додатку до П(С)БО 2(Додаток М).

Звіт про фінансові результати є наступною формою розкриття фінансової звітності — це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Порядок заповнення статей витрат Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і відповідність регістрів бухгалтерського обліку рядкам форми № 2 наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Заповнення статей витрат Звіту про фінансові результати

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення	Примітка
Розділ І. Фінансові результати			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Кт субрах. 901, 902, 903 з Дт субрах. 791	Відображають виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Показник наводять у дужках.
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рах. 92 з Дт субрах. 791	Відображають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Показник наводять у дужках.
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рах. 93 з Дт субрах. 791	Наводять витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме: витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. Показник наводять у дужках.

Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рах. 94 з Дт субрах. 791	У цьому рядку відображають: — собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, і групи вибуття; — втрати від операційних курсових різниць; — втрати від знецінення запасів; — відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної понад резерв безнадійної дебіторської заборгованості; — визнані економічні (фінансові) санкції; — відрахування на забезпечення майбутніх операційних витрат; — інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, які включають до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). Показник наводять у дужках.
		Ряд. 2180 $\geq$ ряд. 2181 + ряд. 2182	
Додатковий рядок (Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю)	2181	Обороти за Дт субрах. 940 (крім витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	Відображають витрати від зміни вартості активів (інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо), що оцінюються за справедливою вартістю (у тому числі з ряд. 2180). Показник наводять у дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату.
Додатковий рядок (Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції)	2182	Обороти за Дт субрах. 940 з Кт рах. 23 (у частині витрат від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції)	Відображають витрати від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності (у тому числі з ряд. 2180). Показник наводять у дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату.

Закінчення табл. 2.9

Фінансові витрати	2250	Обороти за Кт рах. 95 з Дт субрах. 792	Показують витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів згідно з <i>П(С)БО 31</i>). Показник наводять у дужках.
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Кт рах. 96 з Дт субрах. 792	Відображають збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведуть методом участі в капіталі. Показник наводять у дужках.
Інші витрати	2270	Обороти за Кт рах. 97 з Дт субрах. 793	У цьому рядку відображають: — собівартість реалізації фінансових інвестицій; — втрати від уцінки фінансових інвестицій і необоротних активів; — втрати від неопераційних курсових різниць; — витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю; — інші витрати, що виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Показник наводять у дужках.
.Витрати (дохід) з податку	2300	Обороти за Кт рах. 98 з	Відображають суму витрат з податку на прибуток,

на прибуток		Дт рах. 79	визначений згідно з <u>П(С)БО 17</u> . Показник наводять у дужках.
		Обороти за Дт рах. 98 з Кт рах. 79	Зазначають суму доходу з податку на прибуток підприємства відповідно до <u>П(С)БО 17</u> .
Розділ II. Сукупний дохід			
Розділ III. Елементи операційних витрат			
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рах. 80 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих запасів і товарів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28.	
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рах. 81 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 66 і субрах. 471 (у частині сум забезпечень на виплату відпускних), 477 (у частині забезпечень на матеріальне заохочення).	
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рах. 82 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 65 і субрах. 471 (у частині сум страхових внесків від забезпечень на оплату відпусток), 472, 477 (у частині сум страхових внесків від забезпечень на матеріальне заохочення).	
Амортизація	2515	Обороти за Дт рах. 83 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 13.	
Інші операційні витрати	2520	Обороти за Дт рах. 84 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих товарів і запасів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, субрах. 473, 474.	
Разом	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520	
Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій			

В статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. В статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції. В статті «Інші операційні витрати» відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від обезцінювання запасів та інші витрати, що виникли в ході операційної діяльності підприємства.

Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) є наступним документом фінансової звітності в якому відображаються витрати. Примітки до фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними стандартами. Хоч даний документ регулюється Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302, важливим є факт того, що даний наказ повністю спирається на

положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Відносно відображення витрат, даний наказ спирається на П(С)БО 16 «Витрати»[43]. У Примітках до фінансової звітності витрат стосується частина V «Доходи і витрати», яку наведено у табл. 2.10. Підприємство може подавати звіт використовуючи не всі частини даного документу виходячи зі специфіки діяльності. До цієї форми звітності потрапляють фінансові та інвестиційні витрати.

Таблиця 2.10

Частина V «Доходи і витрати у Примітках до фінансової звітності»

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500		

Закінчення табл. 2.10

дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530		X
Проценти	540	X	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570		
Доходи від об'єднання підприємств	580		
Результат оцінки корисності	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		X
Списання необоротних активів	620	X	
Інші доходи і витрати	630		

Наступним звітом, що входить до річної фінансової звітності, є «Звіт про рух грошових коштів», який підприємство заповнює на свій розсуд за прямим методом (форма № 3) (Додаток Н), чи за непрямим методом (форма № 3-н). Інформація, яка стосується витрат, відображається у Розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» (табл. 2.11), Розділі II «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності» (табл. 2.12), Розділі III «Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності» (табл. 2.13).

Таблиця 2.11

Рядки витрат у Розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Витрати за обмінними операціями:		X	X
витрати на виконання бюджетних програм	3100	X	X
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	X	X
витрати з продажу активів	3115	X	X
інші витрати за обмінними операціями	3120	X	X
Витрати за необмінними операціями:		X	X
трансфери, з них:	3125	X	X

Продовження табл. 2.11

кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	X	X
інші витрати за необмінними операціями	3130	X	X
Інші витрати	3180	X	X
Усього витрат від операційної діяльності	3190	X	X

Таблиця 2.12

Рядки витрат у Розділі II «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності»

Стаття	Код рядк а	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3245	X	X
основних засобів	3250	X	X
інвестиційної нерухомості	3255	X	X
нематеріальних активів	3260	X	X
незавершених капітальних інвестицій	3265	X	X
довгострокових біологічних активів	3270	X	X
Інші витрати	3285	X	X
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	X	X

Таблиця 2.13

Рядки витрат у Розділі III «Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності»

Стаття	Код рядк а	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Витрати на:			
надання кредитів	3350	X	X
погашення позик	3355	X	X
сплату відсотків	3360	X	X

Інші витрати	3380	X	X
Коригування	3385	X	X
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	X	X

Також підприємства складають «Звіт про власний капітал» (форма № 4), метою складання якого є розкриття і аналіз інформації щодо змін у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Підприємства з надання послуг у більшості випадків – суб'єкти малого підприємництва, які, згідно з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», складають таку річну фінансову звітність:

- Баланс (форма № 1-м);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2-м).

Склад статей Балансу (ф. № 1-м) передбачає об'єднання деяких статей Балансу підприємства в одну статтю (основні засоби і нематеріальні активи, виробничі запаси, готова продукція та товари, довгострокові фінансові інвестиції, поточна дебіторська та кредиторська заборгованість, вилучений капітал, забезпечення майбутніх витрат, довгострокові зобов'язання, вилучення окремої статті за векселями). Інша поточна дебіторська заборгованість наводиться в оцінці «нетто», тобто за первісною вартістю іншої поточної дебіторської заборгованості, зменшеної на суму створеного за нею резерву сумнівних боргів.

Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) у цьому звіті визначають з урахуванням витрат діяльності за елементами, тому що складання цього звіту ґрунтується на використанні рахунків класу 8. Оскільки частина витрат діяльності, включена до елементів витрат, може залишатися у незавершеному виробництві та в нереалізованій готовій продукції, то на таку суму змін (аналогічні статті балансу на початок року та кінець звітного періоду) здійснюється коригування (визначення остаточного) фінансового результату.

Крім того, у зв'язку з тим, що до витрат діяльності за жодним елементом не включається собівартість реалізованих товарів, такий показник наводиться окремо в рядку 140 та вираховується при визначенні фінансового результату.

Сума заборгованості на кінець звітного періоду з виплат працівникам, яку не погашено (не виплачено) в установлений колективним договором строк, наводиться у Балансі у вписуваному рядку 665 без його включення до підсумку балансу.

У Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) сума єдиного податку й єдиного (фіксованого) податку відображаються в рядку 130 «Інші операційні витрати» і розшифровуються, як у тому числі шляхом вписування назви конкретного податку і плати, які сплачуються суб'єктом малого підприємництва, у рядку 131. Зауважимо, що вся сума вищезазначених податків включається до елементу «Інші операційні витрати» без поділу і включення до елементу «Відрахування на соціальні заходи».

Згідно з П(С)БО 25 малі підприємства не ведуть облік відстрочених податків. Сума такого показника у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) заповнюється за сумою поточного податку на прибуток, яку визначено за податковим законодавством.

Зазначені підприємства мають наводити у примітках (поясненнях) до Звіту інформацію у довільній формі щодо облікової політики та змін, а також, як і всі інші юридичні особи, інформацію про дату затвердження звітності та орган управління підприємства, що її затвердив.

Отже, річна фінансова звітність підприємств з надання послуг складається з:

1. Баланс (форма № 1);
2. Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
3. Звіт про рух грошових коштів (форма № 3, форма № 3-н);
4. Звіт про власний капітал (форма № 4);
5. Примітки до річної фінансової звітності (форма №5).

Підприємства, які є суб'єктами малого підприємництва складають свою звітність згідно П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства на основі сучасних інформаційних технологій

Сучасна фаза розвитку вітчизняної економіки характеризується становленням системи ринкових відносин і створенням відповідного їй господарського механізму та інфраструктури. Відповідно цей процес вимагає розробки нових підходів до управління підприємством, які будуть спрямовані на формування та реалізацію успішної тактики і стратегії підприємницької діяльності. Зважаючи на це, надзвичайно важливою постає проблема інформаційного забезпечення процесу управління. Адже від якості та своєчасності отриманої інформації залежить його ефективність, а у перспективі — успішність і конкурентоспроможність самого бізнесу в динамічних ринкових умовах.

З огляду на це, важливого значення набуває необхідність удосконалення фінансового обліку в цілому й обліку доходів, витрат і фінансових результатів, зокрема, як найважливіших складових інформаційної системи підприємства.

Облік витрат посідає визначальне місце в обліково-аналітичному процесі підприємства, оскільки на ньому базуються економічні показники виробництва продукції. Під операційними витратами (собівартість) розуміються виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності. Вибір програмного забезпечення для автоматизованого ведення обліку, а отже й визначення фінансових результатів і складання звітності залежить від фінансових можливостей підприємства й масштабів запланованої автоматизації. Тому цей процес передбачає оцінку найбільш раціонального підходу до впровадження

автоматизованих облікових систем. Існують чотири основні підходи до розв'язання такої проблеми [53]:

- універсальний (програмне забезпечення (ПЗ) для автоматизації найтипівіших процесів та вирішення найпоширеніших комплексів задач бухгалтерії);
- спеціалізований (ПЗ, яке враховує специфіку діяльності підприємства);
- компонентний (поетапна автоматизація облікового процесу);
- індивідуальний (розробка унікального програмного продукту згідно умов замовлення та особливостей обліку на підприємстві).

Автоматизована система обліку повинна забезпечувати:

1. Постійне спостереження за поточним станом об'єкта управління та його характеристик;
2. Адаптацію до прийнятої практики бізнесу та модифікації, якщо така практика змінюється;
3. Підтримку професійної діяльності управлінських працівників;
4. Взаємодію з управлінським персоналом;
5. Здійснення збирання та аналізу даних для управління й автоматичного виконання програмних засобів при настанні конкретного моменту з формуванням необхідної звітності;
6. Реалізацію системи рекомендацій для користувачів;
7. Ефективне збереження даних та можливість доступу до них кінцевого користувача зі свого робочого місця

Основні проблеми, пов'язані з комп'ютеризацією обліку доходів, витрат і фінансових результатів з операційної діяльності підприємств, стосуються, насамперед:

- організації їх аналітичного обліку;
- можливості застосування різноманітних методик визначення доходів і витрат у розрізі різних видів товарів;
- формування необхідної звітності для потреб управління;

- навчання персоналу,
- підготовка бухгалтерського обліку до автоматизації,
- введення облікових даних, витрати на технічну підтримку, в
- витрати на періодичні оновлення програмного продукту
- конфіденційності інформації тощо.

Якщо не приділити достатньої уваги вирішенню цих питань, то ефективність комп'ютеризації обліку може бути мінімальною.

У сучасних умовах господарювання найбільш раціональною формою ведення фінансового обліку на підприємствах, як показує практика, є автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку. Здійснення раціонального автоматизованого оперативного обліку на виробництві дасть змогу уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.

Облік операційних витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість продукції забезпечуються такі переваги:

- можливо формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;
- використовуючи розширені можливості аналітичного обліку, можлива побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а

також облік витрат за центрами відповідальності в розрізі конкретних видів продукції, що виготовляється

Можна виокремити основні завдання автоматизації обліку операційних витрат:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), а також невиробничих витрат;
- контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- виявлення й усунення недоліків організації обліку виробництва і матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Автоматизована обробка даних з обліку операційних витрат виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних регістрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати і витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку і синтетичних рахунках; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних тощо.

За послідовністю виконання усі задачі організації автоматизованого обліку операційних витрат розподіляють на окремі комплекси:

- * виявлення і розподіл прямих витрат;
- * розробка робочого плану рахунків з обліку операційних витрат;
- * організація обліку і розподілу комплексних витрат;
- * організація обліку витрат у виробництві;
- * організація обліку незавершеного виробництва;
- * складання зведених регістрів;
- * розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Розроблені фірмою «1С» програмні продукти, а саме платформа «1С: Підприємство», широко використовуються для автоматизації діяльності підприємств. Основною перевагою вищезазначеної програми є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох-п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, що сприятиме повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу. За рахунок упровадження комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія» можна досягти ефекту в частині: наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20–30% знизити втрати безпосередньо в центрах відповідальності; уникнення нестач матеріальних цінностей на 3–5%; зниження необґрунтованої видачі запасів у виробничі підрозділи на 10–15%; зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5% [53].

Ефективний контроль витрат в автоматизованій системі управління підприємством неможливий без раціональної побудови довідників. Довідник структурних підрозділів дає змогу співвідносити витрати й доходи з окремими центрами відповідальності. Важливе значення в процесі присвоєння кодів структурним підрозділам має узгодженість із принципами моделювання, що повинно забезпечити формування необхідної інформації не тільки з метою її обліку, а й управління підприємством.

В основу кодування структурних підрозділів пропонуємо покласти принцип співвідношення процесів у діяльності підприємства (постачання, виробництва, збуту продукції та управління підприємством) і місць їх здійснення (конкретних структурних підрозділів), що враховано при моделюванні поточних витрат підприємства [3].

Оскільки з метою визначення прибутку (збитку) в розрізі структурних підрозділів їх коди вводяться до складу рахунку фінансових результатів як аналітичні рахунки четвертого порядку, вважаємо за недоцільне використовувати велику розрядність чисел.

Отже, передумови впровадження автоматизованої системи можуть бути різними, але можна виокремити завдання для підприємств: можливість підвищити якість і достовірність нормативно-довідкової інформації за рахунок усунення дублювання довідкових даних, оптимізації регламентів її ведення, скорочення рутинних операцій. Впровадження автоматизованої системи обліку може принести значні переваги: економію коштів; зниження витрат на здійснення інформаційного обміну даними, підвищення оперативності інформаційної системи; запобігання втратам від помилок у звітності. За умов використання інноваційних інформаційних технологій і впровадження корпоративних інформаційних систем підприємства, вирішується великий комплекс задач, основними з яких є: створення системи оперативного обліку і контролю за всіма напрямками діяльності підприємства, формування достовірної, актуальної інформаційної бази для прийняття тактичних і стратегічних рішень на всіх рівнях управління.

Висновки до розділу 2

1. Для узагальнення та відображення інформації щодо господарської діяльності використовують сукупність прийомів та процедур. До основних методів бухгалтерського обліку належать наступні методи:

- документування;
- інвентаризація;
- оцінка;
- рахунки;
- калькулювання;
- подвійний запис;
- бухгалтерський баланс;
- бухгалтерська звітність.

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Підприємства, що надають послуги облікують витрати за допомогою рахунків класів 8 і 9, тобто усі операційні витрати спочатку відображають за дебетом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та одночасно їх списують за функціональним призначенням у дебет рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» за елементами.

Виробничу та фактичну собівартість реалізованих послуг відображають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на субрахунок рахунку 79 «Фінансові результати».

2. Підготування фінансової звітності виконується з дотриманням певних принципів, повний перелік яких наведено і визначено в п.18 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Основа фінансової звітності – це складання Балансу (форма №1). Регулює складання Балансу та склад його статей П(С)БО 2 «Баланс». Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Також підприємства складають:

- Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3, форма № 3-н);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Підприємства що є суб'єктами малого підприємництва складають річну фінансову звітність керуючись П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»

РОЗДІЛ III

РОЗРОБКА СИСТЕМ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ

3.1 Організація та методика контролю витрат операційної діяльності

Внутрішній контроль - це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства [17].

Внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо[35].

Перевагою внутрішнього контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись як ревізія, тематична перевірка, розслідування та службове розслідування. Як функція управління внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший.

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер здійснюють попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Об'єктами

попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори і т. ін. Мета попереднього контролю – попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання господарських ресурсів; не допустити невиробничих витрат.

Поточний (оперативний) контроль. Мета його – виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які під час попереднього або наступного контролю можуть бути не виявлені, знайти внутрішньогосподарські резерви подальшого зростання ефективності виробництва. У зв'язку з цим поточному контролю необхідно приділяти особливу увагу з боку персоналу суб'єкта господарювання, безпосередньо зацікавленого в покращанні результатів господарсько-фінансової діяльності.

При поточному (оперативному) контролі аналізуються показники оперативної звітності спеціалістами підприємств, а внутрішніми аудиторами та ревізорами здійснюються тематичні перевірки. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невиробничих витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів та грошових коштів.

Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого поліпшення всіх виробничих та економічних показників.

Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею таких функцій:

- 1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
- 2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;
- 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, які були виявлені.

Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною.

Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок.

Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій суб'єкта господарювання. Вони надають головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію щодо діяльності підрозділу, що ними перевіряється. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і у приватному секторах. Вони перевіряють бухгалтерську інформацію та її достовірність, звітують перед вищим керівництвом.

Стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів [61] розглядають аудити та огляди історичної фінансової інформації, завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, а також супутні аудиту послуги. Весь процес проведення аудиту науковці поділяють на різну кількість стадій (етапів)[8]. Рис.3.1 розкриває наявність трьох стадій аудиторського процесу:

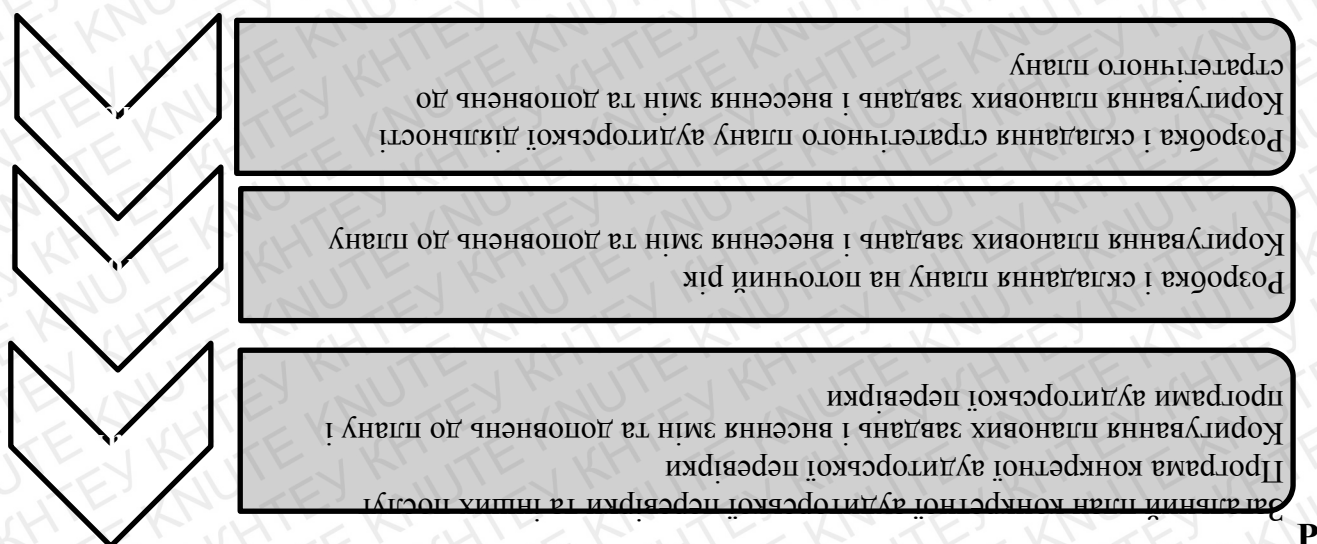


Рис.3.1 Стадії аудиторського процесу

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Планування в аудиті слід розглядати як планування аудиторської діяльності та планування конкретної аудиторської перевірки. На рис.3.2 наведені види планування аудиторської діяльності[44]:

Планування аудиторської діяльності



ис.3.2 Види планування аудиторської діяльності

Стадія планування включає попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта.

Діяльність у межах цієї стадії також можна розподілити на три складові:

1. Вибір клієнта та об'єкта аудиту.

2. Організаційна підготовка:

- одержується Лист-замовлення (Лист-пропозиція) від клієнта(Додаток П)

- проводиться збір інформації про діяльність клієнта, його власників і керівників з різних зовнішніх та внутрішніх джерел[63]

- клієнт приймається або відхиляється

- надсилається Лист-зобов'язання (Лист-згода), у якому обговорюються умови проведення аудиту, територія проведення огляду документів тощо

- складається Договір на проведення аудиту;

- формується бригада (підбирається окремий аудитор);

- видається Наказ (розпорядження) керівника аудиторської фірми;

- видається Завдання на перевірку (на виконання аудиторської роботи).

3. Методична підготовка включає:

- одержання відомостей про діяльність клієнта з попереднім ознайомленням із звітністю та станом внутрішнього контролю(Додаток Г);

- здійснення попередньої аналітичної перевірки;

- виконання перевірки системи внутрішнього контролю;

- здійснення попередньої оцінки ризику;
- розробка загального плану перевірки клієнта;
- складання планів перевірки за конкретними об'єктами;
- складання програм (розширених планів) аудиту за окремими об'єктами;
- розробка відповідних процедур тестування;
- розробка незалежних аудиторських процедур.

План і програма аудиторської перевірки допомагають проводити роботу в межах часу, необхідного клієнту і аудитору, і є підставою для встановлення гонорару. Вони повинні бути достатньо детально розроблені, щоб виконавці могли завершити завдання у відносно короткий термін і, таким чином, ефективно розпоряджатися своїм часом.

План аудиту має бути повідомлений аудиторській групі. Графіка, процедури, які необхідно виконати, і тип звіту головного аудитора слід повідомити групі аудиторів на самому початку перевірки. Аудитор повинен обговорити загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта. Деякі деталі планування (чи потрібно використовувати роботу внутрішніх аудиторів та ін) необхідно обговорювати і узгоджувати заздалегідь (наперед).

Програма аудиту є розвитком загального плану аудиту та являє собою детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану аудиту. Програма служить докладною інструкцією асистентам аудитора й одночасно є для керівників аудиторської організації й аудиторської групи засобом контролю якості роботи. Аудиторську програму варто складати у вигляді програми тестів засобів контролю й у вигляді програми аудиторських процедур по суті. Програма тестів засобів контролю являє собою перелік сукупності дій, призначених для збору інформації про функціонування системи внутрішнього контролю та обліку.

Призначення тестів засобів контролю в тому, що вони допомагають виявити істотні недоліки засобів контролю економічного суб'єкта. Аудиторські процедури містять у собі детальну перевірку вірності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо по рахунках. Програма аудиторських

процедур являє собою перелік дій аудитора для таких детальних конкретних перевірок. Для процедур по суті аудиторю слід визначити, які саме розділи бухгалтерського обліку він буде перевіряти, і скласти програму аудита по кожному розділу бухгалтерського обліку.

У залежності від змін умов проведення аудита і результатів аудиторських процедур програма аудиту може переглядатися. Причини і результати змін варто документувати. Висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми, документально відбиті в робочих документах, є фактичним матеріалом для складання аудиторського звіту (письмової інформації керівництву економічного суб'єкта) і аудиторського висновку, а також підставою для формування об'єктивної думки аудитора про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта. Протягом всього терміну проведення аудиту його загальний план і програма переглядаються та уточнюються аудитором у зв'язку з імовірністю змін умов і напрямів аудиту і можливістю отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур.

Аудиторська програма розробляється з моменту конкретизації загального плану аудиту. В аудиторську програму також вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення. У програмі аудиту оцінюється ризик внутрішнього контролю і ризик не виявлення суттєвих помилок у звітності.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль» і 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту.

Про актуальність аудиторського ризику свідчить те, що в міжнародних стандартах 400 і 330 розглядаються його складові і методика розрахунку. Орієнтована модель аудиторського ризику може бути представлена таким алгоритмом.

$$AP = BP * PK * PH,$$

де: AP – аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик;

РК – ризик контролю;

РН – ризик невиявлення.

Розглянемо визначення аудиторського ризику в декілька етапів:

Етап 1. Обчислимо властивий ризик. Він залежить від низки факторів, пов'язаних із характером і умовами бізнесу клієнта. Це усвідомлений ризик суттєво неправильного відображення даних в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності за відсутності внутрішнього контролю. Для визначення властивого ризику нам знадобиться показник присутності помилки, який вирахуємо за допомогою таблиці. Візьмемо декілька факторів, що відображають ведення обліку на досліджуваному підприємстві та оцінимо їх за десятибальною шкалою (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Оцінка ведення обліку на ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Показник	Оцінка
Кваліфікація та рівень освіти працівників	7
Реагування на зміни у законодавстві та підвищення персоналу	9
Обсяг оброблюваної інформації	9
Плинність кадрів	3
Відхилення від планових показників	3
Збереження облікових документів	8
Оцінка надійності програмного забезпечення	7
Усього	46

Ймовірність власного ризику розрахуємо за формулою:

$$ВР = 1 - \frac{РП}{РП_{\max}}, \text{ де:}$$

РП – ризик присутності помилки (фактична кількість балів за результатом тесту);

РП_{max} – максимальна кількість балів тесту облікової системи.

Тобто, власний ризик ТОВ «Сторедж Логістик Компані» складає $1 - 46/70 = 0,343$.

Етап 2. Визначення ризику контролю. Ризик контролю — це ризик того, що система внутрішнього контролю клієнта не може вчасно запобігти помилкам

або знайти їх у обліку і звітності. Для оцінки внутрішнього контролю пропонуємо розглянути табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Оцінка засобів внутрішнього контролю ТОВ «Сторедж Логістик Компані

Показник	Оцінка
Наявність служби внутрішнього контролю	3
Незалежність посадових осіб, відповідальних за проведення внутрішнього контролю	2
Достатність кількості посадових осіб, відповідальних за проведення внутрішнього контролю та оцінка їх професійного рівня	3
Здійснення постійного контролю за відображенням в обліку нетипових операцій	2
Регулярність і детальність складання звітів за виявленими порушеннями	1
Оцінка дій керівництва щодо виправлення недоліків	6
Оцінка взаємодії із зовнішніми аудитором	3
Усього	20

Ймовірність ризику контролю визначаємо за формулою:

$$PK = 1 - \frac{Ok}{Ok_{max}}, \text{де:}$$

Ok – фактична кількість балів за результатами тесту внутрішнього контролю;

Ok_{max} – максимальна кількість балів тесту внутрішнього контролю.

Ймовірність ризику внутрішнього контролю склала $1 - 20/70 = 0,714$.

Етап 3. Розрахунок ризику не виявлення. Ризик невиявлення — це суб'єктивна ймовірність того, що процедури, які застосовуються аудитором у

процесі перевірки, не дозволять виявити існуючі в організації суттєві порушення.

$$PH = AP \times RP$$

Для розрахунку ризику не виявлення потрібно знати два показники – аудиторський ризик та ризик присутності помилки. Другий ми визначили на першому етапі для розрахунку власного ризику.

Важливим питанням для аудитора є методика визначення величини аудиторського ризику. Як свідчить зарубіжний досвід, прийнятна величина загального аудиторського ризику становить 1-5% . Візьмемо аудиторський ризик на рівні 1%. Результати проведених розрахунків занесемо у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка ризику присутності помилки

№	Показник	Оцінка
1	Підсумкова к-ть балів оцінки ведення обліку	46
2	Максимальна к-ть балів оцінки ведення обліку	70
3	Оцінка власного ризику (1 - p.1/p.2)	0,343
4	Підсумкова к-ть балів оцінки контролю	20
5	Максимальна к-ть балів оцінки контролю	70
6	Оцінка ризику внутрішнього контролю (1 - p.4/p.5)	0,714
7	Оцінка ризику присутності помилки (p.3 *p.6)	0,245
8	Оцінка загального аудиторського ризику (умовно)	0,01
9	Оцінка ризику невиявлення (p.8 / p.7)	0,041

Бачимо, що ризик невиявлення сягає 4,1%. Чим більше необхідно аудиторських доказів, тим нижчий рівень Ризику Невиявлення. Допустима ймовірність ризику невиявлення є одним з основних чинників при плануванні обсягу, часу проведення і характеру аудиторських процедур.

При проведенні аудиту, чимале значення буде надаватись максимально припустимому розміру помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати. У табл. 3.4 наведені наступні результати розрахунку розміру суттєвості для ТОВ «Сторедж Логістик Компані»:

Таблиця 3.4

Оцінка розміру суттєвості

Показник	Сума	Рівень суттєвості	Розмір сутт.	Відхилення
Валюта балансу	3778100,00	3%	113343,00	-39,16
Виручка від реалізації	4747300,00	4%	189892,00	-133,14
Валовий прибуток	890900,00	6%	53454,00	34,37
Прибуток до оподаткування	564300,00	8%	45144,00	44,57
Власний капітал	108400,00	5%	5420,00	93,35
Σ	10089000,00		407253,00	

Таким чином загальний рівень суттєвості для фінансової звітності складає 407253 грн., тоді як єдиний рівень суттєвості становить 81450,60 грн.

Отже планування — це процес, що дає можливість раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта. Щоб планування було ефективним, аудитори повинні здійснювати контроль за виконанням робіт та підтвердити їх результати в своїх робочих документах. Концепція аудиту операційної діяльності підприємства виходить з основоположних принципів проведення аналізу та здійснення аудиторської діяльності. Основний її зміст полягає систематичному розкритті інформації про стан фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом проведення відповідних процедур, що вимагає формування адекватних передумов їх реалізації.

З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети — забезпечення (в межах можливого) стабільного і

ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації.

При формуванні ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація суб'єкта господарювання повинна забезпечити:

- надійну інформацію, яка необхідна для успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів і документів — уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових регістрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективність господарської діяльності — виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам — обов'язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів;
- надійну систему бухгалтерського обліку.

Система внутрішнього контролю включає три основні елементи (рис.3.3):



Рис.3.3 Елементи внутрішнього контролю

Середовище контролю, де відбуваються операції, — це заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, значення діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

Система бухгалтерського обліку — це заходи і записи підприємства, шляхом яких бухгалтерські операції оформлюються в регістрах бухгалтерського обліку. Така система визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції та інші заходи.

Незалежні процедури перевірки — це аудиторські процедури, які використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових регістрах, а також чи всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по них виявляються максимально швидко. Це означає, що процедури контролю дають упевненість у тому, що мета контролю за забезпеченням повноти, точності, законності, захисту активів і файлів даних будуть досягнуті та буде видана надійна фінансова інформація.

Оцінка аудитором системи внутрішнього контролю визначається на основі певних елементів(рис.3.4):

Наявність компетентного персоналу, що заслуговує на довіру, з чітко визначеними правами та обов'язками є найважливішим елементом внутрішнього контролю. Працівники підприємства мають бути компетентними, чесними і ретельними, а права та обов'язки кожного працівника повинні бути чітко визначені в посадових інструкціях.

Наявність розподілу упорядкованих посадових обов'язків між працівниками, котрі беруть участь у формуванні інформації, щодо ведення справ і формування інформації, допоможе уникнути зловживань і крадіжок, а також виявляти випадкові помилки. Ймовірність виявлення помилок знижується у разі, якщо одна і та сама людина здійснює господарську операцію та відображає її в регістрах бухгалтерського обліку.

Основні елементи системи внутрішнього контролю на підприємстві

Наявність компетентного персоналу, що заслуговує на довіру, з чітко визначеними правами та обов'язками;

Наявність розподілу упорядкованих посадових обов'язків між працівниками, що беруть участь у формуванні інформації, щодо ведення справ і формування інформації;

Дотримання необхідних формальних процедур під час здійснення господарських операцій;

Наявність фізичного контролю за активами та документацією;

Своєчасне складання первинних документів;

Організація системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

Рис.3.4 Основні елементи функціонування системи внутрішнього контролю

Дотримання необхідних формальних процедур при здійсненні господарських операцій працівниками підприємства має бути неупередженим. Цей елемент внутрішнього контролю безпосередньо пов'язаний із чітким визначенням прав та обов'язків кожного працівника.

Наявність фізичного контролю (контролю за фактичною наявністю) за активами та документацією повинна забезпечувати охорону майна підприємства та проведення його інвентаризації.

Своєчасне складання первинних документів. Підставою для здійснення господарських операцій мають бути своєчасно складені первинні документи у

відповідності зі встановленими вимогами до їх складання, визначеними діючими нормативними актами.

При вивченні системи внутрішнього контролю необхідно оцінити вплив одержаних результатів на подальшу перевірку достовірності фінансової звітності підприємства. Процес оцінювання складається з кількох основних етапів:

- загальне знайомство із системою внутрішнього контролю;
- початкова надійності системи внутрішнього контролю;
- підтвердження достовірності отриманої оцінки.

На етапі загального знайомства з системою внутрішнього контролю аудитор отримує загальне уявлення про специфіку і масштаби діяльності підприємства, систему бухгалтерського обліку, структуру служби внутрішнього аудиту та її місце в системі управління, оцінює рівень професійності служби внутрішнього аудиту та перелік основних завдань, що вирішуються такою службою. Аудитор визначає порядок застосування заходів щодо забезпечення збереження майна, надійності бухгалтерського обліку і достовірності звітності. Якщо за результатами такого вивчення буде зроблено висновок про ненадійність системи внутрішнього контролю, низький його рівень, то покладатись на таку систему контролю недоцільно, отже виникає потреба в більш детальній аудиторській перевірці. А коли, на думку аудитора, можна довіряти системі внутрішнього контролю клієнта, тоді аудитор переходить до наступного етапу.

Початкова оцінка надійності системи внутрішнього контролю здійснюється аудитором на основі власного досвіду застосування методик та прийомів. При цьому слід враховувати, що для перевірки надійності засобів контролю потрібно вивчити облікову та господарську документацію за весь звітний період, більшу увагу приділити періодам, в яких мали місце певні особливості та відмінності.

У результаті таких досліджень надійність системи внутрішнього контролю може бути оцінена як:

- а) висока;
- б) середня;
- в) низька.

Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю здійснюється в процесі перевірки. Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор в ході перевірки повинен проводити процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми при проведенні тестів на відповідність системи внутрішнього контролю та процедур перевірки на суттєвість.

Внутрішній аудит — організована на підприємстві служба, що діє в інтересах його керівництва або власників, регламентована внутрішніми документами система контролю з дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності та надійності системи внутрішнього контролю.

Система контролю має бути економічно вигідною, тобто затрати на її функціонування мають бути меншими за витрати підприємства через її відсутність. Якщо система внутрішньогосподарського контролю буде функціонувати ефективно, це дасть змогу скоротити витрати на проведення внутрішнього аудиту.

Через певні обмеження наявні системи обліку і внутрішнього контролю не можуть дати керівництву докази того, що поставлені перед внутрішнім контролем завдання виконані.

Отже, ефективно організована система внутрішнього контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених витрат і вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності. Для посилення значущості запропонованих методичних процедур нами розроблено зразки робочих документів контролера, які нададуть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю у частині витрат іншої операційної діяльності визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а

також достовірно, своєчасно і кваліфіковано представити результати здійсненого контролю зацікавленим користувачам.

3.2. Аналіз витрат операційної діяльності ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Правильність формування доходів і фінансових результатів встановлюють шляхом виявлення законності відображення витрат на виробництві. Необхідність такої послідовності перевірки обумовлена взаємозв'язком відображення затрат, собівартості, доходів та прибутку(рис.3.5).

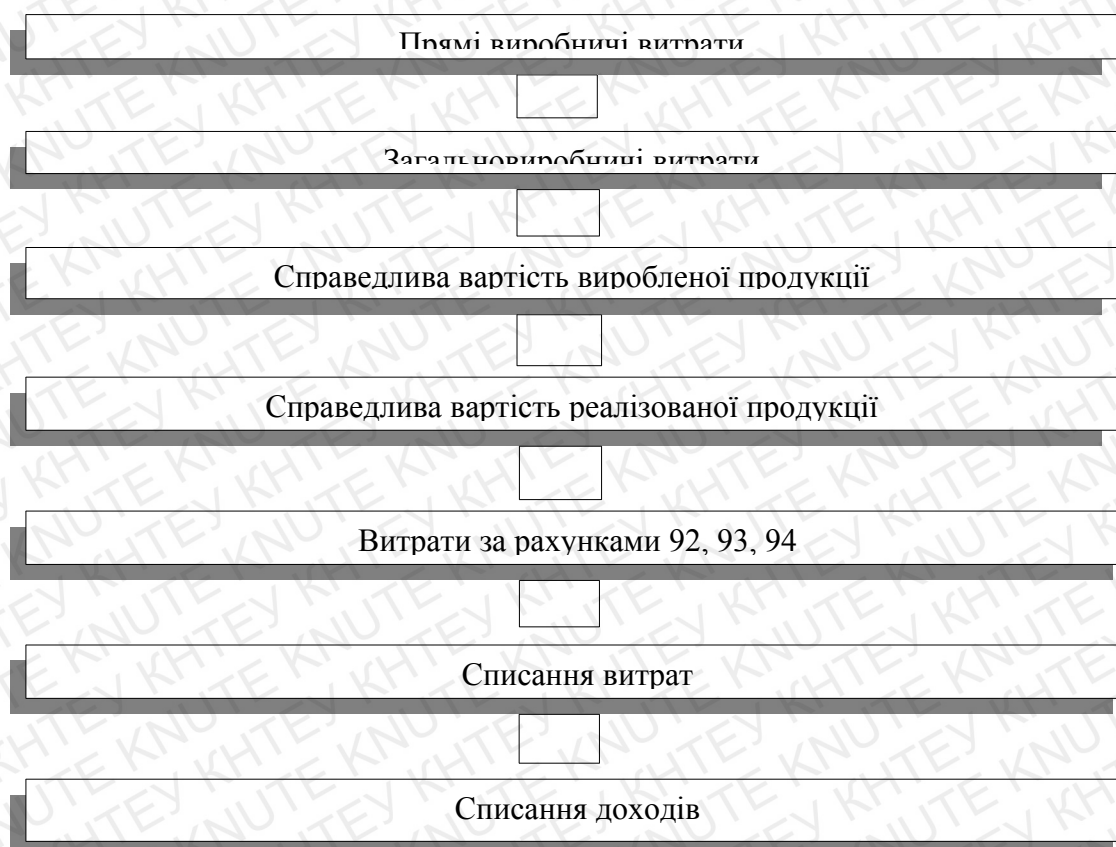


Рис.3.5 Послідовність перевірки витрат і доходів

У зв'язку з такою побудовою економічної ланки формування доходів і фінансових результатів програма перевірки доходів і прибутку може містити такі головні питання:

- перевірка організації обліку формування доходів та фінансових результатів;
- перевірка порядку формування активів;
- перевірка порядку накопичення затрат на виробництво готової продукції;
- перевірка правильності відображення процесу реалізації готової продукції, послуг;
- перевірка правильності формування доходів і фінансових результатів.

Під час розгляду порядку організації обліку формування доходів і фінансових результатів звертається увага на:

- встановлення наявності та правильності ведення первинної документації обліку формування доходів і фінансових результатів;
- встановлення наявності і правильності ведення реєстрів документів щодо реалізації готової продукції, товарів, виробничих запасів, робіт та послуг (при безготівкових розрахунках) і матеріалів, робіт та послуг (за готівку);
- виявлення накопичення і правильності ведення відомостей аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг;
- виявлення наявності аналітичних даних з обліку до рахунків №71,72, 73,74, 75;
- виявлення правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей;
- виявлення правильності відображення даних доходів і фінансових результатів в Журналі-ордері № 6 с.-г. або машинограм.

Формування затрат пов'язане з правильністю ціноутворення активів та їх переносом вартості на виробництво. Далі необхідно розглянути:

- правильність прийняття на бухгалтерський облік основних засобів і нарахування амортизації;
- правильність переоцінки основних засобів;
- правильність формування первинної вартості основних засобів;
- правильність визначення корисності основних засобів;

- правильність вилучення з активів основних засобів.

Основною діяльністю Товариства з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані» є

- надання повного комплексу складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння;
- надання складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння на митно–ліцензійному складі.
- надання митно–брокерських послуг;

На території підприємства діє два склади:

- комерційний склад, загальною площею 2500 квадратних метрів;
- митний склад, загальною площею 1000 квадратних метрів.

До основних джерел формування доходів підприємства належать:

- послуги митного брокера;
- вивантаження/завантаження вручну;
- вивантаження/завантаження механізоване;
- зберігання на складах.

Облік доходів ведеться на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» ті інші. Первинними документами, що підтверджують наявність доходів від реалізації послуг є: договори купівлі-продажу, договори міні, рахунки, рахунки-фактури, накладні, платіжні вимоги, виписки банку, акти виконаних робіт, наданих послуг, довідки бухгалтерії, прибутковий касовий ордер; виписка банку; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; вимога-накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін. Чистий дохід від реалізації послуг у 2016р. склав 4 747 300 грн., а загальний – 4 749 300 грн..

Виробничу та фактичну собівартість реалізованих послуг відображають за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації», а на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» ведуть облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг. За кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на субрахунок рахунку 79 «Фінансові результати»[24] який обліковує та узагальнює інформацію щодо фінансових

результатів діяльності підприємства, 791 «Результат операційної діяльності». На зазначеному субрахунку визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства.

Собівартість митно-брокерських послуг та надання складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння на митному складі включають:

- оренду автотранспорту;
- заробітну плату працівників складу;
- витрати на складське опалення;
- витрати на складське освітлення;
- охорону та відео спостереження;
- послуги фумігації складів;
- заробітну плату митних брокерів та інші.

Суми визнаних загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», а за кредитом відбувається списання на рахунок 79 «Фінансові результати»[24].

До таких витрат можна віднести:

- заробітна плата співробітників адміністративно-управлінського апарату;
- безпека офісних приміщень;
- опалення офісних приміщень;
- освітлення офісних приміщень;
- поштово-телеграфні послуги;
- витрати на канцелярське приладдя;
- транспортні послуги;
- оренда офісних приміщень і багато іншого.

Сума визнаних витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції (товарів, робіт, послуг) відображається за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут», а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати»[24].

Такі витрати включають:

- витрати на пакувальні матеріали;
- витрати на оплату праці персоналу з продажу та ін.

Витрати на збут не включають витрати, які за договором виконує постачальник послуг за окрему плату.

Облік витрат ведеться на субрахунках 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та інші. Первинними документами, що підтверджують наявність витрат від діяльності підприємства є: розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів, платіжне доручення, акт виконаних послуг, податкова накладна та інше. Витрати на собівартість реалізованих послуг склали 3856400 грн., а загальні витрати – 4185000 грн..

Для узагальнення інформації про формування і використання фінансових результатів господарської діяльності підприємства ТОВ «Сторедж Логістик Компані» використовує рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок призначено для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій[24].

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахована сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Сальдо рахунка, в разі його закриття, списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток». На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. По кредиту рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету – збитки та використання прибутку. Фінансовий результат є економічним підсумком фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, що надає характеристику всім сторонам функціонування підприємства. Для будь-якого

підприємства бажаним результатом є збільшення прибутку. Чистий прибуток ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2016 рік склав 376500 грн..

Аналіз витрат від операційної діяльності на підставі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)(Додаток Г) дає змогу простежити тенденції зміни отриманих фінансових результатів за кілька років та оцінити вплив зазначених витрат на результуючий показник. В табл. 3.5 наведена структура витрат ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2016 – 2017 рр.

Таблиця 3.5

Структура витрат від операційної діяльності ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2016–2017 роки

Статті витрат	2016		2017		Абсолютне відхилення тис. грн	Відносне відхилення %
	тис. грн	структура, %	тис. грн	структура, %		
Собівартість реалізованої продукції	3856,4	92,14	14541,9	89,36	10685,5	73,48
Інші операційні витрати	328,6	7,86	1730,7	10,64	1402,1	81,01
Разом витрат від операційної діяльності	4185,0	-	16272,6	-	-	-

Як свідчать дані таблиці 3.5, операційні витрати ТОВ «Сторедж Логістик Компані» у 2017 р. збільшилися на 10685,5 тис. грн. Зрозуміло, що у загальній сумі витрат операційної діяльності найбільша питома вага належить собівартості реалізованих послуг – 89,36% у 2017р. (проте, вона дещо менша у порівнянні із 2016 р. коли становила 92,14%). Підприємству слід звернути особливу увагу на склад та обґрунтування величини інших операційних витрат, сума яких збільшилася на 1402,1 тис. грн., а також збільшилася й їх частка у загальній структурі операційних витрат на 2,78%. Детальніше про склад доходів та витрат операційної діяльності за 2016 р. наведено у Додатку Р.

Для аналізу фінансової звітності ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за період з 01.01.2016р. до 31.12.2016р. було застосовано систему показників, що наведено у Додатку С.

Керівництво ТОВ «Сторедж Логістик Компані» вважає недоцільним здійснювати витрати на внутрішній аудит, адже існують такі обмеження:

- вимоги керівництва, які виходять із того, що витрати на внутрішній контроль не можуть перевищувати корисного ефекту від його функціонування;
- більшість процедур внутрішнього контролю спрямовані на звичайні, а не на неординарні операції, можливість припущення помилки будь-якою службовою особою з причин необачності, неувважності, неправильного судження і неправильного розуміння законодавства, норм і правил;
- можливість уникнути проведення заходів внутрішнього контролю шляхом змови членів керівництва або співробітників з персоналом підприємства і третіми особами;
- можливість нехтування принципів внутрішнього контролю особами, відповідальними за забезпечення внутрішнього контролю;
- з причини несвоєчасного врахування змін певних обставин існує можливість проведення неадекватних процедур внутрішнього контролю.

Висновки до розділу 3

З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети — забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання

внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації.

При формуванні ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація суб'єкта господарювання повинна забезпечити:

- надійну інформацію, яка необхідна для успішного керівництва діяльністю суб'єкта господарювання;
- збереження активів і документів — уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових регістрах, комп'ютерних базах даних);
- ефективність господарської діяльності — виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам — обов'язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві інструкцій і правил, а також вимог нормативних документів;
- надійну систему бухгалтерського обліку.

Невід'ємною частиною внутрішнього контролю діяльності підприємства є внутрішній аудит, який повинен виконувати не тільки контрольні функції, а насамперед розв'язувати завдання, що входять до сфери аудиту ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, має охоплювати аналіз і оцінку адекватності, а також якості виконання покладених на цю систему функцій. Тобто внутрішній аудит дає оцінку контрольним процедурам та механізму внутрішнього контролю.

До основних складових витрат операційної діяльності ТОВ «Сторедж Логістик компанії» входить:

- оренда складів та автотранспорту,

- заробітна плата працівників складу та митних брокерів,
- охорона та відео спостереження.

Керівництво ТОВ «Сторедж Логістик Компані» вважає недоцільним здійснювати витрати на внутрішній аудит, адже існують такі обмеження:

- вимоги керівництва, які виходять із того, що витрати на внутрішній контроль не можуть перевищувати корисного ефекту від його функціонування;
- більшість процедур внутрішнього контролю спрямовані на звичайні, а не на неординарні операції, можливість припущення помилки будь-якою службовою особою з причин необачності, неувважності, неправильного судження і неправильного розуміння законодавства, норм і правил;
- можливість уникнути проведення заходів внутрішнього контролю шляхом змови членів керівництва або співробітників з персоналом підприємства і третіми особами;
- можливість нехтування принципів внутрішнього контролю особами, відповідальними за забезпечення внутрішнього контролю;
- з причини несвоєчасного врахування змін певних обставин існує можливість проведення неадекватних процедур внутрішнього контролю.

ВИСНОВКИ

Отже, об'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «Сторедж Логістик Компані», яке знаходиться на ринку вже майже 11 років. Підприємство спеціалізується на наданні повного комплексу складських послуг щодо обробки та зберігання засобів захисту рослин, а також сортового насіння. Компанія має всі необхідні санітарні та дозвольні документи на відповідні види діяльності. Крім того, підприємство надає своїм клієнтам митно-брокерські послуги і має власний митно-ліцензійний склад. Діяльність підприємства здійснюється відповідно до законодавства та норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться у повній відповідності до законодавства України, жодних відхилень чи помилок не було виявлено.

Під час написання даної роботи виконано поставлені завдання, а саме: розкрито економічну сутність витрат операційної діяльності, досліджено їх порядок визнання та оцінку; визначено класифікацію витрат операційної діяльності; досліджено загальну організаційно-економічну характеристику ТОВ «Сторедж Логістик Компані», її стан первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності; проведено аналіз динаміки, складу і структури витрат операційної діяльності.

1. Проаналізувавши підходи до визначення поняття «витрати» встановлено, що більшість авторів вважає, що під поняттям «витрати» слід розуміти використання трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання. Деякі автори зазначають, що дані використані ресурси обліковуються та плануються як собівартість продукції. При дослідженні поняття «затрати» встановлено, що однозначної позиції також не існує. Зокрема, ряд економістів під поняттям «затрати» розуміють використання ресурсів, доповнюючи, що використання

здійснюється в грошовій формі, а інші додають цільовий характер використання.

2. В економічній літературі існують різні підходи щодо класифікації витрат. У вітчизняних вчених-економістів класифікація витрат підприємств торгівлі орієнтована на наближеність до потреб обліку, планування і звітності, та до потреб зовнішніх користувачів. Узагальнивши існуючі підходи щодо визначення витрат та їх класифікації вважаємо, що не слід віддавати перевагу одному автору, а розглядати різні джерела їх походження, які взаємно не виключають, а доповнюють один одного.

3. Ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Сторедж Логістик Компані» покладено на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. У ТОВ «Сторедж Логістик Компані» застосовують журнально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку та централізовану форму організації економічного аналізу, оскільки даним видом аналізу займається в основному провідний економіст.

Ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Сторедж Логістик Компані» здійснюється відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, який складений з врахуванням специфіки діяльності підприємства.

4. Дослідивши первинний облік операційних витрат ТОВ «Сторедж Логістик Компані», варто зауважити, що він ведеться з використанням таких документів: рахунків, товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів списання, розрахунково-платіжних відомостей, виписок банку, розрахунків амортизації, звітів про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, видаткових касових ордерів, актів приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), платіжних доручень, податкових розрахунків та ін.

Для обліку і узагальнення інформації про витрати підприємства на ТОВ «Сторедж Логістик Компані» використовуються рахунки 9 класу. Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт,

послуг) на ТОВ «Сторедж Логістик Компані» використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» в розрізі субрахунку 903 «Собівартість реалізації робіт, послуг». Облік операційних витрат за елементами ведуть також з використанням рахунків 9 класу, а саме з використанням рахунків 91, 92, та 93 з подальшим аналізом та перегрупованням за економічними елементами.

Для відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності у ТОВ «Сторедж Логістик Компані» передбачена форма №2-м «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

5. Серед форм податкової звітності, де наводяться показники витрат операційної діяльності, у ТОВ «Сторедж Логістик Компані» виділяють наступні: податкова декларація з податку на прибуток та податкова декларація з ПДВ.

6. В основі аналізу витрат операційної діяльності лежить спроба забезпечити всебічною інформацією про фінансово-економічні результати, які підприємство досягнуло протягом тривалого часу з метою оптимізації управлінських процесів та пошуку резервів економії витрат.

7. Основними шляхами удосконалення витрат операційної діяльності є:

- 1) автоматизація обліку витрат операційної діяльності, так як вона вимагає великих затрат робочого часу;
- 2) оперативне управління, контроль за наявністю витрат операційної діяльності;
- 3) розробка нових форм документів, які були б зручними при використанні на певному підприємстві;
- 4) максимальна централізація обліку витрат операційної діяльності;
- 5) застосування більш прогресивних методів обліку витрат операційної діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.09 / К.В. Безверхий ; Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К. : б. в., 2011. – 20 с.
2. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
3. Бойчук А.А. Проблеми організації автоматизації обліку на підприємствах торгівлі / А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, Л.О. Моцна // Наука та економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 56–60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/UJR>
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. - 2 вид., перероб. та доп. - Житомир: ПП”Рута”, 2009. - 672с.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 672 с.
6. Ватуля І.Д. Аудит: практикум / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедаль, О.Г. Пономаренко; Мін-во освіти і науки України, Полтавська держ. аграрна академія. - К.: ЦУЛ, 2008. - 304 с.]
7. Верхоглядова Н. І., Шило В. П. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 536 с.
8. Виноградова М.о., Л. І. Жидєєва **Аудит** : навч. посіб. /. - К. : "Центр учбової літератури", 2014. - 654 с.
9. Власюк Г.В. Проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів. // Держава та регіони. – 2009. - №6. – с.60 – 64.
10. Гончарук Я.А. Аудит: навчальний посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. - 3-те вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2008. - 443 с.

11. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.
12. Господарський Кодекс України, що прийнятий постановою Верховної Ради України від 16.01.2003р. № 436-IV.
13. Грицай О. Удосконалення обліку витрат діяльності промислового підприємства / О. Грицай // Науковий клуб. – 2015. – №2. – С. 45-47.
14. Дідик А. М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків / А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // Логістика. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. - Львів: Видавництво НУ “Л П”, 2007. - № 594. - С. 219-228.
15. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні// Бухгалтерський облік і аудит.–2008.–№4.–С. 7 – 11.
16. Дікань Л.В., Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; Державний аудит: навч. посіб. за ред. проф. Л.В. Дікань. - К. : Знання, 2011.- 503 с.
17. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи // Вісник податкової служби України. – 2009.- № 21. – С. 62 – 65.
18. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 368 с.
19. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник/ А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2010. – 1072 с.
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99 р.
21. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» Верховна Рада України від 24 грудня 2015р. № 909-VIII.
22. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» Верховна Рада України, від 15.05.2003 № 755-IV.

23. Закон України «Про підприємництво», постанова ВР України 05.04.2015 № 698-XII.
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Міністерство фінансів України від 0.11.1999 № 291
25. Лондар С. Л. Фінанси : навчальний посібник для ВНЗ / С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко. – Вінниця : Нова Книга, 2009. – 384 с.
26. Карпенко О. В. Управлінський облік : навч. посіб. / О. В. Карпенко, К 26 Д-В. Карпенко - К.: «Центр учбової літератури», 2012. - 296 с.
27. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. / Ю. Г. Кім. - К. : «Центр учбової літератури», 2014. - 600 с.
28. Ковальчук О.В. Удосконалення методики обліку фінансових результатів.// Інвестиції:практика та досвід. – 2008. - №7. – с. 30 – 31.
29. Конституція України, що прийнята Верховною Радою України 28.06.1996р.
30. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2010. – С. 84 – 86.
31. Костирко Р. О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р. О. Костирко // Финансы, учет, банки. – 2009. – Вип. № 1 (15). – С. 9-19.
32. Крамаренко Г. О., Чорна О. Є. Фінансовий менеджмент. 2-ге вид.: Підручник. - Київ: Центр учбової літератури, 2009.-520 с.
33. Ксьондз С.М. У правління витратами іншої операційної діяльності: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 - економіка та управління підприємствами/ С.М. Ксьондз. - Х. 2008. - 21с.
34. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами : [монографія] / П.О. Куцик, О.М. Мазуренко. – Львів : Видавництво «Растр-7», 2014. – 288 с.

35. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 2. – С. 163 – 171.
36. Матюха М.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства / М.М. Матюха // Ефективна економіка. – 2015. – №11. – С.31-32.
37. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2014 року – Міжнародна федерація бухгалтерів.
38. Мочерний С. В. Основы экономической теории : учебник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко. – К. : Общество «Знання», КОО, 2000. – 607 с.
39. Навч. посібник. Аудит: організація і методика: 2-ге вид., перероб. і допов. - К.: Алерта, 2012. -664 с.
40. Наказ Мінфіну України Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку Міністерство фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356.
41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) №1 Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) №9 Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №751. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) №16 Міністерства фінансів України від 09.08.2013 №318. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
44. Немченко В. В., Редько О. Ю., Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 540 с.

45. Норматив N 26 Аудиторський висновок Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 1998 р. N 73.
46. Опарін В. М. Фінанси: загальна теорія / В. М. Опарін. – КНЕУ, 2000. – 357 с.
47. Параскевич Л. В. Проблеми обліку фінансового результату промислового підприємства / Л. В. Параскевич // Сталий розвиток економіки: облік, аналіз і аудит. – 2010. – № 1. – С. 123 – 127
48. Пирець Н. М. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами / Н. М. Пирець, Я. Б. Панфілова // Економічний простір. – 2012. – № 62. – С. 228 – 234.
49. Пісьмаченко Л.М., Гнезділова О.М. Шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності підприємства// Держава та регіони. – 2008. - №3. – с. 195 – 198
50. Плаксієнка В. Я. / В. Я. Плаксієнко, Л. О. Мар-муль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камінська, М. І. Гордієнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Ільчак. - 1С : Центр учбової літератури, 2014. - 448 с.
51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Міністерство фінансів України від 09.12.2011 № 1591.
52. Порядок подання фінансової звітності Кабінетом Міністрів України від 28.02.2000р. №419.
53. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — 257 с.
54. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
55. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, С 14 Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. - К. : «Центр учбової літератури», 2013. - 688 с.
56. Тігова Т. М. Селіверстова Л. С, Процюк Т. Б. Аналіз фінансової звітності: Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 268 с.

57. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : Підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.
58. Худолій Л. М. Теорія фінансів : навчально-методичний посібник / Л. М. Худолій. – К. : Вид-во Європ. ун- ту, 2003. – 167 с.
59. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ : Академія, 2002. – 671 с.

Інтернет ресурси

60. Національна бібліотека України імені Вернадського, Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal1/natural/npkntu_e
61. Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України — Режим доступу: aru.com.ua.
62. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <https://www.zakon.rada.ua>
63. Офіційний веб-сайт Міністерства Юстиції України. – Режим доступу : <https://usr.minjust.gov.ua/ua/home>
64. Офіційний веб-сайт ТОВ «Сторедж Логістик Компані». – Режим доступу : <http://www.storagelogistic.com.ua>

ДОДАТКИ

Додаток А

Характеристика діючої нормативно-правової бази з витрат операційної діяльності

№ пор.	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти дипломної роботи
1.	Конституція України, що прийнята Верховною Радою України 28.06.96р.	Вказані вихідні правові підстави для здійснення господарської діяльності.
2.	Закон України «Про підприємництво», постанова ВР України 05.04.2015 № 698-XII.	Визначає загальні правові, економічні та соціальні засади здійснення підприємницької діяльності (підприємництва) громадянами та юридичними особами на території України, встановлює гарантії свободи підприємництва та його державної підтримки.
3.	Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» Верховна Рада України, від 15.05.2003 № 755-IV	Регулює відносини, що виникають у сфері державної реєстрації юридичних осіб, їхньої символіки (у випадках, передбачених законом), громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб – підприємців.
4.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Міністерство фінансів України від 09.12.2011 № 1591	Забезпечує єдність, порівнювання й узагальнення облікових даних для того, щоб господарські операції однаково відображалися на рахунках бухгалтерського обліку підприємств незалежно від їх організаційно-правових форм.
5.	Господарський Кодекс України, що прийнятий постановою Верховної Ради України від 16.01.2003р. № 436-IV	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.
6.	Порядок подання фінансової звітності Кабінетом Міністрів України від 28.02.2000р. №419.	Визначає правові основи порядку подання фінансової звітності.
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу,

	підприємств і організацій Міністерство фінансів України від 30.11.1999 № 291	зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб.
8.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» Верховна Рада України від 24 грудня 2015р. № 909-VIII	Визначає порядок оподаткування прибутку підприємств.
9.	Наказ Мінфіну України Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку Міністерство фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356	Надає рекомендації ведення бухгалтерського регістру підприємствами.
10.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99 р.	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
11.	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» Міністерства фінансів України від 21.06.2011 №397	Визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.
12.	П(С)БО 16 «Витрати» Міністерства фінансів України від 09.08.2013 №318	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
13.	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
14.	П(С)БО 15 «Дохід» Міністерства фінансів України від 09.08.2013 №290	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
15.	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2014 року – Міжнародна федерація бухгалтерів	Установлення та підтримання суворого дотримання високоякісних професійних стандартів, просування міжнародної конвергенції таких стандартів та висловлення з питань, що становлять інтереси громадськості та в яких спеціальні знання цієї професії є найдоречнішими.
16.	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	Розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.

17.	МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Розглядає відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль.
18.	МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»	Розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності.
19.	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно до МСА 315 під час аудиту фінансової звітності.
20.	МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль»	Визначає характер процедур внутрішнього контролю, в тому числі внутрішнього аудиту, а також називає певні обмеження стосовно доказовості отриманих результатів.

Огляд спеціальної літератури з питань витрат операційної діяльності підприємства

№ пор.	Джерело	Проблемні питання, що розкрито в статті(монографії, тезах тощо) та стосуються окремих аспектів теми дипломної роботи
1.	Тігова Т. М. Селіверстова Л. С, Процюк Т. Б. Аналіз фінансової звітності: Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 268 с.	Розкриваються питання: змісту і організацію фінансової діяльності підприємств; формування та розподілу доходів; реалізації мети діяльності підприємств; джерел фінансової інформації; форм фінансової (бухгалтерської) звітності, а також теорії та практики бухгалтерського обліку та прийоми його проведення.
2.	Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, С 14 Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. - К. : "Центр учбової літератури", 2013. - 688 с.	Розвиток методів отримання, обробки і використання облікової інформації в системі управління підприємством в умовах глобалізації економіки.
3.	Плаксінка В. Я. / В. Я. Плаксінко, Л. О. Мар-муль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камінська, М. І. Гордієнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Ільчак. - 1С : Центр учбової літератури, 2014. - 448 с.	Загальні засади організації фінансового обліку та формування облікової політики сільськогосподарських кооперативів, викладено порядок обліку основного виробництва за різними схемами.
4.	Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення [текст] : навч. посіб. / Ю. Г. Кім. - К. : "Центр учбової літератури", 2014. - 600 с.	Розглянуті основні поняття первинних документів господарської діяльності підприємств, наведені їхні форми і порядок заповнення відповідно до вимог нормативних актів України. Щодо найбільш складних подано зразки їхнього заповнення.
5.	Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.	Розкрито основні положення сучасної теорії і практики ведення обліку на основі діючої законодавчо-нормативної бази. Наведено методики розрахунків, відповідну документацію, реєстри і наприкінці кожного розділу – зведену кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку.
6.	Звітність підприємства : підручник. / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.] - К. : "Центр учбової літератури", 2015. - 570 с.	Висвітлено законодавче і нормативно-правове регламентування звітності, її мету, інформаційні потреби користувачів звітності; склад звітності, вимоги і принципи складання, вплив облікової політики на показники звітності; підготовчі роботи перед складанням звітності, методику складання форм звітності та порівняльності окремих її показників, порядок розглядання, подання та оприлюднення звітності підприємств.
7.	Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика	У посібнику висвітлено теоретичні, методологічні та

	[текст]: навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 376 с.	організаційні аспекти податкового обліку і незалежного аудиту податків в Україні як цілісної інформаційної системи в сучасних умовах господарювання
8.	Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 536 с.	Методика обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій і процесів.
9.	Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб. / за заг. ред. П. Й. Атамаса - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 416 с.	Наведено загальну нормативно-організаційну характеристику суб'єктів малого бізнесу. Докладно розкрито методику бухгалтерського обліку господарських операцій та складання фінансової звітності малих підприємств у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку. Розкрито особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва згідно діючого законодавства України.
10.	Облікова політика : навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін. ; за ред. Г.М. Давидова. - К.: Знання, 2010. - 479 с.	Розкривається нормативно-законодавче забезпечення облікової політики, методологічні засади та особливості формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, організаційні та методичні аспекти формування й оптимізації облікової політики з урахуванням галузевих особливостей.
11.	Облікова політика підприємства. [текст] : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк - К. : "Центр учбової літератури", 2015. - 312 с.	Розкрито комплекс теоретичних, організаційних та методичних аспектів формування облікової політики підприємства, висвітлено зміст, структуру і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику. Особливу увагу приділено впливу облікової політики на показники фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства.
12.	Організація обліку: навч. посіб. / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. - Львів: "Магнолія 2006", 2014.-432 с.	Розкрито основи та загальні принципи організації обліку, питання формування облікової політики, організації роботи бухгалтерської служби та технології облікового процесу, складання і подання звітності, розвитку та вдосконалення облікової системи. Розглянуто особливості організації обліку за окремими ділянками згідно з чинною нормативно-правовою базою.
13.	Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 540 с.	Підручник розкриває теоретичні основи аудиту. Він підготовлений на базі передового досвіду розвитку аудиту в Україні. Використовується світовий і європейський досвід у розвитку аудиту, документи Аудиторської палати України.
14.	Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. -К.: Алерта, 2012. -664 с.	Висвітлюються питання аудиторської діяльності, організації аудиторських фірм та проведення аудиторських послуг і внутрішнього контролю, а також

		аудиту в комп'ютерному середовищі.
15.	Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 368 с.	Висвітлено основні теоретичні та практичні проблеми фінансового обліку у країнах з розвинутою ринковою економікою та Україні, проаналізовано трансформацію теоретичних абстракцій у схеми та моделі управління підприємства.
16.	Аудит: Навчальний посібник. - К.: Алерта, 2011. - 408 с.	Висвітлені теоретичні та організаційні основи аудиту, методика аудиту активів і пасивів, доходів і витрат, фінансової звітності. Матеріал викладений з урахуванням національної нормативної бази та Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих Аудиторською палатою України в якості національних.
17.	Державний аудит: навч. посіб. / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; за ред. проф. Л.В. Дікань. - К.: Знання, 2011.- 503 с.	Розглянуто особливості методики державного ' аудиту, який здійснюють Державна контрольно-ревізійна служба України та Рахункова палата України.
18.	Фінансовий облік 2: навч. посіб. / [Н.М. Ткаченко, О.В. Борович, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк]; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. - К.: Алерта, 2014. - 456 с.	Висвітлено питання теорії і практики ведення обліку власного капіталу, короткострокових та довгострокових зобов'язань, доходів майбутніх періодів, витрат, доходів й результатів діяльності суб'єктів господарювання, основною метою діяльності яких є одержання прибутку, а також розкрито порядок відображення інформації про такі об'єкти обліку в облікових регістрах та фінансовій звітності (з урахуванням законодавчих змін).
19.	Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва - К.: "Центр учбової літератури", 2014. - 654 с.	Зазначено теоретичні питання з основ аудиту, так і практичні матеріали з організації і методики проведення аудиторської перевірки за різними об'єктами.
20.	В.В.. Рядська (розділи 4-7), Я.В. Петраков (розділи 1-3) Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.	Висвітлено питання правового забезпечення аудиту забезпечення аудиту та загальні методичні вимоги, які знаходяться в основі здійснення всіх етапів процесу аудиту: переддоговірного етапу, етапу укладання договору, планування, здійснення процедур перевірки, етапі складання аудиторського висновку.
21.	Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб. / за заг. ред. П. Й. Атамаса - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 416 с.	Викладено теоретичні, методологічні та практичні питання обліку і оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Наведено загальну нормативно-організаційну характеристику суб'єктів малого бізнесу. Докладно розкрито методику бухгалтерського обліку господарських операцій та складання фінансової звітності малих підприємств у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку. Розкрито особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва згідно діючого законодавства України.

Додаток В

Штатний розклад ТОВ «Сторедж Логістик Компані

Додаток №1

до Протоколу №5/1-1
загальних Зборів учасників
ТОВ «Сторедж Логістик Компані»
від 22.04.14

Штатний розклад ТОВ «Сторедж
Логістик Компані»

№	Посада	Посадовий оклад (грн.)
1.	Генеральний директор	X
2.	Заступник генерального директора	X
3.	Головний бухгалтер	X
4.	Бухгалтер	X
5.	Інженер з охорони праці (з/с)	X
6.	Енергетик (з/с)	X
7.	Декларант	X
8.	Декларант	X
9.	Завідуючий господарством	X
10.	Менеджер-Логіст	X
11.	Менеджер-Логіст	X
12.	Керуючий Митним складом	X
13.	Завідуючий складом	X
14.	Завідуючий складом	X
15.	Водій автотранспорту	X
16.	Водій автотранспорту	X
17.	Водій автотранспорту	X
18.	Вантажник	X
19.	Вантажник	X
20.	Вантажник	X
21.	Водій	X

Звіти про фінансові результати за 2014-2017 рр.

Форма № 2-м

Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4651,4	3527,7
Інші операційні доходи	2120	9,1	6,8
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000+2120+2240)	2280	4660,5	3534,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(3070,5)	(2644,2)
Інші операційні витрати	2180	(519,6)	(794,6)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050+2180+2270)	2285	(3590,1)	(3438,8)
Фінансовий результат до оподаткування (2280-2285)	2290	(1070,4)	95,7
Податок на прибуток	2300	(18,2)	(3,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290-2300)	2350	1052,2	92,5

Табл. 1 Звіт про фінансові результати за 2014 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4918,4	4651,4
Інші операційні доходи	2120	-	9,1
Інші доходи	2240	70,1	-
Разом доходи (2000+2120+2240)	2280	4988,5	4660,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(3999,2)	(3070,5)
Інші операційні витрати	2180	(440,2)	(519,6)

Інші витрати	2270	(70,1)	(-)
Разом витрати (2050+2180+2270)	2285	(4509,5)	(3590,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280-2285)	2290	(479,0)	(1070,4)
Податок на прибуток	2300	(193,6)	(18,2)
Чистий прибуток(збиток) (2290-2300)	2350	285,4	1052,2

Табл. 2 Звіт про фінансові результати за 2015 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4747,3	4918,4
Інші операційні доходи	2120	2,0	-
Інші доходи	2240	-	70,2
Разом доходи (2000+2120+2240)	2280	4749,3	4988,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(3856,4)	(3999,2)
Інші операційні витрати	2180	(328,6)	(440,2)
Інші витрати	2270	-	(70,2)
Разом витрати (2050+2180+2270)	2285	(4185,0)	(4509,5)
Фінансовий результат до оподаткування (2280-2285)	2290	564,3	(479,0)
Податок на прибуток	2300	(187,8)	(193,6)
Чистий прибуток (збиток) (2290-2300)	2350	376,5	285,4

Табл. 3 Звіт про фінансові результати за 2016 рік

Форма № 2-м

Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	17 192,1	4747,3
Інші операційні доходи	2120	8,4	2,0
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	17 200,5	4749,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(14 541,9)	(3856,4)
Інші операційні витрати	2180	(1 730,7)	(328,6)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(16 272,6)	(4185,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	927,9	564,3
Податок на прибуток	2300	(167,0)	(187,8)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	760,9	376,5

Табл. 4 Звіт про фінансові результати за 2017 рік

Пояснювальна записка щодо економічних показників діяльності

ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2015-2017 р.р.

Показники	Обсяг, тис. грн..			Абсолютна зміна, тис. грн..		Темпи приросту, %	
	2015	2016	2017	2016	2017	2016	2017
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4918,4	4747,3	17 192,1	-171,1	12444,8	-3,6%	262,1%
Інші операційні доходи	-	2,0	8,4	2	6,4	-	3,2
Інші доходи	70,1	-	-	-70,1	-	-	-
Разом доходи	4988,5	4749,3	17 200,5	-239,2	12451,2	-5%	262,2%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	3999,2	3856,4	14 541,9	-142,8	10685,5	-4%	277,1%
Інші операційні витрати	440,2	328,6	1 730,7	-111,6	1402,1	-25,4%	426,7%
Інші витрати	70,1	-	-	-70,1	-	-	-
Разом витрати	4509,5	4185,0	16 272,6	-324,5	12087,6	-7,2%	288,8%
Фінансовий результат до оподаткування	479,0	564,3	927,9	85,3	363,6	17,8%	64,4%
Податок на прибуток	193,6	187,8	167,0	-5,8	-20,8	-3%	-11,1%
Чистий прибуток	285,4	376,5	760,9	91,1	384,4	31,9%	102,1%

Проаналізувавши дані, що наведені у таблиці, можемо побачити, що дохід на 2015 – 4988,5 тис. грн., в 2016 – 4749,3 тис. грн., а в 2017 - 17200,5 тис. грн.. Динаміка обсягу вказує на зріст, проте темп приросту за 2016 рік порівняно з 2015 роком знизився. Витрати склали на 2015 – 4509,5 тис. грн., на 2016 – 4185,0 тис. грн., а на 2017 – 16272,6 тис. грн., тобто в 2016 році витрати зменшилися на 324,5 тис. грн.. Чистий прибуток на 2015 склав 285,4 тис. грн., 2016 – 376,5 тис. грн., 2017 – 760,9 тис. грн.. Велике зменшення чистого прибутку у 2015-2016 році можна пояснити різкою зміною курсу на валютному ринку, підвищенням цін на енергоносії та інше.

Рахунки та субрахунки 8 класу «Витрати за елементами»

Рахунки першого порядку (Синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)
80 Матеріальні витрати	● 801 Витрати сировини й матеріалів
	● 802 Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
	● 803 Витрати палива, енергії
	● 804 Витрати тари, тарних матеріалів
	● 805 Витрати будівельних матеріалів
	● 806 Витрати запасних частин
	● 807 Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
	● 808 Витрати товарів
	● 809 Інші матеріальні витрати
81 Витрати на оплату праці	● 811 Виплати за окладами, тарифами
	● 812 Премії та заохочення
	● 813 Компенсаційні виплати
	● 814 Оплата відпусток
	● 815 Оплата іншого невідпрацьованого часу
	● 816 Інші витрати на оплату праці
82 Відрахування на соціальні заходи	● 821 Відрахування на загальнообов'язковг державне соціальне страхування
83 Амортизація	● 831 Амортизація основних засобів
	● 832 Амортизація інших необоротних матеріальних активів
	● 833 Амортизація нематеріальних активів
84 Інші операційні витрати	за видами витрат
85 Інші затрати	за видами затрат

Рахунки та субрахунки 9 класу «Витрати діяльності»

Рахунки першого порядку (Синтегичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)
90 Собівартість реалізації	● 901 Собівартість реалізованої готової продукції
	● 902 Собівартість реалізованих товарів
	● 903 Собівартість реалізованих робіт, послуг
	● 904 Страхові виплати
91 Загальновиробничі витрати	за видами витрат
92 Адміністративні витрати	за видами витрат
93 Витрати на збут	за видами витрат
94 Інші витрати операційної діяльності	● 940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
	● 941 Витрати на дослідження, розробки
	● 942 Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
	● 943 Собівартість реалізованих виробничих запасів
	● 944 Сумнівні та безнадійні борги
	● 945 Втрати від операційної курсової різниці
	● 946 Втрати від знецінення запасів
	● 947 Нестачі і втрати від псування цінностей
	● 948 Визнані штрафи, пені, неустойки
	● 949 Інші витрати операційної діяльності
95 Фінансові витрати	● 951 Відсотки за кредит
	● 952 Інші фінансові витрати
96 Втрати від участі в капіталі	● 961 Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
	● 962 Втрати від спільної діяльності
	● 963 Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
97 Інші витрати	● 970 Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
	● 971 Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
	● 972 Втрати від зменшення корисності активів
	● 974 Втрати від неопераційних курсових різниць
	● 975 Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій
	● 976 Списання необоротних активів
	● 977 Інші витрати діяльності
98 Податок на прибуток	● 981 Податок на прибуток від звичайної діяльності
	● 982 Податок на прибуток від надзвичайних подій

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахований знос основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого призначення	91 «Загально виробничі витрати»	113 «Знос необоротних активів»
2	Списані виробничі запаси на втрати по обслуговуванню виробництва	91 «Загально виробничі витрати»	21 «Виробничі запаси»
3	Передані в експлуатацію МЩП загально виробничого призначення	91 «Загально виробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Оплачені готівкою загально виробничі втрати	91 «Загально виробничі витрати»	30 «Каса»
5	Оплачені загально виробничі витрати з рахунку в банку	91 «Загально виробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Списана на загальновиробничі витрати сума раніше пред'явленої претензії, яка не підлягає задоволенню	91 «Загально виробничі витрати»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Списана на загально виробничі витрати звітного періоду відповідна частина витрат майбутніх періодів	91 «Загально виробничі витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8	Акцептовані рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництва (електроенергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91 «Загально виробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
10	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
11	Списано суму загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
12	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Додаток К

Кореспонденція рахунків з обліку загальногосподарських витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Передано в експлуатацію МШП загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
3	Включено до складу адміністративних витрат вартість товарів, що використані для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	28 «Товари»
4	Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92 «Адміністративні витрати»	301 «Каса в національній валюті»
5	Списано на загальногосподарські витрати суму незадоволеної претензії	92 «Адміністративні витрати»	374 «Розрахунки за претензіями»
6	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	192 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Списано на загальногосподарські витрати звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8	Отримано юридичні послуги щодо оцінювання майна	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
9	Нараховано фінансові санкції за результатами перевірки податковими органами	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
10	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
11	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
12	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Додаток Л

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано пакувальні матеріали	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП для потреб по збуту	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Оплачено півкою витрати на збут	93 «Витрати на збут»	30 «Каса в національній валюті»
5	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
6	Списано на витрати на збут звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
7	Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93 «Витрати на збут»	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
8	Отримано маркетингові послуги	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
9	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
10	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
11	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
12	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Додаток М

Баланс (Форма №1)

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____
 Територія _____ за ЄДРПОУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОАТУУ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КОПФГ _____
 Середня кількість працівників¹ _____ за КВЕД _____
 Адреса, телефон _____
 Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

КОДИ		
		01

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
 за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
 за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	X	X
первісна вартість	1001	X	X
накопичена амортизація	1002	X	X
Незавершені капітальні інвестиції	1005	X	X
Основні засоби	1010	X	X
первісна вартість	1011	X	X
знос	1012	X	X
Інвестиційна нерухомість	1015	X	X
Довгострокові біологічні активи	1020	X	X
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	X	X
інші фінансові інвестиції	1035	X	X
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	X	X
Відстрочені податкові активи	1045	X	X
Інші необоротні активи	1090	X	X
Усього за розділом I	1095	X	X
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		X
Поточні біологічні активи	1110	X	X

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	X	X
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	X	X
з бюджетом	1135	X	X
у тому числі з податку на прибуток	1136	X	X
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	X	X
Поточні фінансові інвестиції	1160	X	X
Гроші та їх еквіваленти	1165	X	X
Витрати майбутніх періодів	1170	X	X
Інші оборотні активи	1190	X	X
Усього за розділом II	1195	X	X
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	X	X
Баланс	1300	X	X
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	X	X
Капітал у дооцінках	1405	X	X
Додатковий капітал	1410	X	X
Резервний капітал	1415	X	X
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	X	X
Неоплачений капітал	1425	(X)	(X)
Вилучений капітал	1430	(X)	(X)
Усього за розділом I	1495	X	
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	X	X
Довгострокові кредити банків	1510	X	X
Інші довгострокові зобов'язання	1515	X	X
Довгострокові забезпечення	1520	X	X
Цільове фінансування	1525	X	X
Усього за розділом II	1595	X	X
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	X	X
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	X	X
товари, роботи, послуги	1615	X	X
розрахунками з бюджетом	1620	X	X
у тому числі з податку на прибуток	1621	X	X
розрахунками зі страхування	1625	X	X
розрахунками з оплати праці	1630	X	X
Поточні забезпечення	1660	X	X
Доходи майбутніх періодів	1665	X	X
Інші поточні зобов'язання	1690	X	X
Усього за розділом III	1695	X	X
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	X	X
Баланс	1900	X	X

Керівник

Головний бухгалтер

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Додаток Н

Звіт про рух грошових коштів» (форма №3)

Додаток 3
до Національного положення
(стандарту)
бухгалтерського обліку в державному
секторі 101
«Подання фінансової звітності»

Дата (рік, місяць, число) _____
Установа/бюджет _____ за ЄДРПОУ
Територія _____ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
Орган державного управління _____ за КОДУ
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД
Одиниця виміру: грн.
Періодичність: річна

**Звіт про рух грошових коштів
за 20 __ рік**

Форма № 3-дс

КОДИ		
		01

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:			
бюджетні асигнування	3000	X	X
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	X	X
надходження від продажу активів	3010	X	X
інші надходження від обмінних операцій	3015	X	X
Надходження від необмінних операцій:			
податкові надходження	3020	X	X
неподаткові надходження	3025	X	X
трансферти, з них:	3030	X	X
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління			X
надходження до державних цільових фондів	3040	X	X
інші надходження від необмінних операцій	3045	X	X
Інші надходження	3090	X	X
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	X	X
Витрати за обмінними операціями:			

витрати на виконання бюджетних програм	3100	X	X
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	X	X
витрати з продажу активів	3115	X	X
інші витрати за обмінними операціями	3120	X	X
Витрати за необмінними операціями:			
трансфери, з них:	3125	X	X
кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	X	X
інші витрати за необмінними операціями	3130	X	X
Інші витрати	3180	X	X
Усього витрат від операційної діяльності	3190	X	X
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	X	X
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від продажу:			
фінансових інвестицій	3200	X	X
основних засобів	3205	X	X
інвестиційної нерухомості	3210	X	X
нематеріальних активів	3215	X	X
незавершених капітальних інвестицій	3220	X	X
довгострокових біологічних активів	3225	X	X
Надходження цільового фінансування	3230	X	X
Інші надходження	3235	X	X
Усього надходжень від інвестиційної діяльності	3240	X	X
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3245	X	X
основних засобів	3250	X	X
інвестиційної нерухомості	3255	X	X
нематеріальних активів	3260	X	X
незавершених капітальних інвестицій	3265	X	X
довгострокових біологічних активів	3270	X	X
Інші витрати	3285	X	X
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	X	X

Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	X	X
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
повернення кредитів	3300	X	X
отримання позик	3305	X	X
отримання відсотків (роялті)	3310	X	X
Інші надходження	3340	X	X
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	X	X
Витрати на:			
надання кредитів	3350	X	X
погашення позик	3355	X	X
сплату відсотків	3360	X	X
Інші витрати	3380	X	X
Коригування	3385	X	X
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	X	X
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	X	X
Чистий рух коштів за звітний період	3400	X	X
Залишок коштів на початок року	3410	X	X
Залишок коштів отриманий	3410	X	X
Залишок коштів перерахований	3415	X	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420	X	X
Залишок коштів на кінець року	3425	X	X

*Надходження в натуральній формі _____

* Витрати в натуральній формі _____

Керівник (посадова особа)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської
служби)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

«Лист-замовлення аудиторських послуг»**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
СТОРЕДЖ ЛОГІСТИК КОМПАНІ**

03038, вул. Ямська, 28а, м. Київ, Україна
тел./факс (0456) 334599
ЄДРПОУ: 35569678, УПН: 355696726500

вих. № 24/03/1
від 24 березня 2018 рок

Директору
Аудиторської фірми

**ЛИСТ-ЗАМОВЛЕННЯ
ПРО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ**

Шановний пане директоре!

Прошу Вас призначити проведення аудиторської перевірки у ТОВ «Сторедж Логістик Компані», яка повинна відповідати наступним вимогам:

1. Проведення перевірки охоплює період з:
“01” січня 2017 р. по “31” грудня 2017 р.
2. Метою проведення перевірки має бути:
 - виконання аудиторський перевірки операційної діяльності за 2017р., складеної у відповідності до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
 - надання аудиторського висновку та аудиторського звіту про фактичні результати аудиторський перевірки у письмовій формі у двох примірниках. Звіт призначений для керівництва ТОВ «Сторедж Логістик Компані» і не повинен використовуватися в інших цілях та надаватися іншим сторонам.
3. Аудиторська фірма, на свій розсуд, може застосовувати процедури для виконання завдання.
4. Перевірка має бути проведена як за місцем знаходження офісу Замовника, тобто за адресою: Київська область, м. Біла Церква, Сквирське шосе 229 так і за місцем знаходження офісу Виконавця аудиторських послуг.
5. Перевірка має бути проведена: за 2017 р. до 26.04.2018 р.

З повагою,

Генеральний директор
ТОВ «Сторедж Логістик Компані»

Кривенда Є.Г.

Додаток Р

Доходи та витрати ТОВ «Сторедж Логістик Компані» за 2016 року

ДОХОДИ:

Послуга	Склад	Без ПДВ
Послуги Митного брокера		155 939,69
Вивантаження/завантаження ВРУЧНУ:	МС	70 642,96
	КС	229 089,44
Вивантаження/завантаження МЕХАНІЗОВАНЕ:	МС	156 547,78
	КС	187 320,57
Зберігання	МС	417 464,98
	КС	1 907 193,26
Укріплення піддона плівкою	МС	128,00
	КС	14 041,48
Оформлення та формування товарної партії	КС	205 322,76
Плата за оренду нежитлового приміщення		2000,00
РАЗОМ		3 345 690,92

ВИТРАТИ:

Вид витрат	Без ПДВ
Заробітна плата в т.ч. податки	1 596 088,39
Паливо	140 012,40
МБП	157 611,39
Штрафи, недостачі	124 369,20
Амортизація	131 923,64
Оренда а/п офісу	98 326,64
Охорона праці	36 560,58
Зв'язок	34 424,64
Консультації	16 733,35
ТЕП	11 304,63
Податок на прибуток за 2015	86 221,00

Енергія	72 841,08
Газ	4 026,59
Охорона	275 313,95
Інші:	37 725,58
РАЗОМ	2 823 483,06

Додаток С

Система показників для експрес-аналізу фінансової звітності за період з
01.01.2016р. до 31.12.2016р.

Показник рентабельності	Алгоритм розрахунку	Умовні позначення	Обрахунок показника
Показники платоспроможності підприємства			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($K_{\text{абсл.л.}}$)	$K_{\text{абсл.л.}} = \frac{\Gamma + \text{ПФІ}}{\text{ПЗ}}$	Г – гроші; ПФІ – поточні фінансові інвестиції; ПЗ – поточні зобов'язання.	$K_{\text{абсл.л.}} = \frac{217,3}{3669,7} = 0,06$
Коефіцієнт швидкої ліквідності ($K_{\text{шл}}$)	$K_{\text{шл}} = \frac{\Gamma + \text{ПФІ} + \text{ДР}}{\text{ПЗ}}$	ДР – дебіторська заборгованість та кошти у розрахунках	$K_{\text{шл}} = \frac{1250,2}{3669,7} = 0,34$
Коефіцієнт поточної ліквідності ($K_{\text{пл}}$)	$K_{\text{пл}} = \frac{\text{ОА}}{\text{ПЗ}}$	ОА – оборотні активи	$K_{\text{пл}} = \frac{2538,9}{3669,7} = 0,69$
Показники фінансової стійкості підприємства			
Коефіцієнт автономії ($K_{\text{авт}}$)	$K_{\text{авт}} = \frac{K}{\text{ВБ}}$	К – власний капітал; ВБ – валюта балансу	$K_{\text{авт}} = \frac{108,4}{3778,1} = 0,03$
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу ($K_{\text{мульти}}$)	$K_{\text{мульти}} = \frac{\text{ВБ}}{K}$		$K_{\text{мульти}} = \frac{3778,1}{108,4} = 34,85$
Коефіцієнт фінансової стійкості ($K_{\text{фс}}$)	$K_{\text{фс}} = \frac{K}{З}$	З - зобов'язання	$K_{\text{фс}} = \frac{108,4}{3669,7} = 0,03$
Коефіцієнт фінансового лівериджу ($K_{\text{фл}}$)	$K_{\text{фл}} = \frac{\text{ДЗ}}{K}$	Д – довгострокові зобов'язання	$K_{\text{фл}} = \frac{0}{108,4} = 0$
Коефіцієнт загальної заборгованості ($K_{\text{зз}}$)	$K_{\text{зз}} = \frac{З}{\text{ВБ}}$		$K_{\text{зз}} = \frac{3669,7}{3778,1} = 0,97$
Коефіцієнт довгострокового залучення позикового капіталу ($K_{\text{дз}}$)	$K_{\text{дз}} = \frac{\text{ДЗ}}{(K + \text{ДЗ})}$		$K_{\text{дз}} = \frac{0}{108,4 + 0} = 0$
Коефіцієнт маневрування ($K_{\text{ман}}$)	$K_{\text{ман}} = \frac{\text{ВОК}}{K}$	ВОК – власний оборотний капітал	$K_{\text{ман}} =$

		(різниця між поточними активами та поточними зобов'язаннями)	$\frac{1244,3 - 3669,7}{108,4 - 22,37} = -$
Коефіцієнт частки власного капіталу в оборотних активах ($K_{\text{ВOK}}$)	$K_{\text{ВOK}} = \frac{\text{ВOK}}{\text{ОА}}$		$K_{\text{ВOK}} = \frac{-2425,4}{2538,9} = -0,96$
Коефіцієнт структури позикового капіталу ($K_{\text{СПК}}$)	$K_{\text{СПК}} = \frac{\text{ДЗ}}{3}$		$K_{\text{СПК}} = \frac{0}{3669,7} = 0$
Коефіцієнт співвідношення позикового власного капіталу ($K_{\text{СПВК}}$)	$K_{\text{СПВК}} = \frac{3}{K}$		$K_{\text{СПВК}} = \frac{3669,7}{108,4} = 33,85$
Коефіцієнт структури довгострокових вкладень ($K_{\text{СДЗ}}$)	$K_{\text{СДЗ}} = \frac{\text{ДЗ}}{\text{НА}}$	НА – необоротні активи	$K_{\text{СДЗ}} = \frac{0}{1239,2} = 0$
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів ($K_{\text{РВ}}$)	$K_{\text{РВ}} = \frac{\text{ОЗал}}{\text{ВБ}}$	ОЗал – основні засоби за залишковою вартістю	$K_{\text{РВ}} = \frac{1239,2}{3778,1} = 0,33$
Коефіцієнт накопиченої амортизації ($K_{\text{НА}}$)	$K_{\text{НА}} = \frac{\text{ЗОЗ}}{\text{ОЗперв}}$	ЗОЗ – знос основних засобів; ОЗперв – основні засоби за первісною вартістю	$K_{\text{НА}} = \frac{626,9}{1866,1} = 0,34$
Коефіцієнт участі акціонерів ($K_{\text{У.А.}}$)	$K_{\text{У.А.}} = \frac{\text{СК}}{K}$	СК – статутний капітал	$K_{\text{У.А.}} = \frac{200}{108,4} = 1,85$
Коефіцієнт фінансового ризику ($K_{\text{ФР}}$)	$K_{\text{ФР}} = \frac{\text{ПЗ}}{K}$		$K_{\text{ФР}} = \frac{3669,7}{108,4} = 33,85$



вих. № 15/11/1

від «15» 11 2018 року

Довідка

про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи

Дана студентці другого курсу факультету обліку, аудиту та інформаційних систем Київського національного торговельно-економічного університету Кривенді В.Є. 15 листопада 2018 р. в тому, що матеріали її випускної кваліфікаційної роботи на тему «Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг», виконаної на матеріалах підприємства ТОВ «Сторедж Логістик Компані» розглянуті.

Окремі розробки автора, його висновки і пропозиції становлять певний інтерес і прийнятні для практичного використання в діяльності нашого підприємства.

Зокрема:

- розробки і рекомендації щодо удосконалення організації документального оформлення операційних витрат;
- розробки і рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності;
- розробки з удосконалення методики економічного аналізу операційних витрат підприємства;
- рекомендації щодо удосконалення організації внутрішнього та зовнішнього аудитів операційних витрат та ін.



Головний бухгалтер

І.М. Шайгородська

Рецензія на випускну кваліфікацій роботу*

(*фахівця – практика з бухгалтерського обліку підприємства, матеріали якого були використані під час написання роботи)

Студентка Кривенда Вероніка Євгенівна

Тема „Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності підприємств з надання послуг“

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік і оподаткування»

Освітній ступінь: магістр

Підприємство ТОВ „Сторедні Логістик Компані“

Актуальність теми дослідження:

показує в тому, що будь-яке підприємство, починаючи з процесу виробництва або прийняття рішення щодо його формування, повинне бути вивчене в його прибутковості. Оптимізація витрат забезпечує дотримання рішенням стратегії, зростає продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність підприємства.

Ступінь використання практичних матеріалів:

У роботі здійснено вивчення, постановку дослідницьких методик та організації обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства з надання послуг об'єктовано та надано пропозиції щодо вдосконалення обліку операційних витрат. Авторами застосовано оптимальні методи аналізу, контролю та обліку.

Практична значущість роботи, реальність впровадження пропозицій в практику:

випускна кваліфікаційна робота має високе наукове та практичне значення. В роботі відображені сучасні напрями в методології та організації обліково-аналітичної роботи на підприємстві.

Достовірність інформації результа́ти дослідження є
достовірними та аргументованими.

Загальний висновок і оцінка роботи: Випускна кваліфікаційна
робота є самостійно виконаним науковим
дослідженням, має дослідницький
характер та її автор заслуговує на
позитивну оцінку.

Посада Головний бухгалтер



(підпис)

мистопада 2019р.

У. М. Майгородська
(ПІБ)