

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

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

Скляренко Ганна
Віталіївна

Науковий керівник
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ.....	7
1.1. Економічна сутність, визнання та класифікація витрат операційної діяльності.....	7
1.2. Критична оцінка нормативної бази та наукових публікацій з обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності.....	18
1.3. Організаційно-економічна характеристика бази дослідження.....	28
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ.....	36
2.1. Розробка системи первинного обліку витрат операційної діяльності.....	36
2.2. Бухгалтерський (фінансовий) облік витрат операційної діяльності.....	41
2.3. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік витрат операційної діяльності.....	48
2.4. Особливості постановки задачі обліку витрат операційної діяльності в автоматизованих системах бухгалтерського обліку.....	54
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ.....	61
3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела контролю та аналізу витрат операційної діяльності	61
3.2. Методика і організація аналізу витрат операційної діяльності	65
3.3. Методика контролю витрат операційної діяльності.....	69
Висновки до розділу 3.....	76
ВИСНОВКИ.....	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	81
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Метою створення будь-якого підприємства є здійснення певного виду діяльності для отримання прибутку. Проблемні питання обліку та аудиту витрат в господарській діяльності підприємства займають важливе місце в загальному обсязі важливих питань теоретичного і практичного характеру. Складність управління фінансовим станом підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, та інтеграційних процесів потребує створення дієвої системи інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності. Тобто, основним важелем в ефективності діяльності підприємства залишається оптимізація витрат. Для того, щоб інформація про витрати підприємств своєчасно надходила до користувачів, а також з метою забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, необхідно конкретизувати методику обліку витрат відповідно до умов і обсягів діяльності підприємств та їх організаційної структури. При цьому слід враховувати, що витрати пов'язані з утриманням управлінської служби, суми визначених адміністративних витрат та витрат на збут прямо впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. А постійне зростання суми та питомої ваги адміністративних витрат та витрат на збут у загальній сумі витрат підприємств обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації.

Актуальність теми. Проблемні питання зменшення витрат на підприємстві були і будуть актуальними, так, як нерозривно пов'язані з впливом на рівень прибутку. А для визначення кінцевого результату – прибутку необхідно вести облік, аналізувати та контролювати рівень витрат. Досягнення ж оптимального рівня витрат є важливою умовою успішної діяльності підприємства.

Робоча гіпотеза. Передбачається, що розроблений комплекс заходів щодо удосконалення організації обліку, контролю та аналізу витрат операційної

діяльності досліджуваного підприємства послужить основою для підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок оптимізації витрат.

Проблемним питанням обліку, контролю та аналізу витрат діяльності підприємств завжди приділялася значна увага науковців, про що свідчить значна кількість досліджень. Питання організації обліку витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції підприємств різних галузей господарювання досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: П.С. Безруких, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, М.А. Вахрушина, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, Є.В. Калюга, Т.П. Карпова, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, С.О. Стуков, Дж. Форстер, М.Г. Чумаченко.

Однак, наукові дослідження нерідко обмежувалися, головним чином, розробками методик обліку витрат на принципах нормативного методу в системі бухгалтерського обліку з використанням порівняно невеликого кола напрямів групування витрат. При цьому оперативний облік витрат часто розглядався відособлено, поза загальною системою виробничого обліку, що не сприяло створенню на підприємствах цілісної системи обліку витрат та їх контролю.

Таким чином, наявність певних проблем теоретичного та практичного опрацювання і дискусійність питань побудови організації обліку, внутрішнього контролю, аналізу витрат і визначили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних засад та практики обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств роздрібною торгівлі в сучасних економічних умовах в Україні.

Об'єктом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є процес обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств роздрібною торгівлі.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності на підприємстві роздрібною торгівлі.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити економічну сутність, визнання та класифікацію витрат операційної діяльності;
- провести економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури;
- надати оцінку діяльності та якості звітності ПТВП «ТД «Чернігівський»;
- розробити систему первинного обліку витрат операційної діяльності;
- дослідити організацію бухгалтерського та управлінського обліку витрат операційної діяльності;
- сформулювати мету та завдання контролю та аналізу витрат операційної діяльності;
- розглянути методику і організацію контролю та аналізу витрат операційної діяльності;
- сформулювати висновки за результатами дослідження.

Інформаційною базою для дослідження послужили законодавчі та нормативно-правові акти, праці вчених з питань обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності, статті з періодичних видань, форми звітності досліджуваного підприємства.

Для розкриття сутності теми дослідження використовувалися наступні методи:

- спостереження – при вивченні сутності витрат операційної діяльності;
- системного аналізу і синтезу – під час дослідження організації бухгалтерського та управлінського обліку витрат операційної діяльності, при розгляді методики та організації контролю та аналізу витрат операційної діяльності;
- розрахунку та вимірювання – при оцінці діяльності та якості звітності ПТВП «ТД «Чернігівський», під час аналізу витрат операційної діяльності;
- порівняння, типології та класифікації – при розкритті економічної сутності та класифікації витрат операційної діяльності, при розробці системи первинного обліку витрат операційної діяльності;

- узагальнення – під час формулювання висновків за результатами дослідження.

По темі випускної кваліфікаційної роботи у «Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ» опублікована наукова стаття на тему «Класифікація та облік витрат операційної діяльності в торгівлі», в якій знайшли відображення теоретичні принципи і результати дослідження.

Матеріали та результати випускної кваліфікаційної роботи впроваджені в практику і використовуються під час ведення бухгалтерського обліку на ПТПВ «ТД «Чернігівський».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність, визнання та класифікація витрат операційної діяльності

В сучасних економічних умовах, яким притаманні постійні зміни, підприємство повинно вміти швидко підлаштовуватись до зовнішніх факторів ризику, щоб вносити зміни в свою діяльність. Тому в управлінні підприємством головними є процеси обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів. Доходи та витрати підприємства незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення, бо від цього залежить прибутковість підприємства, та перспективи подальшого розвитку.

Матеріально-речові, трудові та інші ресурси, цінність яких визначається ринком, є витратами з якими зв'язана будь-яка господарська діяльність суб'єкта. Оскільки саме величина витрат є головним резервом підвищення прибутку підприємства, тому актуальним є питання удосконалення обліку і контролю витрат.

В економічній літературі немає єдиного погляду щодо визначення поняття «витрати» та їхнього економічного змісту. Проте, при всьому розмаїтті дефініцій даного терміну, їх можна розділити на дві великі групи: трактування витрат із точки зору економічної теорії або з погляду бухгалтерського обліку, які суттєво відрізняються між собою.

Вчені та науковці трактують поняття витрат з різних підходів. Розглянемо деякі з них в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» як економічної категорії

Джерело	Визначення
Атамас П.Й.	Витрати – це вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації [1, с. 321].

Продовження табл. 1.1

Джерело	Визначення
Бутинець Ф.Ф.	Витрати: 1) як грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) як економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності [2, с. 77].
Голов С.Ф.	Витрати – це кошти підприємства, пов’язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням [3, с. 465].
Грещак М.Г., Коцюба О.С.	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [4, с. 26].
Дерій В.А.	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудовий інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов’язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [5, с. 155].
Мельник Л.Г., Корінцева О.І.	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку діяльності [6, с. 158].
Пушкар М.С.	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів) [5, с. 156].
Сук Л.К.	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками [7, с. 281].
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [8, с. 32].
Череп А.В.	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції [9].

Проаналізувавши дані табл. 1.1, видно, що витрати трактують як сукупність понесених ресурсів для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. Останні не є витратами, це лише кошти, які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна простежити при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці

необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

Поняття «витрати» наведено у положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 16 «Витрати», де зазначається, що витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

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.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [10].

Необхідно зазначити, що навіть після впровадження кардинальних змін у системі ведення обліку та її перехід до зарубіжної практики собівартість продукції вітчизняних підприємств залишається високою, що робить її неконкурентоспроможною на зовнішньому ринку, а нерідко і на внутрішньому (особливо це стосується промислових підприємств). На практиці така ситуація призводить до скорочення обсягів виробництва. Тому потрібно чітко контролювати склад витрат, що формують собівартість продукції. У цьому допоможе для організації бухгалтерського обліку процесу виробництва розроблена та затверджена класифікація витрат підприємства, яка залежить від масштабів виробництва, технології, кількості працівників, продукції. Тобто,

класифікація витрат – це обґрунтоване групування витрат за відповідними ознаками для їх більшої деталізації та розуміння (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознаки	Види
В залежності від видів діяльності	– витрати, які виникають у процесі операційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі інвестиційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі фінансової діяльності.
За економічним змістом (елементами витрат)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші витрати.
За відношенням до виробничого процесу	– основні; – накладні.
За способами включення до собівартості	– прямі; – непрямі.
За відношенням до звітного періоду	– витрати поточного періоду; – витрати минулого періоду; – витрати майбутнього періоду.
За центрами відповідальності	– витрати виробництва; – витрати цеху; – витрати дільниці; – витрати функціональних служб.
За способом відображення в звітності	– спожиті (витрати звітного періоду) ; – неспожиті (витрати майбутніх періодів).
За ступенем залежності від обсягів діяльності	– змінні; – постійні.
За складом витрат	– одноелементні; – комплексні.

Під операційними витратами прийнято розуміти виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів для здійснення операційної діяльності. Саме тому найбільш значущими серед перелічених витрат є операційні витрати, які найбільш повно розкривають сферу діяльності підприємства. Простіше кажучи, операційні витрати часто називають вартістю ведення господарської діяльності підприємства.

Із операційною діяльністю найтісніше пов'язане поняття «собівартість». Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це показник, який використовується для контролю за використанням

виробничих ресурсів, визначає економію ефективності проведення економічних заходів, формування ціни. Тому зниження собівартості продукції виступає основним джерелом до збільшення розміру прибутку.

Операційні витрати поділяються на ті, які включаються у виробничу собівартість продукції, і ті, які не включаються у собівартість (рис. 1.1).

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Рис. 1.1. Поділ витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

До складу прямих матеріальних витрат відносять вартість основних матеріалів та сировини, що утворюють основу виготовлення продукції, купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва.

До складу прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, наданні послуг або виконанні робіт.

До складу інших прямих витрат відносять всі інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, а також відрахування на соціальні заходи, плата за оренду майнових та земельних паїв, втрати від браку, амортизація.

До складу загальновиробничих витрат згідно діючих вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку відносять:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на освітлення, опалення, водовідведення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати

від псування матеріальних цінностей у цехах; інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади оплата простоїв тощо).

Усі загальновиробничі витрати групуються на дві групи: змінні і постійні (рис. 1.2).

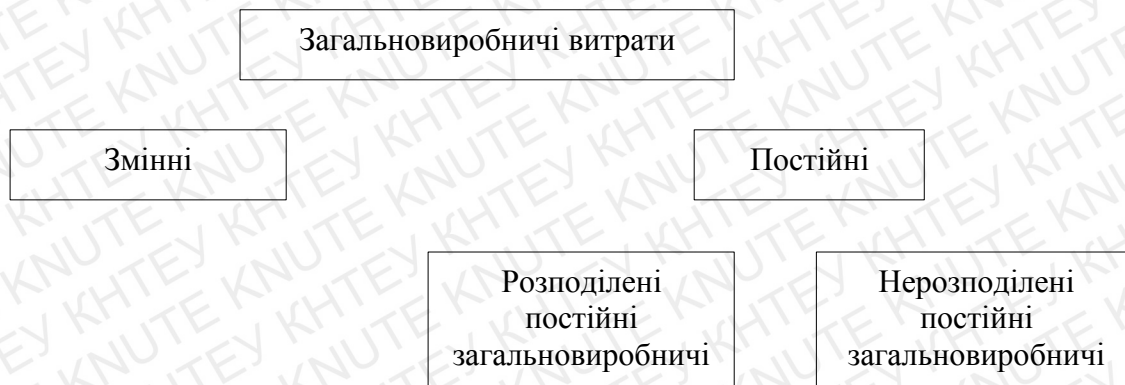


Рис. 1.2. Поділ загальновиробничих витрат

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній 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. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Крім витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції, на підприємствах мають місце витрати, що пов'язані також із операційною

діяльністю, але до собівартості не включаються. Такі витрати є витратами періоду та вони одразу списуються на фінансовий результат (рис. 1.3).

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

адміністративні витрати;

витрати на збут;

інші операційні витрати;

Рис. 1.3. Склад витрат, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
До адміністративних витрат відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, такі як:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення [11, с. 340].

Витрати на збут включають такі витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат відносять:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності [12, с. 115].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована на протязі звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Значна увага цьому поняттю приділяється тому, що собівартість продукції є важелем ефективності виробництва, який у подальшому впливає на фінансові результати підприємства, прибуток, темпи відтворення, рентабельність та відображає рівень витрат на виробництво. Як економічна категорія собівартість служить основою для контролю та обліку витрат на випуск продукції, формування ціни за допомогою калькулювання продукції, визначення доцільності та раціональності використання ресурсів на підприємстві.

Не менш важливе значення у формуванні собівартості виготовленої продукції посідає поняття «елемент витрат». Законодавчо визначено, що елементом витрат є сукупністю економічно однорідних видів витрат. Відображення витрат за економічними елементами допомагає відповісти на запитання, що саме витрачено [13, с. 227]. Витрати операційної діяльності групують за елементами зображеними на рис. 1.4.

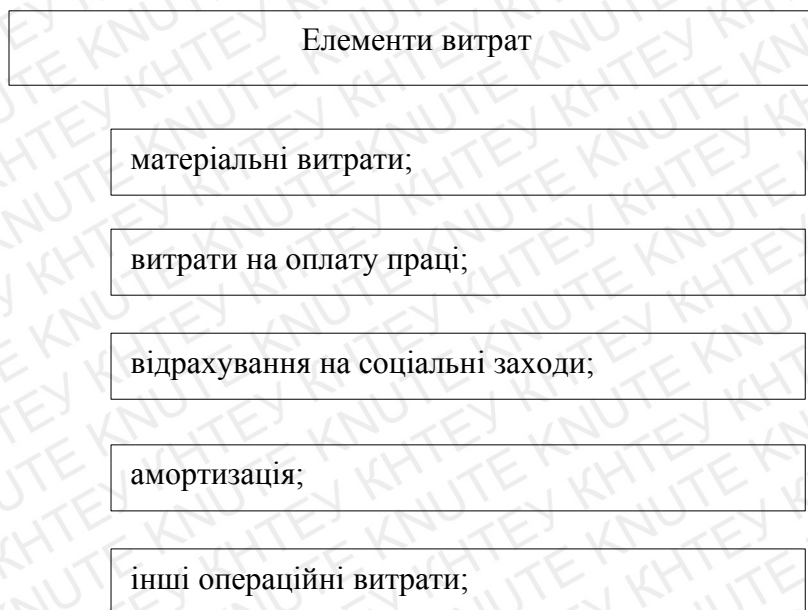


Рис. 1.4. Елементи витрат операційної діяльності

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- палива й енергії;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

Елемент «Витрати на оплату праці» включає заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [11, с. 342].

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» відносяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента операційних витрат «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо [14].

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях господарства. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Разом з тим, за твердженням багатьох вчених, класифікація за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції в залежності від їх призначення і місця виникнення.

1.2. Критична оцінка нормативної бази та наукових публікацій з обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності

Система бухгалтерського обліку, аналізу та контролю за витратами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється в межах чотирьох рівнів:

I рівень – кодекси, законодавчі акти, укази президента, постанови;

II рівень – національні положення (стандarti) бухгалтерського обліку;

III рівень – методичні рекомендації, вказівки, інструкції;

IV рівень – робочі документи з бухгалтерського обліку підприємства.

В.А. Дерій нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку поділяє за такими рівнями:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, КМУ, ВРУ);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної фіскальної служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) [15, с. 80].

З позиції Н.В. Секіріної основними видами нормативно-правового забезпечення обліку витрат суб'єктів господарювання є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; укази Президента України; рішення та постанови Кабінету Міністрів України; розпорядження, листи, накази, постанови, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (щодо списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати» (підприємства, що повинні публічно представляти річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Бюджетний, Цивільний, Податковий, Господарський, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт та інше [16, с. 235-236]

Нормативно-правове регулювання системи бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку витрат основної діяльності можна подати у вигляді табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Групування нормативно-правового регулювання обліку витрат
операційної діяльності**

Класифікаційна ознака	Вид
За видами	- Кодекси України (Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Кодекс законів про працю України) [17, 18, 19, 20] - Закони України (Конституція України, Закони «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») [21, 22, 23, 24] - Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України - Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», 9 «Запаси», 15 «Дохід», 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва») [25, 26, 27, 28, 29, 30] - Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО 2 «Запаси», МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 23 «Витрати на позики») [31, 32, 33] - Методичні рекомендації, інструкції, вказівки (Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування) [34, 35] - Листи, роз'яснення
За рівнями	- Міжнародні - Загальнодержавні - Галузеві - Внутрішньогосподарські
За обов'язковістю виконання	- Обов'язкові - Рекомендаційні
За групами	- Загальні - За окремими об'єктами обліку - В розрізі галузей економіки

Характеристика нормативно-правових актів з обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності наведена в дод. А.

Основним законом, що регулює бухгалтерський облік в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Даний закон складається з таких розділів:

- розділ I «Загальні положення»;
- розділ II «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності»;
- розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку»;
- розділ IV «Фінансова звітність»;
- розділ V «Прикінцеві положення».

Слід відмітити, що у статті 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до змін, внесених згідно зі Законом № 2164-VIII від 05.10.2017, було передбачено 10 принципів, на яких базується система бухгалтерського обліку: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника. Нині до принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності віднесено такі:

- повне висвітлення, тобто фінансова звітність має містити всю інформацію щодо фактичних та потенційних наслідків господарських операцій та подій, що можуть вплинути на рішення, які приймаються на її основі;
- автономність, тобто кожний суб'єкт господарювання розглядається як юридична особа, яка відокремлена від її власників, через що особисте майно та зобов'язання власників не має відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- послідовність, тобто постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у тих випадках, які визначено національними П(С)БО, МСФЗ та національними П(С)БО у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та висвітлена у фінансовій звітності;

- безперервність, тобто оцінка активів та зобов'язань суб'єкта господарювання здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;
- нарахування, тобто доходи і витрати відображаються в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів;
- превалювання сутності над формою, тобто операції обліковуються згідно з їхньою сутністю, а не лише з урахуванням їхньої юридичної форми;
- єдиний грошовий вимірник, тобто вимірювання та узагальнення господарських операцій суб'єкта господарювання у фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;
- інших принципах, які визначені міжнародними стандартами, національними П(С)БО, національними П(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Як видно з вищенаведеного, такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат операційної діяльності. У пункті 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [22].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати основної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 16 «Витрати». Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Даний стандарт застосовується до обліку витрат за

будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, що встановлені П(С)БО 18 «Будівельні контракти». П(С)БО 16 не поширюється на витрати, що пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

П(С)БО 16 «Витрати» складається з таких розділів:

- загальні положення;
- визнання витрат;
- склад витрат;
- розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності;
- Додаток 1 «Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат»;
- Додаток 2 «Розрахунок витрат від участі в капіталі [10].

У вищезазначеному стандарті вказано, що витрати відображаються в обліку одночасно зі збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів. При цьому висуваються дві умови визнання витрат, в тому числі і витрат основної діяльності:

- 1) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за виключенням зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
- 2) витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, з метою формування якого вони понесені. Витрати, що неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в межах якого вони були здійснені.

За умови, якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються через систематичний розподіл його вартості (зокрема, через нарахування амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за агентськими угодами, договорами комісії, іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- погашення отриманих позик;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;
- балансова вартість валюти;
- витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу згідно з П(С)БО.

Основні засади класифікації витрат та відображення їх у звітності розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Для відображення інформації про витрати призначено форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Саме у даній формі звітності витрати поділені за видами діяльності і за елементами.

Слід відмітити, що у складі Міжнародних стандартів фінансової звітності відсутній стандарт, аналогічний П(С)БО 16 «Витрати», що ускладнює процес управління витратами. Порівнюючи облік витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння можуть бути: трактування витрат, їх класифікація, елементи витрат, їх визнання та оцінка. Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відмітити, що МСФЗ передбачає класифікацію за характером витрат та функцією витрат.

Важливим в обліку є визнання витрат. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до

зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

На основі порівняння оцінки та обліку витрат згідно з П(С)БО та МСФЗ, відзначимо, що мають місце відмінності такими ознаками:

- трактування термінів – в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній;
- класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(С)БО 16 «Витрати» класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;
- визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(С)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені;
- оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(С) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(С)БО 9 «Запаси».

Питання обліку витрат для цілей оподаткування розкрито також в Податковому кодексі України. Податковий кодекс України вніс значні зміни в структуру витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, та суттєво зблизив величину облікового і податкового

прибутку. Однак у ПКУ і П(С)БО залишається ряд розбіжностей, частину який можна було б уникнути коректно використовуючи понятійний апарат [35, с. 371].

Зробивши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко освітлені.

Недоліком законодавчої бази є те, що нормативно-правові акти не мають постійного характеру, так як до них вносяться багаточисленні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку та контролю додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу нормативної бази.

Розглянемо теоретичні аспекти та проблемні питання, представлені в літературних джерелах.

При написанні випускної кваліфікаційної роботи була використана спеціальна економічна література (дод. Б).

У статті «Витрати підприємства, їх значення та вплив» Фізлова Л.Д. та Харченко В.О. розглянули сутність поняття «витрати» з точки зору вітчизняних і зарубіжних учених, класифікацію витрат і фактори, що впливають на них [36].

О.М. Чабанюк та О.А. Мелешко у статті «Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств» дослідили економічну суть витрат, визначили особливості їх визнання в бухгалтерському обліку, узагальнили основні напрями класифікації витрат з метою організації їх обліку [37].

Н.І. Дуляба у статті «Класифікація поточних витрат торговельного підприємства» дослідила класифікаційні ознаки, згідно з якими поділено витрати торговельного підприємства та відповідні види витрат. Обґрунтувала значення кожної класифікації витрат торговельного підприємства в управлінні ними та в діяльності підприємством загалом [38].

У статті «Теоретичні підходи до трактування економічної сутності витрат» І.В. Стемковської та С.В. Герчанівської проаналізовано теоретичні дослідження щодо визначення економічної сутності витрат із погляду чинного законодавства.

Досліджено точки зору різних зарубіжних і вітчизняних учених, а також з'ясовано спільні та відмінні риси у трактуванні ними поняття «витрати» [39].

Пастернак Я.П. також досліджував витрати. Свої дослідження він виклав у статті «Економічна сутність та класифікація витрат діяльності» [40].

Гриліцька А.В., Хавроненко О.М. у статті «Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності» розглянули особливості організації обліку витрат від операційної діяльності [41].

О.К. Єлісєєва, Т.В. Гільorme, В.А. Михайліченко розглянули системне дослідження, критичну оцінку та розробку пропозицій щодо удосконалення теоретичних положень та діючої практики формування обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням різних облікових концепцій калькулювання продукції та стратегічного контролю витрат у статті «Обґрунтування підходів щодо обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства» [42].

Таранько Х. у статті «Особливості обліку витрат операційної діяльності» дослідила особливості обліку витрат операційної діяльності [43].

Особливості обліку витрат операційної діяльності також розглядали такі Півнюк О., Караман І.Ю., Хуторна О.В. [44, 45].

Основні напрями організації та проблеми системи внутрішнього контролю у своїх статтях розглядали Вареник В.М., Іщенко С.В., Ковалевська В.Ю., Панченко О.М., Макарук Ф.Ф., Головацька С.І. [46, 47, 48, 49].

Особливості управлінського обліку витрат операційної діяльності досліджували Ромашко О.М., Лозовицька Д.С., Адамовська В.С. [50, 51, 52].

Язлюк Б.О. та Волошина В.В. досліджували організацію обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації [53].

Абрамова О.В. розглянула організаційно-методичні етапи комплексного аналізу витрат операційної діяльності, дослідила методичні забезпечення аналізу витрат операційної діяльності [54].

Стосовно представлених у переліку літературних джерел слід вказати, що вони виступають науковою базою для оволодіння теоретичними і практичними

знаннями в області бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств роздрібної торгівлі.

У періодичних виданнях багато уваги приділяється висвітленню питань сутності та класифікації витрат операційної діяльності.

Розглянувши спеціальну літературу, можна зробити висновок, що тема випускної кваліфікаційної роботи розкрита достатньо повно.

1.3. Організаційно-економічна характеристика бази дослідження

Приватне торгово-виробниче підприємство «Торговий дім «Чернігівський» (ПТВП «ТД «Чернігівський») – підприємство оптової та роздрібної торгівлі різними групами та видами продовольчих та непродовольчих товарів вітчизняних та іноземних виробників.

Приватне торгово-виробниче підприємство «ТД «Чернігівський» (надалі Підприємство) створено згідно діючого законодавства України за рішенням Засновника.

Місцезнаходження Підприємства: м. Чернігів, вул. Інструментальна, 7.

ПТВП «ТД «Чернігівський» є юридичною особою з дати його державної реєстрації, має самостійний баланс та відокремлене майно, рахунки в установах банку, круглу печатку зі своїм повним найменуванням та емблемою, яка затверджується Засновником підприємства, товарний знак, який реєструється у встановленому законом порядку, кутовий штамп, інші технічні печатки та штампи, фірмовий бланк.

Підприємство має цивільні права та обов'язки, здійснює свою діяльність відповідно до Статуту та закону. Підприємство може бути відповідачем та позивачем у суді.

Метою створення та діяльності Підприємства є здійснення торгово-виробничої, комерційної, інвестиційної та іншої господарчої діяльності з метою отримання прибутку для задоволення потреб Засновника та членів трудового колективу Підприємства.

Основними видами діяльності Підприємства за КВЕД є:

- оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів;
- роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів;
- інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах.

Предметом діяльності Підприємства є:

- постачання сільгоспвиробникам та іншим споживачам нафтопродуктів, інших енергоносіїв, запчастин, сировини, виробничого та торговельного обладнання, сільгосптехніки, добрив, насіння, кормів та засобів захисту рослин;
- оптова і роздрібна торгівля різними групами та видами продовольчих та непродовольчих товарів вітчизняних та іноземних виробників, в тому числі торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами;
- організація агентської, комісійної, консигнаційної та виїзної торгівлі;
- надання юридичним та фізичним особам різних послуг: маркетингових, агентських, брокерських, інформаційних, консультаційних, посередницьких та інших послуг, не заборонених законодавством;
- надання юридичним та фізичним особам послуг при реалізації ними на товарному ринку України й інших держав продовольчих товарів та іншої продукції; організація та проведення виставок-продажів, торгів, ярмарків, аукціонів, інших торговельних заходів;
- організація мережі пунктів прийому склотарії від населення;
- технічне обслуговування та ремонт автомобілів: механічний ремонт, ремонт електроустаткування, ремонт кузовів, ремонт автодеталей, сервісне обслуговування автомобілів - миття, полірування тощо, фарбування, в тому числі за допомогою розпилення фарб, установлення деталей та належностей;
- ремонт, установлення та заміна автопокришок та камер на автомобілі; антикорозійне оброблення кузовів транспортних засобів;

- торгівля (оптова, роздрібна, комісійна) транспортними засобами, запчастинами, агрегатами та автотоварами в порядку, передбаченому законодавством, з правом видачі довідки-рахунку;
- оптова та роздрібна торгівля паливом, мастильними матеріалами тощо; виробництво самостійно та в кооперації продукції виробничо-технічного призначення, пакувальних матеріалів та тари (в тому числі поліетиленової), товарів народного споживання, меблів;
- переробка та виробництво технічного паперу, пакувальних матеріалів, разового посуду, іншої продукції;
- переробка ділової деревини, виготовлення лісоматеріалів, в тому числі на замовлення юридичних та фізичних осіб, товарів народного споживання, меблів;
- організація робіт по пакуванню різних товарів, продукції, продуктів харчування, в тому числі розподілення на дрібні партії, розфасування в менші ємності, розлив у пляшки для оптової та роздрібно торгівлі, а також на замовлення юридичних та фізичних осіб;
- закупівля сільгосппродукції і продуктів її переробки у населення та інших виробників за готівку та на інших умовах;
- переробка, зберігання та реалізація сільськогосподарської продукції.
- обробка лісоматеріалів (сировини) та виробництво будівельних та побутових матеріалів, конструкцій, меблів та стільців;
- переробка відходів виробництва та побутових відходів;
- міжнародні та внутрішні перевезення вантажів і пасажирів автомобільним транспортом, надання складських та експедиційних послуг;
- виконання різноманітних послуг та робіт клієнтам: столярних, слюсарних, оздоблювальних, художньо-оформлювальних та інших робіт;
- розробка власними силами та на договорних засадах проектно-кошторисної документації, а також здійснення будівельно-монтажних

та ремонтних робіт, надання послуг при будівництві різних об'єктів, виробництво будматеріалів та конструкцій: ремонт будівель та споруд не виробничого призначення, ремонт та будівництво житла на замовлення населення.

Підприємство має право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність згідно предмету своєї статутної діяльності та законодавства України.

Майно Підприємства становлять основні фонди та оборотні кошти, а також інші цінності, вартість яких відображається в самотійному балансі підприємства. Майно Підприємства може утворюватись за рахунок: внесків Засновника; доходів, одержаних від реалізації продукції (послуг), а також від інших видів господарської діяльності; доходів від цінних паперів та інвестицій; кредитів банків та інших кредиторів; придбання майна інших підприємств; безоплатних або благодійних внесків організацій, підприємств та громадян; інших джерел не заборонених законодавством.

Підприємство здійснює оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичний звітність.

Для більш детального ознайомлення з діяльністю Підприємства в дод. В представлено Статут ПТВП «ТД «Чернігівський».

Організаційна структура структура Підприємства представлена на рис. 1.5.

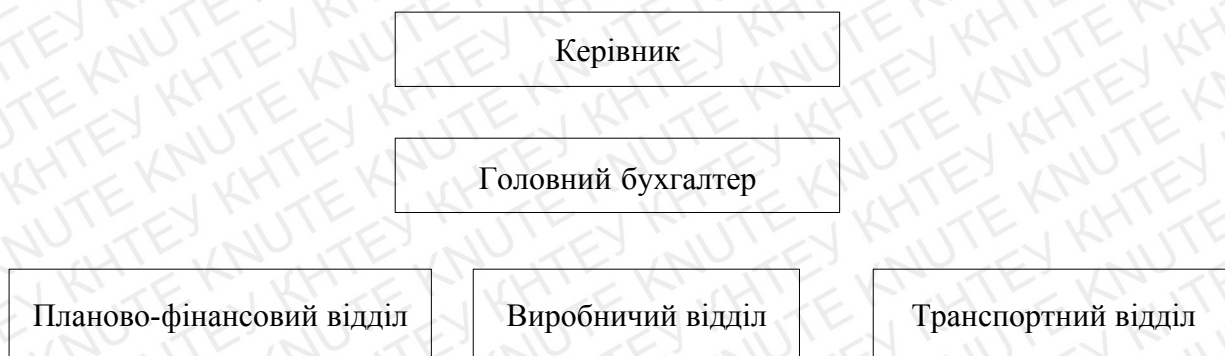


Рис. 1.5. Структура управління ПТВП «ТД «Чернігівський»

Для детального дослідження фінансово-економічного стану ПТВП «ТД «Чернігівський» за останні п'ять років (2013-2017 рр.) проаналізуємо показники його діяльності. Для цього візьмемо дані зі встановлених законодавством фінансових форм звітності (дод. Г, Д, Е, Ж, З).

Оцінка основних показників фінансово-господарської діяльності Підприємства за період 2013 – 2017 рр. наведена в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Основні фінансово-економічні показники діяльності

ПТВП «ТД «Чернігівський» за 2013-2017 рр.

тис. грн., %

Показник	Рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	2013	2017		
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	1 160,60	2 237,30	1 076,70	92,77
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	221,50	289,30	67,80	30,61
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	71,10	32,30	- 38,80	- 54,57
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	7,75	8,40	0,65	8,39
Фондовіддача	149,75	266,35	116,59	77,85
Рентабельність діяльності підприємства, %	6,13	1,44	- 4,68	- 76,43
Валюта балансу	437,50	866,70	429,20	98,10
Необоротні активи	7,50	5,20	- 2,30	- 30,67
Оборотні активи	430,00	861,50	431,50	100,35
Власний капітал	197,20	500,90	303,70	154,01
Залучений капітал	240,30	365,80	125,50	52,23

Згідно даних, представлених у таблиці 1.3.1, можна зробити висновок, що Підприємство має позитивну динаміку чистого доходу від реалізації продукції. Аналіз доходів ПТВП «ТД «Чернігівський» показав, що порівняно з 2013 роком у 2017 році виручка від реалізації зросла на 92,77 % або збільшилася на 1076,70 тис. грн.

Валовий прибуток ПТВП «ТД «Чернігівський» у 2013 році становив 221,50 тис. грн., а в 2017 році склав 289,30 тис. грн., тобто даний показник мав тенденцію до зростання і за п'ять років збільшився на 30,61 % або 67,80 тис. грн.

Аналіз показав, що за п'ять років Підприємство отримувало чистий прибуток. Проте можемо спостерігати, що за цей період він скоротився приблизно вдвічі. Це є свідченням невдалої роботи Підприємства, адже чистий дохід від реалізації зріс. Основним негативним фактором скорочення прибутку можна вважати зростання собівартості реалізованої продукції, що призвело до зниження валового прибутку на 38,80 тис. грн.

Дослідження фінансово-господарської діяльності неможливе без об'єктивної інформації про активи підприємства. Майновий стан ПТВП «ТД «Чернігівський» покращився за досліджуваний період. Середньорічна вартість основних виробничих фондів зросла з 7,75 тис. грн. у 2013 році до 8,40 тис. грн. у 2017 році, або на 8,39 %.

За проаналізований період фондівдача мала тенденцію до збільшення. В 2013 році вона знаходилася на рівні 149,75, а у 2017 році збільшилась в 116,59 рази або на 77,85 %, що є свідченням того, що покращилась ефективність використання основних фондів.

Розрахунок показав, що рентабельність діяльності Підприємства мала позитивне значення, проте рівень прибутковості за п'ять років знизився: з 6,13 % у 2013 році до 1,44 % у 2017 році (в 4,68 рази). Зниження прибутковості було пов'язано із суттєвим зниженням чистого прибутку.

Валюта балансу за досліджуваний період мала тенденцію до збільшення. У 2017 році вона зросла на 429,20 тис. грн. або 98,10% у порівнянні з 2013 роком. Збільшення валюти балансу свідчить про розширення обсягу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Необоротні активи Підприємства мали тенденцію до зниження в аналізованому періоді. Необоротні активи за п'ять років скоротилися на 2,30 тис. грн. або 30,67 %.

Оборотні активи навпаки за період 2013-2017 років зросли на 431,50 тис. грн. або 100,35 %.

Власний капітал у 2015 році по відношенню до 2013 року збільшився на 303,70 тис. грн. або 154,01 %.

Залучений капітал у 2015 році по відношенню до 2013 року зріс на 125,50 тис. грн. або 52,23 %. Збільшення залученого капіталу свідчить про зниження фінансової стійкості підприємства та зростання його фінансового ризику.

З огляду на те, що у фінансовій звітності ПТВП «ТД «Чернігівський» відсутній розподіл витрат операційної діяльності, пропонуємо визначити перелік та склад витрат операційної діяльності у Наказі про облікову політику

підприємства. Також пропонуємо кожному виду витрат призначити свій субрахунок (дод. Л).

Таким чином, дослідивши фінансово-економічний стан ПТВП «ТД «Чернігівський», можна зробити висновки, що в цілому Підприємство стабільно функціонує на ринку. Показник середньорічних основних виробничих фондів має тенденцію до збільшення, чистий дохід також збільшився протягом п'яти років, а така тенденція розвитку є досить позитивною, адже пов'язана із зростанням обсягів виробництва продукції. Перевищення власного капіталу над залученим на кінець аналізованого періоду є позитивною рисою діяльності Підприємства, оскільки це забезпечує зміцнення фінансової стійкості, забезпечує платоспроможність в довгострокових перспективах.

Висновки до розділу 1

1. Витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання. За підсумками вивченої літератури можна сформулювати такі підходи, які стосуються даного поняття:

- за бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;
- згідно економічного змісту витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів.

В обліку витрати класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві.

2. На сьогоднішньому етапі в Україні законодавча, методологічна, правова база ще формується і це відображається на недосконалості та протиріччі деяких прийнятих документів. Більшість законодавчих актів під час своєї дії обростають великою кількістю доповнень і змін, які інколи суперечать основному документу. Великий потік інформації, що швидко змінюється, заважає професійній роботі, зокрема, в організації обліку, аудиту та аналізу. В окремі положення бухгалтерського обліку, нещодавно прийняті, вже вносяться зміни та доповнення.

3. ПТВП «ТД «Чернігівський» – підприємство оптової та роздрібної торгівлі різними групами та видами продовольчих та непродовольчих товарів вітчизняних та іноземних виробників.

Підприємство має цивільні права та обов'язки, здійснює свою діяльність відповідно до Статуту та закону.

Проаналізувавши фінансово-економічний стан ПТВП «ТД «Чернігівський» можемо зробити висновок, що діяльність даного підприємства приносить йому хороші прибутки, впродовж всіх п'яти досліджуваних років чистий фінансовий результат був позитивним, збитків на підприємстві не було.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Розробка системи первинного обліку витрат операційної діяльності

При веденні бухгалтерського обліку витрат обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення безпомилкового та прозорого обліку. Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування – це основа бухгалтерського обліку, що передбачає відображення в документах всіх господарських операцій та фактів господарської діяльності, проте ми зосередимося на документуванні операцій, що підтверджують витрати.

Бухгалтерський документ — це письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій.

У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, зазначено, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення [55].

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» [22].

Якщо у первинному документі немає будь-якого обов'язкового реквізиту такий документ недоказовий і не може бути підставою у бухгалтерському обліку. До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять вимоги перелічені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Вимоги до оформлення первинних бухгалтерських документів

№ з/п	Зміст вимоги
1.	первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
2.	документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;
3.	у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;
4.	записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
5.	вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
6.	у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом, перше слово суми записують скраю і з великої літери;
7.	кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;
8.	керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів;
9.	підприємство вживає всіх необхідних заходів щодо запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну, який регулюється спеціальним переліком;
10.	відповідальність за несвочасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи тощо.

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

Для оформлення різноманітних господарських операцій, що здійснюються на підприємствах, використовують різні за своєю формою і змістом документи.

За місцем складання документи поділяють на дві групи:

- внутрішні (оформлені на підприємстві для використання виключно для внутрішніх цілей, а також ті, що підлягають передачі контрагентам, – наприклад, прибуткові та видаткові касові ордери, видаткові накладні);

- зовнішні (отримані від контрагентів та інших підприємств і організацій – наприклад, рахунки-фактури постачальників (виконавців), ТТН при транспортуванні товару сторонньою організацією та видаткова накладна постачальника, платіжне доручення покупця про оплату).

За призначенням бухгалтерські документи поділяють так:

- розпорядчі – вони містять розпорядження (вказівку, завдання) на здійснення певних господарських операцій, але при цьому не є самостійною підставою для відображення таких господарських операцій в обліку (наприклад, довіреність на отримання матеріальних цінностей, накази керівника – про прийняття на роботу і т. п.);
- виконавчі (виправдувальні) – ними підтверджують факт здійснення господарської операції (наприклад, прибутковий ордер (накладна), виписка банку, акт виконаних робіт);
- бухгалтерського оформлення – їх складають працівники бухгалтерії на підставі даних розпорядчих і виконавчих документів (розрахунки заробітної плати, відомості нарахування амортизації і т. п.);
- комбіновані – у них об'єднані ознаки розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення. До таких відноситься більшість документів (наприклад, видатковий касовий ордер містить розпорядження видати певну суму готівки і водночас підтверджує, що відповідна сума видана).

За обсягом змісту (узагальнення) документи поділяють таким чином:

- первинні – вони безпосередньо містять відомості про господарської операції (касові ордери, накладні, акти приймання-передачі);
- зведені – складаються на підставі декількох згрупованих первинних документів для узагальнення показників (наприклад, авансовий звіт, зведена розрахунково-платіжна відомість). Зведені документи скорочують облікові записи, надаючи нові укрупнені показники [56, с. 37].

За об'єктами обліку документи поділяються залежно від того, для обліку яких об'єктів вони призначені.

За способом оформлення документи бувають:

- разові – це документи, якими оформляється одна або декілька операцій в одне приймання, і вони відразу ж використовуються в бухгалтерії для облікових записів (наприклад, видаткова накладна, касові ордери);
- накопичувальні – це документи, якими оформляються однорідні, такі, що систематично повторюються, операції протягом звітного періоду (день, декада, місяць). Наприклад, відпуск зі складу матеріалів за лімітно-забірною картою, до якої протягом місяця вносяться записи про відпуск того або іншого матеріалу у виробництво (за кожним матеріалом можливі один або декілька записів за місяць). Те саме – таблиць обліку робочого часу. Для облікових записів накопичувальні документи приймаються бухгалтерією після закінчення встановленого періоду для їх складання та при наявності в них підсумкових даних [57, с. 67].

Специфікою обліку витрат підприємства є те, що в цій ділянці обліку значною мірою використовуються дані, отримані на інших ділянках обліку (обліку грошових коштів, розрахунків з різними кредиторами, з праці і заробітної плати, матеріалів тощо).

Первинними документами при відображенні собівартості реалізованих товарів є видаткова накладна, роздрібна накладна, які формуються в програмі 1С:Підприємство.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є:

- накладні - на оприбуткування бланків, канцелярських товарів для загальногосподарських потреб та інше, які одразу відносяться на витрати підприємства;
- рахунки - за надані послуги різними кредиторами.

На ПТВП «ТД «Чернігівський» згідно рахунків відображаються надані послуги із освітлення, опалення приміщень офісу, послуги охорони, пожежного спостереження, нотаріуса, із вивозу сміття тощо;

- звіти про використання коштів виданих на відрядження або під звіт - на списання коштів за відрядженнями адміністрації підприємства, за витрачені кошти на господарські потреби тощо;
- виписки банку - на утримання коштів обслуговуючим банком з поточного рахунку клієнта за його розрахунково-касове обслуговування.
- розрахунки бухгалтерії - на нарахування зносу необоротних активів загальногосподарського призначення тощо;
- документи, що відображають нарахування заробітної плати адміністративним працівникам і відрахування на соціальні заходи (розрахунково-платіжна відомість, зведення відрахувань до фондів тощо);
- списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

До первинних документів, що використовуються при відображенні витрат на збут на ПТВП «ТД «Чернігівський» відносять:

- накладні - на придбання канцелярських товарів, господарських та електротоварів, побутової хімії для потреб збуту безготівково з поточного рахунку;
- рахунки кредиторів за надані підприємству послуги електропостачання, водопостачання і водовідведення, за оренду приміщення, за санепідеміологічні послуги;
- розрахунки бухгалтерії - стосовно нарахування амортизації необоротних активів збутового призначення тощо;
- документи, що відображають витрати із нарахування заробітної плати працівникам торгівлі і проведення відрахувань на соціальні заходи;
- списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання інших витрат

операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії [58].

Таким чином, документування операцій дає можливість правильно і в повному обсязі обліковувати витрати, проводити поточний аналіз та запобігання перевитрачанням, контролювати всі процеси виробництва.

Проаналізувавши форми первинного обліку витрат операційної діяльності на ПТВП «ТД «Чернігівський» бачимо, що операції з обліку витрат оформлюються належним чином із застосуванням типових форм первинних документів, а саме: рахунків, накладних, виписок банку, розрахунків бухгалтерії, розрахунково-платіжних відомостей тощо.

2.2. Бухгалтерський (фінансовий) облік витрат операційної діяльності

Для узагальнення облікової інформації про витрати і для більш раціонального використання її в процесі управління і планування діяльності підприємства ведеться синтетичний облік витрат. Інформацію для ведення синтетичного обліку отримують з аналітичних рахунків.

Для обліку витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності».

Всі рахунки витрат активні. За дебетом рахунків накопичуються витрати, за кредитом — списуються.

Інформація з рахунків 8-го класу допомагає без додаткових перегруповань інформації заповнити відповідний розділ звітної форми 2 «Звіт про фінансові результати».

На рахунках 9-го класу збирають облікову інформацію про ті ж самі витрати підприємства, але за видами діяльності у розрізі функціональних ознак.

Ведення рахунків 9-го класу є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Малі підприємства можуть вести облік з використанням рахунків тільки 8-го класу (без використання рахунків 9-го

класу). У всіх інших підприємствах можливі 2 варіанти обліку витрат: з використанням тільки рахунків 9-го класу (без використання рахунків 8-го класу); з використанням рахунків 8-го класу і рахунків 9-го класу.

Рішення щодо вибору відповідного варіанта приймається підприємством самостійно і відображається у Наказі про облікову політику.

Для обліку витрат за елементами використовують рахунки:

- 80 «Матеріальні витрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати»;
- 85 «Інші витрати» [59, с. 194].

Відповідно до Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунки 8 класу використовуються підприємствами для узагальнення інформації про затрати за елементами і щомісячно закриваються в кореспонденції з дебетом наступних рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» [35].

У практичній діяльності акціонерні товариства, як правило, для обліку витрат використовують лише рахунки 9-го класу. Це пояснюється насамперед тим, що до елементів витрат не відносяться та на рахунках 8-го класу не відображаються такі операційні витрати: собівартість реалізованих товарів; собівартість реалізованих матеріальних цінностей; собівартість реалізованої іноземної валюти.

Для ведення синтетичного обліку витрат операційної діяльності на підприємствах України використовуються такі рахунки:

- 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом — вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом

готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт, послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо);

- 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»;
- 91 «Загальновиробничі витрати». 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»;
- 92 «Адміністративні витрати». За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати»;
- 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом рахунку 94 «Інші операційні витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [59, с. 195].

Підприємства роздрібної торгівлі для ведення синтетичного обліку витрат операційної діяльності використовують тільки рахунки 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», відображається на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» [60, с. 271].

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» на ПТВП «ТД «Чернігівський» представлені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Списано за товарними і товарно-грошовими звітами матеріально відповідальних осіб облікова продажна вартість товарів, реалізованих покупцям за готівковим та безготівковим рохрахунком	902	28	902	28	2000
2	Списано за розрахунком сума торговельної націнки, яка відноситься до реалізованих товарів, для визначення купівельної вартості реалізованих товарів	285	902	285	902	500
3	Списано витрати підприємства на купівлю, доставку товарів та підготовку їх до реалізації які за розрахунком відносяться до реалізованих товарів	902	93	902	93	300

З табл. 2.2 бачимо, що на ПТВП «ТД «Чернігівський» бухгалтерський облік собівартості реалізованих товарів ведеться на рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» із застосуванням типової кореспонденції рахунків.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». 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) [60, с. 274].

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 92 «Адміністративні витрати» на ПТВП «ТД «Чернігівський» представлені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій по рахунку 92
«Адміністративні витрати»**

№ з/п	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальнопромислового призначення	92	13	92	13	700
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20	92	20	1000
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372	92	372	1500
4	Нараховані податки, збори й обов'язкові платежі	92	64	92	64	3400
5	Отримано юридичні послуги по оцінці майна	92	631	92	631	950
6	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	92	66, 65	92	66, 65	11700
7	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92	79	92	19250

З табл. 2.2 бачимо, що на ПТВП «ТД «Чернігівський» бухгалтерський облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати» із застосуванням типової кореспонденції рахунків.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом, відображається на рахунку 93 «Витрати на збут». 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 продукції, товарів, робіт і послуг [60, с. 279].

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут» на ПТВП «ТД «Чернігівський» представлені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій по рахунку 93
«Витрати на збут»**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нараховано амортизацію торгового обладнання	93	13	93	13	1200
2	Списано пакувальні матеріали	93	20	93	20	300
3	Нараховано заробітну плату працівникам збуту та проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	93	66, 65	93	66, 65	9600
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372	93	372	1150
5	Списано витрати на збут на фінансові результати	79	93	79	93	12250

З табл. 2.3 бачимо, що на ПТВП «ТД «Чернігівський» бухгалтерський облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут» із застосуванням типової кореспонденції рахунків.

На підприємстві також використовується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому акумулюються витрати, що не увійшли до попередніх рахунків [61, с. 395].

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» на ПТВП «ТД «Чернігівський» представлені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Основні бухгалтерські проводки з обліку операцій по рахунку 94 «Інші
витрати операційної діяльності»**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума,

						грн.
1	Нараховано амортизацію нематеріальних активів, які використовуються для дослідження та розробки	941	13	941	13	750
2	Витрачено малоцінні та швидкозношувальні предмети при проведенні досліджень і розробок	941	22	941	22	1200
3	Нараховано заробітну плату працівникам, які задіяні в процесі досліджень і розробок, а також проведено відрахування на соціальне страхування згідно з чинним законодавством	941	66, 65	941	66, 65	3500
4	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату реалізації	942	33	942	33	3900
5	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів і малоцінних швидкозношувальних предметів	943	20, 22	943	20, 22	7300
6	Створено резерв сумнівних боргів по розрахунках із дебіторами	944	38	944	38	8100
7	Відображено втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні до іноземної валюти	945	36, 63, 68	945	36, 63, 68	1200
8	Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946	20, 22, 25, 26	946	20, 22, 25, 26	2500
9	Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	947	10, 30, 20, 22, 25, 26, 28	947	10, 30, 20, 22, 25, 26, 28	300
10	Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948	36, 63	948	36, 63	700
11	Відображено витрати підприємства на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	949	13, 20, 22, 26, 28, 63, 65, 66	949	13, 20, 22, 26, 28, 63, 65, 66	400
12	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	79	94	79	94	29850

З табл. 2.5 бачимо, що на ПТВП «ТД «Чернігівський» бухгалтерський облік інших витрат операційної діяльності ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» із застосуванням типової кореспонденції рахунків.

Первісні документи разом з виробничим звітом, що потрапили до бухгалтерії, перевіряються головним бухгалтером на правильність, та інформація з них розноситься по журналам-ордерам і відомостям до них по відповідним

рахункам: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». В цих синтетичних регістрах по строках вказуються види витрат, а по стовпчиках - кореспондуючі рахунки, також міститься інформація про початкове сальдо, обороти, кінцеве сальдо (якщо воно є) та номери рахунків, на які списуються ці витрати. Дані журналів-відомостей є підставою для заповнення Головної книги, інформація з якої заноситься до балансу.

2.3. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік витрат операційної діяльності

Запровадження управлінського обліку витрат на підприємстві та його функціонування вимагає від працівників, які зайняті управлінською бухгалтерією, певних теоретичних знань і практичних навичок щодо такої системи обліку. Мова йде про те, що ефективність управлінського обліку на підприємстві прямо залежить від підходів до його побудови. Зокрема, побудована система управлінського обліку повинна давати можливість:

- зрозуміти причини виникнення витрат;
- виявляти відхилення від планових показників;
- узагальнювати витрати за певними організаційними (обліковими) одиницями;
- контролювати та аналізувати витрати на виготовлення продукції та витрати підприємства в цілому на релевантних стадіях;
- ефективно впливати на зниження витрат.

Тому в практиці багатьох підприємств світу основними підходами до побудови управлінського обліку витрат вважається облік за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності».

Поняття «центру відповідальності» чітко визначено у фаховій науковій літературі. В загальному розумінні «центр відповідальності» – це визначена

частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників.

Відповідно, «центром відповідальності» за витратами (центрами витрат) називають центр відповідальності, керівник якого несе персональну відповідальність за їх величину. Організація управлінського обліку не є обов'язковим та регламентованим з точки зору законодавства. Тому, підприємство на власний розсуд може розробляти структуру «центрів відповідальності». Зокрема, відповідно до його організаційної побудови, можна виділяти основні та допоміжні «центри відповідальності» тощо. Проте неодмінним критерієм «центру відповідальності» повинна бути рівність сфери відповідальності та можливості впливу на показники діяльності підприємства, котрі закріплені за конкретною особою.

Найважливішим елементом управлінського обліку за «центрами відповідальності» є можливість організувати нормування, планування та власне облік витрат виробництва з метою управління та контролю. В результаті чого, виникає посилена увага, власне до об'єктів такого обліку – «місць виникнення» витрат. За міркуваннями авторів підручника «Бухгалтерський управлінський облік» за редакцією професора Бутинця Ф.Ф.: «Місце виникнення витрат – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати», при цьому під сегментом діяльності слід розуміти «економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по витратах» [62, с. 140].

Прикладом «місця виникнення» витрат може бути робоче місце робітника, технічний відділ, бухгалтерія тощо. Проте, на великих виробничих підприємствах, з метою спрощення управління, контролю та обліку, виникає доцільність узагальнення «місць виникнення» витрат у «центри виникнення» витрат.

Створення системи управлінського обліку витрат на основі «центрів відповідальності» та «місць виникнення» зумовлює децентралізацію структури

підприємства в цілому та управлінських функцій, зокрема. Це означає безперечний і чіткий поділ підприємства на організаційні ланки (центри) й обов'язкове делегування повноважень щодо управління господарськими процесами від керівника підприємства (однієї людини) менеджерам нижчого рівня (керівникам структурних підрозділів, «центрів відповідальності» тощо). Децентралізована система управління витратами підприємства, на думку більшості науковців, є набагато ефективніша ніж централізована.

Організаційний процес побудови такої ефективної системи відбувається в декілька етапів:

1. Визначення «центрів виникнення» витрат (структурних підрозділів підприємства в яких є можливість організувати облік, планування, нормування, бюджетування витрат).

2. Визначення «центрів відповідальності». Структура підприємства може включати декілька «центрів відповідальності» за витрати. Процес формування центрів повинен бути визначений доцільністю (необхідністю, в т.ч. фінансово обгрунтованою) введення керівника на чолі певної структурної одиниці, який буде здійснювати управління та нести персональну відповідальність за виконання показників. Якщо така необхідність відсутня, то дана ділянка господарської діяльності буде визначена, як «центр (місце) виникнення» витрат.

3. Створення положень про «центри відповідальності», з обов'язковим визначенням сфери впливу, величини відповідальності та об'єктів управлінського обліку витрат («місць виникнення» витрат) [63, с. 67].

Децентралізація підприємства дає більшу можливість впливати на витрати саме на релевантних стадіях їх виникнення. В першу чергу, це зумовлено скороченням шляху носіїв облікової інформації від місця їх виникнення до керівничої ланки. Крім цього керівник «центру відповідальності» отримує детальнішу інформацію з відповідною можливістю глибшого аналізу. При централізованій системі управління витратами такі можливості стають просто нереальними. В такій ситуації:

- по-перше, сповільнюється процес реагування на відхилення від планових показників;
- по-друге, більш проблемним є процес виявлення причин відхилень;
- по-третє, зазвичай відповідальним за виникнення відхилень є працівник котрий не має повноважень вплинути на негативні процеси, що можуть призвести до відхилень від плану.

Функціонування системи управлінського обліку витрат на основі «центрів відповідальності» та «місць виникнення» вимагає також певних змін в системі документообігу та самих носіїв облікової інформації. Зокрема, це стосується питання щодо розроблення носіїв звітної інформації, як від керівників структурних підрозділів менеджера «центра відповідальності», так і, власне, від відповідальної особи до центру вищої ланки управління.

Крім цього доцільним буде розроблення системи кодифікації витрат підприємства, таким чином, щоб код витрат включав інформацію не лише про об'єкт витрат (окремий виріб, замовлення), але й про «місце» та «центр» їх виникнення, основне призначення витрат (виробництво, збут і т. д.) тощо.

Облік відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Функціонування системи обліку затрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» має певні особливості, зокрема щодо:

- поділу та класифікації витрат;
- відображення витрат на аналітичних рахунках та в зведених реєстрах;
- узагальнення показників у звітних формах;
- діяльності структури: керівник – «центр відповідальності» – «місце (центр) виникнення» витрат.

При створенні «центру відповідальності» за витратами, контролюючі функції за показниками покладаються на керівника відповідного структурного підрозділу, тому виникає потреба у специфічному поділі витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Контрольованими називають витрати, на які керівник має безпосередній вплив, тобто, котрі можна проконтролювати. Відповідно, неконтрольовані витрати - це ті, на які керівник, з організаційних чи технічних причин, не має можливості впливу та контролю. Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані дає можливість визначати ступінь ризику виникнення непередбачуваних витрат, а також виявляти господарські процеси котрі з тих чи інших причин виявились поза межами відповідальності.

Визначення ефективності діяльності «центру відповідальності» ґрунтується на порівнянні показників, тому характерною рисою обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» є їх поділ на фактичні та планові (стандартні, нормативні). Створення бюджетів витрат є неодмінною вимогою побудови такого обліку. Керівник центру відповідальності спільно з бухгалтерією та, згідно технологічних особливостей виробничого процесу, складають бюджет, відповідно до вимог, котрі стоять перед «центром відповідальності». Бюджет погоджується вищим керівництвом і, в подальшому, є головним документом для порівняння з фактичними показниками.

Поточний облік витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» включає в себе процедури, пов'язані із відображенням (накопиченням) планових затрат відповідно до завантаженості виробництв на аналітичних рахунках. При цьому специфічним є облік відхилень від планових (нормативних) показників.

Фактично використані ресурси списуються по кредиту відповідних рахунків на дебет рахунка «Виробництво» по нормативних (планових) показниках. Відхилення від нормативних затрат списуються на рахунки відхилень. При цьому позитивні відхилення накопичуються за кредитом відповідних рахунків, а негативні – за дебетом.

Накопичені витрати та відхилення відображаються в управлінському балансі «центру відповідальності», котрий і передається, разом із відповідними поясненнями щодо виконання бюджету, керівництву підприємства. Пояснення з відхилень повинні включати інформацію щодо їх сутності та причин.

Після отримання звіту керівництво підприємства детально його аналізує та дає оцінку діяльності відповідного «центру відповідальності» з пропозиціями щодо усунення недоліків. Крім цього, аналіз та оцінка результатів діяльності проводиться також керівництвом «центру відповідальності», що дає змогу детальніше дослідити причини негативних витрат та шляхи їх усунення [62, с. 142].

Отже, побудова обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» є одним з вагомих кроків на шляху до організації ефективного управлінського обліку, оскільки його концепція допомагає:

- децентралізувати систему управління затратами підприємства, що, в свою чергу, дає можливість поглибити інформацію про сутність і причини затрат, оперативно реагувати на негативні наслідки господарської діяльності;
- планувати витрати, що дає можливість чітко усвідомлювати завдання, які стоять перед керівниками «центрів відповідальності»;
- накопичувати інформацію про величину витрат за «місцями виникнення»;
- отримувати інформацію про величину відхилень (позитивних, негативних) від планових витрат та їх причини;
- оперативно управляти й ефективно контролювати витрати підприємства за «місцями виникнення»;
- аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів та їх керівників;
- розробляти, спільно з керівниками «центрів відповідальності» концепцію стратегічного управління витратами на основі об'єктивної й обґрунтованої інформації про їх виникнення.

2.4. Особливості постановки задачі обліку витрат операційної діяльності в автоматизованих системах бухгалтерського обліку

Однією з основних умов успішної діяльності будь-якого підприємства є правильна організація на ньому управлінського, бухгалтерського, податкового обліку, тому необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем. Інформаційні бухгалтерські системи незалежно від їхнього масштабу, програмно-апаратної платформи і вартості повинні забезпечувати якісне ведення обліку, бути надійними і зручними в експлуатації. Особливої актуальності набуває питання організації системи обліку витрат операційної діяльності, яка є важливою економічною категорією, що генерує ресурси для потреб управління із застосуванням новітніх автоматизованих систем обробки інформації.

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.

Розглянемо автоматизацію цієї ділянки обліку як складової комплексної системи управління підприємством та запропонуємо перспективні шляхи покращання даної ділянки облікового процесу.

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. Для вирішення проблеми забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства пропонуємо сформовані наступним чином комплекси задач, які включаються до складу автоматизованої системи з обліку виробничих витрат відповідних рівнів (рис. 2.3).

На першому рівні автоматизованої системи обліку витрат на виробництво формуються первинні дані, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що уможливило організацію систематичного і своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку. На другому рівні забезпечується контроль інформації з автоматизованої системи бухгалтера першого рівня, виконуються регламентні та запитові задачі в цілому. Третій рівень забезпечує аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організації внутрішнього контролю.

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень. Основною перевагою ведення обліку витрат виробництва за допомогою системи «1С:Бухгалтерія» 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.

I процес

- уведення, контроль і друк первинних даних;
- формування нормативно-довідкових даних;
- розрахунок нормативної собівартості незавершеного виробництва, готової продукції, браку;
- створення інформаційної системи, про фактичну витрату матеріальних цінностей, заробітній платі й іншим прямим витратам;
- групування витрат по статтях калькуляції;
- розподіл витрат по об'єктах обліку;
- визначення витрат по місцях виникнення витрат;
- моделювання й аналіз витрат по структурних підрозділах і по видах продукції, виконаних робіт і послуг

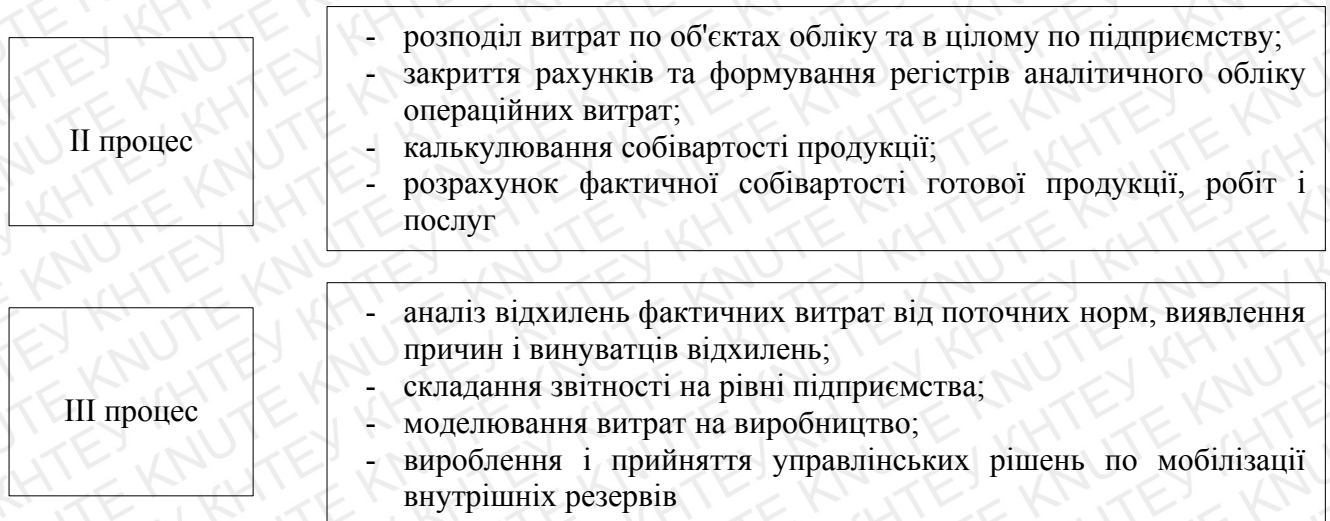


Рис. 2.3. Рівні автоматизації обліку операційних витрат

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%.

У системі «1С:Бухгалтерія» реалізовано дві групи звітів: стандартні та регламентовані. Регламентовані звіти призначені для зовнішніх користувачів та вміщують інформацію по рахунку 23 «Виробництво». Стандартні звіти є складовою типової конфігурації та дають змогу отримувати бухгалтерські підсумки в розрізі рахунків, видів валют та видів «Субконто». Крім того, автоматизовані системи дають можливість одержати оперативну управлінську інформацію для внутрішніх користувачів. Так, звіт «Аналіз рахунка» надає інформацію про обороти рахунка, зв'язок з іншими рахунками за вибраний період, а також про сальдо на початок і кінець звітного періоду. «Картка рахунка» дає змогу отримати детальну інформацію про операції на рахунку. Зі звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», який сформовано для рахунків обліку операційних витрат, можна отримати інформацію про залишки розрізі

видів затрат. Головна книга по рахунку використовується для виведення оборотів і залишків рахунку за кожен місяць, що може бути досить корисним при підбитті підсумків і складанні звітності.

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. 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 [53].

Існуючий бухгалтерський облік не дає вичерпної і своєчасної інформації про витрати операційної діяльності, тому що облікова інформація групується переважно в кінці місяця і відображає події, що минули. Від правильності та швидкості обробки первинних документів, якими оформлюються здійснені витрати, залежать вчасність та достовірність формування фінансового результату операційної діяльності підприємства. Через це виникає потреба в перегляді вимог до організації документообігу. Основним напрямом удосконалення даного аспекту облікового процесу є кодування таких параметрів операції, як центр відповідальності та вид витрат обігу з метою систематизації інформації про витрати в розрізі класифікаційних ознак, що використовуються при веденні управлінського та аналітичного обліку витрат. Такі заходи дозволять активізувати

процес прийняття управлінських рішень, оскільки формування інформації про витрати здійснюватиметься на стадії обробки документів.

Висновки до розділу 2

1. Бухгалтерський облік ґрунтується на первинній інформації. Оперативність та своєчасність обліку витрат операційної діяльності залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Адже первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку. Вид первинного документу, його структура та реквізити залежать від об'єкту та виду господарської операції. Для відображення витрат операційної діяльності на ПТВП «ТД «Чернігівський» використовують такі первісні документи: накладна, рахунок, виписка банку, звіт про використання коштів виданих на відрядження або під звіт, розрахунково-платіжна відомість, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт про оцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість.

2. Бухгалтерський облік витрат операційної діяльності на ПТВП «ТД «Чернігівський» ведеться з використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а саме: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Підприємство використовує типову кореспонденцію рахунків для обліку витрат операційної діяльності. Інформація про витрати операційної діяльності підприємства відображаються у Звіті про фінансові результати.

3. Побудова управлінського обліку на основі концепції обліку затрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» є одним із перспективних методів, котрий може забезпечити підприємству ефективність управління витратами та вироблення стратегії на шляху до зниження витратомісткості виробленої продукції. Проте створення системи обліку за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» вимагає певних витрат пов'язаних із:

- зміною структури підприємства;

- підбором професійного персоналу для організації та ведення такого обліку;
- автоматизацією інформаційного забезпечення обліку, контролю, аналізу.

Крім цього, методологічне забезпечення впровадження такої системи обліку, на нашу думку, повинно бути узагальнене на законодавчому рівні, шляхом розроблення методичних рекомендацій щодо застосування методу обліку за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» в системі управлінського обліку.

4. На підприємствах інформаційна база обліку витрат діяльності не в достатній мірі використовується для прийняття управлінських рішень. Із метою покращання оперативності та аналітичності обліку запропоновано вдосконалену класифікацію операційних витрат та розроблено стадії, які слід упровадити при організації автоматизованого обліку операційних витрат, що дасть змогу контролювати їх стан на всіх рівнях обробки облікової документації та можливість своєчасно відреагувати на суттєві або незаплановані коливання в обсязі та структурі витрат діяльності.

РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела контролю та аналізу витрат операційної діяльності

Формування ринкової економіки обумовлює розвиток контролю та аналізу як на макрорівні, так і на мікрорівні - на рівні окремих підприємств і їх внутрішніх

структурних підрозділів, оскільки ці низові ланки при будь-якій формі власності складають основу ринкової економіки.

Предметом аналізу є реальні витрати господарської діяльності. Предмет аналізу визначається цілями його проведення, які залежать від запиту користувачів аналітичної інформації. Виділяються дві групи користувачів: внутрішні та зовнішні. Внутрішні користувачі (керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) становлять цілі діагностики й оцінювання стану та перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій. Зовнішніх користувачів можна поділити на дві групи: а) тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (власники, акціонери, кредитори, партнери); б) тих, що захищають інтереси першої групи (контролюючі органи, аудитори, профспілкові організації, мас-медіа тощо).

Мета зовнішнього економічного аналізу - оцінити місце підприємства у ринковому середовищі для визначення стратегії і тактики економічних відносин, пошуку партнерів і клієнтів, забезпечення конкурентних позицій тощо.

Внутрішній економічний аналіз спрямований на комплексне дослідження економічного розвитку господарюючого суб'єкта, структурних підрозділів для забезпечення найповнішого використання потенціалу і регламентації діяльності всіх функціональних підсистем. Він ґрунтується на повній економічній інформації (плановій, обліковій, нормативній), яка регламентується або на інформації спеціальних обстежень всіх видів діяльності підприємства чи його підрозділів. Внутрішній аналіз, використовуючи весь комплекс економічної інформації, дає змогу оперативно управляти господарськими процесами, вдосконаленням організації виробництва ефективнішого використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів, підвищенням конкурентоспроможності продукції на ринку [64, с. 91-92].

Метою контролю обліку витрат операційної діяльності підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених

документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Завданням контролю операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються, і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати підприємства в звітності.

Предметом контролю операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат операційної діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами [65, с. 272-273].

Основою економічного аналізу є система економічної інформації, яка є базою прийняття оптимальних управлінських рішень.

Інформаційне забезпечення господарського механізму ускладнюється відповідно до зростання суспільного виробництва в умовах ринкових відносин та прискорення науково-технічного прогресу. Передусім збільшуються обсяги економічної інформації про діяльність підприємств, яка містить дані для

дослідження контролем. Зростання обсягів інформації ускладнює організацію і методику проведення аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності.

Виходячи із завдань інформаційного забезпечення витрат підприємства в основу його класифікації покладено професійну інформаційну комунікацію, пізнавальність інформації та зміст інформаційного забезпечення.

Джерела інформації економічного аналізу та контролю підрозділяються на облікові та позаоблікові. До облікових джерел відносяться:

- бухгалтерський облік і звітність;
- статистичний облік і звітність;
- оперативний облік і звітність;
- вибіркові облікові дані.

Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу і контролю.

Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності.

Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

Проте головним джерелом інформації при контролі і аналізі витрат є бухгалтерський облік. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам документальну обґрунтованість. Разом із тим вимоги аналізу витрат підприємства враховуються при розробці системи показників, що підлягають обліку, форм звітності і первинних документів [66, с. 75-76].

Джерелами інформації бухгалтерського обліку для контролю і аналізу витрат операційної діяльності на ПТВП «ТД «Чернігівський» є:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку витрат операційної діяльності підприємства.
3. Облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства.

4. Звітність.

Контролеру потрібно враховувати, що застосування бланків застарілих та довільних форм не допускається. В окремих випадках, при наявності відповідних технічних засобів, можливе створення первинних документів на машинозчитувальних носіях інформації. При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузевих керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузевих керівних методичних матеріалів зі створення та залучення автоматизованого бухгалтерського обліку в складі АСУ підприємств, установ та інших нормативних документів.

Контролер перевіряє первинні документи, на підставі яких здійснюються записи по відповідних рахунках (табл. 3.1).

Контролеру необхідно знати порядок відображення витрат діяльності в облікових регістрах та фінансовій звітності.

До позаоблікових джерел відносяться наступні:

- матеріали внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- матеріали лабораторного контролю;
- матеріали перевірок податковою службою;
- матеріали виробничих нарад;
- матеріали зборів трудових колективів;
- матеріали засобів масової інформації;
- матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями;
- інформація, одержана від споживачів продукції.

Таблиця 3.1

Документування операцій з обліку витрат підприємства

№	Шифр та назва рахунку	Документи
1	90 «Собівартість реалізації»	Видаткова накладна, роздрібна накладна.
2	92 «Адміністративні витрати»	Накладна, рахунок, звіт про використання коштів виданих на відрядження або під звіт, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, виписка банку, розрахунково-платіжна відомість.

3	93 «Витрати на збут»	Накладна, рахунок, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, розрахунково-платіжна відомість.
4	94 «Інші витрати операційної діяльності»	Накладна, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт про оцінку, порівняльна відомість, акт інвентаризації, інвентаризаційний опис.

На наш погляд, дані джерела інформації з табл. 3.1 є достатніми для ґрунтового і всебічного контролю і аналізу витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства.

3.2. Методика і організація аналізу витрат операційної діяльності

Основними методами проведення аналізу витрат підприємства є:

1. Загальний аналіз, який дає змогу оцінити динаміку загального обсягу витрат, а також їх структури.

2. Факторний аналіз, ця методика вимірює та комплексно і системно вивчає вплив факторів на величину результативного показників. Одним з прийомів є елімінування, який означає усунення, виключення впливу на величину результативного показника усіх факторів крім одного.

3. Ретроспективний аналіз. Цілями цього аналізу є: визначення ступеня використання ресурсів (заощаджень або перевитрат, визначення та оцінка факторів, що визначають динаміку показників витрат, виявлення можливих резервів для скорочення витрат і розробки заходів і їх використання; визначення ступеня натягу планів, оцінок. Об'єкти ретроспективного аналізу: виробництво і повна вартість продукції, що випускається і проданої продукції, вартість одного елемента витрат, витрати на одну гривню, випущені або реалізовані товари, вартість певних продуктів і послуг.

4. Перспективний аналіз, до завдань цього аналізу входить: прогноз величини витрат у перспективі; визначення методів управління витратами з урахуванням зміни зовнішніх факторів. Витрати на підготовку виробництва нової продукції, робіт, послуг та собівартість за статтями витрат за окремими об'єктами – це об'єкти перспективного аналізу.

5. Метод ABC - це система обліку і аналізу витрат за видами діяльності організації способом процесного (поопераційного) визначення і обліку витрат. В основі методу ABC лежить припущення, що продукцію підприємство виготовляє в результаті виконання певної сукупності бізнес-процесів, кожен з яких потребує певних витрат. Цей метод спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою [67].

6. Метод деталізації - послідовне розкриття комплексних статей і показників через приватні. Таким чином досягається все більш детальний розклад частин аналізованого об'єкта на складові частини, що забезпечує краще пізнання його сутності. При цьому виявляються внутрішня суперечливість і взаємозв'язок всіх складових аналізованого об'єкта, що зумовлює їх злиття в єдине ціле.

7. Властивий методу аналізу системний підхід полягає в тому, що будь-яка складова об'єкта аналізу вивчається з позицій її впливу на стан господарюючого суб'єкта і результати його діяльності в цілому. При цьому оцінка діяльності даної складової залежить не стільки від ступеня її наближення до локальної мети, скільки від її впливу на досягнення кінцевих цілей економічної системи, частиною якої вона є.

8. Горизонтальний аналіз - це порівняння кожного показника витрат з аналогічним показником в попередньому періоді або за більш тривалий проміжок часу.

9. Вертикальний аналіз - визначення структури підсумкових показників з виявленням зміни кожної позиції порівняно з попереднім періодом.

10. Нормативні моделі - моделі, сутність яких зводиться до встановлення нормативів по кожній статті витрат і аналізу відхилень фактичних даних від нормативів. Вони дозволяють порівнювати фактичні результати діяльності підприємства з очікуваними, розрахованими за бюджетом, і використовуються у внутрішньому фінансовому аналізі.

11. Порівняльний аналіз застосовується для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності діяльності, а також для

мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних господарюючих суб'єктів (або окремих їх ділянок) шляхом поширення виявленого передового досвіду.

Порівняння - найбільш розповсюджений прийом аналізу. Першорядне значення має порівняння показників в динаміці: на дату проведення аналізу і на попередні хронологічні дати.

Порівняння з показниками попередніх періодів (попередній місяць, квартал, рік) дає можливість оцінити темпи розвитку господарюючого суб'єкта. З цією метою там, де це можливо, проводиться також зіставлення планованих величин показників з їх нормативними рівнями.

Порівняння з економічним потенціалом аналізованого об'єкта дозволяє визначити, якою мірою він наблизився до повного використання ресурсів і ефективності діяльності. У сучасній практиці аналізу цей вид порівняння застосовується не комплексно, а за окремими показниками, наприклад з коефіцієнту використання календарного фонду часу роботи обладнання або коефіцієнту корисного використання сировини. В перспективі він повинен зайняти провідне місце, так як сприяє об'єктивній оцінці ступеня використання господарюючим суб'єктом свого потенціалу.

Щоб більш повно виявити резерви, проводиться порівняння не тільки в рамках аналізованого об'єкта, але і з іншими об'єктами, тобто аналіз піднімається на якісно новий рівень - міжгосподарського порівняльного аналізу.

Порівняння з плановими і звітними показниками найбільш ефективно працюючого господарюючого суб'єкта, а всередині нього - з показниками передових ділянок та кращих працівників дає можливість виявити резерви, мобілізація яких можлива в умовах сформованого виробничого потенціалу, або необхідність залучення інвестицій для модернізації виробництва.

Різновидом порівняння є зіставлення з роботою інших господарюючих суб'єктів того ж сектора бізнесу в інших країнах.

Чим ширше коло порівнюваних об'єктів, тим багатше можливості виявлення резервів і поширення передового досвіду.

Будь-яке порівняння залежно від змісту досліджуваних показників висуває певні умови для забезпечення правильності впливають із нього висновків.

Узагальнення результатів аналізу - завершальна стадія вивчення. На цій стадії робляться висновки, що містять оцінку діяльності організації, складається перелік виявлених резервів і даються рекомендації щодо їх використання. При цьому розкривається зв'язок між підсумками діяльності окремих ділянок та виконавців, визначається ступінь їхнього впливу на кінцеві результати по аналізованому об'єкту в цілому, вишукуються можливості посилення дії позитивних факторів і усунення (або хоча б ослаблення) негативних.

У зв'язку з тим, що на ПТВП «ТД «Чернігівський» відсутній розподіл витрат операційної діяльності за елементами, спрогнозуємо та розподілимо їх самостійно в такому відношенні:

- 2013 рік: матеріальні витрати — 11,1%, витрати на оплату праці — 53,7%, відрахування на соціальні заходи — 4,3%, амортизація — 6,6%, інші операційні витрати — 24,3%;
- 2017 рік: матеріальні витрати — 13,2%, витрати на оплату праці — 57,2%, відрахування на соціальні заходи — 5,5%, амортизація — 6,9%, інші операційні витрати — 17,2%.

Проведемо аналіз динаміки і структури елементів операційних витрат ПТВП «ТД «Чернігівський» за 2013-2017 роки (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

**Динаміка і структура витрат операційної діяльності ПТВП «ТД
«Чернігівський» за 2013-2017 рр.**

тис. грн., %

Елементи витрат	2013 рік		2017 рік		Відхилення (+;-)	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	суми, тис. грн.	питомої ваги, %
Матеріальні витрати	14,8	11,1	33	13,2	18,2	2,1
Витрати на оплату праці	71,5	53,7	143	57,2	71,5	3,5
Відрахування на соціальні заходи	5,7	4,3	13,7	5,5	8	1,2
Амортизація	8,8	6,6	17,2	6,9	8,4	0,3

Інші операційні витрати	32,3	24,3	43	17,2	10,7	-7,1
Разом	133,1	100	249,9	100	116,8	-

Згідно даних, представлених у таблиці 3.2, найбільшу питому вагу в складі витрат операційної діяльності ПТВП «ТД «Чернігівський» займають витрати на оплату праці. Відповідно в 2013 та 2017 роках ця питома вага становила 53,7% і 57,2%. Отже, досліджуване підприємство є трудомістким. Частка матеріальних витрат в базовому періоді дорівнює 11,1%, а в звітному році — 13,2%. Частка відрахувань на соціальні заходи дорівнює 4,3 % та 5,5 % у 2013 та 2017 роках відповідно. Питома вага амортизації становить 6,6 % та 6,9 % у 2013 та 2017 роках відповідно. Велику питому вагу складають інші операційні витрати (24,3% і 17,2%). Порівняно з базовим періодом інші операційні витрати збільшилися на 10,7 тис. грн., хоча у відсотковому відношенні вони скоротилися на 7,1%. Проте по усіх інших елементах операційних витрат спостерігається збільшення. Збільшення операційних витрат призвело до зростання загальної величини витрат на 116,8 тис. грн.

3.3. Методика контролю витрат операційної діяльності

Ефективність проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності залежить насамперед від того, наскільки переслідуювані ним цілі відповідають меті фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства. Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Під методикою контролю розуміють сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин. Метод являє собою сукупність певних прийомів. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревизора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірки підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є витрати підприємства на здійснення операційної діяльності, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю (табл. 3.3) [68].

Таблиця 3.3

Прийоми документального контролю

№ з/п	Приєм контролю	Призначення
1	Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання витрат операційної діяльності на фінансові результати діяльності.
2	Формальна перевірка	Передбачає перевірку оформлення первинних документів, на основі яких робилися облікові записи за рахунками витрат операційної діяльності.
3	Нормативно-правова перевірка	Дає змогу встановити законність здійснення господарської операції. Цей прийом документального контролю проводиться в таких випадках: - при відображенні витрат операційної діяльності в бухгалтерії; - під час виявлення порушень в обліку витрат операційної діяльності.

Продовження табл. 3.3

№ з/п	Приєм контролю	Призначення
4	Взаємна перевірка	Дозволяє перевірити різні за характером документи, в яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності та відповідності показників витрат операційної діяльності.
5	Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують понесення витрат операційної діяльності.
6	Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах.
7	Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі

	розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб.
--	---

Арифметична перевірка здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків та виявлення відхилень, що приховані за неправильними арифметичними діями. У грошових документах слід звертати увагу на підсумки, які викривляються при множенні кількісних показників на вартісні (наприклад, акт приймання-передачі основних засобів, накладна на внутрішнє переміщення запасів тощо).

Формальна перевірка передбачає встановлення повноти та правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ; дозволяє переконатися, що для оформлення даної господарської операції використано бланк необхідної форми. Таку перевірку застосовують з метою виявлення фактів підробки та дописувань в документах, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. При формальній перевірці виявляється наявність і достовірність тих реквізитів, які передбачені для даного типу документів.

Нормативно-правова перевірка полягає у вивченні господарських операцій щодо їх відповідності нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинному законодавству. Перевірка застосовується тоді, коли під сумнів ставиться правильність або законність документу на виплату готівки, передачу запасів та інші операції.

При застосуванні прийомів взаємного контролю порівнюються різні за своїм найменуванням і характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій. Так, наприклад, порівнюються прибутково-видаткові документи, які безпосередньо фіксують рух запасів та грошових коштів, з іншими документами, що відображають ті ж операції, але в інших аспектах; порівнюються дані про рух запасів з даними про рух тари, в якій вони перевозилися; порівнюються дані бухгалтерського та оперативного обліку, а також бухгалтерські документи з перепустками на

вивезення продукції; порівнюються дані первинних документів з даними облікових регістрів; перевіряється взаємозв'язок між кореспондуючими рахунками тощо.

Експертну перевірку застосовують при дослідженні документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученням аудитора. Завданням експерта є надання правової, достовірної та об'єктивної оцінки на підставі наданих йому матеріалів, правильного формування поставлених питань. За результатами експертної перевірки складається висновок експерта з повними та конкретними відповідями на питання, поставлені аудитором. Експертна перевірка доповнює формальну та арифметичну й спрямована на виявлення підробок в документах, встановлення реальності документу, реквізитів і записів, які містяться в ньому. Для визначення розміру матеріальної шкоди, здійснених відхилень, аудитор може робити висновки не тільки на підставі документів, але й використовуючи висновки спеціалістів інших галузей знань.

Експертна перевірка передбачає співставлення двох примірників одного й того ж документу, що знаходяться в різних підприємствах або підрозділах одного підприємства. Завданням її проведення є виявлення фіктивних документів та фактично не здійснених операцій, неоприбуткованих матеріалів, привласнених коштів, списаних цінностей не за призначенням тощо.

Логічна перевірка є способом вивчення об'єктивної можливості документально оформлених господарських операцій за допомогою різних співставлень взаємопов'язаних виробничих і фінансових показників. Розкриття в процесі аудиту логічних зв'язків між ними дозволяє оперативно виявити відхилення від законодавства, норм, стандартів. Вона проводиться за допомогою співставлення фактичних результатів з аналогічними або взаємопов'язаними даними документів [69, с. 25-31].

З метою досягнення ефективного результату пропонуємо внутрішній контроль за витратами від операційної діяльності здійснювати в певній послідовності (рис. 3.1).

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - вивчення та аналіз нормативно-правових документів, які регулюють облік витрат операційної діяльності; - визначення правильності наведення витрат у фінансовій звітності підприємства; |
|--|

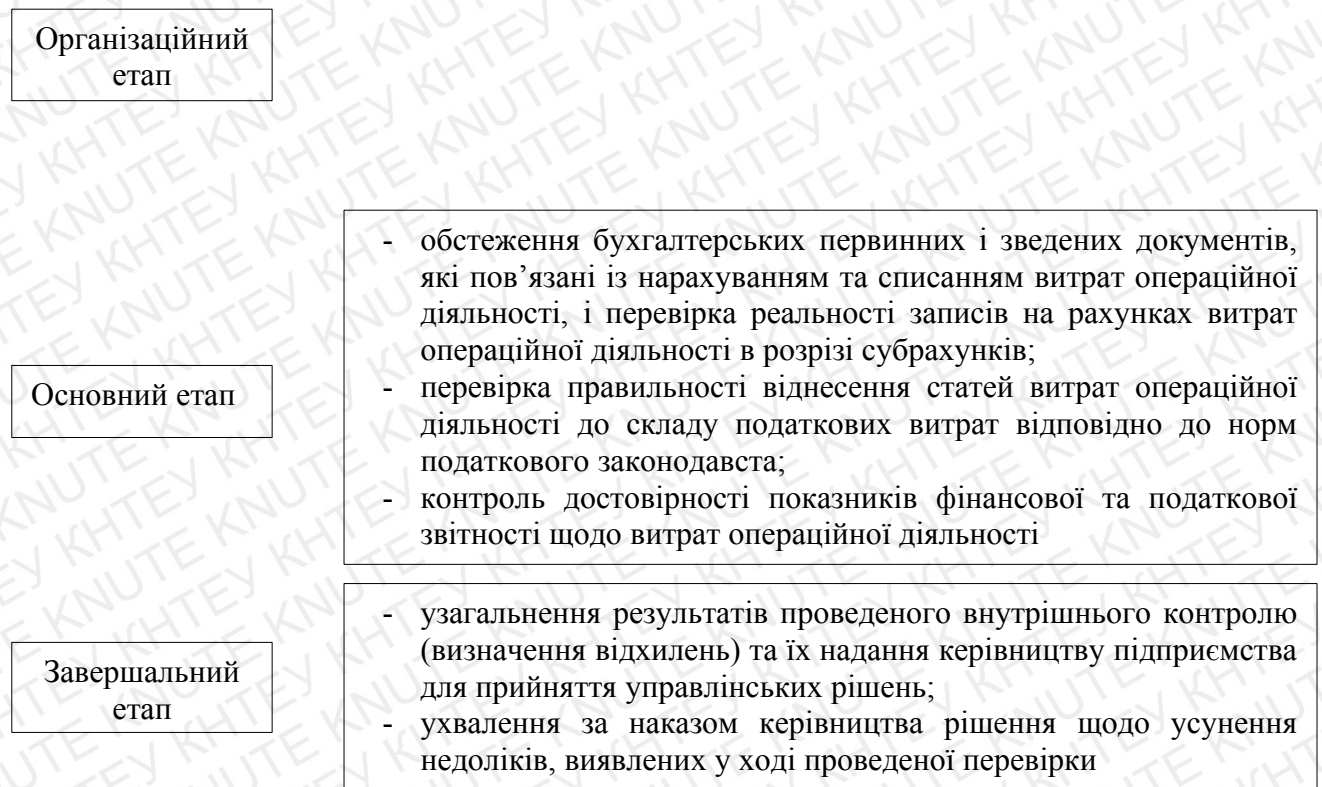


Рис. 3.1 . Етапи проведення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності

На першому етапі внутрішнього контролю витрат операційної діяльності внутрішній контролер: вивчає законодавчу та нормативно-правову базу, яка регламентує порядок ведення їх обліку; перевіряє установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання витрат іншої операційної діяльності; складає робочий план та програму внутрішньої перевірки витрат іншої операційної діяльності, а саме: визначає методику їх внутрішнього контролю, прописує дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання тощо.

Програма внутрішньої перевірки витрат операційної діяльності повинна містити перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких контролер отримує достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат операційної діяльності; здійсненням суцільної перевірки за рахунками 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»; контролем за правильністю віднесення статей витрат операційної діяльності до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо витрат операційної діяльності.

Перевіряючи витрати операційної діяльності, необхідно проаналізувати їх структуру, звернути увагу на статті, які займають найбільшу частку в загальній сумі витрат операційної діяльності.

Особливу увагу під час проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності внутрішній контролер має звернути на статті витрат, які пов'язані із продажем виробничих запасів та необоротних активів, що утримуються з метою реалізації. У податковому обліку такі витрати визначаються в періоді отримання доходів від продажу запасів, а в бухгалтерському обліку собівартість реалізованих виробничих запасів буде складатися з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією. Внутрішній контролер перевіряє доцільність і законність проведення таких операцій, наявність первинних документів, що підтверджують факт їх здійснення (договори купівлі-продажу, накладні, рахунки-фактури, акти на списання тощо).

Контроль за правильністю віднесення до складу витрат операційної діяльності недостачі та втрат від псування цінностей полягає у перевірці актів інвентаризації, де були виявлені нестачі чи встановлені випадки втрати цінностей у процесі їх заготівлі, переробки, зберігання і реалізації.

Основою для перевірки правомірності визнаних економічних санкцій за невиконанням підприємством законодавства та умов договорів є наявність: договорів із контрагентами, не виконаних підприємством; претензійних актів і бухгалтерських довідок; виписок банку на сплату штрафних санкцій за виявлені фіскальними органами влади порушення.

Встановивши відхилення або порушення, контролери оформлюють результати внутрішнього контролю витрат операційної діяльності у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки витрат операційної діяльності, обов'язковою складовою якого є пропозиції стосовно усунення встановлених недоліків. У цьому Звіті ми пропонуємо відображати інформацію щодо: достовірності та своєчасності віднесення витрат операційної діяльності; дотримання законності й правильності віднесення витрат операційної діяльності до складу витрат платника податку; правильності та достовірності представлених показників фінансової звітності, які відображають витрати операційної діяльності [68].

Інформація, наведена у Звіті, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, аби її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

За результатами Звіту суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього контролера про результати проведення внутрішнього контролю у частині перевірки витрат операційної діяльності передається керівництву (власнику) підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі облікового відображення і внутрішнього контролю витрат операційної діяльності.

Висновки до розділу 3

1. Метою економічного аналізу витрат операційної діяльності є оцінка місця підприємства у ринковому середовищі для визначення стратегії і тактики економічних відносин, пошуку партнерів і клієнтів, забезпечення конкурентних позицій тощо.

Метою контролю обліку витрат операційної діяльності підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його

відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Джерела інформації економічного аналізу та контролю підрозділяються на облікові та позаоблікові.

2. До основних методів аналізу витрат підприємства належать: загальний аналіз, факторний аналіз, ретроспективний аналіз, метод деталізації, системний аналіз, горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, перспективний аналіз, метод ABC, нормативний аналіз, порівняльний аналіз. На ПТВП «ТД «Чернігівський» був проведений горизонтальний та вертикальний аналіз витрат операційної діяльності за елементами за 2013-2017 рр., який показав збільшення витрат операційної діяльності в цілому.

3. Дослідження питання організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах. Основні висновки і рекомендації зводяться до наступного:

- 1) успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на нижче визначених принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- 2) внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- 3) ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями;
- 4) організація контрольного процесу і реалізація його на практиці потребує дотримання в обов'язковому порядку цілого ряду вимог, зокрема: розробити систему планових показників і систему стандартів за напрямками діяльності; за кожним окремим об'єктом управління конкретизувати етапи контрольного процесу; для всіх об'єктів контролю попередньо встановити масштаб допустимих відхилень.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження теоретико-методичних питань обліку, аналізу та контролю операційних витрат на підприємстві, а також дослідження діючої практики з зазначених питань на ПТВП «ТД» Чернігівський», можна зробити висновки, основні з яких такі:

1. Витрати є невід'ємною частиною роботи будь-якого підприємства, не є виключенням і ПТВП «ТД» Чернігівський». Питання класифікації витрат є досить важливим в діяльності підприємства, адже від його

обґрунтування залежить якості управління. Кожне підприємство має право самостійно проводити групування власних витрат відповідно до його стратегії. У зв'язку з цим існує велика кількість класифікаційних ознак групування витрат, які найбільш точно характеризують та відображають сутність діяльності підприємства. З кожним днем облік витрат набуває все більшого стратегічного значення для підприємства. Сьогодні, на кожному підприємстві, на перше місце ставиться саме результат його діяльності – прибуток чи збиток. Попри це на сьогодні існує низка відмінностей, які мають бути скорочені задля більш ефективного та раціонального складання та використання фінансової звітності на підприємствах. Для того, щоб наші підприємства могли співпрацювати з міжнародними компаніями вони повинні спілкуватися «однією мовою», тобто вся звітність повинна бути складена відповідно до вимог МСФЗ. Це також дозволить уникнути розбіжностей та протиріч у складанні звітності згідно П(С)БО та МСФЗ і підвищить ступінь довіри з боку іноземних партнерів.

2. Дослідивши первинний облік витрат операційної діяльності ПТВП «ТД» Чернігівський», варто зауважити, що він ведеться з використанням таких документів: рахунків, накладних, видаткових накладних, розрахунково-платіжних відомостей, виписок банку, розрахунків амортизації, звітів про використання коштів наданих на відрядження або під звіт, довідок бухгалтерії, інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей тощо. Бухгалтерський облік витрат операційної діяльності на ПТВП «ТД» «Чернігівський» ведеться з використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а саме: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Підприємство використовує типову кореспонденцію рахунків для обліку витрат операційної діяльності. Інформація про витрати операційної діяльності підприємства відображаються у Звіті про фінансові результати. Побудова управлінського обліку на основі концепції обліку затрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» є одним із

перспективних методів, котрий може забезпечити підприємству ефективність управління витратами та вироблення стратегії на шляху до зниження витратомісткості виробленої продукції. На підприємствах інформаційна база обліку витрат діяльності не в достатній мірі використовується для прийняття управлінських рішень. Із метою покращання оперативності та аналітичності обліку запропоновано вдосконалену класифікацію операційних витрат та розроблено стадії, які слід упровадити при організації автоматизованого обліку операційних витрат, що дасть змогу контролювати їх стан на всіх рівнях обробки облікової документації та можливість своєчасно відреагувати на суттєві або незаплановані коливання в обсязі та структурі витрат діяльності.

3. Розробка системи аналізу та внутрішнього контролю витрат операційної діяльності є необхідною ланкою для ефективного функціонування підприємства. За загальними результатами дослідження аналізу та контролю операційних витрат аналізованого підприємства та для удосконалення управління витратами нами внесені наступні пропозиції стосовно системи аналізу та контролю:

- перегляд та актуалізація Наказу про облікову політику підприємства;
- для зменшення об'єму окремих видів витрат визначити перелік відповідальних осіб;
- забезпечення максимального контролю за всіма елементами операційних витрат;
- впровадити планування операційних витрат за статтями;
- запровадження аналізу відхилень між запланованими та фактичними операційними витратами звітного періоду;
- запровадження порівняльного аналізу операційних витрат звітного періоду з витратами аналогічного попереднього періоду, з виявлення факторів впливу на коливання витрат;

- проведення інвентаризацій більше ніж один раз на рік, порівняння даних інвентаризації з обліковими даними та відображення в обліку результатів такої інвентаризації;
- розглянути можливість користування послугами аудиторських фірм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр початкової літератури, 2006. – 440 с.
2. Долюк А. В. Економічна сутність категорії «витрати», «затрати», «збут» / А. В. Долюк // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 76-78.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 703 с.

4. Грещак М. Г. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
5. В.Дерій. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю / В.Дерій // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 1(26). — С. 154-160.
6. Мельник Л.Г. Економіка підприємства. [Текст]: конспект лекцій: навч. посібник / Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 412 с.
7. Сук Л. К. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / Л. К. Сук. – К. : Знання, 2005. – 471 с.
8. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
9. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. Ступ. док. екон. наук / Череп Андрій Володимирович. - К.: – 2008. – С.13.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В. Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336-342.
12. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О. А. Мошковська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир, 2009. – 3. – С.114 – 117.
13. Лінник В. Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства / В. Г. Лінник, Н. Г. Золоторьова // Фінанси, облік і аудит. – К. – 2004. – Вип.3. – С. 222–231.

14. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [Учеб. пос.] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство «Экзамен», 2005. – С. 256.
15. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2 (17). – С. 77-83.
16. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. – С. 235-245.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
19. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
20. Кодекс законів про працю України від від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
21. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
23. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
24. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” : Наказ М-ва фінансів України від 28.05.1999 № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : Наказ М-ва фінансів України від 20.10.99 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : Наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” : Наказ М-ва фінансів України від 28.04.2001 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” : Наказ М-ва фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042

34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

35. Омецінська І.Я. Структура витрат відповідно до податкового та бухгалтерського законодавства / І.Я. Омецінська // Наука молода / За ред. Б.П. Адамика. – 2011. – Випуск 15-16. – С. 367-372.

36. Фізлова Л. Д. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства / Л.Д. Фізлова, В.О. Харченко // Культура народів Причорномор'я. — 2012. — № 252. — С. 101-105.

37. Чабанюк О. М. Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств / О. М. Чабанюк, О. А. Мелешко // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.4. - С. 301-307.

38. Дуляба Н. І. Класифікація поточних витрат торговельного підприємства / Н. І. Дуляба // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2013. - Вип. 1. - С. 10-15.

39. Стемковська І. В. Теоретичні підходи до трактування економічної сутності витрат / І. В. Стемковська, С. В. Герчанівська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – № 23. – С. 11-14.

40. Пастернак Я. П. Економічна сутність та класифікація витрат діяльності / Я. П. Пастернак, А. А. Трубікова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - Вип. 33(1). - С. 89-95.

41. Гриліцька А. В. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності/ А. В. Стемковська, О. М. Хавроненко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 14. – С. 928-931.

42. Єлісєєва О. К. Обґрунтування підходів щодо обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства / О. К. Єлісєєва, Т. В. Гільорме, В. А. Михайліченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип.9. – С.759-764.

43. Таранько Х. Особливості обліку витрат операційної діяльності / Х. Таранько // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kampodilsk/sekcija_2_2012_12_11_12/osoblivosti_obliku_vitrat_operacijnoji_dijalnosti/12-1-0-309

44. Півнюк О. П. Облік витрат операційної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації економіки України / О. П. Півнюк // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2010. - Вип. 13. - С. 150-156.

45. Караман І. Ю. Особливості обліку витрат операційної діяльності підприємства / І. Ю. Караман, О. В. Хуторна. // Наука та освіта: ключові питання сучасності [текст]: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2018 року у м. Чернігів: зб. наук. праць «ΛΟΓΟΣ». - 2018. – Т.6. – С. 71-74.

46. Вареник В. М. Розробка системи контролю та аналізу операційних витрат на підприємстві / В. М. Вареник, С. В. Іщенко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 20. – С. 935-940.

47. Ковалевська В. Ю. Організація системи внутрішнього контролю витрат на підприємствах / В. Ю. Ковалевська, О. М. Панченко // Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2010. - Вип. 41. - С. 229-233.

48. Макарук Ф. Ф. Внутрішній контроль витрат діяльності ринків: організаційно-управлінський аспект / Ф. Ф. Макарук, О. О. Куцик // Вісник НУ “Львівська Політехніка”. – 2012. – № 721. – С. 138- 142.

49. Головацька С. І. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / С. І. Головацька, О. П. Сашко // Молодий вчений. - 2016. - № 5. - С. 36-40.
50. Ромашко О. М. Особливості управлінського обліку витрат підприємства / О. М. Ромашко // Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. - 2014. - Вип. 36. - С. 167-174.
51. Лозовицька Д. С. Особливості управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах торгівлі автомобілями та автосервісу / Д. С. Лозовицька // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. Львів: РВВ НЛТУ України. - 2011. - Вип. 21.07. - С. 160-166.
52. Адамовська В. С. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування / В. С. Адамовська, Н. В. Брітан // АгроСвіт. – 2015. – № 8. – С. 58–61.
53. Язлюк Б. О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації / Б. О. Язлюк, В. В. Волошина // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 15. - С. 118-121.
54. Абрамова, О. В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства [Текст] : автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності); / Абрамова О. В. – К. : ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана", 2015. – 20 с.
55. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
56. Петрова В. Ф. Конспект лекцій із дисципліни «Бухгалтерський облік» Змістовий модуль 1. Теорія бухгалтерського обліку (для студентів заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» та слухачів другої вищої освіти 051 – Економіка) / В. Ф. Петрова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 99 с.

57. Конспект лекцій з дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів за напрямом підготовки 6.030509 «Облік і аудит» (Частина І) / Укладач О.В. Будько – Кам'янське: ДДТУ, 2016 – 116 стор.

58. Столяр Л. Г. Окремі аспекти первинного обліку витрат виробництва / Л. Г. Столяр // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України лютий. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4924/48>

59. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві [текст] : навч. посіб. / Г. В. Блакита, І. О. Гладій, О. М. Дзюба, О. Т. Бровко – К. : “Центр учбової літератури”, 2014. – 288 с.

60. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

61. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП "Рута", 2009. - 912 с.

62. Іванечко П. М. Облік витрат за “місцями виникнення” та за “центрами відповідальності” як основа побудови управлінського обліку витрат / Павло Іванечко // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 139-143.

63. Інформаційна система управлінського обліку витрат / В. М. Андрусак // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2012. - Вип. 22(2). - С. 63-69.

64. Олійник О. В. Формування моделі систематизації видів та напрямів економічного аналізу. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2009. № 2. С. 89–96.

65. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів / О. В. Шелковникова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2010. - Вип. 17. - С. 267-279.

66. Єрмоленко О. К. Інформаційне забезпечення контролю і аналізу витрат підприємства / О. К. Єрмоленко // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://eprints.kname.edu.ua/48493/1/ilovepdf_com-75-76.pdf

67. Дзюба О. Д. АВС-метод аналізу витрат торговельного підприємства: теорія та практика застосування. Київський національний торговельноекономічний університет - Наукова конференція . [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://intkonf.org/dzyuba-o-d-avs-metod-analizu-vitrattorgovelnogo-pidpriemstva-teoriya-ta-praktika-zastosuvannya/>

68. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // Економічний часопис-XXI. - 2013. - № 1-2(2). - С. 52-55

69. Аміров О.І., Ворона В.В., Місяць О.О. Організація ревізії фінансово-господарської діяльності військової частини та оформлення її результатів. Навчальний посібник. — К. : ВІКНУ, 2009. — 104 с.