Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Студентки 2 курсу, 4 м групи,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і оподаткування» _____ Колганової Олександри Олександрівни

Науковий керівник
к. е. н, доцент _____ Задніпровський Олександр Григорович

Гарант освітньої програми
д. е. н, професор _____ Бенько Микола Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

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

Затверджую
Зав. кафедри_____
Сопко В.В.
«___»_____ 201_ р.

Завдання
на випускну кваліфікаційну роботу студентки
Колганової Олександри Олександрівни

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи
«Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності комунального підприємства»

Затверджена наказом ректора від 29.12.2017р. № 4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 27.11.2018

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності комунального підприємств для забезпечення їх ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності комунального підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності комунального підприємства

4. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, діаграми, графіки, рисунки.

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ПП «ВІБ-центр»
Висновки до розділу 1
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА
2.1. Облік витрат операційної діяльності
2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства
2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень
2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем
Висновки до розділу 2
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА
3.1. Методика контролю витрат операційної діяльності
3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності
3.3. Методика загального аналізу витрат операційної діяльності
Висновки до розділу 3
ВИСНОВКИ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ
ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Підготовка Вступу і 1-го розділу роботи	01.03.2018	01.03.2018
2	Підготовка 2-го розділу роботи	15.05.2018	15.05.2018
3	Підготовка 3-го розділу роботи та Висновків	31.08.2018	31.08.2018
4	Попередній захист	листопад 2018	листопад 2018
5	Здачі готової роботи	листопад 2018	листопад 2018

6	Захист випускної кваліфікаційної роботи	грудень 2018	грудень 2018

7. Дата видачі завдання «___»_____201__ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Задніпровський О.Г

9. Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ Колганова О.О

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____
_____

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____Задніпровський О.Г

Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Колганової Олександри Олександрівни може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____Бенько М.М.

Завідувач кафедри _____Фоміна О.В.

«_____»_____201_ р.

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП……3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА……6
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності……6
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження……12
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ПП «ВІБ-центр»……22
Висновки до розділу 1……33

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА……33
2.1. Облік витрат операційної діяльності……33
2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства……48
2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень……57
2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем……63
Висновки до розділу 2 ……68

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА……71
3.1. Методика контролю витрат операційної діяльності……71
3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності……87
3.3. Методика загального аналізу витрат операційної діяльності……96
Висновки до розділу 3……102

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ……104

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……110

ДОДАТКИ……124

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Зростання конкуренції у вітчизняному економічному середовищі актуалізує проблеми ефективності обліку витрат та їх розподілу. Однак, не зважаючи на складні фінансові умови вітчизняних підприємств, більшість їх керівників не приділяють цим питанням належної уваги.

Проблеми обліку витрат операційної діяльності набувають особливого значення при обчисленні суми понесених витрат та обрахунку собівартості наданих послуг, оскільки вони формують виробничу собівартість послуг.

Однією із нагальних проблем, які не вирішені і сьогодні, є проблема правильного та обґрунтованого розподілу витрат відповідно до сучасних умов та баз розподілу.

Проблему ефективного обліку витрат досліджували багато вчених-економістів, тому деякі її аспекти певною мірою висвітлено в науковій літературі. Попередні дослідження здійснювалися як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями: П.С. Безруких, З.В. Задорожним, М.С. Пушкарем, Л.В. Нападовською, К.Г. Юрченко та ін. Проте і сьогодні в умовах відкритої економіки, актуальність даної проблеми не знижується і вимагає додаткових досліджень.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є вивчення проблемних питань обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання та надання пропозицій щодо їх вирішення.

Поставлена мета обумовила необхідність вирішення ряду взаємозалежних завдань:

- дослідити економічний зміст та класифікувати витрати операційної діяльності суб'єктів господарювання;
- критично оцінити нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання;

- *навести* організаційні та технологічні особливості ПП „Віб-центр”, визначити їх вплив на методику обліку витрат;
- охарактеризувати сучасний стан та удосконалення обліку витрат операційної діяльності підприємства;
- навести особливості податкового обліку витрат операційної діяльності підприємства;
- удосконалити облік витрат в системі прийняття управлінських рішень;
- навести порядок проведення загального та факторного аналізу витрат на ПП „Віб-центр”;
- дослідити організаційно-методичні засади контролю витрат операційної діяльності підприємства.

Об’єктом дослідження є сукупність операцій та реальний стан обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності на ПП „Віб-центр”.

Предметом дослідження є організація та методика обліку, аналізу та контролю витрат підприємства.

Інформаційною базою випускної кваліфікаційної роботи *є нормативно-правові акти з обліку та контролю витрат, П(С)БО, статистичні дані, науково-методична література, періодичні видання, фактографічна інформація* ПП „Віб-центр”.

Методичні прийоми дослідження. Для досягнення поставленої мети використано сукупність таких загальнонаукових методів, як логічне узагальнення, процесно-системний аналіз – для деталізації і розчленування об’єкта дослідження на окремі важливі складові елементи і синтез – для узагальнення різних аспектів обліку і аналізу витрат, індукція та дедукція (при узагальненні теорії і формулюванні висновків), інформаційне моделювання – для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами

Базовою установою для написання даної роботи було обрано ПП „Віб-центр”, основною метою створення якого є прибирання житлових та

виробничих приміщень, прибирання сміття, електромонтажні роботи, а також інші види діяльності із прибирання.

Практичне значення отриманих результатів полягає у виробничих витрат суб'єкта господарювання. Надані пропозиції з удосконалення методики обліку, аналізу та контролю впровадженні в практичну діяльність ПП „Віб-центр".

Генеральною гіпотезою дослідження є припущення ,що вдосконалення витрат операційної діяльності комунального підприємства,сприятиме управлінню такими витратами,оптимізацією витрат.

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 122 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 124 сторінок друкованого тексту та містить 16 рисунків, 23 таблиці, 4 додатки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності

Під операційною діяльністю слід розуміти основну діяльність підприємства, яка пов’язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не підпадають під категорію інвестиційної чи фінансової діяльності.

Вивчення літературних джерел дає підставу для обґрунтування висновку про те, що операційну діяльність підприємства доцільно поділяти на основну та іншу операційну. Саме діяльність, яка пов’язана з реалізацією інших оборотних активів, іноземної валюти, з впровадженням досліджень та розробок, з операційною орендою, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які виникають в результаті здійсненої основної діяльності слід трактувати як іншу операційну діяльність підприємства.

Наукова література по різному тлумачить поняття операційних витрат, більшість з яких є нечітко сформульованими. Наприклад, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до формування фінансової звітності» зазначає, що витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства (крім інвестиційної та фінансової). Наступне визначення: витрати операційної діяльності – витрати підприємства, пов'язані з його основною (спрямованою на виробництво або реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу) діяльністю, а також з операціями, котрі її забезпечують або спричинені нею [78].

Для підприємств, які спеціалізуються у сфері надання послуг (до таких саме і відноситься досліджуване підприємство ПП «Віб-центр»), питання калькулювання собівартості таких послуг є одним із першочергових, оскільки собівартість є одним із найважливіших показників ефективності діяльності, який дозволяє здійснювати контроль над витратами, оцінювати ефективність як окремих проектів, так і діяльність підприємства загалом.

Відповідно до вимог П(с)БО 16 «Витрати» [93] передбачено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Проте це не означає, що стосовно цього питання підприємству надано можливість взагалі не здійснювати облік собівартості послуг.

Навпаки, оскільки відповідно до вимог п.7 П(с)БО) 16 витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, відсутність у бухгалтерському обліку інформації щодо собівартості послуг може поставити під сумнів достовірність даних щодо інших витрат періоду та стати приводом для спорів із контролюючими органами під час проведення перевірок.

Теоретичні основи формування собівартості послуг описані у П(с)БО 16 «Витрати» та в Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції, робіт, послуг у промисловості.

Так, відповідно до П(с)БО 16, собівартість реалізованих послуг складається з:

- виробничої собівартості послуг (включає прямі витрати та загальновиробничі витрати – змінні та постійні розподілені);
- нерозподілених загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат.

Підприємства можуть додавати специфічні статті калькулювання собівартості під час розрахунку собівартості.

Не включають до собівартості послуг адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Саме на основі зазначених вище нормативно-правових актів підприємствами затверджується Наказ про облікову політику підприємства, який обов'язково повинен містити питання щодо:

- методів розподілу витрат в обліку (включно з витратами на амортизацію, оплату праці та ін.);
- статей калькулювання собівартості реалізованих послуг;
- бази розподілу загальновиробничих витрат.

Зазвичай найбільше питань у підприємств виникає під час розподілу загальновиробничих витрат.

На практиці багато платників податків застосовують підхід, за якого окремі статті витрат відносять до складу загальновиробничих розподілених витрат із використанням затвердженої бази розподілу (наприклад, години праці, відсоток займаної площі тощо) у разі нормальної потужності. Відповідна база розподілу визначається підприємством самостійно з урахуванням особливостей його діяльності.

У разі зниження обсягів надання послуг (у випадку роботи не при нормальній потужності) такі витрати можуть відноситися до складу постійних нерозподілених витрат, що відображаються в місяці виникнення таких витрат.

Водночас варто звернути увагу на те, що відповідна база розподілу має бути відповідним чином задокументована. Так, наприклад, у випадку розподілу витрат на основі відпрацьованого часу рекомендовано вести так званий попроектний облік відпрацьованого часу.

Як зазначалось, більшість підприємств у процесі надання послуг несуть не лише прямі виробничі витрати, але й витрати організації на управління, які здебільшого неможливо віднести до певного об'єкта витрат. Такі витрати підприємств обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Відповідно до П(С)БО 16 до складу виробничої собівартості наданих послуг можуть бути включені не усі з них, а тільки частина, в залежності від

співвідношення фактичного обсягу наданих послуг, розрахованого, виходячи з нормальної потужності.

Нормальною потужністю вважається очікуваний середній обсяг діяльності підприємства, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом декількох років. При цьому кожне підприємство має можливість самостійно визначати нормальну потужність. Вона затверджується керівником в обліковій політиці підприємства.

У результаті всі загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних відносяться ті з них, розмір яких змінюється прямо пропорційно зміні обсягу наданих послуг (наприклад, витрати на доставку, на консультування тощо). Такі загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості послуг у періоді їхнього виникнення.

Постійними витратами є ті, які не залежать від обсягів надання послуг (наприклад, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення). Ці витрати в межах фактичної потужності включаються у виробничу собівартість послуг, тобто списуються з кредиту рахунка 91 на дебет рахунка 23.

Якщо фактична потужність підприємства збігається з нормальною потужністю, то вся сума загальновиробничих витрат включається у виробничу собівартість послуг і не підлягає розподілу.

Адміністративні витрати (рахунок 92) і витрати на збут (рахунок 93) є витратами періоду, й у собівартість послуг вони не включаються.

Як зазначалось, до операційних витрат належать витрати, що обліковуються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Науковці акцентують увагу на тому, що виконання основної місії підприємства (отримання прибутку та прийняття грамотних управлінських рішень) залежить від обґрунтованої класифікації витрат підприємства.

Галузеві особливості підприємств сфери послуг стосовно специфіки механізму управління витратами, формування собівартості та визначення витрат потребують деталізації витрат залежно від економічної доцільності, можливостей управління ними та розрахунку собівартості і отриманого прибутку.

Для цілеспрямованого формування витрат підприємствами сфери послуг необхідно виявляти та обґрунтовувати фактори, що впливають на економію ресурсного забезпечення в напрямах їх класифікації, планування, прогнозування, аналізу, обліку тощо.

В першу чергу, для прийняття грамотних управлінських рішень в аспекті управління витратами необхідно обґрунтовано провести класифікацію витрат. Так, виявлено наступні ознаки класифікаційних груп:

1. Ступінь однорідності:

– елементні (однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними);

– комплексні (різнорідні за складом, охоплюють кілька елементів витрат).

2. Відповідно до зв’язку з обсягами наданих послуг:

– постійні (є функцією часу, а не обсягу продукції);

– змінні (загальна сума цих витрат за визначений час залежить від обсягів наданих послуг);

– пропорційні (змінюються прямо пропорційно обсягам наданих послуг);

– непропорційні – прогресуючі (збільшуються швидшими темпами ніж обсяги наданих послуг) та дегресуючі (збільшуються повільніше, ніж обсяги наданих послуг);

3. В залежності від способу обчислення на одиницю продукції:

– прямі (пов’язані з наданням певного виду послуг та можливістю їх прямого обчислення на їх одиницю);

– непрямі (не можливо безпосередньо розрахувати для окремих видів послуг, тому що вони пов’язані не з наданням конкретних послуг, а з процесом надання послуг в цілому.)

Використання комплексу ознак витрат підприємства сприятиме ефективному управлінню ними, і тим самим підвищенню конкурентоспроможності і ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Облік витрат операційної діяльності узагальнюється у Звіті про фінансові результати, в Примітках до річної фінансової звітності та в статистичній звітності підприємства. Інформація розділу І ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» дає можливість оцінити сукупні обсяги операційних витрат підприємства та їх співвідношення за звітний квартал чи рік. Розділ ІІ наводить інформацію про витрати в розрізі економічних елементів. Результати кожного виду іншої операційної діяльності, використовуючи дані ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ V), дозволяють виявити співвідношення витрат окремих видів іншої операційної діяльності.

Не менш важливим є питання документального оформлення собівартості послуг. Починаючи з 2017 року відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію, а не підтверджує її здійснення.

Незважаючи на зміни в законодавстві, відсутність документального підтвердження собівартості реалізованих послуг може стати формальною підставою для спорів із фіскальними органами під час перевірок. Отже, щоб уникнути спорів під час проведення перевірок, рекомендуємо затвердити облікову політику, у якій передбачити всі суттєві аспекти щодо формування собівартості послуг, а також здійснювати аналітичний облік собівартості реалізованих послуг (в розрізі проектів/договорів).

Собівартість наданих підприємством послуг (заробітна плата працівників, що надають комунал

Рис.1.1 Витрати операційної діяльності комунального підприємства

Підводячи підсумок, необхідно відзначити, що для того щоб вдосконалити обліковий процес на підприємстві особливу увагу слід акцентувати саме на витратах операційної діяльності, правильне дослідження та вивчення яких може забезпечити прибутковість діяльності суб'єктів господарювання. Тому з метою забезпечення ефективності їх діяльності доцільно особливу увагу акцентувати на походженні та видах витрат, формуванні аналітичної інформації щодо взаємозв'язку доходів і витрат. Адже на різних етапах розвитку економіки вимоги до достовірності і повноти інформації, що характеризують витрати виробництва, оперативності її надходження до основних користувачів, були і залишаються одними з найактуальніших.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Кінцевою метою діяльності кожного підприємства є отримання прибутку, джерелом якого виступають різні види доходів та витрат. Тому, для формування достовірної суми прибутку необхідним є правильне відображення доходів та витрат в обліку та звітності. Однак, сучасна нормативна база України, що стосується обліку витрат є недосконалою і

містить багато неточностей та протиріч. Система бухгалтерського обліку витрат в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Нормативна інформація щодо витрат підприємства має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контроль та прогнозування витрат. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Науковці розглядають чотири рівні такого регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, Державної фіскальної служби, Державної аудиторської служби, НБУ та інших відомств), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику та систему контрольно-аналітичного процесу на підприємстві).

Загалом систему нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку та контролю в Україні може бути представлена 5-ти рівневою структурою (рис. 1.2).

Кожна галузь економіки має свої особливості щодо порядку відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Хоча можливі несуттєві відмінності, але загалом вони визначають порядок правильного відображення кожної господарської операції на підприємстві. В іншому випадку, суб'єкт господарювання нестиме відповідальність перед фіскальними органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

Рівні законодавства у сфері регулювання обліку , аналізу та контролю витрат діяльності

1. Конституція України
2. Закони та інші підзаконні нормативні акти
3. Положення бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України та іншими відомствами)
4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб певних
5. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю, застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави

Рис. 1.2 Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік та контроль в Україні

Основними законодавчо-нормативними актами, які регулюють облік витрат підприємства в Україні є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [97], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [78], П(С)БО 16 «Витрати» [93], Податковий Кодекс України [91], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, та Інструкція про його застосування, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, та інш.

Конкретизація сфер нормативно-правового забезпечення контролю та аналізу витрат підприємства наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правове забезпечення контролю і аналізу витрат комунального підприємства

Рівень	Блок	Найменування нормативно - правових документів	Сфери нормативно-правового забезпечення
МІЖНАРОДНИЙ	I	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Визначають уніфіковані вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є інформаційною базою аналізу та контролю витрат підприємства
	II	Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю	Рекомендації Міжнародної федерації бухгалтерів, рекомендації Закону Сарбейнса-Окслі (SOXs), рекомендації Комітету Спонсорських організацій комісії Тредвея (COSO), рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інструкції із внутрішнього управління Торнбула (Великобританія), Декларація Європейського форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю. Принципи організації внутрішнього контролю в банківських організаціях, які розроблені Базельським комітетом із банківського нагляду
	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Визначають структуру системи елементів і процедури внутрішнього контролю Відображають вимоги до системи внутрішнього контролю
ДЕРЖАВНИЙ	IV	Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Визначають місце, роль, завдання і правові основи контролю і аналізу в управлінні витратами підприємства
	V	Постанови Кабінету Міністрів України	Національні стандарти оцінки, які регулюють питання з оцінки майна і майнових прав Типове положення із планування, обліку і калькуляції собівартості продукції
	VI	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за визначеними об’єктами та напрямами, що не суперечать міжнародним стандартам
	VII	Нормативно-правові акти (інструкції,	Представлені нормативними документами, інструкціями і документами роз'яснювального

		положення, вказівки) і методичні рекомендації Міністерства фінансів, Національного банка, Державної фіскальної служби,	характеру. Містять методики та алгоритми розрахунку показників для аналізу фінансового стану підприємств, у тому числі, фінансової стійкості. Принципи корпоративного управління визначають порядок організації, форми й методи контролю господарських операцій, критерії доцільності та ефективності контрольних заходів
НЕДЕРЖАВНИЙ	VIII	Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємства щодо форм організації контролю та аналізу	Регламентують діяльність служби внутрішнього контролю Визначають основні принципи і способи організації внутрішнього контролю на підприємстві
	IX	Внутрішні стандарти діяльності служби контролю	Визначають порядок, принципи та методи здійснення контролю внутрішніми контролерами. Регулюють дії контролерів при проведенні внутрішнього контролю.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з точки зору Сєкіріної Н.В., варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність –М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, 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 і т.д. (рис. 1.3)

За видами	-Закони України; –Укази і розпорядження Президента України; –Постанови і рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств; –НП(С)БО 1, П(С)БО: 9; 16, 30, 31; –МСФЗ 2, 6, 9, 11, 18, 23; –Міжнародні стандарти аудиту; –Кодекси України; –Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; –Положення, порядок; –Листи, роз'яснення;
За рівнями	I.Міжнародні або континентальні II. Загальнодержавні (національні) III. Галузеві (відомчі) IV. Регіональні (обласні, районні) V. Внутрішньогосподарські (внутрішньо фірмові)
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю	1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, постанови КМУ) 2. П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності 3. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, НБУ, Держкомстату, та інших центральних виконавчих органів 4. Нормативно-правові акти місцевого походження 5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики
За обов'язковістю виконання	- Обов'язкові – Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	- Загальні документи - За напрямками (ділянками) - За галузевою спрямованістю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, економічного контролю

Рис. 1.3 Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту витрат підприємства

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський

облік та фінансову звітність в Україні» [93]. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена.

Відзначимо, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах.

Скажімо, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2–Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 -Property, Plant and Equipment) –витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 –Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23–Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками [70].

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати» [93], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [78] (в частині визначення терміну) та деякі інші.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

–затрати на продукт;

–витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в

процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов’язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [78].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

На підставі викладеного вище можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової

бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому нагальним є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції.

Необхідно відзначити, що удосконалення обліку витрат було і залишається одним із найактуальніших питань бухгалтерського обліку. Полеміка щодо обліку придбання запасів, ефективності їх використання, особливостей розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат триває й досі. Про це свідчить велика кількість публікацій, де піднімається проблема вдосконалення обліку витрат, в тому числі транспортно-заготівельних витрат.

Так, Роберт Н вважає за потрібне відокремити витрати з придбання виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу [109]. Для цього вона пропонує змінити назву рахунку 93 "Витрати на збут" на "Витрати за операціями з руху запасів" із введенням двох субрахунків.

Порядок списання транспортно-заготівельних витрат автор рекомендує обирати підприємствам самостійно з включенням або: безпосередньо до собівартості запасів; на витрати виробництва; на витрати звітного періоду.

Проте зміна назви існуючого рахунку "Витрати на збут" на "Витрати за операціями з руху запасів" поставить перед бухгалтерами нову проблему відображення в обліку витрат, понесених при збуті продукції, бо саме для обліку цих витрат і призначено діючий рахунок.

Своє бачення обліку придбання виробничих запасів, формування первісної вартості, розподілу транспортно-заготівельних витрат розкриває І. Павлюк.

Щодо питання обліку запасів та формування їх первісної вартості дискутують не тільки вітчизняні, а й зарубіжні вчені. Так, Г. Мус, Р.

Ханшман вважають, що до складу витрат на придбання запасів слід включати ціну придбання і додатково понесені накладні витрати, але лише ті, які виникають при купівлі й транспортуванні запасів до місця їх зберігання.

Американські вчені Г. А. Велш та Д. Г. Шорт пропонують побічні витрати, які є незначними і не мають суттєвого впливу на формування вартості придбаних запасів, не відносити до вартості товарно-матеріальних цінностей, а відображувати окремо. Як вартість придбаних товарів у цьому випадку береться лише їх чиста вартість (ціна, сплачена за рахунком-фактурою). Деякі інші зарубіжні вчені собівартість придбаних виробничих запасів ототожнюють з чистою сумою грошових коштів, використаних при їх купівлі.

Добре, на наш погляд, трансформували загальногосподарські витрати згідно з Типовим положенням та П(С)БО 16 Є. Котлярів та Ю. Іванов .

Наприклад, витрати на контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) автори однозначно віднесли до загальновиробничих витрат, керуючись п. 15.7. П(С)БО 16 “Витрати”. Але якщо такий контроль буде проведений працівниками апарату управління підприємством, то витрати на їх заробітну плату повинні відноситись до адміністративних витрат. Таку точку зору, зокрема, підтримав О. Бородкін.

Узагальнюючи наведене вище, потрібно наголосити на необхідності ретельного аналізу працівниками облікових служб підприємств складу загальновиробничих та адміністративних витрат. Неправильний їх перерозподіл призведе до перекручення фінансової звітності у частині собівартості наданих послуг та сукупного прибутку підприємства.

Як свідчать результати проведених досліджень, існуюча нормативно-правова база достатньо охоплює поставлені питання , що стосуються обліку витрат та формування собівартості послуг, які стосуються тільки підприємств. Всі перелічені нормативні документи та спеціальна література взаємодоповнюють зазначену тему. Особливо в даний час, коли нормативно-правові документи постійно змінюються і доповнюються новими

положеннями. Також різні автори по різному трактують питання даної теми у своїх працях та наукових дослідженнях. Тому, для успішного ведення бухгалтерського обліку необхідно постійно слідкувати за змінами, які відбуваються у законодавстві і вчасно та вірно застосовувати їх в практичній діяльності.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ПП «ВІБ-центр»

Досліджуване підприємство – Приватне підприємство «Віб-центр» створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, інших нормативних актів чинного законодавства України.

ПП «Віб-центр» здійснює свою діяльність за наступними напрямками:

- прибирання житлових та виробничих приміщень;
- прибирання сміття;
- електромонтажні роботи;
- інші види діяльності із прибирання.

Підприємство є юридичною особою, набуває майнових та особистих немайнових прав, несе відповідні обов'язки, укладає договори, контракти, угоди, виступає в суді, має відокремлене майно, поточні, валютні та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власним найменуванням, штампи, бланки зі своєю назвою, емблеми, затверджені у встановленому порядку, товарний, фірмовий знак чи знак обслуговування й інші атрибути.

Права юридичної особи підприємство набуває з моменту державної реєстрації. Зміни й доповнення до установчих документів підприємства вносяться за рішенням Загальних зборів Засновників (Учасників) у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Майно ПП «Віб-центр» складають обладнання, устаткування, які належать йому, отримані прибутки та інше майно, необхідне для здійснення

статутних цілей. Кошти підприємства формуються за рахунок внесків його членів, доходів одержаних від надання послуг, а також іншої діяльності.

Виконавчим органом управління на ПП «Віб-центр» є директор підприємства (рис. 1.4).

Рис. 1.4 Організаційна структура ПП «Віб-центр»

Як вже було зазначено, метою діяльності підприємства – є отримання прибутку (від надання послуг) та збільшення активів.

Необхідно відзначити, що найважливішим організаційним питанням побудови системи управління витратами є призначення виконавців. Аналізуючи організаційну структуру підприємства можна простежити відсутність працівника який би відповідав би за аналіз та контроль діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства в цілому, та обліку грошових коштів зокрема.

В середньому на досліджуваному підприємстві працює 25 осіб. Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них

витрат, а також витрат на оплату праці. Динаміка чистого прибутку ПП «Віб-центр» зображена на рис. 1.5.

За даними рис. 1.5 найприбутковішим роком за останні п’ять років був саме 2016 р. (сума чистого прибутку – 1041,1 тис.грн), а найгіршими роками були 2013р.- 2015р. Підприємство було збитковим в ті роки, на які припадає початок воєнних дій та погіршення ситуації в економіці нашої країни загалом. Разом з тим, вже в 2016 році підприємство перестало бути збитковим, та отримало прибуток.

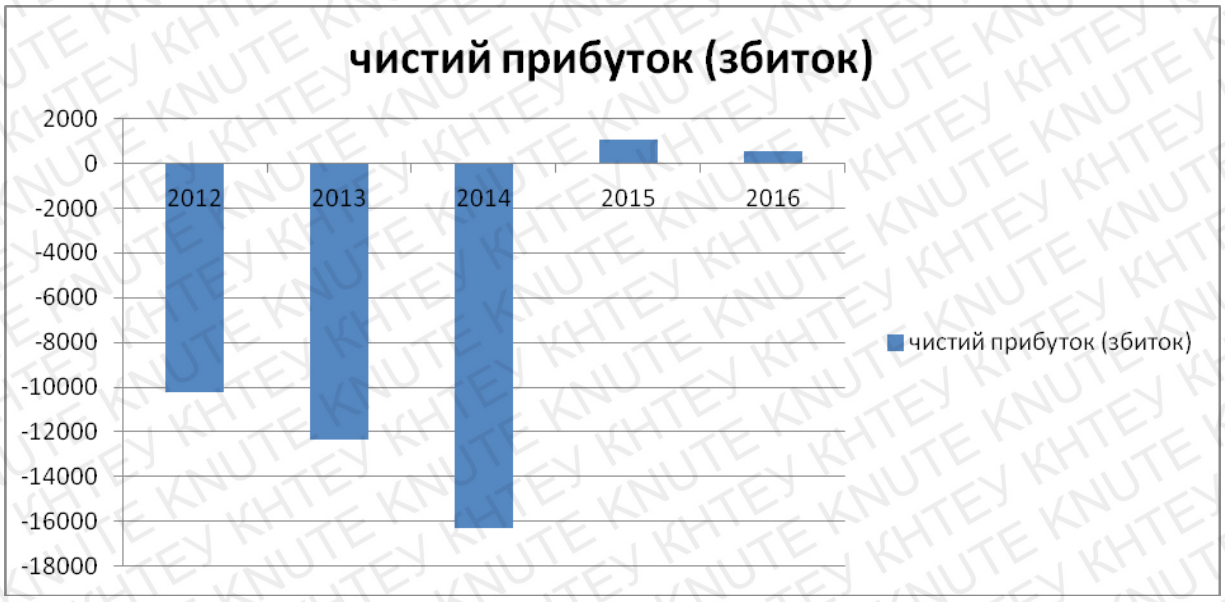


Рис. 1.5 Динаміка чистого прибутку ПП «Віб-центр» за 2013-2017 рр.

Підприємство здійснює оперативний, статистичний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також подає звітність у встановленому порядку та обсязі до органів державної статистики, державної фіскальної служби та державних цільових фондів.

Організація бухгалтерського обліку на даному підприємстві регламентується наказом №3-0 “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, який регламентує єдині (постійні) принципи, методи і процедури при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в господарській діяльності підприємства.

В даному наказі зазначено, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання й обробки документів, регістрів і звітності протягом встановленого строку несе власник, який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами.

Для того щоб надати оцінку фінансового стану діяльності досліджуваного підприємства, необхідно оцінити зміну основних економічних показників діяльності підприємства за останні роки (табл. 1.2).

З даних, наведених в табл. 1.2 бачимо, що загальна вартість майна ПП «Віб-центр» за останній аналізований рік зменшилась (на 26,6%). Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням оборотних активів а саме іншої поточної дебіторської заборгованості. Зменшення даної статті балансу, свідчить про покращення розрахункової дисципліни на базовому підприємстві.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи в більшій мірі формуються за рахунок основних засобів.

Дана стаття активів за аналізований період збільшилась, що свідчить про покращення оснащеності та якісного стану основних засобів підприємства.

Таблиця 1.2

Динаміка основних економічних показників фінансово-господарської діяльності

ТОВ «Сієста» за 2014-2017 рр.

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення, %			
						2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
1. Необоротні активи :	**53,2**	**57,8**	**68,1**	**75,8**	**93,1**	8,6	17,8	9,1	25,30
Основні засоби	50,3	55,6	67,4	74,3	93,1	10,5	21,2	10,2	25,30
2. Оборотні активи:	**1870,0**	**1960,0**	**1729,1**	**31426,6**	**22999,1**	4,8	-11,7	1717,5	-26,8
Запаси	-	-	-	45,0	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за товари,роботи, послуги	150,0	140,5	173,1	22,6	233,0	-6,3	23,2	-86,9	930,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	10,2	5,6	2,6	1,3	2,3	-45,1	-53,5	-50	76,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	1560,0	1100,0	908,5	28505,2	19506,8	-92,95	-17,4	3037,1	-31,5
Грошові кошти та їх еквіваленти	750,0	630,9	644,9	2852,6	3257,0	-15,8	2,21	342,3	14,1

Продовж. табл. 1.2

Капітал та зобов'язання									
Зареєстрований капітал	118,5	118,5	118,5	118,5	118,5	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-10345,0	-12475,2	-16761,9	-15902,9	-15359,2	20,5	34,3	-5,1	-3,4
Власний капітал	**-10226,5**	**-12593,7**	**-16643,4**	**-15784,4**	**-15240,7**	23,1	32,1	-5,1	-3,4
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3670,0	3456,8	4988,2	612,6	1017,0	-5,8	44,3	-87,7	66,0
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	120,7	3,5	10,5	16,6	100,1	-97,1	200	58,0	503,0
Інші поточні зобов'язання	8359,0	11151,2	13440,4	46657,4	37215,8	33,4	20,5	247,1	-20,2
Поточні зобов'язання	**12149,7**	**14611,5**	**18440,6**	**47286,1**	**38332,9**	20,2	26,2	156,4	-18,9
Валюта балансу	**1923,2**	**2017,8**	**1797,2**	**31501,7**	**23092,2**	4,91	-10,9	1652,8	-26,6

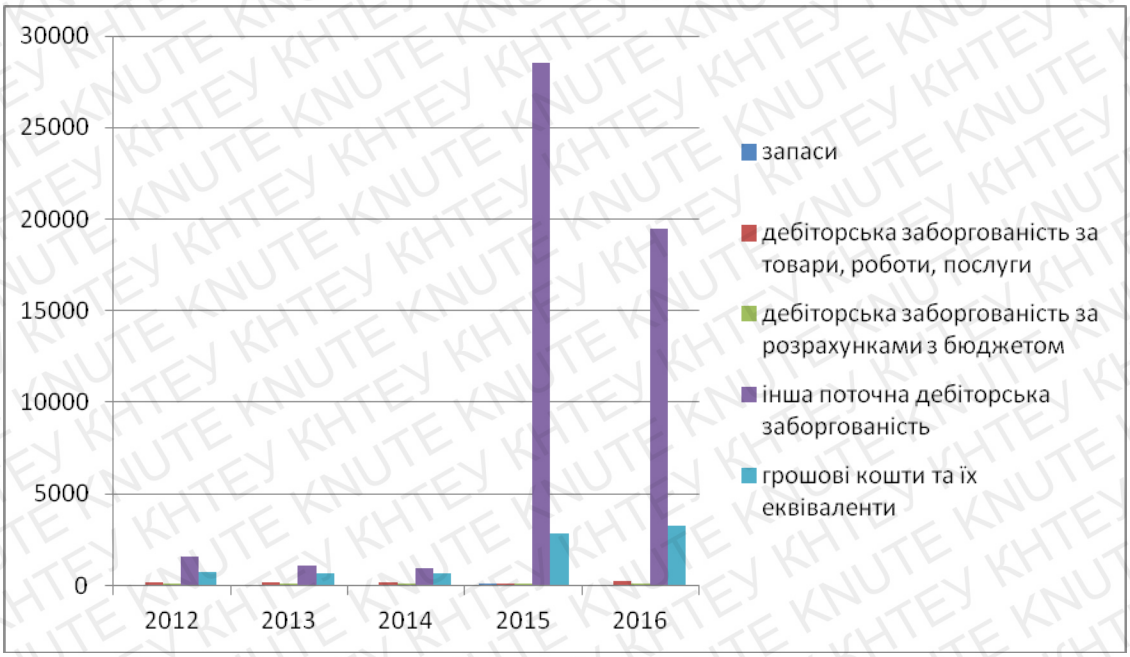


Рис. 1.6. Динаміка активів ПП «Віб-центр» за 2014 р.-2017 рр.

Аналізуючи динаміку активів ПП «Віб-центр», можна простежити різке зростання іншої поточної дебіторської заборгованості за останні два роки. Так, в 2013 році дана стаття активів складала – 1560,0 тис.грн, а вже в 2017 році -19506,8 тис.грн.

Найліквідніші активи (грошові кошти) також збільшились за останні два роки, що свідчить про покращення структури активів, та покращення платоспроможності підприємства.

Що ж до джерел формування активів, необхідно відзначити, що оборотні активи фінансуються за рахунок власного оборотного капіталу і поточних зобов'язань підприємства.

Зареєстрований капітал товариства складає 118,5 тис.грн. За рахунок наявності непокритого збитку величина власного капіталу має від'ємне значення та стрімко зростає, що є негативною динамікою.

Ліквідність характеризує здатність підприємства швидко перетворити активи на гроші. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізується

достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – короткострокової кредиторської заборгованості.

Ліквідність підприємства в короткостроковому періоді визначається його можливостями покрити свої короткострокові зобов'язання. Під короткостроковим періодом умовно розуміється строк до одного року, хоча іноді він також ототожнюється з операційним циклом

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється за даними балансу, шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнта покриття, коефіцієнта швидкої ліквідності, коефіцієнта абсолютної ліквідності та чистого оборотного капіталу. Розрахунки наведені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Показники ліквідності ПП «Віб-центр» за 2014-2017 рр.

Показники	Норм. знач.	на 31.12.14	на 31.12.15	на 31.12.16	на 31.12.17
Коефіцієнт покриття	> 2	2,9	4,4	7,6	0,6
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 –1,0	34,04	47,7	44,4	39,6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 –0,25	94,3	90,07	88,5	84,3

Із даних таблиці 1.5 видно, що динаміка коефіцієнта покриття в 2017 році погіршилась – по-перше, його величина стала меншою за критичне значення 2,0, по-друге, у підприємства відчувається брак ресурсів, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань.

Негативна тенденція спостерігалась за коефіцієнтом швидкої ліквідності: ні на одну звітну дату його величина не відповідала оптимальному значенню 0,7 – 1,0, а була занадто малою, тобто платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань навіть за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами обмежені.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності за аналізований період не відповідає оптимальним значенням. Це свідчить про те, що підприємство не вважало за

потрібне створювати достатні високоліквідні активи з метою, у разі необхідності, негайного погашення частки поточних боргів.

Досить важливого значення для роботи підприємств в умовах ринкової економіки набуває їх фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Запас джерел власних коштів означає запас фінансової стійкості підприємства при тій умові, що його власні кошти перевищують запозичені. Як видно з рис. 1.7 ПП «Віб-центр» є фінансово не стійким та фінансово залежним від зовнішніх джерел фінансування. За рахунок наявності непокритого збитку сума власного капіталу має від`ємне значення.

Рис. 1.7 Динаміка власного капіталу ПП «Віб-центр» за 2013-2017 рр.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в господарській діяльності ПП «Віб-центр» за 2013 – 2017 рр. відбулись позитивні зрушення у подоланні кредиторської і дебіторської заборгованості. Негативним є той факт, що майже всі поточні активи обслуговувались тільки за рахунок позикового капіталу, існує недостатність власних активів у загальній сумі всіх активів підприємства, що погіршує фінансову стабільність досліджуваного підприємства.

Висновок до розділу 1

Під операційною діяльністю слід розуміти основну діяльність підприємства, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не підпадають під категорію інвестиційної чи фінансової діяльності.

В першу чергу, для прийняття грамотних управлінських рішень в аспекті управління витратами необхідно обґрунтовано провести класифікацію витрат. В роботі наведені відповідні ознаки класифікаційних груп витрат. Використання комплексу ознак витрат підприємства сприятиме ефективному управлінню ними, і тим самим підвищенню конкурентоспроможності і ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

У випускній кваліфікаційній роботі здійснено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому

відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В роботі розкриті передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ПП «ВІБ-центр». Досліджуване підприємство здійснює свою діяльність за наступними напрямками: придбання житлових та виробничих приміщень; придбання сміття; електромонтажні роботи; інші види діяльності із придбання.

В середньому на досліджуваному підприємстві працює 25 осіб. Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, а також витрат на оплату праці.

Найприбутковішим роком за останні п’ять років був саме 2016 р. (сума чистого прибутку – 1041,1 тис.грн), а найгіршими роками були 2013р.- 2015р. Підприємство було збитковим в ті роки, на які припадає початок воєнних дій та погіршення ситуації в економіці нашої країни загалом. Разом з тим, вже в 2016 році підприємство перестало бути збитковим, та отримало прибуток.

Загальна вартість майна ПП «Віб-центр» за останній аналізований рік зменшилась (на 26,6%). Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в господарській діяльності ПП «Віб-центр» за 2013 – 2017 рр. відбулись позитивні зрушення у подоланні кредиторської і дебіторської заборгованості. Негативним є той факт, що майже всі поточні активи обслуговувались тільки за рахунок позикового капіталу, існує недостатність власних активів у загальній сумі всіх активів підприємства, що погіршує фінансову стабільність досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік витрат операційної діяльності

Облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямах: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Відповідно до цього у бухгалтерському обліку Планом рахунків і П(С)БО 16 «Витрати» передбачено класифікацію витрат на рахунках класів 9 «Витрати діяльності».

Основним документом первинного бухгалтерського обліку витрат досліджуваного підприємства є накопичувальна відомість по статтях витрат або Книга аналітичного обліку витрат. На ПП „ВІБ-центр" для обліку витрат застосовують Книгу аналітичного обліку витрат у розрізі окремих елементів статей витрат.

Так як Книга аналітичного обліку витрат є зведеним та нагромаджувальним бухгалтерським документом, то на підприємстві вона відкривається на рік. Записи до неї здійснюються на підставі журналів-ордерів (або інших облікових регістрів) наприкінці місяця, у яких міститься кореспонденція по дебету рахунку "Витрати", підтверджена первинними бухгалтерськими документами, як зовнішніми так і внутрішніми, що засвідчують факт здійснення або момент нарахування тієї чи іншої господарської операції, яка пов'язана з витратами досліджуваного підприємства. Перелік первинних документів з обліку витрат зображено в табл. 2.1

Таблиця 2.1

Первинна документація з обліку витратних операцій на ПП „ВІБ-центр”

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4	5
1.	Списання матеріалів на витрати при ремонті ОЗ призначення	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Начальник підрохділу
2.	Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
4.	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
5.	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
6.	Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
7.	Відображення витрат на службове відрядження	Звіт про використання коштів на відрядження	Внутрішній	Підзвітна особа
8.	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів , соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер
9.	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
10.	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

Графік документообігу ПП „ВІБ-центр” зображено (додаток В).

Книга аналітичного обліку витрат на ПП „ВІБ-центр” відкривається на рік. Наприкінці місяця на підставі даних цієї Книги робляться записи до журналу-ордеру №10 по кредиту різних рахунків. Звідки дані поступово переносяться до Головної книги, балансу та до форм звітності. Організація документообігу на підприємстві представлена на рисунку 2.1.

Операграма обробки первинних документів з обліку витрат ПП „ВІБ-центр” на прикладі обробки первинних документів з обліку витрат наведена на рис. 2.2.

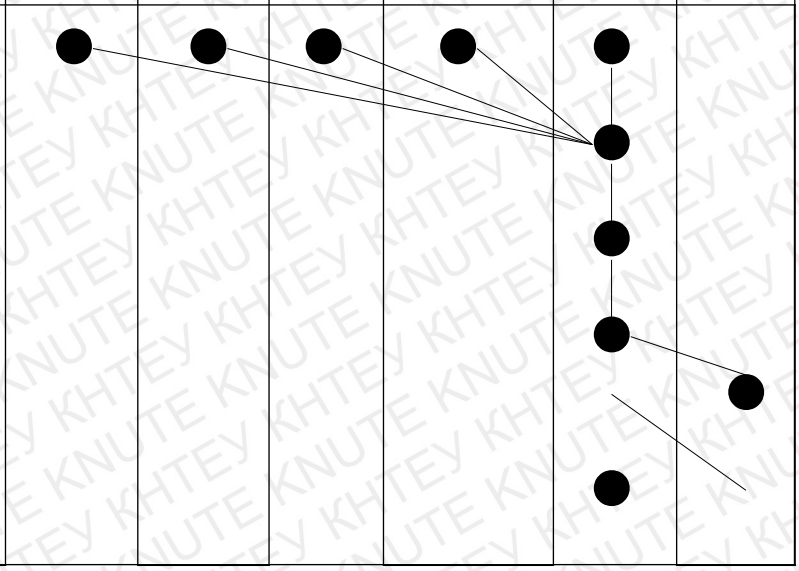
Етапи формування інформаційного потоку витрат	Виконавець робіт					
	поста-чаль-ники	інші органі-зації	банк	матер.-відповід.особа	бух-гал-терія	гол. бухгалтер
1	2	3	4	5	6	7
1.Складання первинної документації 2.Обробка первинних документів 3.Первинна реєстрація облікової інформації 4. Групування та перегрупування даних 5.Періодичне зведення даних 6. Складання бухгалтерської звітності						

Рис.2.1. Операграма обробки інформаційного потоку по обліку витрат ПП „ВІБ-центрм

Підсумкові результати обліку витрат на ПП „ВІБ-центр переносяться у Головну книгу, на підставі показників якої формується фінансова звітність підприємства.У попередньому розділі було сказано про те, що витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов’язані з наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов’язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності.

Перша група витрат включається до собівартості наданих послуг, а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

В свою чергу собівартість наданих послуг складається з виробничої собівартості послуг, які були надані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Витрати, пов’язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість наданих підприємством послуг, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Облік даних витрат ведеться за допомогою рахунків класу 9, зокрема: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Методика обліку витрат операційної діяльності по кожному рахунку бухгалтерського обліку аналогічна, тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому

проводиться їх списання на фінансові результати (рис. 2.2).

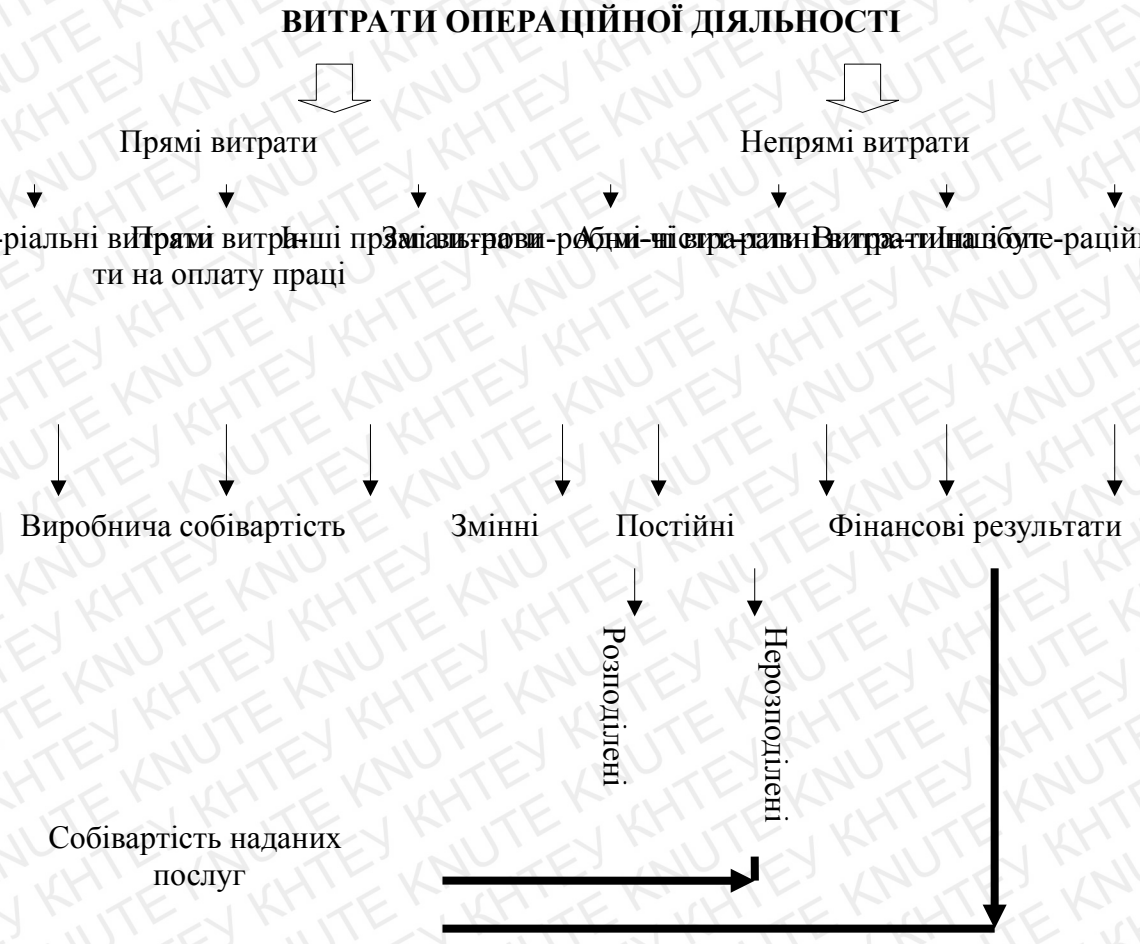


Рис. 2.2. Склад та рух витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр»

Відповідно до вимог П(с)БО) 16 «Витрати» передбачено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Проте це не означає, що стосовно цього питання підприємству надано можливість взагалі не здійснювати облік собівартості послуг.

Навпаки, оскільки відповідно до вимог п.7 П(с)БО) 16 витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, відсутність у бухгалтерському обліку інформації щодо собівартості послуг може поставити під сумнів достовірність даних щодо інших витрат періоду та стати приводом для спорів із контролюючими органами під час проведення перевірок.

Теоретичні основи формування собівартості послуг описані у П(с)БО 16 «Витрати» та в Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції, робіт, послуг у промисловості.

Отже, відповідно до П(с)БО 16, собівартість реалізованих послуг складається з:

- виробничої собівартості послуг (включає прямі витрати та загальновиробничі витрати – змінні та постійні розподілені);
- нерозподілених загальновиробничих витрат;
- понаднормативних витрат.

Не включають до собівартості послуг адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Зазвичай найбільше питань у підприємств виникає під час розподілу загальновиробничих витрат.

Починаючи з 2017 року відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію, а не підтверджує її здійснення. Незважаючи на зміни в законодавстві, відсутність документального підтвердження собівартості реалізованих послуг може стати формальною підставою для спорів із фіскальними органами під час перевірок.

Первинний облік витрат на досліджуваному підприємстві являє собою комплекс інформаційно-логічних операцій з документами, які супроводжують будь-які матеріальні, грошові та фінансові потоки, результатом яких є понесення витрат підприємства. Такими документами з

обліку витрат є: лімітно-забірні картки, акти, накладні, розрахунково-платіжні відомості, відомості нарахування амортизації, калькуляції та ін.

Як зазначалось, усі прямі витрати відображуються по кредиту рахунка 23 "Виробництво" (на цьому рахунку формується виробнича собівартість послуг)". Згодом витрати по наданим " послуг з прибирання", що формують виробничу собівартість, списуються з кредиту рахунка 23 у дебет рахунка 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Як і будь-який інший вид діяльності, послуги з прибирання житлових та виробничих приміщень супроводжується витратами по організації, обслуговуванню і керуванню виробництвом, що неможливо віднести до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати враховуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". П(С)БО 16 передбачає розподіл сформованих загальновиробничих витрат підприємства: до складу виробничої собівартості послуг можуть бути включені не усі з них, а тільки частина, в залежності від співвідношення фактичного обсягу наданих послуг, розрахованого, виходячи з нормальної потужності.

При цьому нормальна потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом декількох років. Розмір нормальної потужності визначається підприємством самостійно і відображається в його обліковій політиці. З метою розподілу загальновиробничих витрат підприємство визначає їхню постійну і змінну частину.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться ті витрати, розмір яких змінюється прямопропорційно (з визначеною часткою умовності) зміні обсягу наданих послуг. Прикладом таких витрат на ПП «Віб-центр» є витрати на обслуговування виробничого процесу: транспортні витрати, прийом і оформлення замовлень і т. д. Змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості послуг у періоді їхнього виникнення, і, відповідно, відбиваються по дебету рахунка 23 "Виробництво".

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати, що залишаються незмінними (знову таки умовно) при зміні обсягу наданих послуг. Прикладом може служити амортизація основних засобів загальновиробничого призначення. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (зарплати, обсягу виробництва, прямих витрат) при нормальній потужності. Таким чином, ці розподілені загальновиробничі витрати в межах фактичної потужності включаються у виробничу собівартість послуг, тобто списуються з кредиту рахунка 91 на дебет рахунка 23. Нерозподілені загальновиробничі витрати (різниця між фактичними постійними загальновиробничими витратами і розподіленою їхньою частиною) списуються с кредиту рахунка 91 у дебет рахунка 90 "Собівартість реалізації" у періоді їхнього виникнення. Якщо фактична потужність підприємства збігається з нормальною потужністю, то вся сума загальновиробничих витрат включається у виробничу собівартість послуг і не підлягає розподілу.

Узагальнення інформації про собівартість наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації», який має 4 субрахунки. Відображення собівартості реалізації в бухгалтерському обліку наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

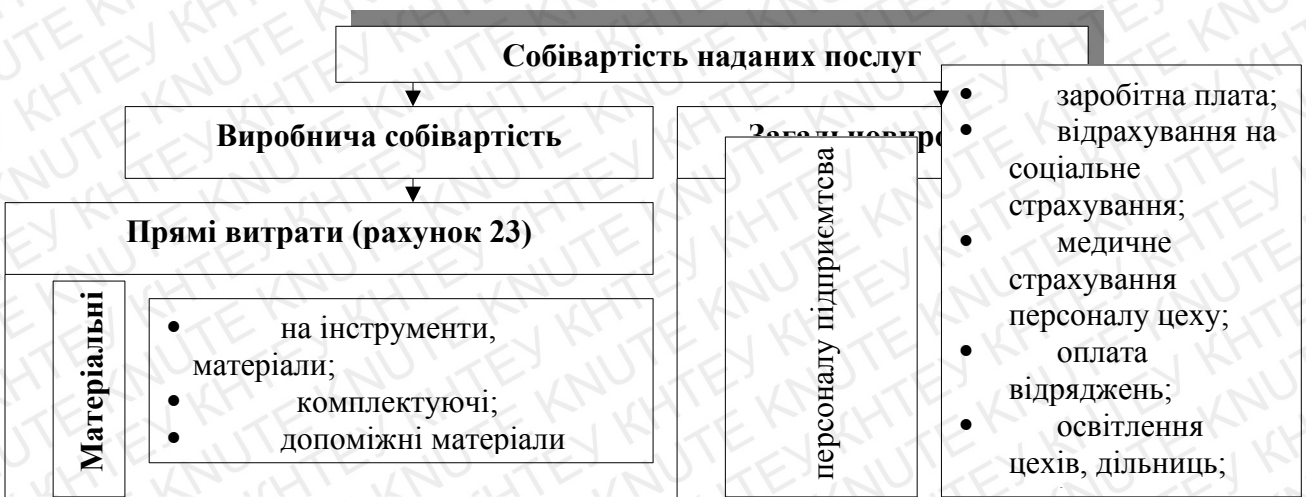
Відображення собівартості наданих послуг на рахунках бухгалтерського обліку ПП «Віб-центр»

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство

			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
7.	Реєстри обліку	Списано собівартість наданих послуг	903	23	903	231	1750
	Реєстри обліку	Списано собівартість нерозподілених постійних загально-виробничих витрат	90	91	901	91	1000
9.	Реєстри обліку	Списано на фінансовий результат собівартість від наданих послуг	791	903	791	903	1750

Облік витрат виробництва на ПП «Віб-центр» ведеться в Журналі 5 або 5а. Журнал 5а призначений для використання рахунків 9 класу. В журналі 5 і 5а у першому розділі робляться записи за кредитом рахунків 90, 92 – 99. У розділі 3 Журналу 5 відображають записи за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 91, а в розділі 3 Журналу 5а – за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 80 – 84, 91. У другому розділі журналів 5 і 5а накопичуються витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати.

Для фіксації витрат виробництва на ПП «Віб-центр» використовуються наступні первинні документи: накладні, лімітно-забірні картки, виробничі звіти, акт на брак і відходи, табелі обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго - і теплопостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат. Загальна схема формування собівартості наданих послуг наведена на рис. 2.2.



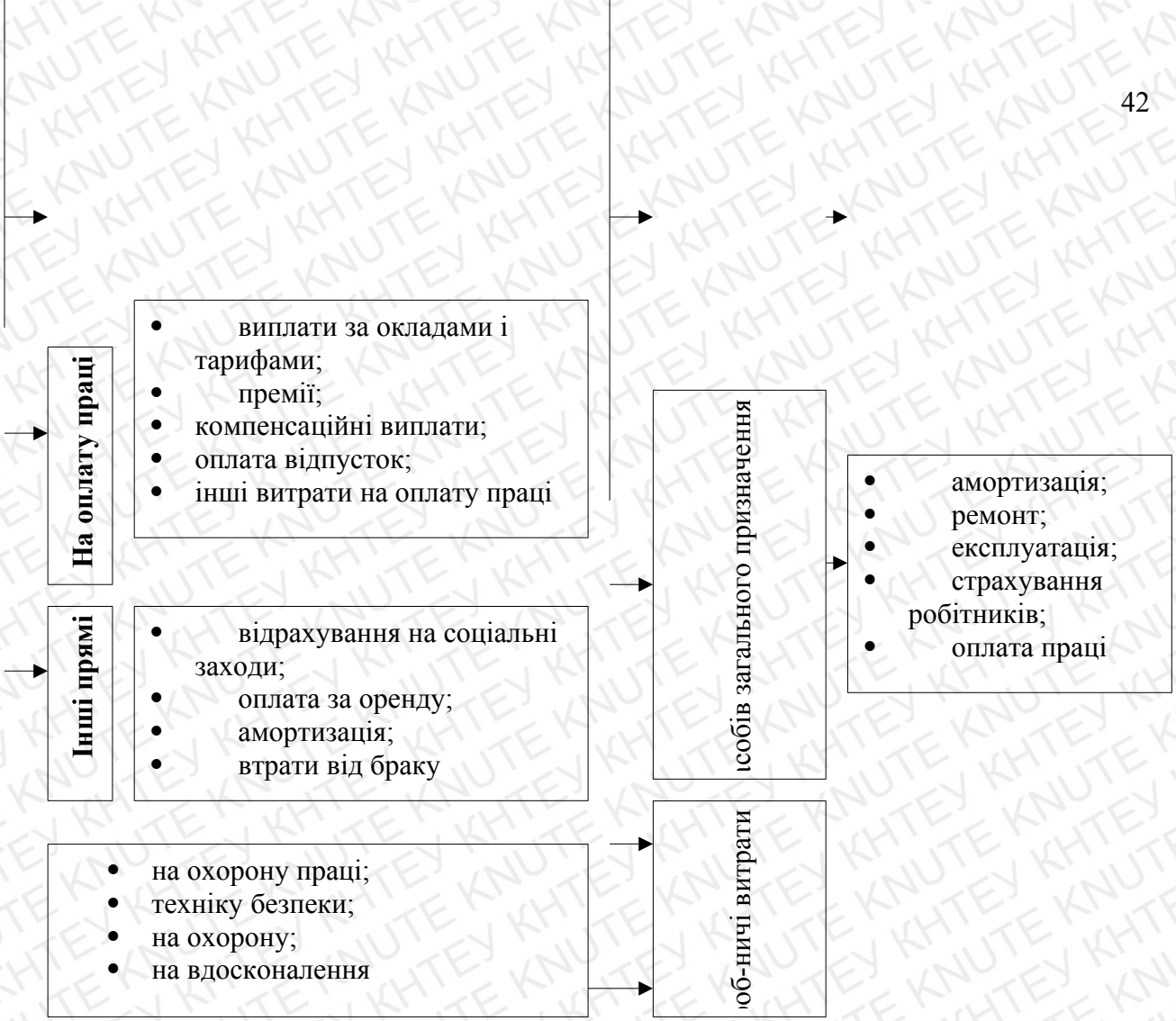


Рис. 2.2. Загальна схема формування собівартості наданих послуг ПП «Віб-центр»

Бухгалтерський облік основного виробництва здійснюється на накопичувальному синтетичному рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік за цим рахунком ведеться або за видами послуг, або за замовленнями або за виробничими підрозділами.

Формування фактичної виробничої собівартості здійснюється у кілька етапів:

- формування прямих витрат (рис. 2.3);
- формування загальновиробничих витрат (рис.2.4);
- розподіл загальновиробничих витрат;
- включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості.

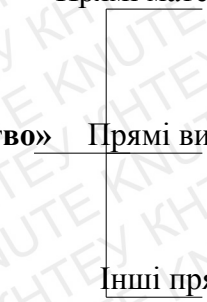


Рис. 2.3. Формування прямих витрат на рахунку 23 «Виробництво»

Розподіл загальновиробничих витрат залежить від того є вони постійними чи змінними. Перелік і склад змінних і постійних витрат встановлюється підприємством самостійно. Змінні витрати розподіляються відносно прийнятої бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні витрати розподіляються з використанням прийнятої бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються на собівартість наданих послуг у період їх виникнення.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання, з відповідним розподілом на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат.

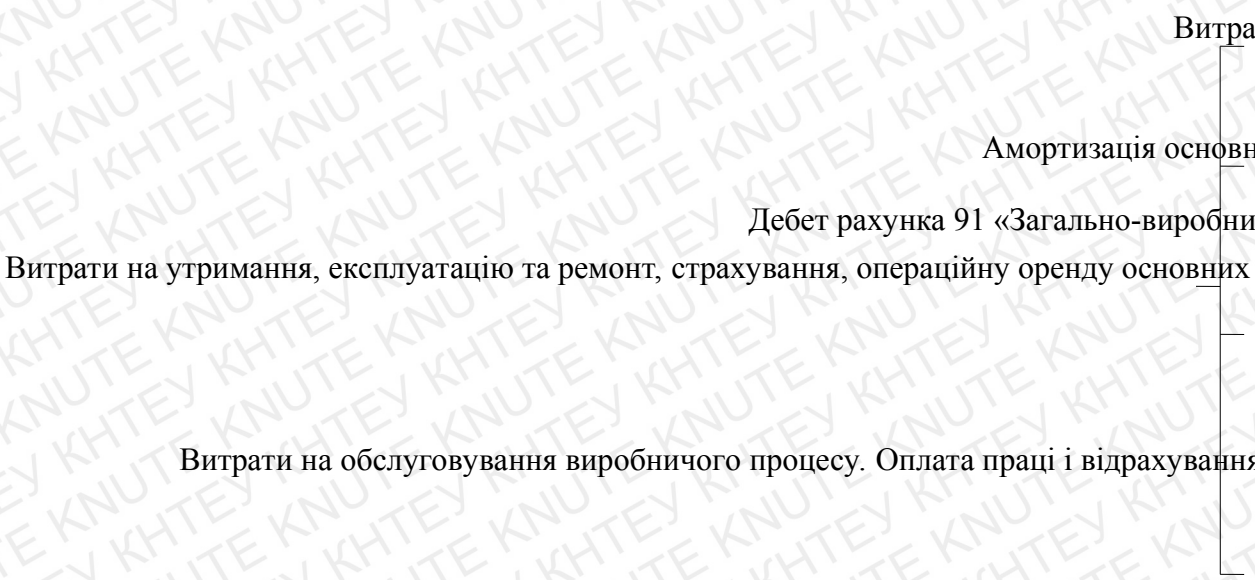


Рис. 2.4. Формування загальновиробничих витрат

Після розподілу загальновиробничих витрат між аналітичними рахунками до дебету рахунку 23 за схемою, наведеною на рис. 2.5.

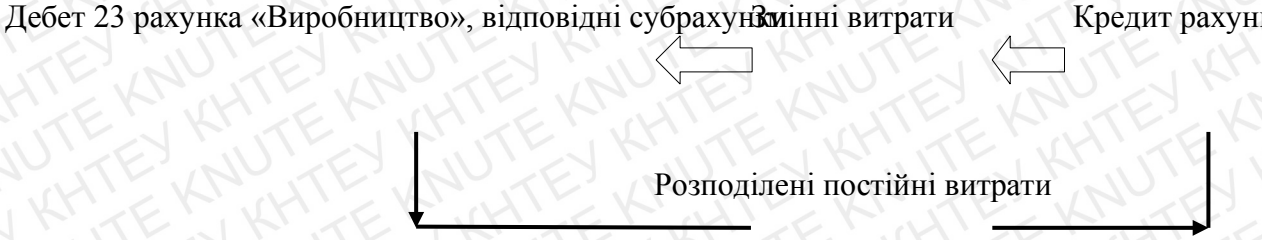


Рис. 2.5. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Кореспонденцію рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено в табл. 2.2.

До складу операційних витрат входять також адміністративні витрати. Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, звіт про використання коштів, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Таблиця 2.2

Відображення загальновиробничих витрат на рахунках обліку ПП «Віб-центр»

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	91	13	91	13	5000
2	Акт списання	Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	91	20	91	20	1000
3	Договір, платіжне доручення	Акцептовано рахунки сторонніх організацій за послуги з обслуговування відділів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, зв'язок тощо)	91	63 (685)	91	63 (685)	7000
4	Розрхунково-платіжна відомість	Нараховано заробітну плату персоналу та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	91	66 65	91	66 65	24000 4320 360
5	Акт списання	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91	90	91	670

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат полягає в наступному: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому відбувається їх списання на фінансові результати – у фінансовому обліку. Для потреб управління на ПП «Віб-центр» визначається можливість отримання

інформації про витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції, центру відповідальності, за функціями, що виконуються адміністративним персоналом або іншою ознакою.

Витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – списання витрат на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат. Дані рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються в журналі 5 (5а).

Кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат наведено в табл. 2.3.

Витрати на збут теж відносяться до операційних та інформація про них накопичується на однойменному рахунку 93 «Витрати на збут».

Таблиця 2.3

Відображення адміністративних витрат на рахунках обліку ПП «Віб-центр»*

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів адміністративного призначення	92	13	92	131	1000
2	Акт списання	Списано виробничі запаси на адміністративні потреби	92	20	92	201	500
3	Звіт про використання коштів на відрядження	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372	92	372	1000
4	Розрхунково-платіжна	Відображено витрати з розрахунково-	92	311	92	311	700

	відомість	касового обслуговування та інших послуг банку					
5	Податкова накладна	Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92	64	92	64	1200
6	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведено відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	92	66, 65	92	66, 65	10000 1800 150
7	Платіжна відомість	Нараховано орендну плату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, юридичних, аудиторських, консультаційних послуг	92	685	92	685	900
	Реєстри обліку	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	791	92	15300

*розроблено автором

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика обліку витрат на збут аналогічна методиці адміністративних витрат. Тобто, на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати. Для потреб управління – визначається можливість прямого або непрямого

віднесення витрат на відповідний вид продукції, отримання інформації щодо витрат окремих центрів відповідальності тощо.

За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типові господарські операції за рахунком 93 «Витрати на збут» наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення витрат на збут на рахунках обліку ПП «Віб-центр»

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Нараховано знос машин та обладнання	93	13	93	13	800
2	Акт списання	Списано пакувальні матеріали	93	20	93	20	200
3	Звіт про використання коштів на відрядження	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372	93	372	1000
4	Розрхунково-платіжна відомість	Нараховано заробітну плату працівникам, що займаються збутом	93	66 65	93	66 65	4700 846 70,5
5	Платіжнедоручення	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93	685	93	685	1200
7	Реєстри обліку	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	791	93	9000

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуться в розрізі складів, служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр» на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Загальна методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, адміністративних витрат або витрат на збут.

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

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

Дані за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображаються в Журналі 5 (5а).

Вся облікова інформація узагальнюється у фінансовій звітності підприємства, що і буде розкрито у наступному питанні випускної кваліфікаційної роботи.

2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів

малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та примітки до звітів.

Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади.

Так, зокрема, форми фінансової звітності юридичних осіб, що подають таку звітність на загальних підставах, затверджені НПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і включають: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал (форма № 1 — форма № 4).

НП(С)БО 1 передбачено також Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) форма № 3-н, проте зазначений звіт на практиці бухгалтерами застосовується досить рідко у зв'язку зі складністю його формування.

Узагальнені дані про витрати операційної діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів.

Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді) [78]. У графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року.

На рис. 2.6 наведено порядок визначення фінансових результатів у скороченій формі звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

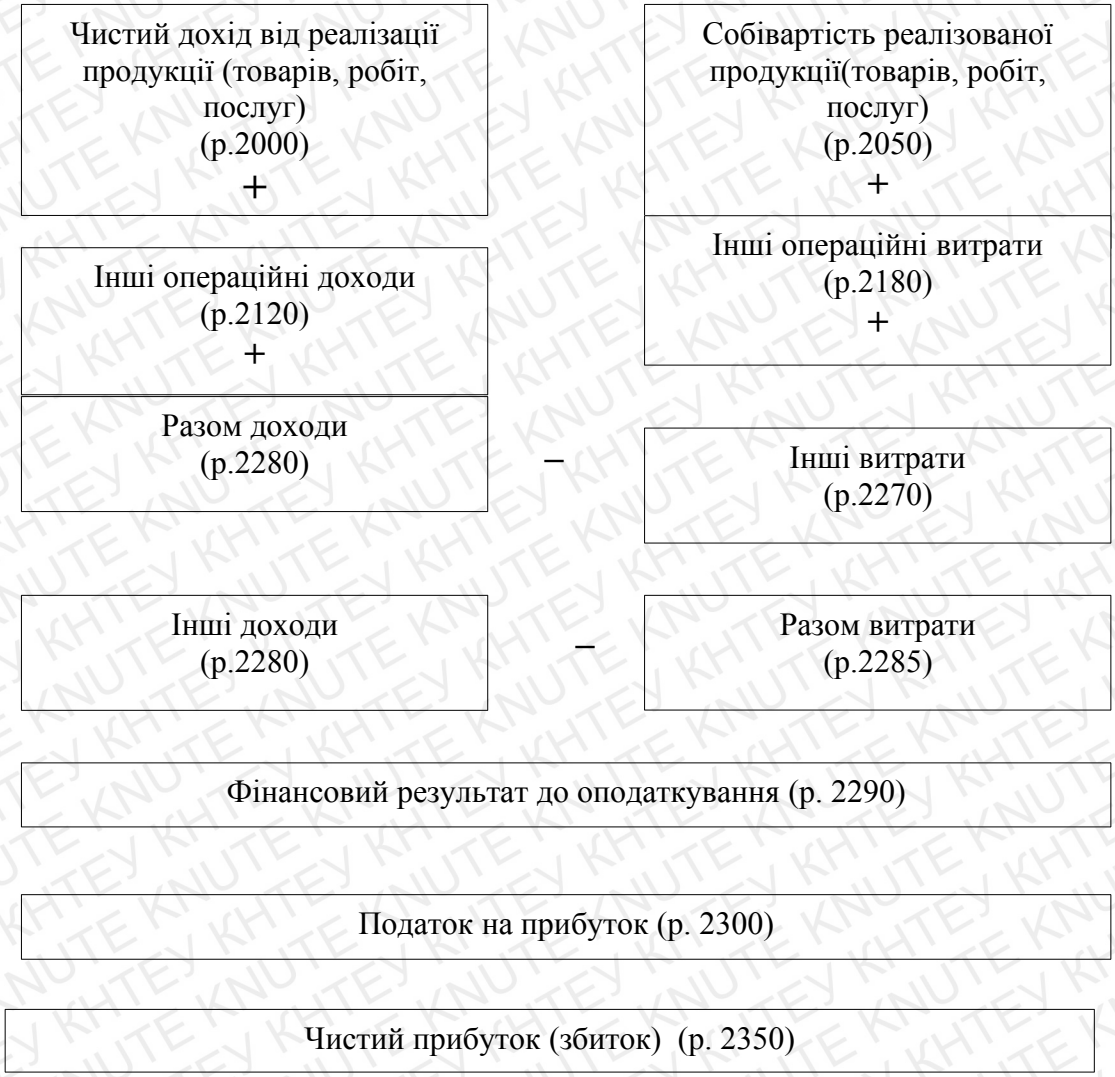


Рис. 2.6 Порядок визначення фінансових результатів суб'єктами малого бізнесу

У формі 2-м чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між фінансовим результатом до оподаткування та податком на прибуток. В свою чергу фінансовий результат до оподаткування визначається як різниця між чистими доходами та витратами.

Внаслідок застосування спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва форма № 2 має спрощену форму,

тому провести аналіз є складнішим завдання ніж за звичайною формою звіту про фінансові результати. Це пов’язано з тим, що операційні витрати, які зазвичай відображаються по елементах, у скороченому звіті виключені з форми. Тому для проведення аналізу потрібно брати довідку у бухгалтера із зазначеними сумами цих статей.

На відміну від стандартної форми «Звіту про фінансові результати», де виокремлюється, як мінімум, чотири види прибутку (валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, чистий прибуток), у скороченій формі 2-м визначається тільки чистий прибуток як різниця між загальною величиною доходів і загальною сумою витрат.

Щодо податкового обліку витрат, то необхідно відзначити, що з 1 квітня 2011р. набув чинності розділ ПІ «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України (далі - Кодекс) [91]. Згідно зі ст. 138 цього розділу витрати підприємства поділяють на витрати операційної діяльності та інші витрати.

Передбачено до витрат операційної діяльності підприємства відносити лише собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка відповідно до п. 138.8 складається з прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів; вартості придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі з придбання електричної енергії.

Отже, до витрат операційної діяльності включено лише прямі витрати. Загальновиробничі витрати, які хоча й пов’язані з виробничим процесом, але мають непрямий характер, віднесені до інших витрат (п. 138.10 Кодексу) та визнаються витратами звітного періоду. Крім того, загальновиробничі витрати в кінці періоду підлягають списанню на фінансові результати.

Такий підхід до формування собівартості не відповідає методиці, передбаченій Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” та міжнародною практикою щодо визначення собівартості

виробленої та реалізованої продукції з метою складання фінансової звітності, зокрема Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 „Запаси”.

Тому постає проблема, як узгодити цю норму податкового законодавства із загальновизнаними правилами бухгалтерського обліку та поліпшити інформативність фінансової звітності, зважаючи на те, що вона стає об'єктом уваги з боку податкових органів.

Для розрахунку виробничої собівартості наданих послуг та оцінки запасів у бухгалтерській науці та практиці використовують дві системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції:

- метод повного розподілу витрат — «абсорпшен - костинг»;

- метод, в основу якого покладено включення до собівартості продукції лише змінних (прямих) витрат — «директ-костинг».

Обидві системи повністю відповідають одна одній у підході до обліку невиробничих витрат, а саме: їх обліковують як витрати звітного періоду.

Основна відмінність між ними полягає в тому, що в першій - системі повного розподілу витрат - постійні загальновиробничі витрати після розподілу включають до собівартості продукції, що випускається, а в другій - системі змінних (прямих) витрат - їх вважають витратами звітного періоду.

Не зупиняючись на порівнянні цих систем, зазначимо, що система калькулювання з повним розподілом витрат визнається обов'язковою при складанні фінансової та податкової звітності регуляторними органами в сфері бухгалтерського обліку та звітності у багатьох країнах.

На перший погляд, аналізуючи п. 138.8 Кодексу, здається, що підприємствам України пропонується з метою оподаткування визначати собівартість наданих послуг за системою калькулювання змінних витрат. Однак це не зовсім так, про що свідчить інформація, наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Склад собівартості продукції за системою калькулювання змінних витрат та Податковим кодексом України

Склад витрат, що включаються у собівартість	Система калькулювання змінних (прямих) витрат	Кодекс
Прямі матеріальні витрати	+	+
Прямі витрати на оплату праці	+	+
Інші прямі витрати	+	+
Змінні загальновиробничі витрати	+	-
Амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Амортизація виробничих ОЗ за умови застосування виробничого методу	+
Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	-	+

Отже, методику формування собівартості наданих послуг згідно з Податковим кодексом не слід ототожнювати із системою калькулювання за змінними витратами. Тим більше, що при калькулюванні за змінними витратами до виробничої собівартості не завжди включаються всі прямі витрати, а тільки прямі змінні. Будь-які прямі постійні виробничі витрати та будь які прямі постійні невиробничі витрати не включаються до виробничої собівартості продукції.

Як уже зазначалося, п. 138.8 Кодексу передбачено участь лише прямих витрат у формуванні собівартості, тобто тих, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Причому такі елементи, як амортизація, вартість придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт і наданням послуг, відповідно до п.14 ПС)БО 16 „Витрати" необхідно відносити до інших прямих витрат.

Виходячи з цього можна дійти висновку, що всі зазначені у Кодексі витрати, які формують собівартість, в бухгалтерському обліку потрібно

відображувати на рахунку 23 «Виробництво». Тут все-таки доцільно зазначити, що на багатьох підприємствах існує практика відображення витрат на амортизацію як виробничого, так і загально виробничого призначення рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Тому, з мстою мінімізації у кінці звітного періоду податкових різниць рекомендуємо підприємствам дотримувати вимог П(С)БО 16 «Витрати» та відображувати в обліку витрати на амортизацію необоротних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом об'єктів витрат, у складі інших прямих витрат. Це деякою мірою нівелює відмінності у методиці формування собівартості наданих послуг згідно з Кодексом та П(С)БО 16 «Витрати» і МСБО 2 «Запаси».

З погляду оподаткування методика, визначена Кодексом, цілком логічна, адже найбільшою вадою системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу непрямих виробничих (загальновиробничих) витрат: по-перше, між собівартістю реалізованої продукції та собівартістю запасів, по-друге, між самими об'єктами обліку. Маніпулювання величиною прибутку, розрахованою за методом повного розподілу витрат, з боку керівництва підприємства є більш ймовірною, якщо величина запасів істотно коливається, оскільки зміни запасів суттєво впливають на величину постійних загальновиробничих витрат, віднесених на звітний період. Один із недоліків системи змінних витрат — це проблема поділу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, для чого потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат. Норми Кодексу запобігають впливу цих чинників.

Відомо, що відповідно до П(С)БО 16 загальновиробничі витрати у частині змінних і постійних розподілених щомісяця включають до собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) і списують на рахунок 23 «Виробництво», а постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносять на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і списують їх на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Отже, на підприємствах, що надають послуги, тобто на виробництвах, де відсутні запаси (незавершене виробництво та готова продукція) або їх величина незначна, всю суму загальновиробничих витрат так чи інакше відображують за дебетом рахунку 90, який закривають списанням у дебет рахунку 79 «Фінансові результати». Тобто немає принципового значення, будуть чи ні розподілені загальновиробничі витрати - фінансовий результат від реалізації не зміниться.

Водночас розподіл загальновиробничих витрат є досить трудомістким. Вважаємо, таким підприємствам та платникам податку на прибуток, щодо яких застосовують норми п. 154.6 ст. 154 Кодексу, доцільно використовувати порядок визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), передбачений п. 138.8 Кодексу, тобто тільки за прямими витратами. Загальновиробничі витрати поряд з адміністративними та збутовими треба визнавати витратами звітного періоду і списувати на фінансовий результат від операційної діяльності. Запаси, якщо вони є, слід оцінювати та відображувати в балансі також за прямими витратами.

Для впровадження у практику застосування викладеного вище підходу до формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) Міністерству фінансів України доцільно внести зміни у п.19 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» та додаток до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». При цьому слід передбачити:

1) можливість застосування альтернативного порядку формування собівартості наданих послуг;

2) відображення загальновиробничих витрат у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) в однойменному рядку 2181:

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

За_____2018р.

1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	175 072,6	101 330,4
Інші операційні доходи	2120	768,5	776,1
Інші доходи	2240	2,1	1,0
Разом доходи	2280	175 843,2	102 107,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(171 592,4)	(99 124,3)
Інші операційні витрати	2180	(3 706,5)	(2 443,0)
в т.ч. загальновиробничі витрати	**2181**	**1200,0**	**980,0**
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати	2285	(175 298,9)	(101 567,4)
Фінансовий результат до оподаткування	2290	544,3	540,1
Податок на прибуток	2300	-	-
Чистий прибуток (збиток)	2350	544,3	540,1

Введення додаткового рядка 2181 «Загальновиробничі витрати» забезпечить збереження порядку розрахунку показника чистого прибутку (збитку), що має відображуватись у рядку 2350 форми № 2, а також покращить інформативність та прозорість цієї форми звітності для різних користувачів, у тому числі податкових органів.

Підприємства, які оберуть метод розрахунку собівартості відповідно до п. 138.8 Кодексу, мають зазначити це у своїй обліковій політиці.

Підприємствам-емітентам, цінні папери яких перебувають у лістингу в організаторів торгівлі на фондовому ринку та які складатимуть фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами, для розрахунку собівартості

виробленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) доцільно використовувати методику, передбачену п. 11 П(С)БО 16 та МСБО 2. При цьому слід зазначити, що розбіжності у методиці формування собівартості з метою складання фінансової звітності для цілей оподаткування певно спричинять появу тимчасових податкових різниць.

Проведений аналіз методики формування собівартості наданих послуг, що визначена п. 138.8 розділу ІІІ Податкового кодексу України, свідчить про її невідповідність національним та міжнародним правилам бухгалтерського обліку. Згідно з цією методикою до собівартості включають лише прямі виробничі витрати, чим усунено вплив неточності розподілу загальновиробничих витрат. Відмінності у методиках призводять до появи тимчасових податкових різниць.

2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень

Сучасна система бухгалтерського обліку повинна активно сприяти успішному забезпеченню реального використання ринкових інструментів і ґрунтуватися на ефективній системі управління витратами; єдиному підходові до вирішення обліково-економічних завдань незалежно від рівня управління; можливості здійснення управління непрямими витратами на різних стадіях виробничого циклу, застосування ефективних методів розподілу.

На вітчизняних підприємствах поряд з витратами технологічного характеру, значну частину становлять витрати, пов’язані з виконанням загальновиробничих загальногосподарських функцій – організацією, обслуговуванням виробництва і управління. На сьогоднішній день, економічно обґрунтована методика обліку і розподілу цих витрат набуває великого значення в обліку витрат виробництва.

Відсутність предметних методологічних рекомендацій проблем обліку та розподілу витрат призводить до: проблематичності накопичення витрат у процесі господарської, нечіткого розмежування різного роду витрат, недоцільного вибору бази розподілу, необґрунтованої методики розподілу, і як результат – недостовірного визначення собівартості окремих послуг, обмеженості облікової інформації, необхідної для управлінням підприємства.

При розгляді питань обліку витрат з обслуговування виробництва та управління першочергового значення набуває уточнення їх складу та вибору методики розподілу.

При ознайомлені зі складом та змістом витрат на досліджуваному підприємстві, вважаємо що найбільш доцільно їх облік вести у розрізі окремих груп, а саме:

– витрати на утримання і експлуатацію господарського обладнання. У дану групу пропонуємо включати витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією обладнання та амортизаційні відрахування від вартості обладнання господарського призначення;

– витрати на утримання та експлуатацію господарських приміщень. До складу цієї групи входять витрати на утримання виробничих підрозділів, амортизаційні відрахування та вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів загальновиробничого призначення;

– транспортні витрати. До складу даної групи пропонуємо включати витрати, пов’язані з транспортними витратами;

– витрати пов’язані з управлінням основної діяльності підприємства. У дану групу пропонуємо включати витрати на оплату праці та службові відрядження персоналу, відрахування на соціальні заходи, витрати на обслуговування господарського процесу, витрати на культуру обслуговування населення, витрати на вдосконалення технології надання послуг та інші загальновиробничі витрати.

Таким чином, запропонована нами номенклатура статей витрат з обслуговування та управління господарською діяльністю досліджуваного

підприємства (а саме на ПП „Віб-центр”) створює сприятливі передумови для більш достовірного обчислення собівартості наданих послуг (прибирання житлових та виробничих приміщень). Варто зазначити, що на досліджуваному підприємстві частина витрат по відношенню до окремих господарських підрозділів виступають в якості прямих витрат, і тому пропонуємо обліковувати їх за кожним виробничим підрозділом окремо. Для цього на досліджуваному підприємстві існують певні умови: спеціалізація структурних ланок на виконання окремих видів послуг, недовготривалий по часу виробничий цикл тощо. Іншу частину витрат практично не можливо віднести до того чи іншого виробничого підрозділу, в результаті чого їх необхідно обліковувати по підприємству в цілому, після чого розподіляти між окремими видами послуг.

Для підвищення інформативності та створення умов для автоматизації та локалізації витрат за видами послуг та видами діяльності пропонуємо ввести додаткові субрахунки до рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”:

911 “Загальновиробничі витрати підприємства”

912 “Загальновиробничі витрати підрозділу”.

На субрахунку 911 “Загальновиробничі витрати підприємства” слід обліковувати витрати, які охоплюють витрати декількох структурних підрозділів, а саме:

– транспортні витрати;

– витрати, пов’язані з управлінням виробництвом.

Субрахунок 912 “Загальновиробничі витрати підрозділу” призначений для обліку витрат, які локалізуються за окремими виробничими підрозділами, а саме:

– витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання;

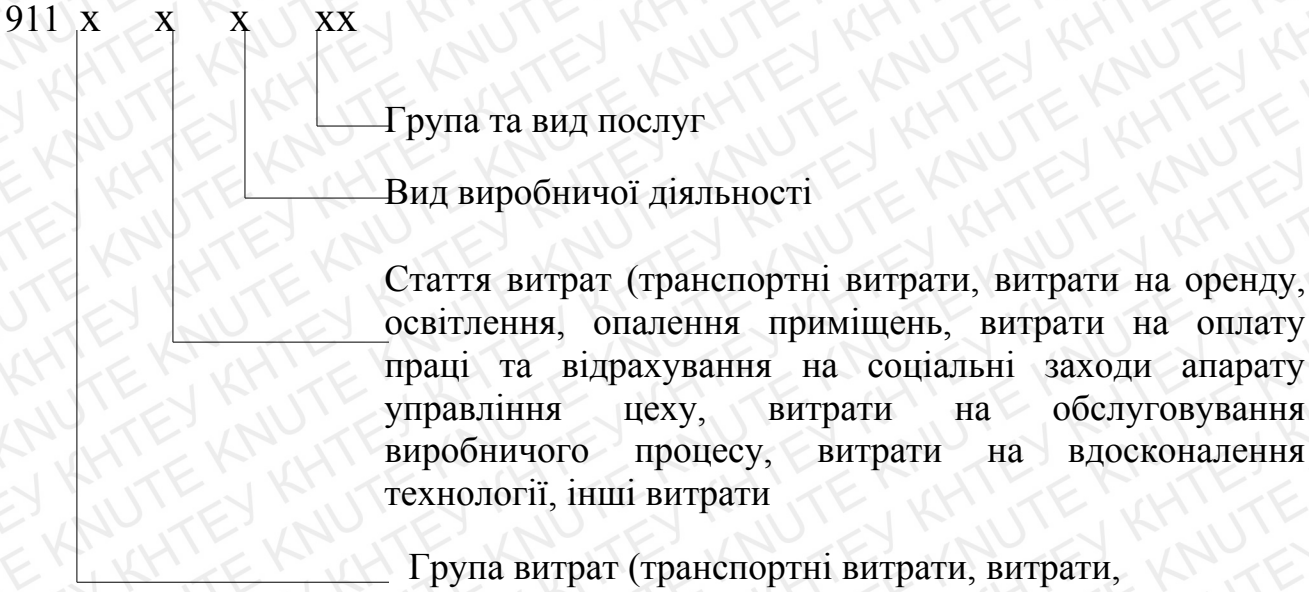
– витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень.

З метою розмежування інформації про розподілені суми загальновиробничих витрат на досліджуваному підприємстві нами

пропонується схема кодування рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” (рис. 2.7).

Рахунок 91 „Загальновиробничі витрати”

Субрахунок 911 „Загальновиробничі витрати підприємства”



Субрахунок 912 „Загальновиробничі витрати підрозділу”

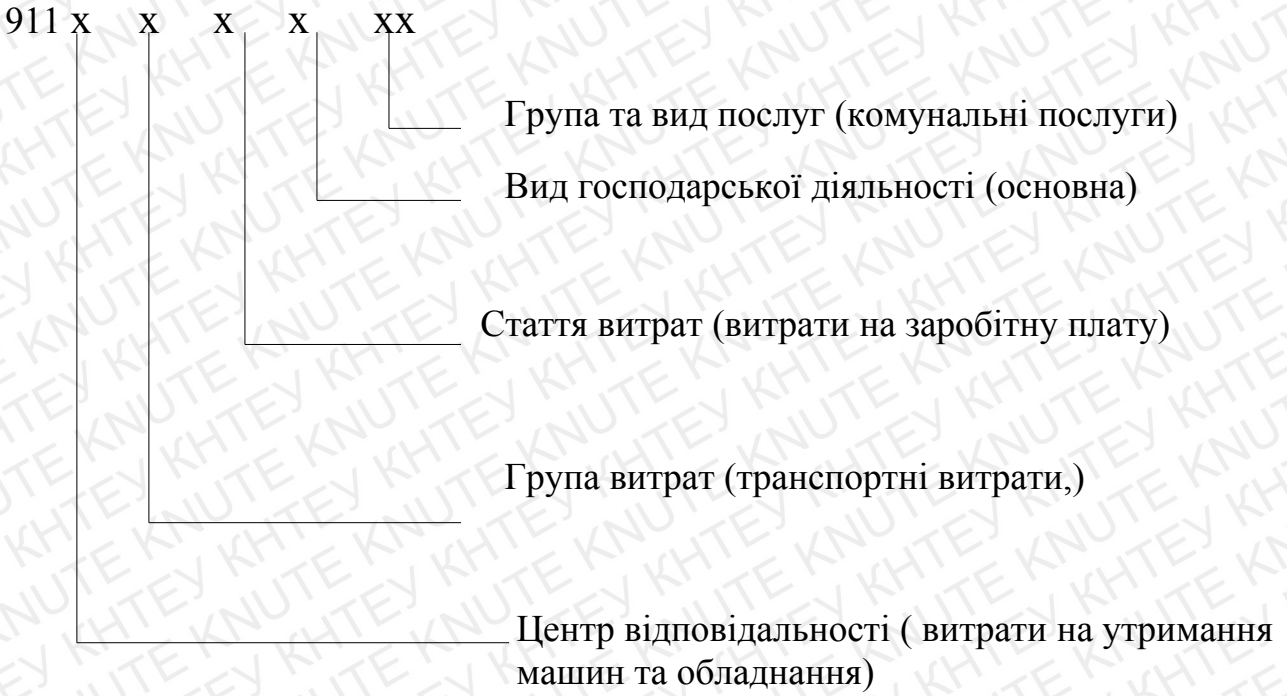


Рис. 2.7 Схема кодування рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”

Таким чином, деталізація загальновиробничих витрат та запропонована схема кодування рахунку, передбаченого для їх обліку сприятиме успішному управлінню процесом формування витрат за напрямами господарської діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково – управлінських завдань на ПП „Віб-центр ”.

Класифікація загальновиробничих витрат за запропонованими рахунками і центрами відповідальності створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу.

В організації обліку витрат з обслуговування виробництва на досліджуваному підприємстві, особливе місце займає методика їх розподілу між окремими видами послуг, від якої у значній мірі залежить забезпечення найбільш точного визначення їх собівартості.

Як показують дослідження, у практиці вітчизняних підприємств застосовуються різні методи розподілу загальновиробничих витрат, перш за все пропорційно витратам на основну заробітну плату, пропорційно виручці від реалізації послуг, пропорційно масі продукції, що виробляється тощо. Різноманітність методів розподілу – об’єктивна необхідність, оскільки немає і не може бути єдиного, універсального способу, який дозволив би врахувати у процесі розподілу всі особливості і специфіку підприємств сфери послуг.

За таких умов одним із першочергових завдань постає вибір оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат у кожному окремому випадку, щоб в максимальній мірі врахувати особливість досліджуваного підприємства, і тим самим забезпечити економічно обґрунтоване калькулювання конкретних видів продукції.

Аналіз організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства дає можливість стверджувати, що значна частина витрат з обслуговування і управління виробництва може обліковуватися за центром відповідальності (структурним підрозділом, місцем використання обладнання, робочим місцем), що сприяє їх розподілу між окремими групами і видами продукції.

Деяка частина витрат обліковується за підприємством в цілому, оскільки охоплює витрати декількох структурних підрозділів, що виготовляють відповідну продукцію. Вважаємо, що такі витрати повинні розподілятися між окремими видами продукції пропорційно умовній базі без подальшого їх розподілу між видами виробничої діяльності, оскільки витрати, що входять до цієї групи мають місце лише при виготовенні індивідуальної продукції і абсолютно не відносяться до виробництва продукції масового споживання.

Узагальнення практичного досвіду розподілу загальновиробничих витрат на вітчизняних підприємствах, що характеризуються наявністю декількох структурних виробничих підрозділів свідчить, що найбільш поширеною базою розподілу на цих підприємствах є заробітна плата основних працівників підприємства.

Проте, застосування даної бази розподілу призводить до того, що при високому рівні автоматизації та технічній оснащеності цеху, витрати пов’язані з роботою обладнання на ці цехи відносяться у меншому обсязі в порівнянні з реальними витратами, і більше відносяться на ті цехи, де переважає ручна праця, і де реальні витрати на експлуатацію обладнання набагато нижчі. Крім того, для складного обладнання витрати на амортизацію, ремонт, обслуговування завжди будуть більші. Все це призводить до неправильного обчислення собівартості продукції, необґрунтованого визначення рентабельності.

Проаналізувавши, існуючу практику розподілу витрат на вітчизняних підприємствах, ми прийшли до висновку, що застосування єдиної бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг.

Оскільки до складу загальновиробничих витрат вітчизняних підприємств, що займаються прибиранням житлових та виробничих приміщень, входять різні за економічним змістом статті, вважаємо, що на досліджуваному підприємстві слід використовувати не єдину, а різні бази розподілу окремо для виділених груп накладних витрат.

Таким чином, впровадження запропонованої методики обліку і розподілу витрат на обслуговування виробництва та управління ними дозволить більш точно обчислювати собівартість наданих послуг, визначати рівень їх рентабельності, надасть можливість більш системно та аргументовано управляти вказаними витратами.

2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем

Інформаційне забезпечення має великий вплив на усі процеси, а тому, на сучасному етапі розвитку національної економіки воно може підвищувати ефективність організації, зокрема, обліку та контролю. Основними завданнями інформаційної системи є підготовка інформації, яку використовує підприємство для забезпечення ефективного управління діяльністю і створення інформаційного і технологічного середовища.

Зростання обсягів інформації наявної інформаційної системи підприємств, потреба в прискоренні й складніших способах її опрацювання зумовлюють необхідність удосконалення роботи інформаційної системи, тобто автоматизації.

Слід мати на увазі, що контрольні функції автоматизуються найважче. Сама по собі комп'ютеризація обліку не може усунути приховування крадіжок і зловживань через неправильне перенесення на електронні носії реквізитів, зазначених у документах, введення фальсифікованих документів тощо. Комп'ютер завжди однаково оцінює ситуацію і процес, тому ймовірність помилок контролю в умовах застосування комп'ютерів значно нижча. Отже, комп'ютерна програма забезпечує лише неупередженість і точність контролю.

Тому, обліково-контрольний процес в автоматизованій інформаційній системі обліку витрат діяльності ПП «Віб-центр» має охоплювати більше розрахункових процедур, а також наступні стадії:

- документування операцій зі здійснення обліку та контролю за наявністю та виникненням витрат діяльності;
- систематизація й узагальнення обліково-економічних і контрольних даних для прийняття відповідних рішень та здійснення управлінського впливу на господарські операції із витратами для їх оптимізації;
- відображення вихідних результативних висновків щодо обліково-економічних показників та їх використання в управлінні.

Крім цього, завдяки впровадженню автоматизованих систем обліку та контролю можна досягти кращої організації праці працівників підприємства. Адже, як справедливо зазначає С. Івахненков, «якщо до впровадження комп'ютерних інформаційних систем уся інформація про роботу підприємства «розкидана» по окремих документах, папках тощо, то з початком комп'ютерної інформації системи вся інформація концентрується в одному місці - у базі даних сервера (тобто на твердому диску якогось комп'ютера). Оскільки це місце відоме всім працівникам, інформація стає доступною невизначеному колу осіб».

Загалом у випадку впровадження автоматизованих інформаційних систем внутрішньогосподарського контролю змінюється також функція бухгалтерської служби щодо використання електронно-обчислювальних машин. Персональні комп'ютери використовують не лише для потреб обліку, а й для виконання контрольних процедур. Проте такий підхід має певні проблемні аспекти. Адже необхідно, щоб контролери володіли навиками роботи на ПК і розуміли процеси машинного опрацювання інформації.

Важливою складовою використання обчислювальної техніки для обліку та контролю витрат діяльності є систематизація та узагальнення виявлених порушень і розбіжностей, їх оформлення в таблицях, що мають необхідні обчислення, висновки, рекомендації та пояснюючий текст.

Наприклад, можуть бути складені нагромаджувальні відомості про понесені підприємством витрати на відповідні послуги за кожен операційний день, тиждень, відхилення від норм витрачання, і т.д.

Перевагою автоматизованої інформаційної системи обліку та контролю витрат діяльності підприємства є те, що в умовах автоматизації значною мірою зменшуються витрати часу на контроль і опрацювання результуючої інформації. Крім цього, автоматизація дає змогу обмежитися вибірковим контролем і менше уваги приділяти арифметичній перевірці.

Процес обліку є досить трудомістким та піддається ризику допущення помилок, що можуть викривити інформацію про фінансовий та майновий стан підприємства, установи чи організації. В сучасних умовах, що характеризуються швидким темпами розвитку комп'ютерних технологій, роль та цінність інформації особливо зростає. Один з основних шляхів спрощення процесу обліку полягає в його автоматизації. Це не лише мінімізує ризик допущення помилки, а й стане основою для автоматизації інших процесів на підприємстві [59].

Використання комп'ютерних програм надає ряд істотних переваг щодо бухгалтерського обліку та контролю витрат діяльності ПП «Віб-центр». Впровадження комп'ютерної техніки не передбачає внесення істотних змін у принципи обліку, проте техніка збору і обробки інформації вдосконалюється, при цьому, як правило, надаються додаткові можливості контролю.

Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку й контролю і розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно вирішувати задачі не тільки з обліку, але й з контролю, аналізу та аудиту. За допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

ПП «Віб-центр» для бухгалтерського обліку використовує програму "1С: Бухгалтерія 8.2". З використанням даної програми облік розрахунків за податками і платежами на підприємстві організований таким чином, що на будь-яку дату можна мати дані про понесені витрати підприємством, заборгованість на кінець періоду. Реєстри аналітичного і синтетичного обліку відповідають своєму призначенню, дозволяють оперативно узагальнити інформацію, отриману з первинних документів.

В цілому діюча на ПП «Віб-центр» програма автоматизації обліку має наступні переваги:

- програма проста в експлуатації, легко доступна;
- має можливість легко вносити зміни й доповнення, переглядати списки всіх нарахувань і сплату в любому напрямку;
- забезпечує повний аналіз витрат діяльності підприємства.

Проте, поряд із перевагами використання "1С: Бухгалтерія 8.2" на ПП «Віб-центр» існує ряд суттєвих недоліків, а саме:

✓ стандартна конфігурація програми не є універсальною та не враховує особливості конкретного підприємства. Розширення конфігурації для забезпечення потреб підприємства потребує значного вкладання коштів;

✓ програма потребує обслуговування кваліфікованими програмістами, що не завжди зручно, а наймання такого спеціаліста в штат є досить значними затратами;

✓ низька безпека та захищеність інформації, використовуваної в програмі.

Виходячи з ряду недоліків при використанні "1С: Бухгалтерія 8.2" на ПП «Віб-центр», виникає необхідність удосконалення автоматизації обліково-контрольних робіт. Оскільки певні кроки на шляху автоматизації уже зроблені, тому головним способом залишається удосконалення вже існуючої програми з метою адаптації до особливостей саме ПП «Віб-центр». Насамперед необхідно найняти кваліфікованого спеціаліста, який розробить особливу конфігурацію та буде якісно обслуговувати програму і забезпечить максимальне наближення можливостей програми вимогам та потребам підприємства. Все це потребує значних обсягів грошових коштів, проте в майбутньому це забезпечить скорочення витрат на забезпечення бухгалтерського обліку та підвищенню продуктивності облікового персоналу.

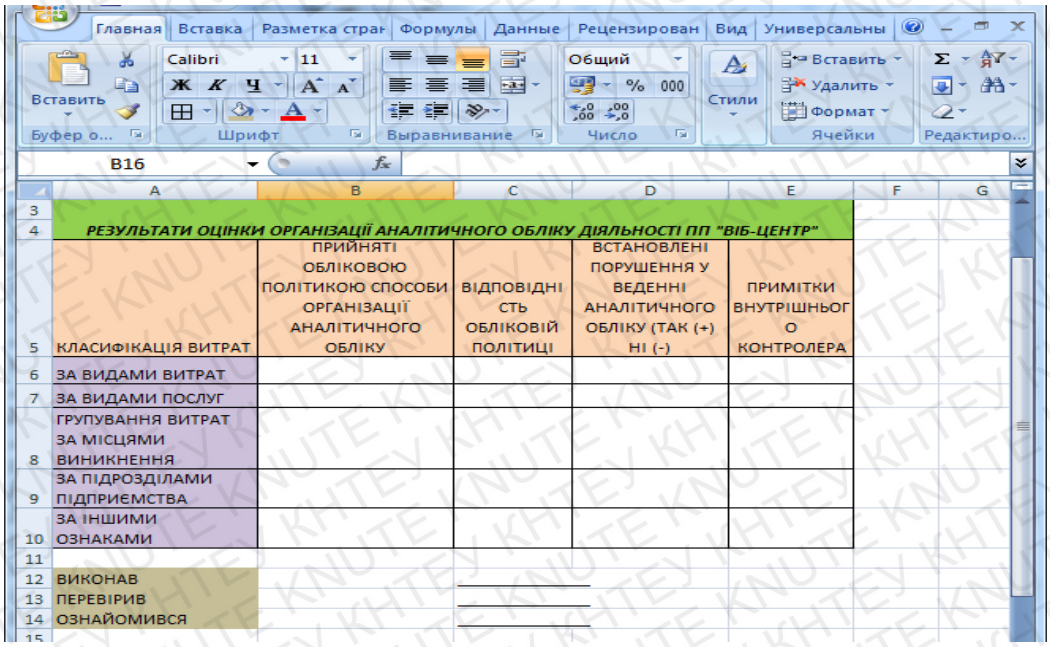
Завдяки автоматизації бухгалтерського обліку бухгалтерія ПП «Віб-центр» зможе помітно знизити частку операторської роботи з внесенням в

систему первинних даних і більше часу приділяти контрольній функції і перевірці господарських операцій. Використання єдиної довідкової системи при виписці і проведенні документів і автоматизація ряду процедур дозволять звести до мінімуму кількість помилок, пов'язаних з людським фактором. Введення в практику автоматизованої системи обліку дозволяє комплексно вирішувати задачі не тільки щодо обліку, але й щодо контролю, аналізу, аудиту.

Також на підприємстві слід розробити таблиці в Microsoft Excel саме для покращення системи обліку та контролю за обліком витрат діяльності. Такі таблиці дуже допоможуть у роботі бухгалтерам та особам, що здійснюють внутрішній контроль на ПП «Віб-центр», оскільки дає можливість бачити у зручному вигляді дані які стосуються витрат діяльності ПП «Віб-центр».

Таблиця 2.6

Результати перевірки організації аналітичного обліку витрат діяльності ПП «Віб-центр»



	A	B	C	D	E
3					
4	РЕЗУЛЬТАТИ ОЦІНКИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПП "ВІБ-ЦЕНТР"				
5	КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ	ПРИЙНЯТІ ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ СПОСОБИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ	ВІДПОВІДНІСТЬ ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ	ВСТАНОВЛЕНІ ПОРУШЕННЯ У ВЕДЕННІ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ (ТАК (+) НІ (-)	ПРИМІТКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЕРА
6	ЗА ВИДАМИ ВИТРАТ				
7	ЗА ВИДАМИ ПОСЛУГ				
8	ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ				
9	ЗА ПІДРОЗДІЛАМИ ПІДПРИЄМСТВА				
10	ЗА ІНШИМИ ОЗНАКАМИ				
11					
12	ВИКОНАВ		_____		
13	ПЕРЕВІРИВ		_____		
14	ОЗНАЙОМИВСЯ		_____		

Отже, на сучасному етапі автоматизація бухгалтерського обліку дуже необхідна і вона відіграє важливу роль як на підприємстві, так і в економіці в цілому, адже підвищується продуктивність праці бухгалтерів, скорочуються витрати для отримання необхідної інформації, надається більша ефективність передачі даних та їх більша точність і достовірність.

Запровадження комп'ютерних систем надає можливість не тільки забезпечити автоматизацію обліку, а й вирішити інші (організаційні, кадрові, фінансові) задачі, які постають перед підприємством в процесі його діяльності. Тому, в системі заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємств обов'язковим складовим елементом є автоматизація системи бухгалтерського обліку та контролю, що надає

можливість економити підприємству свій час та кошти, а головне своєчасно приймати ефективні управлінські рішення.

Висновок до розділу 2

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи розкритий сучасний стан та надані рекомендації з удосконалення витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства. Відповідно до П(с)БО 16, собівартість реалізованих послуг складається з:

-виробничої собівартості послуг (включає прямі витрати та загальновиробничі витрати – змінні та постійні розподілені);

-нерозподілених загальновиробничих витрат;

-понаднормативних витрат.

Не включають до собівартості послуг адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Облік витрат виробництва на ПП «Віб-центр» ведеться в Журналі 5 або 5а. Журнал 5а призначений для використання рахунків 9 класу. В журналі 5 і 5а у першому розділі робляться записи за кредитом рахунків 90, 92 – 99. У розділі 3 Журналу 5 відображають записи за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 91, а в розділі 3 Журналу 5а – за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 80 – 84, 91. У другому розділі журналів 5 і 5а накопичуються витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати.

Для фіксації витрат виробництва на ПП «Віб-центр» використовуються наступні первинні документи: накладні, лімітно-забірні картки, виробничі звіти, акт на брак і відходи, табелі обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго - і теплопостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат.

В роботі наведений порядок узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства.

Узагальнені дані про витрати операційної діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів.

На відміну від стандартної форми «Звіту про фінансові результати», де виокремлюється, як мінімум, чотири види прибутку (валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, чистий прибуток), у скороченій формі 2-м визначається тільки чистий прибуток як різниця між загальною величиною доходів і загальною сумою витрат.

В роботі надані рекомендації з удосконалення обліку витрат підприємства. Так, для впровадження у практику запропонованого підходу до формування собівартості послуг, Міністерству фінансів України доцільно внести зміни у п.19 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» та додаток до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». При цьому слід передбачити:

3) можливість застосування альтернативного порядку формування собівартості наданих послуг;

4) відображення загальновиробничих витрат у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) в однойменному рядку 2181.

Також, в роботі наведена деталізація загальновиробничих витрат та запропонована схема кодування рахунку, передбаченого для їх обліку, що сприятиме успішному управлінню процесом формування витрат за напрямами господарської діяльності на різних стадіях господарського циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково – управлінських завдань на ПП „Віб-центр».

В роботі розкрита організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем. Встановлено, що

введення в практику автоматизованої системи обліку дозволяє комплексно вирішувати задачі не тільки щодо обліку, але й щодо контролю, аналізу, аудиту. Запропоновано до впровадження робочий документ «Результат перевірки організації аналітичного обліку витрат діяльності ПП «Віб-центр», який дозволить покращити роботу бухгалтерів щодо облікового відображення та перевірки витрат операційної діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Методика контролю витрат операційної діяльності

Контроль витрат операційної діяльності – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на витрати діяльності та їх рівень, на формування собівартості наданих послуг ПП «Віб-центр».

Характерною особливістю внутрішнього контролю витрат операційної діяльності є те, що він проводиться в процесі основної діяльності (у момент здійснення та оформлення господарських операцій) і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходів щодо їх усунення.

Весь процес контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр» ґрунтується на його моделюванні. Модель внутрішнього контролю витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства подано на рис. 3.1.

Модель внутрішнього контролю витрат діяльності досліджуваного підприємства містить об'єкти внутрішнього контролю даного питання, визначає джерела інформації та методичні прийоми, що використовуються контролерами при проведенні внутрішнього контролю, а також визначає порядок групування встановлених перевіркою господарських фактів у вигляді висновку внутрішнього контролю та реалізацію результатів проведеного контролю.

Основна мета внутрішнього контролю витрат полягає в наданні інформації про відхилення від норм та нормативів, виявленні «вузьких» місць на виробництві, визначенні невикористаних резервів на підприємстві.

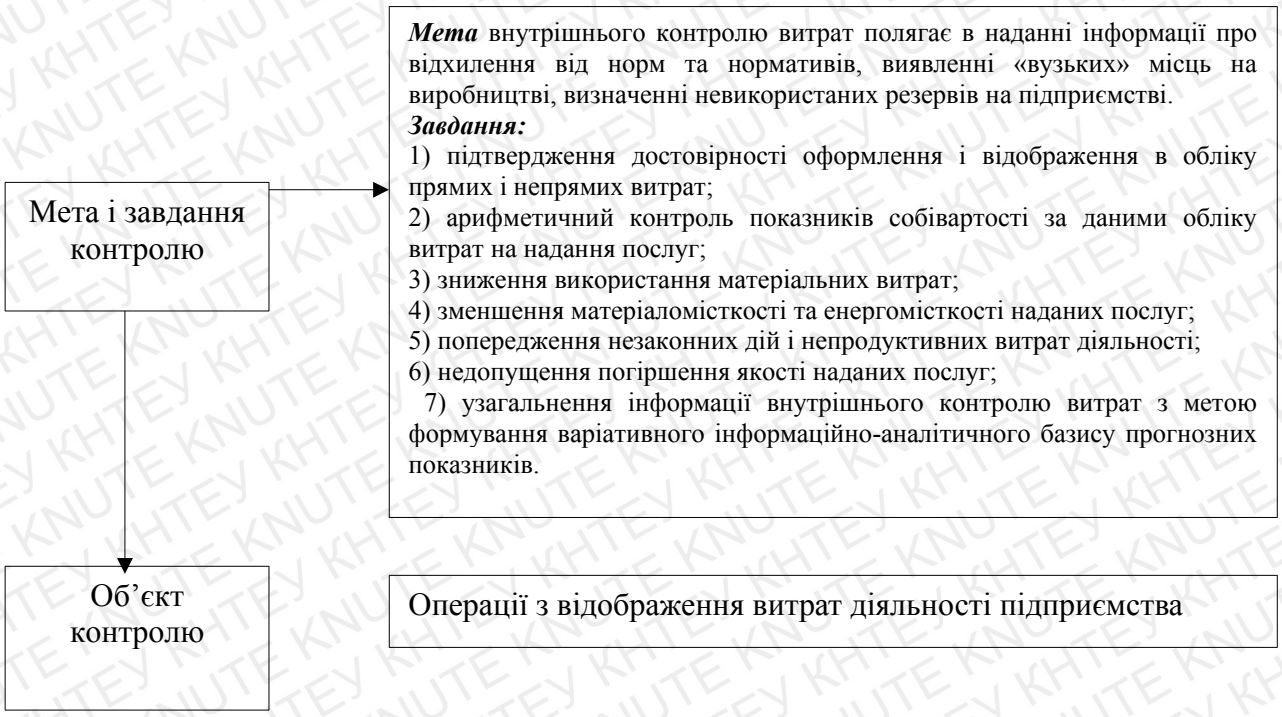


Рис. 3.1. Модель внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр»

Основними завданнями внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр» зображені на рис. 3.1.

Мета і завдання служби внутрішнього контролю залежать від розміру, структури підприємства, технічного рівня управління, організаційної структури управління, розподілу посадових обов'язків, складу аналітичної служби та потреб керівництва.

При визначенні суб'єктів внутрішнього контролю доцільним є розподіл їх на групи: суб'єкти, до функціональних обов'язків яких входить лише здійснення контрольної діяльності; суб'єкти, до функціональних обов'язків яких входять здійснення як контролю, так і виконавчої діяльності (бухгалтерська служба); суб'єкти, до функціональних обов'язок яких контрольна діяльність не включена, проте здійснюється в силу виробничих потреб підприємства (начальники служб, підрозділів, майстри технологічного обладнання); суб'єкти, що виконують контрольні функції з метою реалізації власних завдань управління виробничими витратами (планово-економічний відділ, відділ праці і заробітної плати).

Наявність штатної одиниці у складі відділу контролю на ПП «Віб-центр» обумовлюється необхідністю участі кваліфікованих спеціалістів у плануванні та контролі рівня витрат, оскільки визначення складу і обсягу витрат – не суто економічне, а технічно-економічне завдання.

До функціональних обов'язків контролерів на ПП «Віб-центр» належать: збір аналітичної інформації в розрізі центрів відповідальності, обробка аналітичної інформації в розрізі центрів відповідальності, обробка і узагальнення результатів контролю, контроль дотримання нормативів витрат та аналіз відхилень від норми, складання управлінської звітності, модифікації контрольної інформації для розробки рекомендацій щодо обґрунтування управлінських рішень.

Умовою, що забезпечує цілісність системи контролю, є дотримання принципу технологічного поділу контролю на етапи: попередній, поточний (наступний) та заключний:

- **попередній контроль** відіграє важливу роль у мінімізації витрат у процесі їх планування, коли здійснюються узгодження планових матеріальних витрат, формування планового фонду оплати праці, визначення планових накладних витрат і обчислення коефіцієнтів їхнього розподілу, розрахунок норм та нормативів витрат;

- **поточний контроль** дає змогу постійно тримати під наглядом фактичні витрати на предмет їх відповідності плановим витратам, нормам і нормативам витрат;
- **наступний контроль**, цінність такого контролю полягає в тому, щоб з'ясувати правомірність проведення витрат на основі певних документів; хто із відповідальних за витрати осіб допустив економію або перевитрати, і чому; які заходи були здійснені на підприємстві щодо підвищення ефективності витрат, у тому числі які стимули надані для кращих працівників та які покарання отримали порушники.

Проведені дослідження свідчать, що найпоширенішим видом контролю який здійснюється на ПП «Віб-центр», є наступний контроль. Наступний контроль є найбільш повним і глибоким підходом до вивчення основної діяльності підприємства. Він дозволяє встановити недоліки попереднього і поточного контролю. Такий контроль охоплює перевірку правильності і законності проведених господарських операцій на ПП «Віб-центр», виявляє порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому.

Як зазначалось, залежно від періодичності здійснення процедур контролю на підприємстві, послідовності і стадій їх виникнення внутрішній контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний (рис. 3.2).

За результатами дослідження виявлено, що внутрішній контроль на ПП «Віб-центр» майже відсутній, наявні лише епізодичні прояви його у вигляді інвентаризацій; виконання окремих контрольних процедур загалом не піддається координації звичайними методами управління, окрім того, підсумок контрольних дій стосується тільки одного виду контролю – заключного (ретроспективного), це може бути якась одинична акція, якої замало для ефективного управління.

Попередній	Передує фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству.

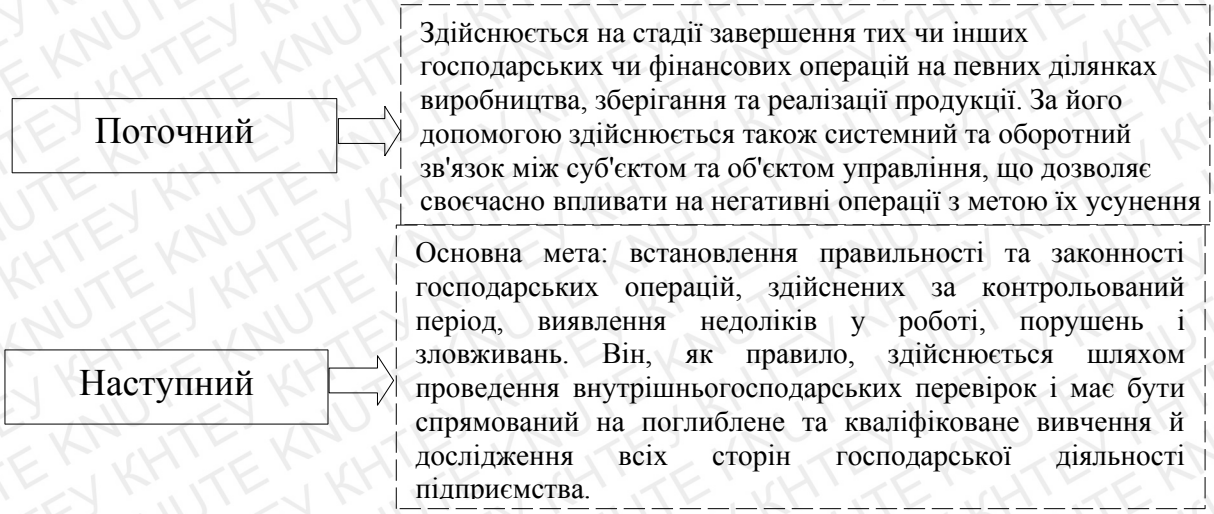


Рис. 3.2 Етапи внутрішньогосподарського контролю витрат діяльності

Виправити подібну ситуацію, на нашу думку, може лише впровадження єдиної моделі внутрішнього контролю як цілого, тобто – системи.

Тобто ми вважаємо, що на ПП «Віб-центр» присутній тільки один із видів контролю – наступний, і виправити цю проблему можна лише впровадженням на підприємстві внутрішнього контролю як єдиної системи.

Особливістю наступного контролю є те, що він проводиться після завершення господарських операцій, які перевіряються, не дає змоги вплинути на те, що вже відбулося, але його незаперечна цінність в можливості вплинути на майбутню діяльність, внаслідок виявлених недоліків в минулому та розроблення пропозицій щодо недопущення помилок.

Організація здійснення контролю – це складний і відповідальний процес управлінської роботи. Основа його здійснення – методологія системного аналізу, конкретні методи реалізації специфічних видів контролю.

В будь-якому випадку організація цієї роботи повинна розвиватися в тісному взаємозв’язку з об’єктом. Тільки такий підхід забезпечить повноцінність контролю, правильність і дієвість його висновків. Відповідно вимоги системного аналізу повинні охоплювати всі роботи, пов’язані зі здійсненням контрольних операцій, діяльністю спеціалістів.

На нашу думку до основних принципів, дотримання яких є умовою побудови ефективної системи контролю витрат, належать: 1) автоматизація (контроль має здійснюватися автоматично при мінімальному втручанні керівника); 2) взаємодія з іншими функціями управління витратами (обмін в оперативному режимі інформацією з планування, обліку, аналізу та регулювання); 3) гнучкість (вибір найкращого варіанту контролю в певних умовах, а також своєчасне включення в процес контролю нових факторів і пристосування до змін, що відбуваються); 4) економічність (переваги системи контролю мають перевищувати затрати на її функціонування); 5) постійність (контроль має проводитися постійно та активно); 6) простота (забезпечення найкращого розуміння цілей та інструментів контролю, підтримку існуючої системи контролю персоналом організації); 7) своєчасність (забезпечення можливості ліквідувати відхилення, перш ніж вони приймуть серйозні масштаби); 8) спрямованість на вирішення проблеми (окрім виявлення чи суто констатації проблеми, контроль повинен запропонувати заходи щодо її усунення).

Отже, система контролю на ПП «Віб-центр» має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівника підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Контроль витрат операційної діяльності повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат. Контроль має бути простим та заснованим на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних процедур зумовлює збільшення витрат, пов’язаних з проведенням контролю та приводить до того, що персонал не розуміє і не підтримує систему контролю. Контроль повинен забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дозволятиме на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як в цілі, так і в процес функціонування підприємства.

Систему внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр» можна підрозділити на ряд структурних елементів, які як і у будь-якої системи в свою чергу мають свою певну структуру, яка показана на (рис 3.3.).

Рис 3.3. Структура основних елементів системи внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр»

При організації системи внутрішнього контролю повинні прийматися в увагу всі її принципи. Значення показника її результативності (сукупної результативності окремих елементів системи внутрішнього контролю), отриманого на основі експертних оцінок і нескладних розрахунків, повинне бути більше її вартості з обліком неодержаного альтернативного доходу.

Суб'єкти контролю витрат діяльності виступають у вигляді бухгалтерського відділу та керівництва підприємства.

Для здійснення контролю витрат операційної діяльності використовують певні показники. Будь-який показник являє собою кількісну характеристику явищ, процесів, операцій у просторі і часі і має дві ознаки: розмірність та характеристику певного явища. Сукупність взаємопов'язаних показників, що характеризують господарську діяльність, яка здійснюється у визначених умовах, просторі і часі, являє собою систему показників. Використання системи показників забезпечує комплексний контроль за діяльністю підприємства. Всі показники можна розподілити на: вартісні та натуральні; об'ємні та питомі; абсолютні та відносні; кількісні та якісні.

Контроль витрат операційної діяльності тісно пов'язаний з показниками бізнес-плану, нормуванням та обліком. Якість контрольної роботи залежить, насамперед, від повноти і точності облікових даних. Контрольний процес за своєю суттю є складовою облікового процесу, оскільки він як функція бухгалтера в окремих випадках здійснюється безпосередньо в процесі обліку. Оскільки при використанні даних обліку в контрольному процесі найповніше розкриваються контрольні функції обліку з господарської діяльності, практично всі облікові дані є джерелом названої функції. Проте не всі облікові дані використовуються для контролю, а отже, їх потрібно добирати.

Потреба в конкретних даних і їхніх носіях залежить від обсягу робіт та завдань, поставлених перед перевіркою, контролем.

Контроль не обмежується лише тільки економічними даними, а й широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію. Він базується на системі інформації, яка лежить в основі оптимальних управлінських рішень.

Джерелами інформації під час контролю витрат операційної діяльності можуть бути: правові; планові; нормативно-довідкові.

До правових джерел інформації відноситься законодавство України і директивні документи. Це, по-перше, закони України, які регулюють

господарську та фінансову діяльності підприємства, і, по-друге, постанови Кабінету міністрів України, Укази Президента, листи Міністерств і відомств, Національного банку України.

Нормативно-довідковими джерелами є збірники галузевих та відомчих документів, міжгалузевих нормативів, прейскуранти або прайс-листи.

Планові джерела включають: фінансовий план підприємства, бізнес-план, будь-які плани, що розробляються на підприємстві (перспективні, поточні, оперативні), а також нормативні матеріали, кошториси, проектні завдання тощо.

Інформаційним забезпеченням контролю витрат є:

- облікова (бухгалтерська і статистична) інформація;
- позаоблікова інформація;
- дані оперативного обліку.

Облікова інформація про витрати діяльності підприємства знаходить своє відображення в формі № 2 бухгалтерської звітності – «Звіт про фінансові результати (Про сукупний дохід). Слід зауважити, що вся бухгалтерська облікова інформація отримується методами суцільного і безперервного спостереження, суворого документування і систематизації.

Акти перевірок, дані зовнішнього і внутрішнього аудиту, накази керівників, доповідні і пояснювальні записки; технічна і технологічна документація; усна інформація членів колективу; матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями, постачальниками, покупцями та конкурентами – все це є позаобліковим джерелом інформації, що також є дуже корисним для контролю витрат операційної діяльності підприємства.

На організацію контрольного процесу витрат операційної діяльності значний вплив мають методичні прийоми контролю. Найпоширенішими з них є такі:

- документальні (інвентаризація, вибіркове та суцільне спостереження, експертиза, службове розслідування тощо);

- розрахунково-аналітичні (прийоми економічного аналізу, статистичні, економіко-математичні розрахунки).

Метод документального контролю ґрунтується на перевірці бухгалтерських документів, які було створено під час здійснення господарських операцій. Спосіб документального контролю передбачає формальну перевірку документів, арифметичну, зустрічну і взаємну їх перевірку.

Розрахунково-аналітичні методи об'єднують такі складні прийоми: економічного аналізу, техніко-економічні, статистично-економічні та економіко-математичні розрахунки.

В умовах застосування новітніх технологій використовують специфічні прийоми контролю витрат діяльності, до яких належать:

- дублюючий контроль повноти та вірогідності переданих обліковим апаратом матеріалів;
- контроль інформації, яку передають;
- автоматичне виявлення порушень та виправлення помилок.

Особливістю застосування тих чи інших прийомів контролю в момент виникнення, збирання первинних даних є те, що такий контроль здійснюють безпосередньо учасники господарського факту (операції), оскільки згідно з різними нормативними документами, це входить у їхні обов'язки.

Для раціональної організації контролю витрат діяльності його слід упорядкувати на основі спеціального проекту. Річ у тім, що внутрішній контроль господарської діяльності в організаційному плані, на противагу бухгалтерському обліку, не регламентують жодні директивні акти. Тому для складання проекту організації технології контрольного процесу потрібна їхня деталізація. При цьому останній розчленовують на дрібніші частини, які його характеризують. Деталізація дає змогу глибше та ґрунтовніше здійснити дійовий контроль і прийняти правильне управлінське рішення.

Розчленування та деталізація контрольного процесу потребують визначення об’єктів розроблення та проектування форм контрольних таблиць, яке допоможе визначити весь обсяг контрольної роботи. Організаційну побудову контролю витрат діяльності подано на рис. 3.4.

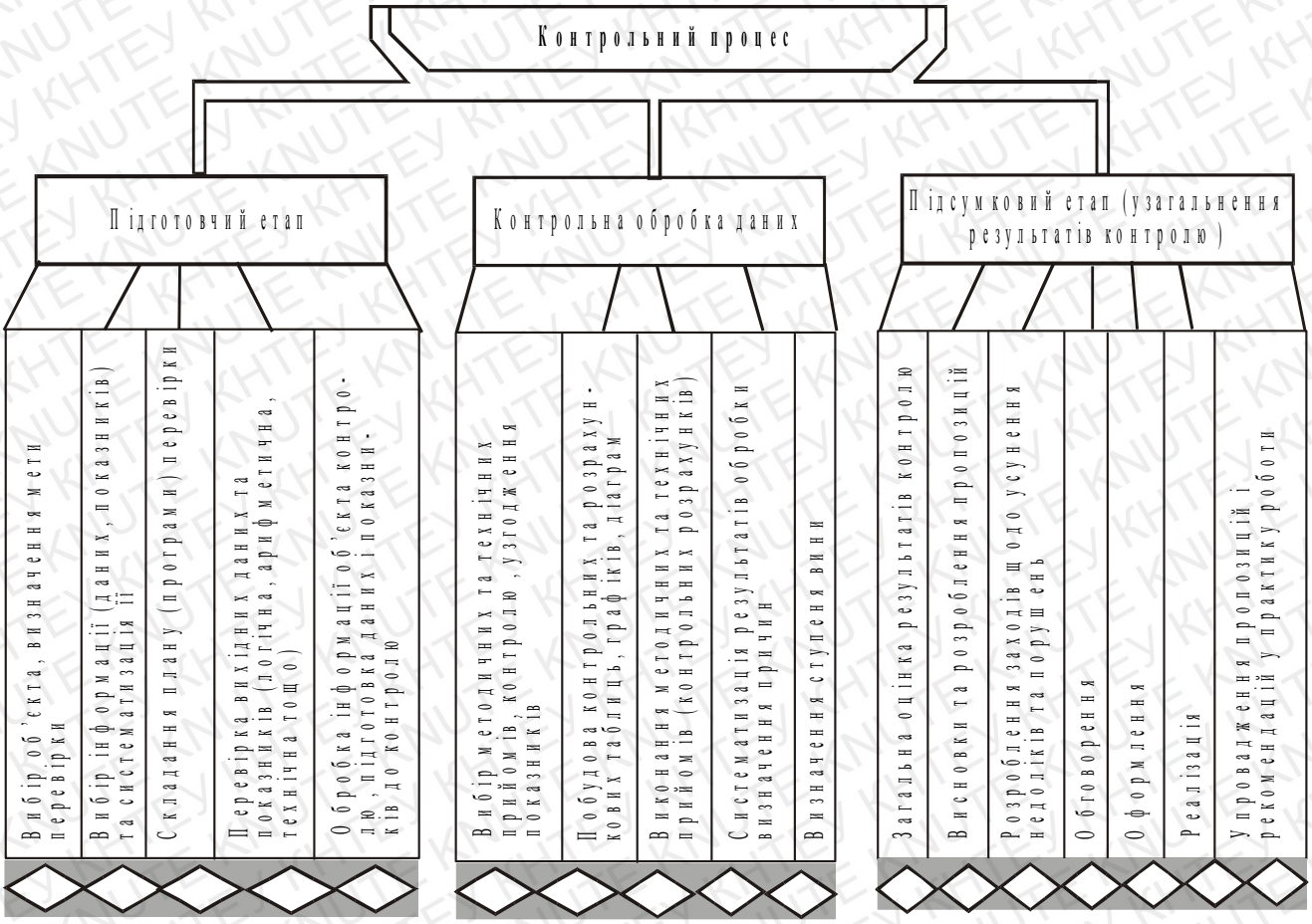


Рис. 3.4. Організаційна побудова контрольного процесу на ПП «Віб-центр»

У контрольному процесі використовують різні носії економічної інформації, тому важливо встановити, які з них необхідні на підготовчому етапі. Для цього визначають фактори, що мають вплив на об’єкт контролю, а іноді використовують додаткові джерела.

Під час технічної перевірки встановлюють: чи було додержано правил складання інформації; чи всі необхідні показники або дані є в носіях інформації; точність і правильність виконання арифметичних дій, підсумкових операцій тощо; чи є на документах необхідні підписи; чи погоджено зустрічні показники, подані в різних носіях інформації, тощо.

Перевіряючи інформаційний матеріал по суті, звертають увагу на його вірогідність, що дасть змогу забезпечити правильність результату контролю.

Під час перевірки витрат перед контролером постануть такі завдання:

• впевнитися у порівнянності показників фінансової звітності за допомогою аналітичних методів (критерієм може слугувати рекомендована Міністерством фінансів таблиця порівнянності показників фінансової звітності);

• проаналізувати витрати підприємства за допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу);

• встановити відповідність синтетичного і аналітичного обліку витрат за допомогою зустрічного звіряння, перевірити коректність проводок;

• перевірити відповідність складу витрат вимогам П(С)БО 16 «Витрати» і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування собівартості наданих послуг;

• за допомогою документальних методів і зустрічного звіряння перевірити наявність відповідних первинних документів і правильність їх оформлення.

Одним із кроків буде перевірка документального оформлення обліку витрат, яка передбачає дослідження документообороту на підприємстві, перевірку наявності всіх необхідних документів залежно від діяльності підприємства і виду продукції (кошторисів, забірних карток, вимог, доручень, лімітів, накладних, договорів тощо), їх оцінку на наявність всіх потрібних реквізитів і зустрічне звіряння з іншими підрозділами або контрагентами.

Окремо контролер проводить перевірку правильності формування собівартості наданих послуг, включаючи оцінку правильності розподілу загальновиробничих витрат, яка проводиться за даними обліку.

Приступаючи до перевірки бухгалтерського обліку витрат, контролер враховує особливості організації обліку на підприємстві, виходячи з попередніх перевірок інших елементів звітності, і може спрогнозувати приблизний відсоток можливих відхилень, а також найбільш вразливі місця в обліку.

В основу обліку витрат, як і доходів, покладено принцип нарахування та відповідності доходів та витрат (твердження "відсічення"). Це означає, що витрати повинні бути співвіднесені з отриманими доходами та належати тому періоду, в якому вони фактично понесені або мають право бути віднесені на фінансовий результат. На основі критеріїв визнання витрат перевірку можна побудувати за певним алгоритмом (рис. 3.5.). Зазвичай в ході перевірки доходів і витрат виявляються такі помилки:

- неправильна класифікація доходів і витрат за видами діяльності;

- несвоєчасне та неправильне відображення курсових та сумових різниць;

- прибуток (збиток), виявлений у звітному періоді, але який належить до попереднього періоду, включається до складу прибутку звітного періоду;

- неправильний облік витрат з метою оподаткування.

Рис. 3.5. Алгоритм перевірки правильності обліку витрат ПП «Віб-центр»

Проводячи дослідження контролер може виявити наступні відхилення: наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необґрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат;

відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

При проведенні перевірки достовірності формування прямих витрат на оплату праці, контролеру необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевірити правильність нарахування оплати праці. При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок, облікових регістрів за рахунком 66.

На особливу увагу заслуговує перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Порядок їх відображення в обліку наведено в пп. 21, 19, 20 П(С)БО 16 "Витрати" відповідно. Тобто аудитор повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. Окрім цього необхідно:

- перевірити наявність та повноту оформлення документів, що підтверджують витрати;

- порівняти вказані в обліковому регістрі суми і місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами, банківськими, випискаами, товарно-транспортними накладними тощо). Перевірити наявність в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженнях, перелік посадових осіб та їх підписи;

- дослідити санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи;

- перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ними діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;

- оцінити правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;

- оцінити правильність включення витрат на оплату послуг банку, порівнявши їх зі ставками і сумами, вказаними в договорах з банками;

- перевірити наявність та правильність складання кошторису на представницькі витрати підприємства, правильність накопичення та списання таких витрат;

- перевірити обґрунтованість віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів, скласти перелік видів та сум податків, віднесених до адміністративних витрат; .

- визначити правомірність відображення втрат від операційної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;

- перевірити правильність .розрахунку резерву сумнівних боргів, з'ясувати правильність списання сумнівних та безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності;

- визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94. В кінці кожного місяця адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати списуються на фінансові результати.

В загальному, підводячи підсумок викладеному матеріалу, хотілося б відзначити, що на вітчизняному підприємстві допускається безліч помилок, які повинні виявлятися та відповідним чином усуватись, а також з метою оптимізації витрат доцільно здійснювати загальний та факторний їх аналіз.

3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності

Економічний аналіз, як одна із функцій управління, має на меті підготовку інформації необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Економічний аналіз як функція управлінської системи включає оцінку внутрішніх і зовнішніх факторів конкретної ситуації, загальних тенденцій розвитку економічних процесів, можливих резервів підвищення ефективності господарювання, передбачає оцінку ступеню напруженості і виконання плану за всіма видами показників, вивчення ходу оперативного виконання плану, встановлення причин відхилень та шляхів їх подолання. Взаємозв'язок економічного аналізу з іншими функціями управління можна відобразити наступним чином (рис. 3.6.).

В системі управління ПП „Віб-центр” важливе місце відводиться аналізу витратам. Слід відзначити, що без правильної оцінки реальної собівартості не можна правильно керувати ефективністю господарської діяльності.

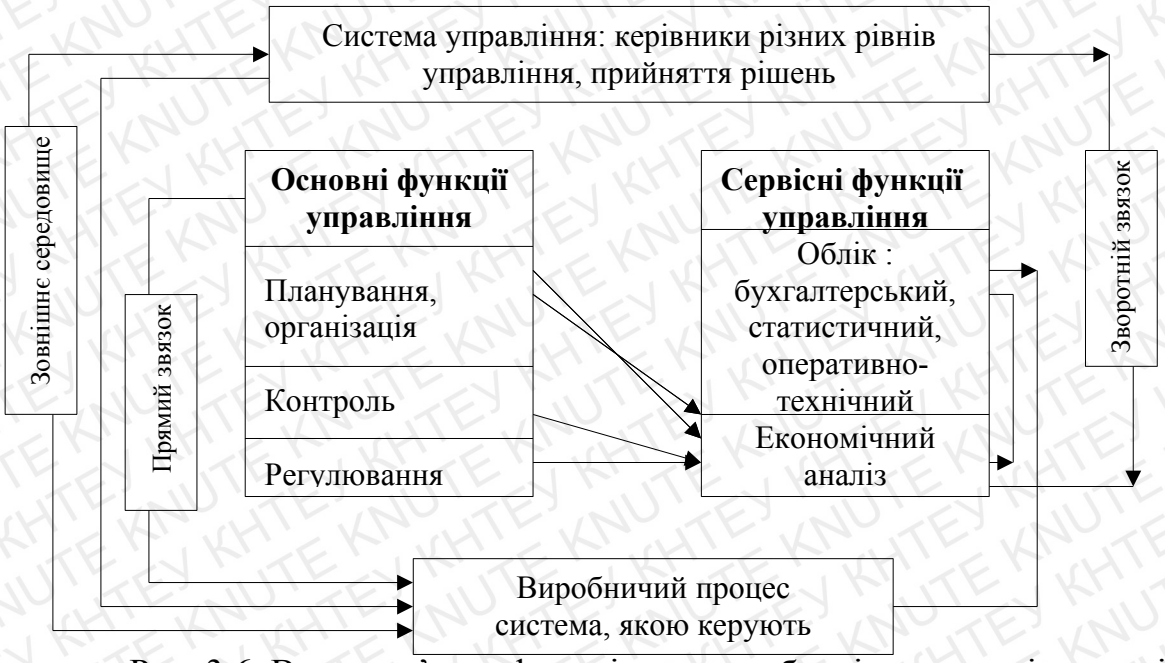


Рис. 3.6. Взаємозв’язок функціональних блоків в системі управління підприємством

- нормування і планування витрат в цілому за видами витрат і продукції, за центрами витрат і відповідальності;

- облік сукупних витрат;

- контроль за відхиленнями в затратах;

- аналіз витрат - оперативний, поточний (річний), перспективний;

- регулювання витрат і прийняття рішень.

Аналізуючи витрати операційної діяльності на ПП „Віб-центр" необхідно вирішувати наступні завдання:

1. Оцінювати виконання плану за собівартістю наданих послуг в цілому по підприємству, а також за окремими видами послуг;

2. Вивчати та досліджувати причини відхилення фактичних витрат від планових у розрізі статей, а також за окремими видами послуг;

3. Виявляти резерви зниження собівартості наданих послуг, а також розроблювати відповідні заходів щодо їх використання;

4. Перевіряти обґрунтованість прийнятих управлінських рішень щодо величини витрат операційної діяльності.

Необхідно відзначити, що ефективність системи управління витратами багато в чому залежить від організації їхнього аналізу, яка, у свою чергу, визначається такими факторами:

- формою та методами обліку витрат, які застосовують на підприємстві;

- ступенем автоматизації обліково-аналітичного процесу на підприємстві;

- станом планування і нормування рівня витрат;

- наявністю відповідних видів щоденної, щотижневої і щомісячної інформації внутрішньої звітності про витрати, що дають змогу виявляти відхилення, їхні причини і вчасно вживати коригувальних заходів для усунення їх;

- наявністю спеціалістів, які вміють грамотно аналізувати й управляти процесом формування витрат.

Об'єктами аналізу витрат є наступні показники:

- абсолютна сума витрат у цілому і за елементами;
- собівартість наданих послуг;
- окремі статті витрат;
- витрати за центрами відповідальності.

Джерела інформації: статистична звітність форма №5-С „Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)", форма №1-ПВ „Звіт про працю", дані бізнес-плану, планові і звітні калькуляції собівартості наданих послуг, дані синтетичного і аналітичного обліку витрат операційної діяльності.

Необхідно відзначити, що у відповідності до цілей управління виділяють наступні напрямки аналізу витрат, з метою оцінки досягнутих результатів, а саме:

- аналіз витрат в розрізі статей калькуляції (прямі матеріальні, прямі трудові витрати, непрямі витрати);
- аналіз витрат на 1 грн. послуг;
- аналіз калькуляції собівартості одиниці наданих послуг;
- аналіз собівартості наданих послуг в порівняльних цінах;
- аналіз факторів і резервів зниження витрат.

Об'єктами обліку витрат, а відповідно і аналізу може бути весь обсяг наданих послуг, окремі технологічні процеси і операції. Для всіх видів діяльності узагальненим якісним показником є обсяг витрат на 1 грн. наданих послуг.

Сучасний стан обліку в достатній мірі забезпечує потреби економічного аналізу, що розширює можливості останнього щодо своєчасного виявлення багатьох видів резервів діяльності. Слід мати на увазі, що аналізуються не окремі показники, а їхня сукупність, система показників, яка адекватно характеризує господарську діяльність суб'єкта в цілому й окремі її сторони.

Отже, зміст інформації має задовольняти всі необхідні для прийняття управлінських рішень і регулювання діяльності підприємства потреби користувачів інформації.

Уся сукупність інформаційних джерел підлягає ретельній перевірці за формою і змістом: з'ясовують точність арифметичних підрахунків та обчислень, відповідність правилам заповнення звітності, наявність необхідних підписів, узгодження даних у різних формах звітності, дотримання термінів її подання, повноту, якість і техніку проведення інвентаризацій; встановлюють відповідність звітних даних чинному стану підприємства, діяльність якого аналізується, доброякісність інформаційних джерел. В загальному організаційно - інформаційну модель аналізу витрат можна представити наступним чином (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Організаційно-інформаційна модель аналізу витрат операційної діяльності ПП „Віб-центр”

1. Об’єкти, суб’єкти аналізу витрат операційної діяльності	
1.1. Об’єкти	1.2. Суб’єкти
Обсяг наданих послуг в цілому та за видами; Собівартість наданих послуг в цілому, та за видами витрат, послуг; Обсяг витрат операційної діяльності; Фактори, що впливають на обсяг наданих послуг; Фактори, що впливають на величину витрат операційної діяльності.	Вищі посадові особи підприємства; Економічні служби підприємства; Зовнішні користувачі інформації.
2. Система економічних показників аналізу витрат операційної діяльності	
2.1. Абсолютні, вартісні показники, джерелом яких є облік	2.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
Абсолютна величина витрат операційної діяльності; Абсолютні показники динаміки наданих послуг та собівартості послуг Абсолютна величина сукупних витрат	Відносні показники структури собівартості наданих послуг; Відносні показники динаміки собівартості наданих послуг; Відносні показники інтенсивності;

Абсолютна величина доходу (виручки) від наданих підприємством послуг	Відносні показники ефективності (продуктивність праці, фондовіддача, фондомісткість витрат на 1 грн. послуг) Витратовіддача, витрато місткість послуг.
3. Інформаційне забезпечення аналізу витрат операційної діяльності	
3.1. Зовнішня інформація: Правова; Нормативна; Довідкова	3.2. Внутрішня інформація Планова; Фактографічна
4. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
4.1. Економіко-логічні методи Групування Порівняння Розрахунок відносних показників Розрахунок середніх показників Деталізація Елімінування	4.2. Економіко-математичні методи Методи обробки динамічних рядів Методи кореляційно-регресійного аналізу Методи моделювання
5. Узагальнення і реалізація результатів аналізу витрат операційної діяльності	
5.1. Узагальнення результатів Систематизація інформації Кількісна оцінка втрачених можливостей Кількісна оцінка потенційного збільшення обсягів діяльності, зменшення собівартості. Оцінка вірогідності прогнозованих обсягів наданих послуг; Розроблення багатоваріантних заходів щодо збільшення наданих послуг та оптимізації витрат; Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів	**5.2. Реалізація результатів** Оцінка заходів щодо збільшення обсягів наданих послуг зменшення її собівартості з точки зору їх найбільшої відповідності господарській стратегії підприємства; Вибір оптимального варіанта заходів щодо підвищення обсягів наданих послуг; Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанта заходів; Доведення прийнятого рішення до виконавців; Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень

Послідовна реалізація елементів організаційно-інформаційної моделі аналізу витрат операційної діяльності за відсутності надзвичайних обставин забезпечує досягнення поставленої мети.

На особливу увагу заслуговує інформаційна компонента наведеної вище моделі. В організаційно-інформаційній моделі економічну інформацію класифіковано за ознаками середовища, у якому вона утворюється, що призводить до її розподілення на зовнішню та внутрішню. Подальша деталізація передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування та напрямами використання.

Розподілення інформації за джерелами її формування є надзвичайно важливим для ієрархічної побудови вхідних інформаційних потоків на основі взаємної підпорядкованості інформаційних джерел.

Джерелом правової інформації є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Довідкова інформація міститься у стандартах, прайс-листах, довідниках, каталогах. Інформація, що надходить з даного джерела, не має обов`язкового характеру і враховується аналітиками в міру її необхідності для вирішення управлінських завдань.

Планова інформація надходить з бізнес-планів, фінансових планів, інвестиційних проектів, кошторисів. На відміну від попередніх видів інформації, вона формується безпосередньо на підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних директивних документів, з урахування нормативно-довідкової інформації стосовно обліку, аудиту та аналізу доходів, витрат і прибутку.

Основні джерела фактографічної інформації щодо витрат – бухгалтерський та статистичний облік. Додатковим є поза облікові джерела фактографічної інформації, до яких належать накази, довідні та пояснювальні записки. Протоколи виробничих нарад, акти перевірок, аудиторські

висновки, тощо. Фактографічна інформація має відображати фактичний стан доходів, витрат та прибутку підприємства, а атож внутрішні та зовнішні чинники, що його обумовлюють.

Отримання, обробка передача та зберігання інформації щодо діяльності підприємства передбачає застосування системи економічних показників. У наведеній вище організаційно-інформаційній моделі економічні показники розподілено на дві групи, які відображають рух інформаційних потоків у системі управління:

- абсолютні показники застосовуються переважно для передачі первинної (вхідної) інформації з метою кількісної оцінки параметрів досліджуваного об`єкта;
- відносні показники формуються внаслідок обробки первинної інформації відносно абсолютних є вторинними, такими, що утворюються у вихідних потоках інформаційної системи управління.

Такий розподіл економічних показників є до деякої міри умовним і стосується, перш за все, фактографічної інформації.

Необхідно відзначити, що для проведення аналізу відхилень за кошторисом використовується наступна адитивна модель:

$$ВО = ВМ + ВОП + ВСЗ + АВ + ІВ, \qquad (3.1)$$

де *ВО* – кошторисні витрати операційної діяльності підприємства, тис. грн;

ВМ – матеріальні витрати, тис. грн;

ВОП – витрати на оплату праці, тис. грн;

ВСЗ – відрахування на соціальні заходи, тис. грн;

АВ – амортизаційні відрахування, тис. грн;

ІВ – інші витрати, тис. грн.

Удосконалення організації надання послуг сприяє зниженню витрат внаслідок ефективної спеціалізації і кооперування виробництва, скорочення неоптимальних витрат, ліквідації непродуктивних витрат і втрат, зменшення питомої ваги адміністративних витрат.

Прямі резерви раціоналізації витрат виявляються після зіставлення витрат до і після здійснення таких заходів.

Ефективність раціоналізації витрат визначається зміною граничного рівня витрат, яка обчислюється як відношення витрат до доходу (виручки) від операційної діяльності і характеризує ступінь конкурентності витрат у досліджуваному періоді.

Зміна граничного рівня витрат ($\Delta ВГ$) обчислюється за таким алгоритмом:

$$\Delta ВГ = \frac{В_1}{Д_1} - \frac{В_0}{Д_0}, \qquad (3.2)$$

де $В_0$, $В_1$ – рівень витрат операційної діяльності, відповідно базового і звітного періодів, тис. грн;

$Д_0$, $Д_1$ – дохід (виручка) від наданих послуг, відповідно базового і звітного періодів, тис. грн.

Маючи інформацію щодо кількості наданих послуг та собівартості послуг, витрати можна обчислити таким чином:

$$В = \sum_{i=1}^{n} K_i \cdot СВ_i, \qquad (3.3)$$

де $К_i$ – кількість наданих послуг i-го виду, од.;

$СВ_i$ – собівартість одиниці послуги i-го виду, грн

Аналіз витрат операційної діяльності призводить до можливості контролювати й оптимізувати витрати, що в результаті призводить до підвищення прибутковості підприємства. Загальну модель економічного аналізу витрат досліджуваного підприємства можна зобразити наступним чином (рис. 3.7.).

Що ж до правової, нормативної, довідкової, планової інформації, то ряд первинних даних може передаватися за допомогою відносних показників (ставки податку, облікової ставки НБУ, нормативів фінансової стійкості тощо). Разом з тим, у вихідних інформаційних потоках трапляються абсолютні показники, які утворюються внаслідок економічної обробки інформації і характеризують сукупні доходи, сукупні витрати, прибуток, а також абсолютні відхилення цих та аналогічних показників від їх планових і попередніх значень.

Рис .3.7. Загальна модель економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства

Необхідно відзначити, що інформаційна база проведення досліджень витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (нормативів) витрат, за даними бухгалтерського та статистичного обліку, за матеріалами перевірок та спеціальних обстежень. Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат, виділяємо його аналітичні оцінки, пов`язані з пошуком резервів витрат та можливостями їх мобілізації. Для цього визначимо

послідовність аналізу. На першому етапі дають загальну оцінку виконання кошторису (стандартів) витрат в розрізі економічних елементів, на другому – оцінку відхилень від стандартних прямих витрат, на третьому – аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат, на четвертому – аналіз собівартості (калькуляції) окремих послуг, на п`ятому етапі треба дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві результати діяльності досліджуваного підприємства.

Загалом, важливим елементом організаційно-інформаційної моделі є методичне забезпечення аналізу витрат підприємства. Методичні прийоми обробки економічної інформації, які включено до організаційно-інформаційної моделі аналізу витрат підприємства дозволяють здійснити загальний аналіз собівартості наданих послуг, аналіз розподілу і використання чистого прибутку, аналіз рентабельності підприємства, граничний аналіз та оптимізацію прибутку.

3.3. Методика загального аналізу витрат операційної діяльності

Будь-яка ділова активність потребує витрат і відповідно націлена на отримання певного фінансового результату. Управління витратами і прибутком в умовах ринку є цілеспрямованим процесом, який охоплює стадії розробки, та збуту товарної продукції у всіх структурних підрозділах підприємства. Як відомо, будь-яке управління складається із комплексу взаємопов’язаних функцій. Економічний аналіз, як одна із функцій управління, має на меті підготовку інформації необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз витрат підприємства має велике значення на будь-якому підприємстві і складається з кількох етапів. В процесі його проведення необхідно здійснювати контроль за використанням коштів та виявляти можливості для економії.

В процесі аналізу перш за все визначаємо загальну тенденцію зміни суми

та рівня витрат ПП «Віб-центр». Вона характеризується абсолютною та відносною зміною витрат в порівнянні з попередніми періодами (табл. 3.4.)

Таблиця 3.4.

Загальна динаміка витрат та доходів підприємства ПП «Віб-центр» за 2015 – 2017 роки

№	Показники	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення 2017 року від			
					2015р.		2016р.	
					абсол.	відн.	абсол.	відн.
1.	Дохід від надання послуг тис. грн.	46578,3	101330,4	175072,6	128494,3	275,8	73742,2	0,72
2.	Сума витрат , тис. грн.	62678,7	101567,4	175298,9	112620,2	179,6	73731,5	0,72
3.	Середній рівень витрат у % виручки	134,5	100,2	100,1	-34,4371	-25,5	-0,104	-0,001

З наведених даних бачимо, що дохід від надання послуг значно збільшився на ПП «Віб-центр» за останній аналізований період. Так в 2016р. в порівнянні з 2015р. дохід збільшився на 275,8%, а в 2017р. в порівнянні з 2016р. майже на 1%. В свою чергу сума витрат також дещо збільшилась. В 2016 р. в порівнянні з 2015 р. на 179,6 %, а в 2017р. в порівнянні з 2015р. також майже на 1%.

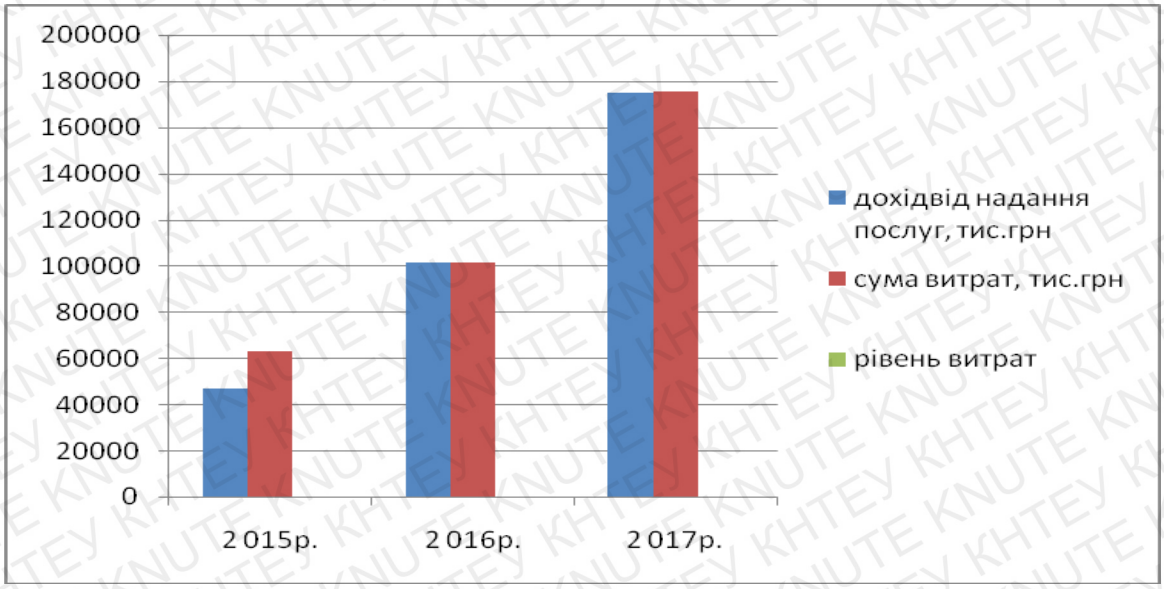


Рис. 3.8 Динаміка витрат та доходів ПП «Віб-центр» за 2015-2017рр.

Наступним етапом є визначення питомої ваги статей витрат в загальній сумі витрат (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Оцінка динаміки структури витрат підприємства за 20016 – 2017 роки на ПП «Віб-центр»

№	Статті витрат	Сума, тис.грн		Питома вага, %		Зміни в структурі, %
		2016 рік	2017 рік	2016 рік	2017 рік	
1.	Витрати на перевезення	1100,6	15600,5	1,0	8,8	7,8
2.	Витрати на оплату праці	33754,9	47800,4	33,2	27,2	-5,9
3.	Відрахування на соціальні заходи	20298,7	25670,8	19,9	14,6	-5,3
4.	Витрати на оренду	20007,2	34500	19,6	19,6	-0,01
5.	Амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів і нематеріальних активів	18123,4	21300	17,8	12,1	-5,6
6.	Знос та утримання малоцінних і швидкозношуваних предметів	1013,2	15600	0,99	8,8	7,9
7.	Витрати на паливо	2217,5	2210,8	2,1	1,2	-0,9
8.	Ремонт основних засобів	5051,9	6700,8	4,9	3,8	-1,1
9.	Інші витрати	1422,7	5915,6	1,4	3,3	1,9
10.	Разом витрат:	101567	175299	100	100	-

З наведених даних можна зробити висновок, що витрати на оплату праці, витрати на оренду та амортизаційні відрахування є найбільшими в складі витрат, їх питома вага складає відповідно 33,2%, 19,9%, 17,8% за 2016 рік та 27,2%, 19,6% та 12,1% за 2017 рік. Наведені в таблиці 3.5 розрахунки вказують на те, що питома вага витрат на утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів та інші витрати зросла в структурі за 2017р. в порівнянні з 2016 роком. Далі розглянемо зміну постійних та змінних витрат та їх рівень до загального обсягу доходу від наданих послуг (табл. 3.6)

Таблиця 3. 6

Динаміка змінних та постійних
витрат підприємства за 2015 - 2017 роки на ПП «Віб-центр»

№	Показники	2015 рік, тис.грн	2016 рік, тис.грн	2017 рік, тис.грн.	Відхилення 2017 року від			
					2015р.		2016р.	
					абсол.	відн.	абсол.	відн.
1.	Дохід від наданих послуг	46578,3	101330,4	175072,6	128494,3	275,8	73742,2	72,7

Продовж. табл. 3.6

2.	Витрати:							
2.1	постійні витрати, тис.грн.	25670,8	45670,3	67890,4	-16,4	-29,7	-6,3	-14
	питома вага постійних витрат, % до загального обсягу	55,1	45,0	38,7	-16,4	-29,7	-6,3	-14
2.2	змінні витрати, тис. грн.	37007,9	55897,1	107408,5	70400,6	190,2	51511,4	92,1
	рівень змінних витрат, % до доходу	79,4	55,1	61,3	-18,1	-22,7	6,2	11,2
2.3	разом витрат, тис. грн.	62678,7	101567,4	175298,9	112620,2	179,6	73731,5	72,5
	рівень витрат, % до доходу	134,5	100,2	100,1	-34,4	-25,5	-0,1	-0,09

Дані таблиці 3.6 вказують на те, що змінні витрати переважають над постійними на підприємстві ПП «Віб-центр». Постійні витрати зменшились на 16,4 тис.грн. за 2017р в порівнянні з 2015р., а також зменшились на 6,3

тис.грн в порівнянні з 2016р. Змінні витрати значно зросли, і становили 107408,5 тис.грн. в порівнянні з 37007,9 тис.грн. в 2015 році. Питома вага постійних витрат до загального обсягу зменшилась на 6,3%, а рівень змінних витрат до доходу зменшився на 34,4%.

Таким чином в 2017 році витрати на підприємстві ПП «Віб-центр» збільшились в порівнянні з попередніми роками. Враховуючи збільшення доходу від надання послуг підприємства виправданим є збільшення витрат на оплату праці, причиною чого є збільшення працівників на досліджуваному підприємстві.

Отже, проведений аналіз вказує на необхідність планування та аналізу суми та структури витрат. На підприємстві не проводиться планування та аналіз складу та структури витрат, тому доцільно було б ввести посаду економіста, оскільки отримана в результаті аналізу інформація є дуже корисною для керівництва підприємства. Або створити шаблони таблиць для автоматичного проведення розрахунків аналізу в розрахунковій програмі Excel.

Важливим питанням економічного аналізу є вивчення і вимір впливу факторів на величину досліджуваних економічних показників. Без глибокого всебічного вивчення факторів не можна зробити обґрунтованих висновків про результати діяльності досліджуваного підприємства, виявити резерви, обґрунтувати плани та управлінські рішення.

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного і системного вивчення та виміру впливу факторів на величину результативних показників.

Розрізняють наступні типи факторного аналізу:

- детермінований та стохастичний;
- прямий та зворотній;
- одно - та багатоступеневий;
- статичний та динамічний;
- ретроспективний та перспективний (прогнозний).

Детермінований факторний аналіз представляє собою методику дослідження впливу факторів, зв'язок яких з результативним показником носить функціональний характер, тобто коли результативний показник представлений у вигляді добутку, частки чи алгебраїчної суми факторів.

Стохастичний аналіз представляє собою методику дослідження факторів, зв'язок яких з результативним показником на відміну від функціональної є неповною, вірогідною (кореляційною). Якщо при функціональній (повній) залежності зі зміною аргументу завжди проходять відповідні зміни функції, то при кореляційному зв'язку зміна аргументу може дати кілька значень приросту функції в залежності від сукупності інших факторів, що визначають даний показник.

Основними завданнями факторного аналізу є:

- добір факторів для аналізу досліджуваних показників;
- класифікація та систематизація їх з метою забезпечення системного підходу;
- моделювання зв'язків між результативними та факторними показниками;
- розрахунок впливу факторів і оцінювання ролі кожного з них у змінюванні величини результативного показника.
- використання факторної моделі при прийнятті управлінських рішень.

Необхідно відзначити, що факторний аналіз витрат торговельного підприємства необхідний не тільки для аналізу досягнутого рівня витрат, але й обґрунтування управлінських рішень щодо їх мінімізації.

До факторів, що впливають на витрати досліджуваного підприємства відносять зовнішні та внутрішні фактори. До зовнішніх відносяться: ціни, тарифи, ставки на матеріальні витрати та послуги інших підприємств і галузей; ставки і оклади заробітної плати. До внутрішніх: обсяг наданих послуг; склад і структура витрат; оборотність активів; кваліфікація і продуктивність праці працівників підприємства.

Для виявлення резервів зменшення витрат досліджуваного підприємства особливу увагу приділяють витратам на оплату праці. Оренда, амортизація і утримання основних засобів займають також важливе місце у витратах підприємства. Підвищення продуктивності праці веде до зменшення кількості працівників та зниження витрат на оплату праці. Розрахунки продуктивності праці на ПП «Віб-центр» наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Визначення продуктивності праці на ПП «Віб-центр»

№	Показники	2016 рік, тис.грн.	2017 рік, тис.грн.	Відхилення	
				Абсолютне	Відносне
1.	Дохід від наданих послуг, тис.грн	101330,4	175072,6	73742,2	72,77
2.	Середня чисельність працівників	330	370	40	12,12
3.	Фонд заробітної плати, тис.грн	33754,9	47800,4	14045,5	41,61
4.	Продуктивність праці, розрахована на основі використання ресурсів. тис.грн	307,06	473,16	166,1	54,09
5.	Продуктивність праці, розрахована на основі використання фонду заробітної плати, тис.грн.	102,3	129,1	26,8	26,2

Отже, розрахунок продуктивності праці, свідчить про те, що при збільшення середньої кількості працівників продуктивність праці, розрахована на основі використання ресурсів збільшилась на 54,09 %, а продуктивність праці розрахована на основі використання фонду заробітної плати збільшилась на 26,2%. Таке збільшення продуктивності праці призвело до збільшення фонду заробітної плати на 41,6%. Загалом, підводячи підсумок, необхідно позитивно оцінити динаміку витрат досліджуваного підприємства. Заслуговує на позитивну оцінку перевищення темпів приросту продуктивності праці працівників підприємства (54,09%) над темпом приросту витрат на заробітну плату (41,6%).

Висновок до розділу 3

В даному розділі розкрита методика контролю витрат операційної діяльності. Встановлено, що контроль витрат операційної діяльності – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на витрати діяльності та їх рівень, на формування собівартості наданих послуг ПП «Віб-центр». В роботі представлена загальна модель внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр».

Проведені дослідження свідчать, що найпоширенішим видом контролю який здійснюється на ПП «Віб-центр», є наступний контроль. Наступний контроль є найбільш повним і глибоким підходом до вивчення основної діяльності підприємства. Він дозволяє встановити недоліки попереднього і поточного контролю. Такий контроль охоплює перевірку правильності і законності проведених господарських операцій на ПП «Віб-центр», виявляє порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому. Контроль витрат операційної діяльності повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат. В роботі запропонований алгоритм перевірки витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр», а також запропонований до впровадження робочий документ контролера, щодо вивчення Наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат операційної діяльності.

В роботі розкриті джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності. За результатами проведених досліджень, встановлено, що дохід від надання послуг значно збільшився на ПП «Віб-центр» за останній аналізований період. Так в 2016р. в порівнянні з 2015р. дохід збільшився на 275,8%, а в 2017р. в порівнянні з 2016р. майже на 1%.

В свою чергу сума витрат також дещо збільшилась. В 2016 р. в порівнянні з 2015 р. на 179,6 %, а в 2017р. в порівнянні з 2015р. також майже на 1%. Витрати на оплату праці, витрати на оренду та амортизаційні відрахування є найбільшими в складі витрат, їх питома вага складає

відповідно 33,2%, 19,9%, 17,8% за 2016 рік та 27,2%, 19,6% та 12,1% за 2017 рік. Наведені в таблиці 3.5 розрахунки вказують на те, що питома вага витрат на утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів та інші витрати зросла в структурі за 2017р. в порівнянні з 2016 роком.

Розрахунок продуктивності праці, свідчить про те, що при збільшення середньої кількості працівників продуктивність праці, розрахована на основі використання ресурсів збільшилась на 54,09 %, а продуктивність праці розрахована на основі використання фонду заробітної плати збільшилась на 26,2%. Таке збільшення продуктивності праці призвело до збільшення фонду заробітної плати на 41,6%. Загалом, підводячи підсумок, необхідно позитивно оцінити динаміку витрат досліджуваного підприємства. Заслуговує на позитивну оцінку перевищення темпів приросту продуктивності праці працівників підприємства (54,09%) над темпом приросту витрат на заробітну плату (41,6%).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ:

Під операційною діяльністю слід розуміти основну діяльність підприємства, яка пов’язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не підпадають під категорію інвестиційної чи фінансової діяльності.

В першу чергу, для прийняття грамотних управлінських рішень в аспекті управління витратами необхідно обґрунтовано провести класифікацію витрат. В роботі наведені відповідні ознаки класифікаційних груп витрат. Використання комплексу ознак витрат підприємства сприятиме ефективному

управлінню ними, і тим самим підвищенню конкурентоспроможності і ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

У випускній кваліфікаційній роботі здійснено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов’язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В роботі розкриті передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ПП «ВІБ-центр». Досліджуване підприємство здійснює свою діяльність за наступними напрямками: придбання житлових та виробничих приміщень; придбання сміття; електромонтажні роботи; інші види діяльності із придбання.

В середньому на досліджуваному підприємстві працює 25 осіб. Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від

господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, а також витрат на оплату праці.

Найприбутковішим роком за останні п’ять років був саме 2016 р. (сума чистого прибутку – 1041,1 тис.грн), а найгіршими роками були 2013р.- 2015р. Підприємство було збитковим в ті роки, на які припадає початок воєнних дій та погіршення ситуації в економіці нашої країни загалом. Разом з тим, вже в 2016 році підприємство перестало бути збитковим, та отримало прибуток.

Загальна вартість майна ПП «Віб-центр» за останній аналізований рік зменшилась (на 26,6%). Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в господарській діяльності ПП «Віб-центр» за 2013 – 2017 рр. відбулись позитивні зрушення у подоланні кредиторської і дебіторської заборгованості. Негативним є той факт, що майже всі поточні активи обслуговувались тільки за рахунок позикового капіталу, існує недостатність власних активів у загальній сумі всіх активів підприємства, що погіршує фінансову стабільність досліджуваного підприємства.

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи розкритий сучасний стан та надані рекомендації з удосконалення витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства. Відповідно до П(с)БО 16, собівартість реалізованих послуг складається з:

-виробничої собівартості послуг (включає прямі витрати та загальновиробничі витрати – змінні та постійні розподілені);

-нерозподілених загальновиробничих витрат;

-понаднормативних витрат.

Не включають до собівартості послуг адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Облік витрат виробництва на ПП «Віб-центр» ведеться в Журналі 5 або 5а. Журнал 5а призначений для використання рахунків 9 класу. В журналі 5 і

5а у першому розділі робляться записи за кредитом рахунків 90, 92 – 99. У розділі 3 Журналу 5 відображають записи за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 91, а в розділі 3 Журналу 5а – за кредитом рахунків 20 – 26, 28, 39, 65, 66, 80 – 84, 91. У другому розділі журналів 5 і 5а накопичуються витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати.

Для фіксації витрат виробництва на ПП «Віб-центр» використовуються наступні первинні документи: накладні, лімітно-забірні картки, виробничі звіти, акт на брак і відходи, табелі обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго - і теплопостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат.

В роботі наведений порядок узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства.

Узагальнені дані про витрати операційної діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів.

На відміну від стандартної форми «Звіту про фінансові результати», де виокремлюється, як мінімум, чотири види прибутку (валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток до оподаткування, чистий прибуток), у скороченій формі 2-м визначається тільки чистий прибуток як різниця між загальною величиною доходів і загальною сумою витрат.

В роботі надані рекомендації з удосконалення обліку витрат підприємства. Так, для впровадження у практику запропонованого підходу до формування собівартості послуг, Міністерству фінансів України доцільно внести зміни у п.19 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» та додаток до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». При цьому слід передбачити:

5) можливість застосування альтернативного порядку формування собівартості наданих послуг;

6) відображення загальновиробничих витрат у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) в однойменному рядку 2181.

Також, в роботі наведена деталізація загальновиробничих витрат та запропонована схема кодування рахунку, передбаченого для їх обліку, що сприятиме успішному управлінню процесом формування витрат за напрямами господарської діяльності на різних стадіях господарського циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково – управлінських завдань на ПП „Віб-центр».

В роботі розкрита організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем. Встановлено, що введення в практику автоматизованої системи обліку дозволяє комплексно вирішувати задачі не тільки щодо обліку, але й щодо контролю, аналізу, аудиту. Запропоновано до впровадження робочий документ «Результат перевірки організації аналітичного обліку витрат діяльності ПП «Віб-центр», який дозволить покращити роботу бухгалтерів щодо облікового відображення та перевірки витрат операційної діяльності підприємства.

В даному розділі розкрита методика контролю витрат операційної діяльності. Встановлено, що контроль витрат операційної діяльності – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на витрати діяльності та їх рівень, на формування собівартості наданих послуг ПП «Віб-центр». В роботі представлена загальна модель внутрішнього контролю витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр».

Проведені дослідження свідчать, що найпоширенішим видом контролю який здійснюється на ПП «Віб-центр», є наступний контроль. Наступний контроль є найбільш повним і глибоким підходом до вивчення основної діяльності підприємства. Він дозволяє встановити недоліки попереднього і поточного контролю. Такий контроль охоплює перевірку правильності і законності проведених господарських операцій на ПП «Віб-центр», виявляє

порушення і зловживання, а також дає можливість розробити заходи щодо усунення недоліків та їх попередження в майбутньому.

Контроль витрат операційної діяльності повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат.

В роботі запропонований алгоритм перевірки витрат операційної діяльності ПП «Віб-центр», а також запропонований до впровадження робочий документ контролера, щодо вивчення Наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат операційної діяльності.

В роботі розкриті джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності.

За результатами проведених досліджень, встановлено, що дохід від надання послуг значно збільшився на ПП «Віб-центр» за останній аналізований період. Так в 2016р. в порівнянні з 2015р. дохід збільшився на 275,8%, а в 2017р. в порівнянні з 2016р. майже на 1%.

В свою чергу сума витрат також дещо збільшилась. В 2016 р. в порівнянні з 2015 р. на 179,6 %, а в 2017р. в порівнянні з 2015р. також майже на 1%.

Витрати на оплату праці, витрати на оренду та амортизаційні відрахування є найбільшими в складі витрат, їх питома вага складає відповідно 33,2%, 19,9%, 17,8% за 2016 рік та 27,2%, 19,6% та 12,1% за 2017 рік. Наведені в таблиці 3.5 розрахунки вказують на те, що питома вага витрат на утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів та інші витрати зросла в структурі за 2017р. в порівнянні з 2016 роком.

Розрахунок продуктивності праці, свідчить про те, що при збільшення середньої кількості працівників продуктивність праці, розрахована на основі використання ресурсів збільшилась на 54,09 %, а продуктивність праці розрахована на основі використання фонду заробітної плати збільшилась на 26,2%. Таке збільшення продуктивності праці призвело до збільшення фонду заробітної плати на 41,6%. Загалом, підводячи підсумок, необхідно

позитивно оцінити динаміку витрат досліджуваного підприємства. Заслуговує на позитивну оцінку перевищення темпів приросту продуктивності праці працівників підприємства (54,09%) над темпом приросту витрат на заробітну плату (41,6%).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 388 с.

2. Барабаш, Н. С. Аналіз господарської діяльності [Текст] : Навч.посібник для студентів вищих навч.закладів / Н. С. Барабаш ; За ред.Є.В.Мниха. – К. : КНТЕУ, 2005. – 394с. – 29.82

3. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).

4. Бардаш С. В. Організаційні проблеми внутрішнього контролю та їх вплив на фінансові результати господарських товариств / С. В. Бардаш // Зб. наук. пр. Вінницького нац. аграрного ун-тету –Серія : Економічні науки – [Редколегія : Г. М. Калетнік (голов. ред.), 2011. – 320с.

5. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.

6. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.

7. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.

8. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.

9. Благой В.В. Роль контроля в системе управления. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В.В. Благой. - Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Вид-во ХНАДУ, Ч. 2. – 2007. – 260 с. – С. 153-154.

10. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2012. – 21 с.

11. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп’ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К.,2015. – 20 с.

12. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – No 4 (33). – С. 191-194.

13. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник/ Р.Ф. Бруханський - Тернопіль: ТНЕУ,2016.-480с.

14. Безруких П.С. Особливості класифікації витрат підприємств / П.С. Безруких // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29.

15. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. –Ж. : ЖДТУ. –2010. –No 2 (20). –С. 6-11.

16. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студ. вищих навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий та ін.; Під ред. Ф.Ф. Бутинця, Н. М. Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Ж.: ЖІТІ. ПП "Рута", 2012. — 576 с.

17. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.

18. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і переробле- не – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

19. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

20. Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболь. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.

21. Височин І. Державне регулювання торговельної діяльності в Україні та світі: порівняльний аналіз[Електронний ресурс] / І. Височин// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2010. № 3. С. 11-23. Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2010_3_3.pdf.

22. Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.:Економічні науки. — № 4 (54). — 2010. — С. 44—47.

23. Гаврилюк С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії торговельних підприємств / С. П. Гаврилюк // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2011. – № 4. – С. 74-80.

24. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.

25. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.

26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**.

27. Гриліцька А. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 11. – С. 52 – 58.

28. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_**eco**_2013_3_16.pdf

29. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепа. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.

30. Гринів В.Б., Гринів Б.В. Удосконалення факторного аналізу фінансових результатів торговельних підприємств . – Науковий вісник Ужгородського університету. – Спецвипуск. – Частина 2.- 2012.- С.154158

31. Дереза З.П. Контроль в системі управління: зв’язок понять / З.П. Дереза. – Наука і освіта 2015. –Дніпропетровськ, 2015. – с. 51.

32. Дорош. Н.І. Види шахрайства в аудит і /Дорош Н.І./ Економіка/ бізнес. – 2012. - №8 . –с.2.

33. 6. Редько О. Перспективи розвитку систем орієнтованого аудиту в Україні. / Редько О., Дмитренко І. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 9. — С. 50–54.

34. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю / [старший керівник програм М. Онищук Морозова]. – К. : International Finance Corporation World Bank Group, 2013. – 87 с.

35. Дорош Н. І. Комплексна аналітична перевірка підприємства / Н. І. Дорош // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - № 9(1). - С. 355-361.

36. Дроздова О.Г. Актуальні питання у сфері класифікації торгівлі: обліковий аспект / О.Г. Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз –Випуск № 3 (24). – 2012.– [Електронний ресурс] – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**.

37. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2012. – 1072 с.

38. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2013. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

39. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р., № 3125-XII // Голос України. – 29.05.1993.

40. Заріцька Н.М. Аналіз умов діяльності торговельних підприємств в Україні Н.М. Заріцька // Ефективна економіка: зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 117. – С. 76–83

41. Звітність підприємства : підручник для внз / М. І. Бондар [та ін.] М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПІЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.

42. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

43. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 431 с.

44. Інноваційні механізми стратегії фінансового управління : монографія : Геєць В.М.,Гура Н.О., Ловінська Л.Г.; ДННУ "Акад.фін. управління". – К., 2012. –1116с.

45. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (з чинними змінами та доповненнями).

46. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2012. – 360 с.

47. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43

48. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.

49. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.

50. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. dkrs.gov.ua

51. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

52. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

53. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. –2013. –№ 3. –С. 117-121.

54. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.

55. Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинович-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.

56. Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.

57. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2010. – 387 с.

58. Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. –№2. – С. 27-35.

59. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту витрат суб`єкта господарювання / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2015. — № 6. — С. 16–23.

60. Лугівська О.П. Особливості управління витратами обігу торговельного підприємства в умовах трансформаційних процесів.-Науковий

вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 4 (66).-С.54-59.

61. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : підручник / А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушакова. – К. : Вид. "Хрещатик", 1999. – 800 с.

62. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.

63. Максімова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максімова. – К., 2014. – 34 с.

64. Максімова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максімова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2010. – 588 с.

65. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д.М.Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. –2010. –№ 2.–С.163-171.

66. Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управління торговельним підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.

67. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: [издание на русском языке] ; пер. с англ.О. Аскери и др. – М. : Аскери АССА, 2006. – 1060 с. – (Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31 января 2006 года).

68. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затв. Наказом Міністерства економіки України від 22 травня 2002 р. № 145. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=145488.

69. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx

70. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. –Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/ control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.2012 181 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018. - Назва з екрана.

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua.

73. Мних Є. В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: монографія [Є.В. Мних, А. Д. Бутко, Г.О. Кравченко та ін] ; за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 232 с.

74. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 р., Частина 1 - 3 /Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В.– К.: АПУ, 2015 [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.apu.com.ua/.

75. Мних Є.В.Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. –К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –536с.

76. Назарова К. О. Контроль якості та його місце в умовах синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту / К. О. Назарова. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__50

77. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / К. О. Назарова.-К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015.-464 с. (Рецензія опублікована у журналі "Бізнес-інформ".- 2015.- № 8. - С.309

78. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2003 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

79. Никонович М.О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько. за ред. Є.В. Мниха. –К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –748 с.

80. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів, 2012. –No 722. –С. 172-176.

81. Оптова та роздрібна торгівля, терміни та визначення понять ДСТУ4302:2004: Національний стандарт України[Електронний ресурс]. http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_ otch_433.aspx

82. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів ” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела:http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/z0433-0113.

83. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.- аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.

84. Панченко І.А. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього контролю як напрям його подальшого розвитку /І.А. Панченко // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали VII міжнародної науково/практичної конференції, 16—17 травня 2014 р. / Відп. за вип..: проф. П.О. Куцик. — Львів, 2014. — 346 с.

85. Павлюк І.Г. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 , стр. 128

86. Партин Г.О.Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин –К.: УБС НБУ, 2008. – 219с.

87. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. –232 с.

88. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. – Д., – 2009. – 362 с.

89. Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, конролю та аналізу: матеріали Міжнародної науково/практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (16—17 жовтня 2015 р.). — Івано/Франківськ.: Вид/во ІФНТУНГ, 2015. — С. 232—234.

90. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291 (із змінами та доповненнями).

91. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ttp://zakon2.rada. gov.ua /laws/show/2755-17.

92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).

93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом МФУ від 31.12.99 № 318 (редакція від 09.08.2013)-Електронний ресурс] – Режим доступу : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**.

94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за №47/5238 (зі змінами і доповненнями).

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911. com/Res/PSBO/PSBO3.aspx

96. Про аудиторську діяльність Закон України від 22.04.1993 р., № 3125-XII // Голос України. – 29.05.1993 (зі змінами та доповненнями)

97. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Верховна Рада України / Закон, 16 липня 1999 року, № 996-14.

98. Про державне регулювання цін: Постанова Кабінету Міністрів № 715 від23.12.1992 р.[Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715-92-п.

99. Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібної торгівлі та закладах ресторанного господарства: Наказ Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України No 2 від 04.01.1997 р.

100. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://buhgalter911. com/Res/PSBO/ PSBO3.aspx .

101. Про затвердження Правил торгівлі на ринках: Наказ Міністерства економіки та зпитань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України та ін. N57/188/84/105 від 26.02.2002 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon3.rada.gov .ua/laws/show/z0288-02.

102. Про захист прав споживачів: Закон України No1023-XII від 12.05.1991 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov .ua/laws/show/1023-12.

103. Про ціни і ціноутворення: Закон України No1023-XII від від 21.06.2012 № 5007-VI [Електронний ресурс] Режим доступу: http://zakon2.rada.gov .ua/laws/show/1053.

104. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О. В Сметанко – К : КНЕУ, 2014. – 461 с

105. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012. – 628 с.

106. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць ; серія "Бухгалтерський облік,контроль і аналіз". –Житомир : ЖДТУ, 2011. –Вип. 3. Ч. 1. С. 324-334.

107. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. –аналіт. агентство», 2008. – 493 с.

108. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації// Бізнес Інформ. 2014. №7. - С. 225-229.

109. Роберт Н., Антони Основы бухгалтерського учета / Н.Роберт – М.: ИНФРА –М - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.sigma-consulting.ru/anthony.html

110. Романчук А.Л. Доходи: податковий та бухгалтерський аспекти // А. Романчук / (Бар, Україна) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2012/Economics/7_101212.doc.htm

111. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.

112. Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О.В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2013. — 436 с.

113. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.10 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2010. – 21 с.

114. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с. 479 44.

115. Сучасний аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.

116. Сєкіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. –2014. –№ 2. –С. 235-245. – Режим доступу до джерела: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gumZnphktei/2011_2/statti_2/sekirina/ sekirina.hm

117. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О.В. Сметанко. – К. : КНЕУ, 2013. – 436 с.

118. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія (Є.В Мних, С.В.Бардаш, К.О.Назарова та ін.); за ред. Є.В.Мниха. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2015. - 416с.

119. Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств[Електронний ресурс] / Т. В. Черничко. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ portal/chem_biol/nvnltu/18_5/117_Czernyczko

120. Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки // Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 10. – Кіровоград: КНТУ, - 2016.- С.. 315-325.

121. Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / В. О. Шевчук, Р. О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ч 1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Ужгород: УжНУ, 2010. –Вип. 29. –Спецвипуск. –С. 118-123.

122. Юрченко О.А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко //Економічний часопис -XXI 1-2(2)-2013.-С.52-55.

123. Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 /Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2012. – 21 с.

124. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – No 11. –3-7.

Додатки

Додаток А

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

КОДИ

1. Баланс **Форма № 1-м** Код за ДКУД **1801006**

на 31 грудня 2014 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		0,7
Основні засоби:	1010	50,3	55,6
первісна вартість	1011	130,1	131,6
знос	1012	(79,8)	(73,1)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	**1095**	**53,2**	**57,8**
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100		-
у тому числі готова продукція	1103		-
Поточні біологічні активи	1110		-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	150,0	140,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	10,2	5,6
у тому числі з податку на прибуток	1136		-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1560,0	1100,0
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	750,0	630,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	**1195**	**1870,0**	**1960,0**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**	-	
Баланс	**1300**		**1797,2**
Пасив	**Код рядка**	**На початок звітного року**	**На кінецьзвітного періоду**
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(10345,0)	(12475,2)
Неоплачений капітал	1425	-	

Усього за розділом I	**1495**	**(10226,5)**	**(12593,7)**
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	**1595**	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3670,0	3456,8
розрахунками з бюджетом	1620	120,7	3,5
у тому числі з податку на прибуток	1621		-
розрахунками зі страхування	1625		1,5
розрахунками з оплати праці	1630		0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	8359,0	11151,2
Усього за розділом III	**1695**	**12149,7**	**14611,5**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	
Баланс	**1900**	**1923,2**	**2017,8**

2. Звіт про фінансові результати
за 2014 р.

Форма № 2-м | Код за ДКУД | **18010 07**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попередн ього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	46 139,3	36780,9
Інші операційні доходи	2120	249,9	150,9
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	**2280**	**46 389,2**	**36931,8**
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(61 631,4)	(62340,7)
Інші операційні витрати	2180	(1 047,4)	(1200)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	**2285**	**(62 678,7)**	**(63540,7)**
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	**(16 289,5)**	**(26608,9)**
Податок на прибуток	2300	-	
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	**2350**	**(16 289,5)**	**(26608,9)**

Керівник _____ (підпис) Дяченко О.М. (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) Жекова А.С. (ініціали, прізвище)

Продовж. Додатку А

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

1. Баланс **Форма № 1-м** Код за ДКУД **1801006**

на 31 грудня 2015 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	0,7
Основні засоби:	1010	58,5	67,4
первісна вартість	1011	131,6	140,5
знос	1012	(73,1)	(73,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	
Інші необоротні активи	1090	-	
Усього за розділом I	**1095**	**57,8**	**68,1**
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	140,5	173,1
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	5,6	2,6
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1100,0	908,5
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	630,0	644,9
Витрати майбутніх періодів	1170	-	
Інші оборотні активи	1190	-	
Усього за розділом II	**1195**	**1960,0**	**1729,1**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**	-	
Баланс	**1300**	**1 797,2**	**1797,2**

Пасив	**Код рядка**	**На початок звітного року**	**На кінецьзвітного періоду**
1	2	3	4
I. Власний капітал			

Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(12475,2)	(16761,9)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	**1495**	**(12593,7)**	**(16643,4)**
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	**1595**	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3456,8	4988,2
розрахунками з бюджетом	1620	3,5	10,5
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	1,5	1,5
розрахунками з оплати праці	1630	0,0	0,0
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	11151,2	13440,4
Усього за розділом III	**1695**	**14611,5**	**18440,6**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	-
Баланс	**1900**	**2017,8**	**1797,2**

2. Звіт про фінансові результати
за 2015 р.

Форма № 2-м | Код за ДКУД | **18010 07**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	46578,3	46 139,3
Інші операційні доходи	2120	240,4	249,9
Інші доходи	2240		-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	**2280**	**46818,7**	**46 389,2**
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(62359,5)	(61 631,4)
Інші операційні витрати	2180	(560,5)	(1 047,4)
Інші витрати	2270		-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	**2285**	**(62920)**	**(62 678,7)**
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	**(16101,3)**	**(16 289,5)**
Податок на прибуток	2300		-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	**2350**	**(16101,3)**	**(16 289,5)**

Керівник _____ (підпис) Дяченко О.М. (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) Жекова А.С. (ініціали, прізвище)

Продовж. Додатку А

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

1. Баланс **Форма № 1-м** Код за ДКУД **1801006**

на 31 грудня 2016 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	0,7
Основні засоби:	1010	67,4	74,3
первісна вартість	1011	140,5	178,5
знос	1012	(73,1)	(103,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	**1095**	**68,1**	**75,8**
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	45,0
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	173,1	22,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	2,6	1,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	908,5	28 505,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	644,9	2852,6
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-

Усього за розділом II	**1195**	**1 729,1**	**31 426,6**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**	-	-
Баланс	**1300**	**1 797,2**	**31 740,0**
Пасив	**Код рядка**	**На початок звітного року**	**На кінецьзвітного періоду**
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(16 761,9)	(15 902,9)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	**1495**	**(16 643,4)**	**(15 784,4)**
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	**1595**	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	4 988,2	612,6
розрахунками з бюджетом	1620	10,5	16,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	1,5	-
розрахунками з оплати праці	1630	0,0	(0,6)
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	13 440,4	46 657,4
Усього за розділом III	**1695**	**18 440,6**	**47 286,1**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	-
Баланс	**1900**	**1 797,2**	**31 501,7**

2. Звіт про фінансові результати
за 2016 р.

Форма № 2-м | Код за ДКУД | **18010 07**

Стаття	**Код рядка**	**За звітний період**	**За аналогічний період попередн ього року**
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	101 330,4	46 139,3
Інші операційні доходи	2120	776,1	249,9
Інші доходи	2240	1,0	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	**2280**	**102 107,4**	**46 389,2**
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(99 124,3)	(61 631,4)
Інші операційні витрати	2180	(2 443,0)	(1 047,4)
Інші витрати	2270	-	-

Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	**2285**	**(101 567,4)**	**(62 678,7)**
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	**540,1**	**(16 289,5)**
Податок на прибуток	2300	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	**2350**	**540,1**	**(16 289,5)**

Керівник _____ Дяченко О.М.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ Жекова А.С.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Продовж. Додатку А
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

1. Баланс
на 31 грудня 2017 р.

Форма № 1-м Код за ДКУД **1801006**

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0,7	-
Основні засоби:	1010	74,3	93,1
первісна вартість	1011	178,5	324,1
знос	1012	(104,2)	(231,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	**1095**	**75,0**	**93,1**
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	45,0	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	22,6	233,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	1,3	2,3
у тому числі з податку на	1136	-	-

прибуток			
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	28 505,2	19 506,8
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	2 852,6	3 257,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	**1195**	**31 426,6**	**22 999,1**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**	-	-
Баланс	**1300**	**31 501,7**	**23 092,2**

Пасив	**Код рядка**	**На початок звітного року**	**На кінецьзвітного періоду**
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	118,5	118,5
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(15 902,9)	(15 359,2)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	**1495**	**(15 784,4)**	**(15 240,7)**
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	**1595**	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	612,6	1 017,0
розрахунками з бюджетом	1620	16,6	100,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	(0,6)	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	46 657,4	37 215,8
Усього за розділом III	**1695**	**47 286,1**	**38 332,9**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	-
Баланс	**1900**	**31 501,7**	**23 092,2**

2. Звіт про фінансові результати
за 2017 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	**Код рядка**	**За звітний період**	**За аналогічний період попередн-нього року**
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	175 072,6	101 330,4
Інші операційні доходи	2120	768,5	776,1
Інші доходи	2240	2,1	1,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	**2280**	**175 843,2**	**102 107,4**
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(171 592,4)	(99 124,3)
Інші операційні витрати	2180	(3 706,5)	(2 443,0)

Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	**2285**	**(175 298,9)**	**(101 567,4)**
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	**544,3**	**540,1**
Податок на прибуток	2300	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	**2350**	**544,3**	**540,1**

Керівник _____ Дяченко О.М.

Головний бухгалтер _____ Жекова А.С.

Додаток Б

Таблиця Б 1

Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства

№	Назва нормативно-правового документа	Характеристика
1	2	3
1.	Господарський кодекс України від 06.11.2017 №436-15 [26]	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між ПП «Віб-центр» та їх партнерами та контрагентами.
2.	Податковий кодекс України від 03.12.2017 № 2755-17	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.
3.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 11.06.2017 №996-14 (Редакція від 01.07.2018)	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Застосовується ПП «Віб-центр» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.

4.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2258-VIII від 21.12.2017	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, і спрямований на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначає основні положення щодо порядку визнання витрат від наданих послуг ПП «Віб-центр».
6	П(С)БО 9 «Запаси» від 01.01.2015 № z0751-99	Визначає методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Застосовується ПП «ВІб-центр» для правильного формування первинних документів та порядку відображення обігу запасів.
7	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 09.08.2013 № z0725-99	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями бухгалтерського обліку. Застосовується ПП «Віб-центр» для правильного формування первинних документів та порядку відображення дебіторської заборгованості.
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р № 73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
9	Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 30.09.2015 № 851-15	Встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів. Застосовується ПП «Віб-центр» для правильного формування та порядку обігу електронних документів.
10	План рахунків бухгалтерського обліку України від 18.03.2014 № z0892-99	Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства). Застосовується ПП «Віб-центр» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.
11	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов’язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб. Застосовується ПП «Віб-центр» для здійснення обліку та контролю за

	операцій підприємств і організацій	фінансовими потоками.
12	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 26.05.2017 № z0168-95	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами. Застосовується ПП «Віб-центр» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.
13	МСФЗ від 12.03.2013 № 929_010	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності ПП «Віб-центр», та формування проміжних фінансових показників.
14	МСБО 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 № 929_013	ПП «Віб-центр» повинна застосовувати цей Стандарт при підготовці та поданні фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)
15	МСБО 2 «Запаси» від 01.01.2012 № 929_021	Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.
16	МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012 № 929_045[55]	Цей Стандарт слід застосовувати для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, яка ТОВ «Камертон».
17	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» від 09.08.2013 № z0284-00	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується ПП «Віб-центр» для правильного формування первинних документів та порядку відображення фінансових інвестицій.
18	Методичні рекомендації з обліку запасів	Окреслює загальні операції, пов’язані із визнанням, оцінкою та обліковим відображенням операцій із запасами
19	Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань	Визначає порядок проведення інвентаризації
21	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх	Визначають складові витрат, які виникають при здійсненні збутової діяльності

	планування в господарської діяльності	
22	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва 24.07.2015 z0161-00,	Визначає порядок формування фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва
25	Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 720 від 15.06.2011 р.	Розкритий порядок застосування регістрів бухгалтерського обліку

Таблиця Б.2

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності підприємства

№ п/п	Джерело	Короткий зміст	Використання в роботі
1	Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2013. – 912 с.	Досліджуються особливості організації та ведення бухгалтерського фінансового обліку в тому числі обліку витрат	Використано при розгляді особливостей організації обліку витрат на вітчизняних підприємствах
2	Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./ За заг. Ред. Є.В.Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2005. – 395с.	У посібнику розкрито найважливіші питання сучасного аналізу господ-дарської діяльності. Ґрунтовно висвітлено методичне забезпечення аналізу господарської діяльності, його методи, організація та інформаційна база, а також методика аналізу господарської діяльності підприємств основних галузей національної економіки.	Даний підручник використано під час дослідження організації та методики аналізу витрат підприємства

3.	Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник/ Р.Ф. Бруханський - Тернопіль: ТНЕУ,2016.- 480с.	В підручнику а основі законодавчих та нормативних актів викладені теоретичні основи бухгалтерського обліку, організація та методика ведення обліку активів, власного капіталу та зобов'язань підприємств.	Використано при розгляді організації та методиці обліку витрат діяльності підприємства
4.	Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. Для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; За ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася. — К.: МАУП, 2014. — 968 с.	Досліджуються особливості організації бухгалтерського обліку у різних галузях народного господарства	Використано при розгляді особливостей організації обліку витрат діяльності досліджуваного підприємствах
5	Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібн. / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. – Львів : Бухгалтерський центр "Ажур", 2012.	Досліджуються основні проблемні аспекти відображення в бухгалтерському та податковому обліку витрат підприємства	Використано при розгляді обліку витрат
6	Івахненко В.О. Аналіз стану наукових досліджень щодо удосконалення системи показників звітності підприємства //Вісник житомирського технологічного університету №4 від 2017р.	Проаналізовано та систематизовано проблемні питання дисертаційних робіт, присвячених удосконаленню системи показників звітності підприємства, що дозволило окреслити перспективні напрями наукових досліджень	Використано в роботі під час оцінки порядку формування звітності підприємства.
7	Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення / Г.В. Власюк // Держава та регіони. - 2009. - № 6. - С.41-45.	Розкриті проблемні питання з організації обліку в тому числі обліку витрат субєктів господарювання	Використано під час надання рекомендацій з організації обліку витрат підприємства
8	Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К. : Знання, 2010. - 631 с.	У посібнику розкрито найважливіші питання фінансового обліку активів,капіталу та зобовязань підприємства	Використано під час оцінки фінансового обліку запасів підприємства
9	Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на	Досліджуються особливості організації первинного та аналітичного обліку на підприємстві.	Використано при розгляді організації документального оформлення обліку

	підприємстві. Навчальний посібник. – Тернопіль. -2010. -464 с.		запасів підприємства
10	Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навчальний посібник. К: Знання-Прес, 2013. – 349 с.	Питання методології обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення аудиту фінансових результатів, здійснення економічного аналізу з використанням сучасних інформаційних технологій.	Розглядається при дослідженні обліку загальновиробничих витрат в умовах застосування сучасних інформаційних технологій в розділі
11	Кулинич М.Б. Удосконалення методики складання та аналізу фінансової звітності підприємств // Економіка і суспільство. – 2016 р.№6-с.34-45	Розглянуто порядок складання та аналізу фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва.	Використано при удосконаленні теоретико-методичних засад формування фінансової звітності підприємства
12	Лахтіонова Л.А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л.А. Лахтіонова // Фінанси України. – 2012. – № 8. – С. 68-74.	Досліджено поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.	Використано під час вивчення сутності та класифікації витрат підприємства.
14	Никонович М.О. Організація і методика аудиту: Навч. посіб./М.О. Никонович, К.О. Редько, О.Я.Юрьєва; За ред.. Є.В.Мниха. - .К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2006. - 472	У навчальному посібнику розкрито найважливіші питання сучасного аудиту фінансової звітності. Ґрунтовно висвітлено методичне забезпечення аудиту, його методи, організація та інформаційна база.	Даний підручник використано під час дослідження організації та методики аудиту витрат підприємства
18	Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : 2010. – 629 с.	Досліджуються основні проблемні аспекти відображення обліку доходів та витрат на підприємствах різних галузей економіки	Використано при розгляді обліку витрат операційної діяльності
19	Сльозько Т. Управлінський облік чи управлінська	В статті розривається порядок застосування управлінського обліку на вітчизняних	Використано під час дослідження порядку застосування

	стратегія? // Бухгалтерський облік і аудит.-2006.-№2.-с.49-54	підприємствах.	управлінського обліку витрат на підприємстві.
20	Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія / Т.А. Гоголь. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с	Розкрито порядок обліково-аналітичного забезпечення управління підприємств малого бізнесу	Використано під час розкриття методики обліку та аналізу формування фінансової звітності
21	Безверхий К. Як заповнити спрощений фінзвіт / К. Безверхий // Баланс Агро. − 2017. − № 1 (517). − С. 17−18.	Розкритий порядок заповнення спрощених форм фінансової звітності підприємства	Використано під час формування фінансової звітності підприємства

Додаток В

Графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку витрат ПП „ВІБ-центр”

№ з/п	Назва документа	Хто подає документ	Термін подання	Порядок подання	Кому подається документ	Термін перевірки документа
1	2	3	4	5	6	7
1	Акт на списання основних засобів	Матеріально-відповідальна особа	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтеру з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
2	Рахунок на оплату	Економіст відділу МТЗ	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтер з обліку розрахунків	На протязі звітного місяця
3	Калькуляція	Економіст планового відділу	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтер з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
4	Акт виконаних робіт	Постачальник послуг	У разі необхідності	Окремо	Бухгалтер з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
5	Вимога на списання	Комірник	Наприкінці кожної декади	За звітом	Бухгалтеру з обліку запасів та витрат	На протязі звітного місяця
6	Звіт про	Економіст	На протязі	За звітом	Бухгалтер з	На протязі

	використання коштів, виданих на відрядження …		звітного місяця		обліку розрахунків	звітного місяця

Додаток Г

Пояснювальна записка

За даними рис. Г.1 найприбутковішим роком за останні п’ять років був саме 2016 р. (сума чистого прибутку – 1041,1 тис.грн), а найгіршими роками були 2013р.- 2015р. Підприємство було збитковим в ті роки, на які припадає початок воєнних дій та погіршення ситуації в економіці нашої країни загалом. Разом з тим, вже в 2016 році підприємство перестало бути збитковим, та отримало прибуток.

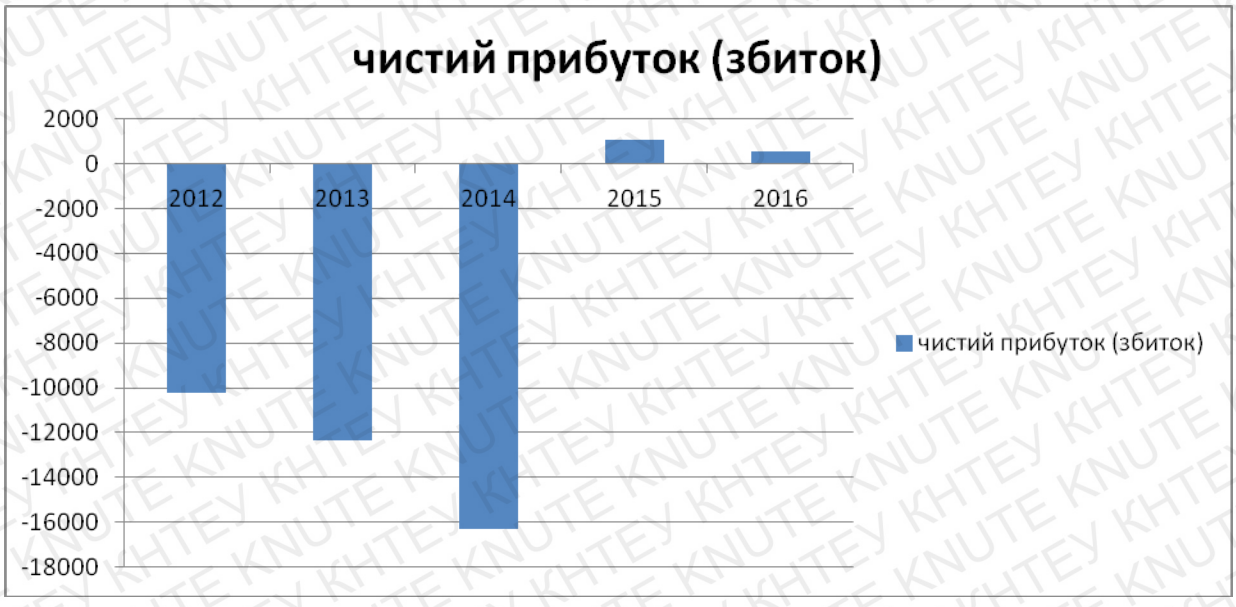


Рис. В.1 Динаміка чистого прибутку ПП «Віб-центр» за 2013-2017 рр.

Підприємство здійснює оперативний, статистичний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також подає звітність у встановленому порядку та обсязі до органів державної статистики, державної фіскальної служби та державних цільових фондів.

Організація бухгалтерського обліку на даному підприємстві регламентується наказом №3-0 “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, який регламентує єдині (постійні) принципи, методи і процедури при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в господарській діяльності підприємства. В даному наказі зазначено, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання й обробки документів, регістрів і звітності протягом встановленого строку несе власник, який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами.

Для того щоб надати оцінку фінансового стану діяльності досліджуваного підприємства, необхідно оцінити зміну основних економічних показників діяльності підприємства за останні роки (табл. В.1).

З даних, наведених в табл. 1.2 бачимо, що загальна вартість майна ПП «Віб-центр» за останній аналізований рік зменшилась (на 26,6%). Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням оборотних активів а саме іншої поточної дебіторської заборгованості. Зменшення даної статті балансу, свідчить про покращення розрахункової дисципліни на базовому підприємстві.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи в більшій мірі формуються за рахунок основних засобів.

Дана стаття активів за аналізований період збільшилась, що свідчить про покращення оснащеності та якісного стану основних засобів підприємства.

Таблиця Г.1

Динаміка основних економічних показників фінансово-господарської діяльності

ТОВ «Сієста» за 2014-2017 рр.

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення, %			
						2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
3. Необоротні активи :	**53,2**	**57,8**	**68,1**	**75,8**	**93,1**	8,6	17,8	9,1	25,30
Основні засоби	50,3	55,6	67,4	74,3	93,1	10,5	21,2	10,2	25,30
4. Оборотні активи:	**1870,0**	**1960,0**	**1729,1**	**31426,6**	**22999,1**	4,8	-11,7	1717,5	-26,8
Запаси	-	-	-	45,0	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за товари,роботи, послуги	150,0	140,5	173,1	22,6	233,0	-6,3	23,2	-86,9	930,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	10,2	5,6	2,6	1,3	2,3	-45,1	-53,5	-50	76,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	1560,0	1100,0	908,5	28505,2	19506,8	-92,95	-17,4	3037,1	-31,5
Грошові кошти та їх еквіваленти	750,0	630,9	644,9	2852,6	3257,0	-15,8	2,21	342,3	14,1

Продовж. табл. В.1

Капітал та зобов’язання									
Зареєстрований капітал	118,5	118,5	118,5	118,5	118,5	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-10345,0	-12475,2	-16761,9	-15902,9	-15359,2	20,5	34,3	-5,1	-3,4
Власний капітал	**-10226,5**	**-12593,7**	**-16643,4**	**-15784,4**	**-15240,7**	23,1	32,1	-5,1	-3,4
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3670,0	3456,8	4988,2	612,6	1017,0	-5,8	44,3	-87,7	66,0
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	120,7	3,5	10,5	16,6	100,1	-97,1	200	58,0	503,0
Інші поточні зобов’язання	8359,0	11151,2	13440,4	46657,4	37215,8	33,4	20,5	247,1	-20,2
Поточні зобов’язання	**12149,7**	**14611,5**	**18440,6**	**47286,1**	**38332,9**	20,2	26,2	156,4	-18,9
Валюта балансу	**1923,2**	**2017,8**	**1797,2**	**31501,7**	**23092,2**	4,91	-10,9	1652,8	-26,6

Рис. В.2. Динаміка активів ПП «Віб-центр» за 2014 р.-2017 рр.

Аналізуючи динаміку активів ПП «Віб-центр», можна простежити різке зростання іншої поточної дебіторської заборгованості за останні два роки. Так, в 2013 році дана стаття активів складала – 1560,0 тис.грн, а вже в 2017 році -19506,8 тис.грн.

Найліквідніші активи (грошові кошти) також збільшились за останні два роки, що свідчить про покращення структури активів, та покращення платоспроможності підприємства.

Що ж до джерел формування активів, необхідно відзначити, що оборотні активи фінансуються за рахунок власного оборотного капіталу і поточних зобов'язань підприємства.

Зареєстрований капітал товариства складає 118,5 тис.грн. За рахунок наявності непокритого збитку величина власного капіталу має від'ємне значення та стрімко зростає, що є негативною динамікою.

Ліквідність характеризує здатність підприємства швидко перетворити активи на гроші. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізується достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – короткострокової кредиторської заборгованості.

Ліквідність підприємства в короткостроковому періоді визначається його можливостями покрити свої короткострокові зобов'язання. Під короткостроковим періодом умовно розуміється строк до одного року, хоча іноді він також ототожнюється з операційним циклом

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється за даними балансу, шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнта покриття, коефіцієнта швидкої ліквідності, коефіцієнта абсолютної ліквідності та чистого оборотного капіталу. Розрахунки наведені в табл. Г.2.

Таблиця Г.2

Показники ліквідності ПП «Віб-центр» за 2014-2017 рр.

Показники	Норм. знач.	на 31.12.14	на 31.12.15	на 31.12.16	на 31.12.17
Коефіцієнт покриття	> 2	2,9	4,4	7,6	0,6
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 –1,0	34,04	47,7	44,4	39,6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 –0,25	94,3	90,07	88,5	84,3

Із даних таблиці 1.5 видно, що динаміка коефіцієнта покриття в 2017 році погіршилась – по-перше, його величина стала меншою за критичне значення 2,0, по-друге, у підприємства відчувається брак ресурсів, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань.

Негативна тенденція спостерігалась за коефіцієнтом швидкої ліквідності: ні на одну звітну дату його величина не відповідала оптимальному значенню 0,7 – 1,0, а була занадто малою, тобто платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань навіть за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами обмежені.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності за аналізований період не відповідає оптимальним значенням. Це свідчить про те, що підприємство не вважало за

потрібне створювати достатні високоліквідні активи з метою, у разі необхідності, негайного погашення частки поточних боргів.

Досить важливого значення для роботи підприємств в умовах ринкової економіки набуває їх фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Запас джерел власних коштів означає запас фінансової стійкості підприємства при тій умові, що його власні кошти перевищують запозичені. Як видно з рис. В.3 ПП «Віб-центр» є фінансово не стійким та фінансово залежним від зовнішніх джерел фінансування. За рахунок наявності непокритого збитку сума власного капіталу має від`ємне значення.

Рис. В.3 Динаміка власного капіталу ПП «Віб-центр» за 2013-2017 рр.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в господарській діяльності ПП «Віб-центр» за 2013 – 2017 рр. відбулись позитивні зрушення у подоланні кредиторської і дебіторської заборгованості. Негативним є той факт, що майже всі поточні активи обслуговувались тільки за рахунок позикового капіталу, існує недостатність власних активів у загальній сумі всіх активів підприємства, що погіршує фінансову стабільність досліджуваного підприємства.

Довідка

про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи

Дана студенту другого курсу факультету обліку, аудиту та інформаційних систем Київського національного торговельно-економічного університету Колгановій Олександрі Олександрівні в тому, що матеріали її випускної кваліфікаційної роботи на тему « Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності комунального підприємства», виконаної на матеріалах підприємства ПП «ВІБ-центр» розглянуті.

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

Зокрема:

- пропозиції щодо удосконалення форм звітності підприємств комунального господарства;
- пропозиції щодо вдосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності комунального підприємства;
- методика контролю витрат операційної діяльності комунального підприємства.

Головний бухгалтер

М.П.

Рецензія
на випускну кваліфікаційну роботу студентки Колганової Олександри Олександрівни

Тема: «Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності комунального підприємства»

Спеціальність: «Облік і оподаткування»

Освітній ступінь: магістр

Підприємство: ПП «Віб-центр»

Актуальність теми дослідження: В умовах відкритої економіки потребують удосконалення систему управління витратами операційної діяльності комунальних підприємств. Проблеми обліку витрат операційної діяльності набувають особливого значення при обчисленні суми понесених витрат та обрахунку собівартості наданих послуг, оскільки вони формують виробничу собівартість послуг.

Ступінь використання практичних матеріалів

При дослідженні були використані фактичні дані ПП «ВІБ-центр», зокрема, первинні документи, облікові регістри та фінансова звітність.

Практична значущість роботи, реальність впровадження пропозицій в практику

Випускна кваліфікаційна робота містить пропозиції щодо удосконалення обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності комунального підприємства ПП «ВІБ-центр». Дані пропозиції мають прикладний характер і частково впроваджені на підприємство.

Достовірність інформації

Інформація про діяльність ПП «ВІБ-центр» за 2013-2017 рр. представлена у випускній кваліфікаційній роботі є достовірною.

Загальний висновок і оцінка роботи. Випускна кваліфікаційна робота студентки Колганової Олександри Олександрівни виконана на тему «Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності комунального підприємства» відповідає теоретичним та практичним вимогам, що висуваються до подібного роду досліджень, носить завершений характер та рекомендується до захисту.

Посада _____

(П.І.Б.)

"ВІБ-ЦЕНТР" Ідентифікаційний код 35470917

"__" листопада 2018 р.

(підпис) М.П.