

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»

Факультет програмної інженерії та бізнесу

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

Пояснювальна записка до дипломної роботи

магістра

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему «Облік, аудит і аналіз витрат обігу торговельних підприємств»

ХАІ.604.6-9600 1/2.21В.071.419-9/19 ПЗ

Виконав: студент 6 курсу групи 6-9600 1/2
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Мостіпан І.Л.

(прізвище й ініціали студента)

Керівник Тофанюк О.В.

(прізвище й ініціали)

Рецензент Михайленко Д.Г.

(прізвище й ініціали)

Національний аерокосмічний університет ім. М.Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»
Факультет програмної інженерії та бізнесу
Кафедра фінансів, обліку і оподаткування
Освітньо-кваліфікаційний рівень **магістр**
Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри №604 _____

“ _____ ” _____ 20__ року

З А В Д А Н Н Я ДО ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

студентові Мостіпану Ігореві Леонідовичу _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Облік, аудит і аналіз витрат обігу торговельних підприємств.
2. Керівник роботи к.е.н., доцент, Тофанюк Ольга Володимирівна _____
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я, по батькові)
3. Затверджено наказом вищого навчального закладу від “02” грудня 2020 р. № 1096-уч
4. Строк подання студентом роботи 22 лютого 2021 р.
5. Вихідні дані до роботи:
 - баланс, звіт про прибутки і збитки підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016 – 2020 роки;
 - основні економічні показники роботи підприємства за 2016 – 2020 роки;
 - інформація з управлінського обліку витрат підприємства;
6. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)
ВСТУП

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ

2 МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ
ОБІГУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3 ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА
ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД»

4 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ
ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД»

7. Перелік графічного матеріалу

- *презентація обсягом 15 слайдів, в якій відображено результати роботи;*
- *роздруковані слайди презентації в форматі А4 в 3 прим.*

7. Дата видачі завдання 12 жовтня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Етап	Назва етапу дипломної роботи	Строк виконання етапу	Примітка
1	<i>Збір матеріалу для теоретичного обґрунтування роботи</i>	<i>Жовтень 2020р.</i>	
2	<i>Проведення дослідження діючої методики обліку та аналізу витрат підприємства</i>	<i>Листопад 2020р.</i>	
3	<i>Проектування моделі обліку витрат</i>	<i>Листопад 2020р.</i>	
4	<i>Розробка системи показників аналізу ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами</i>	<i>Грудень 2020р.</i>	
5	<i>Оцінювання ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами</i>	<i>Грудень 2020р.</i>	
7	<i>Написання роботи</i>	<i>Січень 2021р.</i>	
8	<i>Попередній захист</i>	<i>22.02.2021 р.</i>	

Студент _____ Мостіпан І.Л. _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ Гофанюк О.В. _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до дипломної роботи магістра містить: 138 сторінки, 21 рисуноків, 35 таблиць, 30 літературних джерел, 8 додатків.

Об'єкт дослідження – процес обліку та аналізу витрат роздрібного торговельного підприємства.

Мета роботи – теоретичне обґрунтування й розробка науково-методичних рекомендацій щодо підвищення ефективності обліку й аналізу витрат торговельного підприємства.

В першому розділі роботи подано теоретичні основи організації обліку витрат на торговельному підприємстві. В другому розділі роботи подано методологічні основи обліку, аудиту та аналізу витрат обігу на торговельному підприємстві. В третьому розділі проведено аналіз сучасного стану організації обліку та аналізу витрат на підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд». В четвертому розділі доведено принципову можливість підвищення ефективності обліку та управління витратами торговельного підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за бізнес-процесами за рахунок удосконалення моделі обліку та аналізу витрат.

ЕФЕКТИВНІСТЬ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ВИТРАТИ ОБІГУ, ПІДПРИЄМСТВО ТОРГІВЛІ.

РЕФЕРАТ

Объяснительная записка к дипломной работе магистра содержит: 138 страниц, 21 рисунок, 35 таблиц, 30 литературных источников, 8 приложений.

Объект исследования - процесс учета и анализа затрат розничного торгового предприятия.

Цель работы - теоретическое обоснование и разработка научно-методических рекомендаций по повышению эффективности учета и анализа затрат предприятия.

В первом разделе работы представлены теоретические основы организации учета затрат на торговом предприятии. Во втором разделе работы представлены методологические основы учета, аудита и анализу издержек обращения на торговом предприятии. В третьей главе проведен анализ современного состояния организации учета и анализа затрат на предприятии ООО «Юник Трейд». В четвертом разделе доказана принципиальная возможность повышения эффективности учета и управления затратами торгового предприятия ООО «Юник Трейд» за бизнес-процессами за счет совершенствования модели учета и анализа затрат.

ЭФФЕКТИВНОСТЬ, УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ, РАСХОДЫ ОБОРОТА, ПРЕДПРИЯТИЕ ТОРГОВЛИ.

ABSTRACT

The Explanatory message to diploma work of master's degree contains: 138 pages, 21 pictchers, 35 tables, 30 sources, 8 apps.

The object of study - the process of accounting and cost analysis of retail trade enterprises.

The purpose of the work is the theoretical substantiation and development of scientific and methodical recommendations on increase of efficiency of the account and the analysis of expenses of the trading enterprise.

The first section of the work presents the theoretical foundations of the organization of cost accounting in a commercial enterprise. The second section of the work presents the methodological basis of accounting, auditing and analysis of turnover costs in a commercial enterprise. In the third section, an analysis of the current state of accounting and cost analysis at the company LLC "Unique-Trade". The fourth section proves the fundamental possibility of improving the efficiency of accounting and cost management of the trading company LLC "Unique-Trade" for business processes by improving the model of accounting and cost analysis.

EFFICIENCY, ACCOUNTING, ANALYSIS, AUDIT, TURNOVER COSTS, TRADE ENTERPRISE.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ.....	9
1.1 Економічний зміст витрат та завдання їх обліку.....	9
1.2 Нормативне та інформаційне забезпечення обліку витрат.....	19
1.3 Значення витрати обігу в системі економічних показників.....	24
2 МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОБІГУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	36
2.1 Фактори, що впливають на витрати обігу.....	36
2.2 Роль обліку аудиту і аналізу витрат обігу в забезпеченні ефективності діяльності підприємства.....	41
2.3 Напрямки удосконалення обліку, аудиту та аналізу витрат обігу торговельних підприємств.....	44
3 ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД».....	52
3.1 Загальна характеристика та фінансові показники діяльності підприємства за 2016-2020 роки.....	52
3.2 Дослідження методики обліку витрат на підприємстві.....	61
3.3 Аналіз ефективності обліку витратами за традиційною методикою.....	82
4 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД».....	92
4.1 Проектування моделі обліку витрат.....	92
4.2 Розробка системи показників аналізу ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами.....	99
4.3 Поточне та перспективне оцінювання ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами.....	107
ВИСНОВКИ.....	116
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	118
ДОДАТКИ.....	121

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку підприємств торгівлі відбувається в умовах гострої конкуренції та характеризується пошуком дієвих форм, методів і технологій управління ними. У таких умовах успіх кожного торговельного підприємства визначається ефективністю його діяльності, яка обумовлюється ступенем задоволення потреб споживачів з мінімальними витратами. Від ефективності обліку та управління витратами підприємства залежить як його фінансовий результат діяльності, так і частка підприємства на ринку. Тому саме ефективний облік, аудит і аналіз витрат обігу забезпечує досягнення конкурентоспроможності підприємства, що зумовлює необхідність подальшого проведення досліджень у даній галузі.

Вагомий внесок в розробку питань аналізу витрат підприємства зробили у своїх працях вітчизняні та закордонні вчені-економісти: М.І. Баканов, Ф.Ф. Бутинець, Н.О. Власова, С.Ф. Голов, К. Друрі, Р. Ентоні, Л.І Кравченко, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, Л.О. Омелянович, Г.А. Савицька, А.Д. Шеремет та інші. Однак, переважна більшість проведених наукових досліджень, результатом яких є розроблені методичні рекомендації з обліку та управління витратами, стосуються особливостей функціонування підприємств виробничої сфери, які суттєво відрізняються від умов діяльності суб'єктів господарювання сфери обігу.

Недостатня розробленість теорії, нерозв'язаність проблем концептуального, методологічного, методичного й практичного характеру в обліку, аудиті і аналізі витрат обігу торговельного підприємства визначають актуальність теми дослідження, її завдання та зміст.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування й розробка науково-методичних рекомендацій щодо підвищення ефективності обліку й аналізу витрат торговельного підприємства. Для досягнення поставленої мети було сформульовано і вирішено наступні наукові завдання, які визначили логіку та структуру магістерської роботи:

- виділити роль системи обліку та управління витратами в забезпеченні ефективності діяльності підприємства;
- узагальнити напрямки удосконалення моделі обліку та аналізу при формуванні системи управління витратами;
- дослідити методику обліку й аналізу витрат на підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 рр.;
- розробити модель обліку витрат за бізнес-процесами товароруху;
- розробити систему показників аналізу ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами товароруху;
- здійснити поточне та перспективне оцінювання ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами товароруху.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу витрат роздрібного торговельного підприємства.

Предметом дослідження виступають теоретичні, методологічні і практичні аспекти обліку та аналізу витрат підприємств торгівлі в розрізі бізнес-процесів товароруху.

Методи дослідження. Методологія дослідження побудована на базі сучасних теорій управління витратами, що враховують об'єктивність змін, які відбуваються під впливом мінливого зовнішнього середовища. Емпіричною і фактологічною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем управління витратами торговельних підприємств, статистичні та звітні дані про результати функціонування торговельних підприємств, чинне законодавство України, що регламентує фінансову діяльність.

Для проведення дослідження були використані такі методи: методи аналізу та синтезу (для уточнення сутності витрат та витрат обігу, узагальнення методів управління ними); статистичного і техніко-економічного аналізу (для вивчення сучасного стану й перспектив розвитку підприємств торгівлі України; економіко-математичного моделювання (для визначення основних тенденцій розвитку товарообороту, його структури, вивчення впливу ефективності витрат на частку ринку підприємства); графічний (для визначення структури та

динаміки розвитку фінансових показників підприємства). Головні висновки сформульовано на засадах методів системного аналізу та наукової абстракції.

При виконанні роботи застосовано також методи порівняльного аналізу, матричного позиціонування. Обробка отриманих результатів здійснювалася з використанням сучасних інформаційних технологій.

Наукова новизна результатів дослідження. У магістерській роботі на основі системного комплексного дослідження складових елементів аналітичної підсистеми управління суб'єктом господарювання запропоновані нові наукові рішення щодо обліку та аналізу витрат за бізнес-процесами товароруку, основні з яких полягають у наступних теоретичних та методичних розробках. Результати дослідження отримані особисто автором і полягають в наступному:

Удосконалено:

методичний підхід до визначення поточного та перспективного рівня ефективності обліку та управління витратами в розрізі бізнес-процесів товароруку на основі інтегрального показника, застосування якого дозволить підвищити ефективність обліку та управління підприємством торгівлі в плановому періоді відповідно до визначеної стратегії.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези доповіді на міжнародній науковій конференції обсягом 1 друк. арк.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ

1.1 Економічний зміст витрат та завдання їх обліку

Діяльність будь – якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Сукупність всіх цих витрат і складає поточні витрати підприємства.

Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [4]. В даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства.

Згідно Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 2.03.2010 р. № 266 поточні витрати підприємства – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально – речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [3].

В свою чергу, в бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов:

а) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками.

б) визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо).

в) негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів тощо).

г) можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів[9].

З точки зору всього суспільного виробництва витрати виробництва поділяються на витрати суспільства і витрати його первинних ланок – підприємств. З позиції суспільного виробництва до витрат належать витрати, що відображені у вартості кінцевої продукції.

Витрати підприємства на виробництво являють собою важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки і відтворюють у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.

На рівні підприємства одночасно існує два підходи до визначення витрат виробництва: бухгалтерський та економічний. В економічних дослідженнях особливу цінність мають економічні витрати, а в господарській практиці – бухгалтерські витрати. Саме бухгалтерські витрати законодавчо закріплені в законах про податок на прибуток підприємств.

При з'ясуванні сутності витрат слід пам'ятати, що їх існування в економіці зумовлено рідкістю ресурсів і можливістю їх альтернативного використання. Якщо для виробництва деякого конкретного товару використано певні ресурси, то це означає, що їх застосування вже неможливе для виробництва якогось іншого товару. Витрати в економіці пов'язані з відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів і послуг. Отже, витрати, які слід урахувати при прийнятті економічних рішень, – це завжди альтернативні витрати, тобто альтернативна вартість (цінність) ресурсів при найдоцільнішому, альтернативному варіанті їх застосування. Витрати на оплату

ресурсів здійснюються в грошовій формі і часто називаються економічними витратами.

Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Янчева, Т.П. Остапчук, С.І. Якименко у своїх працях при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Відрізняють поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь – якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [9]. Дане тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти.

Такі економісти як: М.І. Баканов, С.М. Капелюш, Л.П. Петров, А.М. Фрідман, А.А. Макарова та інші головну увагу приділяли витратам обігу, під якими розумілись суспільно – необхідні витрати живої та уречевленої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання – з іншого, а також з домінуванням економічної теорії К. Маркса щодо економічної природи витрат.

В економічній теорії і практиці господарювання використовуються різні системи обліку витрат виробництва, їх групування за окремими ознаками тощо. Це значною мірою ускладнює процеси дослідження обліку витрат виробництва.

Важливим питанням, на базі якого має формуватися методологія дослідження обліку витрат виробництва на промислових підприємствах, є їх класифікація за певними ознаками.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів.

Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами [27].

Враховуючи те, що поділ витрат спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління, в літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації. Найпоширенішою є класифікація витрат залежно від цілей управління за трьома напрямками, що представлено в Додатку А.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються залежно від зміни обсягу виробництва. Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно стосовно зміни обсягу виробництва. Непропорційні витрати поділяються на прогресивні і дегресивні. Прогресивні витрати зростають більшими темпами, ніж обсяг. Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяг виробництва. Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними із зміною обсягу виробництва. Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць). Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю понад раз на місяць і можуть скеровуватися на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу. Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати) [24].

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. До прямих належать ті витрати, які можна безпосередньо пов'язати з об'єктом калькулювання, вони можуть бути прямо введені до собівартості певних видів продукції. Непрямими витратами вважаються ті, які зумовлені виробничою діяльністю, але не можуть бути безпосередньо пов'язані з об'єктом калькулювання. Такі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції та вводяться до собівартості непрямим шляхом, за допомогою спеціальних методів розподілу. Накладні витрати розподіляються на виробничі і невиробничі. До виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом продукції. Невиробничі витрати – це всі інші витрати, які несе підприємство та які не пов'язані з виробництвом продукції. Отже, невиробничі накладні витрати містять адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента витрат і не підлягають розкладанню. До комплексних належать витрати, які містять декілька економічних елементів.

Витрати на продукт містять витрати, пов'язані з виробництвом продукції, тоді як витрати періоду – це витрати, що не входять до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Класифікація витрат за відношенням до звітного періоду необхідна для визначення собівартості продукції, виробленої у звітному періоді, хоча до собівартості продукції звітного періоду входять не тільки ті витрати, що мали місце в даному періоді, але й ті, що не здійснені у цьому періоді, але до нього віднесені.

Розподіл витрат на плановані і не плановані дає змогу визначити плановий розмір витрат та планову собівартість продукції, а також виділити в фактичних витратах незаплановані виробничі витрати. Розподіл витрат на нормовані і ненормовані зумовлений нормативним методом обліку витрат виробництва та покликаний забезпечити контроль за цими витратами шляхом виявлення відхилень від норм (безпосередньо в технологічному процесі) з метою раціонального використання ресурсів.

Продуктивні витрати – це витрати, які передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – не обов’язкові, що виникають в результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Контрольовані витрати – це такі витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати та контролювати їх. Неконтрольовані – це такі витрати, на які менеджер не може безпосередньо впливати та контролювати їх. Таке групування витрат є важливим для контролю діяльності окремих підрозділів.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена в результаті прийняття відповідного рішення. Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття певного рішення.

Технологічні витрати обумовлені (передбачені) технологією виробництва та безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції. Організаційні витрати – це витрати на управління виробництвом.

Вхідні витрати – це засоби, які були придбані, є в наявності і очікується, що вони повинні принести дохід в майбутньому. Якщо ці засоби були витрачені для одержання доходу і втратили властивість приносити дохід в майбутньому, то вони перетворюються у спожиті і враховуються на рахунку прибутків і збитків [24].

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за

витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

Види витрат, які відносяться різними авторами до аналогічних напрямів класифікації витрат, є досить різними. Також в одних авторів певні види витрат зустрічаються в одному напрямі, а в інших – в іншому[18].

Враховуючи тему дослідження зупинимося більш детально на класифікації операційних витрат.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

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

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойка;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- амортизація;

– інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

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

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

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

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп. 22 – 25 П(С)БО 16, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо [4]. Таким чином, важливе місце в управлінні підприємством та системі його обліку займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти та на які рахунки відносити. За таких умов необхідною є класифікація видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відображатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства, а саме: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний, маркетинговий та інвестиційний, що сприятиме

глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, надаючи можливість розглядати дані види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

1.2 Нормативне та інформаційне забезпечення обліку витрат

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Що стосується витрат на виробництво та собівартості продукції, то вони регулюються і опираються при своєму визначенні на цей закон.

Також одним із основних нормативних документів являється Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», який містить загальні положення, визнання, склад, обрахунки, їх ведення в бухгалтерській звітності. П(С)БО 16 є повним відображенням сутності витрат, дає їм повну характеристику.

Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таке визначення поняття «витрати» передає зміст витрат діяльності, які відображаються у Звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу. Оскільки, відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується ні зміною величини активів, ні зміною величини пасивів, а призводить до змін в структурі активу підприємства [11].

У податковому обліку використовують поняття «валові витрати», які, відповідно до ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР (зі змінами та

доповненнями), являють собою суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Валові витрати визначаються за правилом першої події з метою обчислення розміру оподаткованого прибутку і на передають зміст поняття «витрати виробництва» з точки зору процесу виробництва. Адже, вартість запасів придбаних для виробництва певної продукції відображається у складі валових витрат одразу після їх оприбуткування на складі, або ж за фактом оплати. А на витрати виробництва такі видатки відносяться в міру їх списання зі складу на виробництво.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, тому не має офіційно затвердженого поняття, яке б відтворювало зміст категорії «витрати виробництва» в управлінському аспекті [29].

Отже, в нормативних джерелах зустрічається поняття «витрати» і відсутнє поняття «затрати». Натомість огляд економічної літератури свідчить про відсутність єдиної точки зору щодо правомірності використання цих двох понять. На думку, В. Сопко потрібне чітке розмежування цих понять. Оскільки, затрати – це термін процесу використання речовин та сил природи у процесі конкретного виду операційної (або не операційної) діяльності та пов'язані з виготовленням чітко визначеного виду виробу, а витрати – це термін, що характеризує процес придбання ресурсів. М. Врубльовський вважає, що поняття «затрати на виробництво» і «витрати виробництва» є тотожними, оскільки в основі їх визначення лежить вартісна оцінка основних засобів, матеріальних, трудових ресурсів, спожитих у виробництві. Під «витратами виробництва» він розуміє амортизацію і вартість матеріальних і трудових ресурсів підприємства, спожитих за певний період часу в процесі основного і допоміжного виробництва. О. Каверіна відмічає, що в російських нормативних і учбових виданнях для визначення поняття «спожиті ресурси» або «гроші», які

необхідно заплатити за товари і послуги у більшості випадків використовують як синоніми три поняття: «затрати», «расходы», «издержки».

В іноземних виданнях з бухгалтерського обліку, зазначається, що англійський термін «costs», який можна перекласти на українську мову як «затрати» чи «витрати», має велику кількість значень. У найбільш загальному розумінні витрати – це представлена в грошовому вираженні величина ресурсів, використаних на певні цілі. Для більш точного визначення цього терміна запропоновано вживати разом з ним додаткове слово, яке б розширювало та уточнювало зміст вихідного поняття в конкретних ситуаціях. Наприклад, «costs of production», що в перекладі з англійського означає «витрати (або затрати) виробництва» [30].

Аналіз літературних джерел свідчить, що поняття «витрати виробництва» своїм корінням сягає творів В. Петті, в «Трактаті про податки та збори» якого викладено теорію складу витрат виробництва та сформульовано закон вартості. Особливої уваги заслуговує трудова теорія вартості К. Маркса, оскільки радянські економісти в своєму розумінні поняття «витрати виробництва» довгий час наслідували основні положення цієї теорії. К. Маркс у третьому томі «Капіталу» формулює наступні поняття:

а) «суспільні витрати виробництва» товару, які складаються з затрат живої (необхідної і додаткової) праці та втіленої у засобах виробництва праці на виробництво продукції;

б) «капіталістичні (індивідуальні) витрати виробництва», які являють собою «...еквівалент або вартість, яка заміщує в товарі капітальну вартість $c + v$, витрачену у вигляді елементів виробництва»

Тобто, суспільні витрати виробництва характеризують вартість виробництва товару для суспільства і дорівнюють $c + v + m$. А, капіталістичні витрати виробництва визначаються витратами капіталу товаровиробника і обмежуються лише часткою вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові: $c + v$. Т. Мальтус вважав, що вартість товарів по величині дорівнює витратам на їх виробництво, які включають

затрати на виробництво продукту «безпосередньої» живої праці, «нагромадженої праці» в засобах виробництва та додаткову кількість праці, яка відповідає прибуткові на власний капітал. Категорія «витрати виробництва» розглядалася і в працях представників неокласичної теорії вартості. Зокрема, А. Маршал виділяв поняття:

а) «реальні витрати для виробництва» - затрати різних видів праці, прямо чи опосередковано зайнятої у виробництві товару разом з очікуванням, необхідним для нагромадження застосованого в його виробництві капіталу;

б) «(грошові) витрати виробництва» - суми грошей, доводиться платити за всі зусилля і жертви для виробництва товару.

А. Маршал вважав, що «витрати виробництва для виготовлення певної кількості даного товару дорівнюватимуть цінам пропозиції відповідних кількостей факторів його виробництва» [25].

Отже, прослідкувавши трактування категорій «витрати виробництва» від класиків до неокласиків політичної економії, можна зробити висновок про те, що підходи до вивчення цієї категорії змінювалися разом з поступовим нівелюванням протистояння між працею та капіталом.

Радянські економісти, за часів командно-адміністративної системи господарювання, в своєму розумінні витрат виробництва довгий час наслідували положення трудової теорії вартості К. Маркса. Така ситуація склалася і в бухгалтерській сфері про, що свідчить тлумачення поняття «витрати виробництва» в роботах В. Палія, А. Маргуліса.

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 16, 30, 31, 33 (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 23); Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат підприємств можна поділяти на наступні рівні: міжнародні або континентальні, загальнодержавні, загальнооблікові, галузеві (відомчі), регіональні, внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) [30].

З поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат підприємств необхідно зробити наступні кроки: провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій; організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств аудиту, проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових

бухгалтерських виданнях; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад.

1.3 Значення витрати обігу в системі економічних показників

В умовах розвитку ринкових відносин важливе значення набуває аналіз господарської діяльності, який дає можливість всебічно вивчити діяльність підприємств, своєчасно виявити недоліки і застосувати заходи по їх усуненню, визначити перспективи розвитку.

Витрати обігу в системі економічних показників – найважливіший показник, який відображає якісний бік діяльності підприємств і організацій книжкової торгівлі. Цей показник в певній мірі відображає всі напрямки діяльності підприємств по вдосконаленню торгових процесів, знижню рівня витрат по реалізації товарів та ін.

Задачами аналізу витрат обігу є:

вивчення виконання кошторису витрат обігу за певний період і розробка заходів на майбутнє;

вивчення основних факторів, що впливають на загальний рівень витрат обігу, а також на окремі статті витрат;

виявлення резервів економії ресурсів в сфері товарного обігу, виявлення витрат і розробка заходів направлених на їх ліквідацію.

Інформаційною базою аналізу витрат обігу є дані бухгалтерської звітності. В річній і квартальній звітності торговельного підприємства передбачена форма звіту про витрати обігу, в якому відображені абсолютні величини матеріальних витрат за статтями, а також витрати по оплаті праці.

Витрати обігу є одним з найважливіших якісних показників діяльності підприємств та організацій торгівлі і являють собою всі витрати живої та уречевленої праці, які пов'язані з обігом товарів і виражені у грошово-вартісній формі. Тобто, витрати обігу в торгівлі являють собою витрати матеріальних і грошових засобів, необхідних для здійснення всіх процесів по доведенню

продукції від виробництва до споживання.

Всі витрати обігу можна поділити на такі основні групи витрат:

витрати, пов'язані з використанням живої праці в торговельних організаціях і підприємствах;

витрати, пов'язані з використанням уречевленої праці: будівель, приміщень, тари та інших матеріально-речових елементів;

планомірне відшкодування в межах встановлених норм різних товарних витрат, які виникають з об'єктивних причин в процесі транспортування, зберігання і реалізації товарів;

оплата послуг інших галузей народного господарства, які обслуговують процес обігу товарів;

витрати на податки та збори, сплата відсотків за кредит та інші.

За своєю економічною природою витрати торгівлі не є однорідними, оскільки неоднорідним є сам процес обігу товарів. В зв'язку з цим всі витрати обігу можна поділити на витрати по продовженню процесу виробництва в сферу обігу та витрати по зміні форм вартості товару.

Продовження виробництва продукції в сферу обігу пов'язано з витратами на транспортування, зберігання, пакування, комплектування товарного запасу та інші елементи торговельного процесу. Всі ці елементи являють собою продовження виробництва в сфері обігу і виступають додатковими виробничими витратами у сфері обігу товарів. Додатковими вони виступають по відношенню до витрат по виробництву продукції і являють собою виробничі витрати торгівлі. Ці витрати не пов'язані з утворенням споживчої вартості продукції, а тільки забезпечують її рух та зберігання до моменту реалізації.

Чисті витрати обігу характеризують витрати, пов'язані з реалізацією товару, зміною форм його вартості – товарної та грошової. До них відносять: оплату праці, амортизацію частини основних фондів, які обслуговують даний процес; вартість чеків, звітних бланків, рекламних засобів, всіх видів вартісного обліку та звітності. Всі ці витрати не створюють нової вартості та вишкодовуються за рахунок чистого прибутку, який створюється як в сфері

матеріального виробництва, так і в сфері обігу.

За своїм змістом окремі елементи витрат обігу в торгівлі відрізняються між собою за певними економічними ознаками. Їх розподіл за цими ознаками називається класифікацією. Класифікація витрат обігу має велике теоретичне і практичне значення для управління, планування, обліку, дослідження закономірностей розвитку витрат.

Найважливішою формою класифікації витрат обігу в торгівлі є їх розподіл по статтях витрат, які виділяються за ознаками економічної однорідності або відмінності видів витрат. Номенклатура статей витрат обігу в торгівлі нараховує тринадцять найменувань.

Витрати, які враховуються в перших трьох статтях, відображають витрати, пов'язані з доставкою товарів до місць їх споживання. Це статті: “Витрати по перевезенню залізничним, водним і повітряним транспортом”, “Витрати по перевезенню автомобільним та гужевим транспортом” та “Витрати по пересилці товарів поштою”. В зв'язку з цими витратами встановлюються відносини між торговельними організаціями, транспортом і зв'язком по наданню і використанню відповідних платних послуг.

Дві статті витрат обігу відображають витрати, пов'язані з використанням в торгівлі живої праці: “Заробітна плата основна і додаткова” і “Комісія кур'єрам та іншим стороннім особам”. Ці витрати пов'язані з відносинами торговельних організацій і підприємств з робітниками, зайнятими в книжковій торгівлі.

Всі витрати, пов'язані з використанням уречевленої праці в торгівлі, з споживанням матеріально-речових елементів, які обслуговують процес обігу товарів, відображені в статтях: “Витрати на оренду і утримання будівель, приміщень, споруд та інвентарю, амортизація основних фондів”, “Витрати на поточний ремонт”, “Витрати на тару за вирахуванням доходів по операціям з тарою”. В зв'язку з цими витратами торговельні організації і підприємства вступають в економічні відносини з комунальними господарствами, з виробниками різних видів основних фондів.

У статті “Витрати на рекламу і художнє оформлення” враховуються витрати, пов'язані з використанням живої праці, відповідних матеріальних засобів і послуг органів друку, радіо, телебачення, з ціллю інформації і більш повного задоволення попиту покупців. Сплата державному чи комерційному банку певної суми за користування грошовими судами враховується в статті “Відсотки за кредит”. Втрати торговельних організацій, які виникають за об'єктивними та суб'єктивними причинами, відображаються у статті “Недостачі і втрати матеріалів і товарів на складах, а також втрати від нестачі і крадіжок матеріалів і товарів”. Окремою статтею плануються і враховуються “Відрахування на науково-дослідні роботи”. Всі інші витрати торговельних організацій і підприємств враховуються в статті “Інші витрати”. Ці витрати неоднорідні за своїм характером, але вони об'єднані в одну статтю в зв'язку з відносно незначною їх часткою в загальних витратах.

В залежності від впливу обсягу товарообігу на величину витрат статті витрат обігу при їх аналізі поділяють на умовно-постійні та умовно-змінні.

Умовно постійними називають витрати, величина яких в абсолютній сумі мало залежить від зміни обсягу товарообігу. Це, наприклад, витрати на оренду і утримання будівель, амортизаційні відрахування, витрати на поточний ремонт, на утримання апарату управління.

До змінних витрат відносять такі витрати, абсолютна сума яких при інших рівних умовах змінюється в залежності від зміни обсягу товарообігу. До цієї групи відносять витрати на перевезення товарів, виплату заробітної плати, що нараховується в залежності від товарообігу, витрати на пакування товарів, відсотки за кредит і деякі витрати статті “інші витрати”.

Ділення витрат обігу на вказані групи, хоча і умовне, але певною мірою обгрунтоване, оскільки в процесі аналізу таке ділення дає можливість більш адекватно оцінювати якісні сторони зміни витрат, а також встановити, в якому розмірі їх рівень має змінюватись в результаті зростання або ж зниження обсягу товарообігу.

Витрати обігу можуть поділятися також і за групами товарів книжкової

продукції, її основних розділів, концелярських товарів та ін.

Витрати обігу – це витрати матеріальних та трудових ресурсів, пов'язані з реалізацією товарів.

Витрати обігу обліковують [П (С) БО 16] на рахунках 93 і 92; окремо, як і в інших галузях, обліковують інші операційні (рахунок 94), фінансові (рахунки 95, 96) та інші витрати. Згідно з Методичними рекомендаціями до складу витрат обігу включаються операційні витрати (рахунки 92, 93, 94), відсотки за кредит (субрахунок 951) та ТЗВ (субрахунок рахунку 28), які припадають на реалізовані товари. (ТЗВ, пов'язані з придбанням товарів, включаються до вартості товарів.) В подальшому розглядатимемо, в основному, рахунки 92 і 93.

Елементи витрат в торгівлі такі самі, як і в інших галузях:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів, інші.

Статті витрат на збут (рахунок 93) згідно із П (С) БО 16 «Витрати» такі:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг) ;
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона) ;
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з

транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Згідно з методичними рекомендаціями [7] специфічними статтями інших операційних витрат є:

- вартість послуг сторонніх підприємств: страхових, посередницьких, протипожежної та сторожової охорони, з проведення рекламних заходів;
- витрати на обслуговування РРО;
- витрати на медичні огляди працівників;
- витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душу тощо;
- вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних з придбанням товарних та інших запасів тощо.

Протягом звітного періоду всі витрати торгівлі списуються в дебет рахунків 92 і 93, в кінці періоду – з кредиту цих рахунків у дебет рахунку 791.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу подано в табл. 1.1

Таблиця 1.1. - Облік витрат

№ п/п	Операція	Дебет	Кредит
1	Витрачено матеріалів на упаковку	93	20
2	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
3	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу	93	661
4	Нараховано відрахування на соціальні засоби	92, 93	65
5	Нараховано амортизацію необоротних активів	92, 93	13
6	Нараховано борг транспортній організації за перевезення товарів до покупця	93	685, 63
7	Нараховано борг комунальним підприємствам за водопостачання, опалення, освітлення тощо	93, 92	685, 63
8	Нараховано борг сторонній організації за рекламу	93	685
9	Списано витрати на відрядження	93, 92	372
10	Нараховано податки та платежі	92	641, 642
11	Списано нестачі в межах норм природних витрат	93	947
12	У кінці звітного періоду списано витрати обігу на рахунок фінансових результатів	791	92, 93

Слід зауважити, що витрати на перевезення товарів від постачальника включають у вартість товарів, а на перевезення до покупця – відносять до витрат обігу.

Прибуток торгівлі визначають на рахунку 79 як різницю між доходом від реалізації та собівартістю реалізованих товарів і витратами обігу.

На рахунку 93 “Витрати на збут” виробничі підприємства обліковують та накопичують витрати, пов’язані зі збутом готової продукції, робіт і послуг, а торговельні підприємства – витрати, пов’язані з реалізацією товарів, тобто витрати обігу.

Щомісяця або в кінці року заключним записом за рік сальдо витрат на збут (витрат обігу) списують з кредиту рахунку 93 на дебет субрахунку 791 “Результат основної діяльності”.

До видання галузевих методичних рекомендацій з обліку затрат і калькулювання собівартості готової продукції (робіт, послуг) рекомендується вести аналітичний облік витрат на збут на виробничих підприємствах згідно з пунктом 19 ПСБО 16 “Витрати” за наступною номенклатурою статей:

за дебетом:

1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції.
2. Витрати на ремонт тари.
3. Оплата праці та комісійні продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут.
4. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг).
5. Витрати на передпродажну підготовку товарів.
6. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.
7. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов’язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).
8. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової

продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки.

9. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

10. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.
за кредитом:

1. Списання сальдо витрат на збут на фінансові результати.

На рахунку 93 "Витрати обігу" торговельні підприємства обліковують та накопичують витрати, пов'язані з реалізацією товарів оптом і в роздріб.

Організація та ведення синтетичного і аналітичного обліку витрат обігу в торговельних підприємствах оптової та роздрібною торгівлі пов'язані з певними труднощами, що викликані недостатнім опрацюванням методології обліку в торгівлі. В нормативних документах з реформування бухгалтерського обліку в Україні нема однозначного трактування економічного змісту витрат обігу торгівлі та порядку відображення в обліку витрат на придбання товарів і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. У зв'язку з цим незрозумілий порядок об'єктивного визначення та відображення в обліку собівартості реалізованих товарів. Суперечливість і незрозумілість взаємного узгодження пунктів 6-10 і 22 ПСБО 9 "Запаси" не дає можливості однозначно визначити методологічний підхід до вирішення питання про порядок відображення в обліку цих витрат на придбання товарів і підготовку їх до реалізації та відображення в обліку собівартості реалізованих товарів.

В Інструкції про застосування Плану рахунків нема й натяку на методологічне вирішення цих важливих питань бухгалтерського обліку в торгівлі. Автор вважає, що з метою спрощення та раціоналізації бухгалтерського обліку в торгівлі витрати, пов'язані з придбанням товарів, доставкою їх і підготовкою до реалізації, протягом місяця повинні обліковуватись у складі витрат обігу, а в кінці місяця списуватись за спеціальним розрахунком на реалізовані товари для збільшення їх собівартості

(купівельної вартості).

На підприємствах оптової і роздрібної торгівлі аналітичний облік до рахунку 93 «Витрати обігу» повинен вестись за встановленою номенклатурою статей витрат обігу. Особливість ведення аналітичного обліку витрат обігу в тому, що за станом на кінець будь-якого звітного періоду на статтях витрат на придбання товарів, їх доставку та доведення до придатного для реалізації стану мають залишатись суми названих витрат за розрахунком на залишок товарів. Витрати, що відносяться за розрахунком до реалізованих товарів, щомісячно списуються на збільшення собівартості реалізованих товарів (Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів» – Кт 93 «Витрати обігу»), тобто на зменшення сум вказаних витрат. Згідно з пунктом 19 ПСБО 16 «Витрати» до складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком адміністративних (рахунок 92), інших операційних витрат (рахунок 94), а також витрат на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу (рахунок 95). Враховуючи положення ПСБО 9 «Запаси» про витрати на придбання товарів, їх доставку та підготовку до реалізації, до видання галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат в торгівлі ці витрати слід обліковувати протягом місяця в складі витрат обігу. В цілому рекомендується обліковувати витрати обігу торгівлі за наступною номенклатурою статей:

До рахунку 93 «Витрати обігу»:

за дебетом:

1. Витрати на придбання товарів.
2. Транспортно-заготівельні витрати.
3. Витрати на доведення товарів до придатного для реалізації стану.
4. Витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та іншим працівникам торговельного апарату (крім витрат на управління підприємством).
5. Витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів,

транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням товарів відповідно до умов договорів (базису) поставки товарів покупцям.

6. Відрахування на соціальні заходи.

7. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг).

8. Витрати на відрядження працівників, пов'язані з продажем товарів.

9. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних з продажем товарів (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

10. Витрати на паливо, газ і електроенергію для виробничих потреб торговельних підрозділів підприємства.

11. Втрати товарів у межах норм природного убутку під час зберігання та реалізації.

12. Витрати на ремонт тари.

13. Витрати на страхування майна.

14. Інші витрати, пов'язані з продажем товарів (проценти за комерційний кредит постачальників, видатки на страхування комерційних ризиків від зміни цін на ринку товарів, що поставляються постачальниками, та інші).

за кредитом:

1. Списання витрат за розрахунком на собівартість реалізованих товарів:

1. 1. Витрат на придбання товарів.

1. 2. Транспортно-заготівельних витрат.

1. 3. Витрат на доведення товарів до придатного для реалізації стану.

2. Списання сальдо витрат обігу на фінансові результати (крім витрат на залишок товарів за розрахунком).

Оскільки витрати на придбання товарів, їх доставку та доведення до придатного для реалізації стану, які входять до фактичної собівартості товарів, є значними, то для поточного контролю за цими витратами та їх аналізу необхідне підвищення аналітичності їх обліку. З цією метою до статей 1-3 витрат обігу торгівлі доцільно виділити субстатті:

До статті 1 “Витрати на придбання товарів”:

1. 1. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) понад договірну купівельну вартість товарів за вирахуванням непрямих податків.

1. 2. Суми ввізного мита.

1. 3. Суми непрямих податків, які не відшкодуються підприємству.

1. 4. Інші витрати на придбання товарів.

До статті 2 “Транспортно-заготівельні витрати”:

2. 1. Витрати на відрядження для заготівлі товарів.

2. 2. Інші витрати на заготівлю товарів.

2. 3. Витрати на транспортування товарів до місця їх використання.

2. 3. 1. Витрати на залізничні перевезення.

2. 3. 2. Витрати на автомобільні перевезення.

2. 3. 3. Витрати на перевезення товарів іншими видами транспорту.

2. 4. Витрати зі страхування ризиків транспортування товарів.

2. 5. Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи.

2. 6. Витрати на оплату експедиційних операцій.

2. 7. Інші витрати на заготівлю та доставку товарів.

До статті 3. “Витрати на доведення товарів до придатного для реалізації стану”:

3. 1. Витрати на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи.

3. 2. Витрати пакувальних матеріалів.

3. 3. Інші витрати на передпродажну підготовку товарів.

3. 4. Витрати на підвищення якісно-технічних характеристик товарів.

3. 5. Інші прямі витрати на підготовку товарів до реалізації.

У пункті 9 ПСБО 9 “Запаси” нічого не сказано про те, як узагальнюються та списуються витрати на придбання товарів та доведення їх до придатного для реалізації стану. Очевидно, вони повинні обліковуватись, розподілятись і списуватись у тому ж порядку, який установлено лише для транспортно-заготівельних витрат.

При веденні аналітичного обліку витрат на придбання товарів, їх доставку та доведення до придатного для реалізації стану в розрізі вказаних вище субстатей доцільне виділення витрат, які відображаються на статтях 1-3, на окремий субрахунок до рахунку 93 “Витрати обігу”.

Якщо торговельне підприємство здійснює різні види торгівлі, то до рахунку 93 “Витрати обігу” доцільно виділити три субрахунки:

1. Витрати обігу оптової торгівлі.
2. Витрати обігу роздрібною торгівлі.
3. Витрати обігу громадського харчування.

На інших рахунках класу 9 “Витрати діяльності” обліковують і накопичують інші витрати наростаючим підсумком з початку року. Сальдо кожного виду витрат використовується для заповнення квартальних Звітів про фінансові результати. Щомісяця або в кінці року заключним записом за рік інші витрати списуються на дебет відповідного субрахунку рахунку 79 “Фінансові результати”.

У зв’язку з тим, що протягом звітного року у квартальних Звітах про фінансові результати прибутки та збитки визначають оперативно без запису їх на бухгалтерських рахунках, вельми важливе значення має правильна організація аналітичного обліку цих витрат з підрахунком їх наростаючим підсумком з початку року.

Висновки по розділу 1. Було розглянуто нормативне та інформаційне забезпечення обліку витрат, а також сутність калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат.

2 МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОБІГУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1 Фактори, що впливають на витрати обігу

Ефективність управління витратами обігу в торгівлі значною мірою залежить від стану економічного факторного аналізу. Головне його завдання полягає у виявленні, вимірюванні і економічно обґрунтованій оцінці ролі факторів, які мають вирішальний вплив на формування рівня витрат.

Рівень витрат обігу самостійного торговельного підприємства є узагальнювальним якісним показником, що формується під впливом багатьох факторів і відображає основні аспекти його діяльності, а також конкретні умови роботи. Ці фактори поділяються на зовнішні (екзогенні) й внутрішні (ендогенні). Зовнішні фактори виражають умови і середовище функціонування суб'єкта господарювання. їх ще називають незалежними від підприємств. Тоді як внутрішні фактори переважно пов'язані з використанням ресурсів у процесі торговельної діяльності, тому вони розглядаються як залежні.

До зовнішніх факторів на рівні мікросередовища функціонування торговельного підприємства відносяться: зміна тарифів, ставок, норм нарахувань, цін на елементи матеріальних витрат; зміна роздрібних цін на товари; стан платоспроможного купівельного попиту і рівень конкуренції у районі діяльності (кон'юнктура ринку).

До внутрішніх економічних груп факторів належать такі: обсяг і структура, ритмічність і рівномірність виконання плану товарообороту; укомплектованість штату працівниками і продуктивність праці; стан і ефективність використання матеріально-технічної бази; стан товарних запасів і їх оборотність [21]. Внутрішніми є також фактори організаційно-технічного характеру: організаційно-технічний і технологічний рівень торговельної діяльності; дислокація торговельної мережі; стан менеджменту, маркетингу, рівень комерційної роботи.

Більшість із перерахованих факторів впливають на рівень витрат обігу не ізольовано один від одного, а у взаємозв'язку, що необхідно брати до уваги в процесі аналізу. Напрямок впливу і взаємозв'язок основних груп факторів, які формують рівень витрат обігу торговельного підприємства, показано на рис. 2.1.

Як видно з рис. 2.1, більшість зовнішніх і внутрішніх факторів впливають на витрати не тільки безпосередньо, а й опосередковано - через обсяг і структуру роздрібного товарообороту. Тому в процесі аналізу товарооборот розглядається як основний комплексний фактор формування рівня витрат обігу підприємств торгівлі.

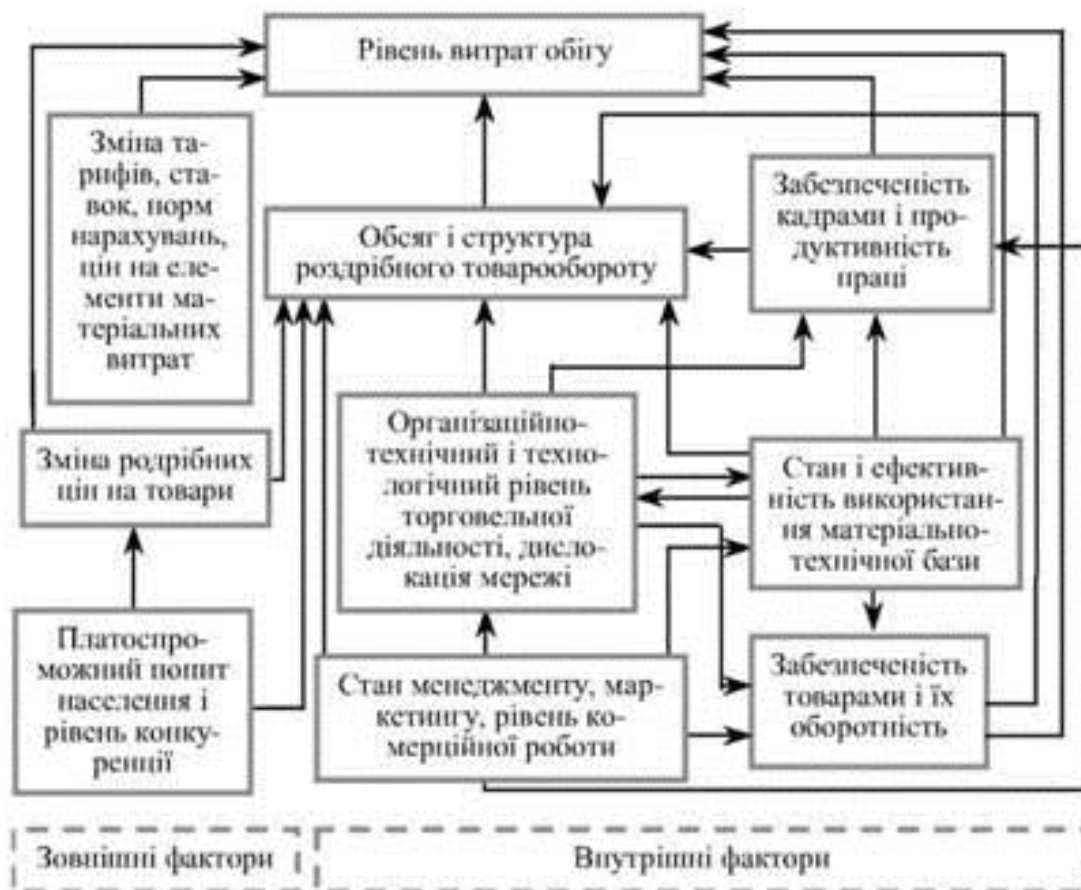


Рисунок 2.1 – Схема взаємозв'язку факторів, під впливом яких формується рівень витрат обігу підприємства

Джерело: розроблено автором на підставі [13]

Серед зовнішніх груп факторів зміна тарифів, ставок, цін на елементи матеріальних витрат впливає на рівень витрат обігу тільки безпосередньо. Тоді як зміна роздрібних цін має на витрати обігу як безпосередній, так і опосередкований вплив. Безпосередній вплив пов'язаний з тим, що деякі елементи і статті витрат залежать від обсягу реалізації товарів у вартісному виразі (витрати на оплату праці за розцінками, витрати на збір виручки та ін.). Опосередкований вплив фактора цін відбувається через роздрібний товарооборот, до якого визначається рівень витрат обігу. Обсяг товарообороту залежить не тільки від кількості проданих товарів, але і від рівня цін на них. Тому рівень витрат обігу змінюється в оберненому відношенні до зміни цін на товари. Разом з тим, необхідно врахувати, що це не означає зміни величини витрат на одиницю реалізованого товару.

Такі зовнішні фактори, як платоспроможний попит населення і рівень конкуренції в районі діяльності підприємства впливають на витрати обігу лише опосередковано, через обсяг реалізації товарів і зміну цін на них.

Внутрішні економічні групи факторів, пов'язані з матеріально-технічною базою, працею, товарними ресурсами, впливають на витрати обігу як прямо, так і опосередковано - через обсяг і структуру роздрібного товарообороту.

Значний вплив на величину витрат обігу має забезпеченість кадрами і продуктивність праці [18]. Це пов'язано з тим, що витрати на оплату праці займають найбільшу частку у витратах обігу торговельних підприємств. Зростання продуктивності праці веде до зниження витрат обігу у тому випадку, коли зростання товарообороту на одного працівника випереджає зростання середньої заробітної плати. Це досягається як за рахунок безпосереднього збільшення виробітку, так і за рахунок скорочення кількості працівників, впровадження нових форм торгівлі, раціонального розміщення торговельної мережі тощо.

На рівень витрат обігу суттєво впливає стан матеріально-технічної бази та ефективність її використання. Впровадження нової техніки, автоматів, холодильних установок, раціональне використання торгових площ дає значну

економію витрат обігу [21]. Вона досягається за рахунок підвищення продуктивності праці, збільшення пропускної здатності торговельної мережі тощо. Важливе значення при цьому має впровадження нових, прогресивних форм обслуговування, які сприяють збільшенню товарообороту на 1 м² торгової площі, підвищенню продуктивності праці, скороченню затрат часу на купівлю товарів.

Важливим фактором формування витрат обігу є стан товарних запасів та їх оборотність. Чим швидше обертаються товари, тим нижчий рівень витрат на їх зберігання. І, навпаки, сповільнення оборотності товарів веде до збільшення цих витрат.

Необхідно також звернути увагу на черговість впливу розглянутих економічних груп факторів на рівень витрат обігу. Часто складається оманливе враження, що зростання товарообороту приводить до збільшення продуктивності праці, прискорення оборотності товарів, кращого використання матеріально-технічної бази, а все це сприяє зниженню витрат на кожну гривню обороту. Однак насправді все відбувається навпаки [28]. Підвищення продуктивності праці, прискорення оборотності товарів, краще використання матеріально-технічної бази веде до зростання товарообороту і сприяє зниженню рівня витрат обігу.

Що стосується внутрішніх факторів як організаційно-технічного характеру, так і пов'язаних зі станом менеджменту то, як видно з рис. 4.1, вони лише опосередковано впливають на витрати обігу через розглянуті економічні групи факторів і товарооборот. Однак їх значення у формуванні витрат обігу не можна недооцінювати. Ефективний менеджмент в сучасних умовах розглядається як один із чинників формування прибутку підприємств.

Необхідно зауважити, що розглянуті групи факторів впливають не тільки на загальний рівень витрат обігу, але і на їх внутрішню структуру, яка виражає частку окремих статей витрат у загальному їх обсязі [25]. Характер впливу факторів на окремі статті витрат обігу має свої особливості. Це пов'язано з

відмінностями в економічному змісті окремих статей витрат, а також в умовах їх формування.

Показана на рис. 2.1 схема відображає в загальному вигляді взаємозв'язок основних груп факторів, що впливають на рівень витрат обігу як окремих магазинів, так і самостійних підприємств, які охоплюють магазини різних типів і спеціалізацій. Однак ступінь впливу тих чи інших факторів на рівень витрат різнотипних торговельних підприємств різний, що пов'язано із відмінностями у витратомісткості товарів, які реалізуються, і структурі товарообороту [12].

Залежність між розглянутими групами факторів і рівнем витрат обігу торговельного підприємства у більшості випадків не є детермінованою, а носить переважно стохастичний характер. Вивчення впливу факторів ускладнюється також і тим, що вони одночасно впливають не тільки на витрати обігу, але й один на одного. Кількісно визначити ступінь впливу основних факторів на рівень витрат обігу, з врахуванням їх взаємозв'язків та залежностей, можна лише з допомогою математичної статистики, зокрема множинного кореляційно-регресійного аналізу. Він використовується для вивчення нефункціональних зв'язків між явищами і процесами на основі масових спостережень. Наприклад, щоб вивчити з допомогою цих методів вплив тільки п'яти факторів на рівень витрат обігу в торгівлі споживчих товариств, необхідно використати дані як мінімум 50-60 таких товариств. Крім цього, є низка вимог відносно статистичної однорідності об'єктів, які вивчаються, певної відповідності їх параметрів закону нормального розподілу та ін.

Використання методів кореляції в аналізі витрат обігу можливе лише під час спеціальних досліджень діяльності певної сукупності підприємств торгівлі із застосуванням ПК і відповідних пакетів прикладних програм [18]. Їх проведення дозволяє виявити тісноту зв'язку між факторами, які вивчаються, і рівнем витрат обігу, знайти форму цієї залежності і кількісно її виразити у виді конкретного рівняння регресії, яке використовується в аналізі і плануванні.

На підприємствах з метою аналізу впливу окремих факторів на відхилення фактичних витрат обігу звітного періоду від планового чи

базисного рівнів використовують дещо спрощені методики розрахунків, які однак не виключають можливість застосування нормативних показників, отриманих в процесі кореляційно-регресійного аналізу.

2.2 Роль обліку аудиту і аналізу витрат обігу в забезпеченні ефективності діяльності підприємства

Для того, щоб надати керівництву повну та всебічну інформацію про фінансовий результат основної діяльності, необхідно організувати процес збору такої інформації. Цьому сприятиме правильно налагоджена система обліку, основними завданнями якої виступатимуть такі:

- організація обліку та контролю за випуском продукції підприємства в розрізі усього асортименту, а також за обсягом і якістю;
- організація обліку витрат на виробництво і контролю за виконанням кошторису витрат;
- калькулювання собівартості і контроль за виконанням плану собівартості;
- виявлення прихованих резервів, недопущення втрат від браку або інших непродуктивних витрат;
- організація обліку доходів підприємства у розрізі видів реалізованої продукції та найменувань покупців тощо.

Перед керівництвом постають нелегкі завдання з пошук резервів зниження собівартості виготовлюваної продукції, з встановлення конкурентних цін на свою продукцію, з розрахунку економічної ефективності від впровадження на підприємстві прогресивних організаційно-технічних заходів чи обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції та й в цілому – отримання максимального прибутку від діяльності підприємства. Для цього підприємством проводиться ряд заходів, серед яких варто відмітити наступні.

Для визначення фінансового результату від операційної діяльності підприємства поряд з інформацією про доходи необхідно досконало володіти й інформацією про витрати підприємства, що пов'язані із операційною діяльністю.

На рис. 2.2 представлено методику обліку витрат на торговельних підприємствах, що повноцінно розкриває його роль.

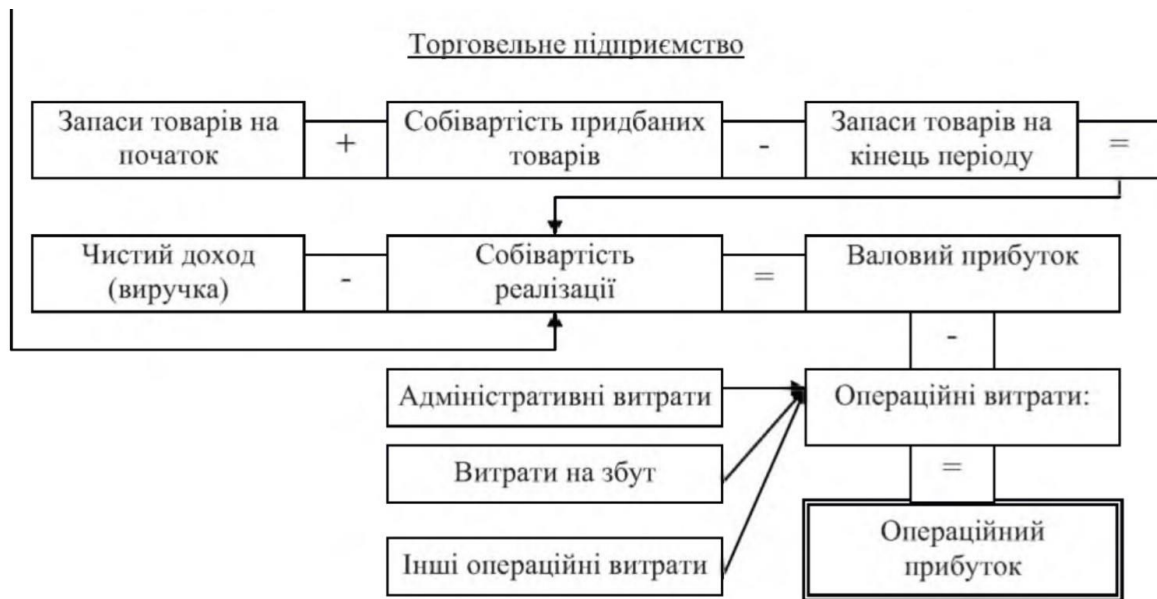


Рисунок 2.2 Аналіз методики обліку витрат на торговельних підприємствах

Для потреб звітності, управління, контролю і аналізу необхідна певна деталізація і аналітичність інформаційних ресурсів про витрати. Її зазвичай визначають суб'єкти господарської діяльності самостійно. Інформація про витрати підприємства з первинних документів переноситься до облікових регістрів.

Аналіз структури Плану рахунків дає змогу дійти деяких висновків:

1. Використання рахунків класу 9 (перший варіант) є найбільш придатним для складання Звіту про фінансові результати. Рахунки цього класу підприємства повинні застосовувати обов'язково, оскільки тут досить широко розгорнута інвестиційна та фінансова діяльність. Для формування інформації про витрати за елементами необхідно зробити певні вибірки, які не потребують суттєвих витрат праці. До того ж система подвійного запису дасть

змогу без будь-яких труднощів зробити це за кредитовими оборотами відповідних рахунків.

2. Використання рахунків класів 8 і 9 (другий варіант) – дуже трудомісткий метод, проте забезпечує максимальну інформацію для складання звіту про фінансові результати. Технічна складність полягає у тому, що витрати операційної діяльності відображають двома проводками, але для забезпечення системного формування у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) інформації про структуру виробничих витрат на великих підприємствах обов'язково слід застосовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами», що сприятиме посиленню якості звітності. Проте і рахунки класів 8 і 9 за своєю суттю є транзитними. Більше того, інформація, яка акумулюється на них, призначена швидше для складання фінансової звітності, а відстежувати зв'язок витратних рахунків з виробничим процесом неможливо. Узагальнення інформації про витрати підприємства проводиться у Журналі 5 (або 5А). Тобто, у випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А. Цей журнал відрізняється від Журналу 5 тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами [17, с. 452] (рис. 2.3).

Журнал 5		Журнал 5А
I. З кредиту рахунків 90-96 в дебет рахунків	=	I. З кредиту рахунків 90-96 в дебет рахунків
II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати	=	II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати
III. Витрати діяльності	=	III А. Витрати діяльності
		III Б. Витрати за елементами
IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"	=	IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"
Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів	=	Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів

Рисунок 2.3 – Порівняльна структура журналів 5 і 5А

Джерело: розроблено автором

Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо. На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 2.4) [24].

Як бачимо з рис.2.3, інформація з Журналів 5 (5А) використовується для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Отже, Міністерством фінансів України для обліку витрат виробництва рекомендовано два варіанти регістрів журнально-ордерної форми: Журнал 5 – для підприємств, що не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», та Журнал 5А – для інших підприємств.

2.3 Напрямки удосконалення обліку, аудиту та аналізу витрат обігу торговельних підприємств

Метою аудиту операцій з обліку доходів і витрат операційної діяльності встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат та визнання доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку таких витрат та доходів операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України за період, що перевіряється.

Результати проведеного економічного аналізу, які надають аудиторів, опираються на інформаційні потреби користувачів. Оскільки зазвичай

виділяються дві основні групи користувачів, то і їх вимоги щодо обсягу доступної їм інформації різний. Виокремлюють внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Внутрішні користувачі (а саме: керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) встановлюють перед системою аудиту цілі щодо діагностики й оцінювання поточного стану та подальших перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій.

Потреби внутрішніх користувачів можна поділити на дві групи:

- а) це потреби тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (тобто власників, акціонерів, кредиторів, партнерів);
- б) потреби тих, що захищають інтереси попередньої групи (а саме: контролюючих органів, аудиторів, профспілкових організацій, мас-медіа) [54].

Метою аудиту обліку витрат і доходів діяльності підприємства, на думку О. В. Наконечного, є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат і доходів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат і доходів підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта [62, 63]. Виходячи із поставленої мети аудиту перед ним впливають ряд завдань (рис. 2.4).

Предметом аудиту операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Джерела інформації для проведення аудиту та використання прийомів економічного аналізу у ньому підрозділяються на облікові та поза облікові. До облікових джерел відносяться: бухгалтерський облік і звітність; статистичний облік і звітність; оперативний облік і звітність; вибіркові облікові дані.

Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу. Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності. Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

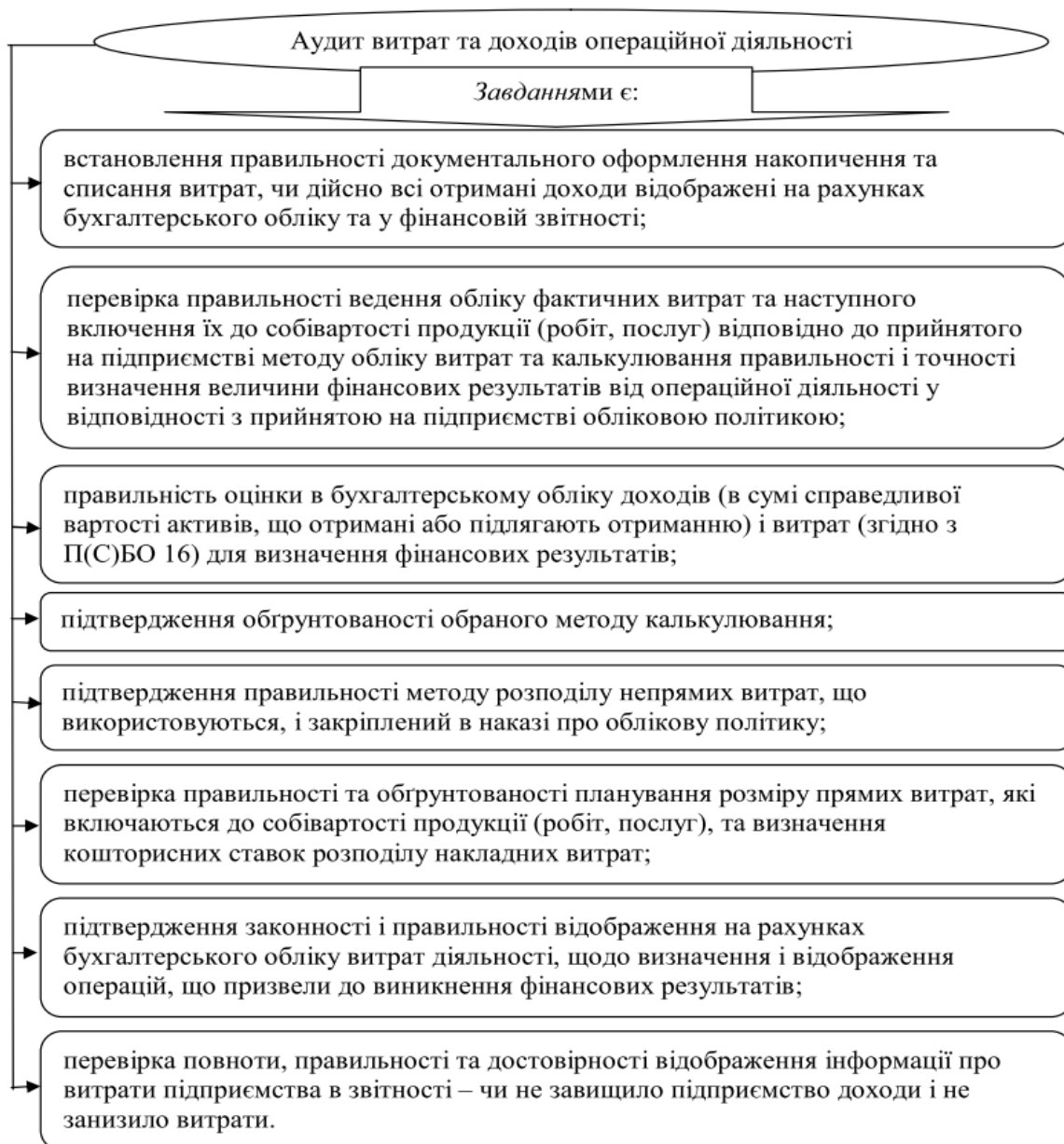


Рисунок 2.4 – Завдання аудиту доходів і витрат операційної діяльності

Джерело: розроблено автором на підставі [24]

Позаоблікова інформація, що є джерелом для проведення аудиту, міститься у: матеріалах попереднього внутрішнього та зовнішнього аудиту; матеріалах лабораторного контролю (зокрема якості продукції); матеріалах перевірок державною фіскальною службою; матеріалах виробничих нарад; матеріалах та протоколах зборів трудових колективів; матеріалах доступних засобів масової інформації; матеріалах, які отримані в результаті особистих контактів аудитора із виконавцями; також інформація, одержана від споживачів продукції.

Документування операцій з обліку витрат і доходів операційної діяльності досліджуваного підприємства проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації для проведення аудиту та економічного аналізу (рис. 2.5).

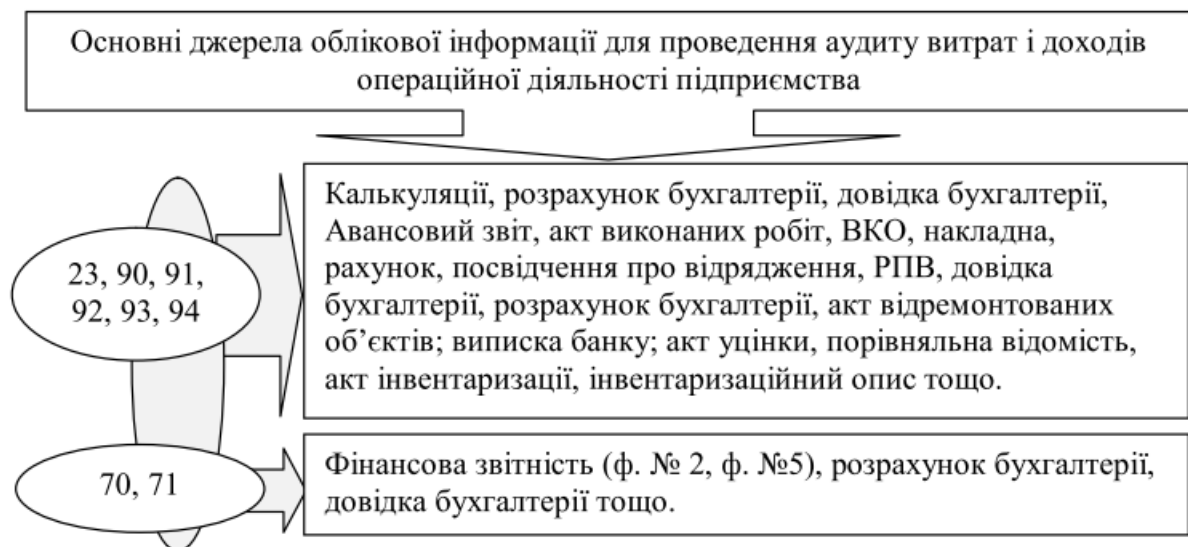


Рисунок 2.5 – Джерела облікової інформації для проведення аудиту

Джерело: розроблено автором

У діючих в Україні методичних вказівках та спеціальній науковій літературі, що розкривають методику і організацію аудиту витрат і доходів від операційної діяльності, насамперед, звертають увагу на аудиторське підтвердження достовірності даних про доходи і витрати, процеси їх формування, ігноруючи реалізацію аналітичних процедур аудиту. Проблему

розробки методики аудиту витрат і доходів від операційної діяльності вважати завершеною не можна, тим більше, що умови господарювання динамічно змінюються і висувають нові вимоги щодо визначення і розрахунку витрат і доходів діяльності.

Аудит витрат і доходів від операційної діяльності представляється у вигляді певної послідовності етапів кожен з яких передбачає сукупність здійснюваних аудитором процедур. При цьому думки авторів щодо черговості етапів та їх змісту нерідко відрізняються. Проте в будь-якому випадку дії, що здійснює аудитор під час перевірки, свідчать про необхідність інформації, яка дозволяє зробити висновки та висловити думку щодо достовірності звітності. У зв'язку з цим, важливими є точність, достовірність, надійність та своєчасність такої інформації.

Отже, організація і методика аудиту витрат і доходів від операційної діяльності визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора, що є досить актуальним, адже інформація про витрати і доходи операційної діяльності є основою самого аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

Як бачимо із рис. 2.5, основним джерелом інформації про витрати і доходи від операційної діяльності є Звіт про фінансові результати, який відображає їх склад і величину та дає змогу проаналізувати та оцінити роль у формуванні фінансового результату підприємства.

Основні засади складання Звіту про фінансові результати передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [15]. Стосовно наведення додаткової інформації, не передбаченої затвердженими формами звітів, НП(С)БО 1 дозволяє додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності. Такий перелік наведено у додатку 3 до НП(С)БО 1 [15].

У Звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, а також нові групи статей – інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Згідно зі ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом є календарний рік. Фінансова звітність за I квартал, півріччя, 9 місяців є проміжною. Її складають наростаючим підсумком з початку звітного року.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) складається з таких розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.
- III. Елементи операційних витрат.
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій [15].

Розділ I звіту містить інформацію про доходи та витрати і фінансовий результат підприємства, розділ II розкриває інформацію про сукупний дохід підприємства, розділ III – присвячений розшифруванням операційних витрат (витрат операційної діяльності) за економічними елементами. Для заповнення цього розділу потрібно забезпечити аналітичний облік операційних витрат або застосовувати в обліку витрат рахунки класу 8 та рахунки класу 9 одночасно. Перші три розділи заповнюють усі підприємства, розділ IV – акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Обліковим джерелом складання розділу I Звіту є рахунок синтетичного обліку 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунка відображають суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми у порядку закриття рахунків обліку витрат, також належну суму нарахованого податку на прибуток. При цьому у разі застосування рахунків обліку витрат класу 9 статті Звіту про фінансові результати майже повністю відповідають назві кореспондуючих рахунків (табл. 2.1).

При щомісячному або щоквартальному закритті рахунків обліку витрат класу 9, а також рахунків обліку доходів на рахунок 79 на цьому рахунку наприкінці звітного періоду має бути той самий фінансовий результат, який буде виведено у Звіті про фінансові результати.

При постановці обліку на підприємстві варто враховувати вимоги щодо змістовного наповнення певних статей Звіту про фінансові результати.

Алгебраїчна різниця між сукупними доходами і витратами утворює кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що відображається у звіті, проте форма містить ще низку проміжних показників фінансового результату.

Таблиця 2.1 - Формування доходів і витрат операційної діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Кореспондуючий рахунок обліку витрат (при закритті - кредит)		Рахунок №79 «Фінансові результати»		Кореспондуючий рахунок обліку доходів (при закритті - дебет)		
		Дебет				Кредит
		(рядок розділу I Звіту про фінансові результати)				
90	«Собівартість реалізації»	2050		2000	«Доходи від реалізації» 70	
92	«Адміністративні витрати»	2130		2120	«Інші операційні доходи» 71	
93	«Витрати на збут»	2150				
94	«Інші витрати операційної діяльності»	2180				

Джерело: розроблено автором на підставі [25]

Інформація про доходи від реалізації продукції у звіті наводиться в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Відтак, сума доходів від реалізації відображається вже за мінусом усіх вирахувань із доходу (ПДВ, акцизного податку, інших вирахувань (наприклад, суми доходів, одержаних за договорами комісії, що належать комітентам)). Вважаємо, що чинна форма звіту не відповідає інформаційним запитам користувачів та не відображає повної достовірної інформації про доходи від операційної діяльності. Тому буде доцільним додати відповідні рядки звіту, в яких окремо відобразити загальну суму виручки від реалізації, вирахувань з

доходів від реалізації (зокрема, суми ПДВ та інших вирахувань) та чистого доходу від реалізації.

Витрати операційної діяльності (у т. ч. собівартість реалізованої продукції) показують у Звіті про сукупний дохід без ПДВ (крім випадків, коли йдеться про операції, щодо яких податок на додану вартість не відшкодовується). Неплатники ПДВ та платники за операціями, за якими ПДВ не відшкодовується (тобто не враховується у складі податкового кредиту), відображають у бухгалтерському обліку витрати з урахуванням сум ПДВ.

Висновки до розділу 2

На основі проведеного дослідження методики та організації обліку витрат та доходів операційної діяльності ТОВ «Юнік–Трейд» можна зробити наступні висновки. Підтверджено, що основними перевагами автоматизації обліку витрат та доходів операційної діяльності є: легке формування бухгалтерських проводок при обробці документа; автоматизований розрахунок сум понесених операційних витрат та отриманих доходів; зростання можливостей для проведення аналітичних розрахунків із використанням облікової інформації; прискорення процесу формування звітності та підвищення її достовірності; розширення переліку форм первинних документів, а також внутрішньої і зовнішньої звітності; скорочення часу на пошук помилок за допомогою деталізації підсумкових сум тощо.

3 ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД»

3.1 Загальна характеристика та фінансові показники діяльності підприємства за 2016-2020 роки

Об'єктом дослідження є підприємство ТОВ «Юнік-Трейд» - офіційний дистриб'ютор автомобільних запчастин. Компанія "Юнік-Трейд" працює на ринку з 1994 р. З самого початку своєї діяльності орієнтована на побудову довгострокових і взаємовигідних партнерських відносин зі своїми клієнтами.

Основним видом діяльності компанії є імпорт і продаж якісних і високонадійних автозапчастин, автоолій і автохімії. На сьогодні ТОВ "Юнік -Трейд" - займає лідируючі позиції в Україні.

Асортиментний портфель компанії включає більше 60 брендів, що офіційно імпортуються, більше 50 тисяч найменувань продукції провідних світових виробників автомобільних компонентів, багато хто з яких є визнаними лідерами в постачаннях на конвеєри виробників автомобілів.

У структурі компанії працюють філії в Миколаєві, Одесі, Запоріжжі, а також фірмовий магазин з продажу автомобільних запчастин і автоолій. Представництва компанії є в Херсоні, Кривому Ріг, Кіровограді, Харкові, Дніпропетровську.

Складський комплекс "Юнік-Трейд" оснащений сучасним технологічним устаткуванням і відповідає вимогам логістичного управління :

- 880 м2 складських приміщень;
- власний автопарк;
- регулярно оновлювані маршрути доставки товарів.

Місцезнаходження підприємства: м. Київ, вул. Червонознаменна, 34.

Набір цінностей ТОВ «Юнік-Трейд»:

- орієнтація на потреби клієнта: постійне і глибоке вивчення ринку і чинників конкурентоспроможності як нашої, так і наших клієнтів;

- оцінка ефективності заходів для клієнтів, оцінка їх задоволеності;
- стратегічне мислення;
- швидке ухвалення рішень і оперативне реагування;
- доступність вищестоящого керівництва, підтримка в скрутну хвилину, націленість на спільний результат і оцінка досягнень компанії;
- контроль особистого розвитку співробітників компанії.

Перспективними завданнями підприємства є збільшення частки ринку, забезпечення присутності в усіх каналах збуту і максимізація прибутку шляхом побудови керованих вертикальних маркетингових систем і організації активних продажів.

Організаційна структура ТОВ «Юнік-Трейд» є лінійно-функціональною, при якій управлінські впливи поділяються на лінійні, обов'язкові для виконання, і функціональні – рекомендовані для виконання (див. рис. 3.1). Керівником компанії є її директор.

Процес здійснення основної діяльності проходить наступні стадії:

1. формування асортименту замовлення Товариством та інформування про це постачальників;
2. оплата виставлених постачальниками рахунків згідно умов договору;
3. доставка і відвантаження продукції на склад Товариства з наступним зберіганням;
4. реалізація продукції кінцевим споживачам.

При організації оптово-посередницької діяльності досліджувана комерційна структура виконує, як правило, наступні функції:

- вивчає попит і пропозицію на товари і послуги з одночасним виявленням джерел покриття потреби в суспільстві;
- здійснює закупівлі згідно з укладеними договорами, контрактами і замовленнями;
- бере участь в організації та проведенні зовнішньоекономічної діяльності на всіх численних етапах товароруку від виготовлювачів до кінцевого споживача;

- організує комерційні зв'язки з використанням різних форм і методів, у тому числі системи паблік релейшнз на паритетних і взаємовигідних умовах для всіх учасників бізнесу.



Рисунок 3.1 – Організаційна структура підприємства ТОВ «Юнік-трейд»

Гнучка стратегія, постійний пошук нових методів роботи, сер'йозні кон'юнктурні дослідження забезпечують комерційним структурам міцні позиції на товарних ринках в умовах гострої конкурентної боротьби.

Проаналізуємо фінансові показники діяльності підприємства за 2016-2020 роки.

Дослідження структури і динаміки фінансового стану підприємства здійснюється за допомогою складання ущільненого порівняно аналітичного балансу, шляхом агрегації деяких однорідних по складу елементів балансових статей.

Агрегація балансу здійснюється об'єднанням в групи однорідних статей і виключенням регулюючих статей. Міра агрегації довільна і залежить від цілей фінансового аналізу, особливостей конкретного підприємства і вирішення аналітика.

Для детальнішого аналізу у роботі використовується порівняльний аналітичний баланс, який є різновидом агрегованого балансу. Порівняльний аналітичний баланс ТОВ «Юнік-Трейд» за три роки господарської діяльності представлений у Додатку.

Загальна сума коштів підприємства за п'ять років зросла на 75 %, це дуже добрий показник, що свідчить про розширення господарської діяльності.

Вартість нематеріальних активів за аналізований період зменшилась на 44%. У склад нематеріальних активів входить "ноу-хау", сутність якого полягає у конфіденційної інформації, яка відображена у технологічній документації, яка містить у собі знання та досвід ТОВ "Юнік-Трейд" з реалізації автозапчастин.

Основні засоби займають 31% необоротних активів ТОВ «Юнік-Трейд» та на протязі досліджуваного періоду зросли на 85%.

Основні засоби підприємства - це будівлі та споруди (складські приміщення, офіс), обладнання, робочий інструмент, комп'ютерна техніка, офісна техніка та меблі, транспортні засоби. Їх зростання в динаміці звичайно розцінюється як позитивна тенденція (рис. 3.2).

Майновий стан підприємства є задовільним, але досить нестійким. Потрібно вживати заходи щодо його стабілізації вже сьогодні. Знос основних засобів на кінець періоду становить 49%- це свідчить про необхідність хоч би часткового їх оновлення.

Оборотні активи підприємства за три роки збільшилися на 97%. Це збільшення відбулося головним чином за рахунок запасів - 94% та дебіторської заборгованості (рис. 3.1). Структура яких становить 46% та 3% від загальної кількості оборотних активів на кінець періоду відповідно. З врахуванням ситуації, що склалася, на ринку продукції, яку виробляє підприємство - така динаміка зростання запасів є негативним показником та призводить до нестабільного фінансового стану підприємства.

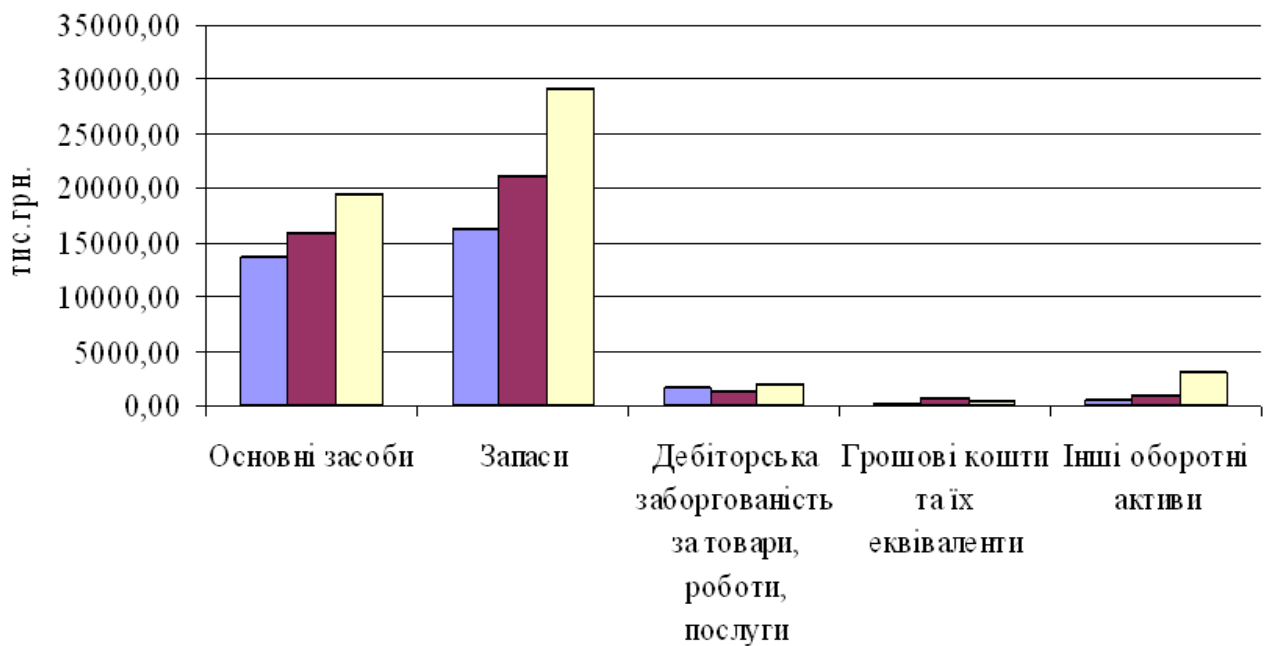
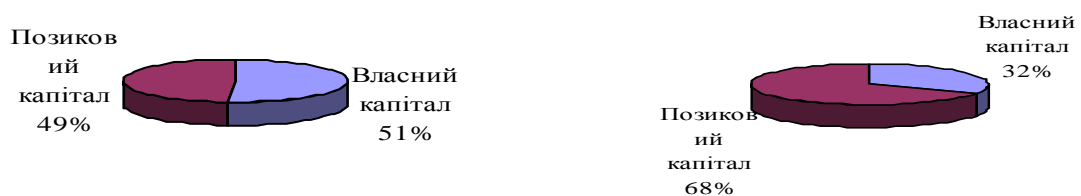


Рисунок 3.2 - Динаміка показників майна підприємства за 2016-2020 рр.

Інші необоротні активи підприємства зросли на 3,7% за останній рік діяльності ТОВ «Юнік-трейд» і складають 5% від оборотних активів.

Загалом, зростання активів підприємства на протязі п'ять років діяльності відбувалось в процесі розширення напрямків його діяльності. Про це свідчить нарощування основних засобів та динамічне зростання кількості запасів одночасно. Також, спостерігається збільшення дебіторської заборгованості, що є невід'ємним процесом при розширенні виробництва та напрямків збуту. Незначна доля грошових коштів у структурі активів вказує на те, що всі вільні фінансові ресурси спрямовуються на розширення діяльності. Збільшення інших оборотних активів у чотири рази визначає бажання керівництва захистити себе від ризиків, пов'язаних з операційною діяльністю.

Доля власного капіталу у загальній сумі джерел формування майна підприємства (див. додаток) гарантує високу фінансову стійкість, тому оскільки на початок аналізованого періоду вона становила 51,13%, а на кінець – 32,19% підприємство стає усе більш фінансово залежним. Власний капітал підприємства за п'ять років зріс на 10% за рахунок нерозподіленого прибутку, у той час як зобов'язання підприємства зросли майже на 244% за рахунок короткострокових та довгострокових кредитів та кредиторської заборгованості. Відношення власного та позикового капіталу за аналізований період у структурі відображено на рис. 3.3.



На початок 2016 року

На кінець 2020 року

Рисунок 3.3 - Співвідношення власного та позикового капіталу на кінець 2016 року в порівнянні до початку 2020 року

Динаміка основних показників капіталу ТОВ «Юнік-трейд» за п'ять років відображена на рис. 3.4.



Рисунок 3.4 – Динаміка складових капіталу ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 рр.

Діаграма наочно відображує динаміку основних частин капіталу за 2016-2020 роки.

У табл. 3.1 подано розраховані показники ліквідності ТОВ "Юнік-Трейд" за 2016-2020 рр.

Таблиця 3.1 - Динаміка показників ліквідності ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 рр.

Показники, пунктів	Роки	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Нормативний показник	Зміни
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2016	0,003	0,004	>0,2	0,001
	2017	0,004	0,005		0,001
	2018	0,004	0,008		0,004
	2019	0,008	0,022		0,015
	2020	0,022	0,009		-0,013
Коефіцієнт швидкої ліквідності	2016	0,017	0,018	≥1,5	0,001
	2017	0,019	0,020		0,001
	2018	0,221	0,200		-0,021
	2019	0,200	0,227		0,027
	2020	0,227	0,208		-0,019
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	2016	1,065	1,073	≥2	0,010
	2017	1,073	1,086		0,010
	2018	1,073	0,970		-0,103
	2019	0,970	0,916		-0,054
	2020	0,916	0,943		0,027

Представлені в таблиці значення коефіцієнтів свідчать про дуже низьку загальну ліквідність підприємства по всіх показниках.

Вважається, що для більшості підприємств коефіцієнт поточної ліквідності повинний бути на рівні 2, оскільки вартість поточних активів може скоротитися навіть на 50%, але, проте, збережеться достатній запас міцності для покриття всіх поточних зобов'язань.

На даному підприємстві поточні активи майже дорівнюють поточним зобов'язанням, це свідчить про достатньо скрутне становище підприємства.

Коефіцієнт швидкої ліквідності аналогічний коефіцієнту покриття, однак розраховується за меншою кількістю поточних активів, коли з розрахунку виключена така ліквідна їх частина, як виробничі запаси. Його орієнтовне нижнє значення – 1,5 однак ця оцінка носить умовний характер. Коефіцієнт швидкої ліквідності показав, що на одиницю термінових зобов'язань

доводиться 0,21 одиниць абсолютно ліквідних активів, що швидко реалізуються.

Ділова активність означає сукупність заходів, які спрямовані на просування фірми на ринках продукції, праці, капіталу. Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, яка характеризується швидкістю оборотності фінансових ресурсів підприємства.

Таблиця 3.2 - Динаміка показників ділової активності ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 рр.

Показники	Значення				
	2016	2017	2018	2019	2020
Коефіцієнт оборотності сукупних активів, оборотів	1,73	1,81	1,88	2,16	2,00
Фондовіддача, пунктів	5,27	5,85	5,92	6,57	6,39
Коефіцієнт оборотності запасів, оборотів	3,15	3,46	3,84	4,50	3,89
Період обороту запасів, днів	85,7	91,2	93,71	80,08	92,63
Коефіцієнт оборотності грошових коштів, оборотів	489,6	496,7	510,10	189,26	182,14
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, оборотів	20,76	21,02	21,80	21,72	22,43
Період обороту дебіторської заборгованості, днів	16,10	16,37	16,52	16,58	16,05
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, днів	4,13	4,70	4,85	5,73	4,64
Період обороту кредиторської заборгованості, днів	70,18	73,12	74,18	62,84	77,57
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	140,5	146,23	148,36	125,67	155,15
Коефіцієнт оборотності власного капіталу, оборотів	3,28	3,66	3,88	5,11	5,67
Операційний цикл, днів	95,3	97,2	110,23	96,66	108,68
Фінансовий цикл, днів	38,4	37,5	36,05	33,82	31,11

Динаміка показника оборотності активів досить сприятлива для підприємства, але має деякий спад на кінець періоду (рисунок 3.7). За допомогою цього показника можна визначити, яка кількість вкладених активів необхідна для забезпечення даного рівня реалізації продукції, тобто яка сума доходу виходить на кожну гривню вкладених активів.

Фондовіддача показала, що на 1 гривну основних фондів підприємства доводиться 6,39 грн. чистого виторгу.

Період обороту запасів на кінець періоду дорівнює 93 дні. В цілому підприємство має нормальний показник оборотності запасів, але він залежить від специфіки виробництва.

Дебіторська заборгованість робить за рік 22,43 обороти, тобто перетворюється на грошові кошти кожні 16 днів.

Розраховані показники рентабельності занесені в табл. 3.3

Таблиця 3.3 - Динаміка показники рентабельності ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 рр.

Показники	Значення				
	2016	2017	2018	2019	2020
Рентабельність активів	0,01	0,03	0,01	0,03	0,01
Рентабельність власного капіталу	0,02	0,04	0,01	0,07	0,03
Рентабельність основних фондів	0,01	0,02	0,01	0,09	0,04
Рентабельність необоротних активів	0,02	0,01	0,02	0,06	0,03
Рентабельність оборотних активів	0,02	0,02	0,02	0,05	0,02
Рентабельність продукції	0,13	0,15	0,19	0,16	0,16
Рентабельність від операційної діяльності	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02
Рентабельність підприємства	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01
Рентабельність продажу по валовому прибутку	0,12	0,14	0,16	0,13	0,14
Рентабельність продажу по операційному прибутку	0,01	0,01	0,02	0,02	0,03
Рентабельність продажу по чистому прибутку	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01

На основі розрахованих показників рентабельності капіталу можна сказати, що господарська діяльність підприємства мало ефективна, оскільки на одиницю реалізованої продукції (активів, основних фондів) доводиться всього 1 копійка чистого прибутку. Це також підтверджують показники рентабельності продажів, які показують частку прибутку (валового, операційного, чистого) в чистому доході.

Частка валового і операційного прибутку в чистому доході складає 14 копійок і 3 копійки відповідно, а доля чистого прибутку – 1 копійка.

Отже, підприємство неефективно використовує ресурси, витрачені на створення і функціонування підприємства.

3.2 Дослідження методики обліку витрат на підприємстві

Бухгалтерський облік часто називають «мовою бізнесу». Бізнесмени різного рівня (керівники фірм, менеджери, банкіри та інші) використовують бухгалтерські терміни у своїй повсякденній роботі.

Головне завдання бухгалтерського обліку - забезпечення користувачів фінансовою інформацією про діяльність того чи іншого підприємства або фірми. Ця фінансова інформація потрібна не лише податковому інспектору, але й менеджеру, власникам і працівникам даного підприємства для прийняття різного роду рішень, з планування, зміни, розширення або припинення його діяльності. У країнах з розвинутою економікою подібна інформація потрібна також і широкій громадськості, яка є потенційним інвестором і від якої залежить чи буде мати ця фірма приток капіталу із зовні. А їх рішення з цих питань приймається на основі аналізу фінансової інформації цього підприємства. Отже, система бухгалтерського обліку передбачає перетворення облікових даних з метою одержання необхідної економічної інформації для потреб управління. Організація бухгалтерського обліку включає організацію облікового процесу, тобто збирання облікової інформації, її реєстрацію, групування і обробку (первинний облік). Результатом цього є первинна інформація, яка фіксується на паперовому або машинному носіях.

Основними носіями первинної облікової інформації є документи. Характерною особливістю бухгалтерського обліку є безперервне і суцільне відображення господарських операцій за допомогою документів.

Бухгалтерські документи повинні оформлятися так, щоб у них містилися дані, необхідні для повної і вичерпної уяви про господарську операцію.

Значення документації у господарській діяльності полягає у тому, що вона служить засобом обґрунтування облікових записів, а також використовується для передачі розпоряджень від розпорядників до виконавців; підтвердження правильності здійснених операцій; аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, тобто застосовується для управління підприємством.

Господарські операції, які відбуваються на підприємстві, відрізняються змістом, обсягом, структурою, а тому для їх оформлення застосовують різні за формою і змістом документи. Велика кількість господарських операцій вимагає використання різноманітних документів. З метою кращого розуміння призначення, особливостей, порядку оформлення окремих груп документів, а також правильного застосування їх, документи групують за певними ознаками.

Так, основним документом первинного бухгалтерського обліку витрат торговельного підприємства є накопичувальна відомість по статтях витрат або Книга аналітичного обліку витрат. У ТОВ «Юнік-Трейд» для обліку витрат застосовують Книгу аналітичного обліку витрат у розрізі окремих елементів статей витрат (рис. 3.5).

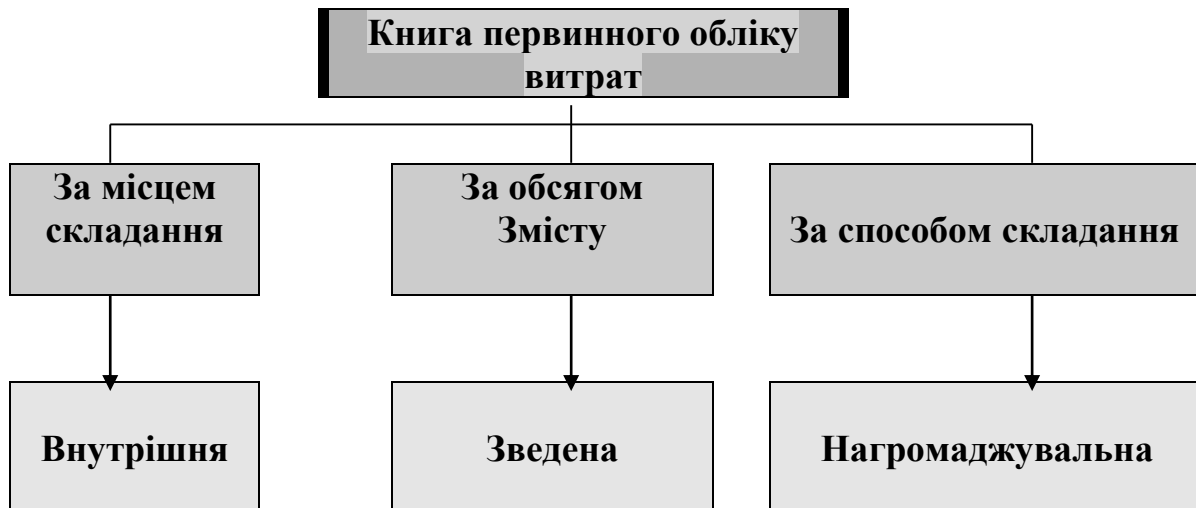


Рисунок 3.5 - Характеристика Книги первинного обліку витрат ТОВ «Юнік-Трейд»

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 реєстрів) 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 торговельного підприємства, а саме: накладними, товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, платіжними вимогами-дорученнями, рахунками організацій за різного роду послуги, платіжно-розрахунковими відомостями, розрахунками амортизаційних відрахувань за основними фондами, розрахунку зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, авансовими звітами та іншими документами, про що свідчить схема документообігу з обліку витрат ТОВ «Юнік-Трейд», зображена на рис. 3.6.

Книга аналітичного обліку витрат у ТОВ «Юнік-Трейд» відкривається на рік. Наприкінці місяця на підставі даних цієї Книги робляться записи до журналу-ордеру №18 по кредиту різних рахунків. Звідки дані поступово переносяться до Головної книги, балансу та до форм звітності.

Визначимо чи за призначенням використовуються документи по обліку витрат у ТОВ «Юнік-Трейд», для цього складемо порівняльну характеристику (табл. 3.4).



Рисунок 3.6 - Схема організації документообігу по обліку витрат
ТОВ «Юнік-Трейд»

Таблиця 3.4 - Порівняльна характеристика призначення документів з обліку витрат у ТОВ «Юнік-Трейд»

Документи	Призначення	
	згідно з нормативними документами	у ТОВ «Юнік-Трейд»
1. Накопичувальна відомість	для ведення обліку витрат у розрізі статей витрат	дана форма на підприємстві не застосовується
2. Книга аналітичного обліку витрат	для здійснення аналітичного обліку витрат на протязі року за економічними елементами	даний документ використовується для аналітичного обліку витрат у розрізі окремих елементів статей витрат на протязі звітного періоду
3. Журнал-ордер №18 по кредиту різних рахунків	Використовується для здійснення обліку витрат на загальну суму за місяць	використовується для здійснення обліку витрат на загальну суму за місяць у розрізі кореспондуючих рахунків

Дані Книги аналітичного обліку витрат за статтями «Транспортні витрати», «Відсотки за кредит» та «Витрати на зберігання, доробку, підсортування і передпродажну підготовку товарів» використовуються для розрахунку витрат на залишок нереалізованих товарів, що оформлюється відповідним документом.

Використання на підприємстві для аналітичного обліку витрат багатографного регістру, де для кожної статті витрат виділена окрема графа, дозволяє у будь-який момент часу одержати інформацію про величину витрат як у цілому так і в розрізі кожної статті, що дозволяє здійснювати аналіз витрат.

Організація документообігу на підприємстві представлена на рис. 3.7.

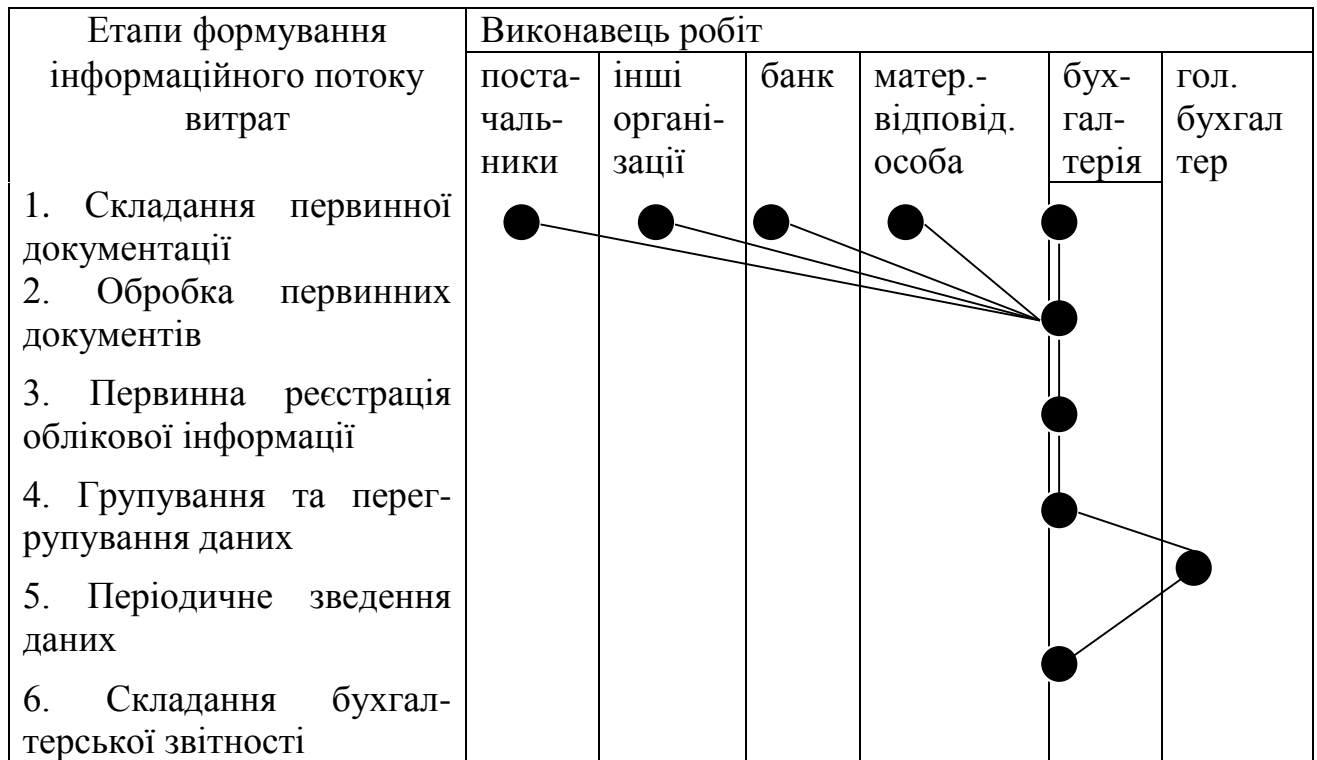


Рисунок 3.7 - Оперограма обробки інформаційного потоку по обліку витрат

ТОВ «Юнік-Трейд»

Проектування первинних документів з обліку витрат підприємства приведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 - Проектування первинних документів по обліку витрат в ТОВ «Юнік-Трейд»

№ з/п	Найменування документа	Характер документа	Відповідальний за складання	Призначення
1	Товарно-транспортна накладна	Зовнішній	бухгалтерія постачальника	виконує функцію супроводження товару від постачальника до покупця, визначає суму витрат на перевезення
2	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	матеріально-відповідальна особа	є підставою для списання вартості використаних матеріалів на витрати

Закінчення таблиці 3.5

№ з/п	Найменування документа	Характер документа	Відповідальний за складання	Призначення
3	Маршрутний лист	Внутрішній	матеріально-відповідальна особа, що здійснила витрати	фіксує здійснені транспортні витрати
4	Авансовий звіт	Внутрішній	підзвітна особа	призначений для перевірки доцільності здійснених витрат
5	Інвентаризаційний опис	Внутрішній	інвентаризаційна комісія, надходить з місця зберігання ТМЦ	призначений для перевірки збереження ТМЦ
6	Розрахунок амортизаційних відрахувань	Внутрішній	бухгалтерія підприємства	відображає суми амортизаційних відрахувань
7	Акт списання МШП	Внутрішній	бухгалтерія підприємства	використовується для відображення суми переданих в експлуатацію МШП
8	Розрахунково-платіжна відомість	Внутрішній	бухгалтер по заробітній платі	відображає суми нарахованої заробітної плати

Оперограма обробки первинних документів по фінансовому обліку витрат у ТОВ «Юнік-Трейд» на прикладі обробки первинних документів з обліку витрат на господарські потреби приведена на рис. 3.8.

№ з/п	Зміст роботи	Виконавці				
		Директор	Зам. директора	Голов. бухгалтер	Бухгалтер	Касир
1	Реєстрація та виписка видаткового касового ордера на видачу підзвітної суми				○	
2	Затвердження касового ордера	○		○		
3	Передача його на виконання					○
4	Видача грошей на господарські потреби		○			
5	під звіт із каси товариства		○			
6	Складання авансового звіту				○	
7	Подання авансового звіту з прикладеними до нього документами до бухгалтерії підприємства	○			○	
8	Затвердження авансового звіту				○	
9	Обробка авансового звіту			○		
10	Внесення записів до журналу-ордеру по кредиту рахунка 371			○		
11	Внесення записів до Книги аналітичного обліку витрат			○		
12	Внесення записів до журналу-ордеру по кредиту рахунка 92	○		○		
13	Внесення записів до Головної книги			○		
14	Складання звітності Затвердження звітності			○		

Рис. 3.8. - Оперограма обробки первинних документів з фінансового обліку витрат на господарські потреби у ТОВ «Юнік-Трейд»

Отже, у якості носіїв разової інформації у системі бухгалтерського обліку ТОВ «Юнік-Трейд» переважно використовуються «звичайні» документи. Незважаючи на прогрес у системі автоматизації обліку, обійтись без первинних документів на найближчу перспективу неможливо, тому їх удосконалення є досить актуальним. Для цього за допомогою існуючих засобів необхідно здійснювати уніфікацію і типізацію форм; застосовувати спосіб одноразового запису; зменшувати кількість екземплярів; проводити заготовлення бланків документів за допомогою ПЕОМ; здійснювати виписку документів за допомогою комп'ютера. Тобто для підприємства є актуальною організація електронного документообігу.

Для синтетичного обліку та узагальнення інформації про витрати на підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд» використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності»: 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 95 «Фінансові витрати»; 97 «Інші витрати». Характеристика даних рахунків приведена у табл. 3.6.

Метою синтетичного обліку витрат торговельного підприємства є визначення загальної суми всіх витрат. Дані рахунків 92,93,94,95,97 використовуються для контролю, як загальної величини витрат, так і їх рівня.

На ТОВ «Юнік-Трейд» облік витрат здійснюється на рахунках 92,93,94, так як дане підприємство здійснює продаж товарів через роздрібну мережу.

Таблиця 3.6 - Характеристика рахунків 92,93,94

Найменування рахунка	Найменування субрахунка	Оборот за дебето рахунка	Оборот за кредитом рахунка
92 «Адміністративні витрати»		Відображення признаних адміністративних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
93 «Витрати на збут»		Відображення признаних витрат на збут	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Продовження табл. 3.6

Найменування рахунка	Найменування субрахунка	Оборот за дебето рахунка	Оборот за кредитом рахунка
94 «Інші витрати операційної діяльності»		Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	944 «Сумнівні і безнадійні борги»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	945 «Витрати від операційної курсової різниці»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	946 «Витрати від знецінення запасів»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Відображення признаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Закінчення табл. 3.6

Найменування рахунка	Найменування субрахунка	Оборот за дебетом рахунка	Оборот за кредитом рахунка
95 «Інші витрати»	951 «Відсотки за кредит»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
	952 «Інші фінансові витрати»	Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
97 «Інші витрати»		Відображення визнаних витрат	Відображення списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Для обліку витрат операційної діяльності торговельних підприємств передбачено рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 - Характеристика рахунків класу 9 «Витрати діяльності» у відповідності з планом рахунків

№ рахунка	Найменування рахунка	Відображення в «Звіті про фінансові результати»	З якими рахунками кореспондує
92	Адміністративні витрати	Рядок 2130 «Адміністративні витрати»	13,20,22,28,30,31,33,37,39,47,50,60,63,64,65,66,68,80,81,82,83,84
93	Витрати на збут	Рядок 2150 «Витрати на збут»	13,20,2,28,30,31,33,37,39,47,50,60,63,64,65,66,68,80,81,82,82,83,84,25
94	Інші витрати операційної діяльності	Рядок 2180 «Інші операційні витрати»	13,20,22,28,30,31,33,37,39,47,50,60,63,64,65,66,68,80,81,82,83,84,25,10,11,12,51,62

Книга аналітичного обліку витрат відкривається на рік. Записи до неї здійснюються на підставі журналів-ордерів або інших облікових реєстрів, в яких міститься кореспонденція по дебету рахунків 92,93,94, в кінці місяця.

На кожне перше число місяця здійснюється звірення даних аналітичного обліку з синтетичним, при цьому дебетовий оборот по рахунках 92,93,94, повинен дорівнювати сумі витрат за місяць по книзі аналітичного обліку.

Оскільки сума витрат впливає на визначення балансового прибутку і, звісно, на величину цього прибутку, то аналітичний облік повинен бути правильно організований.

Необхідною умовою забезпечення достовірності бухгалтерського обліку є те, що витрати слідують відносити на витрати того періоду, в якому вони здійснені, незалежно від часу їх попередньої або наступної оплати.

Переважаюча частина витрат на рахунках 92,93,94, відображається у момент їх здійснення у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків:

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» - на суми заборгованості перед постачальниками, транспортними та іншими організаціями за надані послуги по перевезенню вантажів, вантажно-розвантажувальним та іншим роботам;

311 «Розрахунковий рахунок», 30 «Готівка», 372 «Розрахунки з підзвітними особами» та інші – на суму здійснених оплат по завезенню товарів з розрахункового рахунка, готівкою з каси або через підзвітних осіб;

66 «Розрахунки по оплаті праці», 65 «Розрахунки зі страхування» - на суму нарахованої заробітної плати працівникам і здійснених відрахувань на соціальні заходи та інші.

Аналітичний облік витрат на ТОВ «Юнік-Трейд» здійснюється у розрізі номенклатури статей витрат, що дає можливість оперативного контролю за складом і величиною кожної статті.

До статті 1 «Витрати на перевезення» відносяться всі витрати пов'язані з доставкою товарів (оплата послуг наданих транспортними організаціями, вартість паливно-мастильних матеріалів, витрати на оплату праці водіїв,

амортизація транспортних засобів, витрати на поточний ремонт та інші витрати).

До статті 2 “Витрати на оплату праці” відносяться витрати на виплату основної та додаткової заробітної платні штатним і позаштатним працівникам.

До статті 3 “Витрати на оренду і утримання основних фондів” відносять орендну плату за взяті в оперативну оренду об’єкти основних виробничих фондів; за взяті в оренду приміщення нежитлового призначення для забезпечення основної виробничої та торговельної діяльності в розмірі, визначеному угодами сторін; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші комунальні послуги.

До статті 4 “Амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів і нематеріальних активів” відносяться витрати на повне відновлення основних виробничих фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від їх балансової вартості за встановленими нормами від їхньої балансової (залишкової) вартості.

Із введенням в дію Податкового кодексу з 01 квітня 2011 року передбачено пооб’єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів від 2 до 20 років в залежності від групи, до якої належить відповідний об’єкт основних засобів. Так, виділено наступні групи основних засобів:

група 1 – земельні ділянки (не підлягає амортизації);

група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом (15 років);

група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років), передавальні пристрої (10 років);

група 4 – машини та обладнання (5 років), з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом),

інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень (2 роки);

- група 5 – транспортні засоби (5 років);
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);
- група 7 – тварини (6 років);
- група 8 – багаторічні насадження (10 років);
- група 9 – інші основні засоби (12 років);
- група 10 – бібліотечні фонди (не встановлено);
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено);
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);
- група 13 – природні ресурси (не підлягає амортизації);
- група 14 – інвентарна тара (6 років);
- група 15 – предмети прокату (5 років);
- група 16 – довгострокові біологічні активи (7 років).

Тобто, земельні ділянки та природні ресурси не підлягають амортизації. П(С)БО 7 «Основні засоби» (п.5) встановлено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами (виділено 9 груп основних засобів):

- 1) Земельні ділянки;
- 2) Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- 3) Будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- 4) Машини та обладнання;
- 5) Транспортні засоби;
- 6) Інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- 7) Тварини;
- 8) Багаторічні насадження;
- 9) Інші основні засоби.

І 7 груп інших необоротних матеріальних активів:

- 1) Бібліотечні фонди;
- 2) Малоцінні необоротні матеріальні активи;
- 3) Тимчасові (нетитульні) споруди;
- 4) Природні ресурси;
- 5) Інвентарна тара;
- 6) Предмети прокату;
- 7) Інші необоротні матеріальні активи.

У бухгалтерському обліку підприємства на суму нарахованої амортизації на повне відновлення основних фондів основної діяльності роблять запис по дебету рахунка 92,93,94 і кредиту рахунка 13 “Знос необоротних активів”

До статті 7 “Витрати на паливо, газ, електроенергію для виробничих потреб” відноситься фактична собівартість палива, яке використовується на технологічні та інші виробничі потреби; витрати на перевезення палива в межах підприємства.

До статті 8 “Витрати на зберігання, підсорткування, оброблення, пакування та передпродажну підготовку товарів” відносяться витрати матеріалів на пакування товарів, оплата послуг фасовочних підприємств; вартість тимчасового зберігання товарів на складських приміщеннях сторонніх організацій; утримання холодильних установок, включаючи вартість спожитої електроенергії; витрати по забезпеченню збереження товарів і інші.

До статті 9 “Витрати на рекламу” відносяться витрати на оформлення вітрин, виставок-продажів, кімнат, де знаходяться зразки товарів; на розроблення і видання рекламних виробів; на розроблення і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів та упаковки; на уцінку товарів, які частково або повністю втратили свою первісну якість за час експонування в кімнатах зразків, вітринах і на виставках, а також під час демонстрації в торговельних залах самообслуговування.

У бухгалтерському обліку підприємства витрати на рекламу відображаються по дебету рахунка 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з

кредитом відповідних рахунків: 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” (на вартість матеріальних цінностей, що використані з рекламною метою), 66 “Розрахунки по оплаті праці”, 65 “Розрахунки по страхуванню” (на суму заробітної платні, належної працівникам за виготовлення реклами, з нарахованими на неї зборами на соціальне і пенсійне страхування).

У разі замовлення рекламних послуг стороннім організаціям (реклама у засобах масової інформації, виготовлення каталогів, проспектів тощо) роблять запис по дебету рахунка 93 “Витрати на збут” і кредиту рахунка 37 “Розрахунки з різними і дебіторами” і одночасно на суму податкового кредиту по дебету рахунка 644 “Податковий кредит” і кредиту рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами”.

При відображенні представницьких витрат (організація прийомів, презентацій, безоплатне роздавання зразків товарів з рекламною метою тощо) слід урахувати наявність ліміту (2 відсотки від оподаткованого прибутку, зазначеного у декларації про прибуток підприємства за попередній квартал). Отже, треба розподілити здійснені витрати на ті, що будуть включені до складу валових витрат, і ті, що покриваються за рахунок власного прибутку. При цьому має бути врахована також вимога Закону України: Про податок на додану вартість (п.7.4.1): податковий кредит виникає по тих товарах (роботах, послугах), вартість яких відноситься до валових витрат.

До статті 10 “Відсотки за кредит” відносяться витрати на сплату відсотків за користування фінансовими кредитами, одержаними для поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів, для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування.

До статті 11 “Втрати товарів у межах норм природного убутку під час перевезення, зберігання та реалізації” відносяться втрати товарів у межах норм природного убутку під час перевезення, зберігання та реалізації, що утворилися внаслідок усушки і вивітріння, розтрушення і розпилення, розкришування,

витоку, розливу тощо; втрати від бою під час перевезення, зберігання та реалізації скляного та порцелянового посуду з продовольчими товарами і порожнього (у межах норм).

Втрати товарів у межах норм природного убутку певною мірою впливають на величину витрат ТОВ «Юнік-Трейд», ці втрати виявляються за допомогою інвентаризації.

До статті 12 «Витрати на тару» відносяться амортизація (знос) власної інвентарної тари і тари-обладнання; витрати на ремонт власної інвентарної тари і тари-обладнання; амортизація багатооборотної заставної тари, яка відшкодовується постачальникам відповідно до угод на поставку товарів.

До статті 13 «Відрахування на соціальні заходи» відносяться відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, пенсійне страхування (до Пенсійного фонду України), а також на додаткове пенсійне страхування та відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення.

До статті 14 «Витрати на обов'язкове страхування майна» відносяться платежі з обов'язкового страхування майна торговельного підприємства та цивільної відповідальності, передбачені законодавством.

До статті 15 «Інші витрати» відносяться витрати непередбачені перерахованими вище статтями: витрати на проведення міроприємств, передбачених угодою між керівництвом і трудовим колективом по охороні праці і техніці безпеки; витрати пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування, одержання гарантій вексельного авалю, поштово-телеграфних послуг і інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом; витрати на контрольно-касові стрічки, чорнила для печатного механізму касових апаратів і інші; витрати по збиранню і здачі торгової виручки; витрати, пов'язані з проведенням експертиз і лабораторних аналізів якості товарів; витрати на відрядження; витрати на канцелярські та облікові принаданості (папір, папки для зберігання документів, облікові бланки, форми звітності); виписка і придбання

довідково-нормативних документів; друкування інструкцій і інших матеріалів та інші витрати.

Аналітичний облік за статтями витрат у фінансовому обліку розпадається оскільки немає рахунку витрати обігу і витрати на доставку товарів включаються у собівартість придбаних товарів. Такий облік можливий у системі управлінського обліку для цілей аналізу і контролю витрат.

Поряд з цим, мають місце витрати, які здійснюються у поточному періоді (місяці), але підлягають включенню у витрати наступних періодів. Так, на підприємстві одноразово в момент передплати оплачуються виписані на рік газети, журнали, довідково-нормативні документи. Ці витрати здійснюються за рахунок майбутніх звітних періодів. Вони підлягають розподілу однаковими частинами по періодах (місяцях) і включенню до витрат того звітного періоду, до якого вони належать.

Такі витрати в момент їх здійснення попередньо обліковуються по дебету 39 «Витрати майбутніх періодів» у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків. При списанні відповідної частки витрат, здійснених у рахунок майбутніх періодів, на витрати звітного періоду в бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» і дебету рахунка 92 «Адміністративні витрати». Цим забезпечується рівномірний розподіл витрат між суміжними звітними періодами, що дає можливість здійснювати контроль за дотриманням кошторису витрат та, в кінцевому підсумку, визначити правильний фінансовий результат за кожний звітний період. Сальдо (дебетове) рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» показує суму здійснених раніше, але ще не списаних витрат.

У бухгалтерському обліку ТОВ «Юнік-Трейд» витрати відображаються у наступному порядку, приведеному у табл. 3.8.

Таблиця 3.8 - Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на ТОВ «Юнік-Трейд»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображення заборгованості транспортним підприємствам за перевезення товарів: по діючим тарифам на суму податкового кредиту з ПДВ, на яке товариство має право зменшити податкове зобов'язання	93	685
		644	685
2	Оплата розрахунковими чеками транспортних та інших послуг по перевезенню товарів	93	331
3	Відображення амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів, обрахованих за встановленими нормами до балансової вартості	92	131
4	Відображення суми зносу по спецодягу, інвентарю та іншим малоцінним і швидкозношуваним предметам	92	132
5	Списання малоцінних і швидкозношуваних предметів	92	22
6	Нарахування основної і додаткової заробітної плати робітникам торговельного підприємства	81	661
		93	81
7	Нарахування єдиного соціального внеску	92	651
8	Відображення заборгованості комунальному господарству - за комунальні послуги (опалення, освітлення, водопостачання та ін.)	92	631
		644	631
9	Відображення заборгованості по обов'язковому страхування майна	92	655
10	Відображення заборгованості орендодавцю по нарахованій орендній платі: за поточний місяць ; за наступний місяць	93	685
		644	685
11	Перерахування з розрахункового рахунку на сплату підписки на спеціалізовану літературу і нормативно-довідкову документацію на наступний звітний період	39	685

Закінчення табл. 3.8

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Дт
12	Списання вартості нестач і псування товарів у межах норм природного убутку, виявлених під час інвентаризації	84 91	947 84
13	Списання вартості матеріалів, витрачених на пакування товарів ,що реалізуються (пакети, папір)	93	204
14	Витрати на участь у виставках і ярмарках і на представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та ін.	93	201
16	Беззворотня передача зразків і моделей товарів на виставки	93	28
17	Списання уцінки товарів, які втратили свою первісну якість від виставлення їх на вітринах	93	282
18	Оплата з розрахункового рахунку рахунку вартості ліцензій та ін. держ. дозволів на здійснення господарської діяльності	94	311
19	Оплата з розрахункового рахунку витрат, пов'язаних з проведенням експертиз і лабораторних аналізів якості товарів	93	311
20	Оплата з розрахункового рахунку відсотків банку за користування кредитами і за розрахунково-касове обслуговування	951 685	685 311
21	Списання із підзвітних сум витрат по відрядженнях, сплачених поштово-телеграфних послуг, придбаних канцелярських товарів	92	372
22	Списання на витрати суми раніше пред'явлених претензій, в позові яких відмовлено судовими органами	948	374
23	Нарахування до сплати податків та зборів; землекористування, інноваційний, комунальний фонди, використання місцевої символіки, різні збори	92	642
24	Включення до складу витрат витрат на ремонт основних фондів	92	685
25	Списання у кінці місяця витрат, що відносяться до реалізованих товарів	791	93

Отже, синтетичний облік витрат на ТОВ «Юнік-Трейд» здійснюється у відповідності з нормативними документами за рахунками 92,93,94,95. При цьому аналітичний облік здійснюється у розрізі номенклатури статей витрат у книзі аналітичного обліку витрат. Кореспонденція рахунків, що застосовується при обліку витрат даного підприємства, відповідає вимогам діючих нормативних документів.

3.3 Аналіз ефективності обліку витрат за традиційною методикою

Ефективність системи управління витратами залежить від організації їх аналізу, яка в свою чергу визначається наступними факторами:

- формою та методами обліку витрат, що застосовують на підприємстві;
- ступінню автоматизації обліково-аналітичного процесу на підприємстві;
- станом планування та нормування рівня операційних витрат;
- наявністю відповідних видів щотижневої та щомісячної внутрішньої звітності про операційні витрати, яка дозволяє оперативно виявляти відхилення, їх причини та своєчасно приймати коректуючі заходи з їх усунення;
- присутністю фахівців, що вміють грамотно аналізувати й управляти процесом формування витрат.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд» оперативний облік витрат не ведеться. Не має також і внутрішньої управлінської звітності з обліку витрат. Тому інформаційною базою для дослідження ефективності управління витратами підприємства є форма № 2 «Звіт про фінансові результати підприємства» за 2016-2020 роки (Додаток Ж).

Дослідження ефективності управління витратами на підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд» потребує визначення певної послідовності (етапів) його проведення (рис. 3.9).

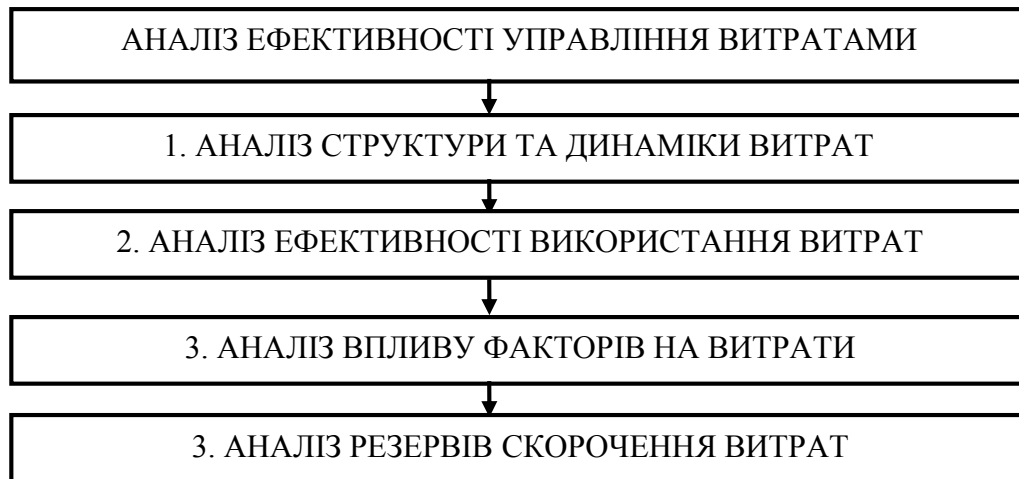


Рисунок 3.9 – Рекомендовані етапи аналізу ефективності управління витратами

Аналіз структури та динаміки витрат слід починати зі співставлення фактичних даних звітного року з даними минулих періодів (або з плановими даними) (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 - Аналіз динаміки загальної суми витрат ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 роки

Показники	Роки					Темпи росту (зниження), %		
	2016	2017	2018	2019	2020	2017/ 2016	2019/ 2018	2020/ 2019
1. Обсяг товарообороту, тис. грн.	65234,83	69312,02	71421,10	97033,90	113312,00	106,25	135,86	116,78
2. Сума витрат, тис. грн.	70963,15	72336,98	73758,00	102250,70	126340,50	101,93	138,63	123,56
3. Рівень витрат, % до обороту	108,78	104,36	103,27	105,38	111,50	106,92	102,04	105,81
4. Відносна економія (перевитрати), тис. грн.	-	-	-	2047,42	6934,69	-	-	-

За результатами аналізу динаміки загальної суми витрат стає очевидним, що за період 2016-2020 рр. підприємство мало проблеми з управління витратами, про що свідчить відносні перевитрати за цей період роботи підприємства. За період 2016-2020 років ситуація з управління витратами погіршується. Як видно з даних табл. 3.9, у 2020 році сума витрат склала 126340,50 тис. грн., а їх рівень 111,5 % до обороту. У порівнянні до 2019 року сума витрат збільшилася на 23,56%, а їх рівень збільшився на 5,81 % до обороту. Розмір збільшення рівня витрат пояснюється перевищенням темпу росту витрат (23,56%) над темпом росту обсягу товарообороту (16,78%). В результаті сума відносної перевитрати склала 6934,69 тис. грн. Така ситуація свідчить про здійснення надмірних витрат підприємством за період фінансово-економічної кризи та потребує подальшого дослідження зміни їх структури.

Проведемо аналіз динаміки структурних елементів витрат. До складу витрат входить собівартість реалізованих товарів. На відміну від виробничої собівартості вона складається лише з матеріальних витрат. Проведемо аналіз динаміки собівартості реалізованих товарів у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 - Аналіз динаміки собівартості реалізованих товарів ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 роки

Показники	Роки					Темпи росту (зниження), %		
	2016	2017	2018	2019	2020	2017/ 2016	2019/ 2018	2020/ 2019
1. Обсяг товарообороту, тис. грн.	69389,25	70996,41	71421,10	97033,90	113312,00	102,31	135,86	116,78
2. Сума витрат, тис. грн.	70552,17	73025,98	73758,00	102250,70	126340,50	103,50	138,63	123,56
3. Рівень витрат, % до обороту	101,6	102,85	103,27	105,38	111,50		102,04	105,81
4. Відносна економія (перевитрати), тис. грн.	-	-	-	2041,85	6936,55		-	-

За результатами аналізу динаміки собівартості реалізованих товарів стає очевидним, що за період 2016-2020 рр. підприємство мало проблеми з управління витратами, про що свідчать показники перевитрат. Як видно з даних табл. 3.10, у 2020 році собівартість реалізованих товарів склала 126340,50 тис. грн., а її рівень 111,5 % до обороту. У порівнянні до 2019 року собівартість реалізації товарів збільшилася на 23,56 %, а її рівень збільшився на 5,81 % до обороту. Розмір збільшення рівня витрат пояснюється перевищенням темпу росту собівартості реалізації товарів (23,56%) над темпом росту обсягу товарообороту (16,78%). В результаті сума відносної перевитрати собівартості склала 6936,55 тис. грн. Таким чином, підприємству треба звернути увагу на необгрунтоване підвищення рівня собівартості реалізації товарів та переглянути свою закупівельну політику, відносини з постачальниками.

Операційні витрати входять до складу витрат обігу. Оскільки у формі №2 «Звіт про фінансові результати підприємства» вони представлені у розрізі окремих економічних елементів, то проаналізуємо структуру та динаміку операційних витрат у таблицях 3.11 – 3.12.

Таблиця 3.11 - Аналіз структури та динаміки операційних витрат ТОВ «Юнік-Трейд» за 2018-2020 роки

Елемент операційних витрат	Сума, тис. грн.			Структура витрат, %		
	2018 р.	2019 р.	Темп росту (зниження), %	2018 р.	2019 р.	Темп росту (зниження), %
1. Матеріальні	6896,15	9202,1	133,44	50,00	50,00	100,00
2. На оплату праці	4137,69	4601,05	111,20	30,00	25,00	83,33
3. На соціальні заходи	551,69	736,17	133,44	4,00	4,00	100,00
4. Амортизація	689,62	1840,42	186,81	5,00	7,00	140,00
5. Інші витрати	1517,15	2024,46	169,83	11,00	14,00	127,27
Всього витрати:	13792,30	18404,20	133,44	100,00	100,00	x

Як бачимо з таблиці 3.11, операційні витрати підприємства у 2019 році збільшилися на 33,44%. Зростання витрат відбулося за всіма економічними

елементами. Найбільше зростання відбулося за амортизаційними витратами. Змінилася у 2019 році й структура витрат: збільшилася частка амортизаційних та інших витрат, частка витрат на оплату праці зменшилася, частка матеріальних витрат та витрат на соціальні заходи залишилась однаковою (рисунки 3.10, 3.11).

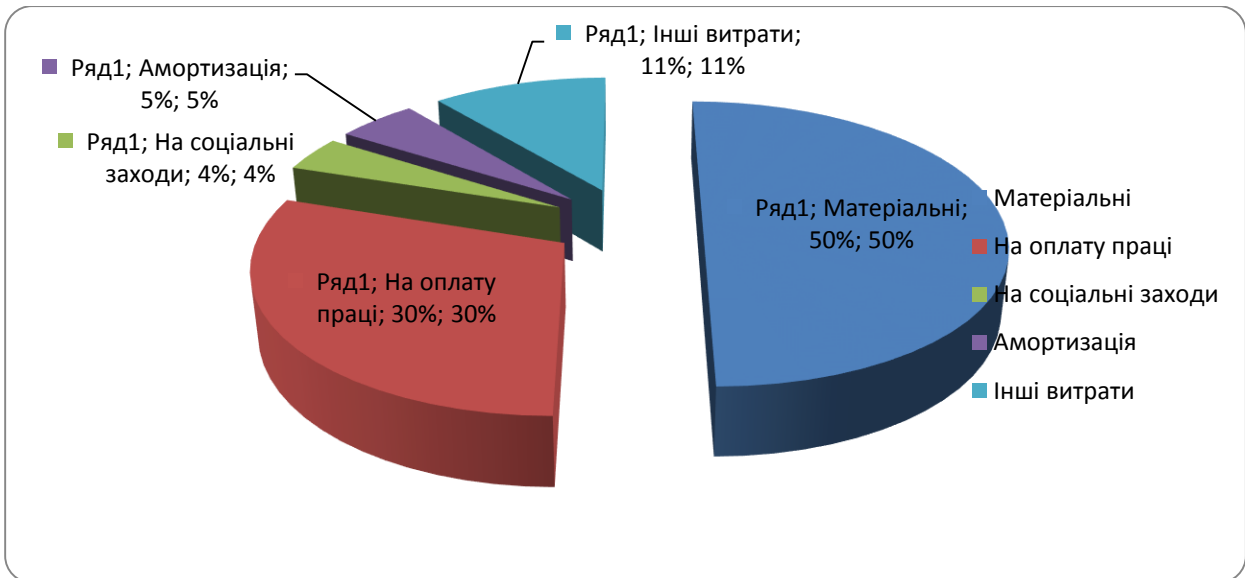


Рисунок 3.10 – Структура операційних витрат ТОВ «Юнік-Трейд» у 2018 році

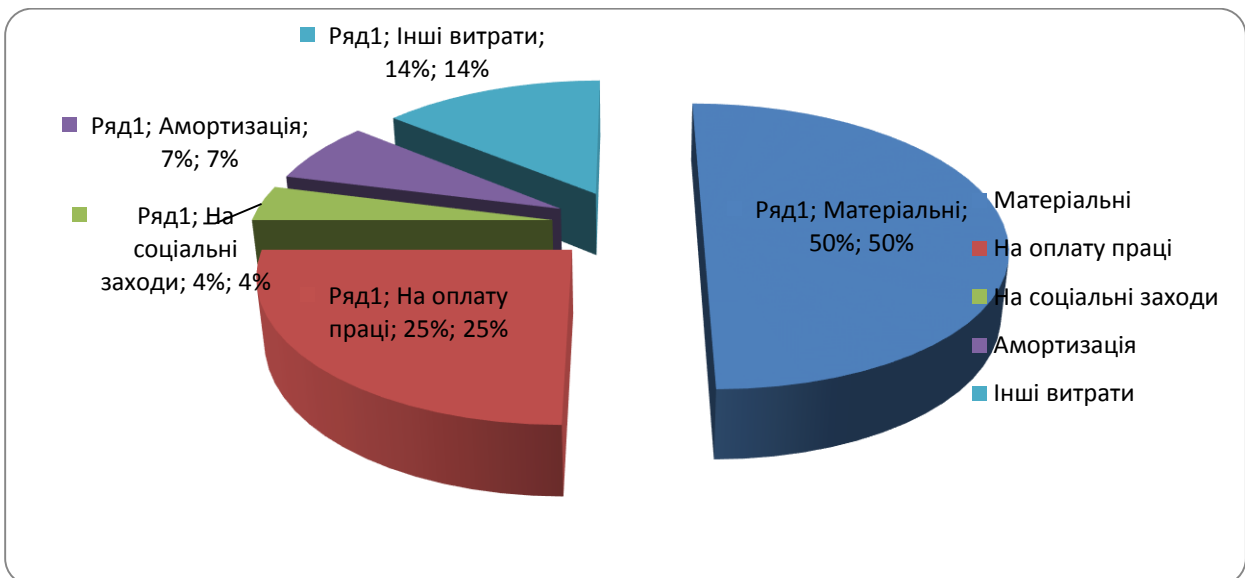


Рисунок 3.11 – Структура операційних витрат ТОВ «Юнік-Трейд» у 2019 році

Тепер проаналізуємо структуру та динаміку операційних витрат за період 2019-2020 роки.

Таблиця 3.12 - Аналіз структури та динаміки операційних витрат ТОВ «Юнік-Трейд» за 2019-2020 роки

Елемент операційних витрат	Сума, тис. грн.			Структура витрат, %		
	2019 р.	2020 р.	Темп росту (зниження), %	2019 р.	2020 р.	Темп росту (зниження), %
1. Матеріальні	9202,1	14849,28	161,37	50,00	52,00	104,00
2. На оплату праці	4601,05	8566,89	186,19	25,00	30,00	120,00
3. На соціальні заходи	736,17	1427,82	193,95	4,00	5,00	125,00
4. Амортизація	1840,42	1142,25	62,06	7,00	4,00	57,14
5. Інші витрати	2024,46	2570,07	126,95	14,00	9,00	64,29
Всього витрати:	18404,20	28556,30	155,16	100,00	100,00	x

Як бачимо з таблиці 3.12, операційні витрати підприємства у 2020 році збільшилися на 55,16%. Зростання витрат відбулося за всіма економічними елементами. Найбільше зростання відбулося за витратами на соціальні заходи. Змінилася у 2020 році й структура витрат: збільшилася частка витрат на оплату праці, на соціальні заходи, матеріальних витрат а частка амортизаційних та інших витрат, навпаки, зменшилася (рис. 3.12).

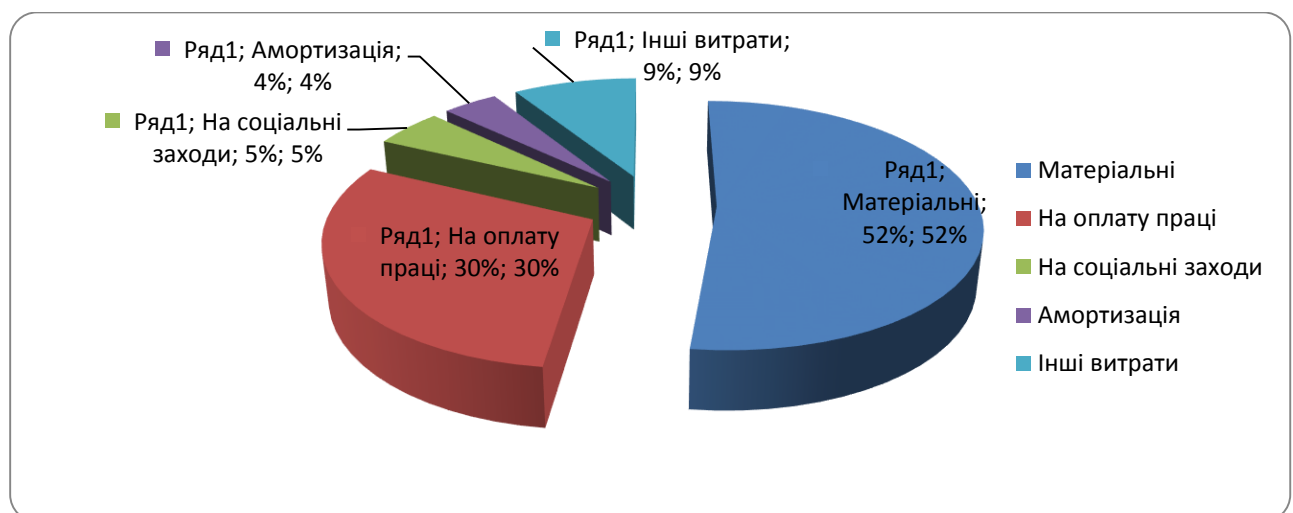


Рисунок 3.12 – Структура операційних витрат ТОВ «Юнік-Трейд» у 2020 році

Наступним етапом аналізу ефективності управління витратами є визначення ефективності їх використання (таблиці 3.13 - 3.14). Це здійснюється за допомогою показників: товарооборот на 1 грн. витрат обігу, рентабельність поточних витрат, інтегральний показник ефективності використання поточних витрат (формули 3.1-3.3).

$$TB = \frac{T}{\sum B} \quad (3.1),$$

де ТВ – обсяг товарообороту, що приходить на 1 грн. витрат, грн.;

T – обсяг товарообороту, грн.;

$\sum B$ - сума витрат, грн.

Даний показник характеризує обсяг товарообороту, який приходить на 1 грн. поточних витрат щодо здійснення господарської діяльності.

$$PB = \frac{\Pi}{\sum B} \quad (3.2),$$

де РВ – рентабельність поточних витрат, грн.;

Π – сума операційного прибутку, грн.

$$JB = \sqrt{TB \times PB} \quad (3.3),$$

де JB – інтегральний показник ефективності поточних витрат.

Таблиця 3.13 - Аналіз ефективності витрат підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2018-2019 рр.

Показники	Роки		Темп Зростання (зниження), %
	2018	2019	
1. Обсяг товарообороту, тис. грн.	71421,10	97033,90	135,86
2. Сума операційного прибутку, тис. грн.	1765,9	2240,3	126,86
3. Сума витрат, тис. грн.	13792,30	18404,20	133,44
4. Обсяг товарообороту на 1 грн. поточних витрат	5,18	5,27	101,82
5. Рентабельність поточних витрат, %	0,13	0,12	95,07
6. Інтегральний показник ефективності поточних витрат	0,81	0,80	98,39

За даними таблиці 3.13 видно, що в 2019 році з кожної гривні поточних витрат підприємство отримало 5,27 грн. товарообороту та 12 коп. операційного прибутку. У порівнянні до 2018 року товарооборот, що приходить на 1 грн. витрат збільшився на 1,82%. А рентабельність поточних витрат знизилася майже на 5 %. В цілому ефективність використання поточних витрат в 2018 році у порівнянні до 2019 року знизилася майже на 2%.

Таблиця 3.14 - Аналіз ефективності поточних витрат підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2019-2020 рр.

Показники	Роки		Темп зростання (зниження), %
	2019	2020	
1. Обсяг товарообороту, тис. грн.	97033,90	113312,00	116,78
2. Сума операційного прибутку, тис. грн.	2240,3	3141,40	140,22
3. Сума витрат, тис. грн.	18404,20	28556,30	155,16
4. Обсяг товарообороту на 1 грн. поточних витрат	5,27	3,97	75,26
5. Рентабельність поточних витрат, %	0,12	0,11	90,37
6. Інтегральний показник ефективності поточних витрат	0,80	0,66	82,47

За даними таблиці 3.14 видно, що в 2020 році з кожної гривні поточних витрат підприємство отримало 3,97 грн. виручки та 11 коп. операційного прибутку. У порівнянні до 2019 року товарооборот, що приходить на 1 грн. витрат зменшився майже на 25%. А рентабельність поточних витрат зменшилася майже на 10%. В цілому ефективність використання поточних витрат в 2020 році у порівнянні до 2016 року зменшилася на 17,53%. Отже, за результатами проведеного аналізу виявилось, що у 2020 році підприємство неефективно здійснювало свої витрати. Тому керівництву підприємства потрібно попрацювати над раціоналізацією витрат обігу.

Для того, щоб глибше дослідити причини зниження ефективності здійснення витрат у 2020 році, потрібно провести факторний аналіз. Загальна сума витрат може змінюватись за рахунок таких внутрішніх факторів:

- обсяг товарообороту в цілому за підприємством;
- структура товарообороту;
- рівень змінних витрат на 1 грн. товарообороту;
- сума постійних витрат на весь обсяг товарообороту.

Аналіз факторів, що впливають на формування загального розміру витрат обігу проведемо за моделлю 3.4.

$$B_{\text{заг}} = \sum (T_{\text{заг}} \cdot x \cdot V \cdot \partial_i \cdot x b_i) + A \quad (3.4),$$

де: $V_{\text{заг}}$ – загальна сума витрат;
 $T_{\text{заг}}$ – загальна сума товарообороту;
 $U_{\text{дi}}$ – структура товарообороту;
 b_i – змінні витрати на одиницю товару;
 A – сума постійних витрат.

Для проведення факторного аналізу витрат обігу необхідно їх розподілити на постійні та змінні та розрахувати відповідні суми (табл. 2.15). Умовно-змінні витрати на 1 грн. товарообороту розрахуємо за формулою 3.5.

$$b = \frac{Z_1 - Z_2}{x_1 - x_2} \quad (3.5),$$

де: Z_1 та Z_2 – максимальна та мінімальна сума витрат за звітний період;
 x_1 та x_2 – максимальна та мінімальна сума товарообороту за звітний період.
Тоді постійні витрати зможемо розрахувати за формулою 3.6.

$$A = Z_1 - bx_1 \quad (3.6)$$

За результатами розрахунків у таблиці 3.15 виявилось, що у підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» в загальному обсязі витрат обігу переважають змінні витрати (питома вага у 2019 році - 70%, у 2020 році – 75%). Таким чином, витрати досліджуваного підприємства сильно залежать від коливання обсягу товарообороту.

Таблиця 3.15 - Постійні та змінні операційні витрати ТОВ «Юнік-Трейд» за 2019-2020 роки

Показники	Роки	
	2019	2020
1. Обсяг товарообороту максимальний місячний, тис. грн.	10000,00	12000,00
2. Обсяг товарообороту мінімальний місячний, тис. грн.	4243,00	5699,00
3. Обсяг витрат максимальний місячний, тис. грн.	2200,00	2900,00
4. Обсяг витрат мінімальний місячний, тис. грн.	870,00	1050,00
5. Умовно-змінні витрати на 1 грн. товарообороту за місяць, тис. грн.	7,53	5,29
6. Постійні витрати за місяць, тис. грн.	460,11	2379,69
7. Постійні витрати за рік, тис. грн.	5521,26	7139,08
8. Змінні витрати за рік, тис. грн.	12882,94	21417,23
9. Загальна сума витрат за рік, тис. грн.	18404,20	28556,30

Вплив обсягу товарообороту на суму та рівень витрат визначається шляхом вирахування з даних попереднього року, перерахованих на обсяг товарообороту звітного року, фактичних даних звітного року (таблиця 3.16).

Таблиця 3.16 - Аналіз впливу зміни обсягу товарообороту на суму та рівень витрат обігу ТОВ «Юнік-Трейд»

Витрати	2019 рік		2019 рік у перерахунку на товарооборот 2020 року		Вплив обсягу товарообороту	
	тис. грн.	% до обороту	тис. грн.	% до обороту	тис. грн.	% до обороту
Умовно-змінні	12882,94	13,28	15073,04	13,30	+ 2190,10	+ 0,03
Умовно-постійні	5521,26	5,69	6459,87	5,70	+ 938,61	+ 0,01
Всього	18404,20	18,97	21532,91	19,00	+ 3128,71	+ 0,04
Товарооборот	97033,90	-	113312,00	-	-	-

Таким чином, в 2020 році у порівнянні до 2019 року за рахунок збільшення обсягу товарообороту сума витрат торгового підприємства збільшилася на 3128,71 тис. грн. (за рахунок умовно-змінних витрат), а рівень витрат збільшився на 0,04 % до обороту (за рахунок як умовно-постійних, та і змінних витрат).

Значний вплив на витрати торгового підприємства справляє зміна структури товарообороту (табл. 3.17).

Таблиця 3.17 - Аналіз впливу зміни обсягу товарообороту на суму та рівень витрат обігу ТОВ «Юнік-Трейд»

Показники	2019 рік, % до обороту	2019 рік у перерахунку на структуру товарообороту 2020 року, % до обороту	Вплив обсягу товарообороту	
			тис. грн.	% до обороту
Рівень витрат	18,97	16,44	+220,85	- 2,53

Таким чином, за рахунок зміни структури товарообороту, рівень витрат в 2020 році у порівнянні до попереднього зменшився на 2,53% до обороту, а сума витрат збільшилась на 220,85 тис. грн.

Таблиця 3.18 - Зведений вплив на витрати обігу ТОВ «Юнік-Трейд» всіх факторів

Фактори, що впливають на витрати	Розмір впливу на:	
	рівень, % до обороту	суму, тис. грн.
- зміна обсягу товарообороту	+ 0,04	+ 3128,71
- зміна структури товарообороту	- 2,53	+220,85
- інші фактори	+3,74	+ 6802,54
Всього	+ 6,23	+ 10152,10

Як витікає з табл. 3.18 в 2020 році у порівнянні до 2019 року за рахунок інших факторів рівень витрат торговельного підприємства збільшився на 3,74% до обороту, а сума збільшилась на 6802,54 тис. грн.

Висновки до розділу 3

Таким чином, після проведеного аналізу можна зробити висновок, що резервом зниження витрат на ТОВ «Юнік-Трейд» є зниження рівня умовно-змінних витрат обігу. Для обґрунтування заходів зі зниження та контролю витрат, на нашу думку, доцільним буде удосконалення облікової моделі та впровадження методичного підходу до аналізу витрат за бізнес-процесами.

4 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД»

4.1 Проектування моделі обліку витрат

Для успішного функціонування підприємства необхідно обрати оптимальну модель обліку його витрат.

Одним із напрямів вдосконалення організації обліку витрат обігу виступає раціоналізація та оптимізація документообігу, що пов'язано з необхідністю скорочення витрат праці на обробку первинних носіїв інформації, прискорення формування узагальнених облікових даних про витрати обігу за видами (статтями) та іншими параметрами, потрібними для управління.

Встановлення додаткових реквізитів документів на основі кодування найважливіших параметрів документообігу сприяє підвищенню контролю за термінами складання й обробки документів та персоніфікації відповідальності за здійснення витрат. Параметри документообігу, що підлягають кодуванню, залежать від специфіки діяльності підприємства, його організаційної структури, потрібного рівня аналітичності обліку витрат обігу. Доцільним є кодування підрозділів підприємства як центрів відповідальності, за ініціативою яких або для забезпечення функціонування яких здійснено витрати; вид (стаття) витрат обігу за номенклатурою; контрагента за проведеною операцією тощо.

Застосувавши комплексний підхід до побудови номенклатури витрат обігу, ми дійшли висновку, що в її основу слід покласти основні функції торговельного підприємства, а саме: закупівля товарів, стимулювання збуту, реалізація товарів, організація торгівлі, управління торговельною діяльністю.

Номенклатура як основа ефективного управління витратами обігу має відповідати особливостям чинної методики їх обліку. Розроблена номенклатура складається з п'яти розділів відповідно до виділених функцій торговельного підприємства. Облікові дані про витрати обігу в розрізі статей та функцій

групується за синтетичними рахунками, призначеними для обліку окремих видів витрат відповідно до ПСБО. (рис.4.1)

Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку функціонування практично кожного торговельного підприємства шляхом деталізації і розшифровки видів витрат усередині кожного розділу. Групування витрат у сукупності однойменних розділів номенклатури дає змогу уникнути дублювання зусиль на збирання та обробку інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

Проведення ж аналізу витрат обігу за функціями підприємства як інтегрованими центрами відповідальності сприятиме оперативності, обґрунтованості та ефективності управлінських рішень. Групування інформації про витрати обігу в розрізі функцій торговельного підприємства дозволить активізувати застосування функціонально-вартісного аналізу в процесі оптимізації витрат обігу та пошуку резервів їх скорочення.

Методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку мають поширюватися на покращення існуючих і створення якісно вдосконалених форм облікових регістрів. Основними недоліками журналів 5 та 5а, призначених для обліку витрат, є їх глобальність. При цьому склад витрат, що є досить індивідуальним для кожної галузі економіки, залишається у широких межах класифікації за економічними елементами та видами діяльності, ускладнюючи систематизацію ведення аналітичного обліку витрат обігу і здійснення їх економічного аналізу як на рівні підприємства роздрібною торгівлі, так і на рівні галузі загалом.

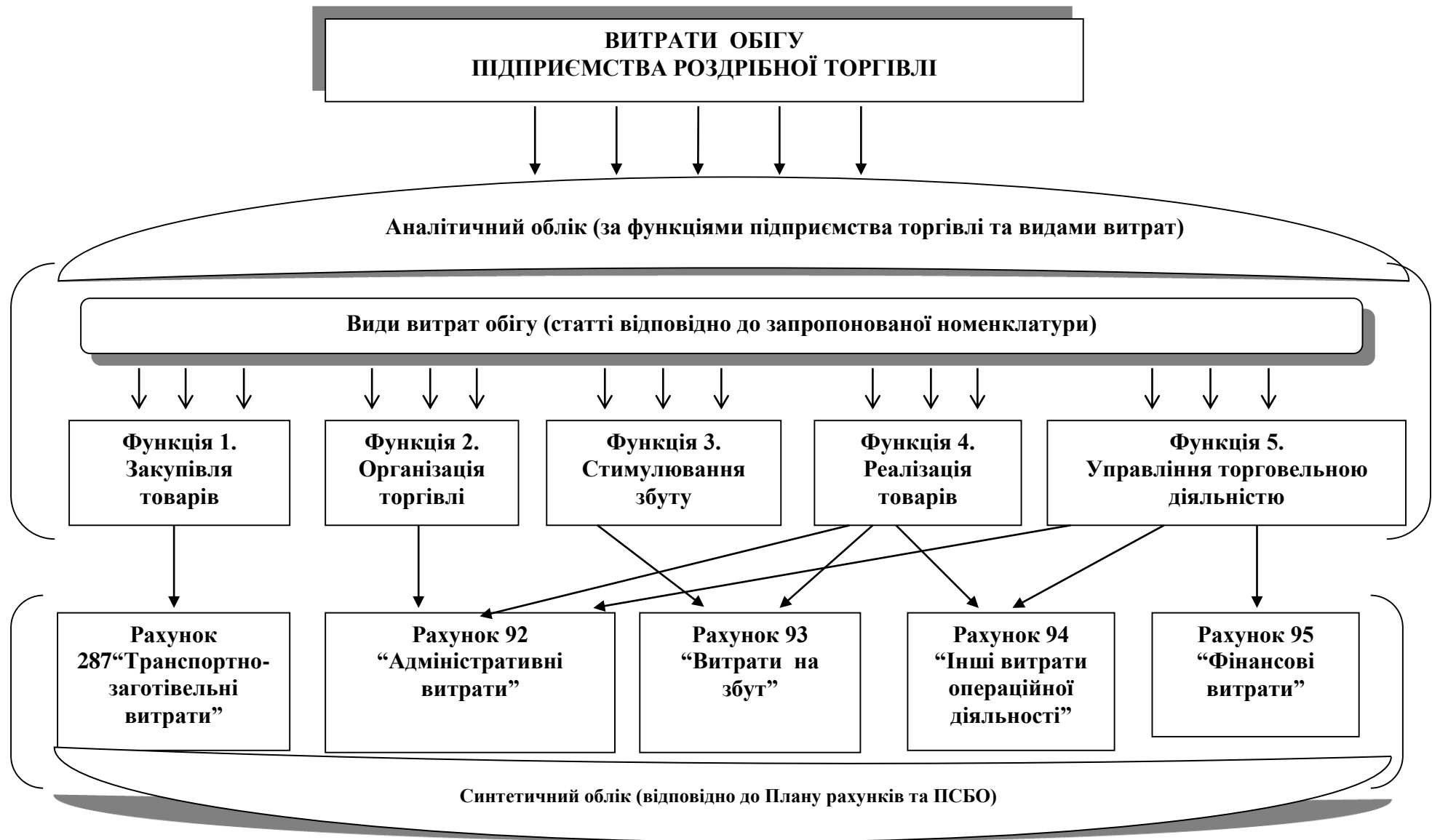


Рисунок 4.1 - Зв'язок запропонованої номенклатури статей витрат обігу з синтетичними рахунками витрат

Спираючись на загальну характеристику методики обліку і рахунків витрат, з використанням сформованої номенклатури витрат обігу запропоновано Відомість аналітичного обліку витрат обігу (табл. 4.1), яка характеризується простотою побудови, подвійним контролем загального підсумку витрат, прямим зв'язком з іншими журналами; високим рівнем аналітичності даних, що сприятиме формуванню якісного інформаційного забезпечення аналізу витрат обігу підприємства торгівлі.

Таблиця 4.1 - Запропонована форма відомості аналітичного обліку витрат обігу, у тис. грн.

Види витрат обігу	В дебет рахунків витрат з кредиту рахунків				РАЗОМ
	13	281	...	685	
I. Закупівля товарів					
Витрати на транспортування придбаних товарів:					
- транспортними організаціями				1615,47	1615,47
- власним транспортом	819,27	598,42		1998,03	5807,19
Витрати на доопрацювання товарів		54,76		119,34	268,7
Разом в дебет рахунку 287					7691,36
II. Організація та управління торговельною діяльністю					
Амортизація необоротних активів	40882,46				40882,46
Витрати на утримання будівель та споруд		1152,08		1876,55	6896,06
Витрати на поточний ремонт		1026,42		4872,66	6212,3
Оплата комунальних послуг				17217,93	17217,93
Витрати на санобробку приміщень				406,21	406,21
Витрати на спецодяг та уніформу					1195,4
Витрати на медогляд персоналу				440,95	440,95
Витрати на касове господарство				2904,82	2904,82
Витрати на інкасацію					2709,18

Продовження табл. 4.1

Види витрат обігу	В дебет рахунків витрат з кредиту рахунків				РАЗОМ
	13	281	...	685	
Податки, збори, обов'язкові платежі					8293,33
Оплата праці управлінського персоналу					12529,74
Відрахування на соціальні заходи					5220,88
Витрати на оплату аудиторських послуг				2475	4475
Витрати на оплату послуг з оцінки майна, юридичних та нотаріальних послуг				1227,36	3227,36
Оплата банківських послуг				1318,47	5818,47
Оплата послуг зв'язку				496,35	4996,35
Витрати на 9банцприладь та оргтехніку		2983,47		1503,63	6175,39
Інші витрати		2480,07		9065,62	21095,61
Разом в дебет рахунку 92					150697,44
III. Стимулювання збуту та реалізація товарів					
Витрати на оформлення вітрин		259,31		2316,15	3318,09
Витрати на світлову рекламу				2407,96	2407,96
Витрати на передпродажну підготовку товарів				93,41	169,83
Оплата праці торговельно-операційного персоналу					16267,22
Відрахування на соціальні заходи					6362,94
Витрати на пакування товарів		282,94		419,63	702,57
Разом в дебет рахунку 93					29228,61
IV. Інші витрати операційної діяльності					
Нестачі і втрати від псування та знецінення запасів					2645,45
Визнані штрафи, пеня, неустойка				389,24	864,15
Відрахування до резерву сумнівних боргів					3031,98
Інші операційні витрати обігу		3017,23		7378,09	19216,8
Разом в дебет рахунку 94					25758,38

Закінчення табл. 4.1

Види витрат обігу	В дебет рахунків витрат з кредиту рахунків				РАЗОМ
	13	281	...	685	
V. Фінансові витрати					
Відсотки за кредит					5686,42
Разом в дебет рахунку 95					5686,42
ВСЬОГО ВИТРАТ ОБІГУ	41701,73	11854,7		60542,87	219062,21

Характер і спрямованість інформаційної сукупності, для формування якої ведеться облік, визначається індивідуальною концепцією менеджменту підприємства. Практика впровадження управлінського обліку витрат на підприємствах торгівлі ускладнюється такими чинниками:

- орієнтація методик управлінського обліку на виробництво, специфіка якого робить недоцільним їх застосування у сфері обігу;
- відносна спрощеність операційного циклу;
- обмежені можливості фінансування адміністративних витрат;
- збільшення кількості дрібних та середніх підприємств торгівлі, для яких ефект від застосування методик управлінського обліку може виявитися несуттєвим через невеликі обсяги діяльності.

Поділ витрат обігу на змінні та постійні характеризує зв'язок між величиною витрат і головним показником діяльності підприємства торгівлі – обсягом товарообороту. Оскільки основним видом діяльності підприємства роздрібної торгівлі є реалізація раніше придбаних товарів кінцевим споживачам, а роздрібний товарооборот є вартісною характеристикою цієї діяльності, то дослідження динаміки змін показника витрат обігу на тлі комплексного аналізу діяльності торговельного підприємства дає змогу дійти висновку, що його величина залежить від багатьох факторів, серед яких найвизначнішим є товарооборот.

Непрямі витрати складаються з постійної і змінної частин. Для визначення кількісного співвідношення між зміною розміру витрат і обсягу товарообороту доцільно застосовувати коефіцієнт реагування витрат обігу

$$K_{PB} = \frac{T_{\text{во}}}{T_{\text{то}}} \quad (4.1),$$

де K_{PB} – коефіцієнт реагування витрат обігу

$T_{\text{во}}$ – темп зміни витрат обігу

$T_{\text{то}}$ – темп зміни обсягу товарообороту.

Наведемо розрахунок коефіцієнту реагування витрат для підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 роки у табл. 4.2.

Таблиця 4.2 - Результати розрахунку коефіцієнтів реагування витрат підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2016-2020 роки

Показники	Роки					Темпи росту (зниження), %		
	2016	2017	2018	2019	2020	2017/ 2016	2019/ 2018	2020/ 2019
1. Обсяг товарообороту, тис. грн.	65234,83	69312,02	71421,10	97033,90	113312,00	106,25	135,86	116,78
2. Витрати обігу, тис. грн.	70963,15	72336,98	73758,00	102250,70	126340,50	101,93	138,63	123,56
3. Коефіцієнт реагування витрат, %	-	-	-	-	-	96,02	99,28	99,71

Отже, за результатами розрахунків, наведених у табл. 4.2 бачимо, що витрати обігу мають сильну залежність від товарообігу. Тому, перед тим, як планувати обсяг даних витрат, треба знати плановий обсяг товарообороту.

Розподіл витрат на підприємствах торгівлі проводиться для потреб управління при визначенні результатів діяльності окремих підрозділів. Однак без попередньої диференціації витрат за ступенем залежності від

товарообороту та визначення бази розподілу провести вірогідний розподіл складно. Вважаємо, що ведення аналітичного обліку витрат обігу за окремими бізнес-процесами товароруху сприятиме застосуванню індивідуального підходу до пошуків критеріїв розподілу непрямих витрат.

4.2 Розробка системи показників аналізу ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами

Вітчизняний досвід з організації системи управління витратами на підприємствах роздрібної торгівлі базується на аналізі та оптимізації показника загальних витрат. При цьому аналітик не бачить, що відбувається з витратами за окремими бізнес-процесами товароруху. Запровадження процесного підходу до управління витратами вимагає переорієнтації фінансового планування на мислення "процесами". Фінансове планування, яке будується на засадах процесного підходу, вимагає ідентифікації бізнес-процесів товароруху, класифікації витрат за бізнес-процесами, комплексування аналітичних показників.

В Україні та за кордоном проблемою аналізу витрат займалися такі вітчизняні та закордонні вчені-економісти: Власова, І. Волошан, І. Давидович, Є. Деминг, Р. Каплан, Г. Кіндрацька, Д. Меррік, І. Мілаш, Г. Ситник, М. Хаммер, Н. Чухрай, Є. Шельмін, Р. Шоу та інші.

Однак аналіз витрат при застосуванні процесного підходу до управління ними потребує подальшого вирішення. Перш за все виникає потреба побудови комплексу аналітичних показників, які б дали змогу оцінити витрати та їх ефективність за бізнес-процесами товароруху.

Уперше сформульовано зміст понять «бізнес-процес», «реінжиніринг бізнес-процесів», окреслені базові принципи та переваги управління ними у роботах Є. Деминга [3] та М. Хаммера [10].

Бізнес процеси мають наступні важливі риси [4]:

- наявність внутрішніх і зовнішніх користувачів, які діють усередині підрозділів компанії і між ними, а також між різними організаціями;
- базування на способі виконання робіт, властивому тій або іншій організації.

Аналіз літературних джерел [1, 2, 5, 6, 7, 8, 9] дозволив виявити різні підходи, до класифікації бізнес-процесів торговельних підприємств. А саме:

- в залежності від виду торговельного підприємства, методу продажу товарів, типу, розміру магазину [2];
- з поділом процесів на основні, допоміжні та управлінські [5];
- на основі тринадцятипроцесної моделі Міжнародної бенчмаркінгової палати Американського центру продуктивності і якості (American Productivity & Quality Center – APQC) [1];
- на основі восьмипроцесної моделі BKG Profit Technology [7];
- на основі міжнародних стандартів якості серії ISO 9000 [8];
- на основі моделі IBL (The International Business Language) компанії Price Waterhouse Coopers [9];
- на основі моделі М. Портера [6].

За результатами аналізу виявилось, що жодний зарубіжний підхід не дає чіткої класифікації бізнес-процесів операційної діяльності, з урахуванням специфіки торгово-технологічних процесів роздрібних торговельних підприємств сучасного формату. Операційна діяльність роздрібного торговельного підприємства пов'язана з товарорухом. Тому, на нашу думку, для ідентифікації бізнес-процесів операційної діяльності роздрібного торговельного підприємства доцільно використовувати підхід І. Волошана [2]. Згідно цього підходу пропонуємо виділити такі основні бізнес-процеси товароруху: процес надходження (постачання) товарів і процес попередньої підготовки та реалізації товарів. Тепер представимо розподіл витрат за вказаними вище бізнес-процесами (табл. 4.3).

Таблиця 4.3 - Розподіл витрат за бізнес-процесами товароруху

Бізнес-процес	Витрати бізнес-процесу
Надходження (постачання) товарів	Матеріальні витрати
	Транспортні витрати
	Сума повернень і втрат
	Вартість трудових ресурсів
Попередня підготовка та реалізація товарів	Витрати на зберігання та підготовку товарів до продажу
	Витрати на розробку і здійснення комплексу маркетингу
	Витрати на організацію процесу реалізації товарів
	Вартість трудових ресурсів

Отже, як бачимо з табл. 4.3, загальні витрати з товароруху формуються з витрат за його бізнес-процесами. Витрати, що виникають в ході здійснення товароруху, залежать від виду торговельного підприємства, методу продажу товарів, типу, розміру магазину. Отже, для торговельних підприємств нових форматів притаманними є витрати, пов'язані з: доставкою товару в зону приймання, розвантаженням транспортного засобу, прийманням товару за кількістю та якістю, доставкою в зону зберігання; доставкою товару в торговельний зал та зону передпродажної підготовки, допоміжним виробництвом (обробкою, мийкою, сортуванням, комплектуванням, пакуванням, виготовленням кулінарних виробів, випіканням), маркетингом (промоушеном товару), наданням покупцям додаткових послуг.

Для того, щоб підвищити інтенсивність і результативність процесу товароруху необхідна своєчасна аналітична інформація про витрати в розрізі його бізнес-процесів. Тому визначення аналітичних показників, які дозволять контролювати витрати процесів надходження (постачання) і попередньої підготовки й реалізації товарів, є важливим для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень на торговельному підприємстві. Отже, пропонуємо систему аналітичних показників оцінювання витрат за бізнес-процесами товароруху (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 - Система показників витрат за бізнес-процесами товароруху

Категорія показників	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
Процес надходження (постачання) товарів			
Абсолютні	Матеріальні витрати (МВ)	$\sum_{i=1}^n MB = MB_i + MB_n,$ де і – сума матеріальних витрат за досліджуваний період.	Сума витрат, пов'язаних з формуванням первісної вартості придбаних за плату товарів. 3
	Процес надходження (постачання) товарів		
Абсолютні	Транспортні витрати (ТВ)	$\sum_{i=1}^n TB = TB_i + TB_n,$ де і – сума транспортних витрат за досліджуваний період.	Сума витрат, пов'язаних з постачанням товарів у результаті формування та вибору схем товароруху. 3
	Сума повернень і втрат (В)	$\sum_{s=1}^n B = B_i + \dots + B_n,$ де В – сума повернень і втрат товарів за досліджуваний період.	Сума товарів, що належать поверненню постачальникам у результаті невідповідності якості, знищених в результаті псування.

Продовження табл. 4.4

Категорія показників	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
Процес надходження (постачання) товарів			
Абсолютні	Вартість трудових ресурсів (ВТР)	$VTP = Ч \times СЗ$, де Ч – середньоспискова чисельність робітників процесу; СЗ – середня заробітна плата працівника.	Сума витрат обігу, пов'язаних із забезпеченням бізнес-процесу трудовими ресурсами.
	Матеріальні витрати (МВ)	$\sum_{i=1}^n MB = MB_i + MB_n$, де і – сума матеріальних витрат за досліджуваний період.	Сума витрат, пов'язаних з формуванням первісної вартості придбаних за плату товарів.
	Загальні витрати за бізнес-процесом (В _б)	$B_b = MB + TB + B + VTP$	Сума витрат за процесом постачання товарів.
Відносні	Частка витрат за бізнес-процесом в загальній сумі операційних витрат (Ч _{во})	$Ч_{во} = \frac{\sum (MB + TB + B + VTP)}{\sum BO}$, де $\sum BO$ - загальна сума операційних витрат підприємства.	Питома вага витрат, пов'язаних з процесом постачання товарів у загальній сумі операційних витрат.
	Динаміка витрат за бізнес-процесом (Т _{во})	$T_{во} = \frac{\sum (MB_1 + TB_1 + B_1 + VTP_1)}{\sum (MB_0 + TB_0 + B_0 + VTP_0)}$, де 1, 0 – це звітний та базовий періоди.	Темпи зростання (зниження) прямих витрат, пов'язаних з процесом постачання.

Продовження табл. 4.4

Категорія показників	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
Процес попередньої підготовки та реалізації товарів			
Абсолютні	Витрати на зберігання та підготовку товарів до продажу (ВЗП)	$\sum_{i=1}^n B_{ЗП} = B_{ЗП_i} + B_{ЗП_n},$ де і – сума витрат на зберігання та підготовку товарів до продажу.	Сума витрат, пов'язаних зі зберіганням, доставкою у торговельну залу, допоміжним виробництвом (обробкою, мийкою, комплектуванням, пакуванням).
	Витрати на розробку і здійснення комплексу маркетингу (В _{ркм})	$\sum_{i=1}^n B_{ркм} = B_{ркм_i} + B_{ркм_n},$ де і – сума витрат на розробку і здійснення комплексу маркетингу.	Сума витрат, пов'язаних із проведенням акційних заходів, заходів щодо розвитку роздрібною прода-жу продукції, рекламою, виплатою бонусів по акціях.
Абсолютні	Витрати на організацію процесу реалізації товарів (В _{опр})	$\sum_{i=1}^n B_{опр} = B_{опр_i} + B_{опр_n},$ де і – сума витрат на організацію процесу реалізації товарів (В _{ркм})	Сума витрат, пов'язаних з мерчандайзингом, наданням додаткових послуг покупцям.
	Вартість трудових ресурсів (ВТР)	$B_{ТР} = Ч \times СЗ,$ де Ч – середньспискова чисельність робітників процесу; СЗ – середня заробітна плата працівника.	Сума витрат обігу, пов'язаних із забезпеченням бізнес-процесу трудовими ресурсами.

Закінчення табл. 4.4

Категорія показників	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
Абсолютні	Загальні витрати за бізнес-процесом (B_6)	$B_6 = B_{ЗП} + B_{ркм} + B_{опр} + B_{ТП}$	Сума витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів.
Відносні	Частка витрат за бізнес-процесом в загальній сумі операційних витрат ($Ч_{во}$)	$Ч_{во} = \frac{\sum (B_{ЗП} + B_{ркм} + B_{опр} + B_{ТП})}{\sum BO}$, де $\sum BO$ - загальна сума операційних витрат підприємства.	Питома вага витрат, пов'язаних з процесом попередньої підготовки та реалізації товарів у загальній сумі операційних витрат.
	Динаміка витрат за бізнес-процесом ($T_{во}$)	$T_{во} = \frac{\sum (B_{ЗП_1} + B_{ркм1} + B_{опр1} + B_{ТП_1})}{\sum (B_{ЗП_0} + B_{ркм0} + B_{опр0} + B_{ТП_0})}$, де 1, 0 – це звітний та базовий періоди.	Темпи зростання (зниження) прямих витрат, пов'язаних з процесом попередньої підготовки та реалізації товарів.

Дослідження показників ефективності витрат за бізнес-процесами є об'єктивною необхідністю для економічного обґрунтування заходів інформаційного інжинірингу бізнесу, оскільки саме вони визначають напрям застосування і характер таких заходів. Слід зазначити, що принципово важливим є залучення заходів інформаційного інжинірингу саме до бізнес-процесів товароруку, бо в першу чергу мають удосконалюватися ті процеси,

покращання яких сприятиме отриманню підприємством більшого операційного прибутку.

Отже, дослідження технології здійснення бізнес-процесів через побудову й вивчення показників їх витрат, дозволить проаналізувати ефективність управління витратами за бізнес-процесами товароруку (табл. 4.5).

Таблиця 4.5 - Система показників ефективності управління витратами за бізнес-процесами товароруку

Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика
Витратовіддача бізнес-процесу (B_v)	$B_v = \frac{POT}{\sum_{i=1}^n B_{\sigma}} \times 100\%$ <p>де POT – роздрібний товарообіг за досліджуваний період; $\sum_{i=1}^n B_{\sigma}$ – сума витрат за бізнес-процесом за досліджуваний період.</p>	Розмір роздрібного товарообороту на кожні 100 грн витрат на здійснення бізнес-процесу
Рентабельність витрат бізнес-процесу (P_v)	$P_v = \frac{\sum_{i=1}^n ОП}{\sum_{i=1}^n B_{\sigma}}$ <p>де $\sum_{i=1}^n ОП$ - сума операційного прибутку за досліджуваний період.</p>	Сума операційного прибутку, що при-ходиться на кожні 100 грн. витрат за бізнес-процесом.
Інтегральний показник ефективності управління витратами бізнес-процесу (I_v)	$I_v = \sqrt{B_v \times P_v}$	Комплексна характеристика ефективності витрат за бізнес-процесом

У зв'язку з тим, що кожне підприємство роздрібної торгівлі у своїй діяльності орієнтується на отримання максимального прибутку, воно повинне використовувати бізнес-процеси, що забезпечують менші витрати, або за заданого обсягу ресурсів дають змогу отримати вищий показник операційного прибутку.

Отже, принципове переосмислення та радикальна перебудова бізнес-процесів потрібні для досягнення кардинальних покращень фінансових показників діяльності підприємства, підвищення його ринкової вартості.

Таким чином, запровадження комплексу показників витрат за бізнес-процесами товароруку дозволить: проводити фінансове планування в розрізі бізнес-процесів; виявляти найбільш витратні процеси; проводити пошук резервів зниження витрат; підвищувати ефективність товароруку в цілому.

4.3 Поточне та перспективне оцінювання ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами

Почнемо оцінювання з витрат на оплату праці.

Всього в фірмі працює 35 чоловік. Генеральний директор здійснює загальне керівництво компанією. У генерального директора є два заступники: з загальних питань та комерційний директор, який керує департаментом продажів і відділом зовнішньоекономічної діяльності. Департамент продажів включає в себе відділ продажів (7 чол.), відділ продажів автозапчастин в країні Близького Зарубіжжя (4 чол.) Та відділ продажів автозапчастин в країні Далекого Зарубіжжя (3 чол.). Відділ зовнішньоекономічної діяльності (3 чол.) Займається оформленням міжнародних торгових угод підприємства. Крім цього в компанії існує сервісний центр (5 чол.), Очолюваний начальником сервісного центру; а також відділ кадрів (2 чол. - Начальник відділу кадрів і фахівець-кадровик), бухгалтерія (3 чол. - Головний бухгалтер, бухгалтер і касир), логист, підлеглий комерційному директору. На підприємстві також працює секретар-

референт і офіс-менеджер. У табл. 4.6 представлено штатний розклад підприємства:

Таблиця 4.6 - Штатний розклад ТОВ «Юнік-Трейд» на 01.01.2020 р.

№ п / п	Найменування посади	Кількість співробітників	Оклад, грн.	Сума, грн
1	Генеральний директор	1	15000	15000
2	Заст. директора з загальних питань	1	10000	10000
3	Комерційний директор	1	10000	10000
4	Головний бухгалтер	1	11000	11000
5	Бухгалтер	1	8000	8000
6	Касир	1	5000	5000
7	Начальник департаменту продажів	1	9000	9000
8	Начальник відділу продажів по Україні	1	7000	7000
9	Старший менеджер	1	5000	5000
10	Менеджер	3	4000	12000
11	Молодший менеджер	2	3000	6000
12	Начальник відділу продажів до країн Близького Зарубіжжя	1	7000	7000
13	Старший менеджер	1	5000	5000
14	Менеджер	2	4000	8000
15	Начальник відділу продажів в країни Далекого Зарубіжжя	1	7000	7000
16	Старший менеджер	1	5000	5000
17	Менеджер	1	4000	4000
18	Начальник відділу зовнішньоекономічної діяльності	1	6500	6500
19	Економіст	2	4500	9000
20	Начальник сервісного центру	1	8500	8500
21	Технік	2	5000	10000
22	Старший механік	1	7500	7500
23	Механік	2	5000	10000
24	Начальник відділу кадрів	1	6000	6000
25	Кадровик	1	4000	4000
26	Логіст	1	5000	5000
27	Офіс-менеджер	1	6000	6000
28	Секретар-референт	1	4000	4000
	РАЗОМ:	35		210500

Проаналізувавши дані табл. 4.6 можна зробити наступні висновки: Трудовий персонал підприємства поділяється на виробничий персонал - 6 осіб (начальник сервісного центру, старший механік, техніки, механіки), з них:

- Керівник - 1 особа,
- Робітники - 5 осіб; і невиробничий персонал - 29 осіб, з них:
- Керівники - 10 осіб (генеральний директор, заступник директора з загальних питань, комерційний директор, головний бухгалтер, начальник департаменту продажів, начальник відділу продажів по Україні, начальник відділу продажів до країн Близького Зарубіжжя, начальник відділу продажів у країни Далекого Зарубіжжя, начальник відділу зовнішньоекономічної діяльності, начальник відділу кадрів);
- фахівці - 15 чоловік (бухгалтер, старші менеджери, менеджери, молодші менеджери, економіст, логіст);
- Службовці - 4 особи (касир, кадровик, офіс-менеджер, секретар-референт).

Заробітна плата керівників, фахівців і службовців різних відділів знаходиться приблизно на одному рівні. За кваліфікаційним критерієм на підприємстві можна виділити старших менеджерів, менеджерів, молодших менеджерів; старших механіків, механіків. Кваліфікація визначається в залежності від стажу роботи і досягнутих професійних результатів.

На підприємстві використовується почасово-преміальна система оплати праці. Оплата праці співробітників відділу продажів здійснюється за принципом «фіксований оклад плюс відсотки від продажів». Для працівників підприємства встановлена 40-годинна 5-денний робочий тиждень. Тривалість робочого дня встановлюється у розмірі 8 годин. (з 9.00 до 18.00, перерва на обід - з 13.00 до 14.00). Працівникам підприємства надається 2 вихідних дні - субота і неділя. Черговість надання щорічних відпусток встановлюється адміністрацією. Графік відпусток складається на кожний календарний рік не пізніше, ніж за два тижні до настання календарного року. Про час початку відпустки працівники сповіщаються не пізніше, ніж за 2 тижні до його початку.

Таблиця 4.7 - Результати розрахунку вартості трудових ресурсів за бізнес-процесом постачання за 2020 рік

Показник	Розрахунок	Сумма, грн.
Вартість трудових ресурсів (ВТР)	$((1 \times 5000) + (1 \times 6000) + (1 \times 4000) + (1 \times 5000) + (1 \times 8500))$	28500

Далі проаналізуємо обсяг транспортних витрат підприємства.

Розглянемо транспортні витрати (табл. 4.8).

Таблиця 4.8 - Транспортні витрати підприємства ТОВ «Юнік-Трейд» за 2020 рік

Показник	План	Факт	Ліміт	Відсоток виконання
Середні витрати по транспорту на тону перевезеного товару	102200 грн./т	100900 грн./т	-	98,73 %

У табл. 4.9 представлено дані по співвідношенню автотранспорту в структурі доставки й за обсягами перевезень товарів підприємства власним та залученим автотранспортом.

Таблиця 4.9 - Обсяг перевезень товару власним та залученим автотранспортом за 2020 р.

Вид автотранспорту	Показники за 2020 рік			
	Кількість доставок	Питома вага кожного виду, %	Обсяг перевезеної продукції, тон	Частка в загальному обсязі перевезеного товару, %
Власний	728	60%	1 923,67	63,5%
Залучений	484	40%	1 107,75	36,5%

З отриманих даних у табл. 4.9 видно, що в 2020 році частка власного транспорту склала 60%, а залученого - 40%. Таке співвідношення пояснюється тим, що власний транспорт був задіяний у середньому на 54%. Інший автотранспорт, закріплений за доставкою товарів, знаходиться на ремонті.

Власним транспортом у 2020 році було перевезено 63,5% всіх відвантажених товарів, залученим транспортом було перевезено 36,5% товарів. Більш висока щільність загрузки власних машин, порівняно до найманих, пояснюється тим, що власним транспортом доставляється товар на регіональні склади та у роздрібні магазини, заявки яких намагаються виконувати в першу чергу та в більш повному асортименті. Крім показника щільності загрузки транспорту, при плануванні витрат ще враховується й кількість клієнтів на доставку. В середньому 1 машина в день може розвезти товар у 10-15 магазинів, у залежності від довжини маршруту.

Оскільки планування маршрутів проводять на основі надходження заявок, то при відсутності деяких видів товару, машини відправляються недовантаженими.

Тепер проаналізуємо суму повернень товарів постачальникам за 2020 рік.

Таблиця 4.10 - Повернення неякісних товарів постачальникам за 2020 рік

Показник	Розрахунок	Сума, грн.
Сума повернень і втрат (В)	300000 + 334000,5	634000,5

Таким чином, за даними табл. 4.10 бачимо, що неякісних товарів було повернуто постачальникам за 2020 рік на суму 634000,5 грн.

Представимо обсяги матеріальних витрат за бізнес-процесом постачання (надходження) товарів у табл. 4.11. Цей показник формується с собівартості товарів (тобто їхньої первинної вартості).

Таблиця 4.11- Матеріальні витрати за бізнес-процесом постачання товарів за 2020 рік

Показник	Сума, грн.
Матеріальні витрати (МВ)	9778420

Підрахуємо загальні витрати за бізнес-процесом постачання товарів (табл. 4.12).

Таблиця 4.12 - Загальні витрати за бізнес-процесом постачання товарів за 2020 рік

Показник	Розрахунок	Сума, грн.
Загальні витрати за бізнес-процесом (В_б)	$B_b = MB + TB + B + BTP = 9778420 + 100900 + 634000,5 + 28500$	10541820,5

Тепер розглянемо витрати, пов'язані з бізнес-процесом попередньої підготовки та реалізації товарів (табл. 4.13).

Таблиця 4.13 - Витрати, пов'язані з бізнес-процесом попередньої підготовки та реалізації товарів за 2020 рік

Показник	Розрахунок	Сума, грн.
Вартість трудових ресурсів (ВТР)	$((1 \times 10000) + (1 \times 9000) + (1 \times 7000) + (2 \times 3000) + (1 \times 7000) + (1 \times 5000) + (2 \times 4000) + (1 \times 6500))$	58500
Витрати на зберігання та підготовку товарів до продажу (ВЗП)	1000000 + 200000	1200000
Витрати на розробку і здійснення комплексу маркетингу (ВРКМ)	1800000 + 500000	2300000
Витрати на організацію процесу реалізації товарів (В _{опр})	1100000 + 31500	1131500
Показник	Розрахунок	Сума, грн.
Загальні витрати за бізнес-процесом (В_{аб})	58500 + 1200000 + 2300000 + 1131500	4690000,00

Тепер розрахуємо відносні показники, що характеризуєть обсяг витрат за бізнес-процесами товароруку (табл. 4.14). На завершальному етапі проаналізуємо ефективність обліку та управління витратами за бізнес-процесами товароруку (табл. 4.15).

Таблиця 4.14 - Аналіз відносних показників, що характеризують обсяг витрат за бізнес-процесами товароруку за 2016-2020 рр.

Показник	Розрахунок	Результат, %
Частка витрат за бізнес-процесом постачання в загальній сумі операційних витрат ($Ч_{во}$)	$(10541820,50/28556300,00)*100$	36,92
Частка витрат за бізнес-процесом попередньої підготовки та реалізації товарів в загальній сумі операційних витрат ($Ч_{во}$)	$(4690000,00/28556300,00)*100$	16,42
Динаміка витрат за бізнес-процесом постачання ($Т_{во}$)	$(10541820,50/9540700,00)*100\%$	110,49
Динаміка витрат за бізнес-процесом попередньої підготовки та реалізації товарів ($Т_{во}$)	$(4690000,00/3700000,00)*100\%$	126,76

Таблиця 4.15 - Аналіз показників ефективності обліку та управління витратами за бізнес-процесами товароруку за 2019-2020 рр.

Назва показника	Значення	
	2019 р.	2020 р.
Процес постачання		
Витратовіддача бізнес-процесу ($В_{в}$), %	1,02	1,07
Рентабельність витрат бізнес-процесу ($Р_{в}$), %	0,02	0,03
Інтегральний показник ефективності управління витратами бізнес-процесу ($І_{в}$), %	2,39	3,20
Процес попередньої підготовки та реалізації товарів		
Витратовіддача бізнес-процесу ($В_{в}$), %	2,62	2,42
Рентабельність витрат бізнес-процесу ($Р_{в}$), %	0,06	0,05
Інтегральний показник ефективності управління витратами бізнес-процесу ($І_{в}$), %	15,88	11,54

Таким чином, з проведених розрахунків у табл. 4.15 бачимо, що ефективність витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів

вища ніж за процесом постачання. Така ситуація виникла з причини перевитрат за статтею «Транспортні витрати».

Також, особої уваги керівництва потребує зниження рентабельності витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів, тому, що така негативна динаміка впливає на зниження інтегрального показника ефективності управління витратами.

З вказаних вище причин, рекомендуємо прогнозувати динаміку інтегрального показника ефективності витрат за відповідним бізнес-процесом.

Так, за процесом постачання було отримано наступне рівняння для прогнозування інтегрального показника ефективності управління витратами (рис. 4.2).

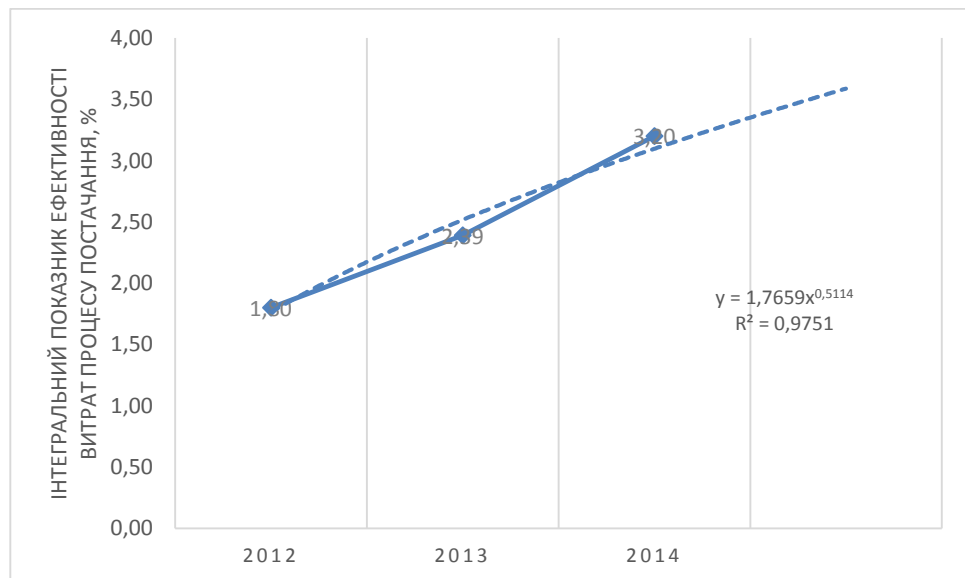


Рисунок 3.2 – Прогнозування динаміки інтегрального показника ефективності витрат за процесом постачання на 2021 рік

За процесом попередньої підготовки та реалізації товарів було отримано наступне рівняння для прогнозування інтегрального показника ефективності управління витратами (рис. 4.3).

Отже, як бачимо з рис. 4.2, 4.3 динаміку інтегрального показника для процесу постачання описує степенева функція: $y = 1,7659x^{0,5114}$, а інтегрального показника для процесу попередньої підготовки та реалізації товарів –

логарифмічна функція: $y = -4,851\ln(x) + 17,787$. Таким чином, динаміка обох показників описується нелінійними функціями.

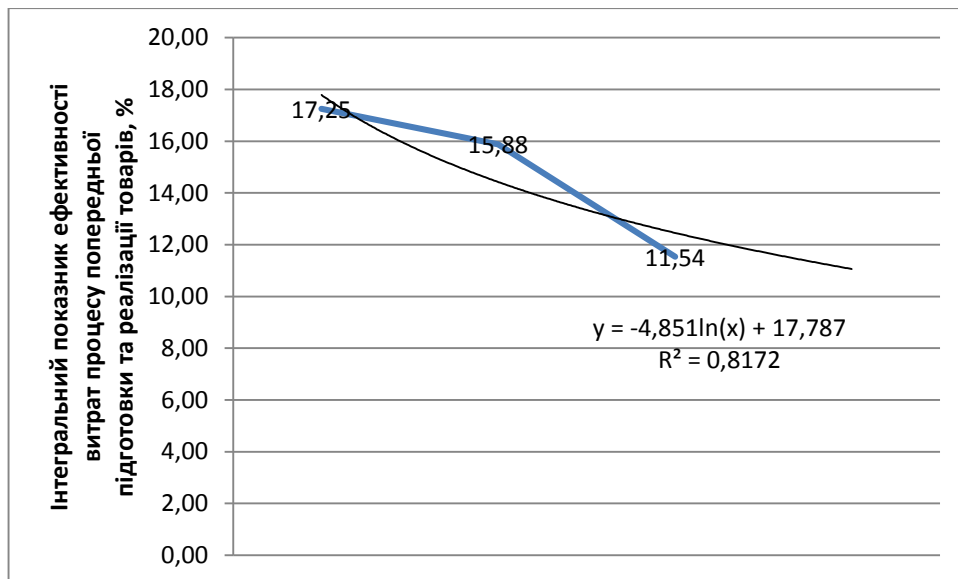


Рисунок 4.3 - Прогнозування динаміки інтегрального показника ефективності витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів на 2021 рік

Висновки за розділом 4

Отже, облік та управління витратами – це вміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них. Тому витрати суб'єктів підприємництва необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які б сприяли їх оптимізації. Запропонована система показників дозволить оцінити ступінь досягнення торговельним підприємством стратегічних цілей на основі отриманої кількісної та якісної характеристик витрат.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі на основі системного комплексного дослідження складових елементів аналітичної підсистеми обліку та управління витратами запропоновані нові рішення щодо обліку та аналізу витрат, основні з яких полягають у наступних теоретичних та методичних розробках. Отримані результати дослідження полягають у наступному:

Удосконалено:

методичний підхід до визначення поточного та перспективного рівня ефективності обліку та управління витратами в розрізі бізнес-процесів товароруку на основі інтегрального показника, застосування якого дозволить підвищити ефективність обліку та управління підприємством торгівлі в плановому періоді відповідно до визначеної стратегії.

Результати проведеного дослідження дозволили зробити такі висновки.

1. Визначено, що витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат. Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву насамперед необхідно інформація про очікувані витрати та доходи.

2. Запропоновано введення додаткових елементів облікової політики щодо обліку витрат, які слід відображати в наказі про облікову політику, зокрема: розподіл витрат за бізнес-процесами.

4. Виявлено, що резервом зниження витрат на ТОВ «Юнік-Трейд» є зниження рівня умовно-змінних витрат обігу. Для обґрунтування заходів зі зниження та контролю витрат, на нашу думку, доцільним буде удосконалення облікової моделі та впровадження методичного підходу до аналізу витрат за бізнес-процесами.

5. Розроблено номенклатуру витрат, яка складається з п'яти розділів відповідно до виділених функцій торговельного підприємства. Облікові дані

про витрати обігу в розрізі статей та функцій групуються за синтетичними рахунками, призначеними для обліку окремих видів витрат відповідно до ПСБО. Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку функціонування практично кожного торговельного підприємства шляхом деталізації і розшифровки видів витрат усередині кожного розділу. Групування витрат у сукупності однойменних розділів номенклатури дає змогу уникнути дублювання зусиль на збирання та обробку інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

6. Удосконалено методичний підхід до аналізу витрат, відмінна особливість якого, полягає у розробці системи показників аналізу витрат за бізнес-процесами товароруху. Отже, запропонована нами система показників дозволить оцінити ефективність управління витратами окремо за процесом постачання та за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів.

7. Виявлено, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «Юнік-Трейд» ефективність витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів вища ніж за процесом постачання. Така ситуація виникла з причини перевитрат за статтею «Транспортні витрати». Також, особі уваги керівництва потребує зниження рентабельності витрат за процесом попередньої підготовки та реалізації товарів, тому, що така негативна динаміка впливає на зниження інтегрального показника ефективності управління витратами. З вказаних вище причин, рекомендовано прогнозувати динаміку інтегрального показника ефективності витрат за відповідним бізнес-процесом.

8. Досліджено, що динаміку інтегрального показника для процесу постачання описує степенева функція: $y = 1,7659x^{0,5114}$, а інтегрального показника для процесу попередньої підготовки та реалізації товарів – логарифмічна функція: $y = -4,851\ln(x) + 17,787$. Таким чином, динаміка обох показників описується нелінійними функціями. Отже, запропонований методичний підхід дозволить отримати перспективну оцінку ступіню досягнення торговельним підприємством стратегічних цілей на основі отриманої кількісної та якісної характеристик витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бенчмаркінг в сфері послуг: монографія /Ж.В. Горностаєва [та ін.]; ГОУ ВПО «Південно-Рос. держ. ун-т економіки і сервісу». - Шахти: ГОУ ВПО «ЮРГУЕС», 2009. - 97 с.
2. Волошан І.Г. Особливості торговельно-технологічних процесів товароруху підприємств торгівлі / І.Г. Волошан // Економіка розвитку. – 2013. – № 3. – С.90–93
3. Гаврильченко О. В. Управління витратами у відтворювальних процесах сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Гаврильченко Олена Володимирівна ; ХНТУСГ ім. П. Василенка. – Х., 2011. – 21 с.
4. Герасименко І. М. Про методи обліку витрат в умовах ризику // Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности: Сб. науч. тр. Донецкой гос. академии управления и ИЭП НАН Украины. – Донецьк: ДонДАУ ІЕП НАН України, 2001. – С. 126-132
5. Голов С.Ф. Управлінський облік. / Голов С.Ф. – К. : Лібра, 2002. – 704 с.
6. Грещак М. Г. Управління витратами : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2008. – 358 с.
7. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник./ І.Є. Давидович — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.
8. Деминг Э. Выход из кризиса. Новая парадигма управления людьми, системами и процессами - Out of the Crisis / Э. Деминг ; [пер. с англ. Ю. Адлер, В. Шпер]. - М. : Альпина Паблишер, 2011. - 400 с.
9. Дем'яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві / С. І. Дем'яненко. – К. : КНЕУ, 1998. – 264 с.
10. Карпова Т.П. Управленческий учет. / Карпова Т.П. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

- 11.Ковтун С. Управление затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Харьков : Изд. дом «Фактор», 2008. – 272 с.
- 12.Командровська В.Є. Бізнес-процеси підприємства: сутність та методи удосконалення / В.Є. Командровська, О.Ю. Морозенко. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.jrnl.nau.edu.ua/index.php/PPEL/article/view/325>
- 13.Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О. В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ.– 2010.– № 1.– С. 125 – 129.
- 14.Менеджмент процессов /Под ред. Й. Беккера, Л. Вилкова, В. Таратухина, другие. – М.: Эксмо, 2007. – 384с.
- 15.Мескон М. Х. Основы менеджмента / Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф. ; пер. с англ. – М. : Дело, 1992. – 702 с.
- 16.Мудра Т. М. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування / Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.pdf
- 17.Патрин Г. О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства / Г. О. Патрин // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 124-133.
- 18.Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А. А. Пилипенко. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
- 19.Попов О. Управління витратами / Попов О. // Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т.3. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 952 с.
- 20.Риб С.И. Различные подходы к выделению и описанию бизнес-процессов /С.И. Риб, И.В. Кремлёва. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.betec.ru/index.php>
- 21.Славников Д. Таргетирование затрат на практике // Справочник экономиста, 2007. - №3. – С. 7-11

- 22.Столярчук Г.В. Комплексування показників витрат за бізнес-процесами товароруку підприємств роздрібною торгівлі// Бизнес Информ, научный информационный журнал, ХНЭУ, Харьков – 2015. - №1 – с.230 – 234
- 23.Тарнавська Н. П. Менеджмент: теорія і практика: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Н. П. Тарнавська, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 1997. – 356 с.
- 24.Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
- 25.Фандель Г. Теория производства и издержек / Фандель Г. – К. : Таксон, 1998. – 528 с.
- 26.Федірець О.В. Зміст системи управління витратами / О.В. Федірець. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/node/1820/\fedireco.v.zmistsistemiupravlinnyavitratami.pdf>
- 27.Хаммер М. Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж.Чампи. пер. с англ.; под ред. и с предисл. В.С. Катькало. – СПб: С.-Петербургский ун-т, 1997. – 271 с.
- 28.Христенко Л. М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства / Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.– 2011. – № 3 (157). – С. 247–253.
- 29.Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції / О. А. Чухліб // Фінанси України. – 2008.
- 30.Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А. І. Ясінська // Вісник Національного університету Львівська політехніка.– 2007.– № 14 (594). – С. 357–360.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 01.01. 2018 р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	5184,60	4372,70
первісна вартість	1001	5897,80	5898,50
накопичена амортизація	1002	713,20	1525,80
Незавершені капітальні інвестиції	1005	217,10	95,9
Основні засоби	1010	10545,60	13601,90
первісна вартість	1011	26498,90	30789,30
знос	1012	15956,30	17187,40
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	1,80
інші фінансові інвестиції	1035	1216,50	1226,70
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	17160,80	19299,00
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	15299,70	16189,9
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1472,20	1684,20
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	1503,80	1817,10
з бюджетом	1135	26,80	11,70
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	18,90	18,40
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	64,50	160,10
Витрати майбутніх періодів	1170	9,10	10,60
Інші оборотні активи	1190	810,60	515,50
Усього за розділом II	1195	18935,60	20407,50
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	36096,40	39706,50

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	659,20	659,20
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	15091,50	15091,50
Резервний капітал	1415	13,70	13,70
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	2692,50	2574,90
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	18456,90	18339,30
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	331,60
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	-	331,60
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	5344,10	8518,20
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	99,70
товари, роботи, послуги	1615	5988,50	8456,90
розрахунками з бюджетом	1620	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	105,20	115,70
розрахунками з оплати праці	1630	270,70	292,60
Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	5926,60	3548,10
Усього за розділом III	1695	17639,50	21035,60
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	36096,40	39706,50

Керівник _____ /А.В. Лімановський/

Головний бухгалтер _____ /І.М. Токар/

ДОДАТОК Б

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 01.01. 2019 р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000	4372,70	4041,60
Нематеріальні активи	1000	4372,70	4041,60
первісна вартість	1001	5898,50	6268,30
накопичена амортизація	1002	1525,80	2226,70
Незавершені капітальні інвестиції	1005	95,9	362,30
Основні засоби	1010	13601,90	15918,50
первісна вартість	1011	30789,30	33216,70
знос	1012	17187,40	17298,20
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	1,80	1,80
інші фінансові інвестиції	1035	1226,70	1226,70
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	663,00
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	19299,00	22213,90
II. Оборотні активи	1100	16189,9	21157,40
Запаси	1100	16189,9	21157,40
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1684,20	1244,60
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	1817,10	4102,80
з бюджетом	1135	11,70	40,20
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	18,40	16,40
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	160,10	688,10
Витрати майбутніх періодів	1170	10,60	19,50
Інші оборотні активи	1190	515,50	852,90
Усього за розділом II	1195	20407,50	28121,90
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	39706,50	50335,80

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	659,20	659,20
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	15091,50	15091,50
Резервний капітал	1415	13,70	13,70
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	2574,90	3885,70
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	18339,30	19650,10
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	331,60	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	331,60	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	8518,20	13798,50
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	99,70	-
товари, роботи, послуги	1615	8456,90	11388,70
розрахунками з бюджетом	1620	4,40	4,40
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	115,70	132,30
розрахунками з оплати праці	1630	292,60	366,10
Поточні забезпечення	1660	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	3548,10	4995,80
Усього за розділом III	1695	21035,60	30685,70
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	39706,50	50335,80

Керівник _____ /А.В. Лімановський/

Головний бухгалтер _____ /І.М. Токар/

ДОДАТОК В

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 01.01. 2020 р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	4041,60	3446,20
первісна вартість	1001	6268,30	6310,10
накопичена амортизація	1002	2226,70	2863,90
Незавершені капітальні інвестиції	1005	362,30	314,90
Основні засоби	1010	15918,50	19557,10
первісна вартість	1011	33216,70	38665,30
знос	1012	17298,20	19108,20
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	1,80	1,80
інші фінансові інвестиції	1035	1226,70	1226,70
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	663,00	1160,10
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	22213,90	25706,80
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	21157,40	29164,30
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1244,60	2070,30
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4102,80	2548,00
з бюджетом	1135	40,20	76,10
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	16,40	7,10
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	688,10	340,80
Витрати майбутніх періодів	1170	19,50	49,00
Інші оборотні активи	1190	852,90	3159,00
Усього за розділом II	1195	28121,90	37414,60
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	50335,80	63121,40

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	659,20	659,20
Капітал у дооцінках	1405	-	
Додатковий капітал	1410	15091,50	15091,50
Резервний капітал	1415	13,70	13,70
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3885,70	4553,80
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	19650,10	20318,20
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	3146,80
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	
Довгострокові забезпечення	1520	-	
Цільове фінансування	1525	-	
Усього за розділом II	1595	-	3146,80
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	13798,50	14401,80
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	11388,70	18340,90
розрахунками з бюджетом	1620	4,40	4,40
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	132,30	144,40
розрахунками з оплати праці	1630	366,10	376,00
Поточні забезпечення	1660	-	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	4995,80	6388,90
Усього за розділом III	1695	30685,70	39656,40
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1700	-	-
	1900	50335,80	63121,40

Керівник _____ /А.В. Лімановський/

Головний бухгалтер _____ /І.М. Токар/

ДОДАТОК Г

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІТИЧНИЙ БАЛАНС МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА ЗА 2018-2020 РОКИ

Назва агрегованих статей активу	Роки	На початок звітнього періоду		На кінець звітнього періоду		Зміни за звітний період				
		тис. грн	%	тис. грн	%	абсолютні, тис. грн	темп зростання	темп приросту, %	вклад статті, %	У питомій вазі статей, %-пунктах
АКТИВ										
Валюта балансу	2018	36096,40	100,00	39706,50	100,00	3610,10	1,10	10,00	100,00	-
	2019	39706,50	100,00	50335,80	100,00	10629,30	1,27	26,77	100,00	-
	2020	50335,80	100,00	63121,40	100,00	12785,60	1,25	25,40	100,00	-
Необоротні активи	2018	17160,80	47,54	19299,00	48,60	2138,20	1,12	12,46	59,23	1,06
	2019	19299,00	48,60	22213,90	44,13	2914,90	1,15	15,10	27,42	-4,47
	2020	22213,90	44,13	25706,80	40,73	3492,90	1,16	15,72	27,32	-3,41
Нематеріальні активи	2018	5184,60	14,36	4372,70	11,01	-811,90	0,84	-15,66	-22,49	-3,35
	2019	4372,70	11,01	4041,60	8,03	-331,10	0,92	-7,57	-3,11	-2,98
	2020	4041,60	8,03	3446,20	5,46	-595,40	0,85	-14,73	-4,66	-2,57
Незавершене будівництво	2018	217,10	0,60	95,90	0,24	-121,20	0,44	-55,83	-3,36	-0,36
	2019	95,90	0,24	362,30	0,72	266,40	3,78	277,79	2,51	0,48
	2020	362,30	0,72	314,90	0,50	-47,40	0,87	-13,08	-0,37	-0,22
Основні засоби	2018	10542,60	29,21	13601,90	34,26	3059,30	1,29	29,02	84,74	5,05
	2019	13601,90	34,26	15918,50	31,62	2316,60	1,17	17,03	21,79	-2,63
	2020	15918,50	31,62	19557,10	30,98	3638,60	1,23	22,86	28,46	-0,64
Довгострокові фінансові інвестиції	2018	1216,50	3,37	1228,50	3,09	12,00	1,01	0,99	0,33	-0,28
	2019	1228,50	3,09	1228,50	2,44	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,65
	2020	1228,50	2,44	1228,50	1,95	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,49
Відстрочені податкові активи	2018	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00	0,00
	2019	0,00	0,00	663,00	1,32	663,00	-	-	6,24	1,32
	2020	663,00	1,32	1160,10	1,84	497,10	1,75	74,98	3,89	0,52

Продовження табл.

Назва агрегованих статей активу	Роки	На початок звітної періоду		На кінець звітної періоду		Зміни за звітний період				
		тис. грн	%	тис. грн	%	абсолютні, тис. грн	темп зростання	темп приросту, %	вклад статті, %	у лигій вазі статей, %-пунктах
Оборотні активи	2018	18926,50	52,43	20396,90	51,37	1470,40	1,08	7,77	40,73	-1,06
	2019	20396,90	51,37	28102,40	55,83	7705,50	1,38	37,78	72,49	4,46
	2020	28102,40	55,83	37365,60	59,20	9263,20	1,33	32,96	72,45	3,37
Запаси	2018	15029,70	41,64	16189,90	40,77	1160,20	1,08	7,72	32,14	-0,86
	2019	16189,90	40,77	21157,40	42,03	4967,50	1,31	30,68	46,73	1,26
	2020	21157,40	42,03	29164,30	46,20	8006,90	1,38	37,84	62,62	4,17
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2018	1472,20	4,08	1684,20	4,24	212,00	1,14	14,40	5,87	0,16
	2019	1684,20	4,24	1244,60	2,47	-439,60	0,74	-26,10	-4,14	-1,77
	2020	1244,60	2,47	2070,30	3,28	825,70	1,66	66,34	6,46	0,81
Дебіторська заборгованість за розрахунками	2018	1530,80	4,24	1829,00	4,61	298,20	1,19	19,48	8,26	0,37
	2019	1829,00	4,61	4143,20	8,23	2314,20	2,27	126,53	21,77	3,62
	2020	4143,20	8,23	2624,30	4,16	-1518,90	0,63	-36,66	-11,88	-4,07
Інша поточна дебіторська заборгованість	2018	18,70	0,05	18,20	0,05	-0,50	0,97	-2,67	-0,01	-0,01
	2019	18,20	0,05	16,20	0,03	-2,00	0,89	-10,99	-0,02	-0,01
	2020	16,20	0,03	6,90	0,01	-9,30	0,43	-57,41	-0,07	-0,02
Грошові кошти та їх еквіваленти	2018	64,50	0,18	160,10	0,40	95,60	2,48	148,22	2,65	0,22
	2019	160,10	0,40	688,10	1,37	528,00	4,30	329,79	4,97	0,96
	2020	688,10	1,37	340,80	0,54	-347,30	0,50	-50,47	-2,72	-0,83
Інші оборотні активи	2018	810,60	2,25	515,50	1,30	-295,10	0,64	-36,41	-8,17	-0,95
	2019	515,50	1,30	852,90	1,69	337,40	1,65	65,45	3,17	0,40
	2020	852,90	1,69	3159,00	5,00	2306,10	3,70	270,38	18,04	3,31
Витрати майбутніх періодів	2018	9,10	0,03	10,60	0,03	1,50	1,16	16,48	0,04	0,00
	2019	10,60	0,03	19,50	0,04	8,90	1,84	83,96	0,08	0,01
	2020	19,50	0,04	49,00	0,08	29,50	2,51	151,28	0,23	0,04

ДОДАТОК Д

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІТИЧНИЙ БАЛАНС ДЖЕРЕЛ ФОРМУВАННЯ МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА

Назва агрегованих статей пасиву	Роки	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Зміни за звітний період					
		тис. грн	%	тис. грн	%	абсолютні, тис. грн	темп зростання	темп приросту, %	вклад статті, %	у питомій вазі статей, %-пунктах	
ПАСИВ											
Валюта балансу	2018	36096,40	100,00	39706,50	100,00	3610,10	1,10	10,00	100,00	-	
	2019	39706,50	100,00	50335,80	100,00	10629,30	1,27	26,77	100,00	-	
	2020	50335,80	100,00	63121,40	100,00	12785,60	1,25	25,40	100,00	-	
Власний капітал	2018	18456,90	51,13	18339,30	46,19	-117,60	0,99	-0,64	-3,26	-4,95	
	2019	18339,30	46,19	19650,10	39,04	1310,80	1,07	7,15	12,33	-7,15	
	2020	19650,10	39,04	20318,20	32,19	668,10	1,03	3,40	5,23	-6,85	
Зареєстрований капітал	2018	659,20	1,83	659,20	1,66	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,17	
	2019	659,20	1,66	659,20	1,31	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,35	
	2020	659,20	1,31	659,20	1,04	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,27	
Інший додатковий капітал	2018	15091,50	41,81	15091,50	38,01	0,00	1,00	0,00	0,00	-3,80	
	2019	15091,50	38,01	15091,50	29,98	0,00	1,00	0,00	0,00	-8,03	
	2020	15091,50	29,98	15091,50	23,91	0,00	1,00	0,00	0,00	-6,07	
Резервний капітал	2018	13,70	0,04	13,70	0,03	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	
	2019	13,70	0,03	13,70	0,03	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,01	
	2020	13,70	0,03	13,70	0,02	0,00	1,00	0,00	0,00	-0,01	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2018	2692,50	7,46	2574,90	6,48	-117,60	0,96	-4,37	-3,26	-0,97	
	2019	2574,90	6,48	3885,70	7,72	1310,80	1,51	50,91	12,33	1,23	
	2020	3885,70	7,72	4553,80	7,21	668,10	1,17	17,19	5,23	-0,51	

Продовження табл.

Назва агрегованих статей пасиву	Роки	На початок звітнього періоду		На кінець звітнього періоду		Зміни за звітний період				
		тис. грн	%	тис. грн	%	абсолютні, тис. грн	темп зростання	темп приросту, %	вклад статті, %	у питомій вазі статей, %-пунктах
Позиковий капітал	2018	17639,50	48,87	21367,20	53,81	3727,70	1,21	21,13	103,26	4,95
	2019	21367,20	53,81	30685,70	60,96	9318,50	1,44	43,61	87,67	7,15
	2020	30685,70	60,96	42803,20	67,81	12117,50	1,39	39,49	94,77	6,85
Довгострокові зобов'язання	2018	0,00	0,00	331,60	0,84	331,60	-	-	9,19	0,84
	2019	331,60	0,84	0,00	0,00	-331,60	0,00	-100,00	-3,12	-0,84
	2020	0,00	0,00	3146,80	4,99	3146,80	-	-	24,61	4,99
Короткострокові кредити банків	2018	5344,10	14,81	8518,20	21,45	3174,10	1,59	59,39	87,92	6,65
	2019	8518,20	21,45	13798,50	27,41	5280,30	1,62	61,99	49,68	5,96
	2020	13798,50	27,41	14401,80	22,82	603,30	1,04	4,37	4,72	-4,60
Векселі видані	2018	0,00	0,00	99,70	0,25	99,70	-	-	2,76	0,25
	2019	99,70	0,25	0,00	0,00	-99,70	0,00	-100,00	-0,94	-0,25
	2020	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00	0,00
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2018	5988,50	16,59	8456,90	21,30	2468,40	1,41	41,22	68,37	4,71
	2019	8456,90	21,30	11388,70	22,63	2931,80	1,35	34,67	27,58	1,33
	2020	11388,70	22,63	18340,90	29,06	6952,20	1,61	61,04	54,38	6,43
Поточні зобов'язання за розрахунками	2018	6005,10	16,64	3892,70	9,80	-2112,40	0,65	-35,18	-58,51	-6,83
	2019	3892,70	9,80	5253,20	10,44	1360,50	1,35	34,95	12,80	0,63
	2020	5253,20	10,44	6819,00	10,80	1565,80	1,30	29,81	12,25	0,37
Інші поточні зобов'язання	2018	301,80	0,84	68,10	0,17	-233,70	0,23	-77,44	-6,47	-0,66
	2019	68,10	0,17	245,30	0,49	177,20	3,60	260,21	1,67	0,32
	2020	245,30	0,49	94,70	0,15	-150,60	0,39	-61,39	-1,18	-0,34

ДОДАТОК Ж

**ПОКАЗНИКИ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЮНІК-ТРЕЙД» ЗА 2018-2020 рр., тис. грн.**

Показник	Роки		
	2018	2019	2020
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	71421,10	97033,90	113312,00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	59965,70	83946,50	97784,20
Валовий:			
прибуток	11455,40	13087,40	15527,80
збиток	0,00	0,00	0,00
Інші операційні доходи	4102,80	7557,10	16169,90
Адміністративні витрати	4812,40	5942,60	5862,20
Витрати на збут	3323,60	4166,70	4631,50
Інші операційні витрати	5656,30	8294,90	18062,60
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	1765,90	2240,30	3141,40
збиток	0,00	0,00	0,00
Дохід від участі в капіталі	0,00	0,00	0,00
Інші фінансові доходи	0,00	0,00	1,20
Інші доходи	608,20	1280,30	995,60
Фінансові витрати	1462,90	1881,30	2263,80
Втрати від участі в капіталі	0,00	0,00	0,00
Інші витрати	121,60	338,10	523,50
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	789,60	1301,20	1350,90
збиток	0,00	0,00	0,00
Податок на прибуток від звичайної діяльності (довідка)	(907,20)	0,00	(682,80)
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	0,00	9,60	0,00
Чистий:			
прибуток	0,00	1310,80	668,10
збиток	117,6	0,00	0,00

Наказ про облікову політику підприємства

ТОВ «Юнік-Трейд»

02.01.2001 р. м. Київ

НАКАЗ №1 Основні відомості про підприємство

Показник	Зміст	Код
Підприємство	ТОВ "Юнік-Трейд"	ЄДРПОУ
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю	23467315
Територія	м. Київ	
№ свідоцтва про державну реєстрацію	№08103562 від 5 квітня 1994 р. видане Київською обласною держадміністрацією м. Київ	
Юридична адреса та місцезнаходження	м. Київ, вул. Червонознаменна, 34	

Керуючись Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV (далі - Закон про бухоблік), затвердженими МФ України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом підприємства, з метою отримання прибутків та задоволення матеріальних та інших соціальних потреб працівників підприємства, **наказую:**

Здійснити організаційні заходи щодо порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, складання та подання звітності.

Створення організаційної основи бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції власників товариства з обмеженою відповідальністю "Юнік-Трейд", надалі - ТОВ "Юнік-Трейд", та передбачає встановлення відповідних обов'язків його керівника та працівників бухгалтерії:

1. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і на виконання пункту 4 статті 8 Закону про бухоблік встановити з 1 січня 2001 року в ТОВ "Юнік-Трейд" таку форму організації бухгалтерського обліку:

1.1. Бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер:

1.1.1. Головний бухгалтер підприємства може мати заступника (заступників). Їх кількість визначається штатним розписом підприємства.

1.1.2. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства.

2. Встановити, що права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом про бухоблік, цим наказом та затвердженими посадовими інструкціями:

2.1. Відповідно до пункту 7 статті 8 Закону про бухоблік, головний бухгалтер підприємства:

2.1.1. Забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлені строки фінансової звітності;

2.1.2. Організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

2.1.3. Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжок і псування цінностей підприємства;

2.1.4. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства (якщо вони є);

- 2.1.5. Розробляє та забезпечує дотримання єдиних організаційних та методичних основ ведення бухгалтерського обліку всіма структурними підрозділами підприємства.
- 2.2. Розпорядження головного бухгалтера, які стосуються становлення та здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими до виконання усіма структурними підрозділами й всіма працівниками підприємства.
- 2.2.1. Цим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах, згідно з переліком, наведеним у додатку 1 до цього наказу (варіант переліку викладений у додатку 1).
- 2.3. Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, призначеним на відповідну посаду власником(ми) підприємства, згідно з переліком питань, наведених у пункті 2.1 цього наказу.
- 2.3.1. За відсутності головного бухгалтера вищезазначені (див. п. 2.1 цього наказу) обов'язки та відповідальність покладаються на його першого заступника.
- 2.3.2. У разі відсутності з поважних причин і головного бухгалтера, і його першого заступника - на іншого працівника бухгалтерії, згідно з окремим письмовим розпорядженням керівника підприємства.
- 2.3.3. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється посадовими інструкціями, які затверджуються керівником підприємства.
3. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій (додаток до наказу). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відповідних структурних підрозділів.
- 3.1. Перелічені в додатку особи наділяються правами та несуть всю повноту відповідальності за відповідність проведених операцій чинному законодавству та статуту підприємства, згідно з посадовими інструкціями.
4. Затвердити перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності (додаток до наказу). Зразки підписів відповідних посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відповідних структурних підрозділів.
- 4.1. Перелічені в додатку особи наділяються правами та несуть усю повноту відповідальності за відповідність здійснених операцій законодавчим актам та статуту підприємства, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України.
5. Затвердити перелік посадових осіб, які складають звітність, за її призначенням згідно з вимогами Закону про бухоблік, національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку, звітності з обліку податків та платежів (додаток).
- Зобов'язати згаданих посадових осіб, які включені до переліку, наведеного у додатку до цього наказу, підписувати відповідні звіти підприємства.
- 5.1. Покласти на вказаних у додатку осіб усю повноту відповідальності за якість підготовки й своєчасність подання такої звітності.
6. Затвердити правила й графік документообігу відповідно до додатка до цього наказу.
7. Відповідальність за приймання документації на тимчасове зберігання до архіву підприємства, за зберігання документації в архіві та здавання відповідної документації до державного архіву покласти на Сергієнко Л.В.
- 7.1. Видачу документації у тимчасове користування посадовим особам підприємства здійснювати за письмовим дозволом головного бухгалтера підприємства, а не працівникам підприємства з письмового розпорядження керівника підприємства;
- 7.2. Видачу документів стороннім особам здійснювати за письмовим дозволом керівника підприємства.
8. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності проводити інвентаризацію майна й фінансових зобов'язань, відповідно до статті 10 Закону про бухоблік та інших нормативних документів:
- 8.1. Інвентаризація активів і зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та дається оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводиться перед складанням річної фінансової звітності підприємства, орієнтовно з 01.09 до 30.11, в обов'язковому

порядку. Точний час і порядок її проведення, відповідальні особи визначаються керівником підприємства окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника;

8.2. У всіх інших випадках об'єкти й періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником підприємства на підставі чинного законодавства у міру необхідності. Час та перелік інвентаризації об'єктів визначаються окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника підприємства.

8.3. Для проведення інвентаризаційної роботи (планових та незапланованих інвентаризацій активів та зобов'язань, списання основних засобів, МШП, інших матеріальних цінностей тощо) затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі: головний інженер - голова комісії; старший бухгалтер - член комісії; менеджер з продажів - член комісії; менеджер технічного відділу - член комісії.

8.3.1. Права й обов'язки та завдання, які покладаються на членів постійно діючої інвентаризаційної комісії, визначені Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69 (далі - Інструкція 69).

8.3.2. Додатково до завдань, обумовлених Інструкцією 69, на постійно діючу інвентаризаційну комісію покладаються завдання: з визначення ефективності застосовуваних на підприємстві принципів, методів і процедур облікової політики; з проведення робіт щодо оцінки активів та зобов'язань; з розробки та затвердження пропозицій щодо їх зміни на наступний звітний рік, проведення внутрішнього контролю на підприємстві.

8.4. Для проведення раптової інвентаризації каси підприємства створити комісію у складі:

заступника головного бухгалтера - голова комісії;

бухгалтера - член комісії;

менеджера з економічних питань - член комісії;

менеджера - член комісії.

8.5. Інвентаризація каси підприємства проводиться не рідше одного разу на місяць.

9. Загальну відповідальність за ведення податкового обліку покласти на заступника головного бухгалтера з питань оподаткування.

Закріпити за окремими працівниками бухгалтерії конкретні ланки обліку:

9.1. Виписування податкових накладних та ведення книг обліку продажу та придбання доручити бухгалтеру.

9.2. Ведення підрахунку валових доходів та валових витрат покласти на бухгалтера. Облік валових доходів та валових витрат здійснювати за окремими розрахунками у форматі діючої звітності про прибуток підприємства.

10. Відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації покласти на головного бухгалтера підприємства І.М. Токар.

11. Форма обліку:

Застосовувати на підприємстві комп'ютерну бухгалтерську програму "ІС підприємство". Відповідальність за рівень відповідності реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації й узагальнення інформації, передбачених цією комп'ютерною програмою, вимогам законодавства, покладається на головного бухгалтера підприємства.

11.1. Здійснювати обробку облікової інформації на окремих дільницях (підрозділах) таким чином:

11.1.1. Із застосуванням комп'ютерної техніки: відділ фінансового планування, менеджменту та економічного аналізу; відділ постачання та збуту; склади підприємства тощо.

11.2. Затвердити перелік первинних документів, які застосовуються підприємством у практичній діяльності й офіційно затверджені відповідними державними органами.

11.3. Затвердити форми первинних облікових документів (зведених первинних документів), які застосовуються підприємством у практичній діяльності, але не затверджені відповідними державними органами, в тому числі форми

первинних документів та форми зведених облікових документів, форми реєстрів бухгалтерського обліку, що складаються на дільницях з автоматизованим обліком.

11.4. До бланків суворої звітності відносити перелік документів, наведених у додатку до цього наказу.

11.5. Для ведення обліку руху бланків суворої звітності, видачі (здавання невикористаних) бланків відповідним посадовим особам, приймання звітності за виданими бланками суворого обліку та їх передавання на постійне зберігання до архіву підприємства призначається бухгалтер Соколова Н.І.

11.5.1. Затвердити перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності у своїй роботі (додаток).

11.5.2. Затвердити право підпису довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей, укладання угод :

директор - перший підпис;

головний інженер - перший підпис;

головний бухгалтер - другий підпис;

заступник головного бухгалтера - другий підпис.

11.6. Згідно з пунктом 1.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України 24.05.95 р. за №88, всі первинні документи, облікові реєстри, фінансова, статистична та інша звітність складаються українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати узгоджений автентичний переклад українською мовою, відповідно до вимог статті 11 Закону України "Про мови в Українській РСР".

11.7. Установити місце зберігання (архів підприємства) первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, так і на магнітних носіях інформації (дискети, компакт-диски). Строки зберігання визначені в додатках до цього наказу. Доступ сторонніх осіб до такого приміщення (архіву) без спеціального на те дозволу заборонити.

12. Затвердити розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (див. наказ МФ України №291 від 21.12.99 р.) робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядку (додаток).

12.1. Для переходу на новий План рахунків розробити й затвердити перехідну таблицю від старого Плану рахунків на новий План рахунків (додаток)

12.2. Використовувати для узагальнення інформації про витрати підприємства рахунки класу 9 "Витрати виробництва" та рахунки класу 8 "Витрати за елементами".

13. Затвердити систему й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій.

13.1. Для підтвердження достовірності фінансової звітності щорічно проводити аудиторські перевірки фінансової звітності незалежною аудиторською фірмою.

14. Організувати аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей таким чином за підрозділами:

14.1. У бухгалтерії - у кількісно-сумовому вимірі;

14.2. На складах - у кількісному вираженні;

14.3. У магазині - у кількісно-сумовому вимірі;

14.4. На дільницях - у кількісному вимірі.

15. Використовувати на підприємстві таку методику бухгалтерського обліку:

15.1. До основних засобів відносити матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), первісна вартість яких більша за 1000 грн.

- 15.1.1. Фактичні витрати на ремонт основних засобів включати до складу витрат виробництва;
- 15.1.2. Нарухування амортизації за основними засобами здійснювати прямолінійним методом;
- 15.1.3. Переоцінку основних засобів проводити, якщо їх залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу;
- 15.1.4. Обліковою одиницею бухгалтерського обліку основних засобів вважати об'єкт основних засобів;
- 15.1.5. Ліквідаційну вартість об'єктів основних фондів не розраховувати та з метою амортизації прийняти рівною 0.
- 15.2. Термін використання нематеріальних активів визначати по кожному об'єкту окремо, в момент його зарахування на баланс, виходячи з:
- 15.2.1. Терміну використання подібних нематеріальних активів;
- 15.2.2. Передбачуваного морального зносу, правових чи інших подібних обмежень щодо строків використання та інших факторів;
- 15.2.3. Амортизацію нематеріальних активів здійснювати прямолінійним методом;
- 15.2.4. Здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок;
- 15.3 Вважати матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) понад один рік вартістю до 1000 грн малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА):
- 15.3.1. Амортизацію за МНМА нараховувати у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;
- 15.4. Матеріальні активи, що використовуються не більше одного року, вважати малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП):
- 15.4.1. Нарухування зносу за МШП здійснювати у розмірі 100 (сто) відсотків балансової вартості таких предметів при передачі їх зі складу в експлуатацію. Здійснювати обов'язкове ведення кількісного обліку таких предметів у розрізі матеріально відповідальних осіб до моменту їх повної ліквідації (списання з балансу);
- 15.5. Визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, палива, товарів) здійснювати залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з ПСБО 9 "Запаси":
- 15.5.1. Обліковою одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати найменування запасів (альтернативний варіант - однорідна група);
- 15.5.2. Застосовувати періодичну систему оцінки запасів (альтернативний варіант - постійна система оцінки);
- 15.5.3. Оцінку незавершеного виробництва здійснювати за нормативними затратами;
- 15.5.4. Оцінку запасів при відпуску на реалізацію чи іншому вибутті здійснювати за методом середньозваженої собівартості;
- 15.5.5. При складанні балансу здійснювати оцінку запасів та відображати у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;
- 15.5.6 Транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості запасів, придбаних за плату, безпосередньо включаються до собівартості запасів;
- 15.5.7 Облік інших витрат, що входять до первісної вартості запасів, придбаних за плату, щомісяця відносити на вартість придбаних запасів.
- 15.6. Оцінку запасів (покупних товарів для роздрібної торгівлі) здійснювати за цінами продажу.

15.7. Суми доходів відображати в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", яке затверджене наказом МФ України від 29.11.99 р. №290.

15.8. Оцінку ступеня завершеності операцій з надання послуг здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи; при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді після оформлення акта про виконання робіт (надання послуг), застосувати спосіб вивчення виконаної роботи, за винятком випадків, коли дохід від надання послуг не може бути вірогідно визначений.

15.9. Витрати відображати в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", яке затверджене наказом МФ України від 31.12.99 р. №318:

15.9.1. Затвердити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до додатка;

15.9.2. Затвердити перелік і склад, порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат (додаток);

15.9.3. Витрати майбутніх періодів списуються на витрати відповідно до спеціальних розрахунків (додаток), які здійснюються на підставі кошторису витрат на виробництво продукції, виконання робіт (надання послуг) із урахуванням планової кількості виробів, робіт (послуг).

15.9.4. Встановити нормальну потужність структурних підрозділів, відповідно до додатка до наказу.

15.10. Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом класифікації дебіторської заборгованості (із застосування коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників). Для створення резерву відкриваються окремі субрахунки за кожним дебітором.

16. Затвердити перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) та порядок формування та витрачання коштів таких фондів (додаток).

17. Для класифікації поточних зобов'язань, оборотних активів, дебіторської заборгованості, МШП, МНМА та інших статей балансу керуватися встановленою технологією виробництва та затвердженою технологічною документацією з тривалістю операційного циклу 11 місяців.

18. На підприємстві застосовуються форми та системи оплати праці згідно з умовами, передбаченими колективним договором:

19. Затвердити такі строки видавання готівки, норми витрат та терміни звітування за окремими операціями:

19.1. Установити дні видавання готівки із каси підприємства:

заробітної плати, пенсій та інших соціальних виплат 27-28 числа кожного місяця;

19.2. Установити норму представницьких витрат у такому розмірі: 30000 грн.

19.3. Застосовувати на підприємстві передбачені чинними нормативними актами граничні норми добових на службові відрядження, граничну величину розрахунків готівкою, строки звітування за витрачання коштів тощо.

20. Відповідальність за організацію робіт з ведення обліку, зберігання й видавання трудових книжок і виконавчих листів покласти на менеджера з кадрів.

21. Загальний контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою: директор ТОВ «Юнік-Трейд» А.В. Лімановський

22.1. Контроль за виконанням конкретних пунктів наказу покладається на: головного бухгалтера ТОВ «Юнік-Трейд» І.М. Токар.

23. Зі змістом наказу ознайомити (під розписку) усіх посадових осіб, причетних до його виконання.

Керівник підприємства _____ / А.В. Лімановський/

(підпис)

З наказом ознайомлені: _____