

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

«__» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВА»**

(за матеріалами ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Шустір Юлія Олександрівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Економічний зміст витрат підприємства, значення інформації про витрати в управлінні	7
1.2. Нормативно-інформаційне забезпечення обліку та контролю витрат підприємства.....	26
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Дніпро- Агрхолдинг» та постановки обліково-аналітичної роботи.....	34
Висновки за розділом 1.....	42
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОВ «ДНІПРО-АГРОХОЛДИНГ».....	43
2.1. Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат	43
2.2. Розкриття інформації про виробничі витрати у звітності підприємства .	50
2.3. Удосконалення обліку витрат з використанням інформаційно- комунікаційних технологій	54
Висновки за розділом 2.....	58
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	60
3.1. Організаційні аспекти контролю витрат підприємства.....	60
3.2. Методика проведення контрольних процедур щодо витрат на підприємстві.....	67
Висновки за розділом 3.....	77
ВИСНОВКИ.....	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	82

ВСТУП

Забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. В умовах швидких змін конкурентного середовища, зростання розміру підприємств, підвищення складності процесів управління у керівництва підприємства недостатньо інформації, необхідної для прийняття правильних управлінських рішень та забезпечення конкурентоспроможності.

Витрати супроводжують діяльність будь-якого суб'єкта господарювання. Однак, від величини понесених витрат залежить не лише собівартість виготовленої продукції або послуг, але й подальша діяльність підприємства, що впливатиме на розмір фінансового результату та спроможність підприємства конкурувати на ринку. Система внутрішнього контролю є важливим елементом загальної структури управління підприємством, яка дає змогу керівництву при здійсненні нагляду та перевірок його фінансово-господарської діяльності бути впевненим, що контроль проходить у відповідності до розробленої стратегії розвитку та згідно вимог чинного законодавства. Основною проблемою забезпечення внутрішнього контролю витрат є відсутність на підприємствах чіткого розуміння, як необхідно правильно організувати контроль, що в свою чергу створює ряд проблем.

Тому виникає необхідність більше уваги приділяти контролю за витратами виробництва шляхом проведення процедур внутрішнього контролю. Здійснення якісного й ефективного контролю витрат підприємства забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та виживання в конкурентному середовищі. Знання методології контролю витрат підприємства і уміння застосовувати його методику при дослідженні різних сторін господарської діяльності підприємства є одним з найважливіших елементів компетентності працівників служби внутрішнього контролю.

Необхідність вдосконалення і розвитку методології контролю витрат підприємства пов'язана з об'єктивною необхідністю підвищення його якості, з метою повнішого задоволення інформаційної потреби в достовірній інформації про виробничу діяльність підприємства.

Питанням організації та методики обліку витрат підприємства присвячено багато наукових праць, серед яких найбільш відомими є розробки М. Білика, С. Голова, Н. Іванової, О. Ролінського, Л. Панченка, М. Огійчука та інших учених.

Питанням теорії й практики внутрішнього контролю присвячені праці вчених, серед яких: Е. Аренс, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, І.К. Дрозд, К. Друрі, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровский, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Ф. Максимова, М. Мескон, М.В. Мурашко, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелеєв, С.М. Петренко, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.В. Сопко, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, Д. Хан, Ч. Хорнгрен.

Разом з тим певні організаційно-методичні особливості обліку та контролю витрат підприємства потребують подальшого дослідження.

Мета роботи полягає у визначенні особливостей обліку та внутрішнього контролю витрат діяльності на вітчизняних підприємствах для обґрунтування напрямів їх удосконалення та способів використання отриманої інформації в управлінні.

Для досягнення поставленої мети, необхідним є вирішення наступних завдань:

- обґрунтувати економічну сутність та види витрат діяльності;
- узагальнити нормативно-правове забезпечення обліку та внутрішнього контролю витрат діяльності;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» та постановку обліково-аналітичної роботи;
- дослідити особливості обліку витрат діяльності;
- визначити особливості розкриття інформації про витрати у звітності;

- обґрунтувати напрями удосконалення обліку витрат діяльності;
- вивчити організаційні аспекти проведення внутрішнього контролю витрат на вітчизняних підприємствах;
- дослідити методичні аспекти проведення внутрішнього контролю витрат діяльності.

Об'єктом дослідження є витрати підприємства.

Предметом дослідження є особливості обліку та внутрішнього контролю витрат діяльності.

Суб'єктом дослідження є ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг».

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України, фінансова звітність ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг».

У ході дослідження застосовано загальнонаукові (теоретичного узагальнення, групування, порівняння, аналізу та синтезу, індукції і дедукції, логічний метод) та спеціальні (аналітичного групування, зведення та вибіркового метод, графічний) методи пізнання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст витрат підприємства, значення інформації про витрати в управлінні

В умовах розвитку економічних відносин постає проблема пошуку нових методів управління для забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку збуту. Тому ефективна організація бухгалтерського обліку виробничих витрат діяльності дозволить задовольнити інформаційні потреби користувачів щодо їх здійснення та шляхів оптимізації.

Витрати не є однорідними ні за своїм складом, ні за значенням в діяльності підприємства, тому для їх обґрунтування важливим є формування науково-обґрунтованої класифікації. Визначальними факторами, які впливають на складність встановлення класифікації витрат підприємства, є масштаб виробництва, різні технології та різноманітність самих витрат. Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними складовими підприємства в цілому. Досить важко оцінити те значення, яке має наявність інформації про виробничі витрати для діяльності підприємства.

Метою обліку витрат виробництва є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів [15].

Витрати, які несе підприємство у процесі виробництва своєї продукції, і є витратами виробництва. Ці витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб. Але

тоді вона не замислювалась над їх існуванням, над тим, що була затрачена сировина, її час та праця. Не була зрозуміла необхідність відрізняти витрати, затрачені на виробництво продукції, та витрати, здійснені під час її продажу.

Метою діяльності була торгівля, виробництво працювало на ринок, тому і результати господарської діяльності визначалися в цілому на підприємстві шляхом зіставлення усіх витрат з усіма доходами.

В умовах розбудови ринкових відносин в Україні якісно змінюються економічні важелі управління, в тому числі облік та аналіз.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Існують різні теорії трактування витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками.

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу поточних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями у виробничо-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням поточної діяльності, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Затрати розглядалися різними економістами з різних боків і з різною метою. Сучасні західні економісти включають прибуток підприємства в затрати, розцінюючи його як плату за ризик. В їхній теорії затрати

виробництва, які включають в себе нормальний середній прибуток, називаються економічними затратами.

У сучасних наукових роботах переважна більшість дослідників розглядають витрати в розрізі витрат виробництва, економічних витрат і загальних витрат.

Як приклад першого з таких підходів дамо визначення Семенова В.М., який розглядає витрати виробництва як «витрати на придбання основних факторів виробництва, тобто робочої сили, засобів виробництва (в тому числі землі) для виготовлення продукції протягом певного періоду» [24, с. 218].

З точки зору Бойчик І.М. «Витрати виробництва це витрати живої та уречевленої праці в процесі виробництва; поділяються на витрати підприємства і суспільні витрати; виокремлюють також витрати постійні, змінні, середні, граничні тощо» [3, с. 295].

Витрати виробництва як сукупність витрат матеріальних коштів та необхідної праці, які показують скільки коштів виробництво продукції на даному підприємстві – розглядають Горфинкель В.Я. і колектив авторів [23, с. 187].

Турило А.М. характеризує витрати виробництва як витрати капіталу на виробництво товару, іншими словами, сукупність витрат матеріальних засобів (сировини, матеріалів, палива, електроенергії, устаткування) і необхідної праці, котрі показують, у що обходяться підприємству виробництво і реалізація продукції [75, с. 85].

Витрати – це грошове вираження витрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої і комерційної діяльності.

Констатуючи такий підхід можна визначити, що всі розглянуті вище характеристики відображають участь ресурсів при створенні продукції, робіт та послуг. Це дає змогу забезпечувати необхідний взаємозв'язок між витратами виробництва самим процесом виробництва і реалізації продукції, робіт та послуг.

Дуже поширеним в сучасній літературі є визначення економічних витрат, які окремі дослідники вважають виплатами.

Такий підхід до визначення сутності витрат можна зустріти в роботах Шегди А.В.: «Економічні витрати – це всі види виплат постачальникам за сировину та матеріальні ресурси. Ці витрати складаються із зовнішніх (явних) та внутрішніх (неявних або імпліцитних)» [89, с. 348];

Максімова В.: «Економічні витрати – це ті виплати, які підприємство зобов'язане зробити, або ті доходи, які підприємство зобов'язане забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відвернути ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах» [35, с. 155].

Така характеристика є досить суттєвою, але не визначальною, бо виплати характерні і для значної частини інших економічних категорій, але характеристика, яка розглядається, має поєднуватися із іншими суттєвими характеристиками витрат, що визначають їх як економічну категорію в системі сучасної парадигми.

Нарешті, як найбільш поширений на сучасному етапі, слід визначити підхід до з'ясування сутності витрат на базі раціонального підходу до їх формування в ринкових умовах господарювання з урахуванням дещо більшої кількості характеристик.

Серед типових можна навести наступне визначення цієї категорії Скрипник О.Л.:

«Витрати – обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні» [67, с. 19];

Шваб Л.І.: «Витрати визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [87, с. 427];

Примак Т.О.: «Загальні витрати виробництва – це витрати на весь обсяг продукції за певний період. Їх величина залежить від тривалості періоду та кількості виготовленої продукції» [60, с. 58];

Манів З.О., Луцький І.М.: «Поточні витрати або собівартість промислової продукції – це сукупні витрати підприємства в грошовому вираженні на виробництво і реалізацію продукції» [36, с. 403];

Гетьман О.О.: «Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачаних підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх, реалізацією» [13, с. 281].

За Типовим положенням планування, обліку і калькулювання собівартості (робіт, послуг), собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут [69].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [50].

Порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства регламентуються П(С)БО 16 «Витрати».

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

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

Важливою умовою ведення бухгалтерського обліку витрат є класифікація витрат. П(С)БО 16 «Витрати» спрямовує користувачів інформації, перш за все, на класифікацію витрат за видами діяльності [55].

Всі витрати підприємства відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» поділяються на групи, зображені на рис. 1.1.

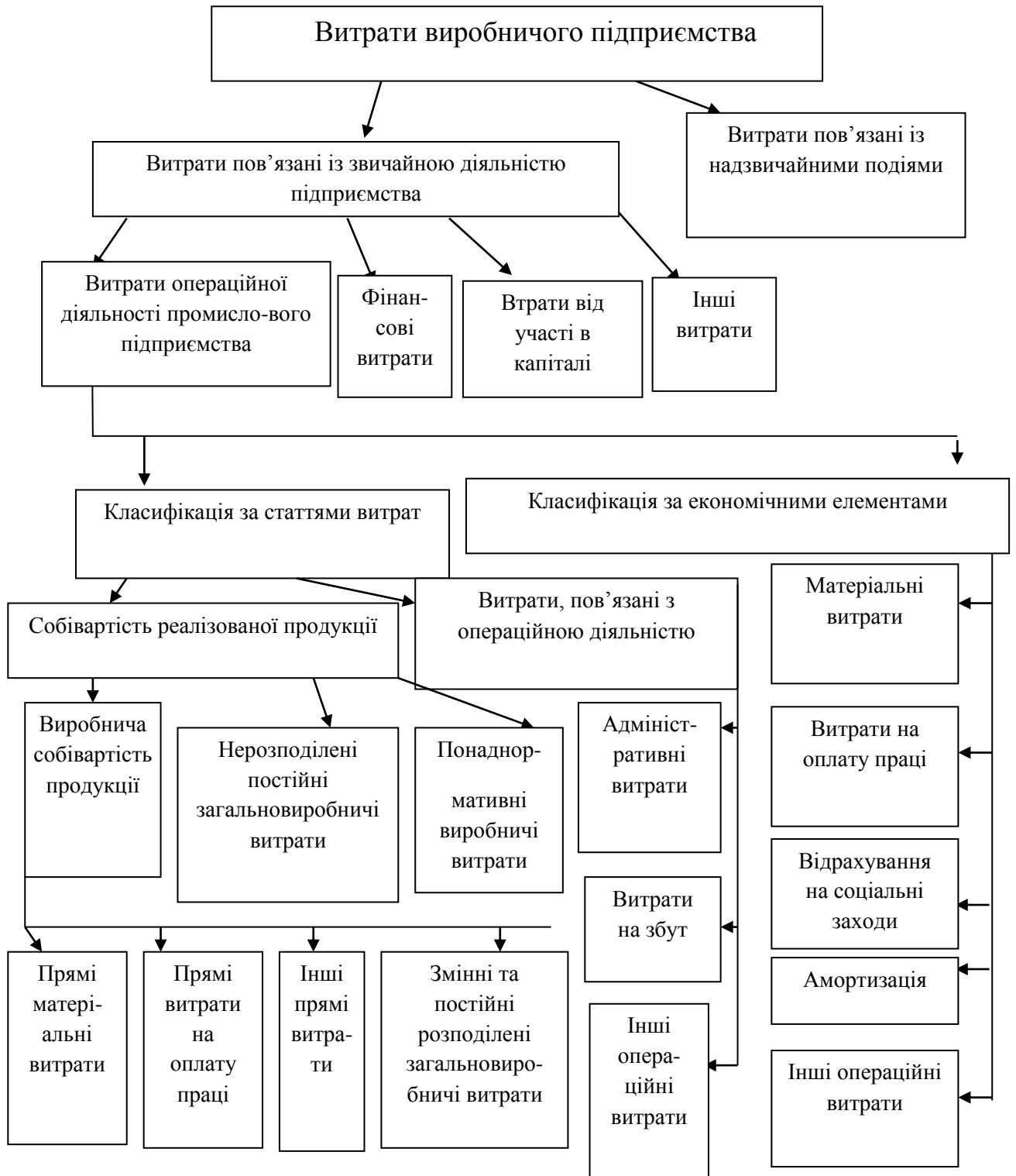


Рис. 1.1. Класифікація витрат підприємства

На протязі останніх років вченими-економістами та бухгалтерами-практиками вносились різні пропозиції щодо вдосконалення існуючої класифікації витрат у різних галузях промисловості.

Класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення [17, с. 423].

Групування витрат в калькуляційному розрізі дає змогу визначити цільове призначення окремих видів витрат під час формування собівартості продукції, а також виявити резерви її зниження.

Необхідно відмітити, що більшість авторів вирішували питання доцільності, обґрунтованості та правомірності включення певних видів витрат до собівартості продукції, проте проблеми зміни загальних принципів формування собівартості та групування витрат на виробництво залишалися невирішеними.

Як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації виробничих витрат. На основі вивчення та узагальнення різних поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо даного питання, рекомендуємо класифікувати витрати виробництва за ознаками наведені на рис. 1.2.

Необхідність в різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства.

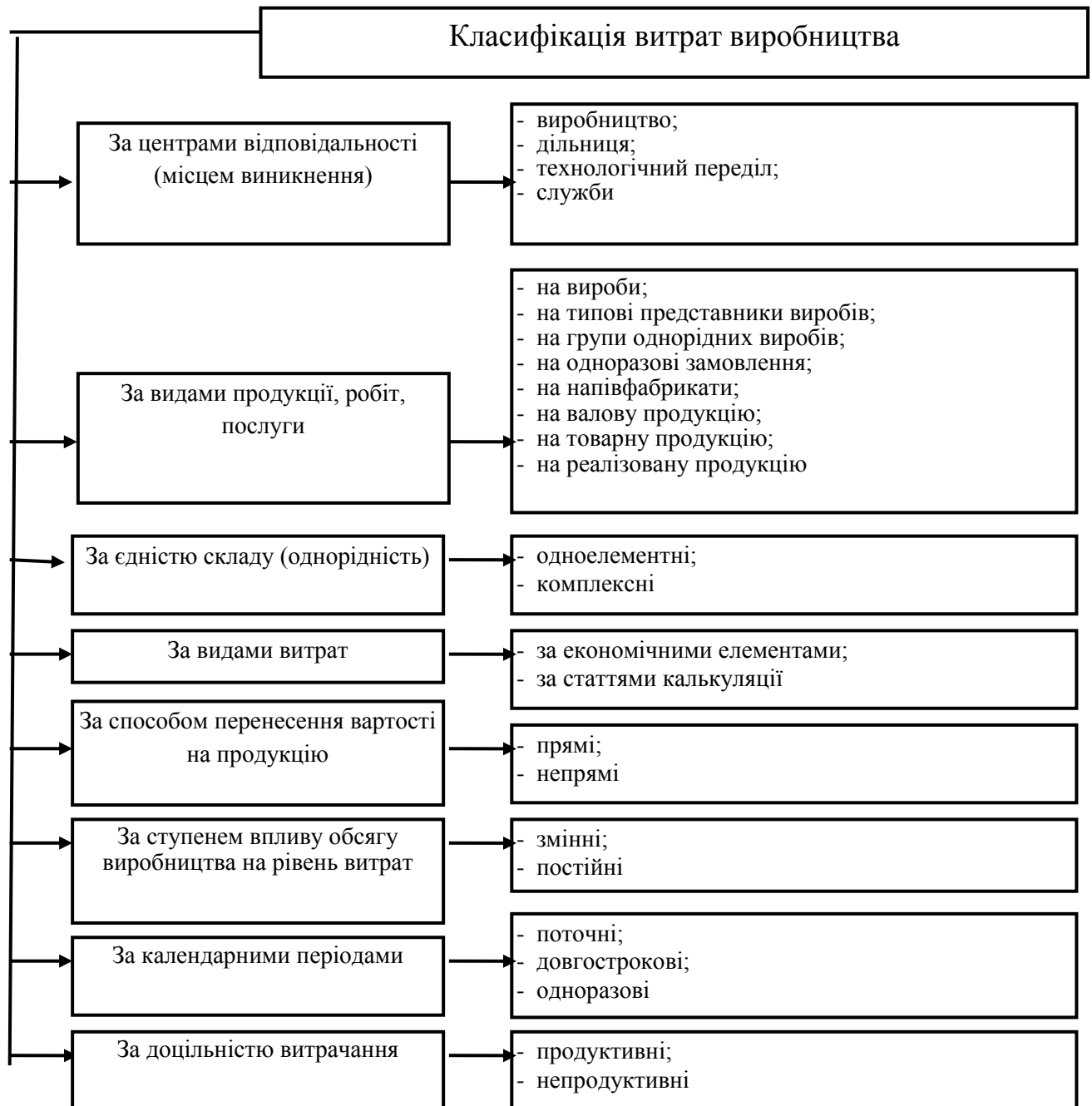


Рис. 1.2. Класифікація витрат виробництва [14, с. 109]

Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

В основу наведеної нижче класифікації витрат (рис. 1.3.) покладено принцип «різні витрати для різних цілей».

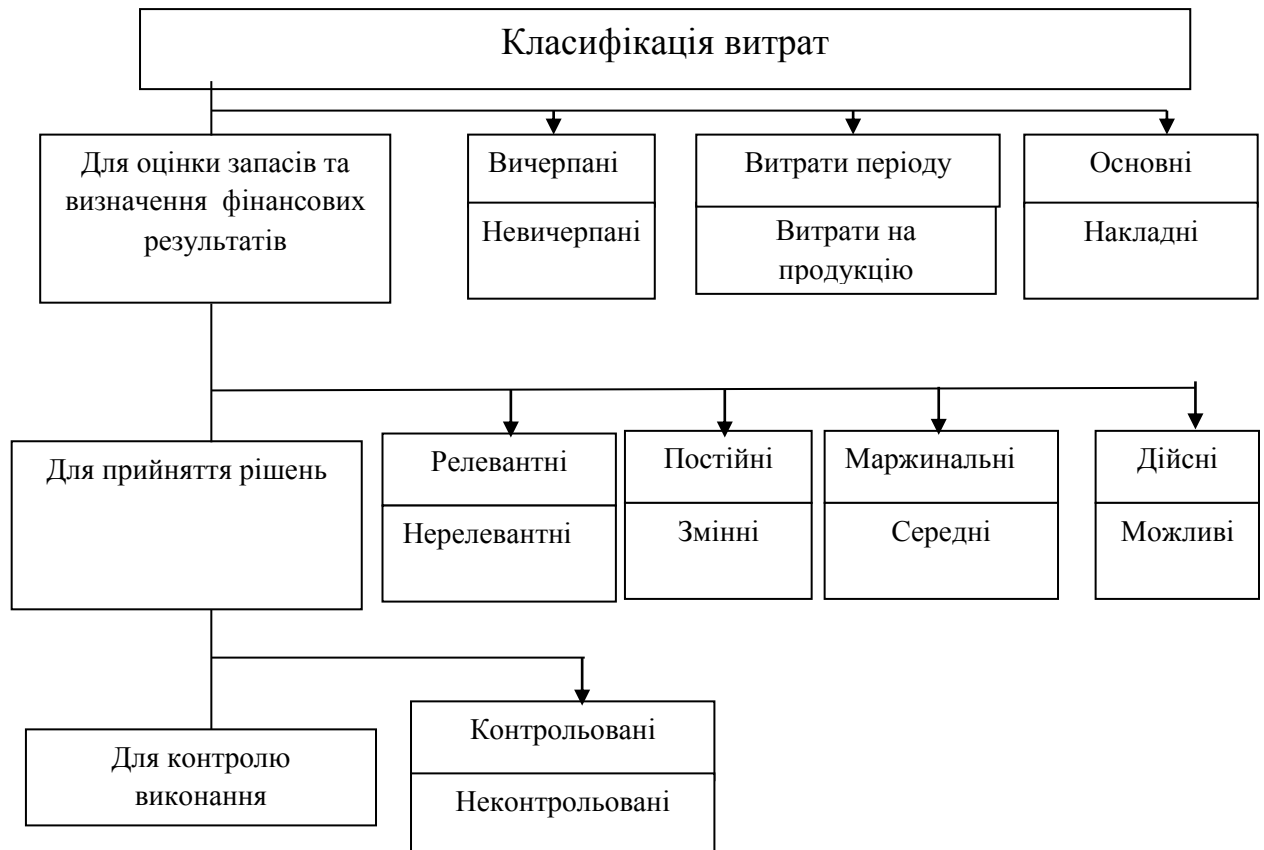


Рис. 1.3. Класифікація витрат в системі управлінського обліку [4, с. 112]

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, для визначення собівартості продукції. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції.

На побудову обліку витрат на виробничих підприємствах відповідно до характеру організації виробництва і потреб управління господарською діяльністю значний вплив мають специфічні особливості галузі. Проведені

дослідження дозволили виокремити галузеві, технологічні особливості, особливості використовуваної сировини та готової продукції, які визначають специфіку організації та технології виробництва продукції, пошук нових форм господарювання в період ринкових перетворень і впливають на формування собівартості та організацію обліку виробничих витрат.

Згідно з пп. 14.1.27 Податкового кодексу України визначено, що витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, внаслідок яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [47].

Тобто, і норми податкового законодавства, і нормативні документи з бухгалтерського обліку свідчать про узгодження визначення поняття «витрати».

У ст. 138 Кодексу визначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат.

Витрати операційної діяльності містять:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інші витрати операційної діяльності.

Згідно з нормами Податкового кодексу України витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених Кодексом.

У разі, якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на

виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапно їх здавання, то до витрат звітнього податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат [47].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у бухгалтерському обліку відносяться:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [55].

Загальна схема формування у бухгалтерському обліку витрат та визначення собівартості реалізованої продукції виробничими підприємствами наведена на рис. 1.4.

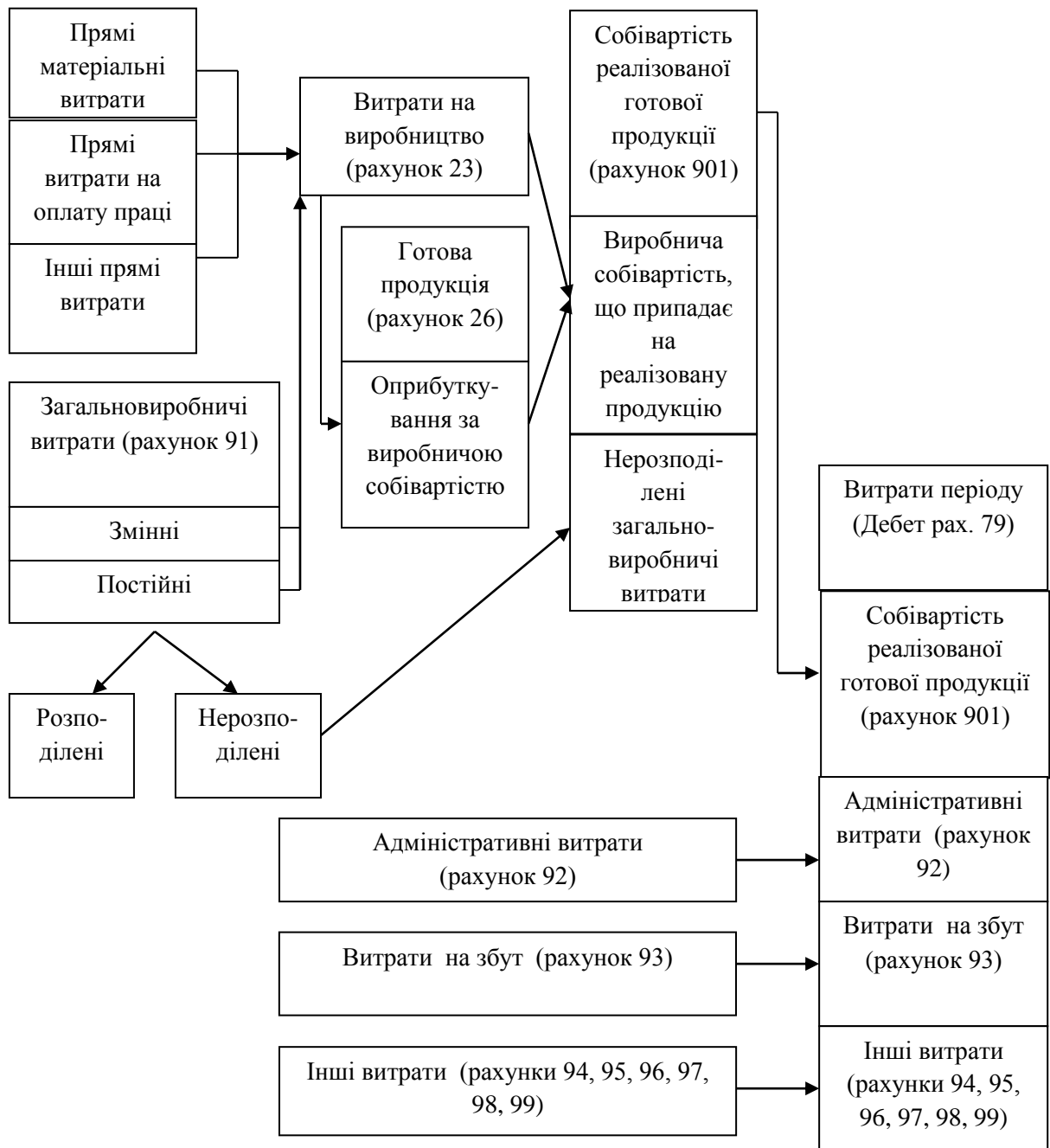


Рис. 1.4. Схема формування у бухгалтерському обліку витрат та визначення собівартості реалізації продукції підприємства

Такі витрати початково накопичуються на рахунку 23 «Виробництво» і до моменту реалізації готової продукції не можуть бути списаними як витрати, що формують собівартість реалізації. На виробничих підприємствах такі витрати як єдиний складник вартості готової продукції спочатку списуються на рахунок 26 «Готова продукція». Після реалізації такої продукції відбувається визначення собівартості реалізованих одиниць продукції згідно з методом оцінки вибуття запасів, що використовується на підприємстві [54].

У сучасних умовах господарювання виробничі підприємства, як правило, визначають ціни на такому рівні, за якого покупці можуть купувати відповідну продукцію, відкинувши при цьому на другий план калькулювання собівартості продукції. З набранням чинності Податковим кодексом України виробничим підприємствам необхідно детально аналізувати склад та структуру витрат. При цьому необхідно враховувати, що формування собівартості продукції відбувається поступово – у міру понесення витрат на її виробництво.

Вирішення завдань вдосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на виробничих підприємствах вимагає постійного контролю та аналізу за використанням різних видів ресурсів. З метою підвищення ефективності діяльності підприємства особливе значення має вибір правильних і обґрунтованих управлінських рішень на основі організації збору, формування та оцінки інформації про витрати. Вирішення цієї проблеми дозволить досягти більш високого рівня побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємством.

Аналіз норм Податкового кодексу України та нормативних документів з бухгалтерського обліку свідчить про узгодження визначення поняття «витрати», що є позитивним. Водночас існуючі розбіжності щодо складу витрат, які формують собівартість продукції, та відмінності щодо переліку статей витрат призводитимуть до виникнення податкових різниць у

бухгалтерському обліку виробничих підприємств, і в подальшому потребуватимуть усунення.

Облік витрат здійснюється з дотриманням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Критерії визнання витрат наведені на рис. 1.5.

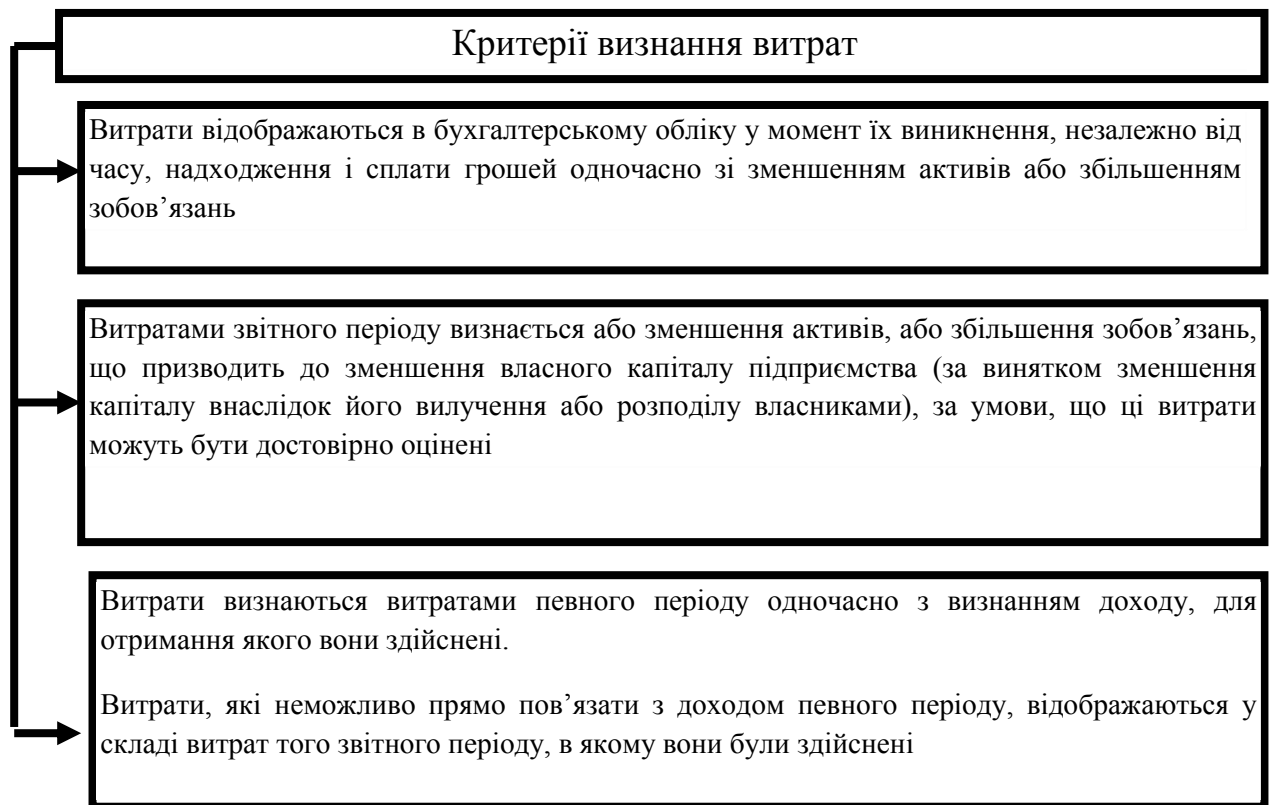


Рис. 1.5. Поняття та критерії визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [14, с. 316]

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

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього П(С)БО 16 «Витрати».
5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [55].

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних засобів, на адміністративні цілі;
 - нарахування зносу (амортизації);
 - списання основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
 - втрати від знецінення запасів;
 - недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
 - нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена;
 - доброчинні внески;
 - визнані економічні санкції (штрафи, пені сплачені).
- Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:
- зарплати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
 - відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
 - транспортних витрат;

- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, консультаційних, юридичних, медичних тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Наприклад, списання пакувальних матеріалів; нарахування заробітної плати торговому персоналу підприємства.

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

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємств. Наприклад, уцінка товарів.

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів, документально підтверджена.

Елементами витрат визнається сукупність їх економічно однорідних потоків.

Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом коштів. Але вже згідно з п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Усі витрати підприємства згідно з П(С)БО 16 «Витрати», поділяються на виробничі, операційні та інші витрати діяльності.

При калькулюванні собівартості реалізованої продукції необхідно враховувати, що з доходом від реалізації продукції, робіт послуг необхідно

співставляти тільки виробничу собівартість реалізованої продукції, до якої не включені наступні витрати [52]:

1. Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства. До них включають загальні корпоративні витрати; витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на утримання основних засобів і інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські та інші).

2. Витрати на збут – це витрати на оплату праці та комісійні продавцям; оренду, страхування, амортизацію; витрати на відрядження є витрати на пакувальні матеріали і інші, пов'язані зі збутом.

3. До інших операційних витрат належать витрати на безнадійні та сумнівні борги; витрати від знецінення запасів; нестачі та витрати від псування цінностей; визначені штрафи, пені, інші витрати від операційної діяльності.

Побудова обліку витрат на виробництво продукції підприємств здійснюється згідно з чинними основними положеннями про склад витрат виробництва, типовими положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності, галузевими інструкціями та методичними рекомендаціями відповідно до особливостей та організації виробництва [26, с. 19].

Орієнтований типовий перелік калькуляційних статей витрат більшості промислових підприємств виглядатиме наступним чином, які наведені в табл. 1.1.

**Типова номенклатура статей калькуляції собівартості одиниці продукції
на виробничому підприємстві**

Калькуляційні статті витрат	Спосіб визначення та зміст статті
1	2
Сировина та матеріали	Сума добутків норм витрат на матеріали на один виріб та вартості одиниці маси відповідних сировини та матеріалів
Зворотні відходи (віднімаються)	Сума добутків кількості (в натуральних одиницях) та ціни (повної або зниженої) вихідного матеріального ресурсу
Закуплені напівфабрикати та комплектуючі	Сума добутків кількості (за специфікацією на виріб) напівфабрикатів, комплектуючих виробів і послуг та їхньої вартості за одиницю
Паливо та енергія на технологічні цілі	Сума добутків витрат палива та енергії та відповідних тарифів (цін) їх постачання
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Розраховується за допомогою кошторисних (нормативних) ставок, визначених на зведену машино-годину або на одиницю вартісного візиту тарифної заробітної плати основних виробничих робочих
Загальновиробничі витрати	Розраховуються пропорційно можливої бази розподілу цих витрат (години праці (машино-години), заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо) як база розподілу застосовувалась і раніше
Втрати внаслідок технічного неминучого браку	Розраховується за собівартістю остаточного або поправного браку, виходячи з прямих витрат і частини витрат на утримання та експлуатацію устаткування та загально виробничих витрат
Інші виробничі витрати	Розраховується пропорційно до суми попередніх статей на основі визначеного процента
Позавиробничі витрати	Розраховується прямим методом або пропорційно до виробничої собівартості на основі визначеного процента

До типової номенклатури статей калькуляції в установленому порядку можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі та питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, в тому числі можуть виділятися з однієї або об'єднуватися декілька типових статей калькуляції.

Виробнича собівартість – сукупність прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та частини загальновиробничих витрат

по організації та управлінню виробництвом. Складові виробничої собівартості відображено на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Складові виробничої собівартості продукції [14, с. 110]

Підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямими матеріальними витратами;
- прямими витратами на оплату праці;
- амортизацією виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартістю придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;
- іншими прямими витратами, у тому числі витратами з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

При застосуванні такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включаються з урахуванням вимог податкового законодавства, а інформація про суму загальновиробничих витрат розкривається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) окремою статтею. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно.

1.2. Нормативно-інформаційне забезпечення обліку та контролю витрат підприємства

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів господарської діяльності підприємства [44, с. 52].

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

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, витрати і прибуток, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково–практичних конференцій тощо.

До основних видів нормативно–правового забезпечення обліку і аудиту витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємств, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 «Дохід», 16 «Витрати» та ін.; Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); 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 (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику

підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково–звітних та контрольнo–ревізійних робіт і т.д. [33, с. 106].

Система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на сучасних промислових підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Варто підкреслити, що законодавче забезпечення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі [3]. Заслугове на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (рис 1.7).

Автор виділяє п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності; обов'язковістю до виконання; групами.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат, з точки зору представника тернопільської школи В. А. Дерія, варто відносити:

- Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність»;
- Укази Президента України;
- постанови і рішення Кабінету Міністрів України;
- накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;

За видами •	→	<ul style="list-style-type: none"> • Закони України • Укази і розпорядження Президента України • Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств • П(С)БО: 16, 18, 30, 31 • МСФЗ: 2, 9, 11, 23 • Кодекси України • Методичні рекомендації, інструкції, вказівки • Положення, порядок • Листи, роз'яснення • Плани рахунків бухгалтерського обліку • Форми фінансової звітності • Наказ про облікову політику на підприємстві • Регістри бухгалтерського обліку • Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт
За рівнями •	→	<ul style="list-style-type: none"> • Міжнародні • Загальнодержавні • Галузеві • Регіональні • Внутрішньогосподарські
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності •	→	<ul style="list-style-type: none"> НПА вищої юридичної сили • П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку • НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів виконавчої влади • НПА місцевого походження • Рішення (накази) щодо форм організації бухгалтерського обліку
За обов'язковістю виконання	→	<ul style="list-style-type: none"> • Обов'язкові • Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами •	→	<ul style="list-style-type: none"> • Загальні документи • За напрямками (ділянками) • За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Рис. 1.7 Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [1]

– П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність –

М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 23 «Витрати позики»);

– Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо);

– 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 (національний, галузеві, спрощений, робочі);

– наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д. [1].

Дослідження показало, що наразі чинними є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства. Даним нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю продукції. Повна собівартість (собівартість звичайної діяльності) – це виражені в грошовій формі сукупні поточні витрати звичайної діяльності підприємства.

З метою ціноутворення та аналізу підприємство (на свій розсуд) може здійснювати калькулювання собівартості звичайної діяльності. З цією метою в калькуляції окремо виділяються статті фінансових, інвестиційних та інших витрат звичайної діяльності з наступним розподілом загальної суми між окремими об'єктами витрат. Підприємство, виходячи з економічної доцільності, встановлює самостійно в наказі про облікову політику перелік статей калькуляції по повній собівартості та порядок їх формування (розрахунку). Планування собівартості робіт (послуг) – це система обґрунтованих техніко-економічних розрахунків витрат підприємства на здійснення робіт (надання послуг) в плановому періоді.

Облік собівартості робіт (послуг) – це бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський) облік на підприємствах житлово-комунального господарства.

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі як по окремих видах діяльності, виробничих процесах, структурних підрозділах, так і в цілому по підприємству на виробництво (збут) одиниці виконаних робіт (послуг) за допомогою економічно обґрунтованих методів.

Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств. Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції.

В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до П(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами П(С)БО. Що стосується статей калькуляції собівартості продукції підприємств, то в ході дослідження встановлено, що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України [4].

Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг молокопереробного підприємства, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції.

Необхідно організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в то му числі щодо витрат. Головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з

нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку витрат, потрібно нотувати виявлені ними суперечності та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Бухгалтерський облік і аудит», «Бухгалтерія», «Бухгалтер», «Галицькі контракти», «Дебет-Кредит» тощо.

Таблиця 1.2

Структура методичних рекомендацій з формування собівартості

№	Назва розділу	Зміст
1	2	3
I	Загальні положення	Характеристика Методичних рекомендацій з формування собівартості: розкриття сутності та призначення
II	Класифікація витрат підприємств	Перелік усіх видів витрат за класифікаційними ознаками
III	Групування витрат підприємств за економічними елементами	Класифікація економічно однорідних витрат за їх видами
IV	Групування витрат виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції	Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості
V	Складання зведеного кошторису та планової (нормативної) калькуляції	Послідовність планування витрат на виробництво, методика розрахунку планової (нормативної) собівартості одиниці продукції, здійсненого за статтями витрат.
VI	Методи обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості	Характеристика сукупності методів обліку витрат та калькулювання собівартості
VII	Зведений облік витрат на виробництво та складання звітної калькуляції	Узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат, на основі яких складаються калькуляції фактичної виробничої собівартості
VIII	Порядок подання та оприлюднення фінансової звітності підприємств	Якісні та кількісні характеристики фінансової звітності підприємств, спосіб її подання та оприлюднення

Імплементация вищезапропонованих Методичних рекомендацій з формування собівартості сприятиме уникненню застосування чинного інструментарію, який сьогодні не відповідає сучасним умовам господарювання та ускладнює процеси управління в частині контролю за витратами, оптимізації собівартості продукції та регулювання фінансових результатів діяльності. Отже, враховуючи думку Скрипник М. І. та

Вигівської І. М., доцільно зауважити, що запропоновані методичні рекомендації уможливають:

- найбільш повне врахування технологічних та інших особливостей різних галузей;
- належне визначення об'єктів витрат та калькулювання;
- встановлення єдиних методичних підходів до бухгалтерського обліку витрат;
- врахування особливостей галузі;
- забезпечення ефективного застосування підприємствами-виробниками методів обліку витрат і калькулювання відповідно до специфіки технологічних процесів.

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль.

Контроль витрат – перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

До основних завдань контролю витрат належать:

- моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні.

Функція виявлення відхилень є передумовою побудови механізму управління за відхиленнями, за якого за фактом неприпустимих розбіжностей між запланованими і фактичними результатами розробляються заходи, спрямовані на приведення фактичних результатів здійснення виробничого процесу у відповідність до заданих.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» та постановки обліково-аналітичної роботи

Дослідження виконано на матеріалах ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг», основним видом діяльності якого є монтаж металевих конструкцій та інші види діяльності, передбачені установчими документами.

ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» є юридичною особою, має самостійний баланс, банківські рахунки, печатку та штамп встановленого зразка. Підприємство створено з метою сприяння розвитку на Україні ринкових відносин та насичення ринку народного споживання. Підприємство здійснює свою діяльність на підставі чинного законодавства України та Статуту (додаток А).

Товариство веде бухгалтерський облік згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку. Облік на підприємстві ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією. Бухгалтери мають вищу економічну освіту і значний стаж практичної роботи. Розподіл службових обов'язків працівників бухгалтерії проводиться головним бухгалтером. Права та обов'язки головного бухгалтера відображено у посадовій інструкції головного бухгалтера підприємства (додаток Б).

ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» має лінійно-штатну організаційну структуру облікового апарату (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Структура бухгалтерії ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг»

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку на підприємствах та інших відокремлених підрозділах ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг».

Фінансовий облік на підприємстві ведеться відповідно до встановлених норм і правил безперервно з дня його реєстрації. Складність управління діяльністю апарата облікового процесу в умовах застосування програмних продуктів зумовлюється наявними тісними інформаційними зв'язками облікових завдань із задачами інших підрозділів, і полягає в потребі чіткого розподілу функцій облікового персоналу та забезпечення взаємодії з персоналом управлінських та інших підрозділів.

Виконання облікових, контрольних, аналітичних та аудиторських функцій на ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» здійснюється згідно з вимогами чинного законодавства, а бухгалтерський персонал несе повну відповідальність за сформовану інформацію, контролює достовірність і правильність використання іншими користувачами.

На підприємстві ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» складено наказ «Про облікову політику підприємства». Згідно з ним складений опис обраної облікової політики для чіткого визначення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (додаток В).

В обліковій політиці ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» було дотримано певних етапів: визначення основних завдань використання об'єктів бухгалтерського обліку на базі яких розроблена облікова політика; ретельно

проаналізовані та оцінені фактори, які можуть впливати на здійснення вибору принципів, методів та складання фінансової звітності; вибрані принципи та методи зіставлені з потребами користувачів звітної інформації та їх відповідність вибраним видам діяльності підприємства; данні облікової політики оформлені відповідно до вимог чинного законодавства.

Загальні величини доходів і витрат є узагальненими факторами формування чистого прибутку підприємства. Прибуток є найважливішим фінансовим показником, який характеризує ефективність діяльності підприємства та є джерелом подальшого його розвитку. У табл. 1.3 узагальнено результати показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» за 2016-2018 рр. за даними фінансової звітності (Додатки Г, Д, Е, Ж, К, Л, М, Н).

Таблиця 1.3

Показники стану та динаміки активів ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» за 2016-2018 рр.

(тис.грн.; %)

Показники	На 31.12. 2016 року	На 31.12. 2017 року	На 31.12. 2018 року	Відхилення 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні засоби:	1231,0	3219,0	128,0	-1103,0	-3091,0	10,4	4,0
первісна вартість	6446,0	7737,0	653,0	-5793,0	-7084,0	10,1	8,4
знос	5215,0	4518,0	525,0	-4690,0	-3993,0	10,1	11,6
Довгострокові біологічні активи:							
первісна вартість	5,0	2,0	-	-5,0	-2,0	-	-
накопичена амортизація	6,0	2,0	-	-6,0	-2,0	-	-
	1,0	-	-	-1,0	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
Усього необоротних активів	1236,0	3221,0	128,0	-1108,0	-3093,0	10,4	4,0
Запаси	2663,0	193,0	21,0	-2642,0	-172,0	0,8	10,9
Виробничі запаси	1420,0	25,0	21,0	-1399,0	-4,0	1,5	84,0
Незавершене виробництво	211,0	134,0	-	-211,0	-134,0	-	-
Готова продукція	851,0	34,0	-	-851,0	-34,0	-	-
Товари	181,0	0,0	-	-181,0	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	483,0	280,0	983,0	500,0	703,0	203,5	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	-	-	-	-	-	-	-
з бюджетом	24,0	4,0	10,0	-14,0	6,0	41,7	250,0
із внутрішніх розрахунків	-	7,0	-	-	-7,0	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	79,0	-	-	-79,0	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти	99,0	280,0	18,0	-81,0	-262,0	18,2	6,4
Готівка	10,0	4,0	1,0	-9,0	-3,0	10,0	25,0
Рахунки в банках	89,0	276,0	17,0	-72,0	-259,0	19,1	6,2
Усього оборотних активів	3348,0	764,0	1032,0	-2316,0	268,0	30,8	135,1
Баланс	4584,0	3985,0	1160,0	-3424,0	-2825,0	25,3	29,1

За даними проведеного аналізу можна зробити висновок, що ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» протягом досліджуваного періоду значно скоротило обсяг активів, що залучені у господарську діяльність.

Зокрема, у 2018 році порівняно із 2016 роком загальна вартість активів зменшилася на 3424,0 тис. грн. (або 74,7 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком – на 2825,0 тис. грн. (або 70,9 %).

Активи ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» складаються із необоротних та оборотних активів, розмір яких змінювався наступним чином (рис. 1.9).

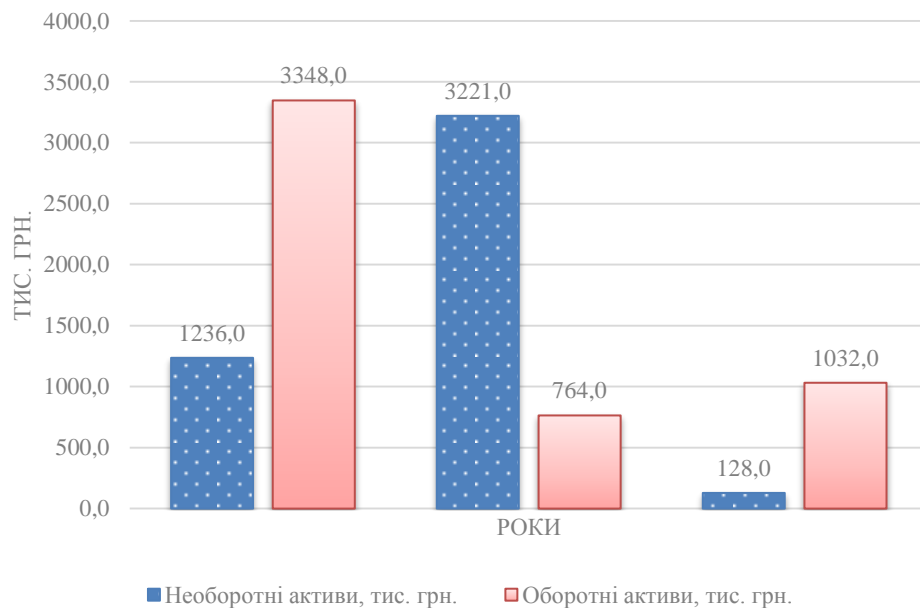


Рис. 1.9. Показники динаміки необоротних та оборотних активів ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» за 2017-2018 рр.

Різке скорочення вартості активів відбулося за рахунок значного скорочення обсягів необоротних активів: у 2018 році порівняно із 2016 роком – на 1108,0 тис. грн. (або 89,6 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком – на 3093,0 тис. грн. (або 96,0 %). Оборотні активи також значно скоротилися, у 2018 році порівняно із 2016 роком їх розмір зменшився на 2316,0 тис. грн. (або 69,2 %). Активи підприємства були створені за рахунок власних та залучених джерел, що відображаються у пасиві балансу (табл. 1.4).

Показники стану та динаміки джерел утворення активів ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» за 2016-2018 рр.

(тис.грн.; %)

Показники	На	На	На	Відхилення 2018 року від:		2018 рік у % до:	
	31.12. 2016 року	31.12. 2017 року	31.12. 2018 року	2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований (пайовий) капітал	62,0	62,0	62,0	-	-	100,0	100,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	4388,0	3762,0	1022,0	-3366,0	-2740,0	23,3	27,2
Усього власного капіталу	4450,0	3824,0	1084,0	-3366,0	-2740,0	24,4	28,3
Довгострокові забезпечення	44,0	44,0	44,0	-	-	100,0	100,0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	44,0	44,0	44,0	-	-	100,0	100,0
Усього довгострокових забезпечень	44,0	44,0	44,0	-	-	100,0	100,0
Поточна кредиторська заборгованість: за товари, роботи, послуги	42,0	54,0	1,0	-41,0	-53,0	2,4	1,9
за розрахунками з бюджетом	7,0	9,0	29,0	22,0	20,0	414,3	322,2
за розрахунками зі страхування	-	7,0	1,0	1,0	-6,0	-	14,3

Продовж. табл. 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8
за розрахунками з оплати праці	5,0	9,0	1,0	-4,0	-8,0	20,0	11,1
із внутрішніх розрахунків	-	38,0	-	-	-38,0	-	-
Інші поточні зобов'язання	36,0	-	-	-36,0	-	-	-
Усього поточних зобов'язань	90,0	117,0	32,0	-58,0	-85,0	35,6	27,4
Баланс	4584,0	3985,0	1160,0	-3424,0	-2825,0	25,3	29,1

За даними проведеного аналізу можна зробити висновок, що на ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» до джерел формування активів включаються власний капітал, довгострокові забезпечення та поточні зобов'язання. Кредитні кошти для фінансування діяльності підприємство не використовує.

Основні обсягові показники діяльності та їх динаміки за 2016-2018 рр. наведена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Показники доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Дніпро-Агрхолдинг» за 2016-2018 рр.

(тис.грн.; %)

Показники	На 31.12. 2016 року	На 31.12. 2017 року	На 31.12. 2018 року	Відхилення 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	5049,0	2040,0	-	-5049,0	-2040,0	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-5031,0	-2364,0	-	5031,0	2364,0	-	-
Валовий: прибуток	18,0	-	-	-18,0	-	-	-
Валовий: збиток	-	-324,0	-	-	324,0	-	-
Інші операційні доходи	549,0	151,0	953,0	-1502,0	802,0	173,6	631,1
Адміністративні витрати	-520,0	372,0	-	520,0	-372,0	-	-
Витрати на збут	-96,0	-4,0	-	96,0	4,0	-	-
Інші операційні витрати	-705,0	-77,0	-3693,0	4398,0	-3616,0	523,8	4796,1
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	-	-	2158,0	-2158,0	2158,0	-	-
Чистий фінансовий результат: збиток	-754,0	-626,0	-2740,0	3494,0	-2114,0	363,4	437,7

Результати проведеного аналізу свідчать про кризовий стан підприємства протягом 2016-2018 рр.

Висновки за розділом 1

Одним із найважливіших оціночних показників господарської діяльності підприємства є витрати. Вони дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу.

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність.

Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без заниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку.

Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиборничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль.

Контроль витрат – перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОВ «ДНПРО-АГРОХОЛДИНГ»

2.1. Синтетичний та аналітичний облік виробничих витрат

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати звітного періоду – це витрати, що визнаються або шляхом зменшення активів, або шляхом збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Облік витрат – відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва і реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти витратами підприємства і оцінювати його діяльність шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюють первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Для обліку витрат підприємства можуть використовувати рахунки класів 8 та 9, причому, ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної

діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно.

Згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків рахунки класу 8 закриваються щомісячно в кореспонденції з дебетом наступних рахунків:

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші операційні витрати»

Кредит рахунків класу 8.

Отже, як видно із вищенаведених схем кореспонденції рахунків, рахунки класу 8 є транзитними та використовуються для накопичення інформації в розрізі елементів витрат, яка використовується для заповнення III розділу Звіту про фінансові результати.

Облік витрат можна вести в будь – якій деталізації. При цьому потрібно, щоб в первинних документах було організовано достатню кількість ознак групування інформації.

В аналітичному обліку підприємства на сьогодні немає перешкод для впровадження всіх виправдань прийомів управлінського обліку, в частині обліку витрат, випуску продукції і калькулюванні собівартості.

Децентралізація обліку витрат в підрозділах підприємства дає можливість виявити резерви виробництва: винуватців перевитрат, шляхи виробництва: винуватців перевитрат, шляхи економії і зниження витрат.

Така організація аналітичного обліку витрат забезпечує індивідуальну персональну відповідальність кожної посадової особи і працівника за результати виробництва на своїй ділянці і робочому місці.

Порівняльна схема реєстрації господарських операцій підприємства з застосуванням рахунків класу 8 та 9

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	у разі застосування рахунків тільки класу 9		у разі застосування рахунків класу 8 та 9	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
Запасні частини використані для ремонту виробничого обладнання	23 «Виробництво»	207 «Запасні частини»	806 «Витрати запасних частин»	207 «Запасні частини»
			23 «Виробництво»	806 «Витрати запасних частин»
Запасні частини використані для ремонту легкового автомобіля	92 «Адміністративні витрати»	207 «Запасні частини»	806 «Витрати запасних частин»	207 «Запасні частини»
			92 «Адміністративні витрати»	806 «Витрати запасних частин»
Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»
			93 «Витрати на збут»	83 «Амортизація»
Нестача готової продукції, виявлена при інвентаризації	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	26 «Готова продукція»	84 «Інші операційні витрати»	26 «Готова продукція»
			947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	84 «Інші операційні витрати»

Записи про витрати ТОВ «Дніпро-Агрохолдинг» здійснюються на підставі бухгалтерських документів.

Для обліку витрат праці складають розрахунок нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам.

Основним видом матеріальних витрат є газ, електроенергія та вода. Для зведеного обліку витрат ведуть журнал обліку. Витрачення інших матеріальних цінностей оформлюють в установленому порядку накладними та іншими видатковими документами.

Витрати засобів праці фіксують в документах по нарахуванню амортизації основних засобів, що складаються у встановленому порядку.

Витрати по обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями відображають на підставі рахунків, актів на приймання виконаних робіт тощо.

Аналітичний облік організовується відповідно до галузевих рекомендацій по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції. Але навіть в межах однієї галузі кожне підприємство має суттєві особливості в технології і організації виробництва, і це не може не враховуватись в управлінському обліку при організації аналітичного обліку витрат.

Аналітичні рахунки відкриваються у виробничому звіті або книзі обліку виробництва. У виробничому звіті відображають витрати і вихід продукції за місяць наростаючим підсумком з початку року. Витрати показують за елементами з кредиту кореспондуючих рахунків. Паралельно витрати групують за статтями, як пропонується у методичних рекомендаціях. Це дає можливість краще аналізувати витрати та приймати рішення, що до оптимізації діяльності і знаходженню вузьких місць у плануванні витрат та виконання бюджету.

Для накопичення інформації про витрати, що входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) Планом рахунків передбачено застосування рахунків:

– 23 «Виробництво», який призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);

– 91 «Загальновиробничі витрати», який призначено для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування.

Рахунок 23 «Виробництво» ведеться в розрізі видів виробництв, статей витрат і видів або груп продукції, що виробляється, або в розрізі підрозділів підприємства та центрів витрат і відповідальності.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються:

прямі матеріальні витрати:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 20 «Виробничі запаси»

Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

прямі витрати на оплату праці:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 66 «Розрахунки з оплати праці»

інші прямі витрати:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»

Кредит 13 «Знос необоротних активів»

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

списані за відповідним розподілом загальновиробничі витрати:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»

розподілені на основне виробництво витрати допоміжних виробництв:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Допоміжне виробництво»

втрати від браку продукції (робіт, послуг):

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 24 «Брак у виробництві».

За кредитом рахунку 23 «Виробництво» відображаються:

фактична виробнича собівартість завершені виробництвом продукції:

Дебет 26 «Готова продукція»

Дебет 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Кредит 23 «Виробництво»

вартість виконаних робіт та послуг:

Дебет 90 «Собівартість реалізації»

Кредит 23 «Виробництво»

списання вартості виготовлених напівфабрикатів:

Дебет 25 «Напівфабрикати»

Кредит 23 «Виробництво»

списання відходів виробництва:

Дебет 209 «Інші матеріали»

Кредит 23 «Виробництво»

списання виходу побічної продукції:

Дебет 23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Побічна продукція»

Кредит 23 «Виробництво»

нестачі цінностей у незавершеному виробництві:

Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Кредит 23 «Виробництво»

собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів,
споруд:

Дебет 11 «Інші необоротні активи»

Дебет 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Кредит 23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Допоміжне виробництво»

собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах робіт та послуг:

Дебет 23 «Виробництво»

Кредит 23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Допоміжне виробництво».

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться за місцями виникнення, центрами і видами витрат.

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

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно визначають перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

– змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

– постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші.). Адміністративні витрати обліковують на 92 рахунку, а загальновиробничі на 91 рахунку.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Дніпро-Агрохолдинг» облік витрат ведеться відповідно до чинного законодавства.

2.2. Розкриття інформації про виробничі витрати у звітності підприємства

Враховуючи, що на досліджуваному підприємстві використовуються міжнародні стандарти до складання фінансової звітності, розглянемо дане питання відповідно до вимог зазначених стандартів.

При складанні фінансової звітності зверніть увагу, що деякі витрати по окремих операціях повинні бути розкриті окремо (в залежності від їх суттєвості). Підприємства є окремим елементом фінансової звітності, що підлягає розкриттю у річній та проміжній фінансовій звітності загального призначення з дотриманням вимог діючого законодавства.

У цьому питанні розглянемо, які вимоги висуваються Концептуальною основою фінансової звітності та МСФЗ щодо розкриття у фінансовій звітності загального призначення інформації про витрати підприємства.

Загальні підходи до розкриття у фінансовій звітності інформації про витрати регулюється МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Зокрема, цим стандартом передбачено, що суб'єкт господарювання повинен розкривати всі статті витрат, які визнані в звітному періоді у єдиному Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Також МСБО 1 «Подання фінансової звітності» дозволяє подавати не один загальний, а два окремі звіти: Звіт, що відображає компоненти прибутку або збитку (звіт про прибутки та збитки) Звіт, що відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

У цьому випадку суб'єкт господарювання не подає розділ прибутків та збитків у звіті, у якому подається сукупний дохід.

Компонентами іншого сукупного доходу є (§ 7 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»):

- зміни у надлишку переоцінки основних засобів та нематеріальних активів;
- переоцінки програмам з визначеними виплатами працівникам;
- прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності у закордонної грошові одиниці;
- прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, які обліковуються за справедливою вартістю з відображенням в іншому сукупному доході відповідно;
- ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування;
- величина зміни справедливої вартості окремих зобов'язань, що, наприклад, відносяться до змін кредитного ризику, та інші.

При цьому формати цих звітів МСБО 1 «Подання фінансової звітності» не встановлено, але передбачено мінімальний перелік статей витрат, що підлягають розкриттю у звіті про прибутки та збитки у § 82 та у звіті про сукупний дохід § 82А.

Наприклад, окремому розкриттю підлягає інформація про фінансові витрати та витрати з податку на прибуток підприємства. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» також встановлено, що у випадку якщо статті витрат є суттєвими, суб'єкт господарювання повинен розкривати їх характер та суму окремо.

Стандартом також визначено перелік випадків, в яких вимагається окреме розкриття інформації.

До них віднесено (§ 98):

- переоцінка запасів до чистої вартості реалізації;
- списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;
- реструктуризація напрямів діяльності суб'єкта господарювання;
- сторнування на витрати будь-яких забезпечень на реструктуризацію;

- вибуття об'єктів основних засобів; вибуття інвестицій;
- припинення діяльності; урегулювання судових позовів;
- інші сторнування забезпечень.

Відповідно, якщо на підприємстві відбуваються перелічені вище події чи операції, витрати, пов'язані з ними, потребують окремого розкриття у звітності. Розкриття інформації про витрати у звітах, затверджених національними стандартами

Враховуючи, що вітчизняні підприємства, які перейшли на застосування МСФЗ складають фінансову звітність у форматі, затвердженому НП(С)БО 1, інформація про витрати розкривається в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за затвердженням цим стандартом переліком статей.

Звертаємо увагу, що МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено, що подавати будь-які статті витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті про сукупні доходи чи в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається) або у примітках не потрібно (§ 87). Ця вимога врахована у форматі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), затвердженого НП(С)БО 1, в якому статті надзвичайних доходів та витрат відсутні.

Наступною важливою вимогою, пов'язаною з розкриттям інформації про витрати є встановлений МСБО 1 «Подання фінансової звітності» обов'язок суб'єкта господарювання подавати в звітності аналіз витрат із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання. Вибір методу такого аналізу залежить від того, який із названих видів забезпечує надання більш обґрунтованої та більш доречної інформації

Порівняння методів аналізу витрат

Види методів	Характеристика методу
Метод «характеру витрат»	об'єднання витрат у прибутку або збитку здійснюється згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не передбачає їх перерозподілу за функціями в межах суб'єкта господарювання
Метод «функції витрат»	витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості (наприклад, адміністративних витрат, витрат на збут тощо). Цей метод передбачає, що суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. МСБО 1 зобов'язує суб'єкта господарювання при здійсненні класифікації витрати за функцією, розкривати додаткову інформацію про характер витрат, зокрема витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам (§ 104)

Ця вимога, в цілому, дотримана у діючому в Україні форматі «Звіту про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (далі – Звіт).

Зокрема, в Звіті в Розділі I «Фінансові результати» розкривається інформація про витрати відповідно до їх функції (в розрізі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат).

При цьому в Розділі III «Елементи операційних витрат» розкривається інформація про операційні витрати за характером витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Враховуючи, що для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність за МСФЗ, не затверджено типової форми Приміток до річної фінансової звітності, при розкритті інформації про витрати необхідно керуватися вимогами всіх діючих МСФЗ, що регламентують підходи до їхнього обліку та розкриття інформації в Примітках з врахуванням суттєвості статей.

2.3. Удосконалення обліку витрат з використанням інформаційно-комунікаційних технологій

Ринок бухгалтерського програмного забезпечення представлений широким асортиментом та дозволяє здійснити вибір як між програмами, що потрібно інсталиувати на комп'ютер, так і між онлайн-програмами.

Найпопулярнішою програмою для ведення бухгалтерського обліку є «1С: Бухгалтерія для України».

28 квітня 2017 року вийшов Указ президента України №133/2017, згідно з яким встановлені санкції до виробника, франчайзерів, дилерів та дистриб'юторів «1С».

Наявність двозначного трактування, відсутність описання впливу санкцій на роботу вказаних фірм обумовила ситуацію, за якої значна кількість підприємств почала масово шукати альтернативи програми «1С: Бухгалтерія», причому не завжди враховуючи власні потреби.

Цей процес доволі складний, оскільки передбачає вибір такого «...програмного забезпечення, яке було здатне забезпечити всі потреби обліку підприємства і разом з тим було досить економним і не вимагало великих витрат на його придбання, а також не вимагало від бухгалтера специфічних навичок програмування» [2, с. 217].

При виборі програмного продукту слід враховувати такі критерії вимог до нього, як: базовий функціонал програми; оперативність відображення змін законодавства; зручність інтерфейсу; наявність методичної літератури; технічна підтримка партнера; можливість первісного переносу даних і роботи в роздільному режимі (праця в умовах віддаленого доступу); відкритість системи; гнучкість системи; можливість експорту-імпорту даних з іншими програмними комплексами; комплексність системи; захищеність системи (від внутрішніх користувачів та зовнішніх факторів); масштабність; вартість та порядок ліцензування [2; 3; 6, с. 48–49].

Розглянемо найпопулярніші бухгалтерські програми та здійснимо їх порівняння за основними можливостями (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз можливостей комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку

Програма/ Критерії	1С: Бухгалтерія	Діловод	ІТ- Enterprise: Бухгалтерія	Парус- Бухгалтерія	SAP	ІС-ПРО
1	2	3	4	5	6	7
Варіант постачання: Локальна версія програми	+	-	+	+	+	+
Мережева версія програми	+	+	+	-	-	-
Клієнт-серверна» версія програми	+	-	-	+	+	+
Резервне копіювання та відновлення даних	+	+	+	+	+	+
Розмежування прав доступу до даних	+	+	+	+	+	+
Використання паролів	+	+	+	+	+	+
Відповідність українським стандартам ведення бухгалтерського обліку	+	+	+	+	+	+
Відповідність міжнародним стандартам ведення бухгалтерського обліку	-	-	+	-	+	+
Введення та зберігання первинних документів	+	+	+	+	+	+
Ведення обліку в різних грошових та натуральних одиницях виміру	+	+	+	+	+	+
Формування фінансової звітності	+	+	+	+	+	+
Можливість ведення обліку декількох юридичних осіб	+	+	+	+	+	+
Самостійне налаштування типових господарських операцій	+	-	+	+	+	+
Введення господарських операцій вручну	+	-	+	+	+	+
Можливість фільтрації журналу проводок	+	-	+	+	+	+

1	2	3	4	5	6	7
Обновлення макетів документів та звітних форм	+	+	+	+	+	+
Набір стандартної звітності	+	+	+	+	+	+
Набір довільної звітності	+	-	+	+	+	+
Ведення обліку банківських та касових операцій	+	+	+	+	+	+
Ведення обліку операцій з основними засобами та малоцінними необоротними активами	+	-	+	+	+	+
Ведення обліку продаж	+	+	+	+	+	+
Ведення обліку закупівель	+	+	+	+	+	+
Ведення складського обліку	+	+	+	+	+	+
Ведення обліку виробництва	+	+	+	+	+	+
Ведення обліку розрахунків за заробітною платою	-	+	-	+	+	+
Ведення податкового обліку	+	+	+	+	+	+
Ціна продукту	4680 грн.	Від 199 грн./міс.	Від 799 грн./міс.	28900 грн.	Розраховується в момент впровадження	Зборка модулів; від 1200 грн.

Проведений аналіз підтвердив широкі функціональні можливості розглянутого програмного забезпечення. В них реалізовано можливість роботи з найбільш поширеними блоками, зокрема банк і каса, продажі, закупівлі, склад, податковий облік, а також складання фінансової звітності, друку первинних документів.

Однією з основних відмінностей є варіант постачання програми, а саме локальна та мережева версія програми. Наприклад, програма «Діловод» має лише мережеву версію. До недоліків такого постачання слід віднести залежність користувачів програмного продукту від інтернету.

Інші програми, навпаки, дозволяють працювати тільки у локальній мережі, тим самим обмежуючи доступ користувачів до даних в будь-який

момент часу незалежно від їх місцезнаходження. На відміну від інших, в програмах «1С:Бухгалтерія» та «IT-Enterprise: Бухгалтерія» реалізована можливість роботи як в локальній, так і в мережевій версіях.

Ще одна суттєва відмінність полягає у наявності/відсутності можливості ведення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Така функціональна опція доступна тільки в програмах «IT-Enterprise: Бухгалтерія», «SAP» та «1С-ПРО».

Для підприємств, які ведуть облік за міжнародними стандартами, цей функціонал є дуже важливим. Також значним недоліком для програми «Діловод» є неможливість ведення обліку операцій з основними засобами та необоротними малоцінними активами, а також те, що модуль зарплати підключається за додаткову доплату.

В програмному продукті «Парус-Бухгалтерія» функціональні можливості щодо ведення розрахунків за заробітною платою реалізовані не повною мірою, тому за умови значної чисельності персоналу доцільно придбати окремо інформаційну систему «ПарусЗаробітна плата».

При придбанні програм «1С: Бухгалтерія», «Парус-Бухгалтерія», «SAP» та «1С-ПРО» слід відразу оплатити за весь програмний продукт. В той же час кінцева ціна на програму «SAP» не встановлена і буде розрахована лише в момент впровадження програми. Програма «1С-ПРО» має різну ціну, яка залежить від модулів, що будуть підключатися. Програми ж «Діловод» та «IT-Enterprise: Бухгалтерія» пропонують помісячну оплату за користування програмами. Проте і для них ціна також може відрізнитися залежно від того, який пакет купуватиме підприємство.

Використання «хмарного» програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку є більш безпечним, ніж стаціонарного програмного забезпечення.

Висновки за розділом 2

Нижче виокремлено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість.

Проведений аналіз найпопулярніших бухгалтерських програм дозволив спрогнозувати варіанти вибору програмного забезпечення підприємством. Для підприємств, бухгалтерський облік яких буде вестися в «хмарі», краще обрати такі програмні продукти, як «1С:Бухгалтерія», «Діловод» або «IT-Enterprise: Бухгалтерія».

Наступним кроком для конкретизації програмного продукту повинно стати рішення щодо функціоналу, який необхідний, та оцінка фінансових можливостей для вкладення в програмний продукт. Для підприємств, облік

яких буде вестися з використанням програмного забезпечення, інстальованому на комп'ютер, підійдуть всі розглянуті продукти за винятком «Діловод».

Не дивлячись на прийняті санкції, найбільшою популярністю продовжує користуватися програма «1С:Бухгалтерія», яка має і «стаціонарну», і «хмарну» версії.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційні аспекти контролю витрат підприємства

Передумовою ефективного розвитку будь-якого підприємства є функціонування системи внутрішнього контролю. Керівництво зацікавлене в отриманні повної та достовірної інформації про фінансово-господарський стан підприємства, його платоспроможність, резерви на перспективу.

Таку інформацію однозначно можна отримати в процесі і за результатами внутрішнього контролю. Лише організувавши дієвий контроль, керівництво зможе отримувати правдиву інформацію та на її основі приймати управлінські рішення на перспективу. Рациональна організація внутрішнього контролю витрат є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, який забезпечує високий рівень виконання завдань, чіткий порядок у його веденні.

Передумовою ефективного розвитку будь-якого підприємства є функціонування системи внутрішнього контролю. Керівництво зацікавлене в отриманні повної та достовірної інформації про фінансово-господарський стан підприємства, його платоспроможність, резерви на перспективу. Таку інформацію однозначно можна отримати в процесі і за результатами внутрішнього контролю.

Методологічним підґрунтям дослідження є сукупність наукових методів, що забезпечило всебічність дослідження здійснення внутрішнього контролю витрат на підприємствах України. Дослідження питання обліку та організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для

побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві. Метою контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появі помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності.

Основна проблема забезпечення внутрішнього контролю витрат полягає в тому, що на підприємствах не рідко не має чіткого розуміння, як правильно організувати контроль, це створює ряд проблем. Основні причини цього наступні: відсутність працівників відповідної кваліфікації, методик, систем показників оцінки тощо. Для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю витрат потрібно насамперед розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити його автоматизацію та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Підходи вчених щодо сутності поняття «внутрішній контроль» різняться між собою та інколи суперечать один одному. Тракткування економічного визначення «внутрішній контроль» наведено у табл. 3.1.

На нашу думку найбільш вдалим є визначення Т. А. Бутинець, яка вважає, що внутрішній контроль – це контроль, який спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків кожним менеджером, своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових у процесі діяльності підприємства [2, с. 41].

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від здійснення контролю за витратами. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню обґрунтованості, своєчасності проведення цих операцій. Контроль за операціями з обліку витрат дає можливість об'єктивно оцінювати реальний стан підприємства.

Огляд наукових джерел щодо дефініції «внутрішній контроль»

Автор	Визначення терміну «внутрішній /внутрігосподарський контроль»
Ф.Ф. Бутинець [2]	Незалежна оцінка відповідальності діяльності підприємства поставленим задачам
Л.В. Нападовська [33]	Процес, який забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, окреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень
Т.В. Ковтун [24]	Процес, що спрямований на досягнення довгострокових цілей компанії, які є наслідком дії керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання в цілому та її окремих підрозділів
М.В. Мельник [29]	Форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управ-ління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта і реалізації управлінських рішень
Л.Г. Столяр [60]	Сукупність заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності або вимогам чинного законодавства

Контроль є однією із функцій управління, яка дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів.

До основоположних принципів контролю належать принципи ефективності та об'єктивності.

Принцип ефективності полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати.

Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності організації, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація.

Надійна система внутрішнього контролю дає змогу реалізувати поставлені цілі з досягнення основних економічних показників діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю будується на таких елементах [8, с. 491]:

1. Розподіл обов'язків. Для запобігання зловживанням і розкраданням необхідний розподіл обов'язків зі зберігання матеріальних цінностей, здійснення операцій і обліку. Крім того, у разі, коли кожен відділ веде облік своєї діяльності повністю, то зростає небезпека надання ним помилкових даних із метою поліпшення показників.

2. Наявність ефективних процедур санкціонування операцій. Для здійснення операцій необхідна наявність рішення відповідальних осіб, виконання всіх формальностей.

3. Своєчасне належне документування операцій. При великому інтервалі часу між здійсненням операції і фактом її обліку зростає вірогідність помилки.

4. Фактичний контроль за майном і документацією. Тобто використання технічних засобів і процедур, які запобігають втраті, вилученню або неправомірній зміні облікової документації.

5. Здійснення незалежних перевірок. Контролеру слід вивчити і зрозуміти кожен з елементів системи внутрішнього контролю на певному підприємстві. При цьому він повинен взяти до уваги два аспекти: які саме методи і процедури передбачені на підприємстві і чи застосовуються вони на практиці. У ході дослідження внутрішнього контролю необхідно брати до уваги властиві будь-якій системі внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за понесеними витратами з боку керівників структурних підрозділів; контроль, оснований на точних оцінках, об'єктивних вимірниках, його здійснюють керівник організації, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом.

Керівники структурних підрозділів звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках; затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів усіх рівнів, узагальнення результатів контролю, їх аналізу, розроблення заходів з усунення недоліків. На сьогодні в Україні питання організації внутрішнього контролю на підприємстві державою не врегульовані, а тому це питання належить до сфери діяльності власника підприємства і керівництва.

Для розробки ефективної методики внутрішнього контролю витрат важливо визначити об'єкти, суб'єкти та основні завдання контролю. Об'єктами внутрішнього контролю витрат є доцільність їх здійснення, безпосередньо документування та облік самих витрат.

Суб'єктами внутрішнього контролю витрат має бути управлінський персонал (керівник, головний бухгалтер, аналітик, фінансист) або особи, яким доручено здійснювати контроль від імені управлінського персоналу. Більшість підприємств покладає функції контролю на бухгалтерські служби.

Контроль за витратами не є винятком, тому доцільно, щоб суб'єктами внутрішнього контролю за такими операціями були керівник, ревізійна комісія, головний бухгалтер, фінансовий аналітик, інвентаризаційна комісія тощо. Контроль існує на будь-якому підприємстві, але організовується по різному за структурою та методами.

Організація внутрішньогосподарського контролю (відповідно до чинного законодавства) покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства. Метою контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та

мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появи помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності [5, с. 30].

Перш за все контролюється система документування та обліку, перевіряється законність та доцільність складених господарських операцій на основі первинних документів; достовірність відображення записів в облікових регістрах. Управління витратами доцільно здійснювати за допомогою методів, які відповідають вимогам і специфіці (особливостям технологічного процесу, типу організації) окремих виробництв, забезпечують складання достовірних калькуляцій собівартості продукції і організації дієвого контролю за зниженням витрат виробництва.

Ефективна облікова система дає можливість керівництву належним чином виконувати свої обов'язки з контролю, забезпечення збереженості ресурсів, представлення звітності й задоволення потреб чинного законодавства. Бухгалтерський контроль здійснює відділ внутрішнього контролю, охоплюючи роботу з метою перевірки, – щодо легальності, старанності та вірогідності господарських операцій до їх здійснення або перед їх завершенням на підставі бухгалтерських документів, а також з метою перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку. На нашу думку, розв'язання проблеми контролю облікових записів є можливим завдяки створенню паралельних інформаційних потоків, які контролюють один одного і забезпечують вірогідність облікових даних. Управління витратами виробництва реалізує свою основну мету і головні завдання шляхом здійснення визначених функцій. Однією з функцій управління і є внутрішній контроль. Розглядаючи функції внутрішнього контролю витрат у взаємозв'язку, процес управління можна представити як ланцюг безупинних взаємозалежних дій з аналізу, планування, організації, мотивації, обліку, контролю і регулювання відповідних факторів виробництва. Функції внутрішнього контролю витрат можна розглянути за двома напрямками: перший – забезпечення інформацією виконавчих органів підприємства та

задоволення потреб власників; другий – створення єдиної системи за контролем витрат на підприємстві [2, с. 57].

Основна проблема забезпечення внутрішнього контролю витрат полягає в тому, що на підприємствах не рідко не має чіткого розуміння, як правильно організувати контроль, це створює ряд проблем. Основні причини цього наступні: відсутність працівників відповідної кваліфікації, методик, систем показників оцінки тощо. З метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій підприємств, адже керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюють комплексно, тому цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку і технологію виробництва. Для підвищення оперативності контролю на підприємствах важливе значення мають правильна організація кількісно-сумового обліку цінностей у місцях зберігання продукції, раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів [9, с. 4].

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Оскільки система внутрішнього контролю впливає в цілому як на фінансовий стан так і на результати діяльності суб'єктів господарювання, тому для забезпечення об'єктивності, правдивості, неупередженості, якості висновків і пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, необхідно зменшити, або зовсім унеможливити вплив

суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу. Для цього необхідно оптимізувати організаційну побудову як контрольного процесу у цілому, так і кожної з контрольних процедур.

Дослідження питання обліку та організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах: успішне виконання поставлених завдань повинно будуватись на принципах, які мають фундаментально-методологічне значення для побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві; внутрішній контроль має забезпечити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг); ефективним методом контролю є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат.

Організація контрольного процесу і реалізація його на практиці потребує дотримання в обов'язковому порядку цілого ряду вимог, зокрема: розробити систему планових показників і систему стандартів за напрямками діяльності; за кожним окремим об'єктом управління конкретизувати етапи контрольного процесу; для всіх об'єктів контролю попередньо встановити масштаб допустимих відхилень. Висновки і перспективи.

3.2. Методика проведення контрольних процедур щодо витрат на підприємстві

Найчастіше, основними причинами цього можна назвати відсутність працівників відповідної кваліфікації, методик, систем показників оцінки тощо [1].

Однак сьогодні в сучасних умовах кризи здійснення діяльності будь-якого суб'єкта господарювання контролюється. Контроль може здійснюватися як зовнішніми контролюючими органами, так і внутрішніми

службами або окремими особами, які наділені правами на це. Але якщо майже кожна зовнішня перевірка закінчується для підприємства штрафними санкціями, то правильно організований внутрішній контроль може запобігти порушенням та уникнути штрафних санкцій [1].

Щодо визначення поняття «внутрішній контроль» у науковців сучасності немає єдиного підходу. Їх погляди нерідко різняться між собою та інколи суперечать один одному (табл. 3.2).

Як видно з таблиці 3.2, у науковому середовищі не існує єдиного ставлення до визначення терміну «внутрішній контроль», проте, на нашу думку, найбільш обґрунтованим можна вважати таке його тлумачення: внутрішній контроль – це система заходів, які здійснюються всередині підприємства без втручання сторонніх суб'єктів та спрямовані для перевірки законності здійснення господарських операцій на підприємстві, ефективності його діяльності, виконання найманими працівниками своїх обов'язків, що досягається шляхом попередження та виявлення фактів відхилень, установлення причин і розробки рекомендацій щодо їх усунення. Підприємство з метою управління розглядається як певна система, в якій функціонує система (підсистема) внутрішнього контролю (далі – СВК) [7].

Вона не існує на підприємстві окремо, а функціонує взаємопов'язано з іншими підсистемами управління. Діяльність СВК може бути ефективною тільки тоді, коли є чітко визначені цільові орієнтири її функціонування у відповідності з науково обґрунтованими принципами. Сама СВК включає в себе сукупність окремих підсистем – систем нижчого порядку, які спрямовані контролювати окремий об'єкт.

У свою чергу, саме налагоджена система контролю витратами сприяє оптимізації їх величини, а відповідно й укріпленню фінансової стабільності підприємства. СВК за об'єктами можна представити у вигляді багаторівневої ієрархічної моделі (рис. 3.1).

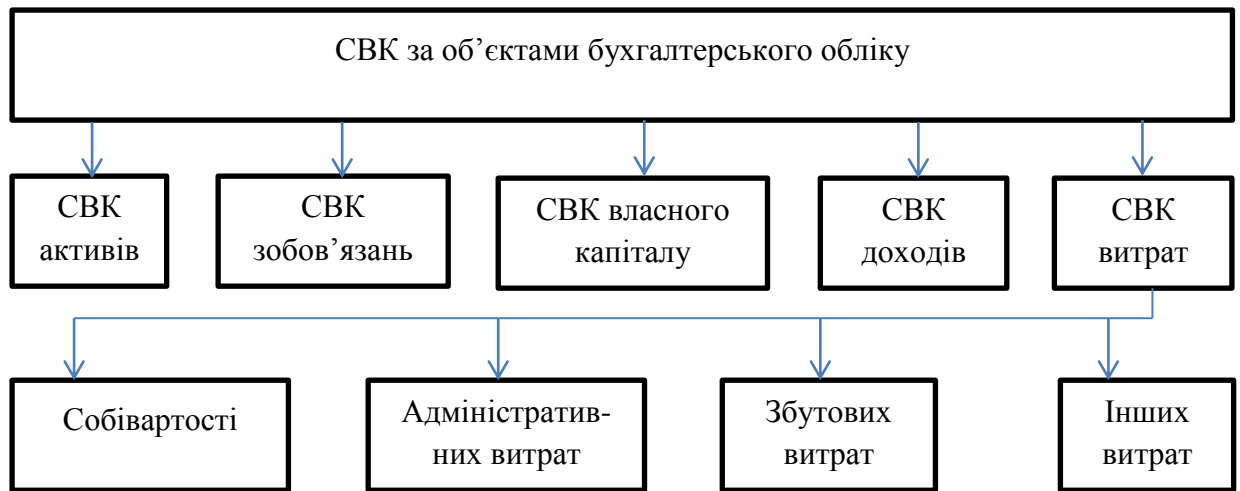


Рис. 3.1. Об'єктна багаторівнева модель СВК (системи внутрішнього контролю)

Успішна діяльність компанії в значній мірі залежить від ефективного здійснення контролю за витратами.

Регулярний та всеосяжний контроль дає змогу забезпечити обґрунтованість, своєчасність проведення цих операцій. Контроль операцій з обліку витрат сприяє об'єктивній оцінці реального стану підприємства. Формування та здійснення СКВ неможливе без урахування особливостей організаційної структури та специфіки діяльності підприємства, бо саме вони мають вплив на стан об'єкту контролю, зокрема, в частині даного дослідження – на витрати.

Інформаційним забезпеченням СКВ виступає система внутрішньогосподарського та фінансового обліку [8], а також облік та звітність у системі оподаткування.

До широкого кола завдань, які вирішує служба внутрішнього контролю можна віднести:

- контроль законності здійснюваних операцій, що формують витрати підприємства;
- контроль повноти відображення та точності оформлення господарських операцій первинними документами;

- достовірність відображення операцій в облікових регістрах;
- контроль відповідності записів в бухгалтерському обліку підприємства та прийнятої облікової політики;
- контроль дотримання працівниками наділених посадових інструкцій;
- контроль за ефективністю здійснюваних витрат підприємства [1].

Внутрішній контроль, на наш погляд, варто здійснювати в системі: – бухгалтерського обліку та фінансової звітності (з місцями виникнення, за елементами) [9];

- обліку та звітності у сфері оподаткування (визначення різниць згідно з Податковим кодексом України (далі – ПКУ);
- управлінського обліку (оцінка запасів та визначення фінансових результатів, прийняття рішень, можливості впливу) [1].

Беззаперечно, дані бухгалтерського обліку щодо витрат є відправною інформаційною точкою для визначення оподаткованого прибутку, що підтверджує нормативно встановлений порядок його обчислення. Однак необхідно враховувати й те, що з 01.01.2015 р. внаслідок запровадження податкової реформи відбувся перехід на новий порядок розрахунку податку на прибуток, який ґрунтується на визначенні фінансового результату за даними бухгалтерського обліку та його подальшому коригуванні на різниці за ПКУ.

Правом не проводити такі коригування можуть скористатися платники, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20,0 млн. грн. Таким чином, для підприємств, які використовують коригування, контроль витрат для цілей оподаткування та, відповідно, для формування достовірної інформації в системі податкового обліку та звітності є також необхідним.

Пропонується здійснювати перевірку правильності визначення податкових різниць в частині витрат по чотирьом групам, згідно з якими заповнюється Додаток Р1 до Декларації з податку на прибуток: різниць щодо

амортизації необоротних активів; різниць при формуванні резервів (забезпечень); різниць при здійсненні фінансових операцій; інших різниць.

Для цього, контрольні дії щодо перевірки витрат підприємства, які впливають на фінансовий результат до оподаткування, можна систематизувати таким чином:

1. дотримання чинного законодавства у сфері обліку при здійсненні витрат підприємства;
2. наявність належного документального оформлення формування витрат підприємства;
3. раціональність вибору методу обліку витрат;
4. правильність методики відображення витрат підприємства у системі бухгалтерського обліку.
5. достовірність відображення витрат у внутрішній, фінансовій, статистичній та податковій звітності.
6. правильність визначення періоду визнання витрат [1].

Важливим етапом внутрішнього контролю витрат є перевірка різниць за ПКУ, які виникають при відображенні витрат в обліковій системі (її підсистемах), та перевірка правильності коригування фінансового результату до оподаткування з метою визначення оподаткованого прибутку та, відповідно, суми податку на прибуток. Також безумовно важливим етапом внутрішнього контролю витрат є документування та систематизація інформації про виявлені необґрунтовані коригування фінансового результату до оподаткування на різниці за ПКУ [10].

Робочий документ, представлений на рис. 3.2, на наш погляд, дозволить визначити величину необґрунтованої різниці, її вплив на оподаткований прибуток та причину виникнення відхилення, що забезпечує ідентифікацію як порушення, так і відповідальної за це особи. До одного з прикладів необґрунтованих різниць можна віднести відбиття витрат «невиробничого» характеру.

Перевірка правильності відображення різниць за ПКУ

за _____ 20__ року

(податковий період)

№ з/п	Величина різниці за вимогами ПКУ, грн.		Відхилення, грн.	Примітки
	за даними обліку	за даними перевірки		

Виконавець: _____ (посада, П.І.Б.)

« ____ » _____ 20__ року

Рис. 3.2. Форма робочого документа фахівця в сфері внутрішнього контролю

Не дивлячись на те, що вже більш трьох років діє нова редакція розділу III ПКУ «Податок на прибуток підприємства», деякі бухгалтера, які звикли невиробничі витрати взагалі не враховувати для цілей податкового обліку, з побоюванням ставляться до їх відображення і сьогодні. Слід зазначити, що ПКУ не передбачено різниць для коригування фінансово о результату на витрати невиробничого характеру. Вони потрапляють до витрат під час розрахунку податку на прибуток за бухгалтерськими правилами, згідно з якими витрати ніяк не залежать від того, пов'язані вони з господарською діяльністю чи ні.

Тобто, всі невиробничі витрати, враховуючи їх специфіку, відображаються в бухгалтерському обліку згідно з останнім абзацем п. 7 П(С)БО 16 «Витрати», а саме: «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені». Тому всі підприємства, незалежно від

обсягу виручки, мають право зменшувати фінансовий результат на суми витрат «невиробничого» призначення.

Наприклад, не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на:

- витрати з надання платником податку безкоштовного харчування своїм працівникам;
- наднормативні витрати, недостачі запасів, які виявлені в результаті інвентаризації, крадіжок та іншого вибуття запасів на підприємстві, не пов'язаного з нормальним операційним циклом;
- штрафи, пені, неустойки, які були накладені на підприємство у зв'язку з порушенням правил ведення господарської діяльності, невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань, а також сплачені у зв'язку з цим судові збори тощо.

Такі витрати відображаються за правилами бухгалтерського обліку і тому в подальшому також зменшують значення показника оподаткованого прибутку до оподаткування [11].

Виняток для осіб, які проводять коригування, становлять тільки такі негосподарські витрати, за якими проводять коригування: амортизація невикористаних основних засобів (ОЗ) і нематеріальних активів (НМА), а також витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних ОЗ/НМА (п.п. 138.3.2, п. 138.1 ПКУ) [12].

Дані витрати не можуть зменшувати оподатковуваний прибуток підприємства. Таким чином, в загальному випадку, на всі витрати, які не спрямовані на отримання прибутку, підприємство має право зменшити оподатковуваний прибуток у періоді, коли вони (витрати) були фактично понесені. Тобто обидві зазначені групи осіб (і «високодохідні» – підприємства з рівнем доходу більше 20 млн. грн., і «малодохідні» – підприємства з рівнем доходу менше 20 млн. грн.) мають повне право на підставі ПКУ зменшувати бухгалтерський прибуток на будь-які негосподарські витрати.

Це породжує проблему законодавчого неврегулювання питань щодо виявлення таких різниць та потребує доопрацювання. Адже виникає питання стосовно того, чому державою були введені різниці ПКУ лише за невиробничими витратами з амортизації, що не є логічним стосовно до всіх інших негосподарських витрат. Внаслідок цього порушується головна мета оподаткування – визначення об'єкту саме господарської діяльності, тобто діяльності, направленої на отримання прибутку. З нашої точки зору, за аналогією введених різниць за витратами з амортизації (ремонт/реконструкції) невиробничих ОС та НМА, державній владі доречно включити всі негосподарські витрати до різниць ПКУ. Адже за їх відсутності суб'єкти господарювання в змозі маніпулювати розміром об'єкту оподаткування, зменшуючи його за рахунок витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю.

Внаслідок цього держава втрачає значні суми податкових надходжень до бюджету. З іншої сторони, у випадку якщо законодавство запровадило би коригування на невиробничі витрати, у сторону збільшення фінансового результату до оподаткування, дана ситуація зумовила б проблему нерівномірності розподілу податкового навантаження на платників податку: з урахуванням коригувань об'єкт оподаткування виявився би істотно вищим від фінансового результату лише за даними бухгалтерського обліку та відповідно вищим був би податок на прибуток. Таке надмірне податкове навантаження та недоліки стягування податків негативно вплинуть на ділову активність «високодохідних» суб'єктів господарювання та викличуть недовіру до фінансових інститутів. У зв'язку з цим, до даних підприємств посиляться контроль з боку контролюючих органів за повнотою та законністю виявлення об'єкта оподаткування.

У той час, підприємства з річним доходом менше 20 млн. грн., й надалі зможуть користуватися даною неврегульованістю та внаслідок цього зменшувати фінансовий результат на суми невиробничих витрат, що не є доречним. Таким чином, на законодавчому рівні необхідно врегулювати

питання щодо визначення оптимального рівня оподаткування, який би, з однієї сторони, забезпечував стабільні та необхідні надходження до державного бюджету України, а з іншої – не обтяжував діяльність суб'єктів господарювання та не знищував би стимулів до активної підприємницької діяльності та розвитку економіки в цілому.

Від того наскільки вміло і послідовно буде вирішуватися це завдання – значною мірою залежить ефективність податкової системи держави. Згідно з підсумками методичного стадії перевірки, виявлені порушення та відхилення щодо достовірності інформації про різниці за ПКУ можуть узагальнюватися в Звіті / Висновку про результати внутрішнього контролю.

Основні питання методичного характеру, що мають знайти відображення у Звіті / Висновку щодо перевірки формування інформації про оподатковуваний прибуток наступні:

- наявність допущених помилок в розрізі окремих витрат;
- відхилення планових показників від фактичних в частині формування інформації про витрати;
- рівень впливу допущених помилок на величину податкового зобов'язання з податку на прибуток (збільшення або зменшення податкового зобов'язання, штрафні санкції);
- висування пропозицій стосовно усунення виявлених порушень.

Згідно з підсумками представленого Звіту / Висновку про результати внутрішнього контролю керівництво підприємства здійснює заходи щодо усунення порушень та відхилень відповідно методу та строків виправлення помилок. Способи виправлення помилок, які допущені при формуванні в обліку та звітності податкової інформації про величину оподаткованого прибутку залежить від рівня їх впливу на податкове зобов'язання та від терміну граничного строку подання податкової декларації за звітний період відповідно до ст. 50 ПКУ (рис. 3.3).

У випадку, якщо виявлені необґрунтовані різниці за ПКУ не призводять до заниження податкового зобов'язання платника податку,

виправлені показники можуть бути відображені у податковій декларації за звітний (у випадку якщо не настав граничний термін її подачі), за наступний податковий звітний період, або шляхом подання уточнюючого розрахунку. Якщо виявлені помилки призводять до заниження податкового зобов'язання платника податку, то у випадку, якщо граничний термін подання декларації не настав показники уточнюються в новій податковій декларації за звітний період.



Рис. 3.3. Способи виправлення помилок за результатами перевірки податку на прибуток

Якщо ж граничний термін подання декларації настав, то платник зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Платник податків має право не подавати розрахунок у разі якщо уточнені показники зазначаються у складі декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені. Важливою

складовою пропозицій є усунення не лише наслідків, а й причин виникнення податкових порушень та відхилень в частині обчислення оподаткованого прибутку [10].

Висновки за розділом 3

Контроль є однією із функцій управління, яка дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів.

До основоположних принципів контролю належать принципи ефективності та об'єктивності.

Принцип ефективності полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати.

Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності організації, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація.

Для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю витрат потрібно насамперед розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити його автоматизацію та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю впливає як на фінансовий стан, так і на результати господарської діяльності, з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, слід проводити внутрішній контроль на основі визначеної концепції.

Тому потрібно оптимізувати організаційну побудову як усього контрольного процесу, так і кожної контрольної процедури. Також доцільно було б на підприємствах ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилені контрольні функції за витратами, формуванням та розподілом прибутків, достовірністю фінансової звітності, а також за залученням додаткового капіталу інвестицій.

Своєчасно та надійно організований внутрішній контроль витрат діяльності буде сприяти уникненню відхилень та штрафних санкцій. У свою чергу він у цілому підвищуватиме рівень економічної безпеки підприємства. Окремі методичні аспекти, які запропоновані для здійснення внутрішнього контролю, на наш погляд, дозволять мінімізувати ризики виникнення помилок в обліковій системі (її підсистемах – бухгалтерському та податковому обліку), своєчасно усунути виявлені порушення та в цілому дадуть можливість здійснювати ефективне управління процесом формування податкових зобов'язань з податку на прибуток.

ВИСНОВКИ

Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення вимагають змін якісної сторони економічних відносин, у тому числі й обліку. Сьогодні питання обліку витрат є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб'єктів і для держави в цілому. Проблеми обліку витрат полягають у серйозних змінах, пов'язаних із розширенням кола облікових об'єктів, наданням гнучкості у використанні існуючих і розробці нових методів обліку, зміною місця бухгалтера в управлінні господарськими процесами.

Одним із найважливіших оціночних показників господарської діяльності підприємства є витрати. Вони дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу.

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність.

Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без заниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку.

Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальнопромислових витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль.

Контроль витрат – перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

Нижче виокремлено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість.

Проведений аналіз найпопулярніших бухгалтерських програм дозволив спрогнозувати варіанти вибору програмного забезпечення підприємством. Для підприємств, бухгалтерський облік яких буде вестися в «хмарі», краще обрати такі програмні продукти, як «1С:Бухгалтерія», «Діловод» або «IT-Enterprise: Бухгалтерія».

Наступним кроком для конкретизації програмного продукту повинно стати рішення щодо функціоналу, який необхідний, та оцінка фінансових

можливостей для вкладення в програмний продукт. Для підприємств, облік яких буде вестися з використанням програмного забезпечення, інстальованому на комп'ютер, підійдуть всі розглянуті продукти за винятком «Діловод».

Не дивлячись на прийняті санкції, найбільшою популярністю продовжує користуватися програма «1С:Бухгалтерія», яка має і «стаціонарну», і «хмарну» версії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. – 2015. – № 1 (115). – С. 17-19.
2. Білик М. Д. Методи фінансового планування і прогнозування в управлінні фінансами підприємства / М. Д. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – №9 – С. 79-84.
3. Бондар М.І. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб./ М.І. Бондар, Ю.А. Верига, С.І. Мельник, Н.В. Хоменко; за заг. ред. Ю.А. Вериги. – К. "Центр учбової літератури", 2016.- 216 с.
4. Борис О. Є. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: переваги та проблеми [Електронний ресурс] / О. Є. Борис. – Режим доступу : nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc. – С. 46–51
5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
6. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / [Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. та ін.] / за ред. проф. Ю.А.Вериги. – [2-ге вид. перероб. і допов.]. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 500 с.
7. Бухгалтерський облік і аудит: термінологічний українсько-російсько-англійський словник : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. Л. Іщенко, Т. В. Гладких, А. Ж. Пшенична, Н. О. Кулявець. – Київ : Центр учбової літератури, 2015. – 292 с.
8. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП «Рута», 2013 – 512 с.

9. Верига Ю. А. Автоматизація складання звітності: навч.-метод. посібник / Ю. А. Верига, О. В. Клименко, І. Ю. Кравченко. – Полтава : ПУЕТ, 2015. – 98 с.
10. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: навч. посібник / Ю.А.Верига, Г.І.Зима. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 416 с.
11. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: опорний конспект лекцій / Ю. А. Верига, Н. В.Фірсова, В. Л. Вороніна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 114 с.
12. Верига Ю.А. Вибір облікової політики підприємства / Ю.А. Верига, Н.В. Фірсова // 36. матеріалів наук. конф. за результатами досліджень професорсько-викладацького складу, асистентів та студентів ПКУ. – Полтава, 1999. – С. 96-98.
13. Верига Ю. А. Звітність підприємства [Електронний ресурс]: навч. посібник / Ю.А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
14. Верига Ю. А. Плани рахунків бухгалтерського обліку: підприємств та організацій, суб'єктів малого підприємництва, бюджетних установ, банків: коментар: практ. посібник / Ю. А. Верига, Г. І. Зима, Н. О. Кулявець. – Київ: Центр учбової літератури, 2015. – 276 с.
15. Верига Ю. А. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки [Електронний ресурс]: монографія / за заг. ред. Ю. А. Верига, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.
16. Верига Ю. А. Фінансова звітність: доцільність подвійних змін. /Ю.А. Верига // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали У всеукраїнської науково-практичної конференції, 20 листопада 2015 р. / [відп. за вип. : доц. Т.О. Герасименко]. – Львів: ЛКА, 2015. – 282 с. – С. 96-98.
17. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2015. – 438 с.

18. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: [Навчально- практичний посібник] / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 536 с.
19. Виноградова, М. О. Аудит [Текст] : навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеева. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
20. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посібник / М.П. Войнаренко, Л.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 488 с.
21. Гладій І.О. Облік фінансових результатів в інформаційній системі: Автореф. дис. канд. екон. наук: [Текст] / І.О. Гладій; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2011. – С.161.
22. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 43–54.
23. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна. – К. : Алерта , 2011. – 520 с.
24. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392 с.
25. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf. – Вип. 1 (19). – С. 142–146.
26. Жилінська К.О. Принципи складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід): нові виклики / К.О. Жилінська // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (05 грудня 2015 р). / відп. ред. І.Б. Садовська. – Ч. 1. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. – С. 53-54.
27. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку : наукове видання / Івахненко С. В. – Житомир, 2009. – 241 с.

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
29. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар, Л. І. Лежненко. – Київ: Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
30. Звітність підприємства [Текст] : підручник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Каравела, 2013. – 672 с.
31. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова, О.Є. Найденко. – Київ : Знання, 2011. – 684 с.
32. Зима Г. І. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс]: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Г. І. Зима, Ю. М. Меншикова. – Полтава : ПУЕТ, 2015.
33. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 359 с.
34. Карпенко Є. А. Бухгалтерський облік: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 371 с.
35. Картузова Т. В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т. В. Картузова, О. М. Яворська // Національний лісотехнічний університет України. – 2013. – № 20.9. – С. 176–180
Качанова Т.Є. Аудит облікової політики підприємства / Т.Є. Качанова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/788/>
36. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст] : навч. посібник / О.В. Клименко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 320 с.

37. Коваленко О.Ю. Методичні основи прогнозування фінансового стану підприємства. // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление», том 24 (63), № 1, 2011. –С.54-56.
38. Комп'ютерні технології обробки облікової інформації : навчальний посібник / В.Є. Ходаков, Т.Г. Кірюшатова, Р.М. Захарченко, М.В. Карамушка. – Київ : Ліра-К, 2015. – 533 с.
39. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. – 234 с.
40. Косата І.А. Бухгалтерський облік : методичний посібник для забезпечення практичних занять / І.А. Косата, Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна. – Харків : Видавництво ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2016. – 75 с.
41. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет: учебник / А.В. Лишиленко. – 3-изд. – К.: ЦУЛ, 2011. – 736 с.
42. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 21-26.
43. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2013 року, частина 1 / Нормативне виробничо-практичне видання – К: видавництво «Фенікс». – 2013. – 841 с.
44. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посібник. / Войнаренко М.П. Пономарьова Л.А., Замазій О.В.. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 488 с.
45. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Заг. ред. Л.Г. Ловінської. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2016. – 293 с.

46. Ночовна Ю.О.. Критична оцінка нових форм фінансової звітності / Ю.О. Ночовна, ВА. Кулик // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», 2016. – С. 271-275.
47. Облік за міжнародними стандартами [Електронний ресурс]: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С.І. Мельник, М.О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
48. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: практикум: навч. посібник / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха, К.О. Дорошкевич, [та ін.]. – К. : Каравела, 2011. – 280 с.
49. Облік і аудит : навчально-методичний посібник для вузів / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, Г.Б. Тітаренко, Т.А. Перейминов, інш.. – Київ: Ліра-К, 2016. – 615 с.
50. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова. – К. : Центр учб. л-ри, 2011. – 564 с.
51. Островерха Р.Е. Організація обліку : навчальний посібник для ВНЗ / Р.Е. Островерха, Національний університет державної податкової служби України. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Київ: ЦУЛ, 2015. – 567 с.
52. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі [Текст]: навч. посіб. / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.Б. Ільїна, В.Н. Авоськов. – К.: Кондор, 2011. – 268 с.
53. Павлова І. В. Прогнозування фінансових показників як елемент планування розвитку діяльності підприємства./ І. В. Павлова // Збірка наукових праць «Логістика». – 2014. – №690 – С.752-755.
54. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности Учебник. – «Инфра-М», 2016. – 514 с.

55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
56. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – Київ : Каравела, 2013. – 479 с.
57. Податковий облік: метод. рекомендації щодо виконання курсової роботи / Ю.А. Верига, Н. В. Прохар, Т. В. Гладких, М. М. Зюкова, А. І. Мілька. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 51 с.
58. Подольська В.О. Стратегічний аналіз: навч. метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / В.О.Подольська. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 208 с.
59. Подольська В.О. Фінансовий аналіз : Навч. посібник / В.О. Подольська ; О.В. Яріш. – К.: Центр навчальної літератури , 2007.- 488 с.
60. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.net>.
62. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : Положення [затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
63. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>
64. Проблеми бухгалтерського обліку: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами програми професійного

- спрямування 7.050106 та 8.050106 „Облік і аудит” за КМСОНП ПУЕТ / Т.В. Гладких, Г.І. Зима, М.О. Любимов. – Полтава : ПУЕТ, 2016.-136с.
65. Прокопенко В. Імміграція в МСФЗ: нова хвиля / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 56. – С. 17–19.
66. Прохар Н.В. Облік і звітність в оподаткуванні: дистанційний курс / Н.В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу:<http://www2.el.puet.edu.ua/izdo/course/view.php?id=616>.
67. Прохар Н.В. Податковий облік: навч. – метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму 6.030509 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / Н.В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 192 с.
68. Професійна позиція бухгалтера як джерело інтерпретації облікової інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uastudent.com/profesijna-pozycija-buhgaltera-jak-dzherelo-interpretacii-oblikovoi-informacii/>
69. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 257 с.
70. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
71. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2013. – 260 с.
72. Пшенична А.Ж. Аудит. Навч. посіб.: –ге вид. перероб. та доп. – К: Центр учбової літератури, 2011.- 315 с.
73. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / А.В. Рабошук. – К., 2006. – 21 с.
74. Редченко К.І. Стратегічний аналіз. Навч. пос./ Редченко К.І – Львів: Альтаїр, 2013. – 272 с.

75. Сич Є.М. Стратегічний аналіз : Навч.-метод. посібник / Є. М. Сич, О. В. Пилипенко, М. С. Стасищенко. – Київ : Каравела, 2013. – 304с.
76. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень / Т.М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2016. – 304 с.
77. Стельмащук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : навчальний посібник / А.М. Стельмащук. – Львів : Новий Світ-2000, 2015. – 678 с.
78. Стратегічний аналіз: Навч. посіб. Рекомендовано МОН / Давидов Г.М., Малахова В.М. – К., Знання, 2011. – 389 с.
79. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник для вузів / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – Київ : Знання, 2013. – 631 с.
80. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами / С.М. Деньга. – Полтава : ПУЕТ, 2016.-136с.
81. Фінансовий аналіз [Текст]: теорія та практика: навч. посібник / О.Я. Базилінська. – 2-ге вид. – К. : Центр учб. л-ри, 2011. – 328 с.
82. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 412 с.
83. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2006, 2013. – 328 с.
84. Фінансовий облік: навч. посібник / [В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 510 с.
85. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2016. – 444 с.
86. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз / Ю.С. Цал-цалко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 566 с.
87. Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / І. Й. Яремко. – Львів: «Новий світ 2000», 2011. – 240 с.

