

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**(на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю
фірми «Ліга-Прім»)**

Студента 2 курсу денної форми
навчання спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Дущака
Олексія
Дмитровича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ СУБ'ЄКТІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ.....	10
1.1. Економічний зміст поняття «витрати» та їх класифікація в контексті реалізації цілей управління операційною діяльністю.....	10
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства.....	15
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ ФІРМИ «ЛІГА-ПРІМ».....	22
2.1. Організація фінансового обліку витрат операційної діяльності та система документування.....	22
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності та відображення інформація про витрати у звітності.....	27
2.3 Управлінський облік витрат операційної діяльності.....	32
Висновки до розділу 2.....	37
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОРГІВЛІ.....	38
3.1. Економічний аналіз витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки.....	38
3.2 Удосконалення обліку витрат в середовищі української програми «RemOnline» з інтеграцією в BAS «Управління торгівлею».....	47
Висновки до розділу 3.....	52
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	58
АНОТАЦІЯ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми обумовлена тим, що сучасний цифровий світ та нестабільність національної економіки, в умовах воєнного стану, тісно пов'язані із низкою процесів, які відбуваються на роздрібних торговельних підприємствах, характеризується високим ступенем ризикованості бізнес-процесів. Всі види діяльності кожного суб'єкта ринку пов'язані з витратами, а найвагомішу їх частку займають витрати операційної діяльності, тому діючі підходи до ефективної організації їх обліку, проведення комплексної аналітичної оцінки та оптимізації системи управління ними залишаються вагомим, та потребують подальших досліджень.

Воєнний стан в Україні, спонукає здійснення акценту на оптимізації та раціональному використанні наявних матеріальних та фінансових ресурсів, адже саме вони формують сукупну суму витрат операційної діяльності та впливають на кінцевий результат від операційної діяльності в торгівлі. Тому пошук раціональних підходів до організації фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності, в тому числі у середовищі українських цифрових програмних продуктів з інтеграцією з системами ефективного електронного документообігу набувають актуальності.

Питання удосконалення обліку та аналізу витрат операційної діяльності на роздрібних торговельних підприємствах доволі поглиблено розглядалися у працях провідних науковців, зокрема: К.В. Безверхого, М.М. Бенька, В.С. Варави, Ю.А. Вериги, О.О. Гоменюка, О.П. Клименка, В.П. Климка, А.А. Матюхи, Т.І. Микитенка, В.А. Озерана, О.О. Осадчої, О.Р. Охрамовича, Н.Є. Скоробогатової, І.В. Стояненко, Е.Ю. Терещенко, Н.В. Фірсова, Л.О. Ющишена, та низка інших науковців. Проте, не дивлячись на вагомість наявних наукових напрацювань в галузі окресленої проблематики варто зазначити, що чимало питань щодо удосконалення обґрунтування їх економічного змісту та класифікації із врахуванням специфіки сектору торгівлі потребують подальших досліджень. Також не варто залишати

осторонь аспекти покращення ділянки синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності, узагальнення інформації про них в облікових регістрах, фінансовій й управлінській звітності. Окрім того сучасна цифрова епоха диктує нові «правила гри» в умовах воєнного стану, та спонукає до активного впровадження у практику торговельних підприємств українських програмних продуктів для комплексної автоматизації процесів фінансового та управлінського обліку, а також їх інтеграція з хмарними рішеннями. Не слід полишати осторонь й ділянку аналітичної оцінки витрат операційної діяльності, шляхом забезпечення розробки оптимізаційних алгоритмів управління ними, здійснення факторного аналізу та оцінки ефективності понесених витрат в ході операційної діяльності торговельного суб'єкта.

Все вище викладене, визначає науково-практичну значущість обраної проблематики та потребує подальшої розробки й удосконалення в умовах воєнного стану та прояву кризових тенденцій в національній економіці. Це в комплексі спонукало до обрання теми даної випускної кваліфікаційної роботи, визначило мету та спектр першочергових завдань дослідження.

Мета і завдання дослідження полягає у всебічному дослідженні та розкритті теоретичних, методичних та організаційних аспектів фінансового, управлінського обліку та економічного аналізу витрат операційної діяльності на роздрібних торговельних підприємствах задля розробки оптимізаційного підходу до керування ними в сучасному цифровому середовищі.

Для досягнення зазначеної мети у випускній кваліфікаційній роботі передбачено вирішення наступних завдань:

- розкрити економічну природу терміну «витрати» та їх класифікацію в системі управління операційною діяльністю;
- удосконалити існуючу класифікацію витрат операційної діяльності з точки зору реалізації функцій управління;
- здійснити аналіз нормативно-правового простору з точки зору, як національного так і міжнародного підходу на ділянці обліку та аналізу витрат операційної діяльності роздрібного торговельного підприємства;

- розкрити сучасний стан обліку витрат операційної діяльності на ділянці його організації та документальної фіксації фактів понесених витрат;
- запропонувати шляхи покращення синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності в торгівлі;
- дослідити особливості узагальнення облікової інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності;
- розкрити особливості управлінського обліку витрат на роздрібних торговельних підприємствах в умовах сьогодення;
- провести економічний аналіз витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки;
- удосконалити облік витрат операційної діяльності в середовищі української програми «*RemOnline*» з інтеграцією в BAS «Управління торгівлею» редакції 3.2;
- навести конкретні шляхи щодо удосконалення обліку витрат операційної діяльності в контексті реалізації оптимізаційного підходу.

Об'єктом дослідження виступають процеси, які пов'язані з формуванням в системі обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності інформації про витрати операційної діяльності на Товаристві з обмеженою відповідальністю фірмі «Ліга-Прім». Фірма здійснює роздрібну торгівлю продовольчими на непродовольчими товарами через власну мережу магазинів *Liga Prim*, яка налічує 19 магазинів, що розташовані у м.Чернівці та Чернівецькій області.

Предметом дослідження виступають теоретичні, організаційні, методичні, а також практичні проблемні питання на ділянці фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності, а також їх аналітичної оцінки на роздрібних торговельних підприємствах.

Методи дослідження. В ході проведеного дослідження нами було використано різноманітні загальнонаукові методи пізнання соціально-економічних явищ та процесів, зокрема: групування, систематизація, синтез, аналіз, індукція, дедукція, історичний підхід та інші. Метод графічної

інтерпретації тенденцій зміни був використаний для наочної інтерпретації динаміки витрат операційної діяльності на досліджуваному роздрібному торговельному підприємстві. Також було застосовано низку статистичних методів, таких, як: методи середніх та відносних величин при здійсненні горизонтального та вертикального аналізу витрат операційної діяльності, а також табличний метод, для узагальнення одержаних результатів.

Інформаційною базою у випускній кваліфікаційній роботі була низка нормативно-правових законодавчих документів з питань обліку та аналізу витрат операційної діяльності роздрібного торговельного підприємства. А також наукові публікації, фахові та монографічні видання з проблематики фінансового, управлінського обліку та економічного аналізу операційних витрат в торгівлі, низка з яких отримала оприлюднення на міжнародних та всеукраїнських конференціях.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо покращення обліку та аналізу витрат операційної діяльності на роздрібному торговельному підприємстві. В основі результатів проведеного дослідження, що визначають його наукову новизну є:

- обґрунтування змісту терміну «витрати операційної діяльності» з економічної точки зору, як витрати, що виникають в ході поточної діяльності на роздрібному торговельному підприємстві при реалізації продовольчих та непродовольчих товарів, та пов'язані із споживанням матеріальних та фінансових ресурсів;

- доповнення існуючої класифікації витрат операційної діяльності шляхом виокремлення ознак класифікації, що забезпечують реалізацію цілей управління торговельним підприємством, а саме: «за основними функціями управління», «за доцільністю понесення», «за прийнятими управлінськими рішеннями», що забезпечить більш оперативніше досягнення основних цілей управління роздрібною торгівлею в контексті витратного підходу;

- перейменування субрахунку 902 на «Комерційна собівартість реалізованих товарів», 949 на «Інші витрати операційної діяльності за її

видами», та 93 на «Витрати на збут, маркетингові дослідження та рекламу, що сприятиме покращенню методичного забезпечення маркетингової політики роздрібного торговельного підприємства в цілому;

- поглиблення аналітики про витрати на збут торговельного підприємства шляхом практичного застосування низки спеціальних аналітичних відомостей в системі управлінського обліку: «Аналітичної відомості обліку за каналами збуту товарів», «Аналітичної відомості обліку збутових витрат». Застосування яких сприятиме підвищенню ефективності системи управління витратами на збут на всіх етапах розвитку ринку та забезпечить покращення збутової політики торговельного суб'єкта.

Публікації. За темою випускної кваліфікаційної роботи опубліковано наукову статтю «Облік в системі управління витратами торговельного підприємства за умов воєнного стану» у Збірнику студентських праць. Випуск (червень, 2023). Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2023, (0,3 друк. арк.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з: вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, який налічує 76 найменувань, робота містить 22 таблиці, 19 рисунків та 15 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ СУБ'ЄКТІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

1.1. Економічний зміст поняття «витрати» та їх класифікація в контексті реалізації цілей управління операційною діяльністю

Воєнний стан в Україні модифікує звичний погляд на економічні категорії, трансформує їх змістове наповнення, не виключенням слугує й термін «витрати». Адже саме витрати, які несе торговельне підприємство в ході операційного циклу, відіграють стратегічне значення при формуванні кінцевого рівня результативності бізнес-процесів. Тому ефективне керування витратами операційної діяльності на торговельному підприємстві стає першочерговим завданням вітчизняних торговельних суб'єктів.

Економічне тлумачення поняття «витрати» постійно модифікувалося, на базі опрацювання підходів відомих дослідників, можна стверджувати, що при їх характеристиці слід дотримуватися традиційного «ресурсного підходу». Який полягає в тому, що витрати потрібно визначати, як вартість витрачених в ході господарського циклу ресурсів. Ресурси можуть бути, як матеріальної природи, так й можуть носити фінансовий характер.

Зокрема В.П. Климко [44] надаючи визначення терміну «витрати» характеризує їх, як вартісну форму спожитих ресурсів торговельним суб'єктом в ході операційного циклу, які можна віднести на відповідний вид товару, або послугу економічно доцільним шляхом.

В свою чергу Е.Ф. Дербін та О.І. Кілієвич [33] трактують економічну природу поняття «витрати», як кількісний вираз вартості куплених ресурсів торговельним підприємством в ході здійснення операційної діяльності.

Повністю підтримуємо та погоджуємося з таким підходом вченого, оскільки він комплексно та всебічно відображає змістове походження терміну.

У працях В.Є. Труша, Т.М. Чебана та Н.Я. Степановича [74] термін «витрати операційної діяльності» характеризується із врахуванням управлінського аспекту. Адже українські вчені визначають на вплив витрат на формування кінцевого фінансового результату операційної діяльності. При цьому науковці теж вважають, що це витрачені кошти на матеріальні та фінансові ресурси з метою отримання «бажаного», тобто позитивного кінцевого чистого фінансового результату.

Н.М. Ткаченко [75] визначає поняття «витрати операційної діяльності», як сукупну суму спожитих в ході операційної діяльності ресурсів, що уособлюють в собі минулу працю (оплата праці, відрахування, амортизаційні відрахування, інші операційні витрати тощо), й безпосередньо самі засоби праці (будівлі та споруди, машини й обладнання торговельних підприємств) у формі амортизаційних відрахувань, які здійснюють перенесення своєї вартості на товари по частинах в ході поточної діяльності.

Відповідно український вчений-економіст О.С. Плотніков [60] пропонує досить лаконічне трактування терміну «витрати», як багатоступеневий процес трансформації грошових коштів на ресурсний потенціал діяльності суб'єкта господарювання. Підходи вчених щодо трактування терміну «витрати» із врахуванням трактування у відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] та Концептуальної основи фінансової звітності, тобто з точки зору економічного ресурсного та облікового підходів узагальнені в табл. 1.1 (додаток А.1). Помітно, що обліковий підхід на відміну від економічного здійснює акцент на вплив сукупної понесеної суми витрат на формування фінансового результату від операційної діяльності торгового суб'єкта.

Саме для об'єктивного та достовірного відображення результатів господарювання роздрібного торговельного суб'єкта потрібна класифікація витрат операційної діяльності. Адже, вона слугує основою при формування

фінансової звітності, а також безпосередньо чинить вплив на цінову політику торговельного підприємства в цілому. Пропонуємо класифікацію витрат операційної діяльності в секторі роздрібної торгівлі здійснювати для досягнення цілей управління. Оскільки така класифікація сприяє реалізації *оптимізаційного підходу* при формування собівартості реалізації товарів в контексті досягнення потреб управління товарорухом та товарообігом на різних рівнях керованої системи. Основні ознаки класифікації, в рамках запропонованого підходу нами представлені на рис. 1.1.

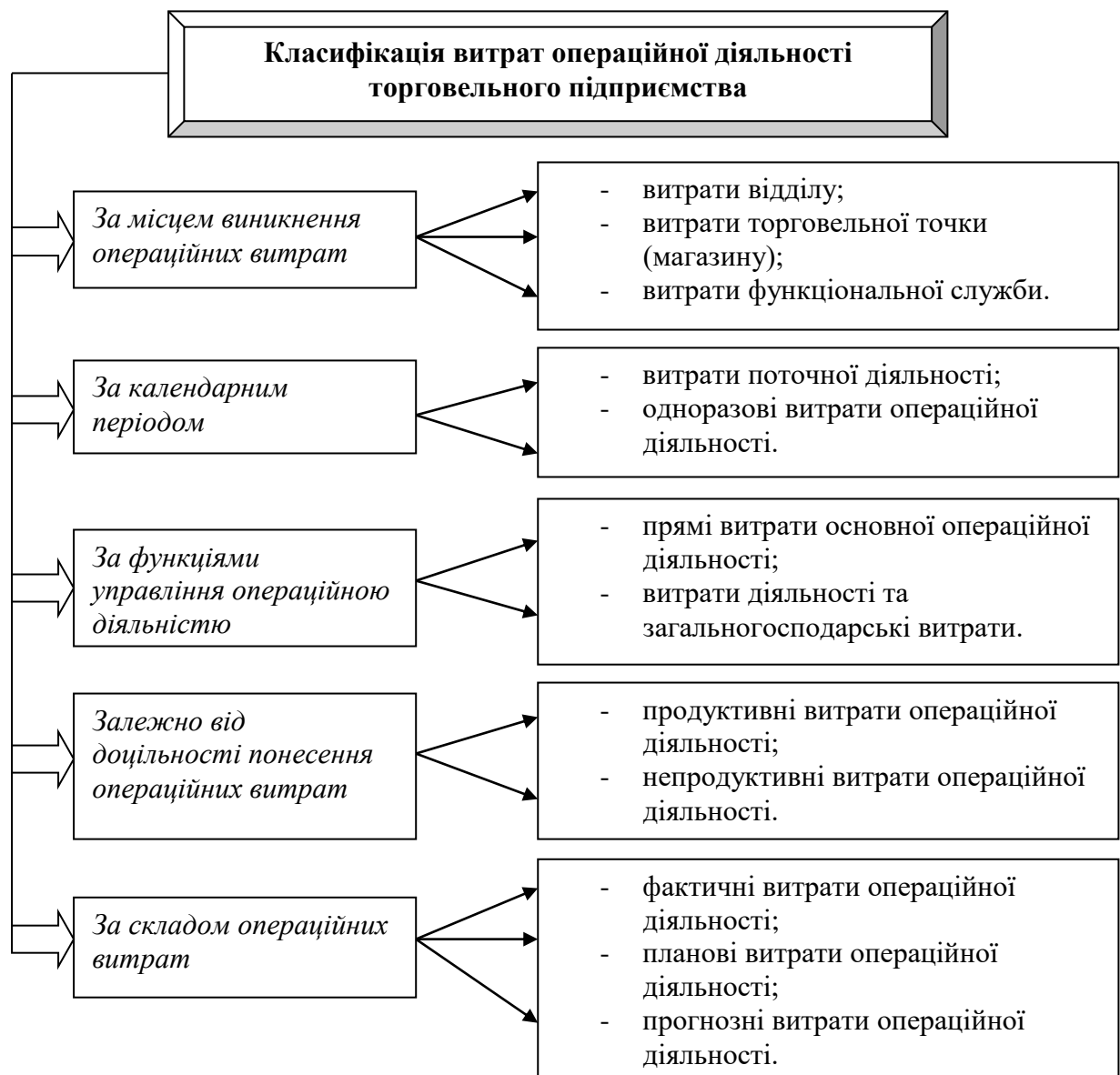


Рис. 1.1 Класифікація витрат операційної діяльності в контексті реалізації цілей управління торговельним суб'єктом

Досить часто витрати можуть виникати одноразово, наприклад один раз на місяць. Такі одноразові витрати операційної діяльності торговельне підприємство несе на всебічне забезпечення ходу торговельного процесу у роздрібній торгівлі. Тому слід виокремлювати таку класифікаційну ознаку, для витрат, як «за календарним періодом».

Якщо брати до увагу таку ознаку, як «доцільність понесення», в рамках неї слід розрізняти: продуктивні та не продуктивні витрати роздрібного торговельного підприємства. Останні виникають в секторі торгівлі у випадку певних перебоїв із товарозабезпеченням, а перші стосуються забезпечення торговельного циклу на всіх етапах переміщення товарів.

Пропонуємо на роздрібних торговельних підприємствах застосовувати таку класифікаційну ознаку, як «за функціями управління». Вона дає змогу реалізувати підхід: різні види витрат для досягнення відповідних цілей управління торгівельним процесом. За цією ознакою слід розмежовувати наступні напрями розмежування витрат: у відповідно до оцінки товарів; для формування фінансового результату операційної діяльності торговельного суб'єкта, прийняття дієвих управлінських рішень та моніторинг.

Досить часто термін «витрати» прирівнюється вченими до категорії «затрати», проте варто зазначити, що ці поняття не є ідентичними. Адже категорія «витрат» більшою мірою стосується ресурсного забезпечення процесу операційного циклу, відповідно «затрати» уособлює в собі процес знищення низки об'єктів в господарській діяльності. На роздрібних торговельних підприємствах доволі часто витрати операційної діяльності характеризуються, як «витрати обігу», що є цілком виправданим, адже вони виникають в ході поточної діяльності.

Важливою складовою витрат операційної діяльності роздрібного торговельного підприємства є збутові витрати, витрати які понесені на маркетингові дослідження ринку та рекламу ТМ. За часту зустрічається ототожнення понять «витрати обігу» та «витрати на збут». Слід зазначити, що це обумовлює виникнення певних протиріч на практиці.

Розглянуті класифікаційні ознаки для подальшого об'єктивного поділу витрат операційної діяльності торговельного підприємства в системі обліку. Зокрема, застосування такого наряду класифікації витрат, як «ухвалення управлінських рішень» передбачає виокремлення наступних видів витрат:

- витрати, що безпосередньо пов'язані із діловою активністю роздрібного торговельного підприємства;
- релевантні та не релевантні витрати операційної діяльності;
- граничні та середні витрати операційної діяльності в торгівлі;
- дійсні та альтернативні витрати операційної діяльності;
- безповоротні витрати операційної діяльності [44].

Витрати відносяться до «безповоротних», якщо вони не підвладні впливу рішень на рівні керівництва торговельного підприємства.

При характеристиці витрат з точки зору економічного підходу не слід полишати поза увагою класифікацію за такою ознакою, як «за економічною природою» або «за елементами витрат». В межах цієї класифікаційної ознаки витрати операційної діяльності поділяють на: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та інші операційні витрати, їх місце у загальній та загальноприйнятій класифікаціях України нами представлено на рис. 1.2 та 1.3 (додаток А.2).

Реалізація цілей управління сучасним роздрібним торговельним підприємством на основі оптимізаційного підходу до керування витратами операційної діяльності передбачає полегшення роботи топ-менеджменту щодо формування управлінської звітності. Адже не врахування саме управлінського аспекту при розмежуванні витрат за різними ознаками, це свого роду «карта без компасу», що не дає змогу торговельному суб'єкту ефективно функціонувати, й провідними вченими-економістами трактується, як «похід на осліп». Що створює низку труднощів в ході основного операційного циклу, оскільки сформовані на підставі детальної класифікації витрат управлінські звіти слугують оперативним джерелом інформації для того, щоб керівництво торговельного суб'єкта обрало із наявних

альтернативних варіантів – оптимальний, або найкращий для даних умов місця й часу. Загалом класифікація «різні ознаки» для «різних цілей» передбачає, що витрати операційної діяльності класифікуються на:

- витрати операційної діяльності, які піддаються впливу менеджерів вищих ланок управління;
- інші витрати операційної діяльності [25].

Важливою ціллю управління операційними витратами раціоналізація їх сукупної суми, а також досягнення оптимального співвідношення у структурі основних елементів. На європейських підприємствах найсуттєвішою є частка витрат на оплату праці, що виправдана низкою заохочувальних витрат стимулюючого характеру. Такий європейській підхід здійснює необхідний вплив на кінцевий рівень результативності торговельних бізнес-процесів шляхом підвищення рівня продуктивності праці працівників.

Загалом основними напрямками раціоналізації витрат операційної діяльності, для роздрібних торговельних підприємств, повинне стати:

- економне споживання наявного ресурсного потенціалу;
- збільшення обсягу сукупних витрат на матеріальне заохочення персоналу торговельного суб'єкта ринку;
- підвищення рівня продуктивності праці продавців.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства

В умовах воєнного стану в Україні особливої уваги потребує ділянка нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу витрат операційної діяльності для роздрібних торговельних підприємств. Адже дана ділянка регламентована чималою кількістю різноманітних законодавчих документів, в яких визначено основні моменти щодо оцінки витрат в ході формування собівартості реалізованих товарів, складу та структури. Затвердження

відповідного законодавчого забезпечення управління витратами операційної діяльності здійснюється Законами України, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями та низкою робочої документації, яка регулюють основні аспекти раціональної побудови облікової політики на торговельних підприємствах.

Верховна Рада України, у межах своїх повноважень, здійснює прийняття відповідних Законів, окремі постанови затверджуються постановами Кабінету Міністрів України, що в комплексній формі утворює чинний нормативний простір на ділянці дослідження у даній випускній кваліфікаційній роботі.

Специфіка формування складу витрат операційної діяльності, а також алгоритм їх раціонального планування на підприємствах роздрібною торгівлі чітко прописані у Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 145 [20].

На рівні Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ділянку дослідження регулює НП(С)БО 16 «Витрати» [10], щодо міжнародного законодавства, то окремого стандарту для ділянки обліку витрат не визначено, проте підхід до класифікації витрат присутній у МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Згідно з міжнародним підходом витрати класифікуються за: характером та функціями. Остання, згідно підходів українських дослідників вважається такою, що формується на базі довільного розмежування та є більш раціональною проти першої.

Низка змін відбулася до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7], що затверджені Наказом Міністерства фінансів України №18 від 12.01.2023р. Зазначене національне положення (стандарт) містить визначення терміну «витрати» з позиції скорочення економічних вигід, а також трактування понять «операційна діяльність» та «операційний цикл». У відповідності до такої нормативної регламентації, можна дійти висновку, що витрати операційної діяльності торговельного підприємства стосуються його основної діяльності, а також інших видів операційної діяльності.

Також у Розділі IV НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] містить регламентовані вимоги до розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

НП(С)БО 16 «Витрати» [10] регламентує основні нюанси щодо процедури визнання витрат торговельного підприємства, які нами узагальнено схематично на рис. 1.4 (додаток А.3).

У відповідності до пунктів 5 – 8 НП(С)БО 16 «Витрати» [10] витрати визнаються на підприємствах роздрібної торгівлі із настанням низки наступних обставин:

- зменшення майнового потенціалу, який обумовлює скорочення капіталу власників торговельного суб'єкта;
- раціонального розмежування економічних вигід у продовж кількох операційних циклів торговельного підприємства;
- миттєвої оцінки, за обставин, коли економічні вигоди не задовольняють основних критеріїв відповідності активу в цілому;
- об'єктивної та достовірної їх оцінки.

Більше деталізована та комплексна оцінка нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу витрат на роздрібних торговельних підприємствах нами подана в табл.1.2 (додаток А.4).

Проте, окрім регламентації ділянки дослідження на законодавчому рівні нами приділена увага науковим напрацюванням з питань удосконалення фінансового, управлінського обліку та економічного аналізу на торговельних підприємствах у контексті українського облікового цифрового середовища. Серед числа наукових досліджень особливий інтерес складають праці В.С. Варава, Ю.А. Верига, С.С. Гаржавенка, О.О. Голменюка, І.Р. Кратка, Н.П. Кузика, О.В. Лишиленко, З.Р. Мандражи, А.А. Матюха, Н.Є. Скоробогатової, І.В. Стояненко, Е.Ю. Терещенко, Н.В. Фірсова та інших. Детально огляд публікацій за темою дослідження нами узагальнено у табл. 1.3 (додаток А.5). На основні їх опрацювання слід відмітити, що до числа основних проблем обліку витрат операційної діяльності у секторі торгівлі

варто відносити наступні: точність відображення у системі обліку витрат; раціональна аналітичність та деталізація облікової інформації про витрати операційної діяльності; застосування лише українських цифрових продуктів в обліку та їх раціональна інтеграція з українськими CRM-системами; ефективна система дієвої аналітичної оцінки сукупного рівня витрат операційної діяльності, їх складу та структури, витрато місткості та витрато віддачі в рамках реалізації оптимізаційного

увага приділена саме аспектам підходу, тощо.

У працях Ю.А. Вериги та Н.В. Фірсова [29] особлива обліку витрат операційної діяльності у секторі торгівлі, зокрема вчені вважають за доцільне деталізувати облікову інформацію про збутові та адміністративні витрати. Щодо категорії витрат на збут, то основними критеріями для їх раціональної деталізації можуть слугувати:

- цільове спрямування інформаційних потоків;
- об'єкти деталізації в системі аналітичного обліку;
- критерій вартісної оцінки витрат операційної діяльності;
- часовий лаг, за який фіксуються витрати операційної діяльності.

К.В. Безверхий [25] приділяючи у своїх дослідженнях особливу увагу розвитку основних концепцій бізнесу та обґрунтовує ту обставину, за якої витрати, які несе роздрібне торговельне підприємство на маркетингове дослідження ринку, рекламну та збут товарів акумулює в собі низку функціональних рис. В свою чергу українські науковці Н.С. Струк та Х.П. Гармаш [72] досліджуючи організаційні аспекти обліку витрат операційної діяльності пропонують конкретні шляхи удосконалення відображення інформації про такі витрати в системі синтетичного обліку. Зокрема, першочергово вчені доводять потребу у зміні назви рахунку 93, яка визначена на законодавчому рівні затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [16] та Інструкції № 573 [21].

Назву рахунку 93 «Витрати на збут» доцільно розширити за своїм контекстом та змінити на наступну – 93 «Витрати на рекламу, маркетинг та збут», з подальшим розмежуванням за секторами національної економіки. Відповідно в якості доповнення до даної пропозиції рекомендаційного характеру є відкриття наступних субрахунків відповідних порядків на роздрібних торговельних підприємствах, зокрема до субрахунку 931:

- 931.1 «Витрати на рекламу торговельного підприємства»;
- 931.2 «Витрати на маркетинг торговельного підприємства»;
- 931.3 «Витрати на збут торговельного підприємства».

Подальша деталізація облікової інформації в системі аналітичного обліку зазначених витрат повинна здійснюватися постатейно. Проте практика показує, що чимало витрат на маркетинг не виправдовує себе, тобто іншими словами вони є «непродуктивними». Детальна класифікація таких витрат нами узагальнена на рис. 1.5 (додаток А.3).

Трапляються ситуації, коли послуги маркетингової компанії не дають бажаного результату щодо просування та реклами того чи іншого торговельного асортименту, тому можлива економічна вигода втрачається.

У наукових дослідженнях В.І. Терещенка [67] обґрунтовується відкриття до рахунку 92 «Адміністративні витрати» наступних субрахунків другого та третього порядків: 92.1 «Витрати на адміністрацію торговельного підприємства»; 92.2 «Загальногосподарські витрати в торгівлі»: 92.2.1 «*Трансакційні витрати*»:

Проте, на думку В.В. Сопко [70], облік трансакційних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут» має негативний вплив на загальну систему управління витратами операційної діяльності підприємства. Адже за своїм економічним змістом трансакційні витрати (*від англ. transaction cost*) – це витрати, які понесені для отримання потрібних відомостей про ціни та якість товарів, окрім сюди належать витрати, що понесені суб'єктом господарювання при проведенні ділових переговорів, при

укладанні договірних взаємовідносин з контрагентами, а також на додаткові юридичні, консалтингові чи аудиторські послуги.

Цілком підтримуємо думку вченої, та *пропонуємо* обліковувати трансакційні витрати (ТВ) на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», який теж доцільно перейменувати на «Інші витрати операційної діяльності за її видами» з наступною деталізацією:

- 949.1 «ТВ на пошук інформації»;
- 949.2 «Представницькі витрати торговельного підприємства» (переговори, презентації, укладання договорів про співпрацю);
- 949.3 «Трансакційні винагороди за професійні послуги» (врегулювання спорів, захист прав власності):
 - 949.3.1 «Витрати на юридичний супровід»;
 - 949.3.2 «Витрати на аудиторські послуги».
- 949.4 «Організаційні ТВ» (відділ маркетингу)
- 949.5 «Інші ТВ».

Український науковець О.В. Лишиленка [46] трактує «трансакційні витрати», як інноваційний об'єкт в системі, фінансового та управлінського обліку. Такі витрати мають досить щільний зв'язок із топ-менеджемнтом торговельного підприємства, та переважна більшість має нематеріальну природу, тому важливо постійно поні торити їх вартісний вираз.

Загалом проведена оцінка чинної спеціальної літератури з питань удосконалення обліку та аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства, а також аналіз законодавчого простору дають змогу стверджувати, що серед низки удосконалень можуть слугувати зміни назв рахунків та субрахунків, які визначені Планом рахунків № 291 [16] та Інструкцією № 573 [14], оскільки за своїм економічним змістом більшою мірою відповідають цілям управління операційною діяльністю. Відповідно виокремлення в якості інноваційного об'єкта обліку та складової інших операційних витрат теж потребують нормативної регламентації в Україні.

Висновки до розділу 1

Здійснене у першому розділі дослідження теоретичних аспектів обліку та аналізу операційних витрат торговельного підприємства в умовах воєнного стану показало, що категорія «витрати» займає вагоме місце в умовах воєнного стану в Україні. Перш за все це обумовлене тим, що вітчизняні торговельні суб'єкти у секторі роздрібної торгівлі прагнуть оптимізувати їх сукупну суму, задля того, щоб ефективно функціонувати за умов, що склалися у національній економіці з гіперінфляційними процесами.

Здійснене економічне обґрунтування поняття «витрати» дає змогу стверджувати, що досить часто є не правомірним їх ототожнення із «затратами», також не доцільним вважаємо при рівняння поняття «витрати обігу» та «витрати на збут». Пропонуємо визначати поняття «витрати операційної діяльності» – як витрати поточної господарської діяльності роздрібного торговельного підприємства, які воно несе в ході роздрібного продажу товарів. Традиційну класифікацію витрат операційної діяльності варто доповнити класифікаційними ознаками, що задовольняють реалізацію основних цілей управління торговельною діяльністю.

Низки нововведень потребує вітчизняний нормативний простір з питань обліку витрат операційної діяльності, зокрема необхідно чітко прописати на законодавчому рівні особливості обліку трансакційних витрат, та передбачити у діючому Плані рахунків відповідний субрахунок для їх відображення, оскільки «трансакційні витрати» відносяться вченими до числа інноваційних об'єктів в системі фінансового обліку. Оцінка наукових підходів вчених до ділянки дослідження свідчить про важливість перейменування рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наведені у першому розділі пропозиції варто врахувати у відповідних формах фінансової звітності, зокрема окремим описуваним рядком у Формі №2 пропонуємо відображати окремим описуваним «Трансакційні витрати» (р.2183).

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ ФІРМИ «ЛІГА-ПРИМ»

2.1. Організація фінансового обліку витрат операційної діяльності та система документування

Фінансовий облік витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюється у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] чинних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема 16 «Витрати» [10], Плану рахунків № 291 [14], Інструкції № 573 [16], та низкою інших нормативно-правових документів. На рівні ТОВ фірми «Ліга-Прім» організація обліку витрат операційної діяльності будується згідно Наказу про облікову політику №89 від 22 травня 2023 року (додаток М.1).

ТОВ фірма «Ліга-Прім» є роздрібним торговельним суб'єктом, юридична адреса фірми: 58018, м. Чернівці, вул. Головна, буд. 203/к.

Досліджуване Товариство прибутково функціонує на продовольчому ринку Чернівецької області та м.Чернівці, згідно проведеної оцінки результативності діяльності за 2020 – 2022 роки (табл.2.1, додаток Б.1).

Чистий прибуток фірми за 2022 рік склав 345,00 тис.грн., при цьому відбулося його зростання у порівнянні із 2021 роком на 238,00 тис.грн., варто відмітити, що це доволі позитивна тенденція, адже керівництво ТОВ фірми «Ліга-Прім» робить все можливе, аби мережа *Liga Prim* мала хорошу ділову репутацію серед клієнтів та партнерів. Негативним явищем є зменшення чистого доходу від реалізації товарів на 6 785,00 тис.грн. (3,92%) у порівнянні із 2021 роком. Проте, це аж ніяк не вплинуло на кінцевий рівень результативності фірми, адже чистий фінансовий результат позитивний.

У структурі майна Товариства (табл. 2.2, додаток Б.2) частка грошових коштів та їх еквівалентів коливалася за 2020 – 2022 роки наступним чином: за 2020 рік – 19,53%, за 2021 рік – 17,75%, за 2022 рік – 11,79%, тобто бачимо скорочення на 1,78% та 5,96% відповідно від 2020 та 2021 років. Негативним явищем є збільшення питомої ваги дебіторської заборгованості з 5,17% у 2020 році до 8,70% у 2022 році та свідчить про погіршення розрахунків за товари реалізовані у роздріб фірмою через власну мережу магазинів.

Питома вага капіталу ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки (табл. 2.3, додаток Б.3) є незначною, та складає 38,00% за весь період та в динаміці за період не змінюється. Позитивним є зменшення в динаміці у 2022 році абсолютної суми кредиторської заборгованості на 1 869,00 тис.грн. або на 12,72% від 2021 року, при цьому її частка скоротилася на 3,15% і склала у звітному році 47,94%, тобто є доволі суттєвою.

Проте фірма знаходить в умовах кризового фінансового становища (табл. 2.4 – 2.5, додатки Б.4 – 5), тому пропонуємо ТОВ фірмі «Ліга-Прім» залучити довгострокові зобов'язання, які забезпечать покращення ситуації, щодо покриття величини запасів, або взяти короткостроковий кредит у банку. Баланс фірми теж відрізняється від абсолютно ліквідного (табл. 2.6, додаток Б.6), це підтверджують коефіцієнти (табл. 2.7, додаток Б.7). Зокрема бачимо, що коефіцієнт абсолютної ліквідності знаходиться в межах оптимального значення (0,2 – 0,35) лише у 2021 – 2022 роках, а проміжний коефіцієнт покриття взагалі не досягає оптимального рівня (0,7 – 0,8), та складає у 2021 році – 0,528, а в 2022 році – 0,426 (зменшився на 0,10 пункти).

Обчислені показники рентабельності за 2020 – 2022 роки по ТОВ фірмі «Ліга-Прім» є позитивними, про що ми відмічали на початку даного параграфу, оскільки діяльність фірми була прибутковою. Рентабельність реалізації товарів за валовим прибутком за 2021 рік склала 15,58%, а в 2022 році – 16,12% тобто зросла на 0,55% в динаміці.

Ділова репутація фірми на ринку є хорошою, про що засвідчують обчислені нами показники оборотності (табл. 2.9, додаток Б.9). Позитивним є

прискорення періоду погашення кредиторської заборгованості за товари ТОВ фірми «Ліга-Прім» на 1,68 дні у 2022 році від 2021 року. Але негативним є уповільнення показника оборотності дебіторської заборгованості – на 21,49 обороти у звітному році проти 2021 року.

Загальна організаційна структура досліджуваного Товариства нами представлена на рис. 2.1 (додаток В.1).

Організація обліку витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», як нами відмічалось на початку даного параграфу, здійснюється у відповідності до затвердженої Наказом про облікову політику №89 (див. дод. М.1) облікової політики. Всі облікові процеси на Товаристві забезпечуються силами власного структурного підрозділу – бухгалтерською службою.

Наказом про облікову політику на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» визначені: аспекти визнання витрат операційної діяльності, як важливих об'єктів обліку; розмежування витрат за видами діяльності. Товариство займається за досліджуваний період (2020 – 2022 роки) лише операційною та іншою операційною діяльністю, тому витрати формуються від основної діяльності.

Облік витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюють із використанням тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Витрати визнаються при виконанні низки умов, які визначені пунктом 5 НП(С)БО 16 «Витрати» [10], та представлені нами на рис. 1.4 (додаток А.3).

Витрати операційної діяльності Товариства класифікуються у відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [10], за видами діяльності, за елементами витрат. Зокрема, до основних елементів витрат операційної діяльності, відносять: матеріальні, оплату праці, відрахування, амортизаційні відрахування та інші операційні витрати, а за видами діяльності: від основної операційної та іншої операційної. До складу витрат діяльності фірми належать: собівартість товарів, адміністративні, збутові та інші операційні.

Безпосередньо пунктом 5 НП(С)БО 16 «Витрати» [10], під категорією «елемент витрат» розуміють сукупність економічно однорідних витрат суб'єкта господарювання, що лежать в основі формування собівартості.

Номенклатура витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» узагальнюється в спеціальних для цього призначених табличних формах (табл. 2.10, дод. В.1).

Пунктом 3, Розділу 1 «Загальні положення» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7], визначено, що: витрати – це зменшення економічних вигід у формі скорочення активів або ж зростання зобов'язань. До того ж все це в комплексі призводить до скорочення величини власного капіталу. При цьому до уваги не приймають його скорочення за рахунок розподілу між власниками торговельного підприємства.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» по відношенню до балансу є активними, тобто в дебеті акумулюється загальна сума витрачених ресурсів, а з кредиту сукупна сума витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» переноситься в клас 7 «Доходи і результати діяльності», рахунок 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Більш детально зміни, які відображаються за дебетом та кредитом рахунків обліку витрат операційної діяльності зображено на рис.2.2 (додаток В.2). Схема списання витрат операційної діяльності фірми на фінансовий результат операційної діяльності подана на рис. 2.3 (див. дод. В.2).

Організація обліку на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюється в цифровому середовищі програмного продукту BAS «Управління торгівлею» версія 3.2 із використанням журнально-ордерної форми обліку.

На заключному етапі облікового циклу, акумульована інформація про витрати операційної діяльності досліджуваного торговельного підприємства знаходить у фінансовій звітності ТОВ фірми «Ліга-Прім» (додатки Н.1 – 15). В системі управлінського обліку інформація про операційні витрати фіксується в спеціальних управлінських звітах, про що йтиметься у параграфі 2.3 даного розділу випускної кваліфікаційної роботи.

Підставою для відображення в системі фінансового обліку інформації про витрати операційної діяльності є документи (додатки Р.1 – 35), далі складаються спеціальні аналітичні відомості, журнали та Головна книга за рахунками 90, 92, 93, 94 (додатки Т.1 – Т.7).

Документообіг операцій з відображення витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» нами представлено на рис. 2.4 (додаток В.3).

В централізовану бухгалтерію фірми постійно надходять документи в яких фіксуються факти понесення матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизації чи інших операційних витрат.

При відрядженнях працівників ТОВ фірми «Ліга-Прім» оформляються Звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (додатки Р.1 – 3), з прикріпленими всіма документами, які засвідчують понесені витрати в ході перебування у відрядженні. За часту дані документи є підтвердженням для відображення витрат на збут фірми. Також зазначені витрати узагальнюють у видаткових касових ордерах (типова форма КО-2).

Факти понесення витрат матеріальної природу фіксуються у Товарно-грошових звітах (додаток Р.4), до якого прикріплюються всі прибуткові та видаткові первинні документи, зокрема Супровідні касові ордери до сумки з цінностями (додатки Р.6 – 7), фіскальні чеки (додатки Р.9 – 10), при використанні в роздрібних неспеціалізованих магазинах мережі Liga Prim програмних реєстраторів розрахункових операцій (ПРРО), видаткові накладні (додаток Р.21, 23, 28, 35).

Витрати на оплату праці ТОВ фірми «Ліга-Прім» фіксуються у спеціальних Розрахунково-платіжних відомостях, в яких можна побачити суму нарахованої працівникам Товариства заробітної плати, суму лікарняних, відпускних, здійснені нарахування та утримання. Важливим документом на ділянці відображення понесених витрат на оплату праці є Табель обліку робочого часу (типова форма №5-П).

Наступний важливий елемент операційних витрати, це амортизаційні відрахування, факти понесення таких витрат фіксуються в аналітичних відомостях ТОВ фірми «Ліга-Прім».

Інші витрати операційної діяльності, в тому числі й трансакційні відображаються в таких первинних документах, як акти виконаних робіт, звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт,

інвентаризаційних описах, довідках-розрахунках амортизаційних відрахувань та інших довідках бухгалтерії фірми.

Окремим спеціальним регістром для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності є Журнал-ордер №5, у якому всі витрати ТОВ фірма «Ліга-Прім» відображає за видами основної діяльності, тобто основна операційна та інша операційна. З даного регістру облікова інформація про витрати операційної діяльності узагальнюється в Оборотно-сальдовій відомості (додаток С.1), а згодом у Головній книзі за рахунками 90, 92 – 94 (додатки Т.1 – 7). Останні формуються в цифровому середовищі програми BAS «Управління торгівлею» версії 8.3.

З одночасним паралельним звірянням узагальнених облікових даних в Оборотно-сальдовій відомості інформація про операційні витрати переноситься у фінансову звітність, а саме форму №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), додатки Н.2, Н.7, Н.12 та Примітки до річної фінансової звітності (додатки Н.5, Н.10, Н.15).

2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності та відображення інформація про витрати у звітності

Витрати операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» – це витрати, які пов'язані з діяльністю по роздрібному продажу товарів, а також управління торговельною діяльністю. Операційні витрати, за часту поділяються на адміністративно-управлінські, збутові, інші операційні, в тому числі трансакційні витрати. Синтетичний та аналітичний облік витрат діяльності на Товаристві побудовано згідно діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [16] та НП(С)БО 16 [10].

Облік операційних витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» здійснюють за рахунками та субрахунками класу 9 «Витрати діяльності», за такими субрахунками другого та третього порядку фірми:

- 9021 «Собівартість реалізованих товарів через мережу *Liga Prim*»;
- 921 «Витрати на утримання адміністративного персоналу»;
- 931 «Витрати на збут фірми»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами» (в тому числі трансакційні витрати).

У попередньому параграфі нами зазначалося, що вищезазначені субрахунки відповідних порядків є активними, що відображається в дебеті, а що в кредиті рахунків для обліку операційних витрат нами було схематично зображено на рис. 2.2 (див. дод. В.2).

Собівартість реалізованих в роздріб товарів формується на субрахунок 9021 «Собівартість реалізованих товарів через мережу *Liga Prim*». За дебетом якого узагальнюють акумульовану облікову інформацію про сформовану сукупну собівартість реалізації продовольчих та непродовольчих товарів. За кредитом сформовану собівартість переносять субрахунок 791 (рис. 2.5, додаток В.4). Варто зазначити, що на Товаристві облік товарів здійснюється за цінами продажу. В магазинах роздрібної мережі ТОВ фірми «Ліга-Прім» при оприбуткуванні товарів від постачальників самостійно встановлюють націнку, собівартість відображається за продажною вартістю.

Пропозиції щодо відкриття відповідних субрахунків до рахунків 92 та 93 нами представлено на рис. 2.6 та 2.7 (додатки В.5 – 6).

Типові господарські операцій по ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за вересень 2022 року щодо відображення в системі фінансового обліку собівартості реалізації товарів узагальнено у табл. 2.11 (додаток В.7), за даними Аналізу рахунків із системи BAS «Управління торгівлею»: додатки Т.5, Т.7.

У попередніх параграфах даної випускної кваліфікаційної роботи було наведено пропозиції щодо зміни назви рахунків 92 та 93, тому пропонуємо до запровадження на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» таких субрахунків, як:

- 921 «Витрати на адміністрацію фірми»;
- 922 «Загальногосподарського характеру витрати».

Відповідно до рахунку 93, слід відкрити наступні субрахунки:

- 931 «Збутові витрати»;
- 932 «Маркетингові витрати»;
- 933 «Витрати на рекламу».

Варто зазначити, що не завжди витрати на маркетингові дослідження ринку та на рекламну компанію дають бажаний ефект, в такому разі вони в системі фінансового обліку вважаються непродуктивними. Ці аспекти теж слід враховувати при відображенні таких витрат в системі синтетичного та аналітичного обліку ТОВ фірми «Ліга-Прім». Пропозиції щодо врахування таких особливостей при складанні типової кореспонденції нами узагальнені в табл. 2.14 (додаток В.9).

Також пропонуємо на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» субрахунок 949 до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» перейменувати на «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами», загальний спектр субрахунків до рахунку 94 представлений на рис. 2.8 (додаток В.10). Товариство узагальнює на рахунку 94 витрати, які стосуються господарських операцій, які забезпечують здійснення основної торговельної діяльності.

В цілому облік адміністративних, збутових та інших операційних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» не у повній мірі забезпечує реалізацію задач управління операційною діяльністю. За рахунок таких обставин доцільним є відображення на окремих субрахунках до рахунку 94 трансакційних витрат (ТВ), а саме до субрахунку 949 за видами ТВ на: збір інформації, представницькі витрати, юридичний супровід, аудиторські послуги, тощо.

Такий підхід до виокремлення трансакційних витрат сприятиме побудові більш ефективної системи організації синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності. Адже їх окрема акумуляція в системі субрахунків покращить рівень інформативності показників та сприятиме більш оперативному та дієвому прийняттю управлінських рішень.

Пропонуємо організувати синтетичний та аналітичний облік трансакційних витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» в цифровому середовищі BAS «Управління торгівлею», редакція 3.2 у поєднанні з українськими хмарними сервісами для управління співпрацею контрагентами фірми.

Задля того, щоб в системі синтетичного обліку трансакційних витрат не виникало дубляжів інформації про зазначені витрати, варто формувати Єдину базу даних в цифровому середовищі, з якої облікова інформація про витрати буде транспортуватися у підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. В силу таких обставин, українські науковці пропонують здійснювати трансакційний облік за місцями виникнення таких витрат, аби бачити всі зміни в ході операційної діяльності торговельного підприємства. Слід також розробити спеціальні форми первинних документів для фіксації трансакційних витрат, ввести необхідні зміни у Робочий план рахунків, а також удосконалити у відповідності до вище перелічених новацій графі документообігу.

Лише правильно організований синтетичний облік операційних витрат сприяє ефективному прогнозуванню та обґрунтованому передбаченню витратомісткості операційної діяльності, що в цілому вплине на ділову репутацію ТОВ фірми «Ліга-Прім» загалом.

Списання витрат операційної діяльності досліджуваного Товариства на фінансовий результат за вересень 2022 року в системі фінансового обліку за даними додатку Т.7, нами узагальнено у табл. 2.13 (див. дод. В.8)

Узагальнення облікових даних про операційні витрати на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюються в Журналі-ордері №5, Оборотно-сальдовій відомості (див. дод. С.1), а також у Головній книзі цифрового середовища BAS «Управління торгівлею», див. дод. Т.1 – 7, звідки вони переносяться до відповідних форм фінансової звітності (див. дод. Н.2, Н.6, Н.12).

Методичні аспекти узагальнення облікової інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності регламентує однойменне НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7].

Основною формою в якій ТОВ фірма «Ліга-Прім» фіксує переважну більшість понесених в ході операційного циклу витрат операційної діяльності є форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), див. дод. Н.2, Н.6, Н.12. З яких бачимо, що собівартість реалізованих товарів знаходить відображення у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), який носить назву «Фінансові результати». Для цього призначений окремий код рядка 2050, варто зазначити, що у форму №2 така інформація переноситься на підставі закриття оборотів по субрахунку 902, за два суміжні періоди: звітний та аналогічний період попереднього року.

Також у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) знаходить узагальнення облікова інформації про адміністративні, збутові та інші операційні витрати, відповідно у рядках: 2130, 2150, 2180. Пропонуємо, для удосконалення методики відображення інформації про витрати операційної діяльності у Формі №2 окремим описуваним рядком відображати трансакційні витрати – 2183 «Трансакційні витрати», що сприятиме наочності інформації та покращить ефективність управління ними на досліджуваному торговельному підприємстві.

Особливості методики узагальнення витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у відповідності до вимог Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності №433, представлені нами у табл. 2.15 – 2.16 (додатки В.11 – 12).

У третьому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як узагальнено у дод. В.12, акумулюється облікова інформація про елементи операційних витрат, який носить однойменну назву. Статті основних елементів операційних витрат, що складають собівартість за два суміжні періоди узагальнюються у рядках 2500 – 2550.

Також інші операційні витрати ТОВ фірми «Ліга-Прім» знаходять узагальнення у Формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності» у

п'ятому розділі у співставленні із іншими операційними доходами, для чого передбачено рядки 440 – 490, рис. 2.9 (див. дод. В.12).

За результатами проведеного у параграфі дослідження синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності можемо стверджувати, що дана ділянка облікового циклу на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» потребує удосконалення з точки зору раціонального відображення трансакційних витрат та методики узагальнення інформації про них у звітності. Щодо цифрового облікового середовища BAS «Управління торгівлею» (версії 3.2), то більш детально воно буде розкрито у параграфі 3.2 третього розділу даної випускної кваліфікаційної роботи.

2.3 Управлінський облік витрат операційної діяльності

На ТОВ фірмі «Ліга-Прім» організація управлінського обліку витрат операційної діяльності – є доволі складним та комплексним процесом, що містить в собі окрім акумулювання інформації на рахунках у відповідності до чинного законодавства, ще й групування витрат в розрізі об'єктів обліку та центрів відповідальності торговельного підприємства.

Тобто управлінський облік операційних витрат на Товаристві здійснюють за видами витрат операційної діяльності, місцями їх первинної появи, центрами фінансової відповідальності, а також у розрізі безпосередніх носіїв таких витрат. Серед наукових напрацювань питанням удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності особливу увагу приділяли українські науковці, зокрема О.О. Осадча [54], Л.В. Нападівська [56], які акцентували увагу на тому, що основні елементи керування витратами слід досліджувати крізь призму інституціонального підходу, а

інформація із його системи повинна задовольнити запитам менеджерів вищих ланок управління.

До числа першочергових завдань ефективної побудови управлінського обліку витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» варто відносити наступні:

- виокремлення окремих структурних одиниць;
- виділення центрів виникнення операційних та інших операційних витрат торговельного підприємства;
- виокремлення центрів відповідальності за витрати на фірмі.

В цілому організація управлінського обліку операційних витрат тісно пов'язана з організаційною структурою ТОВ фірми «Ліга-Прім», яка була нами представлена у параграфі 2.1 даної випускної кваліфікаційної роботи (рис. 2.1, див. дод. В.1).

Саме виокремлення окремих центрів операційних витрат та центрів відповідальності за їх понесення в системі управлінського обліку фірми сприяє тому, що групування витрат здійснюється за їх призначенням, а також за видами товарів (продовольчі, непродовольчі із подальшою деталізацією за торговельним асортиментом). Окрім того витрати групують за напрямками (стосовно споживання ресурсного потенціалу), центрами відповідальності та центрами витрат, що в кінцевій формі сприяє об'єктивному обчисленню собівартості реалізованих покупних товарів.

В умовах комплексної цифровізації та діджиталізації, управлінський облік складно відособлено розглядати без сучасних цифрових технологій. Тому наявне програмне забезпечення на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», а саме: BAS «Управління торгівлею» варто доповнити вітчизняними хмарними сервісами управління взаємовідносинами з клієнтами, що сприятиме ефективному управлінню операційними витратами, про що буде більш детально розкрито у параграфі 3.2 даної випускної кваліфікаційної роботи.

Комплекс першочергових умов для цифрової системи керування витратами операційної діяльності для ТОВ фірми «Ліга-Прім» ілюструє рис. 2.10.

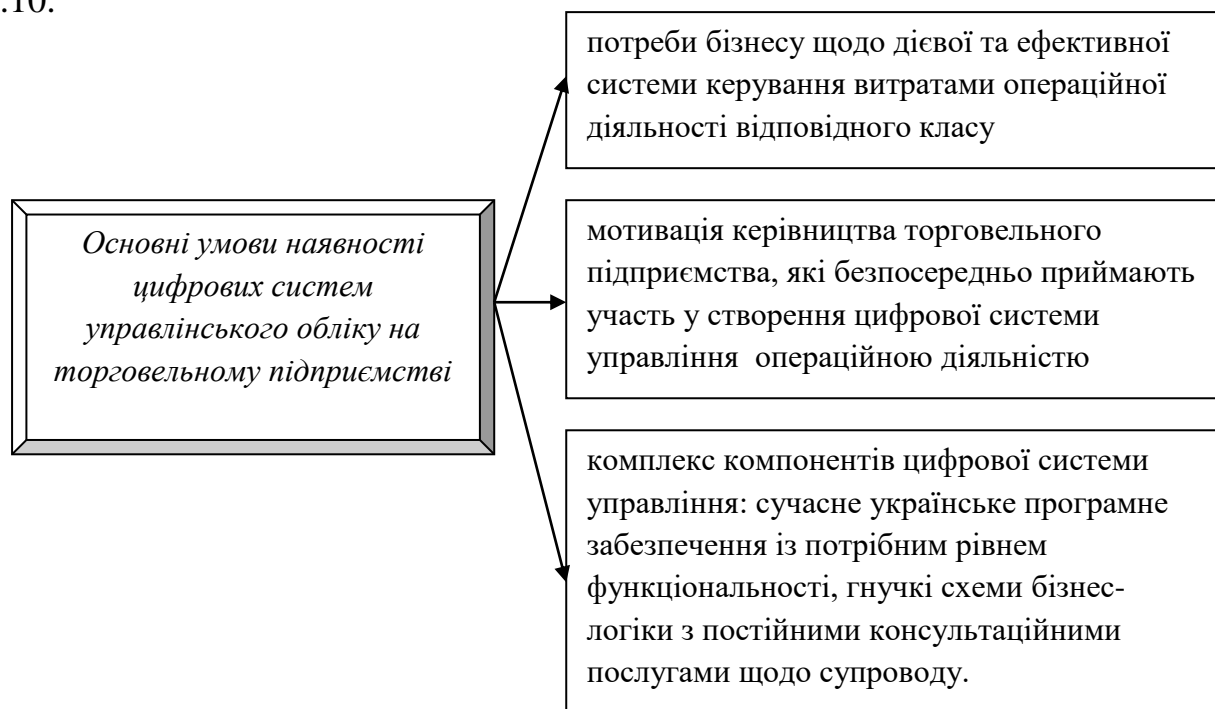


Рис. 2.10 Основні умови наявності цифрової системи управлінського обліку на роздрібному торговельному підприємстві

Ефективно організований управлінський облік операційних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» забезпечить:

- виокремити роздрібні магазини із більш вужчим торговельним асортиментом та відповідно простішою побудовою обліку;
- визначити щільність залежності операційних витрат до відповідного центру витрат або центру відповідальності;
- не допустити дублювання облікової інформації про операційні витрати та накопичення значної кількості облікових робіт;
- одержувати інформацію про операційні витрати за основними елементами із системи управлінського обліку для об'єктивного калькулювання собівартості реалізованих товарів;

- визначати відповідальних осіб на фірмі за рівень понесення тих чи інших операційних та інших операційних витрат;
- акумулювати комплексну інформацію про операційні витрати для реалізації цілей управління ними та систематичного моніторингу їх рівня.

Облікове наповнення із системи управлінського обліку ТОВ фірми «Ліга-Прім» слугує об'єктивним фундаментом для подальшої комплексної аналітичної оцінки сукупної суми операційних витрат та витратовіддачі. Це в комплексі сприяє прийняттю оперативних та ефективних рішень.

При цьому здійснюють співставлення планових та фактичних облікових показників про суму операційних витрат в розрізі основних економічних елементів. Також їх розмежовують по об'єктах управлінського обліку, в розрізі різних періодів, із постійною системою моніторингу за їх рівнем.

До числа проблемних ділянок управлінського обліку витрат операційної діяльності на роздрібних торговельних підприємствах відносять:

- обґрунтування місця та ролі «трансакційних витрат» у системі управлінського обліку;
- диференціальний підхід до використання методів оцінювання діяльності роздрібного торговельного суб'єкта (тобто використання окрім фінансових додатково низку не фінансових показників-індикаторів);
- взяття до уваги значення управлінського обліку при вирішенні низки питань стосовно оптимізації інших операційних витрат.

Також доволі вагомою є проблема стосовно оперативного реагування керівництва торговельного підприємства на вхідні відомості із системи управлінського обліку про витрати операційної діяльності. Адже саме вчасна інформація про операційні витрати потрібна керівництву ТОВ фірми «Ліга-Прім» для того, щоб швидко приймати необхідні управлінські рішення.

Доцільно забезпечувати виконання наступних умов щодо ефективної побудови управлінського обліку операційних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», зокрема:

- визначення центрів відповідальності за витрати операційної діяльності та відведення їм низки конкретизованих задач із системою фінансових показників;

- створення системи управління операційними витратами з визначеними на перспективу тенденціями її розвитку;

- управлінський облік операційних витрат не лише за видами товарів, але й за стадіями торговельного процесу у роздрібній торгівлі.

Не менш важливо налагодити на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» ефективної системи управління якістю продовольчих та непродовольчих товарів зокрема, та всього торговельного процесу загалом.

Тому пропонуємо наступні шляхи розв'язання окреслених проблем:

- активне впровадження українських цифрових програмних продуктів з інтеграцією в хмарні сервіси для оперативного управління взаємовідносинами з контрагентами та клієнтами торговельного суб'єкта (що сприятиме формування єдиного цифрового простору та активній комунікації між відповідними центрами відповідальності операційних витрат);

- застосування ефективної системи управління торгівлею, що сприятиме покращенню ділової активності, та збільшити кінцевий рівень результативності основних бізнес-процесів в ході операційної діяльності;

- постійне навчання персоналу ТОВ фірми «Ліга-Прім» задля зростання рівня їх кваліфікаційних характеристик щодо управлінського обліку витрат операційної діяльності торговельного підприємства;

- дієвий моніторинг споживання усіх видів ресурсного потенціалу роздрібного торговельного підприємства та пошук можливих шляхів підвищення ефективності управління операційними витратами, що в кінцевому випадку сприятиме виходу Товариства із кризового фінансового становища, навіть за позитивних фінансових результатів.

Отже, ефективна організація управлінського обліку витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» сприятиме реалізації оптимізаційного приходу в ході подальшого проведення їх комплексної аналітичної оцінки.

Висновки до розділу 2

Розкриття сучасного стану фінансового обліку витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» показало, що дана ділянка ведеться згідно дотримання вимог чинного правового поля, та визначена у затверджені обліковій політиці. Важливою ділянкою обліку є система документального підтвердження фактів понесення операційних витрат, яка слугує підставою для відображення їх виникнення в системі фінансового обліку. Оцінка організації синтетичного та аналітичного обліку операційних витрат засвідчила, що слід поглиблювати їх аналітику, зокрема на ділянці відображення не тільки адміністративних та збутових витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», але щодо фіксації інших операційних витрат – рахунок 94 «Інші операційні витрати».

Пропонуємо в системі субрахунків відповідних порядків до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» поглибити аналітику за видами «Трансакційних витрат». Адже роль та місце таких витрат в умовах сьогодення доволі важко переоцінити, адже ТОВ фірма «Ліга-Прім» постійно звертається до фахівців із надання юридичного супроводу та інших професійних послуг при захисті своїх інтересів на ринку. Також фірма несе представницькі витрати, які у розділі запропоновано обліковувати на субрахунку другого порядку 9492 «Представницькі трансакційні витрати».

Дієве впровадження управлінського обліку витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» відіграє важливу роль у реалізації оптимізаційного підходу при подальшій аналітичній оцінці витрат та рівня витратомісткості товарної маси в роздрібній торгівлі. Управлінський облік витрат операційної діяльності слід будувати за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, за видами таких витрат, в тому числі за підвидами трансакційних витрат із можливістю подальшої реалізації в системі сучасного цифрового хмарного рішення для сектору торгівлі.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОРГІВЛІ: ОПТИМІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД

3.1. Економічний аналіз витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Умови воєнного становища в Україні вносять свої корективи у хід господарської діяльності вітчизняних торговельних підприємств. Тому вкрай важливо сконцентрувати максимум зусиль на оптимізації сукупної суми витрат обігу в торгівлі. Аналітична оцінка витрат суб'єктів торговельного сектору включає детальний постатейний аналіз витрат обігу в динаміці та за структурою, аналіз витратомісткості та ключових чинників, що впливають на нею, задля того, щоб виявити можливі шляхи пошуку їх зменшення.

Мета економічного аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства зводиться до вищезазначеного, тобто вона спрямована на підвищення ефективності системи управління витратами задля формування їх оптимального значення за конкретних умов місця й часу. Ключовий акцент здійснюється на низку показників витратовіддачі та рентабельності витрат, щоб досягти раціонального алгоритму використання фінансових ресурсів.

Пропонуємо на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» оперувати низкою ефективних напрямів для проведення комплексної аналітичної оцінки витрат операційної діяльності, які зображені на рис. 3.1 (додаток Л.1). Цілком виправданим є той факт, що для проведення комплексного аналізу операційних витрат слід застосовувати сукупність методичних прийомів аналізу, які подані в табл. 3.1 (додаток Л.2). В якості інформаційного ґрунту для проведення аналітичної оцінки слугує: публічна фінансова та статистична звітність, а також бухгалтерські дані та низка облікових реєстрів, первинні документи тощо.

Більш детальну характеристику інформаційної бази для проведення комплексного аналізу операційних витрат торговельного підприємства нами представлено в табл. 3.2 (додаток Л.3). Загалом організаційно-інформаційна модель аналізу витрат від операційної діяльності доповнюється низкою показників для оцінки рівня витрат, які узагальнені в табл. 3.3 (додаток Л.4).

Розпочати аналітичну оцінку слід із здійснення горизонтального та вертикального аналізу загальної сукупної суми витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки, які представлена нами в табл. 3.4 (додаток Л.5).

Бачимо, що у 2021 році абсолютна загальна сума витрат зросла від 2020 року на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» на 6 741,00 тис.грн. або на 4,06%, а в 2022 році – навпаки бачимо, що їх сукупна величина зменшилася на 15 616,00 тис.грн. або на 9,03% від 2021 року. Тобто на Товаристві вдалося скоротити загальну величину витрат, та оптимізувати їх загальний обсяг. Наочно, це ілюструє графік на рис. 3.2.

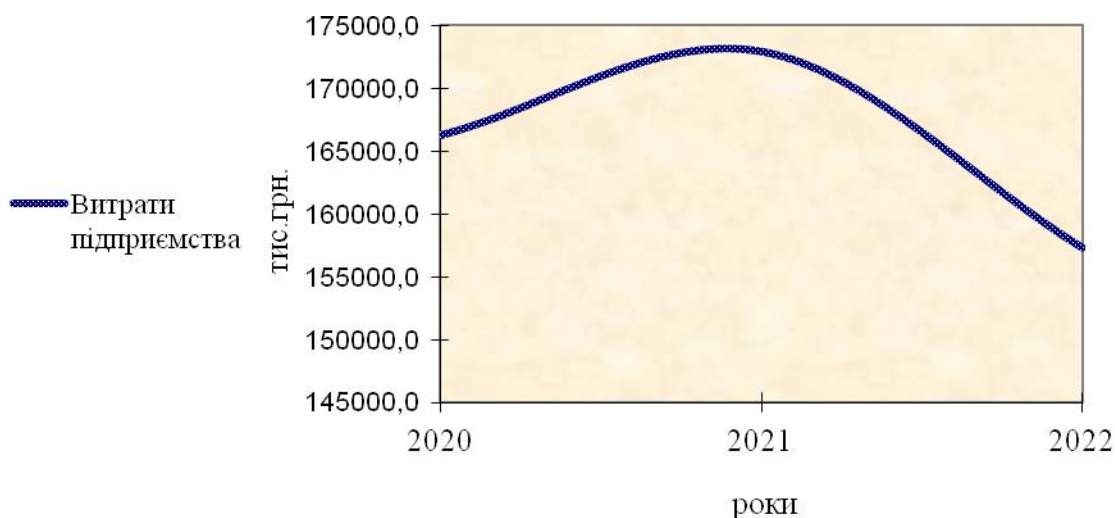


Рис. 3.2 Динаміка сукупної суми витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Розпочати оцінку статей витрат слід з такої складової, як собівартість реалізованих товарів в роздріб, з даних табл. 3.4 (див. дод. Л.5). Зокрема, варто звернути увагу на те, що у 2021 році собівартість реалізованих товарів на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» доволі зросла на 6 638,00 тис.грн. або на 4,76% у

порівнянні з 2020 роком, тобто базисним періодом у дослідженні. Але у 2022 році, підтверджуються зроблені нами на передодні висновки, про те, що у звітному році понесені Товариством витрати скоротилися, так відповідно й показник собівартості товарів зменшився на 12 150,00 тис.грн. або на 8,32% від попереднього 2021 року.

Важливими витратами в контексті управління торгівлею є витрати на утримання адміністративного персоналу ТОВ фірми «Ліга-Прім», так їх загальна сума за 2020 – 2022 роки постійно скорочувалася, тобто на фірмі намагалися оптимізувати ці витрати, як важливу складову постійних витрат – витрат, що не змінюються в залежності від зміни обсягу товарообороту. Відповідно у 2021 році адміністративні витрати скоротилися на 41,00 тис.грн. або на 0,90% від 2020 року, а в 2022 році – на 517,00 тис.грн. або на 11,40%.

Збутова логістика та маркетингові витрати посідають вагомe місце у складі операційних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», і мова йде не про їх частку у структурі сукупних витрат, а про їх важливість при здійсненні роздрібної торгівлі через торговельну мережу. Помітно з даних табл. 3.4 (див. дод. Л.5), що збутові витрати за 2021 рік склали 22 052,00 тис.грн, у порівнянні з 2020 роком їх абсолютна величина зросла на 297,00 тис.грн. або 1,37%, у звітному 2022 році сукупна сума понесених витрат на збут склала 18 941,00 тис.грн., тобто проглядається їх зменшення на 3 111,00 тис.грн. або на 14,11% у порівнянні з 2021 роком.

Щодо такої складової, як інші операційні витрати ТОВ фірми «Ліга-Прім», то за 2020 – 2023 роки були характерними наступні тенденції: за 2021 рік – зменшення в динаміці на 153,00 тис.грн. або на 36,96% від 2020 року, а в 2022 році – зростання на 162,00 тис.грн. або на 62,07% від 2021 року. В абсолютній сумі за 2021 рік інші операційні витрати склали – 261,00 тис.грн., а у звітному 2022 році – 423,00 тис.грн, що на 9,00 тис.грн. перевищує рівень базисного 2020 року на досліджуваному Товаристві.

Перейдемо для детальної характеристики змін у структурі витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки, рис. 3.3.

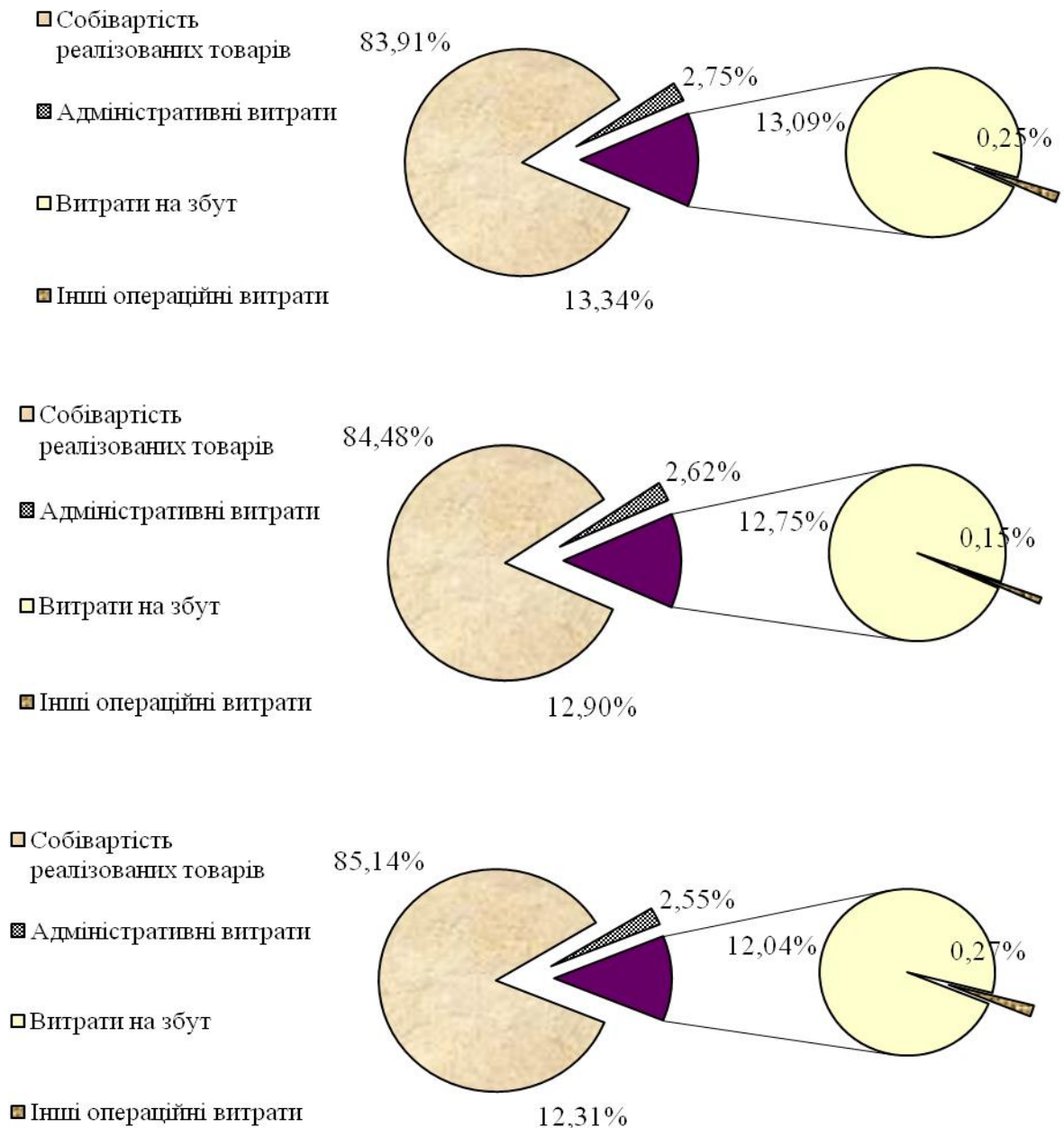


Рис. 3.3 Структура витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Наочна інтерпретація представлена на рис. 3.3 наглядно ілюструє, що у складі витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки найвагомішою є питома вага показника собівартості реалізованих фірмою товарів в роздріб: за 2020 рік – 83,91%, за 2021 рік – 84,48%, тобто

бачимо приріст по питомій вазі на 0,63% від базисного року, а в 2022 році – 85,14% – теж зростання частки на 0,64% від 2021 року.

Витрати на утримання керівного апарату ТОВ фірми «Ліга-Прім» займають до 3,00% за весь період – 2020 – 2022 роки. Зокрема, за 2020 рік – частка витрат на утримання адміністрації складала – 2,75%, а за 2021 – 2022 роки – адміністративні витрати фірми склали 2,62 та 2,55% у загальній сумі витрат операційної діяльності. Тобто бачимо скорочення їх питомої ваги на 0,13% та 0,07% відсотки відповідно за 2021 та 2022 роки.

Щодо частки витрат на рекламні заходи фірми, то у 2020 році вона складала 13,08% від загальної суми витрат, а в 2021 році – 12,75%, тобто бачимо її скорочення на 0,13% від базисного періоду, тоді як у 2022 році на неї приходилося 12,03%, тобто теж відбулося зменшення частки на 0,71% від попереднього 2021 року.

Інші витрати операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» займали за 2020 – 2022 роки досить не суттєву питому вагу у структурі витрат фірми. Так, за 2020 рік їх частка складала – 0,25%, а за 2021 рік – 0,15%, помітним є скорочення їх питомої ваги на 0,10% від базисного року. В 2022 році їх питома вага складала 0,27% тобто бачимо зростання частки на 0,12%.

Графічно динаміка змін у структурі витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки нами зображена на рис. 3.4.

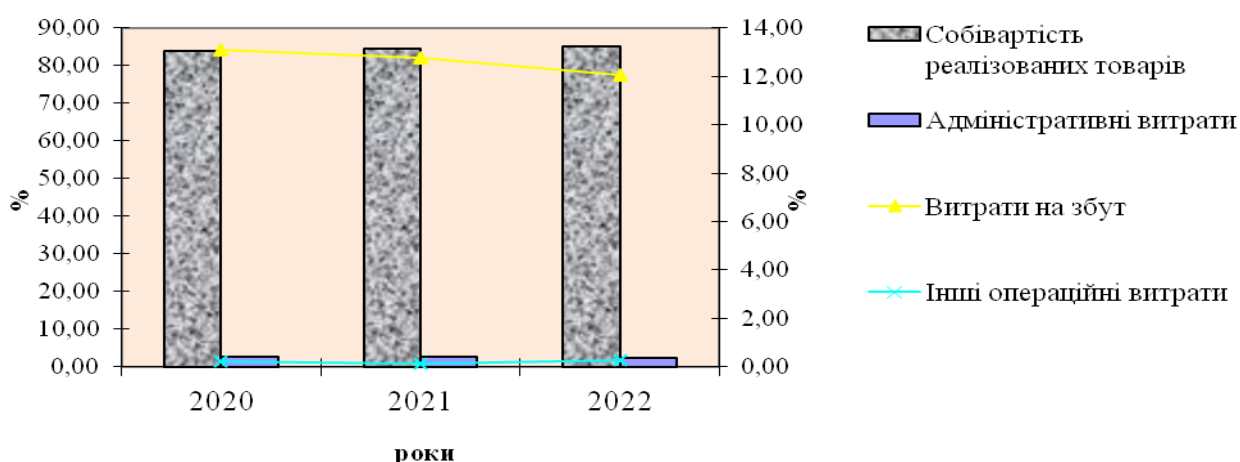


Рис. 3.4 Динаміка структурних зрушень у складі витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Графік, зображений на рис. 3.4, тільки слугує підтвердженням описаних вище нами тенденцій у структурі витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім». Бачимо, що частка показник собівартості реалізованих товарів за 2021 рік зросла на 0,64% від 2020 року, а в 2022 році – на 0,64% від 2021 року, і в цілому є найвагомішою із врахуванням специфіки сектору.

Наступним етапом аналітичної оцінки сукупних витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» повинна стати їх економічний аналіз в розрізі елементів, що узагальнено нами у формі табл. 3.5 (додаток Л.6).

Доповненням до горизонтального та вертикального аналізу елементів операційних витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки є їх графічна інтерпретація на рис. 3.5.

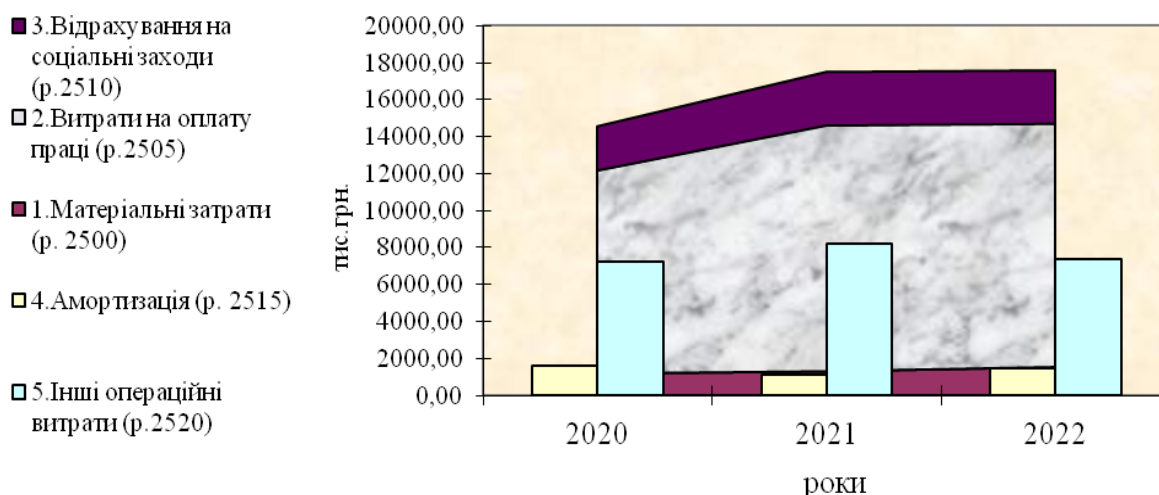


Рис. 3.5 Тенденція зміни витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Загальна абсолютна сума витрат операційної діяльності досліджуваного роздрібного торговельного підприємства за 2021 рік збільшилася на 3 466,00 тис.грн., або на 14,85% від 2020 року, а в 2022 році помітним є її скорочення на 411,00 тис.грн. від 2021 року або на 1,53% в динаміці.

Найбільша частка серед елементів операційних витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки припадає на розрахунки за виплатами з працівниками фірми. Відтак, за 2020 рік – їх питома вага становила 46,89%, а

за 2021 – 2022 роки практично наближалася до 50,00%. В динаміці абсолютна величина витрат на оплату праці за 2021 рік зросла на 2 323,00 тис.грн. або на 21,19% від 2020 року, а в 2022 році – скоротилася на 137,00 тис.грн. або на 1,03% від 2021 року.

Значною досить є частка інших витрат операційних витрат ТОВ фірми «Ліга-Прім», в динаміці їх тенденція була наступна: за 2021 рік вони збільшилися на 994,00 тис.грн., або на 13,81% від 2020 року, тоді, як у звітному 2022 році – зменшилися на 805,00 тис.грн. (9,83%), тобто для даного елементу операційних витрат фірми є тотожними тенденції, які були характерними й для сукупної абсолютної суми витрат Товариства.

Щодо їх питомої ваги, то частка інших операційних витрат за 2020 рік становила – 30,79%, а в 2021 році – 30,52%, бачимо її скорочення на 0,27% у динаміці, а за 2022 рік вона склала – 27,95%, відповідно у динаміці скоротилася на 2,57% проти однойменного показника 2021 року.

Досить не суттєвою є частка матеріальних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», це викликано специфікою сектору економіки в якому досліджуваний торговельний суб'єкт функціонує. Відповідно, за 2020 рік їх питома вага – 5,19%, а за 2021 рік – 4,96%, тобто у динаміці вона скоротилася на 0,23%, щодо 2022 року – вона склала 5,93%, тобто несуттєво збільшилася на 0,96%.

Трішки більшою була у 2020 році питома вага такого елементу операційних витрат, як витрати на амортизацію – 6,86%, проте за 2021 – 2022 роки їх частка скоротилася, і склала 4,19% та 5,43% відповідно зменшення у 2021 році склало 2,67% та збільшення у 2022 році від 2021 році – 1,24%.

Практично у два рази більшою була питома вага відрахувань на соціальні заходи ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки. Зокрема, за 2020 рік вона становила – 10,27%, а у 2021 році зросла на 0,57% та склала 10,84%, щодо 2022 року – то вона збільшилася на 0,12% і склала 10,96%.

Описані тенденції у структурі досліджуваних витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за основними елементами підтверджує їх графічна інтерпретація зображена нами на рис. 3.6.

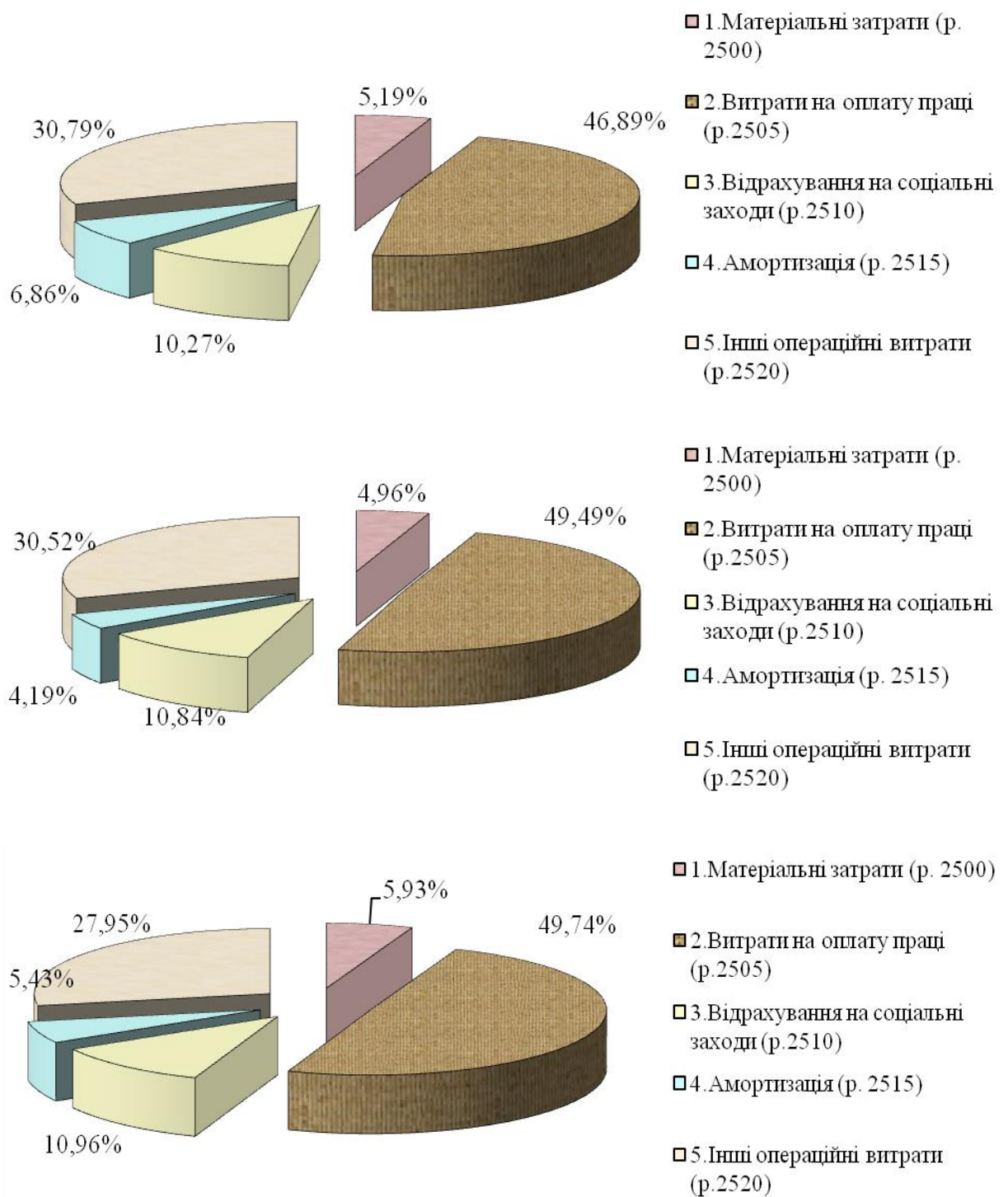


Рис. 3.6 Структура витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки

Також, слід оцінити, які ж фактори обумовили описані нами зміни у динаміці та складі витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за досліджуваний період (2020 – 2022 роки). Тому наступним нашим кроком є

аналітична оцінка впливу низки, як внутрішніх, так і зовнішніх чинників впливу на сукупну суми витрат обігу, із врахуванням специфіки сектору.

Серед низки зовнішніх факторів впливу в умовах воєнного стану в Україні важливо виокремлювати: гіперінфляційні процеси, що обумовлюють постійний перегляд цінової політики, при зміні цін закупівлі товарів.

Щодо внутрішніх факторів, то їх числа належать: масштаби роздрібно-торговельної мережі ТОВ фірми «Ліга-Прім», склад асортименту товарів, рівень цифровізації торговельного процесу тощо. До початку проведення факторного аналізу, варто охарактеризувати тенденцію зміни показника витрато місткості товарів у 2020 – 2022 роках, рис. 3.7.

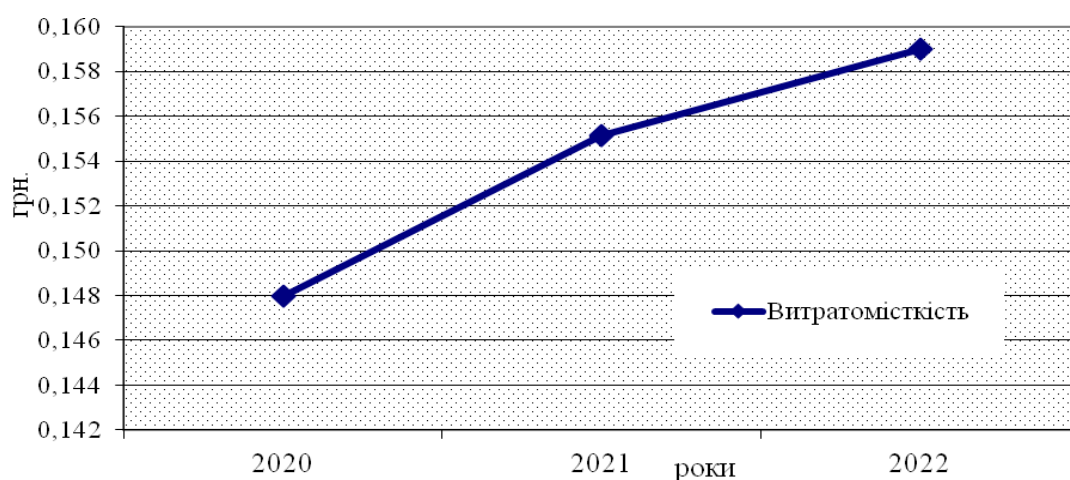


Рис. 3.7 Динаміка витратомісткості товарів ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2023 роки

Представлена на рис. 3.7 тенденція зміни показника витратомісткості, свідчить про те, що її рівень у розрахунку на 1 грн. товарів щорічно зростав на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки. Що оцінити, що ж спонукало до таких змін проведено факторний аналіз впливу часткових показників на результативний показників використовуючи один із прийомів елімінування, результати якого нами представлено в табл. 3.6 (додаток Л.7).

Отже, рівень витратовіддачі на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» у звітному 2022 році зменшився на 0,26 грн. проти 2021 року, це відбулося за рахунок зменшення чистого доходу від реалізації товарів на 6 785,00 тис.грн. рівень

витратовіддачі зменшився на 0,26 грн. (з 1 грн. товарів), а за рахунок зменшення витрат операційної діяльності на 411,00 тис.грн. рівень витратовіддачі зменшився на 0,10 грн. (з 1 грн. товарів фірми).

Оптимізаційний підхід до системи керування витратами операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» слід будувати на основі ефективної експлуатації матеріально-технічного забезпечення управління роздрібною торгівлею. До цього основними спонукальними мотивами слугують покращення показників ефективності використання трудових ресурсів та основних засобів досліджуваного роздрібного торговельного суб'єкта.

Також оптимізація витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» повинна базуватися на: режимі раціонального споживання наявних ресурсів; ефективній експлуатаційній програмі та амортизаційній політиці; дієвій організації торговельного процесу; впровадженні інновацій.

3.2 Удосконалення обліку витрат в середовищі української програми «RemOnline» з інтеграцією в BAS «Управління торгівлею»

Облік витрат операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюється в середовищі програмного продукту BAS «Управління торгівлею», редакція 3.2. Слід зазначити, що дана програма є доволі ефективним та гнучким рішенням саме для суб'єктів роздрібної торгівлі. Що з точки зору дієвої системи управління доволі полегшує роботу менеджерів вищих ланок досліджуваного торговельного суб'єкта ринку.

В системі BAS «Управління торгівлею» реалізована можливість для досить ефективного налаштування статей витрат. Зокрема статтю витрат – «транспортно-заготівельні витрати» (ТЗВ) програма дає змогу налаштувати у

відповідності до вимог чинного законодавства України. Налагоджений розподіл пропорційно кількості чи собівартості.

Окрім того у програмі BAS «Управління торгівлею 3.2», до уваги обов'язково приймається необхідна аналітика щодо деталізації інформації про витрати операційної діяльності, рис. 3.8.

The screenshot shows the 'Articles of Expenses' (Статті витрат) configuration screen in the BAS software. The main window lists various expense codes and descriptions. The selected article is 'Transport and preparation expenses' (000000004). The configuration window for this article is open, showing the following settings:

- Назва:** Транспортно-заготівельні витрати
- Код:** 000000004
- Варіант розподілу:** На собівартість товарів
- Правило розподілу:** Пропорційно кількості
- Вид аналітики витрат:** Надходження товарів і послуг

Рис. 3.8 Режим налаштування статей витрат у програмі BAS «Управління торгівлею 3.2» ТОВ фірми «Ліга-Прім»

Безпосередньо сам процес розподілення транспортно-заготівельних витрат на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» в середовищі програмного продукту BAS «Управління торгівлею» здійснюється при проведенні документу «Розподіл витрат», які припадають на собівартість товарів фірми. Даний документ знаходиться в окремому Розділі «Фінансовий результат».

У випадку, якщо не налаштовано окремий документ «Розподіл витрат на собівартість товарів», то у такому випадку процедура розподілення буде відбуватися на основі автоматичних налаштувань теж при проведенні

відповідного документу «Розрахунок собівартості реалізованих товарів» ТОВ фірми «Ліга-Прім». Окрім того, в цифровій системі BAS «Управління торгівлею» можна налаштувати відповідний спосіб розподілу витрат та зафіксувати його у статті витрат. Відповідно при закритті буде відбуватися їх автоматичне рознесення.

При закритті періоду в програмному продукті системі BAS «Управління торгівлею» здійснюються наступні дії: розподілення витрат на собівартість реалізованих товарів; обчислення собівартості продажу. У відповідному документі обирається вкладка «Заповнити по залишкам». Результати проведеного розподілу витрат можна переглянути за статтями витрат досліджуваного торговельного підприємства.

Пропонує на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» для підвищення ефективності системи управління витратами операційної діяльності провести інтеграцію BAS «Управління торгівлею» з українською CRM-системою (від англ. *Customer Relationship Management*) – «RemOnline», рис. 3.9.

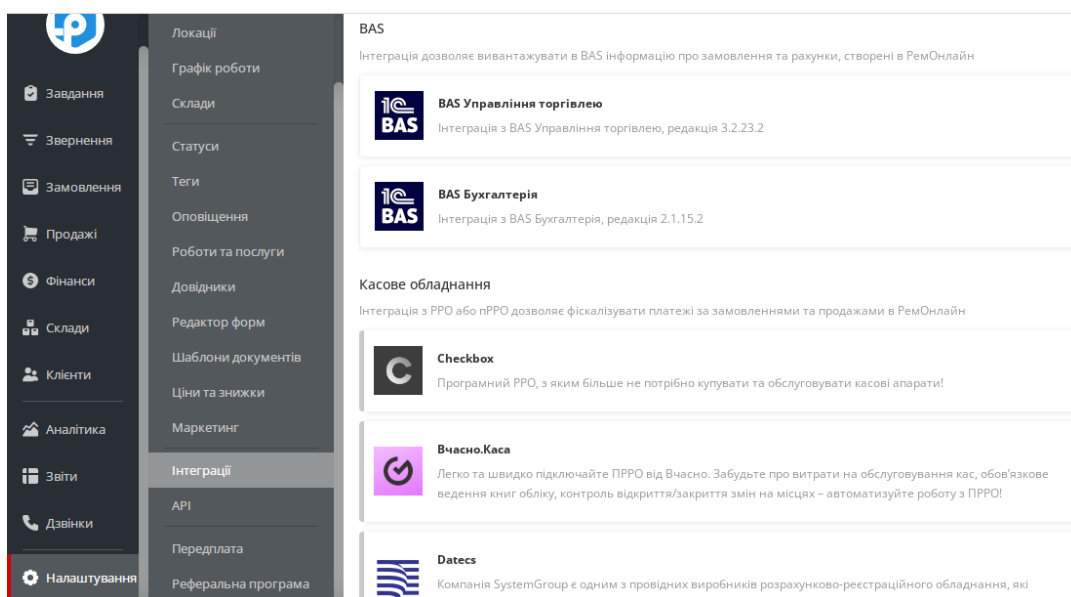


Рис. 3.9 Діалоговий режим інтеграції «RemOnline» з BAS «Управління торгівлею 3.2» для ТОВ фірми «Ліга-Прім»

Отже, з рис. 3.9 бачимо всі можливі інтеграції української програми «RemOnline» в тому числі з програмою BAS «Управління торгівлею», BAS «Бухгалтерія», сервісом електронних документів – EDI.VCHASNO та EDIN.

«RemOnline» є хмарним рішенням для обліку та цифровізації бізнесу, в тому числі й для сфери роздрібної торгівлі в якій функціонує ТОВ фірма «Ліга-Прім». Серед спектру переваг «RemOnline» варто першочергово виділити доступ з будь-якого місця та пристрою, зручний інтерфейс користувача та оперативність всіх налаштувань у системі.

Управлінський облік витрат в програмі «RemOnline» налагоджений для їх оптимізації, передбачено формування бюджетів на перспективний період. Також створена можливість для оперативної цифровізації низки наступних завдань: виставлення рахунків, розрахунок заробітної плати працівників (див. рис. 3.10) та податкових платежів.

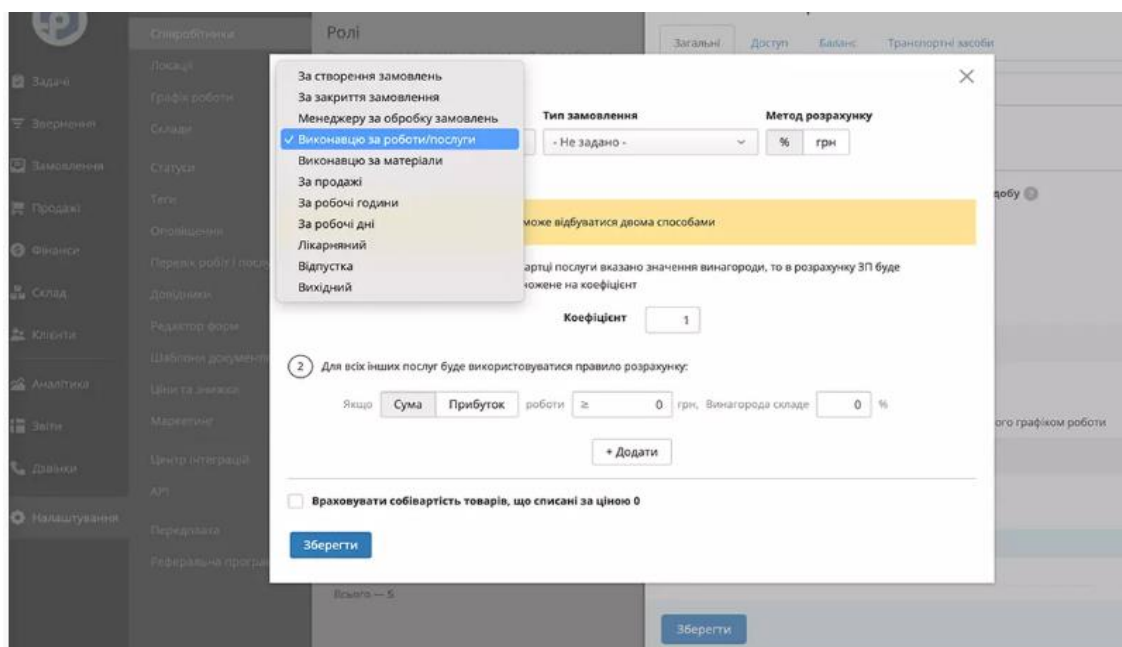


Рис. 3.10 Режим розрахунку заробітної плати в програмі «RemOnline»

Тобто, бачимо з рис. 3.10, що хмарне рішення «RemOnline» дає змогу автоматично здійснити розрахунок заробітної плати: налаштувати фіксовану ставку, а також відповідний коефіцієнт із врахуванням досвіду роботи та відпрацьованого часу працівників ТОВ фірми «Ліга-Прім». Цифровізація процесу розрахунків за виплатами з працівниками в програмі «RemOnline» доступна за багатьма вбудованими сценаріями, що підвищить оперативність облікових робіт та обчислення сум виплат працівникам фірми щомісячно.

Режим нового нарахування заробітної плати Розділу «Фінанси» у програмі «RemOnline» представлено на рис. 3.11.

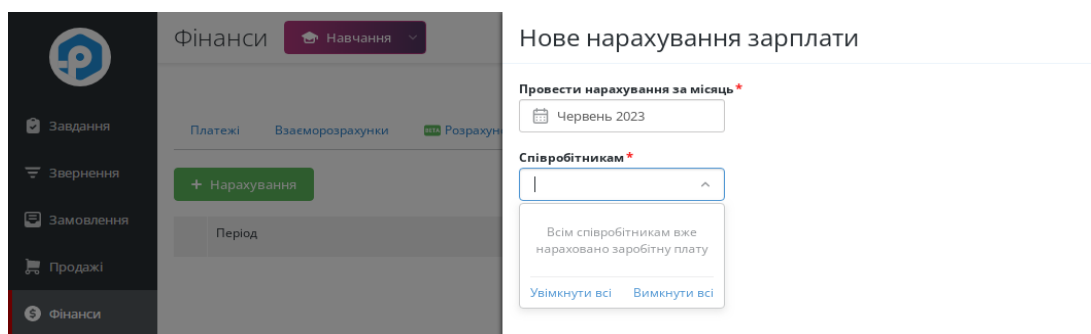


Рис. 3.11 Діалоговий режим «Нове нарахування заробітної плати» в середовищі програми «RemOnline»

Окрім того, якщо завантажити мобільний застосунок «RemOnline Boss» директор ТОВ фірми «Ліга-Прім» Морар Д.М. отримає оперативну можливість моніторити витрати операційної діяльності зі смартфона.

Спектр налаштування витрат в програмі «RemOnline» представлений на рис. 3.12 (Розділ «Налаштування» – «Загальні»).

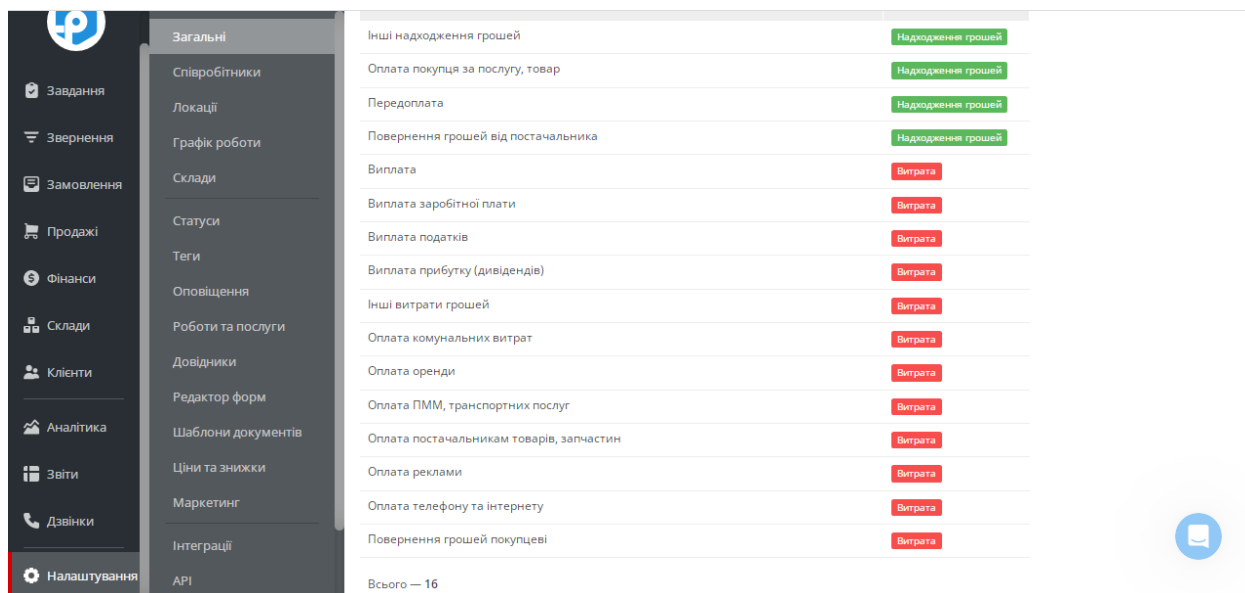


Рис. 3.12 Режим «Загальні налаштування статей витрат» в хмарному рішенні «RemOnline»

Також програма «RemOnline» містить низку вбудованих шаблонів документів, у вкладці «Нашаштування» – «Шаблони документів», зокрема й для ділянки обліку понесених витрат операційної діяльності фірми, рис. 3.13.

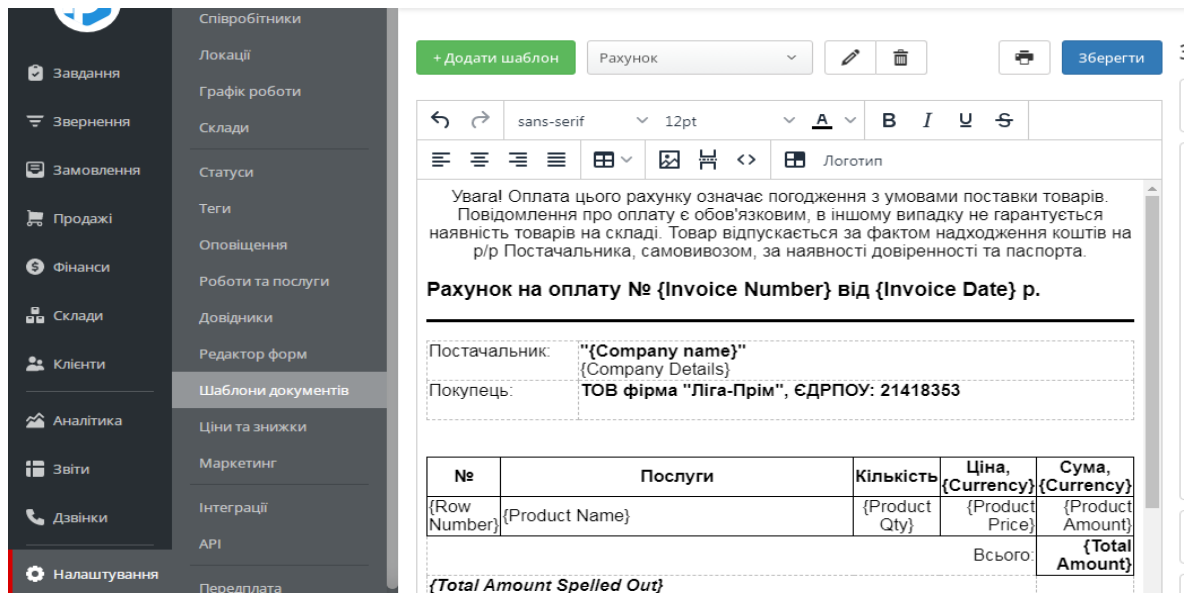


Рис. 3.13 Режим «Шаблони документів» в програмі «RemOnline»

В цілому, першочерговим покликанням інтеграції на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» двох систем BAS «Управління торгівлею» з українським хмарним рішенням «RemOnline» є формування ефективного цифрового середовища управління взаємовідносинами з клієнтами фірми та створення раціональної системи використання наявного ресурсного потенціалу. Це в комплексі формує оптимізаційний підхід до процесу управління витратами від операційної діяльності на досліджуваному торговельному підприємстві.

Висновки до розділу 3

Розкриття особливостей обліково-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності на роздрібному торговельному підприємстві дало змогу запропонувати до впровадження на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» оптимізаційний підхід, який доречно реалізувати в українському цифровому середовищі. Вагомий акцент було здійснено на розробку організаційно-інформаційної моделі комплексної аналітичної оцінки операційних витрат. Здійснений їх аналіз показав, що загальна сума витрат

ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки мала протилежні тенденції у змінах в динаміці. Зокрема, за 2021 рік витрати фірми збільшилися на 3,98% у порівнянні із 2020 роком, а в 2022 році – вони навпаки скоротилися на 15 580,00 тис.грн. (9,01%). Найвагомішою була частка собівартості реалізованих товарів протягом всього періоду оцінки, так вона практично щорічно коливалася біля 85,00% у загальній структурі витрат. Доведено важливість практичного впровадження у практику суб'єктів роздрібною торгівлі низки коефіцієнтів витрат, які приймають до уваги вплив на витрати операційної діяльності чистого доходу від реалізації товарів.

Негативним явищем є збільшення протягом 2020 – 2022 років на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» показника витрат в розрахунку на 1 грн. товарів, адже навіть при сукупному скороченні загальної суми операційних витрат у звітному 2022 році на Товаристві не вдалося досягти зменшення показника витрато місткості, відповідно скорочення зазнав показник витратовіддачі, зокрема у 2022 році він зменшився на 2,43% від 2021 року.

Реалізацію оптимізаційного підходу до керування витратами операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» можна досягти шляхом інтеграції програмного продукту BAS «Управління торгівлею» з українським хмарним рішенням «*RemOnline*». Першочерговим завданням такої інтеграції є побудова дієвої системи управління торговельним підприємством, в тому числі витратами від операційної діяльності. У програмі BAS «Управління торгівлею» здійснюється формування рахунків на базі замовлень із системи «*RemOnline*». Відповідно останні є базисом для формування видаткових накладних, рахунків-фактур та низки інших первинних документів у середовищі продукту BAS «Управління торгівлею 8.3». Така інтеграція реалізується за рахунок спеціально вбудованого окремого модуля API в системі «*RemOnline*». Саме завдяки такій інтеграції можна підвищити ефективність управління основною операційною діяльністю досліджуваного роздрібного торговельного підприємства та першочергово витратами, які несе ТОВ фірма «Ліга-Прім» в ході її здійснення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Воєнний стан вніс чимало труднощів в хід операційного циклу на вітчизняних торговельних підприємства. Обмеженість фінансових ресурсів та складні умови функціонування потребують все більш дієвої системи керування витратами від операційної діяльності. Значної уваги заслуговують оптимізаційні підходи та їх реалізації в середовищі сучасних цифрових технологій із українськими хмарними сервісами CRM та системами електронного документообігу. Окрім того уваги потребує належної уваги ефективна маркетингова політика задля збільшення роздрібних продажів. Все це спонукає до об'єктивного відображення в системі фінансового обліку інформації про операційні витрати та їх оцінку в контексті оптимізації.

Дослідження обліку та аналізу витрат від операційної діяльності здійснювалося за практичними даними ТОВ фірми «Ліга-Прім», що є доволі перспективним роздрібним торговельним підприємством. До складу досліджуваного Товариства входить роздрібна мережа неспеціалізованих магазинів Liga Prim. Асортиментна структура є досить широкою та акумулює найбільш затребувані ТМ продовольчих та низки непродовольчих товарів на ринку м. Чернівці та Чернівецької області загалом.

1. Економічне обґрунтування змісту поняття «витрати операційної діяльності» було розкрито у даній випускній кваліфікаційній роботі з точки зору наукового трактування провідними вченими-економістами. Зокрема доведено, що «операційні витрати» (з *англ. operating expenses (ОРЕХ)*) – це витрати, які несе торговельне підприємство в ході поточної діяльності при здійсненні роздрібною торгівлі товарами та при наданні послуг. Витрати операційної діяльності розмежовуються за основними елементами, які були досить детально оцінені в третьому розділі даного дослідження. Серед основних елементів операційних витрат виокремлюють: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні

відрахування та інші операційні витрати. Саме зазначені елементи й формують собівартість реалізації товарів, та лежать в основі витратного підходу при оцінці вартості бізнесу. Важливе місце у складі витрат операційної діяльності належить витратами на утримання адміністрації, витратам, що несе торговельне підприємство на рекламні заходи та іншим операційним витратам. Розкриття існуючих наукових концепцій щодо трактування терміну «витрати» дає змогу запропонувати трактувати дану категорію, як – виражені у вартісному виразі затрати ресурсів, як матеріальних, так й фінансових, в ході процесу товарообігу.

2. Розкриття особливостей визначення поняття «витрати» та їх класифікації з точки зору національного та міжнародного законодавства дало змогу стверджувати, що ані в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, ані в міжнародних стандартах фінансової звітності немає окремо передбаченого стандарту щодо обліку витрат. Міжнародний підхід, згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» передбачає класифікацію витрат за такими ознаками класифікації, як: «за характером витрат» та «функціями витрат». Перша ознака базується на вже традиційних елементах операційних витрат, друга – передбачає розмежування витрат у залежності від їх функціонального призначення. Зокрема, за функціями витрати операційної діяльності розмежовуються на збутові, адміністративні та інші операційні витрати, тобто такі види, які згідно національного законодавства в системі обліку належать до витрат діяльності та списуються на фінансовий результат від операційної діяльності в кінці звітного періоду. Класифікація за функціями, на думку вітчизняних вчених, може базуватися довільному розподілі витрат та бути більш ефективною для її користувачів на відміну від класифікації «за характером». Пропонуємо класифікувати витрати від операційної діяльності торговельного підприємства для цілей управління, шляхом виокремлення наступних ознак: «за функціями управління», «за доцільністю понесення», «за ухваленням управлінських рішень» тощо.

3. Дослідження системи фінансового обліку витрат від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» показало, що Товариство чітко слідує вимогам Національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку, та вимогам чинного законодавства. Зокрема дотримується аспектів визнання витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати», організація облікової політики чітко прописана у відповідному наказі по досліджуваному торговельному підприємстві. Облік витрат фірма здійснює із використанням лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (90 – 94). На підставі вивчення підходів вчених до організації синтетичного та аналітичного обліку витрат *запропоновано* змінити назву рахунку 90 «Собівартість реалізації» (субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» на «Комерційна собівартість» (902 «Комерційна собівартість товарів»). Такий підхід сприятиме вдосконаленню методичних аспектів обліку операційних витрат в ході маркетингової орієнтації торговельних підприємств. Окрім того, доцільним є відкриття до рахунку 92 «Адміністративні витрати» на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», наступних субрахунків: 92.1 «Витрати на утримання адміністративного апарату» та 92.2 «Витрати загальногосподарського призначення». Щодо збутової діяльності фірми, то цілком зрозуміло, що фірма несе низку витрат на рекламу та маркетингові дослідження. Тому, як альтернативу можна *запропонувати* змінити назву рахунку 93 у діючому Плані рахунків на «Витрати на збут, маркетингові дослідження та рекламу». При цьому субрахунки до зазначеного рахунку доцільно відкрити за цими трьома напрямками. Відповідно перейменування потребує й субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності за її видами», вчені це доводять тим, що теперішня назва рахунку 94 та субрахунку 949 співпадають.

4. Розкриття специфіки узагальнення облікових даних про витрати в облікових регістрах та звітності дало змогу запропонувати з метою формування на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» чіткої аналітики про збутову діяльність досліджуваного торговельного суб'єкта застосовувати спеціальні облікові регістри – «Аналітичну відомість обліку за каналами збуту товарів»

та «Аналітичну відомість обліку збутових витрат». Практичне запровадження даних реєстрів в діяльності фірми забезпечить постійний моніторинг на рівнем витрат на збут від моменту оцінки перспектив розвитку ринку, аж до детального аналізу фактичної збутової діяльності на продовольчому ринку. Вони слугуватимуть свого роду управлінськими звітами в системі керування витратами від операційної діяльності для роздрібної торгівлі.

7. Здійснена аналітична оцінка витрат операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки показала, що їх загальна сума у 2021 році збільшилася на 3,98% у порівнянні із базисним роком, а в 2022 році – на 9,01% було притаманним навпаки їх зменшення. Тобто Товариство змогло застосувати оптимізаційний підхід до їх сукупної суми та досягти їх скорочення. Щодо витрат на утримання апарату управління фірми, то їх сума у 2021 році зменшилася на 41,00 тис.грн. (0,90%) від 2020 року, а в 2022 році – 517,00 тис.грн. (11,40%) від 2021 року. Досить вагомо зменшення у 2022 році зазнали збутові витрати Товариства, адже їх сукупна сума скоротилася на 3 111,00 тис.грн. (14,11%) від 2021 року. Щодо інших операційних витрат, то за 2021 рік вони зменшилися на 153,00 тис.грн. від 2020 року, але за звітний 2022 рік – навпаки зросли на 162,00 тис.грн., проте в цілому це не змінило загальну тенденцію щодо зміни витрат у звітному році. Чинникова оцінка впливу на витратовіддачу, рівень якої скоротився на ТОВ фірми «Ліга-Прім», дала змогу проаналізувати, які тенденції до цього спонукали.

8. Запровадження оптимізаційного підходу до керування витратами від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» доцільно здійснювати на основі інтеграції цифрового програмного середовища BAS «Управління торгівлею» (редакція 3.2), яке застосовується на практиці з українським хмарним рішенням «*RemOnline*». Доповненням такої інтеграції також може слугувати застосування таких електронних платформ, як EDI.VCHASNO та EDIN, остання відноситься до числа лідерів щодо ефективної організації електронного документообігу, в тому числі й на ділянці обліку витрат від операційної діяльності роздрібних торговельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України : Закон України від 20.03.2023 р. № 819-IX
Дата оновлення: 05.10.2023. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
(дата звернення: 02.11.2023).

2. Податковий кодекс України : Закон України від 28.11.2020 № 1005-XI
Дата оновлення: 03.09.2023. № 2970-IX. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 04.11.2023).

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон
України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. №2435-IX.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення:
02.11.2023).

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких
законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28
грудн. 2014р. № 71-VIII VII. Верховна Рада України. Офіц. вид. К. : Парлам.
вид-во, 2022. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.11.2023).

5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : закон
України від 21 грудн. 2017 р. № 2258-VIII URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 03.11.2023).

6. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері
торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України: за станом на
06 липн. 1995 р. № 265 /95 Верховна Рада України. Офіц. вид. К.: Парлам.
вид-во, 2021 : за станом на 30 червн. 2023 р. № 3219-IX. URL.
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата
звернення: 03.11.2023).

7. Загальні вимоги до фінансової звітності 1: Національне положення
(стандарт) бухгалтерського обліку від 07.02.2013р. №73. Дата оновлення :
31.05.2019р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата
звернення: 03.11.2023).

8. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 : наказ МФУ від 29 листоп. 1999р. №290. Дата оновлення: 29 вересн. 2020 р. № 588. URL:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 03.11.2023).

9. Дебіторська заборгованість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку : наказ МФУ від 29 листоп. 1999р. №290. Дата оновлення: 09 грудн. 2021 р. № 1591. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 02.11.2023).

10. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 : наказ МФУ від 29 листоп. 1999р. №318. Дата оновлення: 26 вересн. 2021 р. № 1204. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 03.11.2023).

11. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення : Постанова Кабінету Міністрів України: за станом на 15 червн. 2006 р. Офіц. вид. К.: Урядове. вид-во, 2011. (Офіційне видання Верховної Ради України), зі змінами від 29.06. 2021 р. № 706. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.11.2023).

12. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України: за станом на 22 січн. 1996 р. Офіц. вид. ВРУ. К.: Урядове. вид-во, 2011 : за станом на 07 грудн. 2021 р. № 1253-2011-п. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.11.2023).

13. Податок на прибуток : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 : наказ МФУ від 28 грудн. 2000 р. №353. Дата оновлення: 29 вересн. 2020 р. № 588. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (дата звернення: 02.11.2023).

14. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій : наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. Інструкція. Дата оновлення : 26 травн. 2022 р. № 148. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 02.11.2023).

15. Про інвентаризацію активів і зобов'язань : положення Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879. Дата оновлення: 26.05.2022р. №148. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14/page> (дата звернення: 02.11.2023).

16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції по його використанню : наказ МФУ № 291 від 30.11.99р. Дата оновлення : 26 травн. 2022 р. № 148. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (дата звернення: 02.11.2023).

17. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних карток. Інструкція : постанова правління НБУ від 29 липн. 2022 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text> (дата звернення: 04.11.2023).

18. Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Інструкція : Наказ МФУ від 16 травн. 1996 р. № 99 : за станом на 05 травн. 2018 р. № 647. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0293-96>(дата звернення: 04.11.2023).

19. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : наказ МФУ від 11 квітн. 2013 р. №476. Методичні рекомендації. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/375395&cat_id=293536(дата звернення: 03.11.2023).

20. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності: Наказ Мінекономіки України: за станом на 02 березн. 2010 р. №226 URL: <http://zakon.nau.ua>(дата звернення: 04.11.2023).

21. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних карток. Інструкція : постанова правління НБУ від 29 липн. 2022 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text> (дата звернення: 03.11.2023).

22. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України : Наказ МФУ від 13 березн. 1998 р. №59 : за станом на 07 липн. 2022 р. № 807 / Міністерство Фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>(дата звернення: 03.11.2023).

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995р. №88 : за станом на 30 вересн. 2014 р. № 987. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 03.11.2023).

24. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України №1307 від 31.12.2019р. Дата оновлення: 28 грудн. 2022 р. №463.URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z276> (дата звернення: 03.11.2023).

25. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства // *Вісник ЖДТУ*. 2022. № 3(53). С. 40–42

26. Бенько М.М. Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління торговельним підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. №7 (21). С.35 – 37.

27. Бондар М. І. Основні вимоги до оцінки ефективності системи управління торговельним підприємством // *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. праць. Київ : КНЕУ, 2021. С. 177 – 185.

28. Боярова О. А. Особливості обліку витрат на утримання та експлуатацію машин та устаткування // *Економіка АПК*. 2020. № 1. С. 88 – 92.

29. Верига Ю.А., Фірсова Н.В. Особливості фінансового обліку витрат в торговельних підприємствах споживчої кооперації // Електронний архів Полтавського університету економіки і торгівлі. URL. <https://core.ac.uk/reader/71925440> (дата звернення: 24.09.2023).
30. Гура Н., Склярук І. Проблеми формування собівартості та порядок її відображення в податковому законодавстві // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. №1. С.23 – 27.
31. Гоменюка О.О. Проблеми формування собівартості та порядок її відображення в податковому законодавстві // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. №1. С.23 – 27.
32. Гордополов В.Ю. Облік витрат в системі управління підприємством // *Бухгалтерський облік*. 2021. №11. С. 11 – 15.
33. Дербін Е.Ф., Кілієвич О.І. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. Київ : УАДУ при Президентові України, 2020. 108 с.
34. Дерій В. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. №1 (36). 44 – 47.
35. Довгопол Н., Нестеренко М. НП(С)БО 16 «Витрати» між фінансовим і управлінським обліком // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. № 6 (3). С.18 – 22.
36. Електронний документообіг: швидко, безпечно, якісно : офіційний веб-сайт. URL. <https://edin.ua/> (дата звернення: 24.09.2023).
37. Єдинак В.С. Розвиток інформаційних технологій в Україні // *Наукові доробки молоді – вирішення інтеграційних проблем*. Збірник наукових праць. – в 2 т. Т.1 ХДТУ, ВЦ «Континент», 2019. С. 289 – 290.
38. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік в системі управління витратами // *Економіка: проблеми теорії та практики* : зб. наук. праць. Дніпро : ДНУ, 2019. Т. 2, Вип. 195. С. 353 – 362

39. Ільяш Я. Витрати підприємства на участь у виставках і ярмарках // *Головбух*. 2022. №69. С. 65 – 67.
40. Кох Р.І. Класифікація витрат для прийняття рішень на стратегічному, поточному і оперативному рівнях управління // *Соціально-економічні дослідження в перехідний період*. Вип. XXXI / НАН України. Інститут регіональних досліджень. Львів : ЛБІ НБУ, 2021. С. 597 – 604
41. Кузьменко О. К. [Становлення та форми організації контролю на торговельних підприємствах](#) // *Вісник ПДАА*. 2022. №1. С. 163 – 168
42. Концептуальна основа фінансової звітності. РМСБО. 2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 03.11.2023).
43. Кузнецова С. Форма бухгалтерського обліку та фінансовий менеджмент: трансформація інформаційних можливостей // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. 6 (16). С.34 – 37.
44. Климко В.П. Формування нових стратегій управління витратами // *Науковий вісник Нац. ун-ту «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2019. Вип. 5. С. 159 – 168.
45. Клевець О.О. Класифікація витрат в управлінському обліку: терміни та їх угруповання // *Activ Financial Academy*. 2022. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/klassifikaciya-raskhodov-v-upravlencheskom-uchete> (дата звернення: 03.11.2023).
46. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2018. 524 с.
47. Мандражи З.Р. Використання комп'ютерних технологій в удосконаленні аналізу витрат підприємств // *Вісник ЖДТУ*. 2022. №1 (63). С. 133 – 136.
48. Матюха М.М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) // *ECONOMIC ANNALAS-XXI*. 1-2(2). 2023. С.45 – 49.

49. Михайлов М.Г. Проблемні питання НП(С)БО 16 «Витрати» // *Облік і фінанси АПК*. 2021. №12. С.100 – 107.
50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.10.2023р.)
51. Мельник Т.Ю. Формування облікової політики для системи управління витратами // *Науковий вісник ЖДТУ*. Секція «Економічні науки». № 4 (62). 2019. URL: archive.nbu.gov.ua/PORTAL/zmist.pdf. (дата звернення: 17.10.2022р.)
52. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. №10. С.12 – 19.
53. Мусієнко Ю.Ю., Гевлич Л.Л. Поняття та класифікація доходів та витрат як основа організації і управління // *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2022. С.236 – 240.
54. Нападовська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 8–9. С. 78–93
55. Озеран В.А. Визнання та класифікація витрат: підходи різних країн // *Вісник Житомирського інж.-технол. ін-ту*. Серія : Економічні науки. 2020. № 11. С. 27 – 33
56. Осадча О.О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо витрати діяльності у сучасних облікових концепціях // *Вісник НУВГП*. 2020. Випуск 1 (61). С.152 – 160.
57. Основи економічної теорії: політ економічний аспект : підруч. Київ : Знання-Прес, 2019. 615 с.
58. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. №4. С.48-52
59. Охріменко І.В. Використання комп'ютерних технологій при веденні планово-економічної роботи на сільськогосподарському підприємстві //

Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. Київ : ІАЕ УААН, 2022.
Частина 1. С. 345 – 349.

60. Плотніков О.С. Технологічні особливості торгівлі та їх вплив на групування витрат // *Сучасні проблеми науки та освіти*. 2020. №1 (2). С. 184 – 186.

61. Пиржик Г.М., Савицький В.Є., Гогіташвілі Г.Г. *Управління безпекою праці на основі стандартизації*. Київ : Техніка, 2019. 86 с.

62. Протасов М. Відрядні витрати в податковому обліку // *Школа бухгалтера*. 2021. №21. С.25 – 29.

63. Прохар Н.В. *Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики*. Монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2019. 257 с.

64. Свідерський Є., Свідерський Д. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. №1. С.3 – 7.

65. Сопко В. *Завгородній І Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник*. Київ : КНЕУ, 2019. 260 с.

66. Сопко В.В. *Бухгалтерський облік : навч. посібник*. Тернопіль: Астон, 2018. 498 с.

67. Терещенко В.І. Оптимізація порядку відображення операційних витрат і платежів на бухгалтерських рахунках // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 8 (30). С.44 – 47.

68. Терещенко Е.Ю., Стояненко І.В., Варава В.С. Особливості методичного підходу до аналізу витрат підприємства // *Проблеми сучасних трансформацій*. Серія «Економіка та управління». URL. <https://reicst.com.ua/pmt/issue/view/issue> (дата звернення: 23.09.2023).

69. Платформа обміну EDI-документами : офіційний web-сайт. URL. <https://edi.vchasno.com.ua/> (дата звернення: 24.09.2023).

70. Сопко В.В. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб.* Київ : КНЕУ, 2021. 526 с.

71. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КПІ імені Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.
72. Струк Н.С., Гармаш Х.П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера ринку // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. Вип. 14. С.288 – 292. URL. <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/14-2015/67.pdf> (дата звернення: 02.11.2023).
73. Терещенко В. Оптимізація порядку відображення операційних витрат і платежів на бухгалтерських рахунках // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 8 (30). С.44 – 47.
74. Труш В.Є., Чебан Т.М., Степанович Н.Я. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Кондор, 2021. 296 с.
75. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2018. 512 с.
76. Хмелевська А.В. Облікова систематика іншої операційної діяльності промислового підприємства // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 6(1). С. 99–104.