

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

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

(на матеріалах Приватного підприємства «Емілі-Трейд», м. Чернівці)

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

Глуханюк
Назар
Русланович

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Багрій
Конон
Леонідович

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат підприємства.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу витрат операційної діяльності підприємства.....	14
Висновки за розділом 1.....	20
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	22
2.1. Облікова політика підприємства у частині організації бухгалтерського обліку витрат.....	22
2.2. Облік операційних витрат в середовищі сучасних програмних продуктів торговельного підприємства.....	28
Висновки за розділом 2.....	37
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	38
3.1. Загальний та факторний аналіз операційних витрат підприємства.....	38
3.2. Удосконалення обліку витрат операційної діяльності в системі управління підприємством.....	43
Висновки за розділом 3.....	49
ВИСНОВКИ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність роботи торговельних підприємств як основної ланки галузі торгівлі є визначальним індикатором якості реалізації ринкових відносин. Проте, у 2022 році 37,5 % торговельних підприємств були збитковими. Головною причиною цього є висока витратомісткість операційної діяльності торговельних підприємств, особливо підприємств роздрібної торгівлі. Вирішення проблеми розвитку та економічного зростання торговельних підприємств неможливе без удосконалення насамперед системи управління витратами їх операційної діяльності, оскільки саме витрати є основним фактором впливу на прибутковість підприємства, яка забезпечує його конкурентоспроможність та економічну стабільність. Система управління витратами торговельних підприємств потребує релевантної, повної та своєчасної інформації, якою користуються керівники для прийняття рішень та яка повинна відповідати їх реальним потребам. Основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень є система обліку, аналізу і контролю.

Гіпотеза дослідження. Основною гіпотезою дослідження є припущення, що існуюча система обліку, аналізу і контролю, зокрема в роздрібній торгівлі, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою зниженню рівня витрат.

Організація та методологія обліку, аналізу і контролю витрат знайшли висвітлення у працях українських учених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Бутка А.Д., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Проте питання обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності торговельних підприємств потребують подальшого дослідження, оскільки система обліку, аналізу і контролю витрат

операційної діяльності на підприємствах торгівлі не адаптована до менеджменту і потребує подальшого удосконалення.

Метою дослідження є удосконалення теоретичних положень, а також науково-практичних рекомендацій системи обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства.

Для досягнення мети дослідження поставлені такі завдання:

- провести аналіз наукових і нормативних підходів до розуміння сутності витрат та обґрунтування інституціонального підходу до питання про змістовне наповнення їх дефініції;

- виявити найбільш обґрунтовану класифікацію витрат операційної діяльності, яка найповніше відобразить та охарактеризує основну діяльність досліджуваного підприємства;

- провести оцінку та критичний аналіз стану нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат підприємства;

- дослідити зміст і основні положення формування облікової політики підприємства та обґрунтувати складові елементи облікової політики в частині організації обліку витрат;

- визначити шляхи удосконалення обліку витрат операційної діяльності з метою забезпечення ефективності інформаційного забезпечення управління торговельним підприємством;

- дослідити складові елементи системи управління витратами іншої операційної діяльності з метою визначення ролі та місця бухгалтерського обліку в процесі управління такого роду витратами;

- розглянути облік операційних витрат в середовищі сучасних програмних продуктів торговельного підприємства з метою підвищення ефективності, оперативності та своєчасності прийняття управлінських рішень;

- удосконалити організаційно-інформаційну модель аналізу операційних витрат, яка є необхідною умовою для проведення ефективного аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства;

- провести загальний та факторний аналіз витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд».

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аналізу витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних засад системи обліку та аналізу витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд».

Методи дослідження, які застосовувалися у випускній кваліфікаційній роботі, ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання. При дослідженні теоретичних аспектів обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності застосовувалися методи індукції і дедукції; методи теоретичного узагальнення і порівняння для розкриття сутності і змісту витрат як економічної категорії для визначення загальних тенденцій розвитку обліку, аналізу і контролю витрат. Методи причинно-наслідкового й абстрактно-логічного характеру – для удосконалення класифікації витрат; спостереження – для визначення стану обліку витрат на підприємстві роздрібною торгівлі. З метою удосконалення організації обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації – метод формалізації; для оцінки динаміки та структури витрат операційної діяльності – табличний і графічний методи.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність торговельного підприємства, загальноекономічна і спеціальна література з питань обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності, офіційні матеріали Державної служби статистики, Міністерства фінансів та Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, матеріали симпозіумів і конференцій, дані бухгалтерського обліку і звітності ПП «Емілі-Трейд».

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення системи обліку, економічного аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, полягають в наступному:

- удосконалено методiku обліку витрат операційної діяльності в частині його аналітичності та застосування управлінського підходу з метою забезпечення ефективності інформаційного забезпечення управління підприємством.
- удосконалено організаційно-інформаційну модель аналізу операційних витрат, яка є необхідною умовою для проведення ефективного аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства.

Практична цінність одержаних результатів полягає у рекомендаціях і пропозиціях з удосконалення системи обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд». Впровадження результатів дослідження дозволить підвищити оперативність, достовірність та аналітичність інформації про витрати, сприятиме раціональному використанню внутрішніх резервів торговельного підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура і обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Дослідження складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат підприємства

Сучасна економічна наука, рівно як і її бухгалтерська спеціалізація, значну увагу в дослідженнях своїх представників фокусує на витратах підприємств, галузей та національних економік. На Заході, враховуючи розуміння того, що управління витратами на периферії діяльності господарюючих суб'єктів та їх підсумковий контроль, поряд з контролем якості, складають економічну основу конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на мікрорівні, стабільності розвитку галузей – у макровимірі, самостійності держав – у глобальному світі, ця категорія лягла в основу розбудови цілої підгалузі бухгалтерської науки – управлінського обліку. Та й правила «нормативної» фінансової бухгалтерії в значній мірі направлені на забезпечення своєчасного, повного і водночас обачного визнання витрат, їх розподілу між видами діяльності, звітними періодами та видами благ, що виготовляються на підприємствах.

Різниці у підходах до питання тотожності категорій, що використовуються для характеристики споживаних підприємством елементів продуктивних сил (засобів праці, предметів праці та робочої сили), поряд з диференціацією класичних трактувань сутності витрат різними науковцями, природно, викликали полеміку, яка доволі тривалий час провадилася на сторінках фахових видань у цих двох аспектах. Здавалося б, опублікованих точок зору на поняття «витрати», «затрати» (в Україні), «издержки», «затраты», «расходы» (в Росії), «cost», «expenses», «outgoings» (у зарубіжній обліковій та економічній термінології), а також на сутність витрат як економічної та бухгалтерської категорії, достатньо для формування у бухгалтерів-науковців, бухгалтерів-освітян та бухгалтерів-практиків повного та всебічного уявлення про них. Однак економічні дослідження останніх десятиліть довели, що значна частина витрат, які несуть підприємці, являє собою не просто вартісне

вираження спожитих ресурсів та живої праці, а є наслідком складності та розшарованості економічного устрою, а інша частина у своїй номінальній величині втілює ту категорію економічних відносин, які прийнято називати «договірними». Результати цих досліджень визнані на світовому рівні в якості одного з постулатів інституціональної економічної теорії – концепції трансакцій, а обґрунтування «трансакційного» підходу до витрат фірми у 1991 році отримало вищу наукову нагороду – Нобелівську премію в галузі економіки. Вищесказане нашою є на думку про існування слабо висвітленої грані у природі витрат – мотиваційно-поведінкової.

Тому долучитися до процесів дослідження сутності витрат маємо намір і ми, але з позицій не лише висвітленого попередніми дослідниками функціонально-вартісного підходу до витрат, але і роблячи акцент на порівняно нових їх характеристиках, закладених у працях інституціоналістів.

У професійній свідомості українських бухгалтерів (як науковців, так і практиків) уявлення про витрати формують три групи джерел: погляди вчених-економістів на їх природу та функції, думки мислителів облікової спеціалізації з цього ж приводу та втілені у бухгалтерських «правилах гри» (як зарубіжних, так і вітчизняних) вікові облікові традиції Заходу.

Щодо першої та другої групи джерел – у вітчизняній освіті та науці формування знань про сутність витрат зазвичай розпочинається з вивчення теорій виробництва, які розвивалися разом зі становленням економіки як науки. Тим не менше, спрощені уявлення про необхідність аналізу величин, яких коштує підприємцеві результат його діяльності, виникли набагато раніше – ще у пору рабовласництва. Їх простота визначається концепцією витрат, яку ми умовно назвемо «матеріалістичною».

Особливість управління такими витратами полягала у тому, що на ранніх стадіях розвитку економічних відносин для розрахунку витрат на виробництво тих чи інших благ бралось до уваги лише витрачання ресурсів, які мали ринкову вартість, тобто були цінними для обміну. Ані до використання праці, ані до організації виробництва, ані до договірних відносин поняття «витрати» не застосовувалося.

І хоча Ф.Ф. Бутинець у своїй праці «Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління» [1] висловив думку про те, що навіть при тому, що витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб, але тоді вона не замислювалась над їх існуванням і над тим, що була затрачена сировина, її час та праця, – ми з таким твердженням не згодні. Адже матеріалістичні підходи до розуміння змістовності витрат відслідковуються у роботах деяких науковців і сьогодні, чому ілюстрацією слугують дані таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Матеріалістичні підходи до визначення сутності витрат

Автор	Характеристика витрат
Глен А. Верш, Д.Г. Шор [2, с. 37]	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були витрачені та використані підприємством протягом певного періоду з метою отримання доходу
Нуреев Р.М. [3, с. 535]	Витрати – це все, що фірма(виробник) закуповує для використання з метою досягнення необхідного результату
Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форестер [4]	Витрати – спожиті ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товар і послуги
Сопко В.В. [5]	Витрати формують використані в процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці
Вакуленко Р.Я. [6]	Витрати – витрати матеріальних цінностей, ресурсів, тобто вираження затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством виробничої та реалізаційної діяльності

Концепції вартості, засновані на теорії виробництва, розроблені А. Смітом у його «Багатстві народів», розвинуті Ф. Кене та більш пізніми фізіократами, інтерпретовані К. Марксом у «Капіталі», у період становлення економічної науки привнесли у поняття витрат новий змістовний елемент – працю. Людський фактор у його «фінансовому» аспекті з'явився у виробничих функціях поряд з суто матеріалістичним поняттям «капітал», а у роботах марксистів навіть трансформував його у «чистий» результат праці. У виробничих функціях фізіократів, окрім ресурсів, якими володіє фірма, та праці, окремо виділявся ще один важливий фактор – земля, однак він ніколи не ототожнювався з витратами. Саме класичні затратно-виробничі підходи до

розуміння сутності витрат превалюють у дефініціях, які виводять сучасні науковці щодо цього економічного явища (додаток І).

Окрім описаних підходів, економічна думка має прецеденти дефініювання витрат і з меркантилістичної точки зору. Деякі дослідники у формуванні своїх уявлень про витрати застосовують не категорію «вартість», а категорію «ціна», причому в двох аспектах.

Перший аспект представлений позицією англійського вченого В. Сеніора. Згідно з його уявленнями, витрати по своїй природі виступають регулятором ціноутворення, але таким, що окреслює приблизні ціни, а не визначає їх. Отже, витрати за цим ученим – це «регулятор» цін [20, с. 108]. Інший аспект полягає у «ринковості» компонентів витрат для деяких учених. Зокрема, на думку Хела Веріана, витрати – це всі використовувані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою вартістю [21, с. 356].

Не минули «витратне питання» і філософи-економісти. Так, Д. Міддлтон у 1977 році у своїй книзі «Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений» писав: «Витрати – це все, що слід віддати, аби отримати бажане» [22].

Як бачимо, підходи до визначення суті витрат у працях науковців варіюють від загально-філософських до прагматично-конкретних. Але у цих дефініціях є одна загальна спільна риса – грошовий вимірник величини витрат. Більшість дослідників, даючи визначення витратам, оперують словом «вартість» по відношенню до характеристики використовуваних ресурсів. Однак ніхто із них не розкриває питання впливу відносин між людьми (інституціональних факторів та інтересів) на порядок формування номіналу цієї вартості, тобто на підсумкову оцінку чинників, за рахунок використання яких фірма функціонує як в своїх межах, так і на ринку. Першими і єдиними, хто спробував це зробити, були і залишаються економісти та бухгалтери інституціональної спрямованості.

Щодо третьої групи джерел формування уявлень про витрати – дефініції цього явища, якими оперують у повсякденному житті підприємств бухгалтері-практики, пов'язані зі специфікою правил ведення бухгалтерського, податкового обліку та зі складанням фінансової звітності. Звичайно, на

формування визначень витрат у облікових стандартах та податковому законодавстві економічна теорія мала деякий вплив, але такі визначення формулюються радше для потреб розрахунку фінансових результатів підприємства у конкретному періоді часу.

Характеристика розуміння витрат у нормативно-правових актах міжнародного, загальнодержавного значення та у методичних документах з бухгалтерського обліку представлена у додатку К.

Визначення витрат, яке дається у міжнародних стандартах, подібне тому, яке містить П(С) БО 16, за винятком того, що у вітчизняному положенні не йде мова про «зменшення вигід», але натомість наголошується на обов'язковості визначення достовірної оцінки цих витрат. Дефініція, подана у податковому законодавстві, поєднує визначення, подані в Концептуальній основі МСБО та у П(С)БО 16, але сутність витрат за Податковим кодексом більш звужена при буквальному трактуванні, ніж подана у облікових стандартах.

Недостатність цього визначення з бухгалтерської точки зору полягає в тому, що у діяльності підприємств постійно присутні витрати, які мають особливий характер (наприклад, нарахування оплати праці, яке за своєю суттю представляє використання окремого виду капіталу – трудових ресурсів як частини продуктивних сил) і первісно не мають ні грошової, ні матеріальної, ні нематеріальної форми, а характеризуються поняттям «вартість праці» і трансформуються у виплату коштів лише з часом.

Однак і визначення, які містяться у стандартах обліку, конкретики у розуміння сутності витрат не вносять, адже далеко не завжди вибуття активів та збільшення зобов'язань призводить до абсолютного підсумкового зменшення власного капіталу і тим паче не зменшує економічні вигоди підприємства. Наприклад, витрачання сировини на виробництво продукції у економічному сприйнятті не зменшує ні власний капітал підприємства, ні його вигоди – навпаки, слугує приросту вартості фірми та прибутків в частині виготовленої та реалізованої продукції (що є результатом трансформації сировини у готовий продукт, а не її безповоротного вибуття), яка на ринку коштує значно дорожче, ніж ця сировина, навіть з урахуванням всіх витрат на переробку. Отже, витрати сировини є витратами підприємства і включаються в нього, але не зменшують

його економічних вигід і не зменшують номінальну величину власного капіталу. Рівно як і визнання амортизації майна підприємства далеко не завжди означає, що на частину вартості, перенесену на продукцію у звітному періоді, зменшується ринкова вартість цього майна, по якій можлива його реалізація на альтернативу використанню, тобто на момент визнання витрат у виробництві вони не зменшують ресурсний потенціал підприємства (основу його вартості). А п. 4.14 Концептуальної основи фінансової звітності підкреслює власну подібну логіко-економічну прогалину, зазначаючи, що необоротні активи, які передані суб'єктові господарювання безкоштовно, відповідають визначенню активів, хоча на їх придбання підприємство не затратило жодного виду своїх ресурсів. В подальшому такі активи амортизуються, і нарахування зносу формує бухгалтерські витрати, які «зменшують економічні вигоди», хоча насправді ці вигоди були отримані ще при надходженні активу.

Досить значна частина вчених, даючи характеристику природі витрат, стверджує, що вони завжди призначаються для отримання доходів. Стандарти бухгалтерського обліку загалом дотримуються того ж підходу (у Концептуальній основі фінансової звітності та у П(С)БО 16 зазначається, що витрати зазвичай визнаються разом з доходом, на отримання якого вони були здійснені), але роблять поправку на неможливість у деяких випадках прямо пов'язати витрати із доходом, задля отримання якого вони були понесені. Той же підхід викладено у принципі нарахування та відповідності доходів і витрат, задекларованому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в країні» [28]. І хоча формулювання, згадані вище, беруть до уваги лише відстрочений характер деяких витрат, нам питання про неможливість співставлення деяких витрат із доходами (не лише «прямо», а в принципі) доводить факт існування їх інституціональних характеристик. Адже не всі витрати спрямовуються безпосередньо на отримання доходів – значна їх частина забезпечує захист підприємства від небажаних витрачань у майбутньому та є підтримкою координації дій фірми – як формальних відносин між нею і зовнішнім інституціональним середовищем, так і «внутрішніх контрактів», пов'язаних з організацією та контролем ефективності ведення справ на підприємстві.

У чому ж полягає причина того, що економіка століттями не звертала увагу на питання співставності витрат і доходів, а також на питання достовірності оцінки витрат та на те, що такі оцінки прямо залежать від інституціональної організації економічних відносин як на ринку, так і всередині фірми? Чому ці питання рідко піднімаються і при сучасному розвитку економічної думки? Відповідь криється у самих дослідженнях класиків економічної думки, і про це влучно сказав російський вчений-інституціоналіст О.М. Нестеренко [29]: «класична» економічна наука аналізувала ті аспекти людської діяльності, які мають відношення до традиційних об'єктів – виробничих ресурсів, споживаних благ, грошей. Інакше кажучи, предметом економічної теорії для консервативно налаштованих учених залишалися матеріальні блага і гроші; варіація завдань теорії відбувалася від вивчення природи багатства (згадуємо «Трактат про природу багатства» Сміта) до пошуку шляхів вирішення завдання по його примноженню в умовах обмеженості матеріальних ресурсів.

Зрозуміло, що і бухгалтерська наука, уже на той час будучи «заручницею» економічних ідей, не могла не перейняти капіталістичний підхід у всіх компонентах своїх теоретичних бачень. У тому числі – в уявленнях про витрати. Бо «мертва жертва за продукт» у вигляді ціни праці, капіталу і природних ресурсів, яка прийнята економістами як догма – далеко не повна характеристика суті витрат. В останньому нас переконують доведення американського економіста інституціоналіста Д. Норта, який відзначив, що новим важливим об'єктом досліджень є економічна координація (як відносини між людьми всередині фірми, так зв'язок її з інституціями зовнішнього світу), і вона – це не просто «додаток» до витрачання сировини, капіталу і праці, а джерело величезних витрат, зіставних з іншими затратами фірми [30, с. 46-48]. Навіть якщо така координація «технічно» складається із тих же затрат праці та ресурсів, цільове призначення цих витрат вибудовує особливу їх природу, повністю відмінну від природи процесів виробничого споживання елементів продуктивних сил. У той же час існування цих витрат органічно вписується у концепцію функціонування фірми та економіки, оскільки у значній мірі впливає і на саме виробництво, і на величину вартості використаних ресурсів (про

вплив інституціонального середовища на оцінку активів, яка у бухгалтерському розумінні і являє собою ще не визнані за призначенням витрати (окрім трудових витрат та зобов'язань за послугами), можна дізнатись більше у статті П.І. Гайдуцького та В.М. Жука «Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз» [31]), і на альтернативи використання факторів продуктивних сил.

Отже, дослідження класичного розуміння витрат у економічній та бухгалтерській науці відбиває лише трансформаційний підхід до їх сутності, маючи ряд описаних нами недоліків цього підходу. На підставі аналізу підходів до трактування витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі було встановлено, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети

У той же час трансакційний характер економічних відносин розкриває нові грані цих витрат, пов'язані з економічною поведінкою людей та їх інституціональних груп, а також з мотивами, виходячи із яких формуються суб'єктивні оцінки елементів продуктивних сил, що їх віднесення у вартісному вираженні на продукт і визначає витрати підприємства.

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

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

Організація нормативно-правового забезпечення обліково-аналітичного і контрольних процесів є сервісною функцією стосовно як обліку витрат, так і

процесів їх організації. Ядром такого забезпечення стає відповідна документація та її компоненти у вигляді нормативно-довідкової інформації.

Нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу і контролю – це, за нашим розумінням, сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі. Загальне регулювання здійснює Верховна Рада України у формі законів та постанов. Метою державного регулювання діяльності підприємств є безперебійне і надійне функціонування господарської діяльності, яке б забезпечувало сталий розвиток економіки. Належне нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу і контролю витрат є важливою умовою ефективної організації обліку, аналізу та контролю в підприємствах. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство.

Економіко-правовий аналіз чинної нормативної бази з обліку, аналізу, контролю витрат операційної діяльності представлено у додатку Б.

Погоджуємось з думкою Г.Г. Кірейцева, що формування прогресивних систем і моделей бухгалтерського обліку, як і нормативно-правової бази ведення обліку справа непроста і нелегка. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків, які розробляють рекомендації з удосконалення обліку та його системи [33, с. 21]. М.С. Пушкар, М.Т. Щирба нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [34, с. 41]. Звідси, вважаємо, що I рівень можна було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Л.К. Сук та П.Л. Сук переконані, що основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку

(повний і спрощений) «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [35, с. 30-31]. Л.В. Гуцаленко переконана в тому, що реформа вітчизняного бухгалтерського обліку проводиться з метою створення і введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зразком для створення яких були міжнародні стандарти.

Т.Г. Маренич відзначає, що уже до 2005 р. «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, повністю виконана і, навіть, перевиконана. В результаті цього в нашій державі почала функціонувати така нормативно-правова база, котра, в основному, відповідає як міжнародним, так і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку [36, с. 21].

Щодо нормативно-правової бази економічного контролю, то вона реформована, за нашим переконанням, лише в частині аудиторського контролю. В.П. Пантелеєв детально і, основне, вдало описав законодавчі засади внутрішньогосподарського та внутрішнього аудиту в Україні за період з 1991 до 2008 рр. Зокрема, він наводить перелік з 29 назв документів, що визначають межі етапу регламентації та нормативні положення з регламентації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, чинні під час даного етапу. Серед цих документів і Закони України («Про підприємства», «Про господарські товариства», «Про банки і банківську діяльність», «Про захист економічної конкуренції» і т. д.); рішення аудиторської палати України (національні нормативи аудиту; міжнародні стандарти аудиту; програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України; перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) тощо); державні стандарти України, накази, постанови, рішення, розпорядження НБУ, Державного казначейства України, ДКЦПФР України, Міністерства фінансів України щодо затвердження положень, методичних рекомендацій та вказівок про організацію бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього аудиту і т.д.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу і контролю витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 31 «Фінансові витрати», Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості перевезень, вказівки, інструкції, положення; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Норми названого стандарту поширюються на всі підприємства, організації незалежно від форми власності. П(С)БО 16 «Витрати», як і багато інших стандартів, було розроблено відповідно до стандартів міжнародного призначення. Питання, які пов'язані і стосуються визнання, складу та оцінки витрат, розкрито у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів, у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», у МСБО 2 «Запаси» та в МСБО 16 «Основні засоби».

Здійснивши порівняння такого поняття, як «витрати» у стандартах національного та міжнародного призначення, доцільно зазначити, що наведені визначення майже схожі. Тобто, у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів згідно п. 70, витратами визнаються зменшення економічних вигод за весь обліковий період, які перебувають у вигляді амортизації активів чи їх вибутті, або взагалі у вигляді виниклих зобов'язань, результатом чого виступає зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із зменшенням виплат учасникам. Аналогічну вимогу викладено в національних стандартах.

Однак, не зважаючи на розробку національних стандартів відповідно до стандартів міжнародного призначення, деякі вчені все ж таки здійснюють критичний аналіз П(С)БО 16 «Витрати». І. Білоусова та М. Чумаченко у своїй праці запропонували взагалі відмінити даний стандарт у зв'язку із відсутністю

його назви у переліку Міжнародних стандартів, а також автори схиляються до думки, що трактування, які викладені у стандарті, не дозволяють підвищувати рівень економічної роботи на підприємствах.

С.Ф. Голов вказує на те, що витрати виступають багатоаспектною категорією, а це в свою чергу показує існування відмінностей даного визначення щодо цілей бухгалтерського обліку та його зв'язку із економічною теорією. Тобто, автор зазначає, що різні витрати необхідні для різних цілей.

Однак, не зважаючи на розбіжності у думках та критичний аналіз даного стандарту, П(С)БО 16 «Витрати» залишається головним і необхідним нормативним документом для підприємств та організацій щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності. Причому фінансова звітність, в основі якої покладено принцип щодо повного висвітлення інформації (НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») містить усі можливі дані відносно проведених операцій та подій, які можуть чинити вплив на рішення, що виникли або були прийняті на їх підставі.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є розбіжності, що існують між П(С)БО та МСФО в частині відображення витрат. Порівнюючи оцінку та визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСБО 23 «Витрати на позики». В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

Витрати відображаються у Звіті про сукупний дохід, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено.

Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відзначити, що МСФЗ передбачає класифікацію за характером витрат та функцією витрат.

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСБО та П(С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статі та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ.

При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(С)БО, але МСБО 2 «Запаси» визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

У зв'язку з тим, що МСБО постійно змінюються, усе більше спостерігається розбіжностей між ними й П(С)БО. Оскільки згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» П(С)БО не можуть суперечити міжнародним стандартам, у майбутньому слід очікувати внесення відповідних змін у стандарти щодо обліку та оцінки витрат.

Аналіз чинного законодавства свідчить, що воно знаходиться ще на етапі становлення і розвитку і неповною мірою відповідає етапу ринкової економіки.

Огляд літературних джерел з обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності наведений у додатку В.

Отже, в результаті дослідження нормативно-правового регулювання обліку витрат діяльності, нами виявлено, що бракує спеціальних законодавчих актів для ринку послуг. З іншого боку, простежується певна уніфікованість чинного законодавства, яке визначає основні засади ведення обліку витрат в усіх організаціях. Ринок товарів та послуг розвивається, що зумовлює збільшення діапазону та різноманітності здійснюваних господарських операцій, які потребують адекватного їх відображення в обліковій системі організації. Відтак, процедура обліку витрат набуває дедалі більше специфічних рис і

потребує своєчасного нормативно-правового регулювання, зважаючи на євроінтеграційний поступ вітчизняної економіки.

Для покращення нормативно-правових актів України щодо обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства, на нашу думку, необхідно зробити такі кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком, аналізом і контролем витрат операційної діяльності з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;

- організувати та щоквартально оновлювати довідково-інформаційну базу підприємства з питань обліку, аналізу, контролю, оподаткування, в тому числі щодо операційних витрат і доходів;

- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку, аналізу та контролю, проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях.

Висновки за розділом 1

Дослідження теоретичних аспектів системи обліку та аналізу витрат операційної діяльності підприємства дає підстави зробити наступні висновки:

1. Дослідження класичного розуміння витрат у економічній та бухгалтерській науці відбиває лише трансформаційний підхід до їх сутності, маючи ряд описаних нами недоліків цього підходу. На підставі аналізу підходів до трактування витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі було встановлено, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети

У той же час трансакційний характер економічних відносин розкриває нові грані цих витрат, пов'язані з економічною поведінкою людей та їх інституціональних груп, а також з мотивами, виходячи із яких формуються суб'єктивні оцінки елементів продуктивних сил, що їх віднесення у вартісному вираженні на продукт і визначає витрати підприємства. Таким чином, базуючись на працях інституціоналістів, ми вважаємо, що витратами є результат економічних відносин з організації діяльності, управління на підприємстві та координації його відносин із зовнішнім інституціональним середовищем, який виражається у оцінці вартості факторів, що використовуються для провадження його діяльності у конкретних часових проміжках та щодо яких у нього виникають права і обов'язки по відшкодуванню суб'єктивно визначених цін цих факторів. Запропонований підхід до розуміння витрат сприятиме більш чіткому розумінню важливості правильного їх відображення на підприємстві для цілей управління.

2. З'ясовано, що групування класифікаційних ознак витрат у порядку від загальніших до більш конкретних дозволить вибрати класифікацію залежно від розміру підприємства та його цілей, поставлених ним завдань, що в свою чергу створить можливість розкривати інформацію про витрати в обліку та звітності таким чином, як цього потребує конкретний суб'єкт господарювання. Нами запропонована загальна схема класифікації операційних витрат для ПП «Емілі-Трейд», що найповніше відображає та характеризує його основну діяльність.

3. В результаті дослідження нормативно-правового регулювання обліку витрат діяльності, нами виявлено, що бракує спеціальних законодавчих актів для ринку послуг. З іншого боку, простежується певна уніфікованість чинного законодавства, яка визначає основні засади ведення обліку витрат в усіх організаціях. Ринок товарів та послуг розвивається, що зумовлює збільшення діапазону та різноманітності здійснюваних господарських операцій, які потребують адекватного їх відображення в обліковій системі організації. Відтак, процедура обліку витрат набуває дедалі більше специфічних рис і потребує своєчасного нормативно-правового регулювання, зважаючи на євроінтеграційний поступ вітчизняної економіки.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облікова політика підприємства у частині організації бухгалтерського обліку витрат

Приватне підприємство «Емілі-Трейд», надалі – «Підприємство», створене за рішенням громадянина України Дьордійчука Руслана Леонідовича. Підприємство засноване на приватній власності. Скорочене найменування: ПП «Емілі-Трейд».

Підприємство є юридичною особою: має відокремлене майно, право від свого імені укладати угоди, набувати майнових та немайнових прав, нести обов'язки, виступати в суді, третейському суді як позивач, відповідач, третя особа.

Підприємство в своїй діяльності керується чинним законодавством України, статутом (додаток Г), наказом про облікову політику (додаток Д) та рішенням керівних органів підприємства. Місцезнаходження підприємства: 58000, м. Чернівці, вул. Лінійна, 22.

Основним предметом діяльності ПП «Емілі-Трейд» в Україні є: роздрібна реалізація продукції власного та не власного виробництва, комісійна і комерційна торгівля (в т. ч. через мережу власних магазинів, складів, баз тощо).

ПП «Емілі-Трейд» використовує комп'ютерну форму бухгалтерського обліку із застосуванням програми «1С Предприятие 7.7», компонента «1С: Бухгалтерия 7.7», однак варто відзначити, що не всі ділянки обліку автоматизовані.

Серед основних показників діяльності Підприємства виступають такі показники, як чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартість реалізованої продукції, валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат та інші (додаток Л).

Як свідчать дані додатку Л чистий дохід від реалізації продукції зріс у 2021 році на 20593,0 тис. грн. чи на 19,4 % порівняно з 2020 роком. Натомість у 2022 році він зріс на 4564,0 або на 3,6 % порівняно з 2021 роком. Собівартість реалізованих товарів у 2021 році зросла на 18897,0 тис. грн. чи на 19,5 % порівняно з 2020 роком. У 2022 році собівартість реалізованих товарів зросла на 5116,0 тис. грн. або на 4,4 %.

Чистий фінансовий результат у 2021 році становив 195,0 тис. грн. і збільшився порівняно з 2020 роком на 180,0 тис. грн. або у 12 разів. Натомість у 2022 році чистий фінансовий результат зріс на 192,0 тис. грн. або на 98,5 %, що є безперечно позитивним явищем. Підсумовуючи, можна сказати, що найкращі показники діяльності Підприємства були саме у 2022 році.

Провівши оцінку ліквідності балансу ПП «Емілі-Трейд» (див. додаток Е) слід зазначити, що на протязі 2020-2022 рр. існує нестача найбільш ліквідних активів, тобто підприємство не в змозі швидко погасити свої найбільш термінові зобов'язання. Найкраща ліквідність на підприємстві спостерігалась станом на 31.12.2021 р. коли власний та прирівняний капітал перевищував важко реалізовані активи.

Розрахувавши основні показники фінансової стійкості (див. додаток Ж) слід зазначити, що майже кожен з них не відповідає своїм оптимальним значенням на протязі 2020-2022 рр. Лише у 2021 році ПП «Емілі-Трейд» мало у своєму складі власний оборотний капітал у сумі 1021,0 тис. грн.

Нестійкий фінансовий стан підтверджує оцінка типу фінансової стійкості (див. додаток З), яка свідчить що на протязі 2020-2022 рр. на ПП «Емілі-Трейд» кризова фінансова стійкість, так як існує нестача загальної величини основних джерел формування запасів. У 2022 році нестача склала 5148,0 тис. грн. Єдиний вихід з цієї ситуації це збільшення суми власного оборотного капіталу за рахунок збільшення власних джерел фінансування.

Формування облікової політики є одним із важливих питань організації та методики бухгалтерського обліку на підприємстві. Реформування бухгалтерського обліку в умовах складних економічних, соціальних,

політичних процесів в Україні загостило проблему обґрунтованості вибору елементів облікової політики. Облікова політика є основою організації бухгалтерського обліку, що визначає порядок відображення операцій за всіма об'єктами обліку, у тому числі обліку витрат.

Ефективне управління витратами є ключовим чинником у забезпеченні розвитку суб'єкта господарювання. Одним з основних завдань бухгалтерського обліку витрат є формування облікової політики щодо витрат, яка сприяє своєчасному і достовірному відображенню даних про витрати у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Отже, об'єктивна, дієва та функціональна система бухгалтерського обліку підприємства, у тому числі обліку витрат, починається з його облікової політики.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [28]. Також даним нормативним документом законодавчо закріплено свободу обґрунтування вибору форми організації та ведення бухгалтерського обліку, управлінського обліку, періодичність інвентаризації цінностей, розрахунків, зобов'язань, капіталу. Отже, чинна нормативна база з бухгалтерського обліку надає підприємствам широкі можливості у виборі варіантів організації облікового процесу.

Існування можливості вибору різних варіантів методології обліку певних об'єктів із законодавчо регламентованих альтернативних способів обліку дає змогу створити за допомогою облікової політики оптимальну, необхідну саме для конкретного підприємства систему бухгалтерського обліку, в якій буде реалізована стратегія підприємства, а також вимоги сучасного формування економічної інформації, її достовірності, доступності і корисності як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів [63, с. 124].

У науковій літературі зустрічаються різні підходи дослідників до розкриття сутності поняття «облікова політика» (додаток М).

Різноманітність точок зору науковців свідчить, з одного боку, про складність цього питання, а з іншого – про відсутність системного підходу до його розв'язання. Відповідно до розглянутих визначень, облікову політику у загальному визначенні складає сукупність методів, способів, принципів, методик, процедур бухгалтерського обліку, спрямованих на узагальнення облікових та виконання стратегічних і поточних цілей і завдань. Проте необхідно звернути увагу на той факт, що бухгалтерський облік спрямований на управління, а облікова політика є одним з елементів системи обліку, тому її необхідно розглядати у взаємозв'язку з управлінням. Отже, враховуючи різні підходи до формування поняття «облікова політика», вважаємо за необхідне висловити власну думку: облікова політика – це механізм управління обліком, який здійснюють на основі вибору та розробки суб'єктом господарювання способів (варіантів), правил і процедур щодо організації та методики ведення обліку, складання і подання звітності виходячи із загальноприйнятих принципів та із специфіки діяльності підприємства для отримання повної, об'єктивної, достовірної і неупередженої інформації з метою прийняття зацікавленими особами обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз практики формування та застосування облікової політики на ПП «Емілі-Трейд» дав змогу встановити, що сьогодні процесу її формування приділяється недостатня увага як із боку працівників облікових робіт, так і з боку адміністрації підприємства. Від правильної побудови та розуміння облікової політики багато в чому залежить ефективність діяльності досліджуваного підприємства.

Облікова політика ПП «Емілі-Трейд» повинна забезпечити цілісність бухгалтерського обліку і тому повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу: методичний, технічний, організаційний.

Документальне оформлення облікової політики підприємства реалізується у вигляді Наказу про облікову політику (додаток Д), який є внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу ПП «Емілі-Трейд». Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується

керівником підприємства. Від складових елементів облікової політики залежить правдиве відображення господарських операцій та їх узагальнення в бухгалтерській звітності.

Інформаційна цінність наказу про облікову політику підприємства полягає в економічному обґрунтуванні вибору елементів облікової політики для підготовки інформації при прийнятті управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Управлінські рішення керівництва підприємства націлені насамперед на оптимізацію рівня витрат і максимізацію прибутку, тому розглядати зміст облікової політики необхідно в обов'язковому контексті впливу на фінансовий результат діяльності підприємства.

Фінансовий результат діяльності підприємства залежить від розкриття в обліковій політиці таких основних об'єктів, як доходи і витрати звітного періоду. Взаємозв'язок цих основних об'єктів полягає в тому, що зміна величини одного з них призводить до зміни іншого і суттєво може впливати на фінансові результати підприємства, його фінансову стійкість та темпи економічного зростання, тому варто визначити деякі механізми управління витратами підприємства, зокрема способи і прийоми, на основі яких можна отримати точну інформацію про витрати та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

У Наказі про облікову політику повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат підприємства. Основні елементи, які необхідно розкрити в обліковій політиці ПП «Емілі-Трейд» за об'єктом обліку витрат, такі: первинні документи з обліку витрат та графіки їх документообігу; вибір класу рахунків для обліку витрат; перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в обліку витрат; склад витрат майбутніх періодів та порядок їх списання; порядок віднесення витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально); склад витрат, які формують собівартість реалізації продукції; перелік і склад змінних та постійних витрат; метод розподілу витрат (визначення бази розподілу); розподіл витрат за центрами виникнення витрат; перелік об'єктів обліку витрат;

система обліку витрат; методи розробки бюджетів витрат та аналізу відхилень фактичних показників від бюджетних; методи аналізу витрат.

Чітке визначення та розкриття елементів облікової політики і, відповідно, ведення бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку дасть можливість ПП «Емілі-Трейд» отримувати достовірну інформацію для управління витратами його фінансово-господарської діяльності.

Науковці виділяють досить широкий перелік факторів, що впливають на формування облікової політики [71, с. 173-174]. На основі проведеного дослідження слід виділити фактори, що впливають на формування облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку витрат: форма власності та організаційно-правова форма підприємства; галузева приналежність та вид діяльності підприємства; організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів та їх економічні взаємозв'язки; виробнича структура підприємства; масштаби діяльності підприємства; стратегія фінансово-господарського розвитку; система ціноутворення; рівень автоматизації торговельних процесів; організація постачальницько-збутової діяльності; наявність ефективної системи внутрішнього контролю; перелік центрів витрат та сфер відповідальності; система внутрішньої звітності.

Під час формування облікової політики ПП «Емілі-Трейд» в частині організації бухгалтерського обліку витрат необхідно визначити складові елементи методичного аспекту для цілей фінансового та управлінського обліку. В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти, по яких існує альтернатива, або ті, по яких необхідно розробити методику обліку самостійно. У табл. 2 наведено елементи облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку та їх альтернативні варіанти відповідно до: Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [43] та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [25].

Велике значення на етапі формування облікової політики підприємства має визначення її елементів в частині обліку витрат. Як показали проведені дослідження, у нормативних документах наводяться вимоги щодо основних аспектів облікової політики та альтернативні варіанти обліку витрат, проте не беруться до уваги організаційно-технологічні та галузеві особливості діяльності підприємств, тому розробка Наказу про облікову політику суб'єкта господарювання є важливим елементом облікової роботи, який дасть змогу забезпечити надання повної, своєчасної а достовірної інформації про витрати підприємства.

Отже, на підставі досліджень діючого законодавства та поглядів учених-економістів було встановлено, що бухгалтерський облік спрямований на управління, а облікова політика є одним із елементів системи обліку, тому її необхідно розглядати у взаємозв'язку з управлінням; облікова політика ПП «Емілі-Трейд» повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – методичний, організаційний та технічний; під час формування облікової політики для ПП «Емілі-Трейд» в частині організації бухгалтерського обліку витрат визначені складові елементи методичного аспекту для цілей фінансового та управлінського обліку.

Облікова політика витрат має важливе значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку витрат потрібні для визначення результатів діяльності підприємства та ухвалення ефективних управлінських рішень. У результаті дослідження встановлено складові елементи облікової політики в частині організації обліку витрат, інформацію про які необхідно зазначати в Наказі про облікову політику ПП «Емілі-Трейд».

2.2. Облік операційних витрат в середовищі сучасних програмних продуктів торговельного підприємства

На Приватному підприємстві «Емілі-Трейд» бухгалтерський облік операційних витрат здійснюється в середовищі програмного продукту «BAS: Бухгалтерія» версії 7.7. Дане програмне забезпечення забезпечує комплексну

автоматизацію. Проте, пропонуємо досліджуваному торговельному підприємству перейти на новішу версію даної програми, а саме на «BAS: Бухгалтерія 8.3», яка окрім задач, як оперативного фінансового обліку дає змогу ефективно вести управлінський облік, аналіз й планування процедур здійснення торговельних операцій, забезпечуючи цим самим побудову комплексної системи управління сучасним торговельним підприємством.

До функціональних можливостей «BAS: Бухгалтерія 8.3» («BAS: Управління торгівлею 8») належить наступне:

- прикладне рішення розраховане на будь-які види торговельних операцій. У програмі даної версії реалізовані всі функції обліку, від ведення довідників та введення первинних документів до отримання всіх необхідних звітних форм;
- програмний продукт «BAS: Управління торгівлею 8» розроблений на базі технологічної платформи нового покоління «BAS: Підприємство 8», який суттєво розширює можливості у розподіленому інформаційному середовищі;
- передбачена можливість передачі даних у облікові конфігурації системи програм «BAS: Підприємство 7.7»;
- продукт «BAS: Управління торгівлею 8» забезпечує автоматичний підбір даних, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку, та їх передачу в «BAS: Бухгалтерію 8»;
- створено нові можливості для ефективності використання ресурсів торговельного підприємства, та відповідно відображення витрат.

Довідник «Статті витрат» в «BAS: Бухгалтерія 8.3» призначений для аналітичного обліку за рахунками витрат. Даний довідник виступає одним із найважливіших резервів аналітичного обліку у системі, тому надзвичайно важливо правильно його вести, щоб не виникало труднощів при здійсненні закриття місяця та формування звітних форм.

Приватне підприємство «Емілі-Трейд», займається торговельною діяльністю, тому у складі витрат, які пов'язані із придбанням та реалізацією товарів, можуть бути відображені, наступні витрати обертання:

- витрати на перевезення товарів;
- витрати на оплату праці працівників підприємства;
- витрати на оренду;
- витрати понесені на утримання будівель, споруд, приміщень та інвентарю на торговельному підприємстві;
- витрати на зберігання товарів;
- витрат на рекламу (маркетингові витрати);
- представницькі витрати;
- інші витрати.

Оскільки ПП «Емілі-Трейд» займається тільки торговельними операціями, то всі управлінські витрати можна безпосередньо вважати пов'язаними із купівлею-продажем товарів, тому обліковувати такі витрати в системі бухгалтерського обліку слід буде на рахунку 93 «Витрати на збут».

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) – це витрати Приватного підприємства «Емілі-Трейд», що безпосередньо пов'язані із процесом заготівлі та поставки товарно-матеріальних цінностей. До них належать:

- оплата послуг щодо перевезення товарів сторонньою організацією по перевезенню, зважування вантажів, тощо;
- оплата послуг організацій по погрузці товарів у транспортні засоби та вивантаженню з них товарів, оплата експедиційних операцій та інші послуги;
- вартість матеріалів, які використані та облаштування транспортних засобів;
- оплата тимчасового зберігання вантажів;
- інші витрати.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат в середовищі «BAS: Бухгалтерія 8» ніяких спеціальних налаштувань реєстра відомостей «Облікова політика» виконувати не потрібно.

ПП «Емілі-Трейд» обліковує транспортно-заготівельні витрати в складі витрат обертання. Операції щодо оприбуткування товарів реєструються в обліковій системі документом «Надходження (акт, накладна)» із виглядом операції «Товари» (розділ «Закупівлі»). Зазначені операції по поступленню послуг щодо постачання придбаних товарів реєструються в обліковій системі документом «Надходження (акт, накладна)» із видом операції «Послуги», що зображено на рис. 2.1.

Поступление услуг: Акт 0000-000018 от 20.11.2018 13:49:19*

Провести и закрыть Записать Провести Печать Создать на основании Еще ?

Акт №: 4654/1118 01 20.11.2018 Оригинал получен

Номер: 0000-000018 01 20.11.2018 13:49 Организация: ПП «Емілі-Трейд»

Контрагент: ТРАНС-АВТО Расчеты: [Срок 20.01.2016.](#)

Договор: 4654 [НДС сверху](#)

Счет на оплату:

Добавить Подбор Еще

N	Номенклатура	Цена	Сумма	% НДС	НДС	Всего	Счета учета
1	Доставка товаров	20 000,00	20 000,00	18%	3 600,00	23 600,00	
	Транспортные расходы						

Рис. 2.1. Відображення транспортних витрат при наданні послуг з поставки товарів для ПП «Емілі-Трейд»

При заповненні табличної частини даної екранної форми особливе увагу слід звертати на заповнення поля «Рахунок обліку». Для автоматичного розрахунку суми списання транспортних витрат слід враховувати статті витрат

з видом витрат «Транспортні витрати», (рис. 2.2). Значення виду витрат обирається із відповідного списку «Види витрат».

У разі, якщо постачання товарів на ПП «Емілі-Трейд» здійснюється силами постачальника товарів, то в такому випадку операції з постачання товарів та транспортних послуг можна реєструвати в одному документі «Надходження (акт, накладна)», із видом операції «Товари, послуги, комісія».

В обліковій системі реалізація товарів в оптовій торгівлі реєструється документом «Реалізація (акт, накладна)» з підвидом операції Товари (розділ Продажі). Даний документ можна створити на основі документу «Надходження (акт, накладна)».

Счет затрат: 44.01

Счет затрат (НУ): 44.01

Статья затрат: Доставка товаров

Статья затрат: Доставка товаров

Подразделение затрат:

Счет учета НДС: 19.04

OK Отмена

Рис. 2.2. Рахунки витрат при заповненні документу «Надходження товару» в «BAS: Бухгалтерія 8.3»

В діалоговому режимі екранної форми, що представлена на рис. 2.8 у вкладці «Статті витрат» слід вказати «Поставка товарів», рис. 2.3.

Доставка товаров (Статья затрат)

Наименование: Доставка товаров Код: 000000025

Группа статей: Прочие расходы

Вид расхода: Транспортные расходы

Статья для учета затрат организации

По деятельности с основной системой налогообложения (общая или упрощенная)

По отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения

По разным видам деятельности

Использование по умолчанию: Не используется

Рис. 2.3. Экранна форма «Поставка товарів (Стаття витрат)»

Щоб операції по відвантаженню товарів без переходу права власності були доступними користувачу, слід увімкнути наступну функціональність порами (у розділі «Основне»). На закладці «Торгівля» слід встановити прапорець «Відвантаження без переходу права власності».

Екранну форму розрахунку транспортних витрат в середовищі «BAS: Бухгалтерія 8.3» представлено на рис. 2.4.

Справка-расчет транспортных расходов за Ноябрь 2018 г. – Декабрь 2018 г.

Показатели	Транспортные расходы			
	Остаток на начало месяца	Сумма поступления	Сумма, относящаяся к расходам текущего месяца (гр.5 + гр.6) * гр.4	Остаток на конец месяца гр.5 + гр.6 - гр.7
4а	5	6	7	8
БУ		20 000,00	9 200,00	10 800,00
ПР				
ВР				
БУ	10 800,00	11 760,00	8 640,00	13 920,00
ПР				
ВР				
БУ		31 760,00	17 840,00	
ПР				
ВР				

Рис. 2.4 Довідка-розрахунок транспортних витрат в «BAS: Бухгалтерія 8.3»

Прикладне рішення «BAS: Бухгалтерія 8.3» надає аналітичні та оперативні дані по додаткових витратах, що пов'язані із веденням торговельної діяльності ПП «Емілі-Трейд». Можна обліковувати наступні види витрат:

- послуги, отримані від сторонніх організацій, але не відносяться на собівартість придбаних товарів;

- витрати пов'язані із підзвітними особами, наприклад витрати на відрядження працівників Приватного підприємства «Емілі-Трейд»;

- матеріальні (товарні) витрати на внутрішні потреби, або ж на здійснення зовнішніх операцій;

- будь-які інші витрати з можливістю їх віднесення на:

- а) виконання певних замовлень;

- б) на підрозділи підприємства;

- в) на товар чи товарну групу, тощо.

Обов'язковими розділами аналітичного обліку витрат в «BAS: Бухгалтерія 8.3» виступають:

- підрозділи;

- статті витрат.

Розглянемо більш детально кожен із них. Зокрема, перелік «Статей витрат» зберігається у відповідному довіднику. Кожна стаття витрат відноситься до одного із наступних видів витрат:

- матеріальні витрати (всі прямі витрати на закупівлю товарів у постачальників торговельним підприємством);

- інші витрати (всі додаткові витрати, які пов'язані із закупівлею, зберіганням та реалізацією товарів).

Щодо подій, які пов'язані із появою додаткових витрат, то вони реєструються в інформаційній базі «BAS: Бухгалтерія 8.3» на основі низки відповідних документів.

У звіті «Витрати» можна переглянути розмежування витрат за статтями витрат, підрозділами, замовленнями покупців та внутрішніми замовленнями. Окрім того, у зазначеному Звіті, можна здійснити аналіз витрат за номенклатурними групами та проаналізувати зміни витрат у динаміці: по дням,

тижням, місяцям, тощо, це надзвичайно підвищує рівень оперативного контролю за динамікою їх зміни.

З метою здійснення автоматичного відображення витрат в системі обліку Приватного підприємства «Емілі-Трейд» призначене вивантаження в програму «BAS: Бухгалтерія 8.3». Субkonto «Статті витрат» для всіх витрат є оборотними, тобто залишку по статті витрат в Оборотно-сальдовій відомості побачити неможливо – тільки обороти.

Відкрити довідник «Статті витрат» в «BAS: Бухгалтерія 8» редакції 3.0 можна у підрозділі «Довідники та налаштування», пункт «Статті витрат», або можна також скористатися розділом обліку «Довідники та налаштування обліку», підрозділ «Доходи і витрати», рис. 2.5.

Навіть, якщо робота із інформаційною базою «BAS: Бухгалтерія 8.3» лише розпочата, довідник буде заповнений автоматично переліком основних статей витрат.

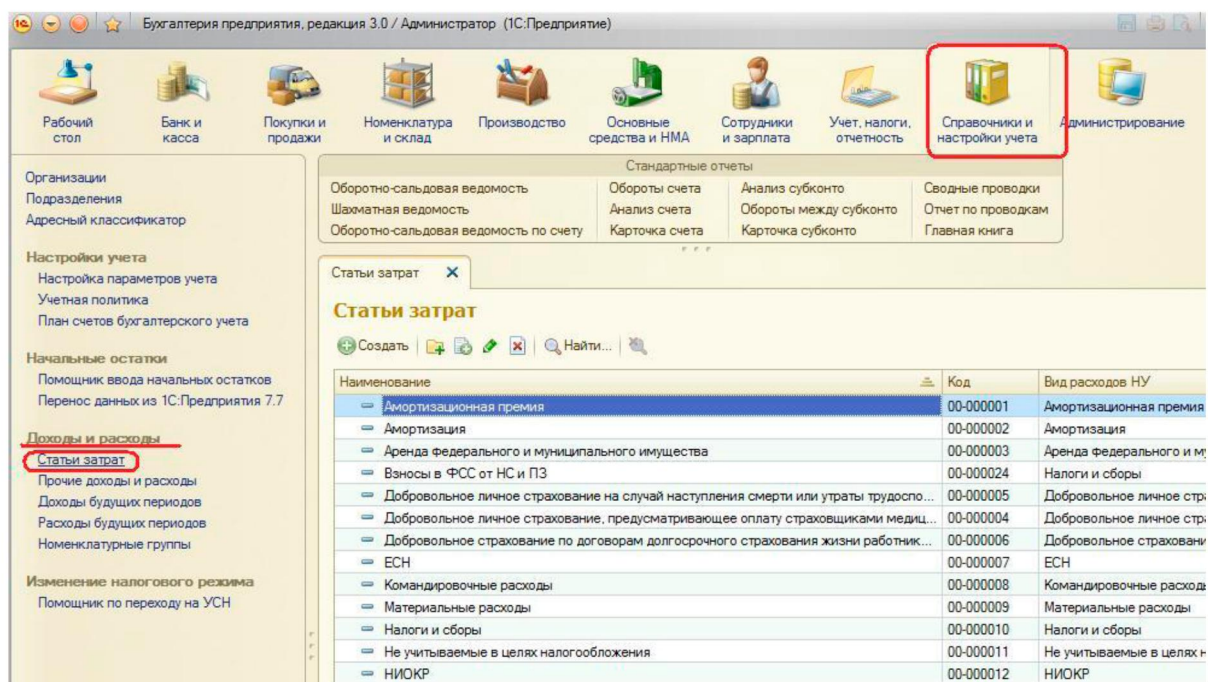


Рис. 2.5. Довідник «Статті витрат» в «BAS: Бухгалтерія 8» версії 3.0

Також, можна додавати у довідник нові статті, змінювати налаштовані та видаляти їх. Додавати нові статті витрат безпосередньо можна при введенні документів, в яких є реквізит «Стаття витрат».

Перемикач «Стаття обліку витрат організації» в «BAS: Бухгалтерія 8.3» призначений для віднесення статті витрат до виду діяльності, яким займається суб'єкт ринку. Це обумовлене системою оподаткування. Якщо суб'єкт господарювання здійснює діяльність за загальною системою оподаткування, то перемикач в статті витрат за цим видом діяльності встановлюється в положенні «По діяльності з основною системою оподаткування (загальною чи спрощеною)», рис. 2.6.

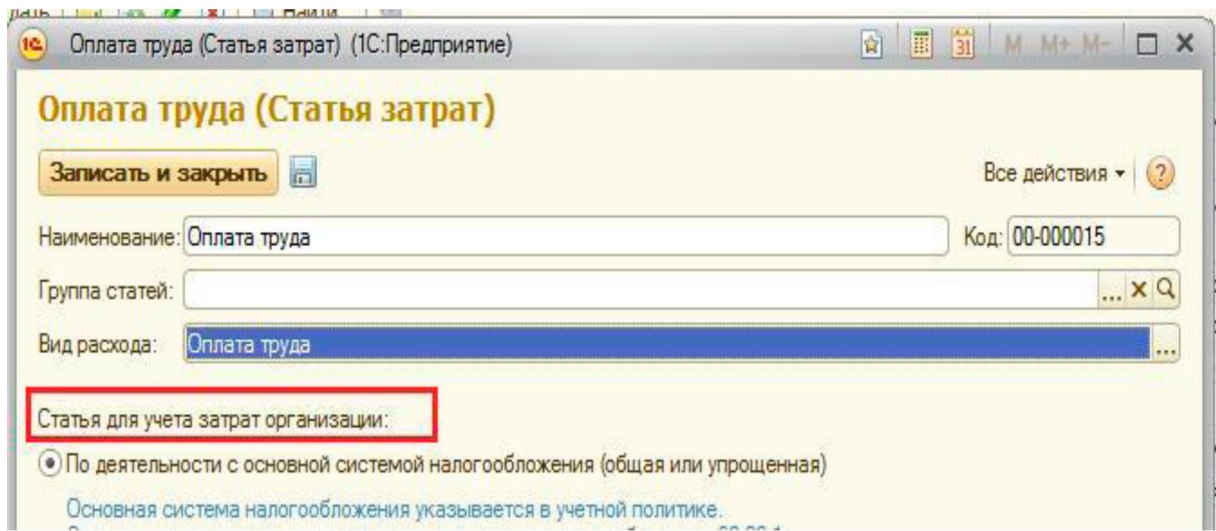


Рис. 2.6. Вибір статті номенклатури «Оплата праці» в довіднику «Статті витрат», в системі «BAS: Бухгалтерія 8.3»

Статті витрат «за різними видами діяльності» в «BAS: Бухгалтерія 8.3» будуть пропорційно розподілені між видами діяльності в кінці місяця.

В свою чергу реквізит «Група статей» не є обов'язковим для заповнення та створений для зручності користувача. Користувач має змогу вести облік операційних витрат із будь-яким ступенем деталізації, а також однорідні витрати (наприклад, ті, що відносяться до одного виду операційних витрат) можна розміщувати в окремі групи витрат торговельного підприємства.

Запровадження розглянутого програмного забезпечення на Приватному підприємстві «Емілі-Трейд» сприятиме підвищенню рівня ефективності керування витратами обігу та забезпечить покращення кінцевого рівня результативності бізнес-процесів в секторі роздрібної торгівлі, в якому воно функціонує.

Висновки за розділом 2

Дослідження системи обліку витрат операційної діяльності торговельного підприємства дає підстави зробити наступні висновки:

1. На підставі досліджень діючого законодавства та поглядів учених-економістів було встановлено, що бухгалтерський облік спрямований на управління, а облікова політика є одним із елементів системи обліку, тому її необхідно розглядати у взаємозв'язку з управлінням; облікова політика ПП «Емілі-Трейд» повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – методичний, організаційний та технічний; під час формування облікової політики для ПП «Емілі-Трейд» в частині організації бухгалтерського обліку витрат визначені складові елементи методичного аспекту для цілей фінансового та управлінського обліку.

2. З метою забезпечення одержання необхідної детальнішої інформації керівниками ПП «Емілі-Трейд» щодо структури витрат, на наш погляд, облік на рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Дана пропозиція дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного й ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

3. Обліковий процес на ПП «Емілі-Трейд» запропоновано автоматизувати в середовищі більш новішого програмного продукту «BAS: Бухгалтерія», зокрема запропоновано перехід із версії 7.7 на версію 8.3, що сприятиме більш ефективній побудові облікового циклу, покращить підвищення ефективності системи управління витратами досліджуваного торговельного підприємства, а впровадження конфігурації «Управління торгівлею» в цілому забезпечить комплексність та дієвість комерційної діяльності на ринку.

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Загальний та факторний аналіз операційних витрат підприємства

Важливою передумовою якісного управління доцільністю здійснення витрат є своєчасне виявлення потенційних можливостей зменшення рівня витрат операційної діяльності на базі об'єктивного загального та факторного аналізу з урахуванням специфіки діяльності підприємства роздрібною торгівлі.

Відаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних і зарубіжних вчених, слід відзначити, що питання всебічної та системної оцінки рівня витрат операційної діяльності потребують удосконалення і подальшого наукового дослідження. Значною мірою, це зумовлено тим, що у літературних джерелах відсутня не лише єдність думок авторів стосовно чинників внутрішнього середовища, які впливають зміну рівня витрат, але і методичних підходів з кількісної оцінки їх впливу.

Детальна оцінка операційних витрат досліджуваного підприємства за 2020-2022 рр. в розрізі основних статей наведена в додатку П1.

Оцінюючи період ретроспективи щодо напрямів змін загальної суми операційних витрат, варто відмітити, що в 2022 р. їх обсяг зріс на 4736,0 тис. грн. або на 3,7 % проти базисного 2021 р. Натомість у 2021 р. ситуація була більш позитивна, адже розмір операційних витрат зменшився на 20039,0 тис. грн. або на 18,8 % порівняно з 2020 р.

Досить суттєвих змін зазнала собівартість реалізованих товарів в роздрібній торгівлі ПП «Емілі-Трейд». Так в 2021 р. вона зросла на 18897,0 тис. грн. або на 19,5 % у порівнянні з попереднім роком, відповідно у 2021 р. прослідковується прямопропорційне явище – в сумі 5116,0 тис. грн. або 4,4 %. Позитивним слід відмітити зменшення адміністративних витрат у 2022 році порівняно з 2021 роком. У 2021 році порівняно з 2020 роком вони теж зменшились, а саме на 18,2 %. Витрати на збут у 2021 р. порівняно з 2020 р. зросли на 1785,0 тис. грн. або на 31,5 %. Натомість у 2022 р. на відміну від 2021

р. вони зменшилися на 214,0 тис. грн. або на 2,9 %. Розмір інших операційних витрат у 2021 році порівняно з 2020 роком зріс на 42,0 тис. грн. або на 45,2 %, натомість у 2022 році вони зменшилися на 56,0 тис. грн. або на 41,5 %.

Наступним кроком аналізу є визначення структури операційних витрат у розрізі основних статей (додатку П2).

Для наочності відображення структури операційних витрат побудуємо наступні графіки (додаток П3).

Як наочно ілюструє додаток П3 найсуттєвіша частка в складі витрат Підприємства належить собівартості реалізованих товарів, адже вона коливається від 91,06 % у 2020 році – до 92,17 % у 2022 році. На другому місці за розміром питомої ваги знаходяться витрати на збут ПП «Емілі-Трейд», в 2020 р. – 5,32 %, в 2021 р. – 5,89 %, натомість у 2022 році питома вага склала 5,51 %.

Наймізернішу частку серед статей операційних витрат займають інші операційні витрати, розмір яких знаходиться протягом 2020-2022 рр. в межах від 0,06 % у 2022 році – до 0,11 % у 2021 році. Як помітно з рис. 3.4 їх частка зменшилася на 0,05 % у 2022 р. порівняно з 2021 р. в цілому. Просторову інтерпретацію структурних зрушень в розмірі операційних витрат ПП «Емілі-Трейд» в динаміці відтворює додаток П4.

Загалом абсолютний обсяг операційних витрат досліджуваного торговельного підприємства, як уже відмічалось, суттєво зріс у 2021 р. Більш наглядно, картину, вищезгаданих змін можна побачити додатку П5.

Так, як підприємство зосереджує протягом 2020-2022 рр. тільки на основній операційній діяльності, то і у фактичній наявності відмічаються тільки операційні витрати. Візуально інтерпретовані результати аналізу складу, структури та динаміки операційних витрат в розрізі їх елементів наведені в додатку П6.

Данні додатку П6 засвідчують, що елементи операційних витрат у 2022 році зменшилися на 380,0 тис. грн. або на 3,6 %, це відбулося за рахунок насамперед інших операційних витрат, які зменшилися на 1325,0 тис. грн. або на 37,7 % та за рахунок матеріальних затрат на 15,0 тис. грн. або на 0,7 % відповідно. Натомість зросла сума: амортизації на 133,0 тис. грн. або на 15,8 %,

витрат на оплату праці на 601,0 тис. грн.. або на 19,5 %, відрахувань на соціальні заходи на 226,0 тис. грн. або на 20,0 % відповідно у 2022 році порівняно з 2021 роком. Просторову інтерпретацію тенденцій зміни елементів операційних витрат ПП «Емілі-Трейд» в динаміці відтворює додаток П7.

Найбільшу частку елементів операційних витрат ПП «Емілі-Трейд» виділяє на витрати на оплату праці (додаток П8).

Так 2022 року на Підприємстві питома вага інших операційних витрат склала 21,30 % та зменшилася у динаміці порівняно з 2021 роком на 11,68 %. Натомість зросла питома вага матеріальних затрат, а саме на 0,58 %. Зросла і питома вага витрати на оплату праці на 6,92 % у 2022 році порівняно з 2021 роком, що обумовлено зростанням кількості продавців роздрібною мережі й магазину. Зростає і питома вага відрахувань на соціальні заходи на 2,59 %. Питома вага амортизації теж зростає у 2022 році порівняно з 2021 роком на 1,59 % і складає у 2022 році 9,48 %. Для наочності відображення структури елементів операційних витрат побудуємо наступні графіки (додаток П9).

Вище наведене ілюстративне зображення структури елементів операційних витрат засвідчує, що значну долю в структурі елементів операційних витрат ПП «Емілі-Трейд» займають витрати на оплату праці – 35,86 %, що на 6,92 % більше ніж в 2021 р. Відчутну питому вагу займають і інші операційні витрати – 21,30 %, їх питома вага у 2022 р. порівняно з 2021 р. зменшилася на 11,68 %. Майже не зазнала змін частка амортизації в загальному обсязі операційних витрат, вона дещо зросла, а саме на 1,59 %. Відрахування на соціальні заходи у 2022 р. становлять 13,19 % від всіх елементів операційних витрат, водночас в 2022 р. їх частка зростає на 2,59 %. Суттєву частку витрат обертання займають матеріальні затрати, які складають у 2022 р. – 20,17 %, їх частка невпинно зростає на протязі 2020-2022 рр., так зростання у 2022 р. порівняно з 2021 р. становило 0,58 %.

За таких обставин, на підприємстві потрібно досить ретельно здійснювати постійну оперативну аналітичну оцінку. Першочергово зосереджувати зусилля на контрольних процедурах щодо їх постатейного складу. Саме така суттєва увага, цілковито буде виправданою, оскільки хоча ці витрати не є основними,

проте вони впливають на результати прибутковості торговельного бізнесу опосередковано.

Фактори, які обумовлюють величину показників операційних витрат та їх динаміку досить різноманітні за своїм змістом. В загальному, їх прийнято класифікувати на дві укрупнені групи, а саме: внутрішні та зовнішні. Такий поділ спричинений ступенем залежності від діяльності торговельного підприємства та рівнем суттєвості зв'язків.

Традиційно вивченню підлягає вплив на витрати обороту наступних чинників, як: зміна обсягу товарообороту; зміна структури товарообороту із розрізом за товарною структурою; зміна швидкості обороту товарів; зміна цін на товари; зміна тарифів та ставок на послуги; зміна продуктивності праці працівників; зміна стану та ефективності використання матеріально-технічної бази; зміна умов поставки продовольчих товарів; зміни в організаційній структурі Підприємства.

Одні, із вищезгаданих факторів спричиняють зростання витрат, інші, в свою чергу обумовлюють їх зниження.

До зовнішніх факторів, доцільно відносити просторово-географічне середовище – місце розташування суб'єкта в галузі торгівлі. Окрім того на важливому місці знаходяться економічні чинники, зокрема притаманні нашій економіці рівень та темпи інфляційних процесів. Суттєвість впливу притаманні і швидкоплинним змінам у податковому законодавстві, зокрема із набуттям чинності Податкового кодексу, адже види та ставки податкових платежів входять у склад витрат обороту. Значна залежність прослідковується від рівня тарифів на оплату комунальних послуг, транспортних організацій, а також від стану кредитно-розрахункової системи і платіжних дисциплін. Ринкові чинники теж є вагомим важелем впливу, серед них варто виділити: тип споживчого ринку; етап життєвого циклу товару; тип конкуренції яка йому притаманна тощо.

На ПП «Емілі-Трейд» до внутрішніх факторів, які обумовлюють величину операційних витрат належать: обсяг та структура товарообороту (у тому числі по товарним групам); ланковість товаропросування та вид

транспорту; стан та рівень основних засобів в експлуатації; забезпеченість власними оборотними коштами; рівень продуктивності праці.

Важливим узагальнюючим показником під час здійснення факторного аналізу витрат обертання ПП «Емілі-Трейд» виступає витратомісткість, важливість впливу якої важко переоцінити (додаток П10).

Доречно зробити акцент на негативній тенденції щодо її значного зростання у 2021-2022 рр. в розрахунку на 1 грн. товарів. Це вимагає проведення детальнішого факторного аналізу, вихідна факторна модель оцінки операційних витрат ПП «Емілі-Трейд» узагальнена в додатку П11.

Наведені в додатку П11 показники дозволяють оцінити економічну ефективність операційних витрат досліджуваного торговельного підприємства. Проте варто зазначити, що зміна витратовіддачі може відбуватися під впливом різних часткових факторів, тому про підвищення ефективності поточних витрат можна робити висновок лише за умов, якщо покращення показників відбувалося головним чином, за рахунок зниження рівня операційних витрат при одночасному покращенні їх структури.

Загальна зміна витратовіддачі у 2022 році порівняно з 2021 роком становить:

$$\Delta B = B_1 - B_0 = 1,011 - 1,027 = -0,016 \text{ тис. грн.}$$

Проведемо оцінку впливу кожного із наведених в табл. 3.8 часткового показника на зміну узагальнюючого, тобто рівень витратовіддачі за валовим прибутком:

$$B_0 = \frac{ВП_0}{ВО_0} = \frac{10942,0}{10653,0} = 1,027 \text{ тис. грн.} \quad B^I = \frac{ВП_1}{ВО_0} = \frac{10390,0}{10653,0} = 0,975 \text{ тис. грн.}$$

$$B_1 = \frac{ВП_1}{ВО_1} = \frac{10390,0}{10273,0} = 1,011 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta B(ВП) = B^I - B_0 = 0,975 - 1,027 = -0,052 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta B(ВО) = B_1 - B^I = 1,011 - 0,975 = 0,036 \text{ тис. грн.}$$

Доцільним є здійснення перевірки на основі узагальнення часткових факторних впливів показників:

$$\Delta B = \Delta B(ВП) + \Delta B(ВО) = -0,052 + 0,036 = -0,016 \text{ тис. грн.}$$

Отже, на ПП «Емілі-Трейд» у 2022 році порівняно з 2021 роком відбувся процес зниження витратовіддачі за валовим прибутком на 0,016 тис. грн. з

однієї гривні товарів. Це було обумовлене зменшенням валового прибутку підприємства на 0,052 тис. грн. з 1 грн. вартості реалізації товарів та зростанням операційних витрат на 0,036 тис. грн. з 1 грн. їх купівельної вартості. Результати оцінки рівня витратовіддачі та її тенденцій сприяють коректуванню асортименту та цінової політики торговельного підприємства. Адже вона тісно пов'язана з економічним обґрунтуванням торговельних націнок та знижок.

Вищенаведена методика детермінованого факторного аналізу витрат операційної діяльності дає можливість оперативно і без важких математичних обчислень дослідити доцільність витрат та визначити шляхи із зменшення на мікрорівні.

3.2. Удосконалення обліку витрат операційної діяльності в системі управління підприємством

Для прийняття рішень одним з основних показників, що характеризують діяльність торговельного підприємства, є обсяг витрат операційної діяльності. Високий рівень конкуренції та пошук резервів підвищення рентабельності підприємства потребують інформації про реальний рівень операційних витрат, про раціональність використання наявних ресурсів в системі управління витратами торговельного підприємства.

Класифікація витрат операційної діяльності торговельного підприємства «Емілі-Трейд» представлена на рис. 3.1.

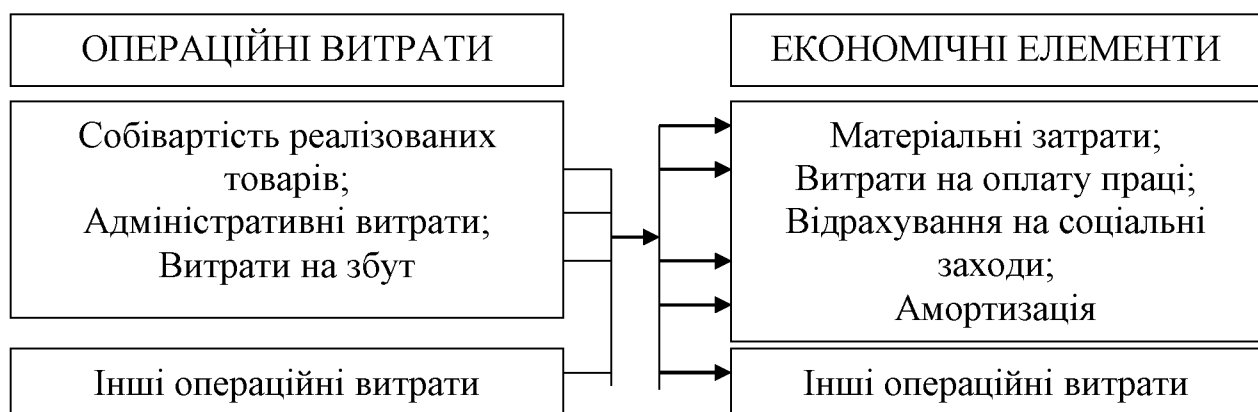


Рис. 3.1. Класифікація витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд»

ПП «Емілі-Трейд» облік витрат веде на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Для обліку витрат операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд» використовує рахунки: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

ПП «Емілі-Трейд» здійснює торговельну діяльність, а отже використовує субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів». За дебетом субрахунку 902 відображають фактичну собівартість реалізованих товарів, яка визначається відповідно П(С)БО 9 «Запаси» [41], за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізованих товарів представлена у додатку Р1.

Собівартість реалізованих товарів відображається окремою статтею (р. 2050) у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

За методикою формування витрат підприємств, адміністративні витрати виділені у самостійну групу. За П(С)БО 16 «Витрати» «Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства», а саме [25]: загальні корпоративні витрати (організаційні, витрати на проведення річних зборів, представницькі та ін.); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, на телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до собівартості реалізованих товарів); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

На жаль, визначення у П(С)БО 16 «Адміністративних витрат» доволі нечітке і не дозволяє у низці випадків прямо віднести їх елементи до витрат,

наведених у даному стандарті. Є окремі неточності в структурі адміністративних витрат, що наведена в рекомендаціях Є. Котляріва та Ю. Іванової. Так, неправомірним, з нашої точки зору, є віднесення до адміністративних витрат витрати на організацію прийомів, презентацій та свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями. Такі витрати доцільно включати до складу витрат на збут, оскільки вони пов'язані з реалізацією продукції. Тим більше що автори рекомендацій самі із цим твердженням погодилися, про що свідчить зміст пункту 6 розділу 13 структури «витрат на збут» [72].

Слід також висловити сумнів щодо віднесення до адміністративних витрат – витрат, пов'язаних із врегулюванням спорів у судових органах. Витрати на врегулювання спорів у судових органах включають, крім сплати державного мита, ще й штрафні санкції, які узагальнюються на окремому рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», тому варто було б згадати в рекомендаціях про такі втрати у складі інших операційних.

Адміністративні витрати до собівартості реалізації не включаються і відносяться на результати діяльності підприємства. Ці витрати без розподілу списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в тому звітному періоді, в якому вони були визнані, а визнаються вони тоді, коли були понесені. Це в свою чергу означає, що на кінець звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» залишку не матиме.

Адміністративні витрати відображаються в обліку ПП «Емілі-Трейд» на підставі документів: відомостей нарахування амортизації, рахунково-платіжних відомостей, авансових звітів, актів виконаних робіт та надання послуг, видаткових касових ордерів, накладних, рахунків, довідок бухгалтерії, розрахунків бухгалтерії.

Аналітичний облік по рахунку 92 «Адміністративні витрати» ведеться за статтями витрат. Типова кореспонденція з обліку адміністративних витрат ПП «Емілі-Трейд» наведена у додатку Р2

Адміністративні витрати відображається окремою статтею (р. 2130) у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

З метою забезпечення одержання необхідної детальнішої інформації менеджерами та засновниками ПП «Емілі-Трейд» щодо структури і витрат, на наш погляд, облік на рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Дана пропозиція дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного й ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

Крім цього, на субрахунку 921 «Загальноуправлінські витрати» доцільно виділити аналітичні рахунки: 9211 «Загальноуправлінські витрати валові», 9212 «Загальноуправлінські витрати невалові». Наявність вказаних аналітичних рахунків дасть змогу, як ми вважаємо, значно зблизити бухгалтерський та податковий облік даного виду витрат.

Другою важливою складовою витрат операційної діяльності підприємства є витрати на збут. Витрати на збут – продукції, послуг, товарів – формують окрему статтю звітності про фінансові результати, а це означає, що у бухгалтерському обліку необхідно передбачити відокремлене узагальнення цих витрат.

До витрат на збут, зокрема, належать: витрати пакувальних матеріалів і тари; витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; витрати на відрядження працівників відділу збуту; витрати на операційну оренду, страхування, амортизацію, ремонт і утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом послуг; витрати на рекламу і дослідження ринку; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, що використовуються для забезпечення збуту продукції.

Синтетичний облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 з аналогічною назвою. З метою забезпечення більшої аналітичності обліку такого роду витрат залишається актуальною пропозиція М.С. Пушкара про доцільність двох субрахунків: «Комерційні витрати» і «Витрати на маркетинг» [73, с. 67]. Наступною пропозицією щодо вдосконалення обліку витрат на збут на ПП «Емілі-Трейд» є пропозиція доцільності здійснення обліку в розрізі двох

субрахунків: 931 «Витрати на збут валові» і 932 «Витрати на збут невалові» до рахунка 93. Ведення обліку витрат на збут на двох названих субрахунках забезпечить значне зближення бухгалтерського та податкового обліку.

Загальний підсумок на рахунку 93 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми №2 (р. 2150) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), а дані субрахунку 931 – декларації про прибуток підприємства.

Аналітичний облік по рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться за статтями витрат. Типова кореспонденція з обліку витрат на збут ПП «Емілі-Трейд» наведена у додатку РЗ.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні, як вже зазначалося раніше, привело до докорінних змін в суті економічного терміну «витрати». Якщо раніше низка витрат покривалася за рахунок залишкового прибутку та фондів економічного стимулювання, тобто не впливали на прибуток до оподаткування, то за П(С)БО 16 «Витрати» більшість з них зменшують його величини. Основна частина таких витрат нині відноситься до інших операційних. Останні є витратами періоду, які в собівартість реалізованих товарів не включаються, а списуються щомісячно на зменшення фінансового результату від операційної діяльності.

В процесі управління витратами іншої операційної діяльності спостерігається тісний взаємозв'язок обліку, аналізу та контролю, при цьому не існує єдиної точки зору про особливості розмежування цих елементів управління. Окремі вчені [74, 75] наполягають на неможливості виконання контрольних функцій за допомогою бухгалтерського обліку. Інші дослідники [76, 77, 78] схиляються до думки, що ведення облікового процесу дозволяє відображати господарські операції, своєчасно отримувати про них достовірну інформацію і при цьому реалізовувати функції контролю. Вважаємо, що думка, яка заперечує контрольні функції бухгалтерського обліку, занижують його роль в процесі їх здійснення керуючою підсистемою. Бухгалтерська служба визнається однією зі складових частин загальної системи управління. Її працівники, поряд з функцією обліку, виконують такі управлінські функції, як:

планування, аналіз і контроль. Отже, бухгалтерський облік, аналіз та контроль нерозривно пов'язані між собою і розділяти їх вельми важко.

Систему управління витратами іншої операційної діяльності доцільно розглядати в розрізі підсистеми, яка управляє та підсистеми, якою управляють (тобто об'єкт управління). До основних функцій управління витратами іншої операційної діяльності слід відносити: планування, організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання (мотивація), облік, аналіз і контроль. Виходячи із проведеного дослідження пропонуємо наступний процес управління витратами іншої операційної діяльності для ПП «Емілі-Трейд» (додаток Р4).

Взаємодія між такими об'єктами бухгалтерського обліку як витрати іншої операційної діяльності з іншими об'єктами проявляється в обліковому процесі, який включає етапи спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію та узагальнення облікової інформації у єдиному грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік, як один із елементів системи управління витратами іншої операційної діяльності повинен виконувати інформаційну, оціночну, контрольну, аналітичну та управлінську функції. Вплив складових облікового процесу та його функцій на об'єкт бухгалтерського обліку - витрати іншої операційної діяльності представлено у додатку Р5.

Вимірювання витрат іншої операційної діяльності - це їх вартісне облікове відображення в єдиному грошовому вимірнику за допомогою таких елементів методу бухгалтерського обліку, як оцінка та калькуляція. Однією зі складових облікового процесу є реєстрація, яка полягає у фіксації даних про витрати іншої операційної діяльності в часі та просторі на підставі результатів спостереження, вимірювання та здійснюється на основі записів у первинних документах. Облікова інформація щодо витрат іншої операційної діяльності, яка своєчасно та в повному обсязі зареєстрована підлягає систематизації (відображенню на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах). Інформацію про витрати іншої операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд», яка формується на рахунках бухгалтерського обліку узагальнено у додатку Р6.

Неспроможність обліку, аналізу і контролю забезпечити повну і достовірну інформацію по витратам іншої операційної діяльності для потреб

управління ПП «Емілі-Трейд» зумовили розгляд процесу управління в розрізі підсистеми, яка управляє (керівники підприємства) та підсистеми, якою управляють (об'єкт управління - витрати іншої операційної діяльності), визначивши при цьому його складові елементи та функції. Це дозволило з'ясувати роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління витратами іншої операційної діяльності. Уточнення змісту, послідовності застосування етапів облікового процесу та функцій обліку дозволили визначити їх вплив на витрати іншої операційної діяльності, як об'єкта бухгалтерського обліку.

Висновки за розділом 3

Дослідження системи економічного аналізу витрат операційної діяльності торговельного підприємства дає підстави зробити наступні висновки:

Важливою передумовою якісного управління доцільністю здійснення витрат є своєчасне виявлення потенційних можливостей зменшення рівня витрат операційної діяльності на базі об'єктивного загального та факторного аналізу з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Проведений факторний наліз засвідчив, що на ПП «Емілі-Трейд» у 2022 році відбувся процес зниження витратовіддачі за валовим прибутком на 16 гривень з однієї гривні товарів. Це було обумовлене зменшенням валового прибутку підприємства на 52 гривні з 1 гривні вартості реалізації товарів та зростанням операційних витрат на 36 гривень з 1 гривні їх купівельної вартості. Результати оцінки рівня витратовіддачі та її тенденцій сприяють коректуванню асортименту та цінової політики ПП «Емілі-Трейд». Адже вона тісно пов'язана з економічним обґрунтуванням торговельних націнок та знижок.

Обґрунтована методика детермінованого факторного аналізу витрат операційної діяльності дає можливість оперативно і без важких математичних обчислень дослідити доцільність витрат та визначити шляхи із зменшення на мікрорівні.

Також доцільно було б на ПП «Емілі-Трейд» ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилені контрольні функції за витратами операційної діяльності, формуванням та розподілом прибутків, достовірністю фінансової звітності, а також за залученням додаткового капіталу інвестицій.

ВИСНОВКИ

Результатом випускної кваліфікаційної роботи є теоретичне узагальнення та науково-практичні рекомендації щодо удосконалення обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності, спрямовані на зниження рівня операційних витрат та підвищення ефективності управління підприємства роздрібною торгівлі «Емілі-Трейд». Відповідно до поставленої мети та завдань дослідження можна сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Дослідження класичного розуміння витрат у економічній та бухгалтерській науці відбиває лише трансформаційний підхід до їх сутності, маючи ряд описаних нами недоліків цього підходу. На підставі аналізу підходів до трактування витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі було встановлено, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети

У той же час трансакційний характер економічних відносин розкриває нові грані цих витрат, пов'язані з економічною поведінкою людей та їх інституціональних груп, а також з мотивами, виходячи із яких формуються суб'єктивні оцінки елементів продуктивних сил, що їх віднесення у вартісному вираженні на продукт і визначає витрати підприємства. Таким чином, базуючись на працях інституціоналістів, ми вважаємо, що витратами є результат економічних відносин з організації діяльності, управління на підприємстві та координації його відносин із зовнішнім інституціональним середовищем, який виражається у оцінці вартості факторів, що використовуються для провадження його діяльності у конкретних часових проміжках та щодо яких у нього виникають права і обов'язки по відшкодуванню суб'єктивно визначених цін цих факторів. Запропонований підхід до розуміння витрат сприятиме більш чіткому розумінню важливості правильного їх відображення на підприємстві для цілей управління.

2. З'ясовано, що групування класифікаційних ознак витрат у порядку від загальніших до більш конкретних дозволить вибрати класифікацію залежно від розміру підприємства та його цілей, поставлених ним завдань, що в свою чергу створить можливість розкривати інформацію про витрати в обліку та звітності таким чином, як цього потребує конкретний суб'єкт господарювання. Нами запропонована загальна схема класифікації операційних витрат для ПП «Емілі-Трейд», що найповніше відображає та характеризує його основну діяльність.

3. В результаті дослідження нормативно-правового регулювання обліку витрат діяльності, нами виявлено, що бракує спеціальних законодавчих актів для ринку послуг. З іншого боку, простежується певна уніфікованість чинного законодавства, яке визначає основні засади ведення обліку витрат в усіх організаціях. Ринок товарів та послуг розвивається, що зумовлює збільшення діапазону та різноманітності здійснюваних господарських операцій, які потребують адекватного їх відображення в обліковій системі організації. Відтак, процедура обліку витрат набуває дедалі більше специфічних рис і потребує своєчасного нормативно-правового регулювання, зважаючи на євроінтеграційний поступ вітчизняної економіки.

Для покращення нормативно-правових актів України щодо обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства, на нашу думку, необхідно зробити такі кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком, аналізом і контролем витрат операційної діяльності з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;

- організувати та щоквартально оновлювати довідково-інформаційну базу підприємства з питань обліку, аналізу, контролю, оподаткування, в тому числі щодо операційних витрат і доходів;

- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку, аналізу та контролю, проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях.

4. На підставі досліджень діючого законодавства та поглядів учених-економістів було встановлено, що бухгалтерський облік спрямований на управління, а облікова політика є одним із елементів системи обліку, тому її необхідно розглядати у взаємозв'язку з управлінням. Доведено, що облікова політика ПП «Емілі-Трейд» повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – методичний, організаційний та технічний. Під час формування облікової політики для ПП «Емілі-Трейд» в частині організації бухгалтерського обліку витрат визначені складові елементи методичного аспекту для цілей фінансового та управлінського обліку.

Облікова політика витрат має важливе значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку витрат потрібні для визначення результатів діяльності підприємства та ухвалення ефективних управлінських рішень. У результаті дослідження встановлено складові елементи облікової політики в частині організації обліку витрат, інформацію про які необхідно зазначати в Наказі про облікову політику ПП «Емілі-Трейд».

5. Визначено, що на ПП «Емілі-Трейд» ведення обліку витрат операційної діяльності здійснюється за допомогою автоматизованої системи «BAS: Бухгалтерія 7.7» та відповідає вимогам діючого чинного законодавства, але йому бракує аналітичності та управлінського підходу.

З метою забезпечення одержання необхідної детальнішої інформації керівниками ПП «Емілі-Трейд» щодо структури витрат, на наш погляд, облік на рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 «Загальноуправлінські витрати» та 922 «Загальногосподарські витрати». Дана пропозиція дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного й ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

Крім цього, на субрахунку 921 «Загальноуправлінські витрати» доцільно виділити аналітичні рахунки: 9211 «Загальноуправлінські витрати валові», 9212 «Загальноуправлінські витрати невалові». Наявність вказаних аналітичних рахунків дасть змогу, як ми вважаємо, значно зблизити бухгалтерський та податковий облік даного виду витрат.

З метою забезпечення більшої аналітичності обліку витрат на збут актуальною є пропозиція щодо доцільності введення двох субрахунків: «Комерційні витрати» і «Витрати на маркетинг». Водночас з метою вдосконалення обліку витрат на збут на ПП «Емілі-Трейд» є пропозиція доцільності здійснення обліку в розрізі двох субрахунків: 931 «Витрати на збут валові» і 932 «Витрати на збут невалові» до рахунка 93.

6. Існуюча методика облікового відображення витрат іншої операційної діяльності ПП «Емілі-Трейд» має недоліки, що впливають на прийняття управлінського рішення, через відсутність деталізованої інформації про окремі статті витрат, які мають місце на торговельному підприємстві, а також складність її збирання, систематизації та узагальнення. Неспроможність обліку, аналізу і контролю забезпечити повну і достовірну інформацію по витратам іншої операційної діяльності для потреб управління ПП «Емілі-Трейд» зумовили розгляд процесу управління в розрізі підсистеми, яка управляє та підсистеми, якою управляють, визначивши при цьому його складові елементи та функції. Це дозволило з'ясувати роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління витратами іншої операційної діяльності. Уточнення змісту, послідовності застосування етапів облікового процесу та функцій обліку дозволили визначити їх вплив на витрати іншої операційної діяльності, як об'єкта бухгалтерського обліку.

7. Обліковий процес на ПП «Емілі-Трейд» запропоновано автоматизувати в середовищі більш новішого програмного продукту «BAS: Бухгалтерія», зокрема запропоновано перехід із версії 7.7 на версію 8.3, що сприятиме більш ефективній побудові облікового циклу, покращить підвищення ефективності системи управління операційними витратами досліджуваного торговельного підприємства, а впровадження конфігурації «Управління торгівлею» в цілому забезпечить комплексність та дієвість комерційної діяльності на ринку.

8. Доведено, що для проведення аналізу операційних витрат необхідно побудувати організаційно-інформаційну модель, що являє собою стислу характеристику суб'єктів, об'єктів, мети і завдань аналізу, системи аналітичних показників, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу. Нами удосконалено

організаційно-інформаційну модель аналізу операційних витрат торговельного підприємства «Емілі-Трейд», яка складається з восьми взаємопов'язаних блоків: інформаційного забезпечення; організації процесу планування; організації контролю; прийняття рішень; стимулювання (мотивації), організації регулювання і аналітичного блоку.

9. Важливою передумовою якісного управління доцільністю здійснення витрат є своєчасне виявлення потенційних можливостей зменшення рівня витрат операційної діяльності на базі об'єктивного загального та факторного аналізу з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Проведений факторний аналіз засвідчив, що на ПП «Емілі-Трейд» у 2022 році відбувся процес зниження витратовіддачі за валовим прибутком на 16 гривень з однієї гривні товарів. Це було обумовлене зменшенням валового прибутку підприємства на 52 гривні з 1 гривні вартості реалізації товарів та зростанням операційних витрат на 36 гривень з 1 гривні їх купівельної вартості. Результати оцінки рівня витратовіддачі та її тенденцій сприяють коректуванню асортименту та цінової політики ПП «Емілі-Трейд». Адже вона тісно пов'язана з економічним обґрунтуванням торговельних націнок та знижок.

Запропонована методика детермінованого факторного аналізу витрат операційної діяльності дає можливість оперативно і без важких математичних обчислень дослідити доцільність витрат та визначити шляхи із зменшення на мікрорівні.