

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДОНЕЦЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ГАВРИЛЕЦЬ ОЛЕКСАНДРА ВІТАЛІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку,
аналізу і аудиту
д.е.н., проф. Іонін Є.Є.
«___» _____ 20__р.

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (ОПЕРАЦІЙНОЇ)
ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ЇХ
ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування
ОП «Облік і оподаткування»

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
доцент кафедри обліку,
аналізу і аудиту, к.е.н., доцент
Поліщук О. Т.

Оцінка: _____ / _____ /

_____ бали / за шкалою ЄКТС / за національною
шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2024

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ.....	5
ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ (ОПЕРАЦІЙНОЇ) ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	11
1.1 Генезис поняття витрат основної (операційної) діяльності та їх вплив на ефективність управління суб'єктом господарювання	11
1.2 Нормативно-інформаційне забезпечення обліку та контролю операційних витрат.....	25
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ВІТЧИЗНЯНИХ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	35
2.1 Витрати основної (операційної) діяльності як складова облікової політики торговельного підприємства.....	35
2.2 Визнання та документування операційних витрат підприємствами торгівлі	42
2.3 Витрати основної (операційної) діяльності в системі фінансового обліку	50
2.4 Організація управлінського обліку витрат основної (операційної) діяльності.....	57
2.5 Облік витрат операційної діяльності за міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності.....	63
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЯК СКЛADOVA УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	70
3.1 Організаційно-методичні аспекти системи контролю витрат основної (операційної) діяльності.....	70
3.2 Узагальнення та реалізація результатів контролю операційних витрат сучасних торговельних підприємств	76
3.3 Сучасні інформаційні технології в обліку та контролі витрат.....	85
ВИСНОВКИ.....	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ	112

АНОТАЦІЯ

Гаврилець О.В. Управління витратами основної діяльності (операційної) торговельного підприємства та напрями оптимізації їх обліку та контролю. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний імені Василя Стуса. Вінниця, 2024.

Результатами написання магістерської роботи стали розроблені методичні підходи щодо удосконалення організації обліку і внутрішнього контролю витрат основної (операційної) діяльності вітчизняного торговельного підприємства, у тому числі в умовах дії воєнного стану в Україні. Практичні результати полягають у розроблених пропозиціях щодо коригування Наказу про облікову політику торговельного підприємства з урахуванням внесення змін в умовах дії воєнного стану в Україні; поглиблення аналітики щодо інших витрат операційної діяльності для відображення додаткових витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій; первинні документи для відображення витрат в рамках релокації бізнесу; калькуляційний лист витрат на релокацію бізнесу, у тому числі при переміщенні працівників тощо.

Ключові слова: основна (операційна) діяльність, торговельні підприємства, витрати, облік, внутрішній контроль, автоматизація.

Табл. 15. Рис. 36. Бібліограф.: 79 найм.

SUMMARY

Gavrylets O.V. Management of the costs of the main activity (operational) of a commercial enterprise and directions of optimizing their accounting and control. Specialty 071 Accounting and taxation. Educational program "Accounting and taxation". Donetsk National University named after Vasyl Stus. Vinnytsia, 2024.

The results of writing the master's thesis were the development of methodological approaches to improving the organization of accounting and internal control of the costs of the main (operational) activity of a domestic commercial enterprise, including under martial law in Ukraine. The practical results consist in the developed proposals for adjusting the Order on the accounting policy of a commercial enterprise taking into account the changes made under martial law in Ukraine; deepening the analytics of other operating expenses to reflect additional costs incurred by Ukrainian commercial enterprises as a result of military actions; □primary documents for reflecting costs within the framework of business relocation; cost calculation sheet for business relocation when moving employees, etc.

Keywords: main (operational) activity, trading enterprises, costs, accounting, internal control, automation.

Table 15. Fig. 36. Bibliographer: 79 names.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ВГК- Внутрішньогосподарський контроль

ЗУ- Закон України

ІТ – Інформаційні технології

КМУ- Кабінет Міністрів України

МВО – Матеріально-відповідальна особа

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

МФУ – Міністерство фінансів України

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ОПП – Облікова політика підприємства

ПКУ – Податковий кодекс України

СВА - Система внутрішнього аудиту

СВК – Система внутрішнього контролю

СПД - Суб'єкт підприємницької діяльності

ТЗВ – Транспортно-заготівельні витрати

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах ринкової економіки для будь-якого підприємства, у тому числі торгівельного, необхідним є раціональне управління його ресурсами та господарськими процесами. У загальному випадку основна мета суб'єкта господарювання - збільшення прибутку, оскільки саме прибуток є основним джерелом фінансування діяльності підприємства. У формуванні прибутку приймають участь витрати, у першу чергу витрати основної (операційної) діяльності, зменшуючи доходи і тим самим знижуючи величину фінансового результату. Таким чином, управління витратами є одним із суттєвих завдань менеджменту підприємства, яке вимагає детального обліку та контролю цих витрат.

Для прийняття управлінських рішень щодо формування витрат підприємства необхідна інформація, адекватна потребам осіб, які приймають відповідні рішення. У торгівлі можливості обліку та контролю витрат основної (операційної) діяльності за різними ознаками більш обмежені, ніж у інших галузях економіки, але торгівельні підприємства також потребують інформації для прийняття управлінських рішень на основі відповідних даних. Водночас питання організації та ведення детального обліку витрат основної (операційної) діяльності на підприємствах торгівлі, у тому числі з урахуванням впливу військових дій на території України, не повністю розроблені, що й визначило вибір теми роботи та основні напрямки дослідження.

Метою написання магістерської роботи є вдосконалення теоретичних положень, методичних засад та практичних рекомендацій щодо обліку та контролю витрат основної діяльності (операційної) торгівельного підприємства.

Відповідно до метою дослідження поставлені такі **завдання:**

- дослідити генезис поняття витрат основної (операційної) діяльності та їх вплив на ефективність управління суб'єктом господарювання;
- проаналізувати нормативно-інформаційне забезпечення обліку та контролю операційних витрат;

- розглянути витрати основної (операційної) діяльності як складову облікової політики торговельного підприємства;
- уточнити порядок визнання та документування операційних витрат підприємствами торгівлі;
- визначити порядок відображення витрат основної (операційної) діяльності в системі фінансового обліку;
- дослідити організацію управлінського обліку витрат основної (операційної) діяльності;
- розглянути організацію обліку витрат операційної діяльності за міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності;
- визначити організаційно-методичні аспекти системи внутрішнього контролю (аудиту) витрат основної (операційної) діяльності;
- узагальнити результати здійснення внутрішнього контролю (аудиту) операційних витрат сучасних торговельних підприємств;
- проаналізувати застосування сучасних інформаційних технологій в обліку та контролі основної (операційної) діяльності.

Об'єктом дослідження виступають витрати основної (операційної) діяльності вітчизняного торговельного підприємства, **предметом** дослідження – оптимізація обліку та контролю витрат основної торговельного підприємства в рамках їх управління.

Під час написання роботи були використані такі **методи дослідження**: спостереження, порівняльний та логічний аналіз, угруповання, дедукції та індукції, системного підходу до оцінки економічних явищ, факторного аналізу, збирання облікової і статистичної інформації та ін.

Інформаційною базою дослідження послужили положення з теорії та методології фінансового, управлінського обліку і контролю, представлені у працях вітчизняних та зарубіжних авторів, національні та міжнародні стандарти обліку і фінансової звітності, вітчизняні нормативні акти в галузі бухгалтерського обліку, статистичні матеріали, інформація, одержана в рамках облікової системи базового підприємства тощо.

Теоретичне значення одержаних результатів полягає у розробці конкретних підходів щодо удосконалення обліку та внутрішнього контролю (аудиту) витрат основної (операційної) діяльності торговельного підприємства, а саме:

- вдосконалено поняття операційної діяльності торговельних підприємств, обґрунтована доцільність використання терміну «торговельні витрати»;
- здійснено виокремлення витрат обігу і витрат на товарозабезпечення;
- доповнено класифікацію торговельних витрат за ознакою впливу військових дій на території України та подолання їх негативних наслідків;
- визначено документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій;
- побудована модель первинного документообігу операційних (торговельних) витрат;
- визначені особливості відображення в обліку логістичних витрат в умовах військових дій;
- сформована організаційна модель управлінського обліку за процесами підприємств торгівлі;
- визначений порядок формування та використання резерву для відшкодування витрат на релокацію бізнесу (в межах України);
- побудована організаційна структура апарату внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах;
- розроблена методика оцінки ефективності здійснення операційних витрат торговельних підприємств;
- визначений перелік можливих ризиків, спричинених військовими діями, та заходи їх подолання у розрізі операційних витрат торговельних підприємств;
- сформовані критерії вибору раціональної системи автоматизації обліку і контролю на торговельних підприємствах.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо оптимізації систем обліку та внутрішньогосподарського контролю (аудиту) на ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця», зокрема:

- зміни, які зміни необхідно внести до Положення про облікову політику ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» в умовах військових дій.;

- тест експертної оцінки Положення про облікову політику ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»;

- Акт приймання-передачі матеріальних цінностей (в рамках релокації бізнесу) та оперограма його руху;

- приклад бухгалтерської довідки для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням працівників (в рамках релокації бізнесу);

- поглиблення аналітики по субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» для відображення додаткових операційних витрат, які несуть українські торгівельні підприємства внаслідок військових дій;

- управлінський реєстр обліку торгівельних витрат бізнес-процесів постачання та зберігання;

- калькуляційний лист витрат на релокацію бізнесу, у тому числі на переміщення працівників (в межах України);

- документ «Політика внутрішнього аудиту»;

- документ «Політика управління ризиками»;

- стандарт внутрішнього аудиту «Виконання аудиторських процедур та документування перевірки»;

- тест оцінки системи внутрішнього контролю ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця»;

- Положення «Про службу внутрішнього аудиту»;

-робочі документи внутрішнього аудитора (перевірка правильності визначення та списання собівартості реалізованих товарів; правильності нарахування та відображення в обліку амортизації за основними засобами).

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження оприлюднено при написанні:

– статті на тему «Організація обліку витрат основної (операційної) діяльності торгівельного підприємства». Опублікована в електронному науково-

практичному журналі «Інфраструктура ринку» у випуску 30 вересня 2024 року, на сторінці 69.

Положення, які виносяться на захист. Наукова новизна полягає в розробці конкретних методичних підходів щодо удосконалення обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат основної (операційної) діяльності вітчизняних торговельних підприємств, зокрема:

- анкети експертної оцінки наказу про облікову політику вітчизняного торговельного підприємства;
- тесту оцінки системи внутрішнього контролю торгівельного підприємства;
- робочих документів внутрішнього аудитора (перевірка правильності визначення та списання собівартості реалізованих товарів; правильності нарахування та відображення в обліку амортизації за основними засобами);
- управлінського реєстру обліку торгівельних витрат бізнес-процесу постачання.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних посилань та додатків. Основний зміст роботи викладено на 101 сторінці друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць, 36 рисунків та 13 додатків. Список використаних джерел складається із 79 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ (ОПЕРАЦІЙНОЇ) ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Генезис поняття витрат основної (операційної) діяльності та їх вплив на ефективність управління суб'єктом господарювання

Торгівля в Україні є однією з найрозвиненіших галузей економічної діяльності, так як саме торговельній діяльності притаманний швидкий оборот вкладених коштів. Основна мета діяльності торговельних підприємств (як і інших СПД) - отримання прибутку, кількісна величина якого зумовлює можливість їх розвитку та істотно залежить від розміру понесених витрат.

У зв'язку з цим обґрунтування розміру витрат торговельних підприємств та порядку їх формування для потреб управління є завжди актуальним. Разом з тим, під час повномасштабного вторгнення торгівля зазнає чималих збитків, оскільки є сполучною ланкою між виробником та покупцем. Знищення підприємств або обмеження виробництва змушує шукати нових постачальників, а через масове переселення та обмежений бюджет покупців - звужувати асортимент. Крім того, торговельні підприємства треба забезпечити вчасною доставкою товарів, але, через руйнування доріг та високу ціну на паливо це доволі складно зробити [1, с.15]. Однак, якби цей бізнес в умовах повномасштабного вторгнення перестав функціонувати, то це б призвело до гуманітарної катастрофи. Отже, незважаючи на небезпеку, провідні торговельні мережі України продовжили працювати та відкривати нові торговельні точки там, де вони вкрай потрібні.

Взаємозв'язок умов фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств з кінцевим результатом цієї діяльності безперечний, і навіть в сучасних надскладних умовах виникає потреба у підвищенні ефективності існуючого бізнесу. Якщо попит характеризує стан ринку, тобто є зовнішнім по

відношенню до підприємства торгівлі критерієм, то витрати – це внутрішня, керована величина. Для будь-кого підприємства, в тому числі і для торговельного, основною перешкодою для збільшення розміру одержаного прибутку є рівень витрат на продаж та попит на товари. У зв'язку з тим, що від обсягу понесених витрат залежить ціна товарів, то можна зробити висновок про те, що показник витрат опосередковано впливає і на співвідношення попиту та пропозиції. Виходячи з цього витрати є основним компонентом досягнення кінцевої мети бізнес-структури, якою є отримання прибутку, тобто ефективність діяльності [2].

Досліджуючи сутність термінів «витрати» або «затрати» (який також часто використовується), робимо висновок, що, на перший погляд, ці терміни ідентичні, але разом з тим їх сутність дещо відрізняється в залежності від сфери застосування. Так, термін «витрати» в основному використовується в податковому та фінансовому обліку а термін «затрати» - в управлінському.

З історичної точки зору перші визначення сутності цих категорій з'явилися ще у період античної філософії. Навіть при відсутності чіткого визначення категорії витрат у ці часи, античні автори акцентували увагу на взаємозв'язку доходів та витрат особистих господарств. Так, наприклад, філософ Ксенофонт зазначав, що перевищення витрат над доходами в господарстві є причиною дефіциту, а Аристотель наголошував на рівноцінності речей, що підлягають обміну, тобто продавець повинен отримати від покупця, як мінімум, повне відшкодування своїх витрат від участі у такому обміні [3, с.56]. Мислитель Середньовіччя Хома Аквінський як автор доктрини «справедливої» ціни вважав, що продавець може продавати речі (товари) дорожче, ніж вони коштують самі по собі [4]. Більш конкретне визначення поняття «витрати», а саме «витрати виробництва» вперше з'являється тільки у 17 столітті у працях У. Петті, а у 18 столітті французький економіст Ф.Кене була заснував так звану «школу фізіократів», згідно з якою понесені витрати виробництва трактувалися як витрати капіталу на придбання засобів виробництва та робочу силу [3, с.65]. Також істотний внесок у дослідження категорії витрат зробили класики політичної економії – А. Сміт та Д. Рікардо. Вони переважно сходилися на думці,

що витрати - це вартість витрачених на виробництво товарів праці, а також вкладений капітал та земля. З точки зору представників неокласицизму (А.Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето) об'єктом формування витрат виступала фірма і саме з точки зору фірми і розглядався взаємозв'язок між обсягами виробництва та ціною товарів [5,с.45]. Представники неоінституціоналізму (Р.Коуз, Р. Нельсон, С. Вінтер) є розробниками вчення про трансакційні витрати, під якими розуміють як витрати експлуатації економічної системи – у широкому сенсі та як витрати, що виникають у процесі налагодження економічних зв'язків між учасниками ринкових відносин – у вузькому значенні [6].

Отже, загалом витрати - найбільш невизначений термін, який досить часто вживається у різних смислових значеннях. При цьому згідно українського законодавства у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 16 «Витрати» та під витратами розуміється «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу між власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [7;8]. Це означає, що сутність витрат розкривається не через їх економічну природу, а через як наслідки операцій, що відбуваються з активами та капіталом підприємства. У МСБО щодо визначення витрат використовується англійський термін «expenses», який можна вважати синонімом вітчизняного «витрати», що використовуються в НП(С)БО, оскільки при розробці НП(С)БО багато інформації було запозичено з МСБО. Вивчення інших нормативних джерел дозволило систематизувати ряд таких визначень щодо витрат (табл. 1.1).

Так, аналіз українського податкового законодавства показав, що ним передбачено лише поняття «витрати». У Цивільному та Господарському кодексах України роз'яснень щодо поняття «витрати» не наводиться, обмежуючись лише визначенням терміну «збитки», що у ст. 22 п. 2 Цивільного кодексу та у ст. 224 п.2 Господарського кодексу ототожнюється із втратами та певними витратами [12;13].

Таблиця 1.1– Визначення поняття «витрати» у нормативних джерелах

Джерело	Визначення
ПКУ [9, ст. 14.1.27]	Витрати – сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, понесених для здійснення господарської діяльності платника податків, у яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого має місце зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)
МСФЗ 15 [10]	Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку чи виснаження активів чи збільшення суми зобов'язань та резервів, виявляється у зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
GAAP [11]	Витрати - фактичні або передбачувані відтоки коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії

Джерело: складено автором на основі [9,10,11]

Момент визнання витрат для цілей в фінансовому обліку - у звітному періоді, незалежно від часу фактичної виплати коштів, іншої форми здійснення, але обов'язково відповідно до доходів. Момент визнання витрат з метою оподаткування відрізняється від бухгалтерського завершеністю, тобто, витрати визнаються за фактом завершення господарської операції у звітному періоді [9]. Нівелювання відмінностей у визнанні витрат з метою обліку та оподаткування можливо в рамках застосування МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [10], що дозволяє застосовувати для розрахунку виручки, що підлягає визнанню, метод «понесених витрат», тобто на основі оцінки таких показників, як використані ресурси, понесені витрати чи звіти про витрачений час. До речі, порівняно з НП(С)БО 8, у міжнародних стандартах застосовується тільки поняття витрат як еквівалент понесених бізнес-структурою збитків. При використанні методу «понесених витрат», будь-які витрати, які не мають прямого відношення до виконання постачальником зобов'язань за договором у вигляді передачі товарів або надання послуг, виключаються при оцінці ступеня завершення виконання зобов'язань за договором на певну дату. Також МСФЗ (IFRS) 15 накладає низку обмежень - зокрема, стандарт дозволяє враховувати лише «додаткові витрати», пов'язані із укладанням договору, тобто можуть бути

враховані тільки ті витрати, які не були б понесені, якщо б контракт (стосовно торгівлі – це договір купівлі-продажу), не було укладено [10].

До таких витрат, наприклад, відноситься бонус для персоналу, який залежить від обсягу проданих товарів кінцевому покупцю та підлягає виплаті співробітнику тільки в тому випадку, коли укладено договір (завершено покупку). Навпаки, поточні витрати, пов'язані з веденням бізнесу (наприклад, витрати на оплату праці торгово-операційного персоналу), не розглядаються, оскільки ці витрати були б понесені у будь-якому випадку, незалежно від того, чи було завершено конкретний договір купівлі-продажу товару або послуги. Після того як «додаткові витрати» виявлені, вони визнаються активом за умови, що будуть відшкодовані (як правило, шляхом отримання прибутку з продажу конкретного товару) [10].

Отже, виділення витрат в самостійну економічну категорію в процесі обміну товарами веде до порівняння витрат з доходами від реалізації та отримання оцінки результатів витраченої праці. На рис. 1.1 показані стадії процесу участі витрат, визначених для цілей обліку у формуванні фінансового результату діяльності торгівельних підприємств.

Так як предметом даного дослідження є саме витрати основної (операційної) підприємств торгівлі, вважаємо за необхідне розглянути різні інтерпретації та підходи до визначення поняття «основна (операційна) діяльність». При цьому торгівельна діяльність взагалі - це, на наш погляд, самостійний вид господарської діяльності бізнес-структур торгівлі, спрямований на реалізацію товарів, що здійснюють суб'єкти господарської діяльності (СГД) незалежно від форм власності за плату на професійних засадах.

У результаті аналізу нормативних джерел стає очевидним, що основна класифікація видів діяльності підприємств формується з урахуванням їхнього впливу на підсумковий комерційний результат, який вимірюється грошовим потоком, виручкою чи прибутком.

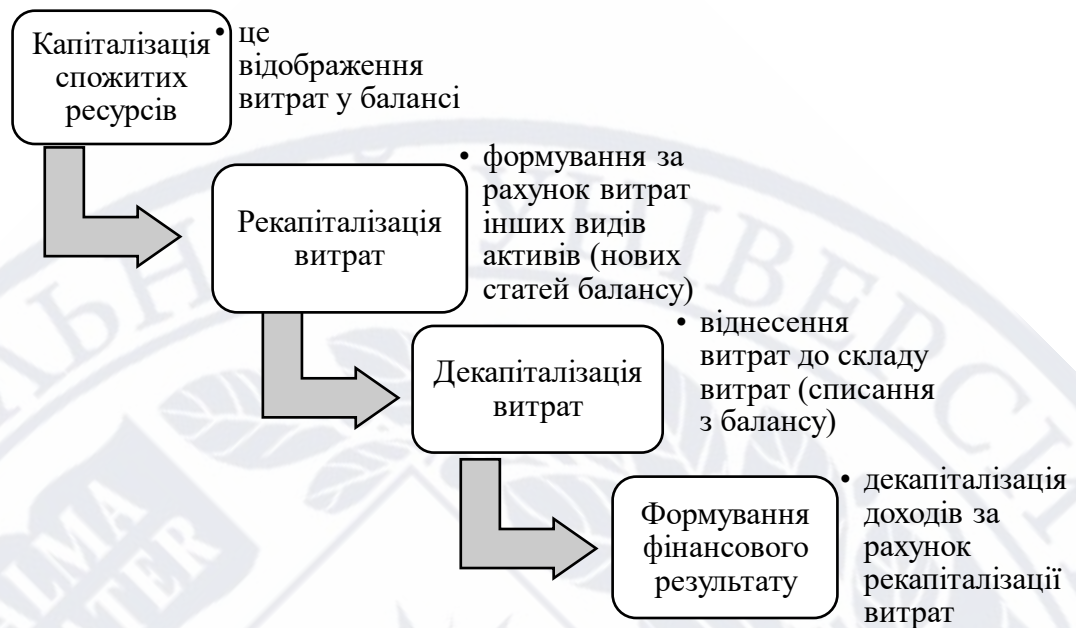


Рисунок 1.1– Стадії процесу участі витрат в формуванні фінансового результату торгівельних підприємств залежно від їх ідентифікації та відображення на рахунках

Джерело: складено автором самостійно

Яскравим підтвердженням цього є текст НП(С)БО 1 та МСФЗ IAS 7 «Звіт про рух грошових коштів», у яких наводиться інформація про три види діяльності компанії: операційна, фінансова та інвестиційна [7;14] (рис.1.2). У Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності наведені такі види діяльності як операційна, фінансова та інша [15]. При цьому термін «операційна діяльність» виділяється окремо від інших визначень. При проведенні аналогії МСФЗ IAS 7 з вітчизняним стандартом НП(С)БО 1 стає очевидною схожість трактування визначення: «операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою».

При цьому основна діяльність трактується як «операції, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [7].



Рисунок 1.2– Склад витрат звичайної діяльності згідно НП(С)БО 1

Джерело: складено автором на основі [7]

Отже, основна діяльність розглядається як складова операційної, тобто у подальшому будемо розглядати витрати, які виникають у процесі здійснення саме операційної діяльності підприємств торгівлі, а витрати основної діяльності вважати їх складовою частиною.

В НП(С)БО 16 склад і структура витрат регламентовані лише відповідно до виду діяльності підприємства без зазначення галузі господарювання, а, отже, чітке визначення витрат торгівельного підприємства відсутнє. Також у даному НП(С)БО зазначено, що «витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати» [7].

Для торгівельних підприємств торгівля – звичайний вид діяльності, що включає в себе широкий спектр процесів та дій, спрямованих на продаж товарів або послуг кінцевим споживачам через торгівельні точки, такі як супермаркети, магазини, крамниці, бази тощо (рис.1.3).

Це лише деякі з основних компонентів операційної діяльності в торгівлі, що можуть варіюватися залежно від конкретної сфери та формату торгівельного підприємства.

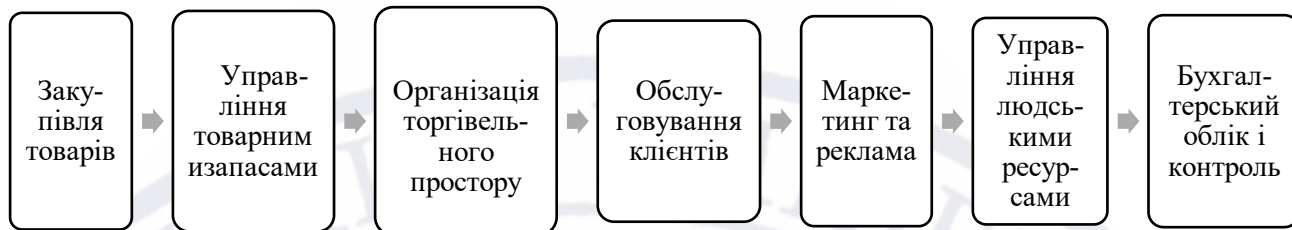


Рисунок 1.3– Складові операційної діяльності торговельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [16]

Відповідно, на кожному з цих етапів виникають витрати, які на торговельних підприємствах доцільно розглядати з точки зору Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності [15]. Крім того, інформаційною базою даного дослідження є виробниче підприємство, яке має мережу фірмових магазинів, тому необхідно приділити увагу особливостям здійснення операційної діяльності фірмової торгівлі. Так, ДСТУ 4303 чітко вказується на те, що фірмова торгівля є різновидом роздрібно торгівлі [17].

Разом з тим у фірмовій торгівлі, яка є структурним підрозділом виробничих підприємств, присутній лише продаж продукції власного виробництва, тобто відсутній процес купівлі товарів, отже, не виконується основна ознака роздрібно торгівлі. Виходячи із зазначеного вважаємо, що фірмова торгівля повинна відноситися до роздрібно лише за умови створення відокремленого СПД, яким укладено договір з товаровиробником на реалізацію певного виду продукції. В інших випадках, тобто якщо фірмовий магазин є структурним підрозділом виробничого підприємства, то реалізацію продукції таким магазином доцільно вважати різновидом каналу збуту товаровиробників. Таким чином, в нормативних актах повинно бути чітко прописано ці варіанти процесу реалізації, і, відповідно, порядок організації фірмової торгівлі, що безпосередньо впливає на методику обліку витрат, які виникають внаслідок такої діяльності. Зауважимо, що складовими компонентами діяльності фірмової торгівлі є зниження операційних витрат, так як збут готової продукції

здійснюється без посередників та мережі ріелтерів, що, в свою чергу, веде до зменшення сукупної величини товарних запасів і витрат, пов'язаних з їх обслуговуванням. Оптимальними такі канали розподілу є для підприємств, що виробляють швидкопсувну продукцію.

У Методичних рекомендаціях (п.2) зазначено, що «до складу витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів» [15]. При цьому витрати підприємств торгівлі визначаються як поточні і трактуються як «грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів» та класифікуються за такими групами: витрати операційної діяльності; витрати фінансової діяльності; інші витрати [15] (рис.1.4).

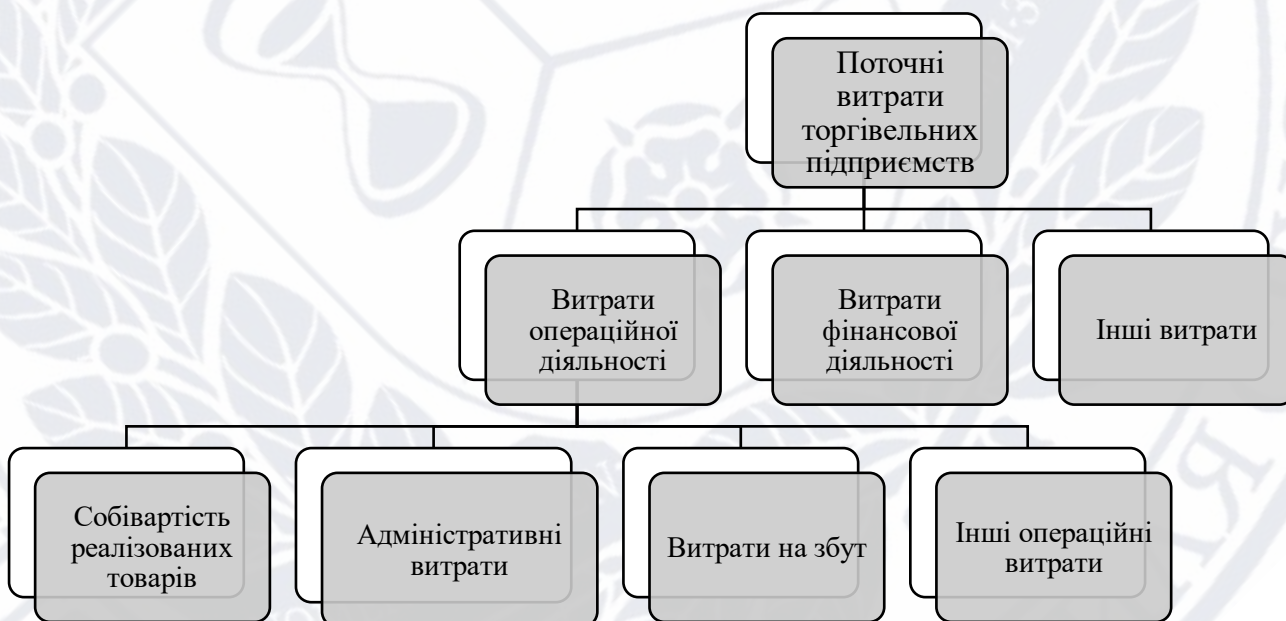


Рисунок 1.4 – Склад поточних витрат торговельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [7]

У п. 5 Методичних рекомендацій зазначається, що до складу поточних витрат підприємства торгівлі входять «витрати обігу – представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які

складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості» [15]. До складу витрат обігу включають операційні витрати, ТЗВ, які припадають на реалізовані товари та відсотки за кредит, що належать до витрат фінансової діяльності [15].

Собівартість реалізованих товарів - це первісна вартість товарів, що вибули, до складу якої входить собівартість реалізованих товарів, яка визначається відповідно до НП(С)БО 9 та відповідна сума ТЗВ [15]. Адміністративні витрати – це витрати торговельних підприємств, пов'язані з діяльністю апарату управління, а збутові – це собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача (тобто витрати обігу, за винятком адміністративних, інших операційних і фінансових витрат). Наочно це відображено на рис. 1.5.

Таким чином, законодавчо-нормативні акти виділяють наступні поняття витрат стосовно операційної діяльності торговельних підприємств: «операційні витрати», «поточні витрати», «витрати обігу», але ці тлумачення є не зовсім скоординованими.

Так, згідно із Методичними рекомендаціями, операційні витрати торговельних підприємств належать до складу поточних, а у складі поточних виділяють витрати обігу [15]. НП(С)БО 16 включає витрати обігу до складу витрат на збут (за винятком адміністративних, інших операційних і фінансових витрат), а у НП(С)БО 1 поняття витрат обігу як такого взагалі немає. Тому вважаємо за необхідне привести у відповідність поняття «операційні витрати» у законодавчо-нормативній площині з урахуванням особливостей торговельної діяльності.

Відповідно до результатів аналізу змісту складових операційних витрат торговельних підприємств вважаємо за доцільне використання терміну «торговельні витрати», який об'єднує всі групи витрат, що виникають під час придбання, зберігання і реалізації товарів та управління підприємством та які мають місце у процесі руху товарів від виробників до споживачів.

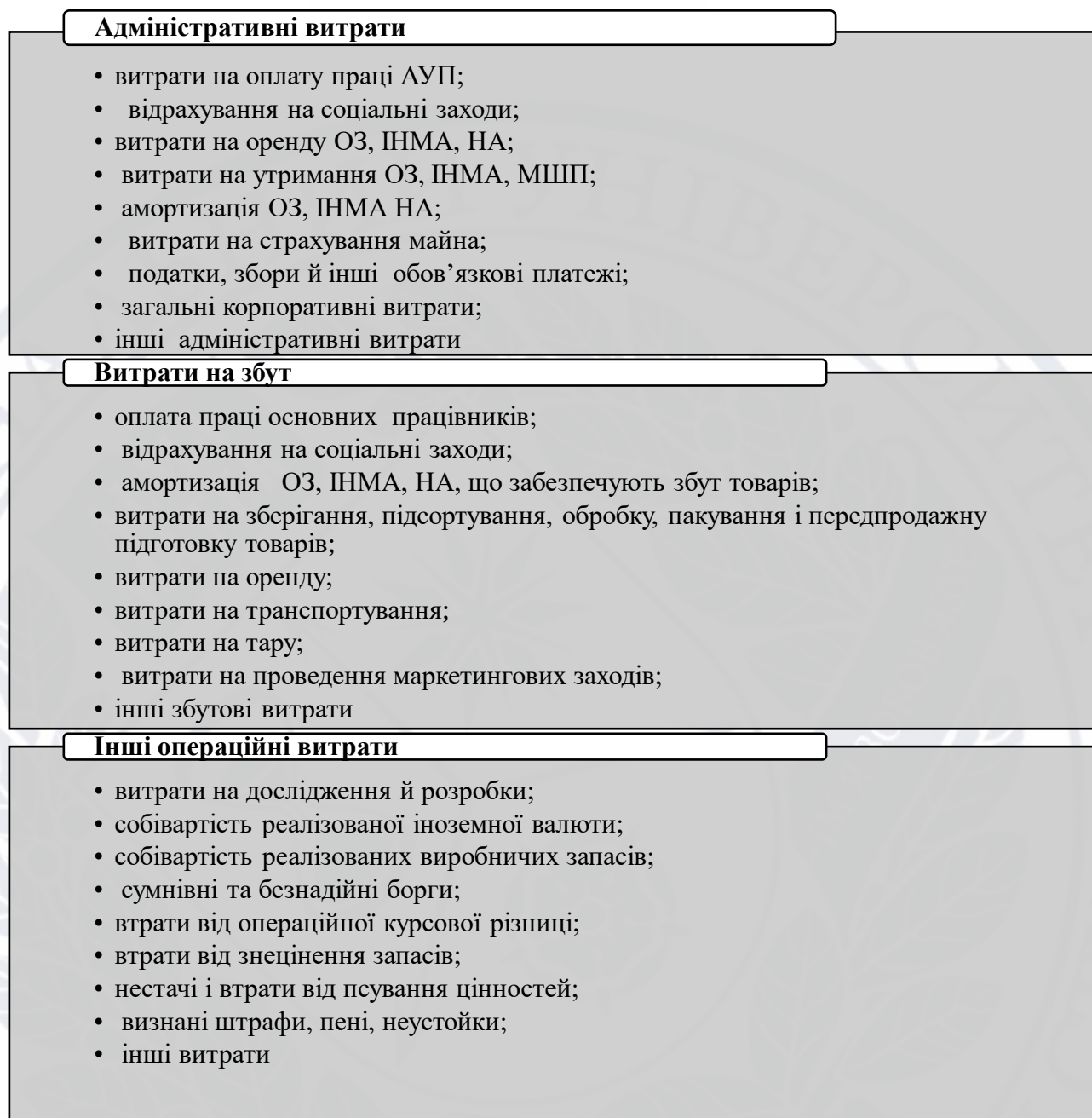


Рисунок 1.5 – Перелік елементів адміністративних, збутових та інших операційних витрат торгівельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [15]

До складу характеристик цих витрат можна включити наступні (рис.1.6).

Отже, з метою подальших досліджень у даній роботі будемо застосовувати термін «торгівельні витрати». Вважаємо, що правильний підхід до розуміння сутності операційних витрат торгівельної діяльності є передумовою пошуку шляхів удосконалення їх обліку та контролю.



Рисунок 1.6 – Характеристики торгівельних витрат

Джерело: складено автором самостійно

Для цілей ефективного управління торгівельними витратами на рівні підприємств і формування оптимальної системи обліку та контролю цих витрат, на нашу думку, доцільно здійснити їх розподіл, тобто поділити витрати за етапами торгівельного процесу наступним чином (рис.1.7):

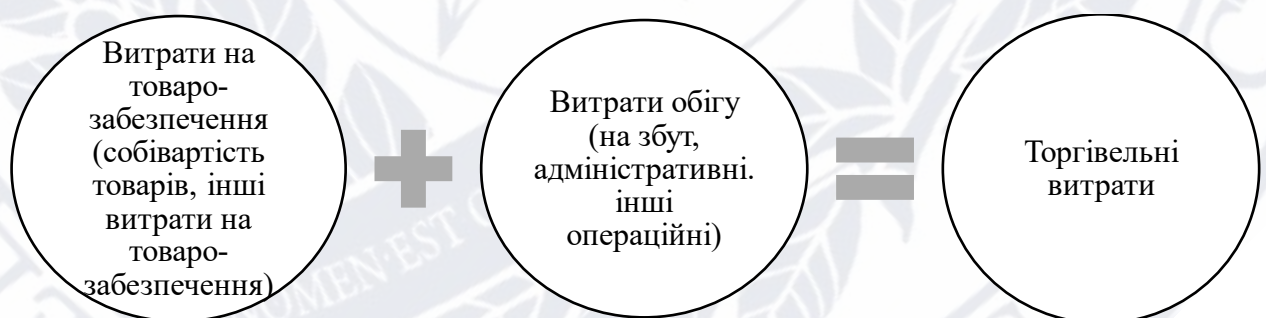


Рисунок 1.7 – Алгоритм формування торгівельних витрат

Джерело: складено самостійно

Такий поділ витрат торгівельного підприємства дає змогу обліковувати витрати і здійснювати калькулювання собівартості реалізованих товарів за етапами торгівельного процесу, групами витрат на збут та адміністративних

витрат. Детальний склад вказаних витрат було розглянуто вище, але вважаємо за доцільне доповнити класифікацію інших операційних витрат обігу вітчизняних підприємств торгівлі за ознакою впливу воєнних дій на території України та подолання їх негативних наслідків. До таких витрат, на наш погляд, доцільно включити наступні (рис.1.8).

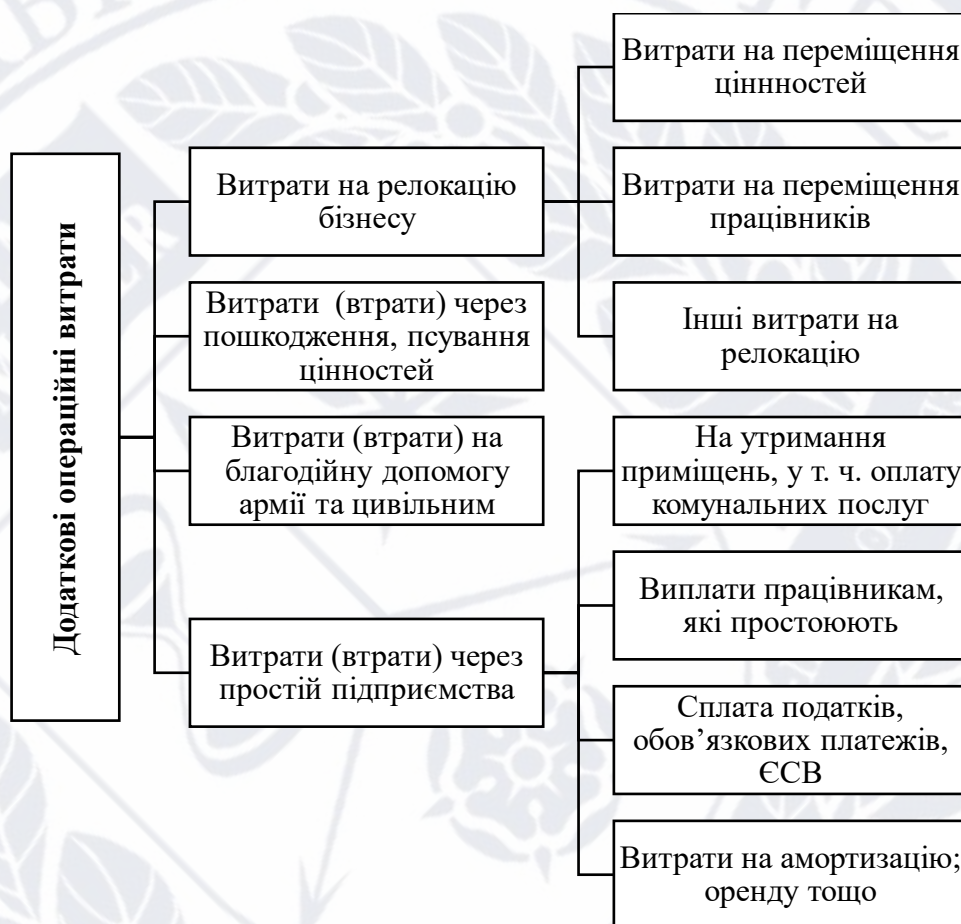


Рисунок 1.8 – Додаткові операційні витрати, які несуть торгівельні підприємства внаслідок військових дій та подолання їх негативних наслідків

Джерело: побудовано самостійно

Слід зазначити, що на будь-якому підприємстві облік ведуть за елементами та статтями витрат. Облік за елементами витрат регламентується НП(С)БО 16 та такі елементи є єдиними для всіх СГД незалежно від галузевої належності та повною мірою відображають склад факторів виробництва (праця, предмети праці, засоби праці) [8]. На кожен товарну групу припадає різна сума торгівельних витрат, тому за способом розподілу між ними витрати можуть бути

структуровані на прямі та непрямі, також вони залежать від змін обсягу товарообігу, тому поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні [20].

Основна мета організації обліку витрат на підприємствах торгівлі полягає у формуванні дієвого механізму управління ними, який ґрунтується на ефективній організації обліку цих витрат шляхом створення інформаційної бази для прийняття стратегічних, тактичних та оперативних управлінських рішень. Управління витратами торговельних підприємств ставить за мету досягнення такої величини, що дасть змогу розширити їх можливості у збільшенні обсягів продаж та прибутку при належній якості обслуговування покупців. Процес управління торговельними витратами тісно пов'язаний з вивченням чинників, які впливають на їх формування. При цьому у ході торговельної діяльності, особливо в умовах повномасштабного вторгнення, на суму на рівень торговельних витрат впливають як залежні (внутрішні), та і незалежні (зовнішні) фактори (рис.1.9).

Зовнішні	Внутрішні
• - пошкодження та знищення товарів, інших цінностей - неможливість здійснення або ускладнення постачання та збуту товарів - переміщення торговельних потужностей - нестача та плинність кадрів -простий підприємства -зниження попиту на товари, невизначеність при прогнозах -зміни у системі оподаткування -державне регулювання цін -ціни на паливо -обмеження щодо електропостачання - коливання курсу валют -недоступність кредитних коштів	• - стан основних засобів -стан фінансових ресурсів -обсяг та структура товарообігу -продуктивність праці -ланковість руху товарів - швидкість обігу товарів -забезпеченість власними оборотними активами

Рисунок 1.9 – Фактори, які впливають на суму на рівень торговельних витрат у умовах повномасштабного вторгнення

Джерело: побудовано самостійно

Отже, сучасні умови господарювання торговельних підприємств обумовили зміну підходів до розуміння змісту й сутності їх операційних витрат,

рівень яких безпосередньо впливає на ефективність діяльності таких підприємств. Також процес управління торгівельними витратами вимагає наявності широкого кола інформації, яка має бути певним чином оброблена та узагальнена. В основі такого інформаційного масиву - нормативно - правове забезпечення обліку та контролю торгівельних витрат. При цьому нормативно - інформаційне забезпечення є невід'ємним елементом системи управління витратами, тому що саме цей елемент є тим ресурсом, який формує дані, необхідні для прийняття управлінського рішення.

1.2 Нормативно-інформаційне забезпечення обліку та контролю операційних витрат

Сучасний механізм регулювання обліку та контролю витрат торгівельних підприємств можна представити як інтегровану систему нормативно-правових актів, за допомогою яких здійснюється вплив держави на даний обліковий об'єкт. До нормативно-правових документів, які визначають порядок формування та ведення обліку операційних витрат, у т.ч. торгівельних підприємств, відносять документи різного рівня, які здійснюють прямий та опосередкований вплив на організацію їх обліково-аналітичного забезпечення (рис.1.10). Щодо першого рівня регулювання, то необхідно зазначити, що у МСФЗ немає спеціального стандарту з обліку витрат, який був би аналогічним НП(С)БО16. Для визначення витрат та умов їх визнання у фінансовій звітності використовується МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» [21], а особливості обліку окремих видів витрат розглядається в низці стандартів, які регламентують облік відповідних активів та зобов'язань, видів та напрямів діяльності. Так, оцінка витрат регулюється МСФЗ 2 «Запаси» [22], витрат на амортизацію – МСФЗ 16 «Основні засоби» [23], витрат на оплату праці - МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [24] тощо.

I рівень. Міжнародні правові норми

II рівень. Закони та інші підзаконні нормативні акти

III рівень. Національні положення(стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (МФУ та іншими відомствами)

IV рівень. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб різних галузей

V рівень. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів

Рисунок 1.10 – Рівні регулювання обліку і контролю витрат бізнес-структур торгівлі

Джерело: побудовано самостійно

На другому рівні основним документом, який регулює організацію обліку взагалі, у тому числі витрат, є ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25]. У Законі наведені найбільш загальні положення, що стосуються обліку фактів господарського життя, а саме: обов'язок ведення обліку, його організація, правила формування та застосування ОПП, оформлення первинних облікових документів, регістрів обліку, правила проведення інвентаризації, формування бухгалтерської звітності, організація внутрішнього контролю, зберігання документів тощо.

Порядок формування витрат у податковому обліку регламентований ПКУ [9]. Так, з «метою оподаткування підприємства зобов'язані вести облік витрат, які є основою для визначення об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. При цьому платникам

податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених зазначеними документами» [9]. Питання підтвердження операцій платника первинними документами на період до припинення або скасування воєнного стану на території України врегульовано пп. 69.28 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ [9]. Також на основі норм ПКУ здійснюється вибір системи оподаткування підприємства, що здійснює значний вплив на організацію порядку формування та обліку його витрат. ПКУ також визначено порядок патентування торгівельної діяльності.

Також важливий вплив на особливості формування та ведення обліку операційних витрат здійснюють інші кодекси, зокрема Цивільний та Господарський. Так, Цивільний кодекс регулює порядок здійснення відносин, у т. ч. договірних, що впливає на особливості руху товарів, оскільки їх надходження і вибуття і, як наслідок, формування операційних витрат, залежить як від обраної форми договору купівлі - продажу, так і від умов, які в ньому вказані [12].

Господарський кодекс спрямовано на визначення умов діяльності суб'єктів господарювання [13], зокрема, він розкриває детальну регламентацію договору поставки. Але, на наш погляд, вона є недостатньою, так як наводить лише визначення такого договору та практично не регламентує його сутнісні характеристики. Крім того, наразі більшість договорів, які укладаються СГД щодо отримання товарів – це договори купівлі-продажу. Особливу увагу при здійсненні обліку витрат торгівельної діяльності необхідно також звернути на ЗУ «Про ціни та ціноутворення», де визначено порядок ціноутворення на бізнес-структурах торгівлі [26].

Третій рівень нормативного регулювання обліку і контролю витрат складають НП(С)БО. Так, НП(С)БО 1 розкриває інформацію щодо обліку витрат, визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а також, зокрема, вимоги до розкриття у фінансовій звітності статей щодо витрат [7]. Основним документом, що встановлює правила та процедури, за якими формують інформацію про витрати в обліку та звітності, є НП(С)БО 16 [8], яким

регулюється порядок формування витрат на зберігання, що виникають при розміщенні товарів на складах; визначаються шляхи надходження товарів (придбання, виготовлення власними силами, безкоштовне одержання, внесок до зареєстрованого капіталу, обмін тощо). Але необхідно зазначити, що цей перелік не враховує особливостей такого методу збуту товарів як фірмові магазини, зокрема, відсутній порядок формування собівартості товарів, що реалізуються через мережу таких магазинів. Отже, на практиці при здійсненні фірмової торгівлі досить часто власну виготовлену готову продукцію переводять до складу покупних товарів, що призводить до завищення обсягів товарообігу на заниження обсягів випуску продукції. Оцінку товарів при їх продажу та іншому вибутті здійснюють за одним з методів, наведених у НП(С)БО 9: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [27]. Нормативним документом, в якому системно розвинені базові норми та процедури обліку витрат, є План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція щодо його застосування [18]. Відповідно до цього документа витрати відображаються за дебетом рахунків класу 8,9.

З метою забезпечення достовірності даних обліку та фінансової звітності на підприємстві проводиться інвентаризація, порядок якої визначено у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань [28]. Особливо треба відмітити, що згідно з п. 8 даного Положення підприємства, що знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення воєнних дій, проводять інвентаризацію у випадках, обов'язкових для її проведення, тоді, коли «стане можливим забезпечити безпечний та безперешкодний доступ уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів обліку. При цьому такі підприємства зобов'язані провести інвентаризацію станом на перше число місяця, що настає за місяцем, у якому зникли перешкоди такого доступу та відобразити результати інвентаризації в обліку відповідного звітного періоду» [28].

Діяльність у сфері торгівлі, і, відповідно, формування витрат на наступному рівні, регулюється загальними та спеціальними нормами. До загальних норм, які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють торгівельну діяльність, належать дотримання загальних правил відповідності торгівельного підприємства вимогам, передбаченими Правилами порядку провадження торговельної діяльності [29] та Правилами торговельного обслуговування (проект) [30] тощо. Спеціальні норми розповсюджуються лише на певне коло суб'єктів, перелік яких визначено спеціальними нормами, наприклад, Правилами роботи дрібно роздрібної торговельної мережі [31], Рекомендаціями щодо організації роботи фірмового магазину [32] та іншими нормативними актами щодо здійснення торгівельної діяльності. Також на цьому рівні деталізовані вимоги НП(С)БО 16 щодо торгівельних підприємств розкрито у Методичних рекомендаціях щодо формування складу витрат та порядку їх планування у торгівельній діяльності [14].

Необхідно також зазначити, що з 24 лютого 2022 року ситуація в країні кардинально змінилася, що змусило владу Указом Президента України №64/2022 ввести воєнний стан. Відповідно до Листа ДПСУ від 05.05.2022 р. №3781 «врахування у складі витрат платника податку втрат від псування або знищення його майна внаслідок настання форс-мажорних обставин повинно здійснюватися на підставі відповідних первинних документів, за умови проведення обов'язкової інвентаризації та наявності сертифіката про форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили)» [33]. Торгово-промислова палата України листом від 28.02.2022 [34] засвідчила, що військова агресія росії проти України підпадає під визначення форс-мажорних обставин і за зверненням СГД протягом семи днів повинна видати сертифікат про такі обставини.

Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та стратегії самостійно визначає правила і процедури формування витрат, не виходячи, однак, за межі НП(С)БО та Методичних рекомендацій з формування облікової політики [35]. Це відбувається на п'ятому етапі нормативного регулювання. Цей рівень дає можливість підходити до детального вирішення різних організаційних питань

безпосередньо лише на рівні СГД. Документи цього рівня можуть бути використані, наприклад, як інструкції для розробки ОПП. Так, ОПП торгівлі щодо обліку операційних витрат має розкривати:

- перелік рахунків, де здійснюється відображення в обліку торговельних витрат;
- номенклатуру статей торговельних витрат у розрізі кожного рахунку обліку;
- перелік і склад статей змінних і постійних витрат;
- об'єкти обліку торговельних витрат (товарні групи, МВО, підрозділи й служби підприємства, етапи торговельного процесу - товарозабезпечення, збут тощо);
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості реалізації товарів;
- бази розподілу непрямих витрат;
- варіант зведеного обліку торговельних витрат тощо.

Також при формуванні ОПП щодо торговельних витрат обов'язково затверджують: робочий план рахунків обліку для ведення обліку торговельних витрат; форми первинних облікових документів; реєстрів обліку, а також документів управлінського обліку і звітності; порядок проведення інвентаризації; правила документообігу та технологія обробки облікової інформації щодо торговельних витрат; СВК, а також інші рішення, необхідні для організації обліку даних витрат. Затверджена ОПП може мати додатки, додатково розроблені для організації форм первинних облікових документів, або детальні методики розроблених способів ведення обліку торговельних витрат тощо.

Окремо необхідно зупинитися на нормативному регулюванні відшкодування витрат, завданих бізнесу під час збройної агресії проти України. Так, Постановою №326 урядом затверджено Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії рф [36], де визначено напрями та критерії, за якими розроблятимуться методики встановлення цих збитків. Так, збитки приватних компаній згідно з п.14 Порядку, встановлюються на прямом «економічні втрати підприємств», до яких відносять (рис.1.11):

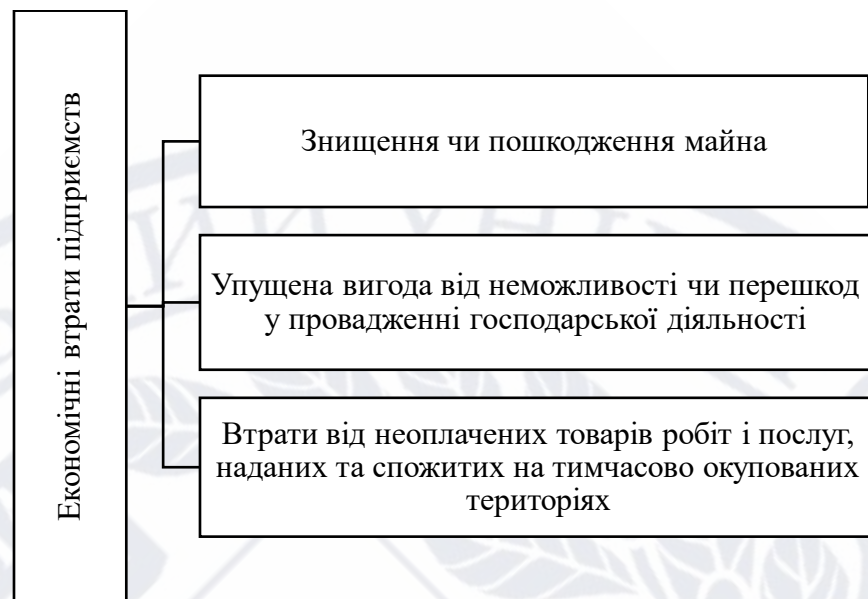


Рисунок 1.11 – Економічні втрати підприємств під час збройної агресії проти України

Джерело: побудовано на підставі [36]

Для відшкодування витрат під час знищення або пошкодження майна необхідно збирати доказову базу. Так, для отримання компенсації за втрачене (ушкоджене) майно необхідно (рис.1.12):

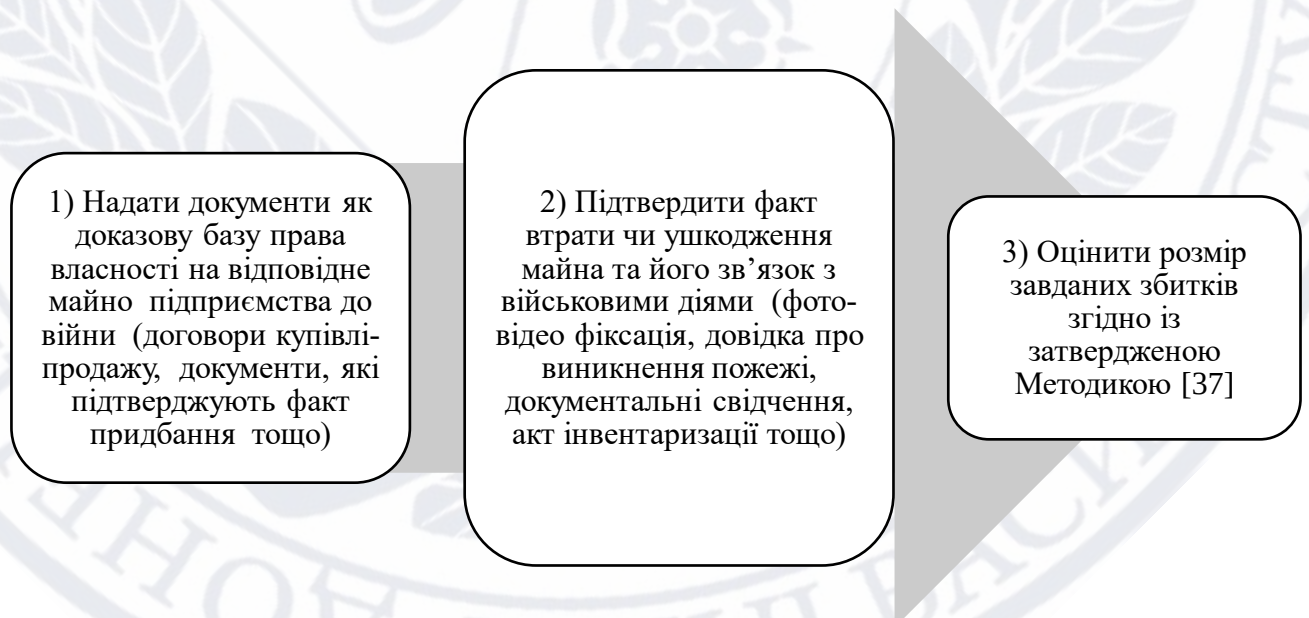


Рисунок 1.12 – Алгоритм відшкодування витрат під час знищення або пошкодження майна внаслідок збройної агресії проти України

Джерело: побудовано на підставі [36]

Щодо упущеної вигоди (під цим розуміють доходи, які можна було б реально одержати за звичайних обставин), то в даному випадку має також бути встановлений прямий зв'язок між військовими діями такими упущеними вигодами. Для цього також необхідно збирати докази в залежності від конкретної ситуації (наприклад, договори на поставку товарів або послуг, наказ про оголошення простою, припинення діяльності тощо, у зв'язку з чим зобов'язання підприємства за договорами не могли бути виконані). Документально оформити упущену вигоду також можна шляхом проведення експертної оцінки вартості підприємства за період з початку військових дій, (тобто зафіксувати зниження чи відсутність доходів або скорочення вартості бізнесу), а також шляхом проведення аудиторської перевірки [37].

Втрати від неоплачених товарів, робіт та послуг, наданих та спожитих на тимчасово окупованих територіях, також необхідно документувати. Це можуть бути видаткові накладні на товари, акти приймання-постачання робіт/послуг, товарно-транспортні накладні, копії платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, виписки з банківських рахунків, які свідчать про відсутність зарахування коштів від покупців/замовників на поставлені товари/послуги [37]. Водночас, залежно від сфери діяльності підприємців, їх можуть стосуватися й інші напрями визначення шкоди, вказані у Порядку №326 [36].

Основною метою організації внутрішнього контролю торгівельних витрат на підприємствах є отримання об'єктивної оцінки дій суб'єктів, які перевіряються, щодо формування та обліку даних витрат з метою їх мінімізації. Для цього необхідне створення СВК щодо витрат підприємства на основі відповідного Положення. При цьому основні аспекти організації діяльності внутрішніх контролерів необхідно формувати, зважаючи на важливість завдань, які потребують вирішення. Це висуває певні вимоги до порядку збору необхідних доказів, форми подання результатів СВК безпосередньо керівництву підприємства.

Отже, аналіз чинного законодавства України та зарубіжних країн щодо формування витрат торгівельної діяльності виявив певні проблеми, що потребують вирішення шляхом удосконалення такого законодавства. У результаті обґрунтовано пропозиції для їх вирішення, до основних з яких належать:

- прийняття єдиного нормативного законодавчого акту щодо регулювання торгівельної діяльності, де необхідно відобразити специфіку та порядок здійснення такої діяльності. Щодо необхідності розробки такого документу постійно ведуться дискусії і навіть вже було розроблено та подано до ВРУ проєкт ЗУ «Про внутрішню торгівлю», але його так і не було ухвалено [38];

- розробка спеціалізованих нормативних документів для регулювання діяльності бізнес-структур торгівлі (рітейлерів, торгових домів, дистриб'юторів, інтернет-магазинів та ін.). Такі структури вже існують в Україні та відповідають сучасним тенденціям розвитку торгівлі у світі, але нормативне регулювання їх діяльності, у тому числі щодо витрат, наразі недостатнє або відсутнє;

- узгодження норм Господарського і Цивільного кодексів України щодо окремих договорів, які обслуговують торгівельну діяльність з урахуванням пріоритету норм Господарського кодексу;

- розробка методичних рекомендацій, які визначатимуть особливості певних форм торгівельної діяльності, наприклад, Методичних рекомендацій з обліку діяльності фірмових магазинів тощо. Це сприятиме достовірному та повному відображенню операцій з руху товарів та пов'язаних з цим операційних витрат у звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів всіх рівнів.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження теоретичних аспектів обліку та контролю витрат основної (операційної) діяльності торговельного підприємства зроблено наступні висновки і пропозиції:

- удосконалено поняття операційної діяльності торговельних підприємств шляхом визначення його як самостійного виду господарської діяльності, що здійснюють бізнес-структури торгівлі незалежно від форм власності за плату на професійних засадах;
- відповідно до результатів аналізу змісту складових витрат операційної діяльності торговельних підприємств обґрунтована доцільність використання терміну «торгівельні витрати», який об'єднує всі групи витрат, що виникають під час придбання, зберігання і реалізації товарів та управління підприємством та які мають місце у процесі руху товарів від виробників до споживачів;
- здійснено виокремлення витрат обігу і витрат на товарозабезпечення для цілей формування основних складових торговельного процесу;
- доповнено класифікацію торговельних витрат за ознакою впливу воєнних дій на території України та подолання їх негативних наслідків;
- визначено недоліки в нормативно-правовому регулюванні господарсько-торгівельної діяльності та відповідних витрат і запропоновано напрями його вдосконалення, зокрема, шляхом прийняття єдиного спеціального законодавчого акту щодо регламентації торговельної діяльності; визначення поняття новітніх суб'єктів і форм торговельної діяльності, що наразі існують в Україні; розробки спеціальних норм права, які регулюють діяльність окремих учасників торговельних відносин;
- запропоновано здійснювати облік і контроль торговельних витрат із урахуванням особливостей технологічного процесу, організаційної структури, масштабів і специфіки діяльності торговельного підприємства.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ВІТЧИЗНЯНИХ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1 Витрати основної (операційної) діяльності як складова облікової політики торговельного підприємства

Основою системи обліку будь якого підприємства є облікова політика. Від її правильного розуміння, оформлення, розкриття та реалізації багато в чому залежить економічна ефективність діяльності підприємства з усіх напрямків. Формування та застосування ОПП засноване як на вимогах бухгалтерського законодавства, так і на реалізації права платника податків на застосування того чи іншого варіанту відображення операцій з метою оподаткування.

Окремого стандарту, який регулював би виключно ОПП, ні в українському, ні в міжнародному законодавстві немає. При цьому загальні моменти щодо ОПП врегульовані: НП(С)БО 1; НП(С)БО 6; МСБО 1; МСБО 8 (для тих, хто складає фінансову звітність МСФЗ) [1;39;21;40;41]. Крім того, про ОПП згадує і ЗУ №996-XIV, зокрема, він:

- надає визначення поняттю «ОПП» (таке ж визначення продубльовано у НП(С)БО 1);
- передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ОПП як принцип «послідовності», на якому ґрунтується облік;
- дозволяє самостійне формування підприємством (за погодженням із власником або уповноваженим ним органом) ОПП з урахуванням можливості вибору певних принципів, методів, процедур, основ, домовленостей та правил (згідно з українським або відповідно до міжнародного законодавства) [25].

Отже, ОПП - це внутрішній документ підприємства, який закріплює вибір однієї з кількох альтернативних варіантів обліку, але це також один із інструментів управління, тобто ОПП може виступати як інструмент управління витратами, у тому числі підприємств торгівлі. Формування ОПП торгівлі щодо

витрат основної (операційної) діяльності має певні особливості, так як облік товарних операцій залежить від:

- видів та особливостей діяльності, що здійснюються підприємством (оптова або роздрібна торгівля, фірмова торгівля, торгівля за зразками, замовленнями, у кредит тощо);
- видів укладених з контрагентами договорів та права власності на товар, що реалізується;
- умов, форми та порядку розрахунку за товар, що відпускається (передплата або наступна оплата; готівковий або безготівковий розрахунок; оплата банківськими пластиковими картками; із застосуванням товарообмінних та залікових операцій тощо);
- застосовуваної валюти контракту та валюти платежу;
- варіанти оцінки та обліку товарів (за покупними або продажними цінами, у вартісному або кількісно-вартісному вимірі тощо);
- організаційно-правової форми об'єкта торгівлі та ін. [42, с.160].

Отже, торговельному підприємству, як й іншим підприємствам, надано право самостійно визначати ОПП, а документом, який обов'язково має бути складено та затверджено керівником для цього є наказ (положення) про ОПП. даний наказ (положення) повинно містити конкретні підходи щодо обліку окремих об'єктів, які буде використано підприємством при складанні фінансових звітів [43].

Зупинимось на окремих способах обліку, які, на наш погляд, необхідно зазначити в ОПП торгівлі і які мають відношення до формування витрат їх основної (операційної) діяльності, у тому числі і досліджуваного підприємства (табл.2.1).

Таблиця 2.1– Елементи ОПП щодо формування та обліку торгівельних витрат

Елемент ОПП	Варіанти методів (способів) ведення обліку і оцінки його об'єктів	ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»
1	2	3
Межа суттєвості	Визначається відповідними НП(С)БО та керівництвом підприємства	Встановити межу суттєвості для: – об'єктів обліку активів, зобов'язань та власного капіталу - 5% підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу; – окремих видів доходів і витрат - 3% від розміру чистого прибутку (збитку) підприємства; – щодо обміну подібними активами - різниця між справедливою вартістю об'єктів не має перевищувати 10%; – статей балансу - 5% підсумку; – статей Звіту про фінансові результати - 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	Встановити тривалість операційного циклу для виробництва продукції - один календарний місяць
Термін корисного використання об'єкта ОЗ, НА, ІНМА	Встановлюється підприємством самостійно при визнанні об'єкта активом	Визначати строки корисного використання ОЗ і НА з урахуванням відповідних мінімально допустимих строків, встановлених податковим законодавством
Вартісний критерій розмежування ОЗ і МНМА	Встановлюється підприємством самостійно	До ОЗ відносити МНА, вартість яких перевищує 20000 грн.
Метод амортизації ОЗ, НА, МНМА	Встановлюється підприємством самостійно	Амортизацію ОЗ та НА нараховувати прямолінійним методом із застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта окремо на підставі наказу (розпорядження) керівника
Переоцінка ОЗ	Підприємство самостійно приймає рішення про переоцінку за умови, якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості	Проводити переоцінку ОЗ і НА на дату балансу, якщо їх залишкова вартість відхиляється справедливої на дату балансу на понад ніж 10%

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Метод оцінки вибуття запасів	Встановлюються підприємством самостійно	У разі вибуття запасів застосовувати метод перших за часом надходжень запасів (ФІФО)
Метод обліку ТЗВ	Встановлюється підприємством самостійно: (ТЗВ включаються до собівартості придбаних запасів, чи ТЗВ загальною сумою відображаються на окремому субрахунку з наступним розподілом між сумою залишку запасів на кінець місяця і сумою запасів, що вибули)	Облік ТЗВ вести на окремому субрахунку
Облік ТЗВ під час торгівлі у порядку транзиту (коли доставка товарів здійснюється безпосередньо зі складу постачальника, що продає товар підприємству, на склад покупця)	Встановлюється підприємством самостійно: транспортні витрати відображати як витрати, пов'язані з реалізацією товарів чи як витрати, пов'язані з придбанням товарів чи додатково обговорити в ОПП порядок розподілу понесених транспортних витрат між витратами на придбання товарів та витратами на реалізацію	Інформація відсутня
Метод ведення обліку товарів	Встановлюється підприємством самостійно із застосуванням одного з наступних методів: за роздрібними цінами у вартісному вираженні (суму знижок (надбавок) на залишок непроданих товарів визначати з розрахунку середнього відсотка) або за вартістю придбання товарів у кількісно-вартісному вираженні	Інформація відсутня
Відображення витрат на упаковку та іншу підготовку товарів	Встановлюється підприємством самостійно: або такі витрати відображати у складі Витрат на збут або включати до первісної вартості придбаних товарів	Інформація відсутня
Рух товарів на складі	Встановлюється підприємством самостійно: обліковою ціною товарів на складі є покупна ціна (ціна придбання) або є роздрібна ціна (ціна придбання з урахуванням торгової надбавки)	Інформація відсутня
Визначення розміру реалізованих торгових надбавок (націнок)	Встановлюється підприємством самостійно: провадиться за середнім відсотком або на підставі даних обліку про суму торгових надбавок (націнок), що припадають на реалізовані товари; інші варіанти. Розрахунок проводиться по кожному торговому об'єкту (магазину) або загалом по всіх магазинах	Інформація відсутня

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Метод визначення величини резерву сумнівних боргів	Встановлюється підприємством самостійно (виходячи з платоспроможності окремих дебіторів; питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації; на підставі класифікації дебіторської заборгованості)	Розраховувати за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості
Формування забезпечень для відшкодування майбутніх витрат і платежів	Забезпечення створюються на: виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо	1. Створювати резерв забезпечення на виплату відпусток (шляхом множення фактично нарахованої заробітної плати на коефіцієнт резервування, який визначають як відношення суми на оплату відпусток за рік по плану до загального річного фонду оплати праці за планом 2. Створювати резерв виконання гарантійних зобов'язань у розмірі % від вартості реалізованої продукції
Застосування чи ні для перерахунку витрат середнього валютного курсу відповідного місяця	Встановлюється підприємством самостійно	Розрахунок курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу та дату операції проводити за сумою операції
Ведення аналітичного обліку торгівельних витрат	Встановлюється підприємством самостійно: аналітичний облік за рахунками вести за статтями витрат на окремих субрахунках або і іншому порядку	Інформація відсутня
Робочий план рахунків обліку	Торгівельні підприємства можуть зазначити в ОПП субрахунки до рахунків обліку, які необхідні їм для його ведення	Інформація відсутня

Джерело: складено автором на основі [38;42; Додаток А]

В сучасних умовах війни, яку розв'язала російська федерація проти України, виникає необхідність перегляду норм ОПП щодо витрат підприємств торгівлі в наступних напрямках (табл.2.2):

Таблиця 2.2 – Зміни, які необхідно внести до Положення про ОПП торгівлі в умовах військових дій (щодо операційних витрат)

Події, які призводять до змін в ОПП	Напрями перегляду норм ОПП
Зміни в частині організації обліку амортизації необоротних матеріальних активів	Використання цих внаслідок війни активів може бути істотно ускладнене, що призводить до зміни елементів їх амортизації, серед яких – облікові оцінки (строк корисного використання, ліквідаційна вартість), які можуть бути переглянуті. При цьому амортизацію об'єкта нараховують виходячи з нового строку використання та ліквідаційної вартості з наступного за місяцем такої зміни. Якщо при цьому підприємство вирішить змінити і метод амортизації, то таке рішення необхідно зафіксувати в наказі про ОПП
Зміни в частині організації обліку розрахунків з дебіторами	Війна впливає на здатність контрагентів виконувати свої зобов'язання, внаслідок чого можуть значно зрости втрати від сумнівних і безнадійних боргів. У такому випадку виникає необхідність у перегляді методу обчислення резерву сумнівних боргів (за потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності), а також коефіцієнтів ризику за чинниками, що впливають на ризик невиконання зобов'язань
Зміни в частині обліку забезпечень	Підприємство може вдатися до створення нових або перегляду вже існуючих забезпечень майбутніх витрат і платежів
Зміни в частині організації обліку торговельних витрат	Внаслідок військових дій можуть змінитися обсяги продажу товарів, їх асортимент тощо Підприємство може, внести зміни в перелік і склад торговельних витрат, змінити систему обліку цих витрат та варіант зведеного обліку. Також необхідно визначити порядок обліку та документального оформлення витрат у разі відсутності оригіналів первинних документів
Релокація підприємства на безпечні території	Підприємство повинно формалізувати обліку витрат на релокацію, організацію виробництва на новому місці тощо
Знищення, втрата, знецінення активів внаслідок війни	Формалізація облікових підходів щодо відображення цих втрат. Фіксація втрат або пошкодження активів та їх документальне оформлення
Надання допомоги на оборону	Формалізація обліку та документальне оформлення збору коштів / безкоштовної передачі товарів та коштів; реалізації товарів із відрахуванням частини виручки на потреби оборони
Втрата первинних документів, ускладнення з отриманням оригіналів	Порядок дій при втраті первинних документів внаслідок війни. Порядок застосування електронного документообігу
Розрахунки з працівниками в умовах воєнного стану	Формалізація облікового підходу щодо оплати за час простою, надання фінансової допомоги працівникам, у т.ч. під час переміщення працівників внаслідок релокації

Джерело: складено автором самостійно

Далі, ґрунтуючись на вищевикладеному, проведемо експертну оцінку Положення про ОПП ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» (див. ДОДАТОК А, Б).

Таблиця 2.3– Результати оцінювання Положення про ОПП ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»

Відповідь	Кількість	Оцінка
Так	27	54
Частково	8	8
Ні	14	0
Разом	49	62

Джерело: складено автором на основі Додатку Б

Згідно обраної шкали Положення про ОПП, що оцінене від 60 балів, є ефективним. Відповідно, Положення про ОПП ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» є достатньо ефективним (62 бали). Разом з тим в даному Положенні є певні негативні моменти, які вимагають доопрацювання:

- стосовно організаційного аспекту ОПП (не наведена організаційна структура бухгалтерії; відсутнє Положення про бухгалтерію та посадові інструкції на працівників бухгалтерії як додатки; не вказана незмінність ОПП протягом звітного року та від одного звітного року до іншого; відсутнє Положення про ведення обліку запасів на складах; список та коди структурних підрозділів підприємства);

- стосовно технічного аспекту ОПП (відсутній докладний графік документообігу з обліку операційних витрат; власні форми первинних документів; не вказано, які програмні засоби використовує підприємство для здійснення обліку);

- стосовно методичного аспекту ОПП (практично відсутня методологія обліку товарів як складової запасів підприємства, і, відповідно, порядок формування та відображення в обліку торгівельних витрат):

- ОПП складена на основі принципу безперервності діяльності і не містить будь-яких положень, які могли б знадобитися у випадку неможливості продовження діяльності на безперервній основі (див. табл.2.2).

В результатів можна стверджувати, що, виходячи з даного наказу, керівництво підприємства отримує лише частково розуміння того, чи можна при

прийнятті управлінських рішень щодо торгівельних повністю спиратися на дані обліку або необхідно також залучати інші інформаційні джерела.

2.2 Визнання та документування операційних витрат підприємствами торгівлі

Організація обліку на підприємстві включає до себе первинний, синтетичний та аналітичний облік. При цьому при організації обліку операційних (торгівельних) витрат надзвичайно важливе значення має їх визнання та документування. Від раціональності побудови, правильності та швидкості складання, передачі і обробки первинних документів залежить швидкість одержання зведеної облікової інформації, яка використовується для управління підприємством.

Торгівельні витрати визнаються в обліку у сумі, що дорівнює величині оплати або кредиторської заборгованості, за одночасного дотримання наступних умов:

- витрати здійснюються відповідно до конкретного договору, вимоги законодавчих і нормативних актів, звичаїв ділового обороту;
- сума витрат може бути визначена;
- є впевненість у тому, що витрати зумовлять зменшення економічних вигід підприємства [8].

Якщо не виконується хоча б одна з наведених ознак, то в обліку слід визнати дебіторську заборгованість, а не витрати. Основним принципом визнання торгівельних витрат є принцип припущення тимчасової визначеності фактів господарської діяльності, за яким відображення витрат має відбуватися у звітному періоді, в якому вони виникли, незалежно від часу оплати.

Рух первинної інформації з обліку операційних (торгівельних) витрат створює найважливіший об'єкт організації обліку підприємств торгівлі – документообіг, тобто рух документів з моменту їх виникнення до моменту здачі в архів. Первинні облікові документи є основою документообігу, саме в результаті їх обробки створюються облікові реєстри та виникає інший вид

документообігу – документообіг облікових реєстрів. Оскільки результатом первинного обліку є створення первинного документу, і, саме це є початковою стадією документообігу, розглянемо основні документи, які є підставою для обліку операційних (торгівельних) витрат [44]. Як зазначалося у попередньому розділі, до складу операційних (торгівельних) витрат, формування яких повинно бути оформлене документально, входять дві основні групи витрат (які включаються і не включаються у собівартість реалізованих товарів).

Документальне оформлення цих витрат здійснюється за допомогою «традиційних» первинних документів, які часто використовуються у практичній діяльності підприємств торгівлі і особливих складнощів не викликає (рис.2.1).

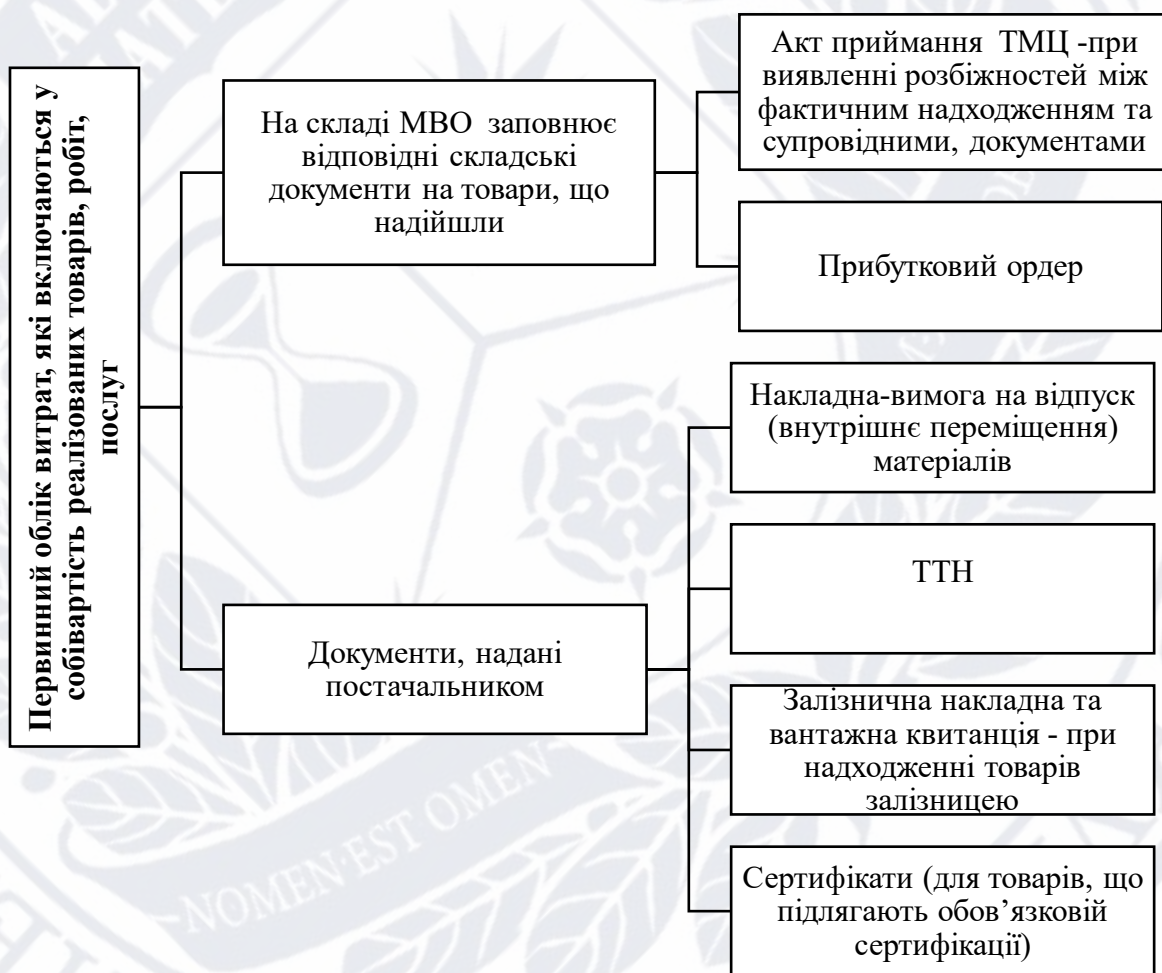


Рисунок 2.1– Первинний облік витрат, які включаються у собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг

Джерело: складено автором на основі [45]

Необхідно зазначити, що для оформлення витрат, які включаються у собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг підприємство, після скасування типових форм Наказом Держстату №266 від 22.10.2021 року, може використовувати самостійно розроблені форми первинних документів за умови, що вони будуть містити всі обов'язкові реквізити, передбачені ЗУ №996 [25].

Відповідно витрати, які не включаються у собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг, оформляються наступними первинними документами (рис.2.2).

Документи з обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

- Прибутковий ордер
- Рахунок-фактура
- Подорожній лист вантажного автомобіля
- ТТН
- Платіжна інструкція, виписка банку
- Розрахунково-платіжна відомість
- Акт (рахунок) виконаних робіт
- Розрахункова квитанція
- Товарний чек
- Табель обліку використання робочого часу
- Накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати
- Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, або під звіт
- Накладна-вимога на відпуск матеріалів
- Податкова накладна
- ПКО
- Розрахунок амортизації по автотранспорту
- Розрахунок амортизації основних засобів
- Акт списання основних засобів/МШП

Рисунок 2.2 – Первинний облік витрат, які не включаються у собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг

Джерело: складено автором на основі [46, с.95]

Так, ТОВ «Солодка Мрія-Вінниця» за допомогою вказаних документів здійснює оформлення, наприклад, одержаних електронних телекомунікаційних послуг (ДОДАТОК В) або послуг ремонту обладнання (ДОДАТОК Г).

Далі більш детально зупинимося на документальному оформленні додаткових операційних витрат, які несуть українські торгівельні підприємства внаслідок військових дій та склад яких було розглянуто у попередньому розділі.

В першу чергу необхідно зазначити, що в умовах воєнного стану, якщо первинні та інші документи втрачені або не можуть бути вивезені, платник податків повинен повідомити податкові органи у довільній формі за підписом відповідальної особи підприємства про те, що документи не можуть бути вивезені [47]. Таке повідомлення має містити таку інформацію: обставини, що призвели до втрати чи неможливості вивезення документів; податковий (звітний) період, до якого належать ці документи; загальний перелік документів. По можливості слід також зазначити їх реквізити. Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу [47]. Відповідні заходи і документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торгівельні підприємства внаслідок військових дій, представлені у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торгівельні підприємства внаслідок військових дій

Понесені витрати (втрати)	Заходи, які необхідно виконати	Документальне оформлення
1	2	3
Витрати через втрату (пошкодження, псування) товарів та інших цінностей	Для встановлення факту знищення (псування) цінностей та її подальшого списання необхідно провести інвентаризацію на день встановлення такого факту. Але підприємства, розташовані на ТОТ та/або на території, на яких ведуться бойові дії, проводять інвентаризацію тоді, коли стане можливим безпечний доступ до активів. Такі підприємства зобов'язані провести інвентаризацію станом на 1 число місяця, наступного за місяцем, у якому зникли перешкоди, та відобразити результати в обліку відповідного звітного періоду	Для списання цінностей з балансу необхідно скласти Акт списання. Чинним законодавством типової форми акту не передбачено. В Акті вказують: найменування знищених (зіпсованих) цінностей, їх кількість та вартість, а також причини списання. Акт складається у двох примірниках (один передають МВО, другий – до бухгалтерії) та підписується членами інвентаризаційної комісії. Якщо зіпсовані цінності можна використовувати, то крім Акту, складають Накладну - вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
Втрати через простій підприємства	Необхідно оформити наказ власника про простій. У ньому зазначити перелік структурних підрозділів (працівників), на які поширюється простій, якщо запроваджується простій не для всього підприємства, а також дату початку і, за можливості, дату закінчення або подію, з якою вона пов'язана (наприклад, «...до усунення причин, що зумовили виникнення простою»)	Складається Акт простою, в якому фіксуються обставини, внаслідок яких виник простій, дату початку простою тощо. Усі витрати, які виникають внаслідок простою, пов'язані з господарською діяльністю підприємства, тому їх слід відображати їх у складі інших операційних витрат
Витрати на переміщення ТМЦ (в рамках релокації бізнесу)	Здійснюється евакуація майна на підставі наказу керівника про переміщення, де зазначають перелік майна, підставу для евакуації та відповідальну посадову особу; послідовність дій; строки евакуації; адресу розміщення нових потужностей; Для визначення складу майна, що підлягатиме релокації, необхідно провести інвентаризацію	Цінності переміщують на нове місце на підставі Акту приймання-передачі довільної форми. Витрати на транспортування, пакування, та зберігання цінностей до нового місця не включають до їх первісної вартості, так як дані витрати не пов'язані з придбанням цінностей, а відносять складу інших операційних витрат
Витрати на переміщення працівників (в рамках релокації бізнесу)	Переведення оформлюється наказом роботодавця. У разі необхідності потрібно також укласти додаткову угоду до трудового договору, щоб внести зміни в реквізити роботодавця	У наказі зазначають перелік виплат і компенсацій, які відшкодовуються працівникові за рахунок інших операційних витрат (вартість проїзду; витрати по перевезенню майна; добові за час перебування в дорозі; одноразова допомога на працівника, який переїжджає тощо)
Благодійна допомога армії (наприклад, передача ТМЦ)	Рекомендується видати наказ керівника підприємства. Також необхідно мати лист-клопотання, що конкретизує вид і обсяг допомоги, або лист підтвердження від одержувача	Це можуть бути такі документи, як виписка з банку; акт, накладна або інший аналогічний документ для підтвердження передачі цінностей
Безкоштовна передача ТМЦ цивільним	Рекомендується видати наказ керівника підприємства про передачу ТМЦ населенню, зазначаючи її кількість і вартість	Оформлюють Актом передачі благодійної (гуманітарної) допомоги

Джерело: складено автором на основі [47]

Пропонуємо наступну форму Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу) та приклад його заповнення (ДОДАТОК Д), де, крім обов'язкових реквізитів первинних документів (рахунок обліку; найменування, сорт, марка запасів та інших даних, які використовують для їх ідентифікації; кількість та одиницю виміру; ціну за одиницю та вартість без ПДВ тощо), зазначене попереднє та наступне місце зберігання цінностей, а також підпис МВО, яка передала та яка прийняла ТМЦ. Вважаємо, достатньо долучити до акту оборотно-сальдову відомість по рахункам обліку ТМЦ або інший документ, який формує програма автоматизації обліку.

Оперограма руху пропонованого Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу) може мати наступний вигляд (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Оперограма руху Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу)

Вид, назва робіт	Виконавці					
	комісія	керівник	гол. бух.	МВО	бухгалтер	архіваріус
Приймання релокованих ТМЦ та оформлення Акту	*					
Затвердження Акту		*				
Перевірка Акту			*			
Заповнення карток складського обліку на новому місці зберігання ТМЦ				*		
Складання журналу 5					*	
Передача до архіву						*

Джерело: складено автором самостійно

Також пропонуємо використовувати для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням працівників (в рамках релокації бізнесу) використовувати бухгалтерську довідку наступної форми (ДОДАТОК Е).

На підставі дослідження торгово-технологічних процесів підприємств торгівлі можна стверджувати, що процес створення та обробки первинних облікових документів щодо операційних (торгівельних) витрат відбувається у

відділі роботи з постачальниками, відділі закупок, на товарних складах, у торговельному залі, відділі продажів та бухгалтерії. В результаті можемо сформувати наступну модель документообігу операційних (торгівельних) витрат для підприємств торгівлі (рис. 2.3).

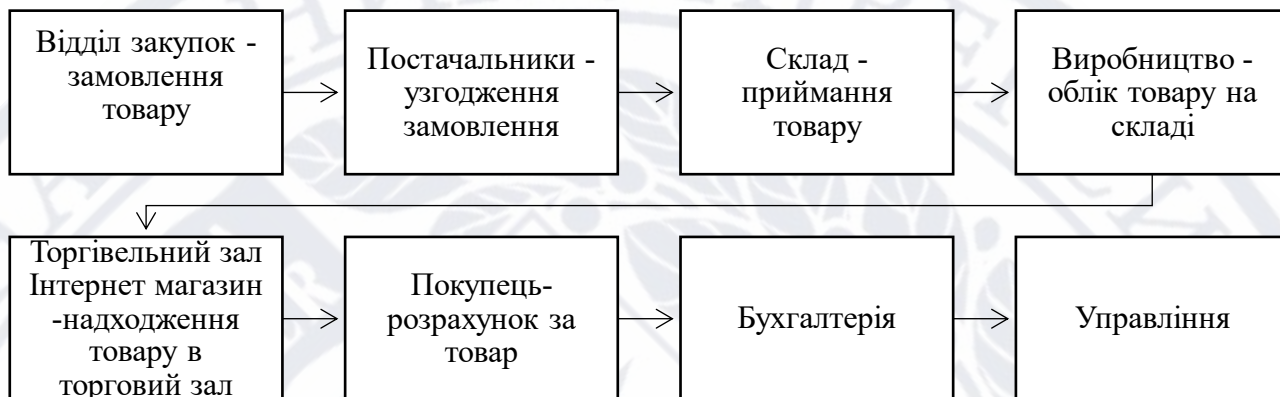


Рисунок 2.3 – Модель первинного документообігу операційних (торгівельних) витрат

Джерело: складено автором на основі [48,с.60]

Як бачимо, залучені у всіх торговельних процесах такі підрозділи як склад, торговельний зал та бухгалтерія, так як вони виконують основні функції торгівлі (придбання та реалізація товарів, а також їх інформаційно-аналітичне забезпечення). Склад та торговельний зал формують первинну облікову інформацію та передають її до бухгалтерії, а бухгалтерія здійснює наступну обробку цих документів з метою формування інформаційного забезпечення обліку операційних витрат. Це означає, що бухгалтерська служба підприємства тісно пов'язана з усіма структурними підрозділами підприємства щодо обробки інформації про операційні витрати, тобто виступає найбільш перевантаженою документами ділянкою. Саме тому рекомендуємо наступні шляхи вдосконалення системи документообігу операційних витрат в бухгалтерії:

- чітко сформулювати цілі і завдання, які повинна вирішити інформаційна система управління операційними (торгівельними) витратами;
- визначити коло осіб, які будуть залучені до процесу управління інформаційною системою обліку операційних (торгівельних) витрат;

- сформувати кожним підрозділом перелік контактів між усіма службами підприємства;
- виділити найбільш значущі і «перевантажені» інформаційні потоки;
- скласти графік виконання для всіх отриманих завдань і розподілити відповідальність між відділами та їх працівниками.

Це дозволить визначити центри відповідальності зі створення обліково-інформаційного забезпечення операційних (торгівельних) витрат, що є першою стадією оптимізації документообігу.

Отже, на основі аналізу особливостей формування ОПП торгівлі щодо витрат основної (операційної) діяльності визначено елементи, які, на наш погляд, необхідно зазначити в наказі (положенні) ОПП; запропоновано зміни (доповнення) до положення (наказу) в умовах військових дій. Проведена експертна оцінка Положення про ОПП ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» шляхом тестування, в результаті чого виявлені певні негативні моменти, які вимагають доопрацювання. Розглянуто основні документи, які є підставою для обліку операційних (торгівельних) витрат, у тому числі документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій. Запропоновано до використання форму Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу) та складено оперограму його руху, а також приклад бухгалтерської довідки для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням працівників (в рамках релокації бізнесу). На підставі дослідження технологічних процесів бізнес-структур торгівлі побудовано модель первинного документообігу операційних (торгівельних) витрат, що дозволить визначити центри відповідальності зі створення обліково-інформаційного їх забезпечення.

2.3 Витрати основної (операційної) діяльності в системі фінансового обліку

Центром обліково-інформаційного забезпечення торгівельних витрат є фінансовий облік, основним завданням якого є систематизація інформації про витрати за економічними елементами та видами діяльності, відповідно, при застосуванні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності», і, як результат, відображення підсумкової інформації (вихідна інформація) у фінансовій звітності. Використання або невикористання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» треба врегулювати ОПП (вказати окремим пунктом, чи буде робочий план бухгалтерських рахунків містити клас 8).

Бухгалтерські рахунки класу 9 «Витрати діяльності», який включає рахунки першого порядку: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», використовують усі торгівельні підприємства. «Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до собівартості товарів, а списуються на фінансові результати у дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності» [49]. Отже, ті торгівельні підприємства, які відповідають ознакам суб'єктів малого підприємництва, можуть встановити наказом ОПП застосування для обліку витрат лише рахунків класу 8 (клас 9 не застосовувати). Решта підприємств теж можуть встановити наказом ОПП застосування рахунків класу 8, але лише з метою узагальнення інформації про витрати. Оскільки для них застосування рахунків класу 9 є обов'язковим, то вони повинні будуть щомісячно списувати сальдо рахунків класу 8 (накопичені таким чином витрати) на витрати періоду (рахунки класу 9). При цьому переважна більшість торгівельних підприємств, у т.ч. ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця», застосовує тільки рахунки класу 9 (рис.2.4).

Рахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів" • відображення в обліку відбувається на підставі розрахунків та довідок бухгалтерії тощо • фактична собівартість реалізованих товарів, що визначається за П(С)БО 9 відображається по дебету, а списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 791 - по кредиту
Рахунок 93 "Витрати на збут" • сума визнаних витрат на збут відображається по дебету, а списання на рахунок 791 - по кредиту цього рахунку • аналітичний облік по рахунку 93 ведеться за статтями витрат • при організації обліку витрат на збут за центрами витрат відповідно регістри ведуть в розрізі складів та служб, пов'язаних із збутом товарів
Рахунок 92 "Адміністративні витрати" • сума визнаних витрат відображається по дебету, а списання на рахунок 791 - по кредиту цього рахунку • аналітичний облік організовується за статтями витрат та за економічними елементами
Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" • операційні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 94, в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 791

Рисунок 2.4 – Синтетичний облік операційних (торгівельних) витрат

Джерело: складено автором на основі [49]

Основні бухгалтерські операції щодо формування операційних витрат торговельного підприємства представлено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Синтетичний облік операційних (торгівельних) витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Витрати, які включаються у собівартість реалізованих товарів		
1.1	Відображена собівартість реалізації товарів	902	28
1.2	Списано собівартість реалізації товарів на фінансовий результат	791	902
2	Витрати, які не включаються у собівартість реалізованих товарів		
2.1	<i>Адміністративні витрати</i>		
2.1.1	Нарахована заробітна плата	92	661
2.1.2	Нарахований ЄСВ	92	651
2.1.3	Відображена заборгованість перед іншими кредиторами (% банку)	92	685
2.1.4	Відображені витрати на відрядження	92	372
2.1.5	Відображені послуги зв'язку	92	685
2.1.6	Нараховано за оренду основних засобів	92	685
2.1.7	Нараховано амортизацію основних засобів	92	131

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
2.1.8	Відображені витрат на підписку періодичних видань	92	685
2.1.9	Відображені витрати на ліцензію	92	685
2.1.10	Списано використані бланки, канцтовари тощо	92	201
2.2	<i>Витрати на збут</i>		
2.2.1	Нарахована заробітна плата	93	661
2.2.1	Нарахований ЄСВ	93	651
2.2.3	Відображені витрати палива	93	203
2.2.4	Нараховано амортизацію основних засобів	93	131
2.2.5	Списано нестачу товарів в межах норм природного убутку	93	28
2.2.6	Відображені витрати на охорону приміщення	93	685
2.2.7	Відображені витрати на рекламу	93	685
2.2.8	Відображені витрати на тендер	93	685
2.2.9	Відображені витрати на дезінфекцію і дератизацію	93	631,685
2.2.10	Відображені витрати на відрядження	93	372
2.3	<i>Інші витрати операційної діяльності</i>		
2.3.1	Відображена собівартість реалізованих запасів	943	201
2.3.2	Списані нестачі і втрати від псування товарів	947	28
2.3.3	Списані втрати від знецінення товарів	946	28

Джерело: складено автором на основі [49]

Далі розглянемо особливості відображення в обліку додаткових операційних витрат, які несуть українські торгівельні підприємства внаслідок військових дій і документальне оформлення яких було представлено вище. Планом рахунків обліку передбачено «вмонтування» рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до системи рахунків фінансового обліку підприємств. Вважаємо, що для цілей організації управлінського обліку до рахунків фінансового обліку інших операційних витрат, передбачених Планом рахунків, потрібно відкрити рахунки третього і четвертого порядків – субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. При цьому вбачаємо за доцільне впровадження додаткових аналітичних рахунків для субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» за такими напрямками (рис. 2.5).

949.1 Інші витрати операційної (звичайної) діяльності

949.2 Інші витрати операційної діяльності внаслідок військових дій

- - 949.2.1 «Втрати (пошкодження, псування) товарів та інших цінностей»
- - 949.2.2 «Втрати (витрати) через простій підприємства»
- - 949.2.3 «Втрати (витрати) внаслідок релокації бізнесу»
- - 949.2.4 «Втрати (витрати) внаслідок допомоги армії або цивільним»
- - 949.2.5 «Інші втрати (витрати) внаслідок військових дій»

Рисунок 2.5 – Додаткові аналітичні рахунки для субрахунку 949 для відображення інших витрат операційної діяльності внаслідок військових дій

Джерело: складено автором самостійно

Що стосується субрахунку 949.1, то, крім відображення передбачених Планом рахунків витрат (субрахунки до рахунку 949), необхідно, на наш погляд, звернути увагу на логістичні витрат бізнес-структур торгівлі, які стали одним із чутливих питань через війну, так як значно збільшились внаслідок фізичного переміщення постачальників в інші частини країни, зростання цін на пальне, змін валютних курсів та інших логістичних проблем. Так, логістичні витрати в середньому становлять 12-15% у структурі вартості запасів, що сьогодні стало фактором подорожчання товарів на 1-3%, і дана негативна тенденція буде продовжуватися [50]. Деякі дослідники вважають, що ТЗВ - це і є логістичні витрати [51]. На наш погляд, з точки зору обліку, - це два окремих об'єкта, так як логістичні витрати включають, крім ТЗВ, витрати по формуванню та зберіганню товарів та адміністративні витрати (які виникли у логістичній службі – заробітна плата, амортизація тощо.) Це, на наш погляд, вимагає впровадження методичного підходу до обліку таких витрат за допомогою додаткового рахунку. Отже, логістичні витрати рекомендуємо розглядати як витрати операційної діяльності та систематизувати інформацію про них на основі первинних документів за Дт рахунку 29 «Логістичні витрати». У кінці місяця рахунок

закривається шляхом списання суми логістичних витрат в Дт рах. 949 (наприклад, 949.1.1- логістичні витрати).

Що стосується субрахунку 949.2, то основні бухгалтерські операції щодо формування інших операційних витрат торгівельного підприємства внаслідок військових дій представлено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Основні бухгалтерські операції щодо формування інших операційних витрат торгівельного підприємства внаслідок військових дій

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	<i>Втрата (пошкодження, псування) товарів та інших цінностей</i>		
1.1	Списана вартість втрачених (зіпсованих) товарів	949.2.1	28
1.2	Нараховані компенсуючі податкові зобов'язання (20% від вартості придбання)	949.2.1	641
2	<i>Витрати (витрати) через простій підприємства</i>		
2.1	Нарахована амортизація основних засобів під час їх простою	949.2.2	131
2.2	Відображені витрати на утримання підрозділів, якщо підприємство повністю не працює	949.2.2	20,22, 66,65,68
2.3	Нараховані виплати працівникам з відрахуваннями, які простоюють	949.2.2	661,651
3	<i>Витрати (витрати) внаслідок релокації бізнесу</i>		
3.1	Списані пакувальні матеріали для пакування запасів для переміщення	949.2.3	204
3.2	Нарахована зарплата та відрахування ЄСВ працівникам за пакування та експедирування запасів під час переміщення	949.2.3	661,651
3.3	Нарахована плата за транспортування та зберігання запасів у логістичному хабі сторонній організації	949.2.3	685
3.4	Нараховано податковий кредит з ПДВ на підставі первинного документа сторонньої організації	641	685
4	<i>Витрати (витрати) внаслідок благодійної допомоги армії або цивільним</i>		
4.1	Передані товари у якості благодійної допомоги	949.2.4	28

Джерело: складено автором самостійно

Організація аналітичного обліку торгівельних витрат в запропонованих напрямках дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння джерел виникнення інших витрат операційної діяльності для їх оперативного контролю і визначення фінансового результату від здійснення операційної діяльності. Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про торгівельні витрати, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу їх управління на рівні підприємств, а отже, більш ефективну їх діяльність.

Що стосується автоматизації обліку, у т.ч. операційних витрат, ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» продовжує використовувати програму 1С: Бухгалтерія» 7.7, яка дозволяє вирішувати більшість завдань типового торговельного підприємства у галузі обліку. Але на виробників цього програмного забезпечення були накладені санкції ще у 2017 році, але санкційний механізм нечіткий, тобто немає прямих негативних наслідків за невиконання санкційних рішень, санкції є вибірковими - не стосуються приватних користувачів, тобто спрямовані переважно не на продукт, а на поточних правовласників, дистриб'юторів конкретного, найбільш популярного програмного забезпечення. Але альтернатив санкційному сценарію немає і тому вже зараз ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» повинна подбати про заміну даного програмного забезпечення.

Також необхідно розглянути особливості відображення торговельних витрат в рамках фірмової торгівлі, так як в структурі ТОВ «Солодка Мрія-Вінниця» функціонують магазини фірмової торгівлі. Фірмові магазини ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» призначені для реалізації власної продукції і знаходяться на балансі підприємства та є підрозділами збуту готової продукції. В результаті відбувається зниження витрат на товарорух, так як збут готової продукції здійснюється без посередників та мережі ріелтерів, що, в свою чергу, веде до зниження сукупної величини товарних запасів і витрат, пов'язаних з їх обслуговуванням.

Фірмові магазини перебувають на балансі ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» (не виділені на окремий баланс) і власних банківських рахунків не мають. Продукція власного виробництва під час передачі у фірмовий магазин підприємства є, з одного боку (для виробника), продукцією власного виробництва, з другого боку (для магазину) – товаром. Для обліку переданої у фірмовий магазин продукції можна використовувати або окремий субрахунок рахунку 28, або рахунок 26. До рахунку 26 можна передбачити субрахунок (аналітичний рахунок) «Продукція власного виробництва, передана у фірмовий магазин». Вибір варіанта обліку закріплюється в ОПІ (при цьому в Положенні

про ОПП ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» взагалі не врегульовані питання організації фірмової торгівлі, але, відповідно до звітності, підприємство використовує рахунок 26). При передачі продукції у фірмовий магазин та відображенні її на окремому субрахунку рахунку 28 (26) для визначення вартісної оцінки переданої продукції застосовується методика, встановлена для розрахунку собівартості продукції в ОПП. У разі якщо підприємство реалізує власну продукцію через належні їй структурні підрозділи (фірмові магазини та інші торгові точки), не виділені на окремий баланс, то витрати на утримання даних структурних підрозділів з урахуванням інших витрат на реалізацію визнаються комерційними витратами на збут та відображаються в обліку за дебетом рахунку 93 та кредиту рахунків обліку активів та зобов'язань. Відповідно, окремо операційні (торгівельні) витрати на утримання фірмових магазинів ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» в обліку не відображаються, а входять до загальних витрат підприємства.

Для узагальнення інформації за окремими статтями торгівельних витрат призначено наступні регістри обліку (рис.2.6).

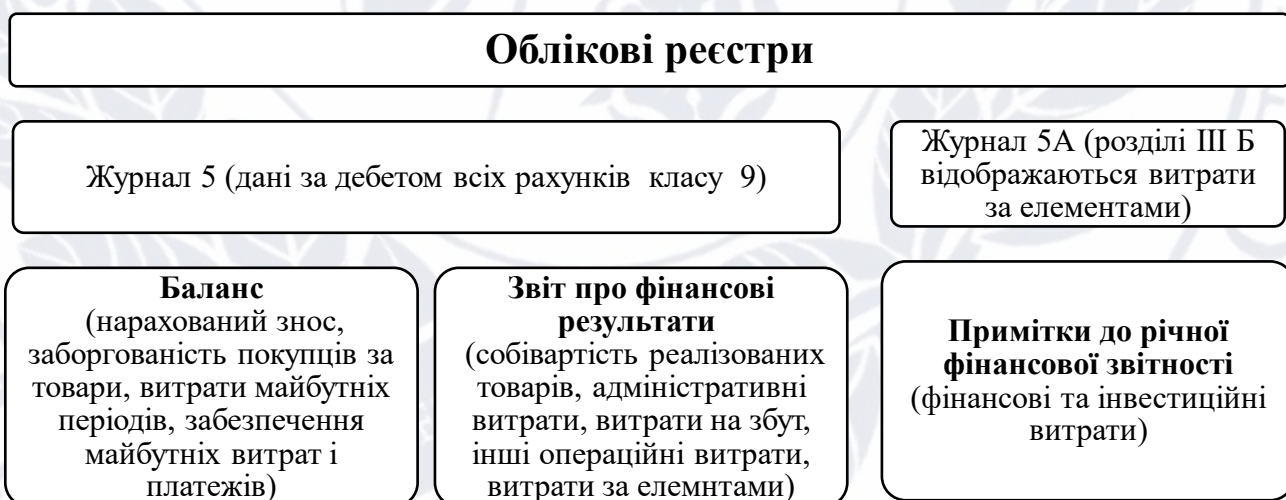


Рисунок 2.6 – Узагальнення інформації за окремими статтями торгівельних витрат

Джерело: складено автором на основі [50]

Отже, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інші операційні витрати відображаються за р. 2180 з аналогічною назвою, у цьому ж

рядку пропонуємо відображати інші операційні витрати торговельного підприємства внаслідок військових дій, але у Примітках до фінансової звітності (розділ V «Доходи і витрати») доцільно виділити окремий рядок, наприклад 493 під назвою «Інші операційні витрати внаслідок військових дій» для відображення додаткових операційних витрат, які виникли внаслідок військових дій та в результаті подолання їх негативних наслідків. Також пропонуємо облікову модель формування додаткових операційних витрат, які несуть торговельні підприємства внаслідок військових дій та подолання їх негативних наслідків (ДОДАТОК Ж).

Таким чином, ефективність фінансового обліку торговельних витрат залежить від комплексності, обсягу, глибини та якості облікової системи як центру інформаційного забезпечення цих витрат. В рамках такої системи поряд з основними бухгалтерськими операціями щодо формування операційних витрат торговельного підприємства розглянуто особливості відображення в обліку логістичних витрат, а також додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій шляхом відкриття рахунків третього і четвертого порядків (субрахунків й аналітичних рахунків до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»). Побудована облікова модель формування таких додаткових операційних витрат, що дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння джерел виникнення інших витрат операційної діяльності для їх оперативного контролю і визначення фінансового результату від здійснення операційної діяльності торговельних підприємств.

2.4 Організація управлінського обліку витрат основної (операційної) діяльності

Отримати інформацію про торговельні витрати з урахуванням аналітичних ознак дозволить організація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, одним з основних об'єктів якого є витрати підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів. Характерною ознакою управлінського обліку є те, що він об'єднує процес управління з обліковим процесом, а унікальність полягає у

його гармонійному поєднанні з плануванням та контролем. Разом з тим існують певні проблеми організації та ведення управлінського обліку на торговельних підприємствах, які полягають, насамперед, у неформалізованій структурі таких підприємств, де слабо проглядається функціональна та фінансова відповідальність за діяльність їх підрозділів. Отже, створення на підприємстві системи управлінського обліку практично неможливо без правильної класифікації процесів та технологій, що дозволить виробити певну методологію обліку операційних витрат підприємств торгівлі [52]. Визначені в процесі дослідження етапи формування торговельних витрат у фінансовому обліку дозволили розробити організаційну модель управлінського обліку (рис. 2.7).

Управлінський облік торговельних витрат		
Організація процесу формування інформації в частині витрат 1. Створення центрів відповідальності за формуванням інформації 2. Визначення інформаційних потреб відповідно до функцій підприємств 3. Можливості використання інформації (облік, планування, контроль, регулювання, оцінка)	Визначення елементів обліково-інформаційного забезпечення управлінського обліку витрат 1. Класифікація витрат для цілей управління 2. План рахунків для потреб управлінського обліку 3. Допоміжні організаційні регламенти з обліку витрат 4. Управлінські звіти	Технологія створення облікової та позаоблікової інформації 1. Вхідна інформація (фактологічний контекст інформації) 2. Накопичення, групування, систематизування, узагальнення облікової інформації 3. Вихідна інформація (облікові реєстри, звітність)

Рисунок 2.7 – Організаційна модель управлінського обліку торговельних витрат

Джерело: складено автором самостійно

Запропонована модель є результатом об'єднання організаційних, інформаційних та облікових механізмів, спрямованих на прийняття управлінських рішень щодо розвитку суб'єктів господарювання галузі торгівлі.

Методичне відображення торговельних витрат у системі управлінського обліку підприємств рекомендовано проводити за господарськими процесами:

1. Облік витрат бізнес-процесу постачання.

2. Облік витрат бізнес-процесу зберігання.
3. Обліку витрат бізнес-процесу реалізації.
4. Облік витрат бізнес-процесу маркетингових досліджень.
5. Облік витрат бізнес-процесу управління та контролю.

Оскільки система управлінського обліку не регламентує склад звітів, то розроблення та використання реєстрів управлінського обліку залишається на розсуд користувача чи запиту управлінського персоналу. У межах запропонованої моделі управлінського обліку за процесами пропонуємо певний набір управлінських реєстрів, які дозволять зробити розрахункову інформацію ще інформативнішою. Наприклад, облік торгівельних витрат з бізнес-процесу постачання пропонується здійснювати в наступному реєстрі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Управлінський реєстр обліку торгівельних витрат бізнес-процесу постачання

Дата	Документ	Оформлення та формування замовлень товарів		Заробітна плата працівників відділу постачання		ТЗВ		Додаткові витрати, пов'язані з військовим і діями		Позначка про оприбуткування товарів
		У	НУ	У	НУ	У	НУ	У	НУ	
15.02.24	ТТН №1245	50,00	250,00	-	560,00	120,00	300,00	-	150,00	Прибутковий ордер №156
20.02.24	ТТН №1302	100,00	150,00	-	620,00	70,00	270,00	-	120,00	Прибутковий ордер №160
і т.д.										
Разом		150,00	400,00	-	1180,00	190,00	570,00	-	270,00	-

Джерело: складено автором самостійно

Оскільки ми формуємо номенклатуру статей торгівельних витрат відповідно до цілей попроцесної організації управлінського обліку, то важливим є застосування поділу витрат на усувні та неусувні, які нами були охарактеризовані як витрати, яких можна було б уникнути при виконанні інших дій та прийняття певних управлінських рішень. Відповідно в розроблюваних реєстрах необхідно передбачити розподіл витрат на усувні (У) та неусувні (НУ).

Реєстрація повинна проводитися в хронологічному порядку та за кожним первинним документом, який підтверджує виникнення торгівельних витрат по даній партії товару. Наприкінці періоду можна сформувати звіт у різних необхідних розрізах: за постачальниками, датою, статтями витрат тощо. Так, облік торгівельних витрат з бізнес-процесу зберігання доцільно здійснювати за центрами відповідальності (складами) (ДОДАТОК К). Облік операційних витрат з бізнес-процесу реалізації можна організувати у такому ж управлінському реєстрі, але за відповідними статтями цього бізнес-процесу.

Елементом системи управлінського обліку та однією з його основних функцій є планування як є процес формування та виконання планів розвитку об'єкта, з урахуванням процесів їх коригування (при необхідності) та контролю виконання. Так, наприклад, операційні витрати з бізнес-процесів «Маркетингові дослідження» та «Управління та контроль» планується на початку звітного періоду, відповідно, управлінський реєстр має бути спрямований на надання інформації про відхилення факту від плану (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Управлінський реєстр з планування та обліку операційних витрат бізнес-процесу «Управління та контроль» (за місяць)

Статті витрат	План	Факт	Відхилення, +/-	Темп зростання, %
1.Заробітна плата працівників апарату управління	15500,00	15700,00	+200,00	101,3
2.Утримання та оренда адміністративних приміщень	10200,00	10200,00	-	-
3.Ведення облікового та касового господарства	520,00	550,00	+30,00	105,8
4.Витрати внаслідок військових дій	-	580,00	-	-
5.Інші операційні витрати	250,00	200,00	-50,00	80,0
Усього витрат	26470,00	27230,00	+760,00	102,9

Джерело: складено автором самостійно

Пропоновані управлінські реєстри дозволять сформувати необхідну інформацію для ухвалення відповідних управлінських рішень.

Також необхідно зазначити, що на будь-якому торгівельному підприємстві актуальним та необхідним є калькуляційний процес. Калькулювання собівартості

в управлінському обліку грає істотну роль, дозволяючи отримувати максимум інформації про витрати та впливати на їх коригування. Отже, калькуляція операційних витрат - це процес обчислення витратоємності за групами товарів. Витратоємність може виражатися як у абсолютній сумі витрат, що припадають на окремий вид товарів, так і у відносному вираженні, як відношення витрат до покупної вартості певного виду товарів [53]. При складанні калькуляцій операційних витрат підприємства торгівлі керуються Методичними рекомендаціями [15], які передбачають угруповання даних витрат з урахуванням встановленого порядку нормування окремих видів витрат для цілей оподаткування та за елементами. В принципі, перелік цих статей витрат є традиційним і особливих проблем при складанні їх калькуляцій на практиці не виникає. На наш погляд, особливу увагу у наш час слід приділити калькулюванню додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій, а саме витрат на релокацію бізнесу (в межах України), які включають витрати на переміщення ТМЦ, персоналу та інші пов'язані з цим процесом витрати. Розглянемо приклад калькулювання таких витрат на основі релокації бізнесу базового підприємства з наступними вихідними даними (умовно): Компанія займається оптовою та роздрібною торгівлею кондитерськими виробами у м. Вінниця, де орендує склад, два роздрібні магазини та офіс. Оборót - 3,5 млн. грн на місяць, штат - 20 осіб. У випадку погіршення безпекової ситуації в м. Вінниця керівник підприємства разом із командою планує переїзд бізнесу в більш безпечний регіон (м. Львів). Планується перенесення не тільки офісу компанії, але і повний або частковий переїзд складських і роздрібних магазинів. Приклад оцінки (калькулювання) витрат на релокацію, у тому числі окремо витрат на переміщення персоналу, наведений у ДОДАТКУ Л,М. Звертаємо увагу, що в даному випадку розглядаються тільки операційні (торгівельні) витрати, без урахування інших витрат (наприклад, витрат, пов'язаних з переміщенням необоротних активів, які обліковуються на субрахунку 977).

Витрати, пов'язані з можливою майбутньою релокацією бізнесу, створюють для підприємства особливий вид ризику. Для зменшення негативних наслідків цієї події, на наш погляд, потрібно вжити певні заходи шляхом створення окремого резерву. Для цього необхідно обрати рахунок обліку, визначити оцінку, порядок формування та використання резерву для відшкодування витрат на випадок релокації бізнесу. У загальному випадку формулу для розрахунку цього резерву можна подати наступним чином (2.1):

$$\text{Резерв} = \sum \text{ПП} * \text{ВП} * k, \quad (2.1)$$

де ППі – процентний показник (ймовірність настання події, яка призведе до релокації бізнесу);

ВП – вартісний показник (сума кошторису прогнозованих витрат на релокацію);

k – коефіцієнт значимості (визначається керівництвом підприємства самостійно).

Рішення про створення даного резерву приймається керівництвом підприємства за підсумками звітного періоду (на 31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня). Також керівництво підприємств торгівлі має можливість перегляду створеного резерву, його розміру за підсумками звітного періоду. Якщо прийнято рішення про недостатність величини резерву, то його донараховують, якщо, навпаки, про надмірність, його коригують. Бухгалтерські записи щодо формування та використання резерву для відшкодування витрат на випадок релокації бізнесу представлені у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення в обліку формування та використання резерву для відшкодування витрат на випадок релокації бізнесу

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	Нарахування резерву майбутніх витрат, пов'язаних із релокацією бізнесу щомісяця у сумі відрахувань	944	39
2	Списання витрат, пов'язаних із релокацією бізнеса підприємств за рахунок створеного резерву	39	372, 377,651,661,663, 685 та ін.
3	Списання резерву у разі відсутності передбачуваних витрат	39	944

Джерело: складено автором самостійно

Отже, запровадження системи внутрішнього резервування є одним із методів управління ризиками з метою покриття негативних наслідків, що виникли у результаті повномасштабного вторгнення.

Таким чином, можна зробити висновки, що управлінський облік є підсистемою збору, обробки, аналізу та передачі управлінської інформації про операційні витрати бізнес-процесів та вартість видів реалізованих товарів в обліково-аналітичній системі підприємств торгівлі. Відповідність управлінського обліку умовам, що складаються у певний момент часу або період, системі товароруху необхідні для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері операційних витрат. Для підвищення інформативності управлінського обліку торгівельних витрат базового підприємства розроблена його організаційна модель за процесами; певний набір управлінських регістрів; приклади складання калькуляцій витрат на релокацію бізнесу (в межах України), які включають витрати на переміщення ТМЦ, персоналу та інші пов'язані з цим процесом витрати; порядок формування та використання резерву для відшкодування цих витрат. Наведені пропозиції дозволять сформулювати необхідну інформацію для ухвалення відповідних управлінських рішень.

2.5 Облік витрат операційної діяльності за міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності

У сучасних умовах зростаючої глобалізації виникає необхідність стандартизації норм фінансового обліку та звітності. МСФЗ визнаються головним засобом, що гарантує надання уніфікованої, якісної та прозорої інформації про поточний фінансовий стан компаній учасникам міжнародного ринку. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в галузі управління підприємством, у тому числі витратами [54;55]. Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінки є розбіжності, існуючі між НП(С)БО та МСФЗ. Порівнюючи оцінку та визнання витрат за МСФЗ та НП(С)БО можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення витрат, їх оцінка, критерії визнання (рис.2.8).

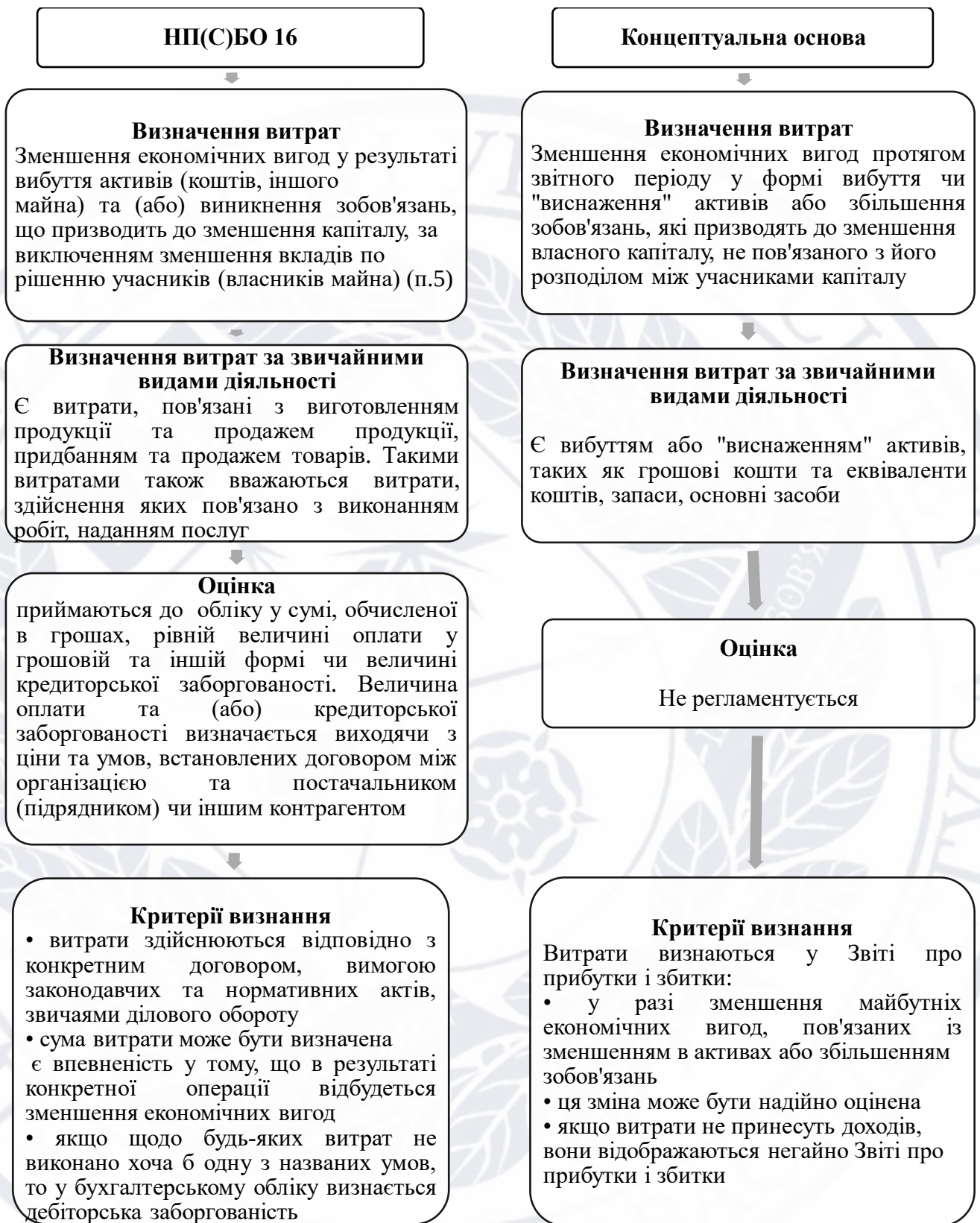


Рисунок 2.8 – Порівняння умов визнання витрат згідно НПС)БО 16 та Концептуальної основи фінансової звітності

Джерело: складено автором на основі [8;56]

Як вже зазначалося, визнання, визначення та облік витрат, у т.ч. торгівлі, здійснюється на основі НП(С)БО 16 [8]. В складі МСФЗ відсутній аналогічний стандарт, а це, у свою чергу, ускладнює процес управління торгівельними витратами.

Також відмітимо, що згідно МСБО 18 товари в контексті даного стандарту включають продукцію, вироблену для продажу або куплену для перепродажу, а також земельні ділянки, природні угіддя та інше майно, зокрема будівлі, призначені для продажу, а не для використання у виробничій та комерційній діяльності як основні засоби [57]. Так, щодо визначення витрат – при розгляді таблиці стає зрозуміло, що в системі вітчизняних стандартів обліку наводиться визначення поняття «витрати», яке з упевненістю можна співвіднести з визначенням з Концептуальних основ фінансової звітності МСФЗ: витрати як зменшення капіталу, не пов'язані з його розподілом між учасниками. Визначення витрат за звичайними видами діяльності складно співвіднести, оскільки НП(С)БО 16 розкриває їх як супутні витрати під час здійснення основних видів діяльності, у той час як їх визначення у МСФЗ набагато ширше: вибуття чи «виснаження» коштів та інших активів.

Подібними критеріями щодо оцінки витрат можна назвати наявність надійної оцінки суми витрат та присутність впевненості у зменшенні економічних вигід.

Однак слід зазначити, що у МСФЗ, на відміну НП(С)БО, відсутня вимога обов'язкового дотримання такого критерію визнання витрат, як наявність договору, вимог законодавства чи звичаїв ділового обороту, що часто ускладнює облік за НП(С)БО шляхом перешкоджання своєчасному обліку.

Нарешті, варто розглянути особливості подання та регулювання витрат у НП(С)БО та МСФЗ за допомогою порядку відображення інформації про витрати у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та Звіті про прибутки або збитки. Аналіз визнаних витрат за МСФЗ представляється в одній із двох форм, залежно від того, яке уявлення є більш надійним і забезпечує більш доречну інформацію.

Перший формат є аналізом з використанням методу «за характером витрат» і передбачає розбивку на основі їхньої природи (наприклад, витрати на амортизацію, придбання матеріалів, транспортування), не перерозподіляючи витрати між функціональними напрямками у межах підприємства. Даний метод простий у застосуванні, проте є практично наочним, на відміну наступного.

Другий формат – з використанням методу «за призначенням витрат» або «за собівартістю продажів» – аналіз, в рамках якого витрати класифікуються в залежності від їх призначення як частина собівартості продажів або витрат зі збуту (комерційних), або адміністративних (управлінських) витрат. Даний метод може надати користувачам звітності доречнішу інформацію порівняно з попереднім, проте розподіл витрат за функціональним призначенням може вимагати довільного розподілу витрат та професійного судження [58].

Інформація про витрати у вітчизняному обліку у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) подається тільки на основі функціонального призначення, однак метод за характером витрат у звітності за НПС)БО також грає ключову роль - на його підставі підлягає розкриттю порядок визнання комерційних та управлінських витрат у складі інформації про ОПП у Примітках до бухгалтерської звітності. Це свідчить про незначне розходження в деталізації інформації про витрати за НПС)БО та МСФЗ, проте не можна робити висновок щодо повної невідповідності двох систем у регулюванні цього питання, адже при використанні класифікації у Звіті про прибутки або збитки «за функціями», МСФЗ аналогічно НПС)БО вимагає розкриття класифікації витрат «за характером» у Примітках до фінансової звітності (рис.2.9).

При складанні звітності згідно з МСФЗ необхідно враховувати не стільки перехід права власності, скільки перехід ризиків володіння від продавця до покупця та можливість компанії контролювати актив. Отже, витрати будуть визнані у звітності в момент визнання доходу.

Інформація щодо затвердженого для підприємства переліку витрат, особливо у частині елементів витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), відображається у наказі про ОПП.

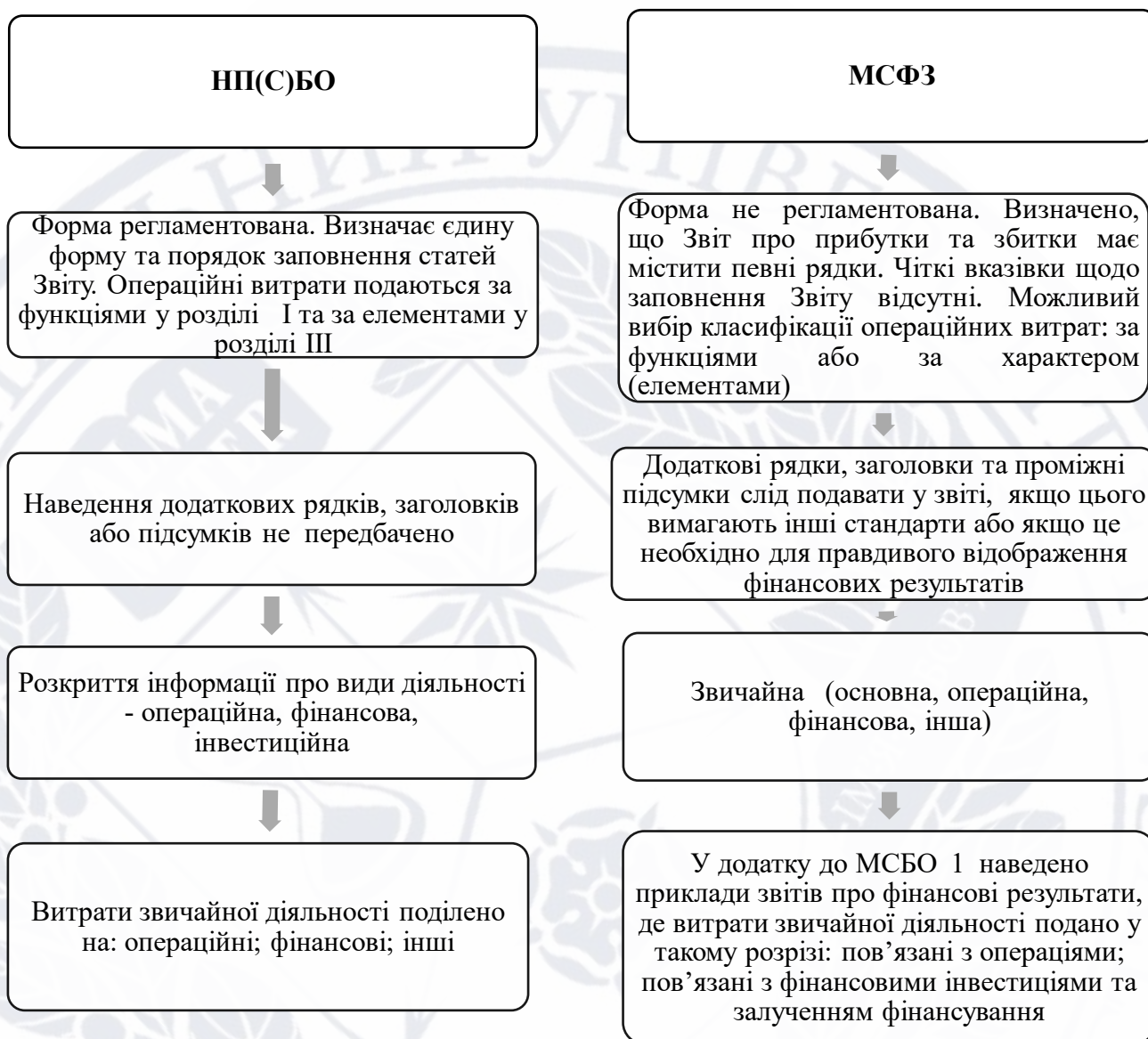


Рисунок 2.9 – Порівняння положень НП(С)БО та МСФЗ стосовно формування звітності

Джерело: складено автором на основі [55]

На підставі затвердженого переліку витрат здійснюється наступне розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Отже, детальний склад витрат, передбачений НП(С)БО, загалом не суперечить загальним вимогам відображення витрат, встановленим Концептуальною основою, тому при складанні переліку витрат та його відображенні у наказі про ОПП за нормами МСФЗ можна скористатися переліком, наведеним у НП(С)БО 16.

Таким чином, провівши порівняльний аналіз у сфері подання витрат за НП(С)БО та МСФЗ, можна зробити висновок, що незважаючи на поступову конвергенцію систем обліку, у них все ще спостерігаються певна кількість розбіжностей у питанні регулювання та відображення витрат як компонентів фінансової звітності. Але зближення національної та міжнародної системи звітності все ще триває, вносяться коригування в існуючі документи з боку нашої держави, які зменшують відмінності між НП(С)БО та МСФЗ, зводячи їх до мінімуму, адже звітність з МСФЗ представляє велику цінність для інвесторів, оскільки відображає реальний стан справ та найзручніша для інтерпретації [58]. Саме тому трансформація НП(С)БО у бік зближення з МСФЗ є важливим етапом на шляху розвитку як вітчизняних компаній з боку залучення інвесторів, так і економіки держави загалом.

Висновки до розділу 2

На підставі проведеного дослідження отримано наступні результати:

- визначено елементи ОПП, які, на наш погляд, необхідно зазначити в наказі (положенні) про ОПП торгівлі, у тому числі ТОВ «Солодка Мрія-Вінниця», і які мають відношення до формування витрат їх основної (операційної) діяльності. Зазначено, які зміни необхідно внести до Положення про ОПП в умовах військових дій;
- проведена експертна оцінка Положення про ОПП ТОВ «Солодка Мрія-Вінниця» шляхом тестування, виявлені певні негативні моменти, які вимагають доопрацювання:
- розглянуто основні документи, які є підставою для обліку операційних (торгівельних) витрат, у тому числі документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій. Запропоновано до використання форму Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу) та складено оперограму його руху, а також приклад бухгалтерської довідки для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням працівників (в рамках релокації бізнесу);

- на підставі дослідження технологічних процесів бізнес-структур торгівлі побудовано модель первинного документообігу операційних (торгівельних) витрат, що дозволить визначити центри відповідальності зі створення обліково-інформаційного їх забезпечення;

- в рамках облікової системи поряд з основними бухгалтерськими операціями щодо формування операційних витрат торговельного підприємства розглянуто особливості відображення в обліку логістичних витрат, а також додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій. Запропоновано відкриття субрахунків й аналітичних рахунків до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння джерел виникнення інших витрат операційної діяльності для їх оперативного обліку і контролю;

- встановлено особливості відображення в обліку торговельних витрат в рамках фірмової торгівлі;

- для підвищення інформативності управлінського обліку торговельних витрат базового підприємства розроблена його організаційна модель за процесами; певний набір управлінських регістрів; приклади складання калькуляцій витрат на релокацію бізнесу (в межах України); порядок формування та використання резерву для відшкодування цих витрат;

- встановлено, що у складі МСФЗ відсутній стандарт щодо витрат, а це, у свою чергу, ускладнює процес управління торговельними витратами. Зроблено висновок, що незважаючи на поступову конвергенцію вітчизняної і зарубіжної систем обліку, у них все ще спостерігаються певна кількість розбіжностей у питанні регулювання та відображення витрат як компонентів фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЯК СКЛАДОВА УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організаційно-методичні аспекти системи контролю витрат основної (операційної) діяльності

В сучасних умовах економічних відносин, які постійно ускладнюються, зростає значення ВГК та аудиту всередині підприємства. Останнім часом служби ВГК та аудиту все частіше розглядаються як важлива передумова для успішного ведення бізнесу, оскільки вони виконують широкий спектр функцій, крім контрольних. При цьому необхідно враховувати, що поняття «внутрішній аудит» і «внутрішній контроль» є відносно новими для вітчизняних компаній на відміну від зарубіжних країн, де накопичений значний досвід щодо організації ВГК та аудиту [60].

Від грамотно організованого ВГК витрат основної (операційної) діяльності багато в чому залежить ефективність функціонування торговельних підприємств, оскільки він не тільки покликаний виявити недоліки та порушення, а й попереджати їх, а також сприяти їх своєчасному усуненню. Здійснення ВГК є прерогативою керівника підприємства, проте керівництво фірм, як правило, не використовує його можливості й не приділяє належної уваги його якості. На практиці компанії, що здійснюють оптову та роздрібну торгівлю, в основному малі та середні, використовують, як правило, лише елементи ВГК торговельних витрат. Контрольні процедури представлені інвентаризацією та нерегулярними перевітками достовірності облікових показників. Крім того, бухгалтери таких підприємств побоюються, що питання ВГК треба буде досить детально розписувати у внутрішньо-фірмових документах, у тому числі і в обліковій політиці. Однак, на наш погляд, на будь-якому нормально працюючому підприємстві ВГК присутній за визначенням, навіть якщо немає особливого локального акту, присвяченого такому контролю.

На сьогоднішній день найбільш поширеними формами ВГК є (рис.3.1):

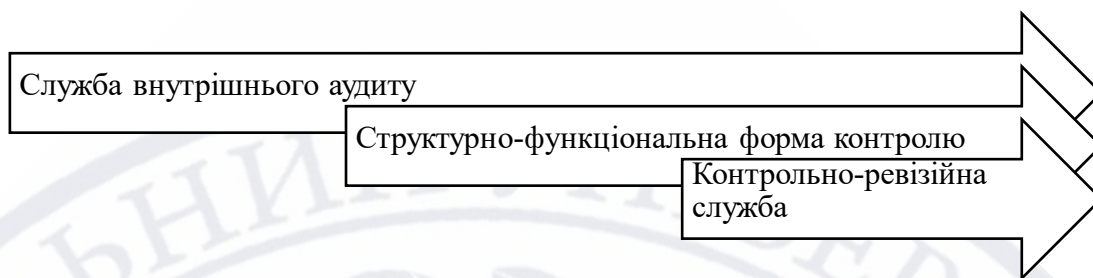


Рисунок 3.1 – Форми внутрішньогосподарського контролю

Джерело: складено автором на основі [60]

Незважаючи на суттєві відмінності діяльності вищевказаних форм ВГК за виконуваними функціональними обов'язками, дані форми можуть використовуватися підприємством як у поєднанні, так і відокремлено. Однак, як показує практика, більш ефективною та поширеною формою ВГК є СВА. Слід зазначити, що внутрішній аудит можна розглядати як організовану на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентовану його внутрішніми документами систему ВГК за дотриманням встановленого порядку ведення обліку та надійністю функціонування СВК. До інститутів внутрішнього аудиту відносяться призначені власниками СПД ревізори, ревізійні комісії, внутрішні аудитори чи групи внутрішніх аудиторів [61,с.63]. Передумови формування на підприємствах СВА наведені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Передумови формування служби внутрішнього аудиту

Передумови необхідності	Організаційні передумови
Наявність законодавчо регламентованої контрольної функції вищих ланок по відношенню до нижчестоящих	Відсутність реально існуючого регламентованого органу ВГК на будь-якому рівні організаційної структури
Наявність багаторівневої управлінської, організаційної структури підприємства	Наявність законодавчих передумов для створення органу ВГК
Зростання обсягів діяльності та диверсифікація її видів	Існування традицій функціонування відомчого ВГК
Відсутність регламентації взаємодії між відомчими контрольними органами різних рівнів	Реальне функціонування різних органів контролю, що виконують певні функції ВГК в системі за вертикальною та горизонтальною складовими
Відсутність єдиної концепції організації ВГК	Реальне функціонування різних підрозділів, що виконують функції, властиві внутрішньому аудиту
Потреба у професійному консалтингу	-

Джерело: складено автором на основі [62]

Виходячи з цього, організаційну структуру роботи СВА на торговельних підприємствах можна представити у вигляді схеми (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Організаційна структура апарату внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах

Джерело: складено автором на основі [63]

При цьому виділяють два основних напрямки діяльності СВА, які в даний час широко поширені на підприємствах:

1. Контроль та ревізії. СВА підпорядковується виконавчому керівництву підприємства, так як є засобом ВГК за діяльністю менеджменту з боку керівництва.

2. Моніторинг існуючої СВК підприємства. СВА розглядається як компонент системи управління ризиками та підпорядковується безпосередньо раді директорів компанії. У цьому випадку внутрішній аудитор діє відповідно до вимог Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) [64-67].

Як вже зазначалося, незважаючи на необхідність створення СВК та позитивний ефект від СВА, багато торговельних підприємств не поспішають створювати таку службу. Основною причиною цього є нерозуміння її значимості і брак досвіду організації, а основним недоліком організації СВА більшості підприємств є дефіцит контрольних процедур, що знаходяться в її компетенції. Так, на багатьох торговельних підприємствах ця служба в основному виконує контрольно-ревізійну роботу, концентрується на процедурах розслідування і не

бере участі у питаннях узгодження управлінської/міжнародної звітності, візування звітів щодо виконання бюджетів тощо, що збільшує ризик виникнення відхилення діяльності працівників від стратегічних цілей підприємства.

Вивчення та узагальнення методичних підходів до класифікації видів та форм ВГК дозволили їх систематизувати та зробити висновок про те, що внутрішній аудит є однією з форм ВГК, що забезпечує моніторинг, перевірку та оцінку його складового елемента - системи обліку та внутрішньої звітності - шляхом використання технологічної сукупності методичних прийомів, способів та контрольних процедур. Необхідність проведення внутрішнього аудиту як механізм нагляду за СВК підприємства, зокрема, її обліковим забезпеченням, обумовлений наявністю обмежень її ефективності. Отже, на наш погляд, в сучасних умовах господарювання підприємств торгівлі СВК найуспішніше може бути організована у вигляді створення СВА. При грамотному підході до її створення та функціонування можна досягти істотного підвищення ефективності як збутової діяльності (виявлення внутрішніх резервів), так і діяльності підприємства в цілому (запобігання штрафним санкціям, розкраданням, зловживанням з боку відповідальних осіб тощо). Взаємозв'язок СВА з іншими структурними підрозділами підприємства наведений на рисунку 3.3.

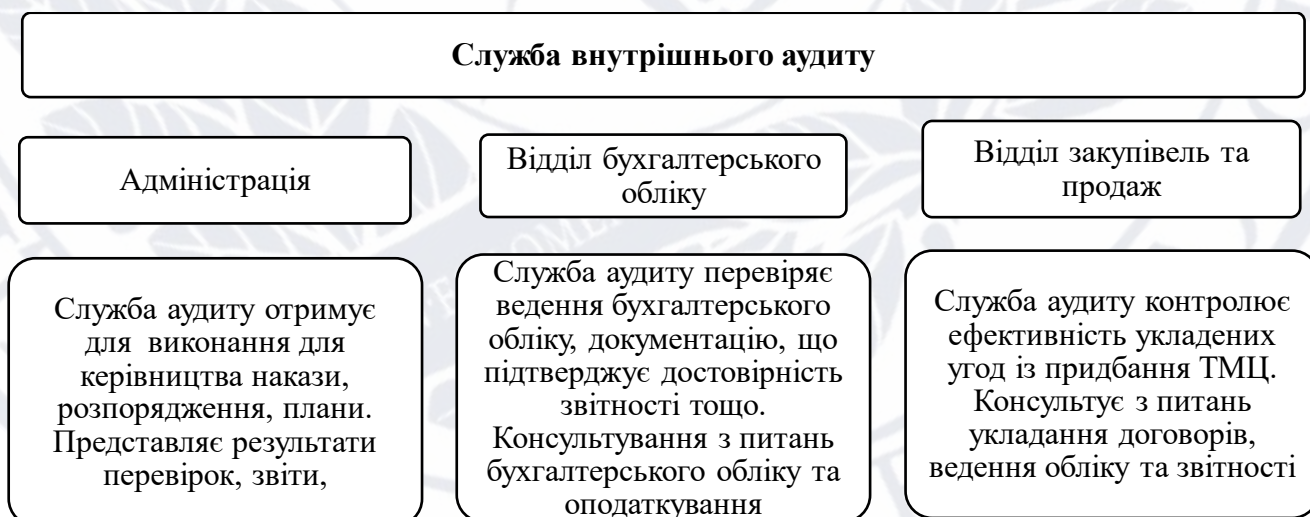


Рисунок 3.3 – Взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими службами підприємство

Джерело: складено автором на основі [64]

Одним з основних об'єктів ВГК є витрати операційної діяльності. Забезпечення достовірності даних про торгівельні витрати у процесі обліку – безпосереднє завдання СВК витрат. З нашої точки зору, ВГК операційних витрат на торгівельному підприємстві повинен виконувати такі завдання:

- систематичне та планомірне спостереження за поведінкою операційних витрат, а також за факторами, які здатні спричинити їх зміну;
- порівняння планових та фактичних величин операційних витрат для вимірювання та оцінки ступеня досягнення цілей підприємства;
- визначення допустимих меж відхилень операційних витрат;
- прогнозування результатів діяльності підприємства з урахуванням змін операційних витрат;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на операційні витрати та вибір методу таких впливів.

Порядок здійснення ВГК (аудиту) торгівельних витрат включає такі етапи (рис.3.4).

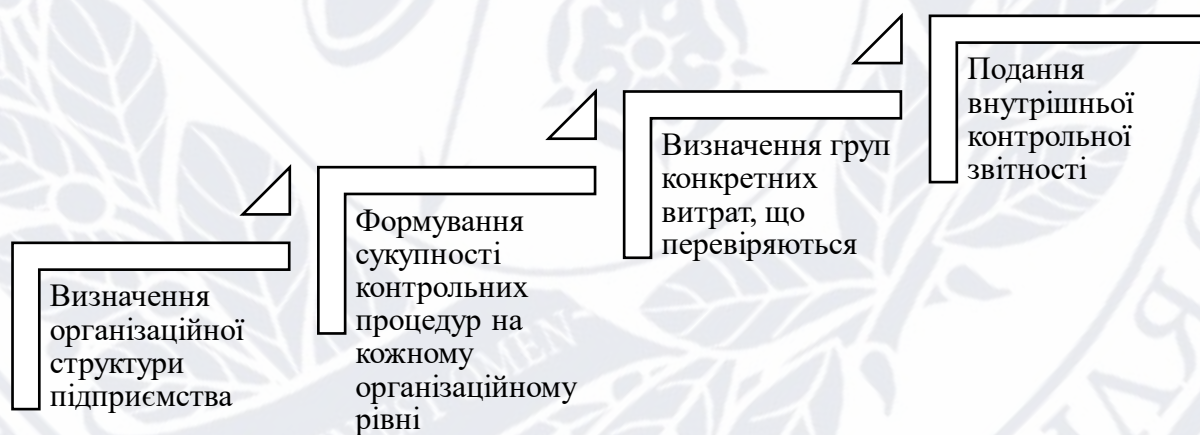


Рисунок 3.4 – Етапи внутрішнього контролю (аудиту) торгівельних витрат

Джерело: складено автором на основі [60]

У ході ВГК витрат можуть використовуватись такі контрольні процедури: документальне оформлення операцій формування та розподілу витрат; підтвердження відповідності витрат встановленим цілям, процедури контролю

взаємопов'язаних витрат, санкціонування операцій з здійснення витрат, звірка даних про витрати за їх видами, джерелами формування, процедури контролю, пов'язані з комп'ютерною обробкою інформації про витрати підприємства та інформаційними системами.

Методика ВГК (аудиту) операційних витрат може бути представлена у вигляді послідовної чотирирівневої сукупності контрольних дій, спрямованих на перевірку взаємопов'язаних ділянок облікових робіт (рис.3.5):

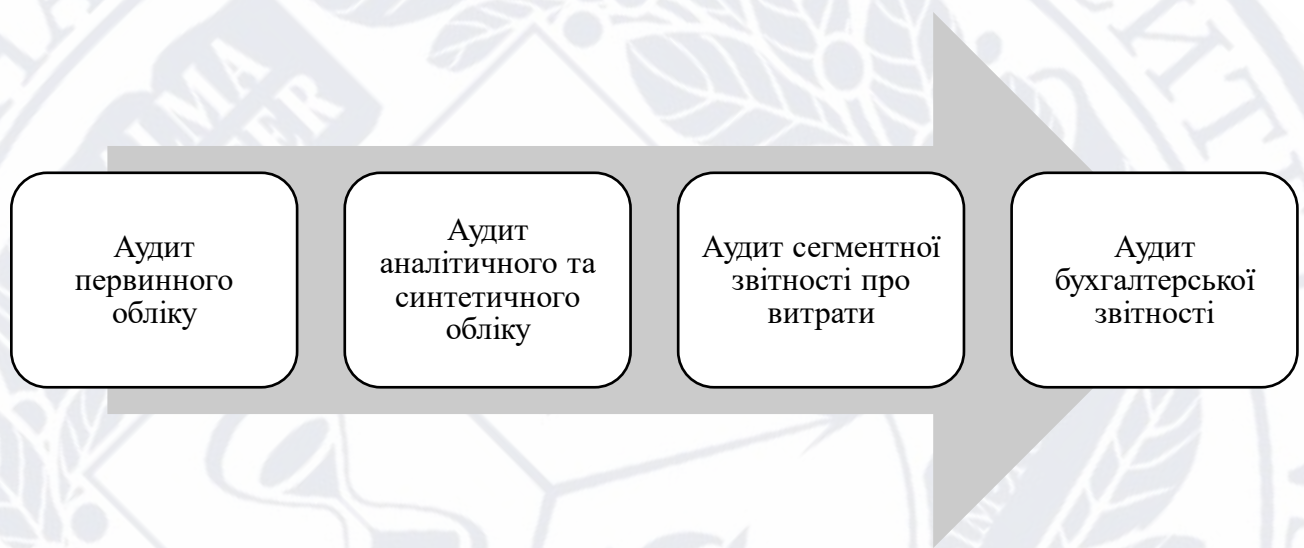


Рисунок 3.5 – Методика внутрішнього контролю (аудиту) операційних витрат

Джерело: складено автором на основі [68]

Відповідно до даного методичного підходу ВГК (аудиту) торговельних витрат перевірочні процедури виконуються в послідовності не від звітності до первинних облікових документів, а навпаки - від первинної документації до облікових записів на рахунках обліку та звітності. Для обґрунтування правомірності такого підходу можна навести такі аргументи:

- ☐ первинні облікові документи в будь-якому випадку є вихідними для отримання аудиторських доказів;
- ☐ результати перевірки стану первинного обліку обумовлюють якість аудиторських доказів, тобто їх достовірність;
- ☐ першочергова перевірка даних первинного обліку дає можливість визначити весь обсяг робіт СВА та здійснити його планування;

□ результати внутрішнього аудиту первинної облікової документації дають можливість зробити висновок про достовірність аналітичного та синтетичного обліку, внутрішньої та зовнішньої звітності, їх відповідності даним первинного обліку.

Отже, організація обліку та ВГК (аудиту) операційних витрат на торговельних підприємствах залежить від: організаційно-правової форми господарювання й структури управління; потреб користувачів різних рівнів управління для виявлення й оптимізації витрат за місцями їх виникнення на різних етапах трансакцій; суб'єктів ВГК операційних витрат згідно з організаційно-правовою формою господарювання підприємств. ВГК (аудит) перебуває у тісному взаємозв'язку із системою обліку, яка виконує роль інформаційної бази у процесі здійснення контрольних операцій.

3.2 Узагальнення та реалізація результатів контролю операційних витрат сучасних торговельних підприємств

ВГК як сформована керівництвом система заходів щодо підвищення якості та загальної ефективності управління основними процесами, включаючи управління витратами, в рамках одного підприємства являє собою СВК. В результаті вивчення літературних джерел та законодавчих актів з питань ВГК діяльності встановлено, що не існує єдиної думки щодо сутності поняття СВК, не визначено зміст процедур ВГК та методичне забезпечення СВК за витратами [61-63]. Нами запропоновано наступне визначення СВК - функціонально організована сукупність контрольного середовища підприємства, його інформаційного забезпечення та методів здійснення (рис.3.6). СВК формується одночасно із створенням СПД будь-якої організаційно-правової форми. Обраний на загальних зборах голова правління (або на установчих зборах – директор) делегує частину своїх контрольних функцій заступникам, спеціалістам, МВО та іншим посадовим особам, які є суб'єктами центрів відповідальності за збереження довірених ним активів та за ефективність їх використання.

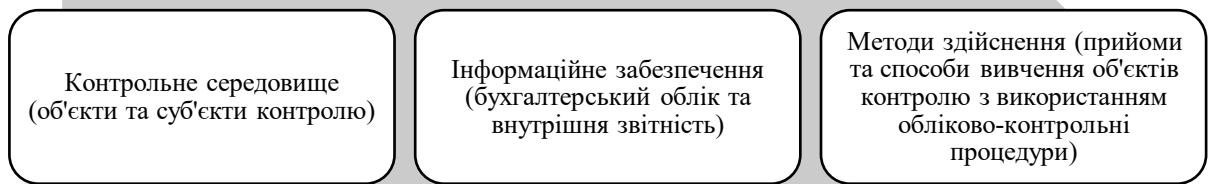


Рисунок 3.6 – Визначення СВК торговельного підприємства

Джерело: складено автором самостійно

Сьогодні компанії також можуть оцінити власні системи управління за допомогою СВК, організованої відповідно до загальної моделі ВГК «Внутрішній контроль – Інтегрована модель» (IC-IF, Internal Control – Integrated Framework), опублікованій COSO, Комісії Тредуея [69]. Згідно із запропонованою міжнародною моделлю, СВК включає п'ять взаємопов'язаних елементів (рис. 3.7):

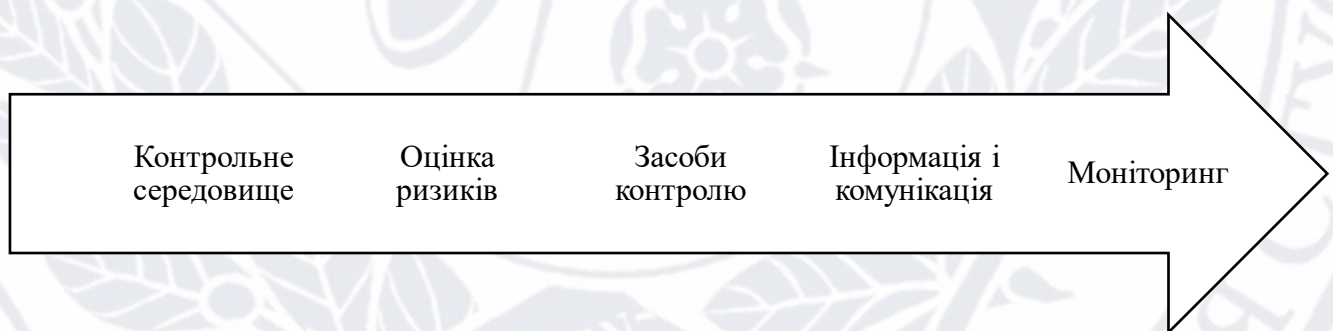


Рисунок 3.7 – Елементи СВК згідно із міжнародною моделлю

Джерело: складено автором на основі [69]

Найбільш простою та результативною дією отримання попередньої (необхідної) інформації про стан СВК підприємства, на наш погляд, є тестування, яке проводилося нами на ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» з питань, представлених у таблиці 3.2. За результатами тестування, яке було проведене на ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця», можна зробити висновок, що СВК за фінансовими - господарськими процесами, що відбуваються на підприємстві,

здійснює керівник. СВА відсутня, але є Ревізійна комісія, яка працює формально та економічного ефекту від її роботи не спостерігається. В даний час контрольна діяльність зводиться лише до проведення інвентаризації наприкінці року перед складанням річної бухгалтерської звітності.

Таблиця 3.2 – Тест оцінки СВК ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця»

№ п/п	Питання	Варіант відповіді	Результат перевірки
1	2	3	4
Оцінка СВК			
1.	Чи є на підприємстві СВА?	Так Ні	Ні
2.	Чи створена ревізійна комісія?	Так Ні	Створена, але діє формально
3.	Чи є діюча інвентаризаційна комісія?	Так Ні	Затверджена керівником і діє
4.	Чи є наказ про проведення планових інвентаризацій активів та зобов'язань?	Так Ні	Ні
5.	Чи є на підприємстві комісія з контролю за виконанням зобов'язань щодо укладених договорів?	Так Ні	Ні
6.	Чи здійснюється проведення звірок розрахунків із постачальниками, покупцями?	Так Ні	Так, за необхідністю
7.	Чи укладені договори з матеріально-відповідальними особами?	Так Ні	Так
Оцінка системи обліку			
8.	Чи розроблена ОПІ?	Так Ні	Так, з узагальненими даними
9.	Чи вчасно вносяться зміни до ОПІ?	Так Ні	Ні
10.	Чи є графік документообігу?	Так Ні	Так
11.	Чи розроблені посадові інструкції на працівників бухгалтерської служби?	Так Ні	Ні
12.	Чи розроблено робочий план рахунків обліку?	Так Ні	Так
13.	Як відображаються факти господарського життя у фінансовому та податковому обліку?	На підставі первинних документів Без підтверджуючих документів	На основі первинних документів
14.	Чи відповідають дані аналітичного обліку оборотам та залишкам за рахунками синтетичного обліку?	Так Ні	Так

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
15.	Чи відповідають дані залишків за рахунками синтетичного обліку, даними бухгалтерської (фінансової) звітності?	Так Ні	Так
16.	Чи встановлені нормативні операційні витрати та чи переглядаються норми?	Так Ні	Ні
17.	Чи встановлена класифікація витрат за елементами та статтями?	Так Ні	Встановлена за елементами
18.	Чи обраний метод обліку операційних витрат	Так Ні	Для обліку витрат застосовується поопераційний метод
19.	Чи визначено об'єкти обліку витрат?	Так Ні	Об'єктом обліку витрат є окремі групи товарів
20.,	Чи розмежовуються витрати за звітними періодами?	Так Ні	Витрати, здійснені у звітному періоді, але які стосуються наступних звітних періодів, відображаються в обліку як витрати майбутніх періодів і списуються протягом періоду, до якого вони належать

Джерело: складено автором на основі внутрішньої інформації підприємства

Також наказом керівника створена інвентаризаційна комісія, яка перевіряє переважно збереження і правильне витрачання запасів. За отриманими даними можна оцінити СВК ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» як таку, що відповідає «середньому» рівню. У зв'язку з цим постає питання про доцільність створення на підприємстві СВА, так як одним з найважливіших аспектів діяльності СВА є визначення та аналіз можливих зовнішніх та внутрішніх ризиків, які виникають при здійсненні діяльності підприємства, а також вироблення рекомендацій, що дозволяють знизити рівень ризику або мінімізувати можливі втрати. Рекомендована структура документа «Політика внутрішнього аудиту» наведена на рисунку 3.8.



Рисунок 3.8 – Рекомендована структура документа «Політика внутрішнього аудиту ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця»

Джерело: складено автором самостійно

Особливо важливим з точки зору ВГК за торгівельними витратами, на наш погляд, є розділ «Оцінка ефективності СВК», де пропонуємо виділити такі форми оцінки ефективності щодо операційних витрат:

- самооцінка – оцінюються наявність та робота компонентів (елементів) СВК операційних витрат в рамках певного процесу (напрямку діяльності), проводиться не рідше одного разу на рік;
- внутрішня незалежна оцінка проводиться щорічно працівником, який здійснює функції внутрішнього аудитора;
- зовнішня незалежна оцінка проводиться зовнішнім незалежним консультантом не рідше одного разу на три роки.

Також до елементів СВК згідно із міжнародною моделлю входить оцінка ризиків, так як кожне підприємство стикається з різними ризиками від зовнішніх та внутрішніх джерел, які мають бути оцінені. Тому не менш важливим є документ «Політика управління ризиками», пропонована структура якого наведена на рисунку 3.9.

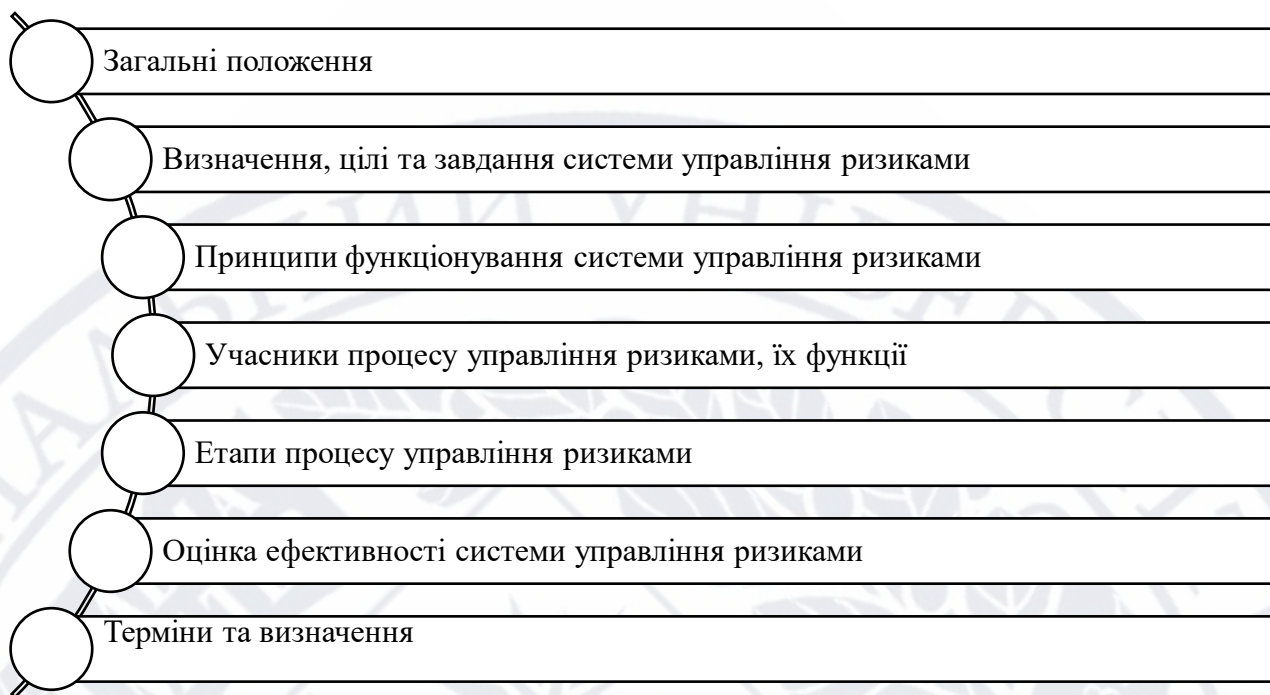


Рисунок 3.9 – Рекомендована структура документа «Політика управління ризиками» ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця»

Джерело: складено автором самостійно

Так, процес управління ризиками щодо операційних витрат повинен включати наступні дії: визначення цілей; ідентифікація ризиків; оцінка ризиків; реагування на ризики; моніторинг ризиків. Перелік можливих ризиків у розрізі операційних витрат, пов'язаних з окремими бізнес-процесами торговельних підприємств, наведено у таблиці 3.3. Цей перелік може бути використаний як додаток до документа «Політика управління ризиками» для ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця».

З початком повномасштабного російського вторгнення кількість ризиків для торговельних підприємств значно зросла, що становить неабияку загрозу для стабільної діяльності, тому необхідно контролювати їх з метою зниження негативного впливу на роботу підприємства.

Таблиця 3.3 – Перелік можливих ризиків у розрізі операційних витрат торгівельних підприємств, пов'язаних з окремими бізнес-процесами

Процес (подія)	Можливі ризики
Закупівля	Закупівля товарів за наявності аналогічних товарів у залишках у достатній кількості Відсутність планування закупівель Проведення термінових закупівель за відсутності реальної потреби Вибір ненадійного постачальника Здійснення закупівель на умовах, відмінних від відображених у договорі Несвоечасність здійснення процедури повернення (обміну) товарів, що не пройшли приймання
Управління запасами	Відсутність достатньої автоматизації Ігнорування фактичних даних складського обліку при прийнятті управлінських рішень Відсутність або низька якість звірки даних складського обліку з іншими обліковими системами Відсутність можливості ідентифікувати товари, що зберігаються Відсутність фізичних умов для забезпечення збереження товарів Відсутність чи неналежне проведення інвентаризації товарів
Управління основними засобами	Орендується основний засіб, який є в наявності Введення в експлуатацію основного засобу до виконання всіх вимог, пов'язаних із введенням в експлуатацію Основні засоби заздалегідь визнаються непридатними до використання Відсутність оприбуткування металобрухту при списанні основних засобів
Продаж	Компанія бере на себе зобов'язання, що мають низьку ймовірність виконання Розрив між ступенем виконання зобов'язань продавцем та покупцем Відсутність досліджень платоспроможного попиту та наявності неліквідних товарів
Управління персоналом	Невідповідність кваліфікації найманого працівника вимогам Перелік виплат провокують зловживання та зниження ефективності Виплата премій за відсутності підстав Організаційна структура та штатний розклад не сприяють максимізації ключових показників ефективності

Джерело: складено автором самостійно

Так, оцінка впливу поточних обставин на діяльність ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» та можливі заходи зменшення їх негативного впливу представлені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Перелік можливих ризиків, спричинених військовими діями, та заходи їх подолання у розрізі операційних витрат ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця»

Ризики	Заходи подолання (зменшення негативного впливу)
1	2
Ризик матеріальних втрат (фізична витрата або пошкодження товарів та інших активів внаслідок бойових дій)	Збереження та охорона активів. На даний час товарно-матеріальні запаси та інші активи не були пошкоджені та не знаходяться в районах активних бойових дій Досить ефективним інструментом управління цим ризиком є страхування
Порушення транспортної інфраструктури, блокування портів і кордонів, що призводить до переривання чи затримок поставок товарів, збільшення терміну доставки, підвищення вартості транспортування, обмеження доступу до ринків та складування	Реструктуризація ланцюгів поставок (переглянуто ланцюжки поставок в підприємство частково перейшло на поставки з Європейського Союзу або знайшло альтернативних постачальників в Україні) Забезпечення вчасної доставки товарів (перевезення товарів здійснюється переважно автомобільним транспортом, через блокування портів підприємство змінило частину логістичних маршрутів з орієнтацією на європейські порти) Обмежену доступність та зростання вартості палива підприємство компенсує підвищенням цін на продукцію Підприємства зменшило терміни оплати постачальників транспортних послуг, що дозволяє попередньо бронювати вантажівки та паливо для перевезення вантажів та сировини
Зниження платоспроможного попиту населення на продукцію підприємства	Пріоритезація певних продуктів і клієнтів (перелік товарів, які імпортуються та виробляються в Україні, було змінено відповідно до попиту споживачів та наявності сировини. Необхідної для виробництва)
Нестача кваліфікованого персоналу, що призводить до зниження продуктивності праці та ефективності діяльності підприємства загалом	Створення резерву персоналу; умов для гнучкого робочого графіку та дистанційної роботи; поліпшення співпраці з ВНЗ для залучення молодих спеціалістів; вчасне бронювання працівників, де це можливо
Зниження операційних витрат	Не є критичним для функціонування підприємства Під час війни зупинена частина капітальних та інвестиційних проєктів. Було переглянуто прогнози продажів та оцінки грошових потоків, враховуючи зниження виробництва та оборотного капіталу
Репутаційні ризики (втрата довіри клієнтів, погіршення відносин з партнерами та постачальниками)	Моніторинг медіа та соціальних мереж для оперативної реакції на будь-які негативні відгуки або інформацію; збереження відкритого та прозорого спілкування з клієнтами, партнерами; захист персональних даних та конфіденційності; залучення до благодійних та гуманітарних ініціатив

Продовження таблиці 3.4

1	2
Кредитні збитки за дебіторською заборгованістю, переривання кредитних канікул банками	Слід проводити перевірку платоспроможності контрагентів, у разі її виявлення тимчасово припинити співпрацю; співпраця з висококваліфікованими юристами й адвокатами
Валютні коливання та інфляційні процеси	Адекватна цінова політика та адаптація виробництва під актуальні потреби споживача, управління ліквідністю, диверсифікація джерел постачання та збуту
Недотримання встановлених законодавством вимог через часту зміну законодавчої бази, на які підприємства іноді не встигають реагувати, що призводить до штрафів, судових позовів тощо	Постійний моніторинг законодавства та регуляторних вимог, співпраця з висококваліфікованими юристами й адвокатами, створення системи моніторингу змін
Несумісність з податковим законодавством, помилки або недоліки у веденні обліку, що призводить до втрат або недоотримання ресурсів, очікуваного прибутку підприємства	Для запобігання необхідно наймати на роботу висококваліфікованих спеціалістів, які розуміються в законодавчій базі та вміють працювати з податковими органами. Особливу увагу треба приділяти вибору бухгалтера

Джерело: складено автором самостійно

Як вже зазначалося, важливу роль для оцінки ризиків та заходів їх подолання відіграє аудит, причому можна виділити більш вагому роль внутрішнього аудиту, так як внутрішній аудитор є працівником підприємства та щодня може виконувати контрольні функції та брати участь в управлінні, в тому числі в управлінні та ВГК торговельних витрат.

Законодавчі та нормативні акти з питань проведення аудиту дозволяють підприємствам самостійно розробляти стандарти внутрішнього аудиту на їх основі. Нами розроблено такий стандарт, який включає вступ, загальні процедури внутрішнього аудиту та послідовність проведення перевірки по ділянках обліку (зокрема, операційних витрат) (ДОДАТОК Н). Стандарт забезпечить достатні гарантії того, що аудиторська перевірка буде проведена якісно із застосуванням контрольних процедур і відображенням результатів перевірки в робочих документах аудитора. Крім того, нами розроблено ряд робочих документів внутрішнього аудиту, застосування яких дозволяє скоротити

трудомісткість контрольних процедур, обробку та аналіз отриманої інформації (ДОДАТОК П).

Для регламентації діяльності СВА на підприємстві, в першу чергу, необхідно визначити основні аспекти створення та функціонування цієї служби. З урахуванням норм міжнародних стандартів аудиту нами розроблено Положення «Про службу внутрішнього аудиту» (ДОДАТОК Р), що дозволить надати офіційний статус цій службі та регламентує її роботу. Включення конкретних вимог до професійних навичок працівників цієї служби дозволить організувати її діяльність на високому професійному рівні. При цьому запропонована система матеріальної відповідальності дозволить звести до мінімуму ризик шахрайства і недобросовісного виконання своїх обов'язків з боку працівників СВА, що в кінцевому підсумку позитивно позначиться на функціонуванні підприємства в цілому.

Таким чином, дієва система внутрішнього аудиту дозволить своєчасно виявляти та усувати недоліки в діяльності підприємства, а також дасть можливість уникнути шахрайських дій з боку відповідальних осіб.

3.3 Сучасні інформаційні технології в обліку та контролі витрат

У даний час масове використання новітньої комп'ютерної та телекомунікаційної техніки, формування на її основі вискоєфективних інформаційно-управлінських технологій є основним напрямком розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством та його суттєвого вдосконалення. Особливо актуальною ця проблема є для торговельних структур, які працюють в умовах в мінливого ринкового середовища, гострої боротьби за захоплення ринкового простору та значного ускладнення їх організаційних структур, що вимагає широкого застосування прогресивних ІТ в управлінському процесі [70]. В першу чергу це стосується сфери обліку як основного постачальника облікової інформації для керівництва при прийнятті управлінських рішень, корисність якої визначається повнотою, достовірністю,

оперативністю та гнучкістю подачі, що є неможливим в умовах ручної обробки даних.

При цьому підприємства торгівлі різних організаційних форм мають різний рівень оснащення обчислювальною технікою, що вимагає розробки та застосування різних за змістом форм і методів автоматизації обліку та ВГК. Отже, сучасна автоматизація облікових робіт на підприємствах торгівлі є доволі обмеженою та, як наслідок, здатна лише зменшити трудомісткість цих робіт та дещо спростити такий їх етап як узагальнення [71]. Більшість торговельних підприємств автоматизує лише окремі ділянки обліку, наявні також СПД, що здійснюють всі облікові операції вручну. Як наслідок, необхідним є використання ІТ, що здатні забезпечити формування цілісних інформаційних систем, оскільки тільки у цьому разі стає можливим налагодження взаємозв'язків між окремими комплексами та завданнями систем управління підприємством. На наш погляд, вибір раціональної системи автоматизації обліку і ВГК повинен відповідати таким критеріям: (рис.3.10).

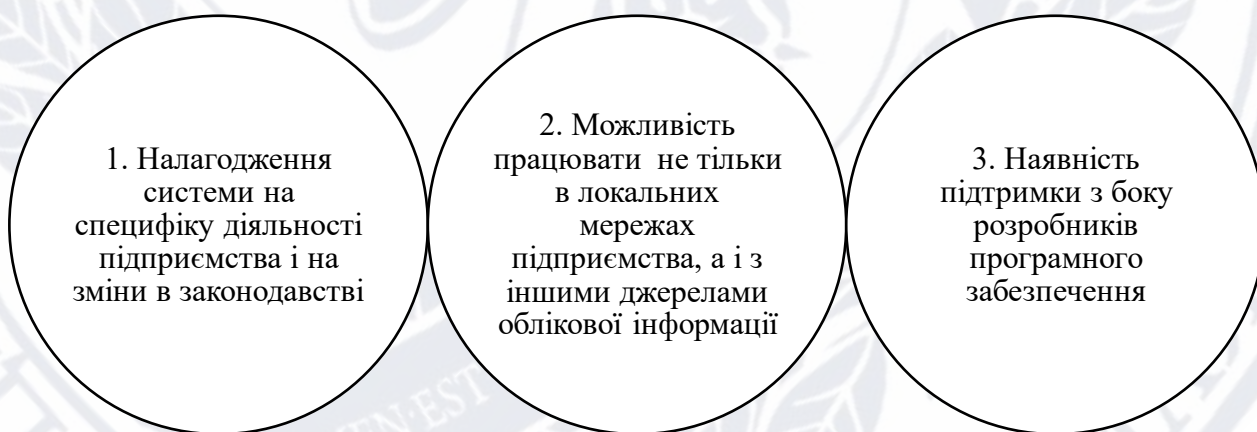


Рисунок 3.10 – Критерії вибору раціональної системи автоматизації обліку і контролю торговельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [72]

Що стосується першого критерія, то він означає можливість у мінімально короткий термін без втрат інформаційних даних не тільки перебудувати План рахунків, звітні форми, типові проводки, але і скласти звітність згідно нових вимог обліку. Другий критерій передбачає можливість роботи з такими як системи як «клієнт- банк» для безготівкових розрахунків і реєстраторами розрахункових операцій для забезпечення готівкового товарообігу; третій – наявність навчання і консультативного супроводу не тільки на випадок поломок, але і внесення змін. Такі критерії сьогодні здатні забезпечити наступні типи ІТ (рис.3.11).



Рисунок 3.11 – Типи інформаційних технологій для автоматизації обліку і контролю торгівельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [73]

Разом з тим програмні інструментальні системи достатньо складні у використанні, так як вимагають наявності у користувачів достатніх навичок з програмування, якими більшість вітчизняних обліковців не володіє. Зручними та більш простими у користуванні та враховувати специфіку діяльності підприємства можуть бути системи, виготовлені на замовлення. Разом з тим розробка, впровадження та використання таких програмних продуктів є достатньо витратним внаслідок унікальності такого продукту, що не можуть собі

дозволити більшість вітчизняних торгівельних підприємств. Найбільш ефективними є корпоративні програмні продукти, інформаційна база яких об'єднує дані з усіх підрозділів підприємства та місць здійснення операцій, де створюються первинні документи в електронній формі [72]. Отже, обліковій підсистемі практично не потрібні операції щодо первинного введення документів, що надходять на обробку, і це дозволяє залучати до облікових робіт мінімальну кількість працівників та своєчасно отримувати інформацію для прийняття управлінських рішень.

Отже, для автоматизації облікових робіт найкращими, на наш погляд, є корпоративні інформаційні системи, широке різноманіття яких дозволяє керівництву торгівельних підприємств зробити найбільш оптимальний вибір програмного продукту за відношенням: ціни, функціональності, надійності, зручності користування тощо (критерії вибору визначаються в залежності від фінансових можливостей та побажань об'єкта господарювання). Серед програмних типів корпоративних інформаційних систем можна виділити наступні розробки групи Західних країн (рис. 3.12).

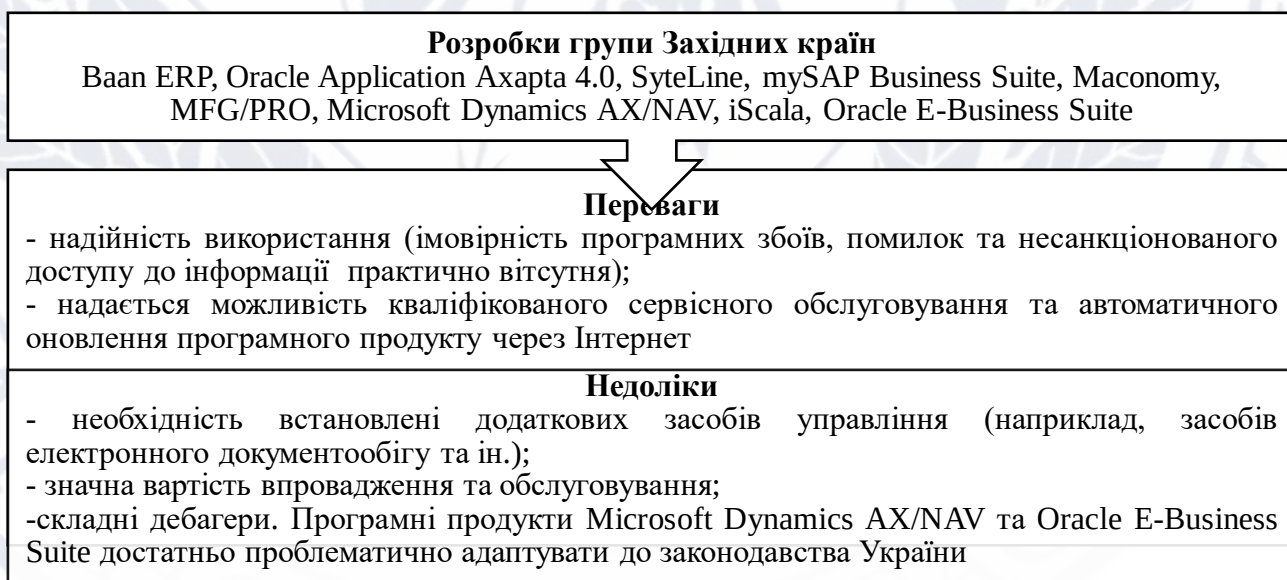


Рисунок 3.12 – Корпоративні інформаційні системи для автоматизації обліку і контролю торгівельних підприємств (розробки групи Західних країн)

Джерело: складено автором на основі [71]

Серед програмних типів корпоративних інформаційних систем вітчизняних розробників можна виділити наступні (рис. 3.13).

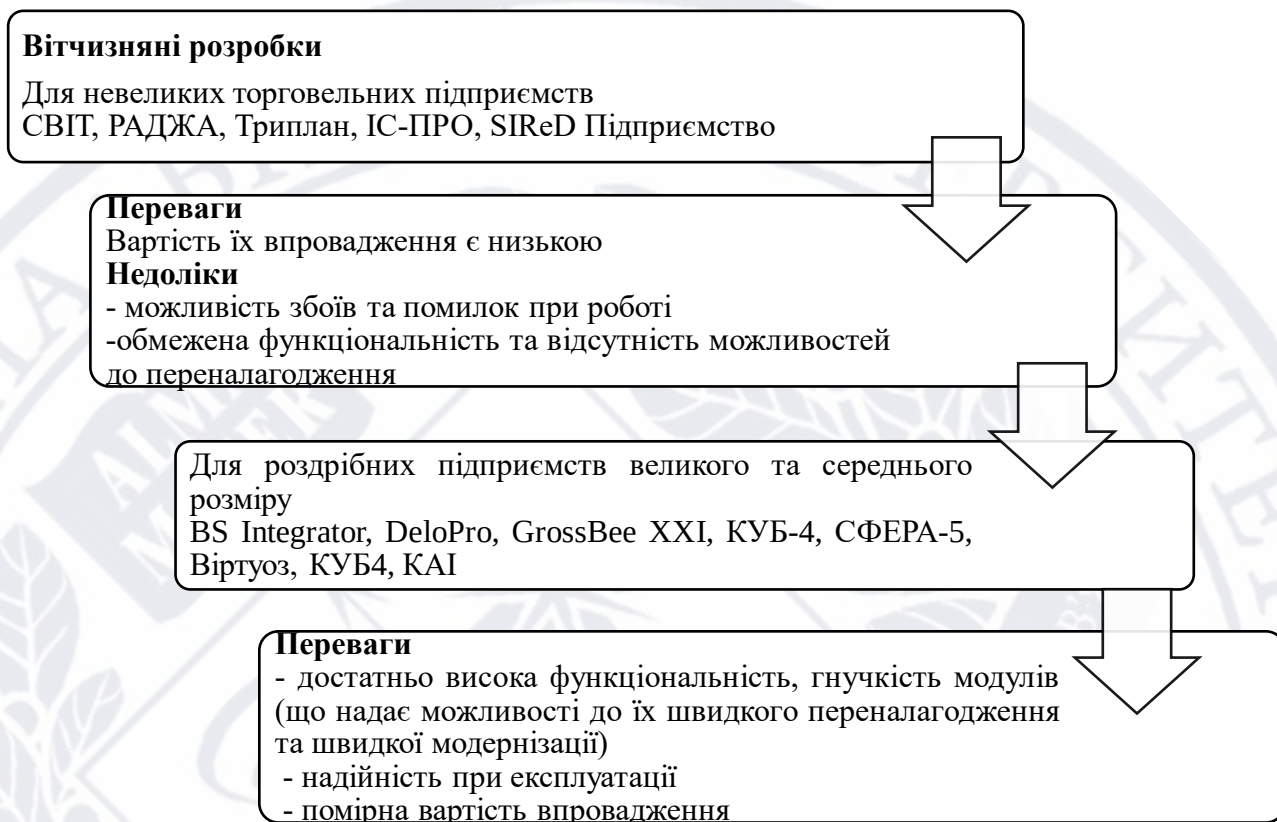


Рисунок 3.13 – Вітчизняні корпоративні інформаційні системи для автоматизації обліку і контролю торговельних підприємств

Джерело: складено автором на основі [71]

Отже, на вітчизняному ринку наразі немає універсального програмного продукту, який можна було б використати на підприємствах будь-якої форми власності та сфери діяльності. Навіть при використанні корпоративних інформаційних систем процес автоматизації облікових робіт є достатньо складним та не завжди успішним.

Бухгалтерські програми класу міні – бухгалтерія (наприклад, «Фінанси без проблем») більше відповідають потребам малого бізнесу, де основна частина облікових робіт припадає на фінансовий облік і значно менша - на управлінський. Такі програми призначені для бухгалтерій з невеликою чисельністю працівників (від 1 до 3) та при відсутності їх явного закріплення за

конкретними ділянками обліку. Програми класу міні – бухгалтерія здійснюють функції оформлення невеликої кількості первинних документів, забезпечують ведення вартісного аналітичного і синтетичного обліку та формування звітності [74, с.215].

Що стосується автоматизації обліку і ВГК саме операційних витрат торгівлі, то вважаємо, що така система повинна виконувати наступні основні функції:

- автоматизація стандартних облікових операцій (реєстрація витрат при надходженні товарів від постачальників, внутрішньому переміщенні, зчитування позицій товарів, реалізованих через ЕККА, переоцінка товарів, фіксація витрат на списання товарів, повернення товарів постачальнику, повернення товарів від покупця, інвентаризація тощо);
- формування інформації про витрати торговельного підприємства на довільну дату, про історію виникнення витрат, про відповідні первинні документи;
- отримання інформації щодо витрат - оборотно-сальдова відомість (по підприємству, по підрозділах, по постачальниках, ао покупцях тощо), товарний звіт, порівняльна відомість (за результатами інвентаризації);
- формування фінансової та податкової звітності щодо торговельних витрат [75, с.450].

Така система повинні працювати з можливістю використання архітектури «клієнт-сервер» для забезпечення функціонування в глобальних електронних мережах.

При цьому технологія обліку операційних витрат, на наш погляд, повинна мати трирівневу структуру управління об'єктами обліку, яка вирішує усі завдання інформаційного забезпечення управління витратами усіх економічних одиниць (магазинів) (рис. 3.14). Тут застосовано принцип формування АРМБ за комплексами, що охоплюють топологічні, функціональні та облікові задачі і дозволяє розмежувати різні функції обліку для уникнення дублювання вирішення одних і тих самих завдань.

Головний бухгалтер - Автоматизоване робоче місце 3 (АРМБ 3)					
Заступник головного бухгалтера (АРМБ 2) Облік витрат					
Місце виникнення витрат			Відділ обліку Начальник відділу обліку		
Магазин № 1	Оператори надходження товарів (АРМБ 1)	Звіт з придбання (накладні, податкові накладні)	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік надходження товарів	Відпрацювання в системі рахунків	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік реалізації товарів
Магазин № 2	Оператори надходження товарів (АРМБ 1)	Звіт з придбання (накладні, податкові накладні)	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік надходження товарів	Відпрацювання в системі рахунків	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік реалізації товарів
Магазин № 3	Оператори надходження товарів (АРМБ 1)	Звіт з придбання (накладні, податкові накладні)	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік надходження товарів	Відпрацювання в системі рахунків	Бухгалтер (АРМБ 2) – облік реалізації товарів
Звітність					
Фінансова					
Податкова					
Стандартна					
Акт звіряння (за найменуваннями)		Оборотна відомість по рахунку		Оборотно-сальдова відомість	

Рисунок 3.14 – Інформаційна технологія організації обліку операційних витрат торговельного підприємства

Джерело: складено автором самостійно

Отже, застосування інноваційних ІТ дозволяють вирішувати задачі автоматизації аналітичного та синтетичного обліку витрат в системі обліку торговельних підприємств, забезпечити оперативність обробки бухгалтерської інформації та автоматизації формування показників звітності. Разом з тим у даний час військових дій на території України більшість підприємств України, у тому числі торговельних, не можуть дозволити собі вкладати в розвиток ІТ такі фінансові ресурси, як раніше, а багато підприємств взагалі призупинили всі проекти, пов'язані з автоматизацією. Як нам бачиться, виходом з цієї ситуації є застосування двох пов'язаних один з одним підходів:

- використання програмного забезпечення на умовах SaaS (Software as a Service – програмне забезпечення як послуга);
- розміщення даних на «хмарних» серверах.

SaaS – це спосіб роботи з потрібним програмним забезпеченням за підпискою. При даній моделі постачальник надає споживачеві не самі обчислювальні потужності, а готовий додаток, який використовує їх. Користувачам подібних моделей не має необхідності використовувати віртуальний комп'ютер: вони мають доступ тільки до додатку, що значно спрощує роботу персоналу [76]. Виходячи з досвіду роботи торгівельних підприємств після початку бойових дій стало ясно, що такий варіант – найкраще рішення для багатьох із них, так як SaaS не залежить від локального енергопостачання підприємства, доступу до інтернету тощо, що в умовах воєнного часу є дуже важливим. Крім того, ця технологія володіє і наступними додатковими перевагами (рис.3.15):

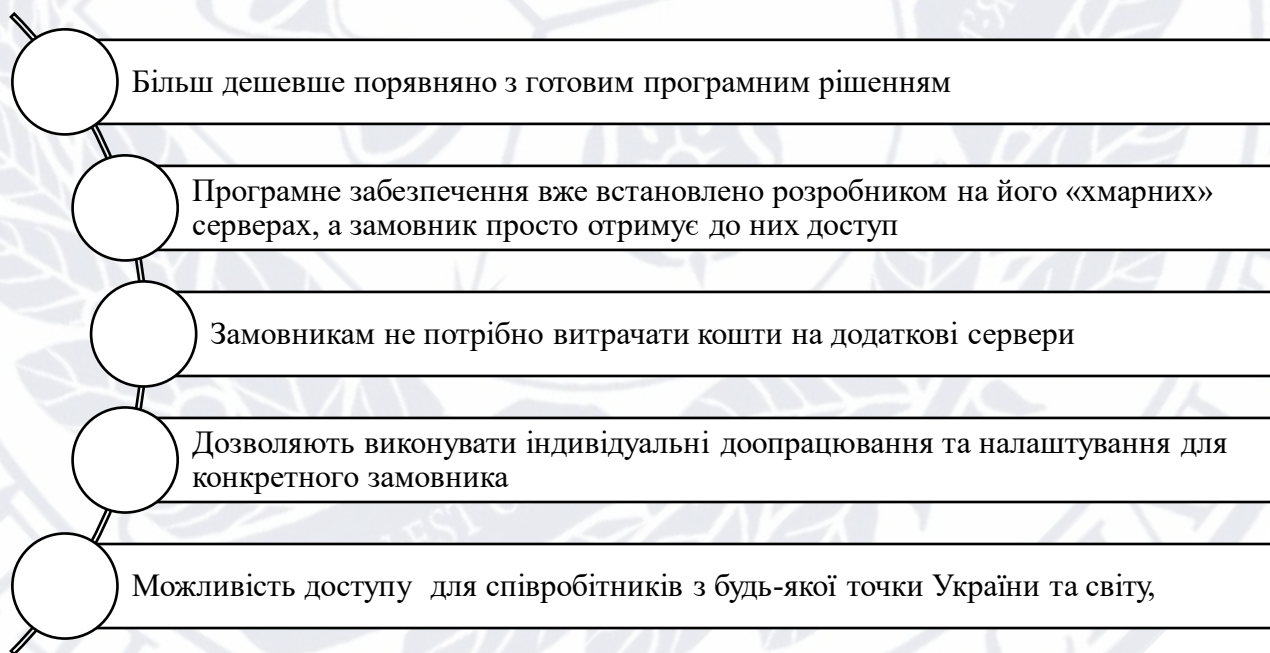


Рисунок 3.15 – Переваги використання SaaS технологій для автоматизації обліку і контролю

Джерело: складено автором на основі [77]

Коли війна закінчиться і підприємство зможе повернутися до звичного режиму роботи, можна буде завантажити всі його дані з «хмари» до власного серверу і продовжувати роботу вже в автономному режимі.

Також необхідно зазначити, що будь-яке програмне забезпечення працює на комп'ютерах та серверах, які фізично десь розташовані, тобто при встановленні нового програмного забезпечення доводиться оновлювати старі сервери або купувати нові, що призводить до додаткових витрат. Крім того, для встановлення серверного обладнання необхідно не просто придбати сам сервер, а й забезпечити його повноцінну роботу (відповідне приміщення; температурний режим; пуско-налагоджувальні роботи; безперебійне живлення; пожежна безпека; архівування інформації тощо). Також потрібен співробітник або компанія, яка супроводжує сервісне обладнання [78]. Отже, довоєнний підхід, коли підприємства використовували власні сервери для роботи, за умов воєнного часу себе не виправдовує. Після початку війни навіть офіси, де були встановлені такі сервери, виявилися вразливими (фізична руйнація, припинення подачі електроенергії, неможливість отримання доступу тощо). Саме тому єдиний вихід із цієї ситуації – використання «хмарних» серверів, які, зважаючи на ситуацію в країні, були доопрацьовані для використання в режимі SaaS і це стало неабиякою підтримкою для бізнесу. Однак не можна не відмітити недоліки, які мають місце при використанні хмарних технологій, зокрема, необхідність надання внутрішньої інформації підприємства третім особам, що може призвести до витіку даних, а у разі відмови від послуг «хмарних» серверів відсутні гарантії того, що певна інформація підприємства не буде знищена [79]. Існують і технічні ризики, до яких належать:

- ризик переривання Інтернет-з'єднання, що може перешкодити роботі у сервісі;
- ризик відсутності стабільного доступу в Інтернеті .

Незважаючи на це, з початком воєнних дій на території України поширеність хмарних технологій в обліку значно зросла.

Як вже зазначалося, на ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця» продовжує використовувати сервісом для бухгалтерів під назвою 1С. На наш погляд, підприємству необхідно якнайшвидше перестати це робити як мінімум з кількох причин:

- без регулярних оновлень програмного забезпечення не можна розраховувати на коректну роботу деяких інструментів;
- якщо програма раптово перестане функціонувати, безліч внутрішніх процесів компанії просто зупиняться;
- можливість витоку внутрішньої інформації;
- фінансування економіки окупантів.

Зважаючи на це, підприємству необхідно перейти на програми для обліку, розроблені вітчизняними ІТ-фахівцями. Як варіант, пропонуємо розглянути можливість використання такої програми як ISpro. Йдеться про гнучку систему-конструктор, в якій замовник має можливість вибору необхідних модулів та автоматизації конкретних робочих процесів. ISpro підходить для ведення фінансового та податкового обліку, управління закупівлями та збутом, ведення розрахунків з партнерами, планування та аналізування фінансів. Також цей сервіс може бути інтегрований із додатком подання звітності M.E.Doc.

Отже, «хмарні» технології для ведення обліку робить ведення обліку ефективнішим, значно підвищує безпеку та надійність зберігання даних, спрощує отримання доступу до інформації, а також дозволяє заощадити. Поступово з розвитком цифрової економіки роль сучасних ІТі надалі зростатиме, і, як наслідок, хмарні технології стануть невід'ємною частиною роботи підприємств, зокрема, у сфері обліку і ВГК.

Висновки до розділу 3

- доведено, що найбільш ефективною та поширеною формою ВГК є внутрішній аудит як система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення обліку та надійністю функціонування СВК. Визначені передумови формування та організаційна структура апарату внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах, а також основні напрями її діяльності. Досліджений взаємозв'язок СВА з іншими структурними підрозділами підприємства. Ідентифіковані етапи внутрішнього контролю (аудиту) витрат основної діяльності підприємств торгівлі, а також методика такого контролю (аудиту).

- з'ясовано, що на даний час не існує єдиної думки щодо сутності поняття СВК підприємства, не визначено зміст процедур такого контролю та їх методичне забезпечення, у тому числі щодо витрат. Запропоновано власне визначення СВК як функціонально організованої сукупності контрольного середовища підприємства, його інформаційного забезпечення та методів здійснення контролю. Розглянуті методи системи управління підприємством за допомогою СВК згідно з міжнародною та вітчизняними моделями. Встановлено, що найбільш простою та результативною дією отримання попередньої інформації про стан СВК підприємства є її тестування, яке проводилося нами на ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» із представлених питань. Рекомендований до використання розроблений документ «Політика внутрішнього аудиту», де у розділі «Оцінка ефективності СВК» запропоновано форми оцінки ефективності здійснення операційних витрат торговельних підприємств. Також рекомендований до використання документ «Політика управління ризиками», де сформовані певні дії в межах процесу управління ризиками щодо операційних витрат, а також перелік можливих ризиків, пов'язаних з окремими бізнес-процесами торговельних підприємств. Цей перелік може бути використаний як додаток до документа «Політика управління ризиками» для ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця». Окремо представлений перелік можливих ризиків, спричинених військовими діями, та заходи їх подолання у розрізі операційних витрат ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця». Розроблений стандарт СВА, Положення «Про службу

внутрішнього аудиту», а також ряд робочих документів внутрішнього аудитора, застосування яких дозволяє скоротити трудомісткість контрольних процедур, обробку та аналіз отриманої інформації.

- визначені критерії вибору раціональної системи автоматизації обліку і ВГК на торговельних підприємствах, а також типи інформаційних технологій, які при цьому використовуються. Встановлено, що для автоматизації облікових робіт на підприємствах торгівлі найкращими, на наш погляд, є корпоративні інформаційні системи. Проаналізовано розробки групи Західних країн та вітчизняні корпоративні інформаційні системи для автоматизації обліку і контролю торговельних підприємств. З'ясовано основні функції, які повинна виконувати така система стосовно автоматизації обліку і ВГК саме операційних витрат торгівлі, а також структура інформаційного забезпечення управління витратами усіх економічних одиниць (магазинів). Встановлено, що після початку бойових дій варіант автоматизації обліку SaaS - найкраще рішення для багатьох торговельних підприємств, так як не залежить від локального енергопостачання, доступу до інтернету тощо. У зв'язку з тим, що ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця» продовжує користуватися сервісом для бухгалтерів під назвою 1С, то підприємству рекомендовано терміново перейти на програми для автоматизації обліку, розроблені вітчизняними ІТ-фахівцями. Як варіант, запропоновано розглянути можливість використання такої програми як ISpro - гнучкої системи-конструктора, в якій замовник має можливість вибору необхідних модулів для автоматизації конкретних робочих процесів.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі міститься рішення актуального наукового завдання удосконалення організації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат основної (операційної) діяльності на підприємствах торгівлі як посередників між виробниками та проміжними споживачами продукції. В результаті дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та внутрішнього контролю витрат основної (операційної) діяльності торговельного підприємства одержано наступні висновки і пропозиції:

1. В результаті дослідження генезису поняття витрат основної (операційної) діяльності та їх впливу на ефективність управління суб'єктом господарювання вдосконалено поняття операційної діяльності торговельних підприємств шляхом визначення його як самостійного виду господарської діяльності, що здійснюють бізнес-структури торгівлі незалежно від форм власності за плату на професійних засадах. Відповідно до результатів аналізу змісту складових витрат операційної діяльності торговельних підприємств обґрунтована доцільність використання терміну «торгівельні витрати», який об'єднує всі групи витрат, що виникають під час придбання, зберігання і реалізації товарів та управління підприємством та які мають місце у процесі руху товарів від виробників до споживачів. Здійснено виокремлення витрат обігу і витрат на товарозабезпечення для цілей формування основних складових торговельного процесу. Доповнено класифікацію торговельних витрат за ознакою впливу військових дій на території України та подолання їх негативних наслідків.

2. На підставі проведеного аналізу нормативно-інформаційного забезпечення обліку та контролю операційних витрат визначено недоліки в регулюванні господарсько-торгівельної діяльності підприємств торгівлі та відповідних витрат і запропоновано напрями їх вдосконалення, зокрема, шляхом прийняття єдиного спеціального законодавчого акту щодо регламентації торговельної діяльності; визначення поняття новітніх суб'єктів і форм торговельної діяльності, що наразі існують в Україні; розробки спеціальних норм

права, які регулюють діяльність окремих учасників торговельних відносин (торгових домів, рітейлерів, дистриб'юторів, інтернет-магазинів та ін.).

3. Ідентифіковані витрати основної (операційної) діяльності як складова облікової політики торговельного підприємства та запропоновано здійснювати облік і контроль цих витрат із урахуванням особливостей технологічного процесу, організаційної структури, масштабів і специфіки діяльності підприємства. Серед об'єктів обліку витрат підприємств торгівлі виокремлено: товарні групи; МВО; підрозділи та служби підприємства; етапи торговельного процесу (товарозабезпечення, зберігання, збут товарів та управління підприємством). Визначено елементи облікової політики, які, на наш погляд, необхідно зазначити в наказі (положенні) про облікову політику підприємств торгівлі, у тому числі ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця», і які мають відношення до формування витрат їх основної (операційної) діяльності. Зазначено, які зміни необхідно внести до Положення про облікову політику в умовах військових дій. Проведена експертна оцінка Положення про облікову політику ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» шляхом тестування, виявлені певні негативні моменти, які вимагають доопрацювання.

4. Розглянуто основні документи, які є підставою для фінансового обліку операційних (торговельних) витрат, у тому числі документальне оформлення додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій. Запропоновано до використання форму Акту приймання-передачі ТМЦ (в рамках релокації бізнесу) та складено оперограму його руху, а також приклад бухгалтерської довідки для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням працівників (в рамках релокації бізнесу). На підставі дослідження технологічних процесів бізнес-структур торгівлі побудовано модель первинного документообігу операційних (торговельних) витрат, що дозволить визначити центри відповідальності зі створення обліково-інформаційного їх забезпечення.

5. На підставі узагальнення практики організації обліку операційних витрат вітчизняних торговельних підприємств поряд з основними

бухгалтерськими операціями щодо формування операційних витрат торговельного підприємства розглянуто особливості відображення в обліку логістичних витрат, а також додаткових операційних витрат, які несуть українські торговельні підприємства внаслідок військових дій. Запропоновано відкриття субрахунків й аналітичних рахунків до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння джерел виникнення інших витрат операційної діяльності для їх оперативного обліку і контролю. Встановлено особливості відображення в фінансовому обліку торговельних витрат в рамках фірмової торгівлі.

6. Розглянута організація управлінського обліку витрат основної (операційної) діяльності і для підвищення його інформативності розроблена організаційна модель даного виду обліку за процесами, а також певний набір управлінських реєстрів (зокрема, управлінський реєстр обліку торговельних витрат бізнес-процесу постачання); приклади складання калькуляцій витрат на релокацію бізнесу (в межах України); порядок формування та використання резерву для відшкодування цих витрат.

7. На підставі аналізу організації обліку витрат операційної діяльності за МСФЗ встановлено, що у складі МСФЗ відсутній стандарт щодо обліку витрат, а це, у свою чергу, ускладнює процес їх управління. Зроблено висновок, що незважаючи на поступову конвергенцію вітчизняної і зарубіжної систем обліку, у них все ще спостерігаються певна кількість розбіжностей, зокрема, у питанні регулювання та відображення витрат як компонентів фінансової звітності.

8. Доведено, що найбільш ефективною та поширеною формою внутрішнього контролю є внутрішній аудит як система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю торговельного підприємства. Визначені передумови формування та організаційна структура апарату внутрішнього аудиту на торговельних підприємствах, а також основні напрями її діяльності. Досліджений взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства. Ідентифіковані етапи внутрішнього контролю (аудиту) витрат

основної діяльності підприємств торгівлі, а також методика такого контролю (аудиту).

9. З'ясовано, що на даний час не існує єдиної думки щодо сутності поняття системи внутрішнього контролю підприємства, не визначено зміст процедур такого контролю та їх методичне забезпечення, у тому числі щодо витрат. Запропоновано власне визначення системи внутрішнього контролю як функціонально організованої сукупності контрольного середовища підприємства, його інформаційного забезпечення та методів здійснення контролю. Розглянуті методи системи управління підприємством за допомогою системи внутрішнього контролю згідно з міжнародною та вітчизняними моделями. Встановлено, що найбільш простою та результативною дією отримання попередньої інформації про стан системи внутрішнього контролю підприємства є її тестування, яке проводилося нами на ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця» із запропонованих питань. Розроблений тест оцінки системи внутрішнього контролю на ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця». Рекомендований до використання розроблений документ «Політика внутрішнього аудиту», де у розділі «Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю» запропоновано методика оцінки ефективності здійснення операційних витрат торговельних підприємств. Також рекомендований до використання документ «Політика управління ризиками», де сформовані певні дії в межах процесу управління ризиками щодо операційних витрат, а також перелік можливих ризиків, пов'язаних з окремими бізнес-процесами торговельних підприємств. Цей перелік може бути використаний як додаток до документа «Політика управління ризиками» для ТОВ «Солодка Мрія - Вінниця». Окремо представлений перелік можливих ризиків, спричинених військовими діями, та заходи їх подолання у розрізі операційних витрат ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця». Розроблений стандарт внутрішнього аудиту «Виконання аудиторських процедур та документування перевірки»; Положення «Про службу внутрішнього аудиту», а також ряд робочих документів внутрішнього аудитора (перевірка правильності визначення та списання собівартості реалізованих товарів; перевірка

правильності нарахування та відображення в обліку амортизації за основними засобами), застосування яких дозволяє скоротити трудомісткість контрольних процедур, обробку та аналіз отриманої інформації.

10. Визначені критерії вибору раціональної системи автоматизації обліку і внутрішнього контролю на торговельних підприємствах, а також типи інформаційних технологій, які при цьому використовуються. Встановлено, що для автоматизації облікових робіт на підприємствах торгівлі найкращими, на наш погляд, є корпоративні інформаційні системи. Проаналізовано розробки групи Західних країн та вітчизняні корпоративні інформаційні системи для автоматизації обліку торговельних підприємств. З'ясовано основні функції, які повинна виконувати така система стосовно автоматизації обліку і внутрішнього контролю саме операційних витрат торгівлі, а також структура інформаційного забезпечення управління витратами усіх економічних одиниць (магазинів). Встановлено, що після початку бойових дій варіант автоматизації обліку SaaS - найкраще рішення для багатьох торговельних підприємств, так як не залежить від локального енергопостачання, доступу до інтернету тощо. У зв'язку з тим, що ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця» продовжує користуватися сервісом для бухгалтерів під назвою 1С, то підприємству рекомендовано терміново перейти на програмне забезпечення, розроблене вітчизняними ІТ-фахівцями. Як варіант, запропоновано розглянути можливість використання такої програми як ISpro - гнучкої системи-конструктора, в якій замовник має можливість вибору необхідних модулів для автоматизації конкретних робочих процесів.

Отримані результати досліджень представлені у вигляді методик, адаптованих для практичної діяльності на підприємствах торгівлі. Ці методики спрямовані на вдосконалення роботи як окремих підрозділів, так і підприємств торгівлі в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білодід О.А., Петрик В.Л. Сучасний стан та перспективи розвитку торгівлі в Україні в умовах воєнного стану. *Економіка та публічне управління: нові виклики та рішення: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф.*, Харків, 18-19 січня 2024 р. / Редкол.: В. В. Лебедченко та ін. Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського «ХАІ», 2024. С.14-17.
2. Курочкіна О.К. Рентабельність підприємства як основний показник ефективності його діяльності. *ECONOMICS*. 2020. №16. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.43.html>
3. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / Г.П. Пасемко, Л.Г. Бага, Г.Є. Бесєдіна та ін. Вид. 2-ге, змін. і допов. Харків: ХНАУ, 2020. 243с.
4. Пилипишин П. Б. Прагматичний індивідуалізм як результат філософсько-правової ідеології середньовіччя. *Актуальні проблеми історико-правової науки*. 2020. №1. URL: <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2020/1/40.pdf>.
5. Пармаклі Д.М. Історія економічних вчень: Навчальний посібник / Д.М. Пармаклі, С.В. Філіппова, Н.А. Добрянська. Одеса, 2018. 113 с. URL: [10.5281/zenodo.2600825](https://zenodo.org/record/2600825).
6. Бабухіна С. А., Савельєва Т. П. Сучасні політичні дослідження у контексті неоінституціоналізму: стратегії наукових розвідок. *Сучасне суспільство*. 2020. № 1 (20). URL: <https://journals.indexcopernicus>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Текст>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.

10. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: <https://www.minfin.gov.ua>.
11. Витрати в US GAAP. URL: <http://gaap>
12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7) «Звіт про рух грошових коштів». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019.
15. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності. Наказ Міністерства економіки та з питань євроінтеграції України № 145 від 22.05.2002 р.. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ME02094>.
16. Мороз С.Е. Підприємництво у торговельній сфері: стан та перспективи розвитку в умовах конкуренції. *Якість і безпечність продукції у внутрішній і зовнішній торгівлі та торговельне підприємництво: сучасні вектори розвитку і перспективи* : колективна монографія ; за ред. О. В. Калашник, С. Е. Мороз, І. О. Яснолоб. Полтава : Видавництво ПП «Астроя», 2021. 436 с. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream>.
17. Оптова та роздрібна торгівля: терміни та визначення понять. ДСТУ 4303:2004. Національний стандарт України. URL: <https://www.victorija.ua/wp-content/uploads/2022/04/rozdribna-ta-optova-torhivlia-dstu-4303-2004.pdf>.
18. Шерстюк М. Удосконалення обліку витрат на підприємствах оптової торгівлі. *Administracja i zarządzanie w funkcjonowaniu nowoczesnej gospodarki i społeczeństwa Prace naukowe studentów. Skierniewice* 2021. URL: <http://eprints.zu.edu.ua>.
19. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99>.

20. Кобелєва Т. О., Чернишенко О. І. Дослідження видів витрат обігу торговельного підприємства. *Мережевий бізнес: становлення, проблеми, інновації : матеріали XIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Полтава, 27–28 березня 2024 року). Полтава : ПУЕТ, 2024. 202 с. URL: <http://www.commerce.puet.edu.ua/files/conf-issues280324.pdf#page=107>.
21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.
26. Про ціни та ціноутворення. Закон України від 21.06.2012 № 5007-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/5007-17>.
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Наказ Міністерства фінансів України від 11.01.1999 № 751/4044. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.
28. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14>.
29. Про затвердження порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів. Постанова

Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>.

30. Про затвердження Правил торговельного обслуговування (проект). URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=a0f5f138-0440-4273-a5f8-142826321664>.

31. Про затвердження Правил роботи дрібнороздрібної торговельної мережі. Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1996 №369. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0372-96>.

32. Про затвердження Рекомендацій щодо організації роботи фірмового магазину. Наказ Міністерства економіки України від 18.01.2001 № 12. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0012557-01>.

33. Щодо правомірного формування витрат для цілей оподаткування, які пов'язані із псуванням або знищенням майна платника податків у зв'язку із форс-мажорними обставинами. Лист Державної податкової служби України від 05.05.2022 №3781. URL: <https://document.vobu.ua/doc/12626>.

34. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. URL: <https://uccr.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf>.

35. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06. 2013 р. №635. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

36. Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської Федерації. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/326-2022-%D0%BF>.

37. Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності. Наказ Міністерства економіки України та

Фонду державного майна України

18.10. 2022 N 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1522-22>.

38. Закон України «Про внутрішню торгівлю» від 10.11.2011 № 9443 . URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JF7AB00A>.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0392-99>.

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 6 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: <https://www.minfin.gov.ua>.

41. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 8 «Операційні сегменти». URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/995_k53.

42. Шмигель О.Є. Особливості розроблення облікової політики торговельних підприємств. *Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал*. 2021. №3-4. С.159-163.

43. Афанас'єва І., Паламарчук Н., Хамзін В. Організаційні аспекти аудиту реалізації товарів. *Економіка і управління Збірник наукових праць*. 2023. №54. URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/172>.

44. Пристемський О.С., Сакун А.Ж. Теоретико-методологічні аспекти обліку товарних операцій на підприємствах торгівлі. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2023. № 47. URL: <https://oj.tsatu.edu.ua/index.php/zbirnyk/article/view/539>.

45. Малишкін О.І. Документування як елемент методу бухгалтерського обліку в умовах діджиталізації. *Економіка і управління. Збірник наукових праць*. 2020. № 48. URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/23>.

46. Пристемський О.С. Контроль за товарними операціями на підприємствах торгівлі. *Scientific Collection «InterConf+»*. 2023. № 39(179). С 92–98.

47. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану. Закон України № 2173-IX від 01.04.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2173-20>.

48. Візіренко С. В., Іваніцький К. В. Організація обліку розрахунків з контрагентами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №23. С. 58-63.

49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

50. Ісаченко О. Зберегти і забезпечити: як змінилася логістика в Україні під час війни. URL: <https://mind.ua/openmind/20241674-zberegti-ta-zabezpechiti-yak-zminilasya-logistika-v-ukrayini-pid-chas-vijni>.

51. Батрин П. Специфіка формування та обліку логістичних витрат. URL: *VI Національна науково-практична конференція студентів і молодих вчених*. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream>.

52. Меліхова Т., Кравченко Д. Удосконалення обліку товарів. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції : матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції*. Одеса : ОНЕУ, 2024. 228 с. URL: <https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2024>.

53. Лукашук І. Управлінський облік витрат підприємств торгівлі. *Збірник студентських наукових праць Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Випуск XVIII. Чернівці, 2022. С.166-167.

54. Дробязко С.І. Методичні аспекти обліку товарних запасів підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6965&i=0>.

55. Бондаренко Н.М., Ільчак Д.І. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного законодавства з обліку витрат. *The 23th International scientific and practical conference "The influence of society on the development of science and the*

invention of new methods” (June 13 – 16, 2023) Prague, Czech Republic. International Science Group. 2023. 437 p. URL: <https://isg-konf.com/wp-content/uploads/2023/06/>.

56. Бродська І.І., Кривов'язюк Б.І. Порівняльна оцінка особливостей ведення обліку витрат за національними та міжнародними стандартами. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф.* (3 грудня 2021 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 15. Луцьк: ІВВ Луцького національного технічного університету, 2021. 616 с. . URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream>.

57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_025.

58. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

59. Сакун А. Вдосконалення обліково-інформаційного механізму операційної діяльності підприємства відповідно принципів МСФЗ. *XV International Scientific and Practical Conference “TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF PRACTICE AND SCIENCE”* December 28-31, 2021, Oslo, Norway. URL: <https://www.google.com>.

60. Воронко Р. М., Редченко, К. І., Бурдик О. Ю. Роль внутрішнього контролю в системі управління торговельним підприємством. *Підприємництво і торгівля*. 2023. №35. С. 11-20. URL: <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-35-02>.

61. Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61–65.

62. Лядова Ю.О. Внутрішній аудит і внутрішній контроль в системі контролю: теоретичний аспект. *Сучасні проблеми управління підприємствами: теорія та практика*. 2020. № 5. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/bitstream>.

63. Сакун А.Ж. Внутрішній контроль в системі інформаційного забезпечення потреб управління підприємства. *Proceedings of the 5th International*

Scientific and Practical Conference «Concepts for the Development of Society's Scientific Potential» (January 19-20, 2024). Prague, Czech Republic. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/2709-4685/article/download/5145/5181>.

64. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume.pdf>.

65. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого спотворення за допомогою вивчення організації та її оточення». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume.pdf>.

66. Міжнародний стандарт аудиту 330 «Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume.pdf>.

67. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume.pdf>.

68. Максименко І.Я., Никоненко Т.А. Внутрішній аудит як інструмент внутрішньогосподарського контролю. *«Інновації для відродження: національний, регіональний, міжнародний контекст»*. Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Запоріжжя, 12-13 жовтня 2023 р./ Редкол.: В. А. Шаломєєв (відпов. ред.) Електрон. дані. – Запоріжжя: НУ «Запорізька політехніка», 2023. URL: http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/18748/1/K_Gubar.pdf#page=306.

69. Internal Control – integrated framework. URL : <http://www.coso.org>.

70. Лемішовська О., Лінинська В. Бухгалтерський облік в умовах впровадження інформаційних технологій і систем. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-23>.

71. Волинець В.К. Сучасні інформаційні системи підприємства оптової торгівлі. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2021. Вип.102. С.200. URL: http://vtei.edu.ua/doc/2020/22_102.pdf#page=81.

72. Сакун А., Міхнова А. Інформаційна складова управлінського обліку в торгівлі. *The XIV International Scientific and Practical Conference «Prospects for the development of science and the environment»*, April 10 – 12, Helsinki, Finland. 415 p. URL: <https://eu-conf.com/wp-content/uploads/2023/04/Prospects-for-the-development-of-science-and-the-environment.pdf#page=76>.

73. Пристемський О. Автоматизація та вплив інформаційних технологій на ведення обліку та контролю підприємства. *Scientific Collection «InterConf+»*. 2024. №43(193), С. 76–82. URL: <https://doi.org/10.51582/interconf.19-20.03.2024.008>.

74. Смірнова Н. В. Необхідність та передумови запровадження інформаційних технологій обліку на підприємствах малого бізнесу. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій : монографія / Є. А. Карпенко, О. В. Карпенко, А. І. Мілька [та ін.]. Полтава : ПУЕТ, 2021. С. 211–223.

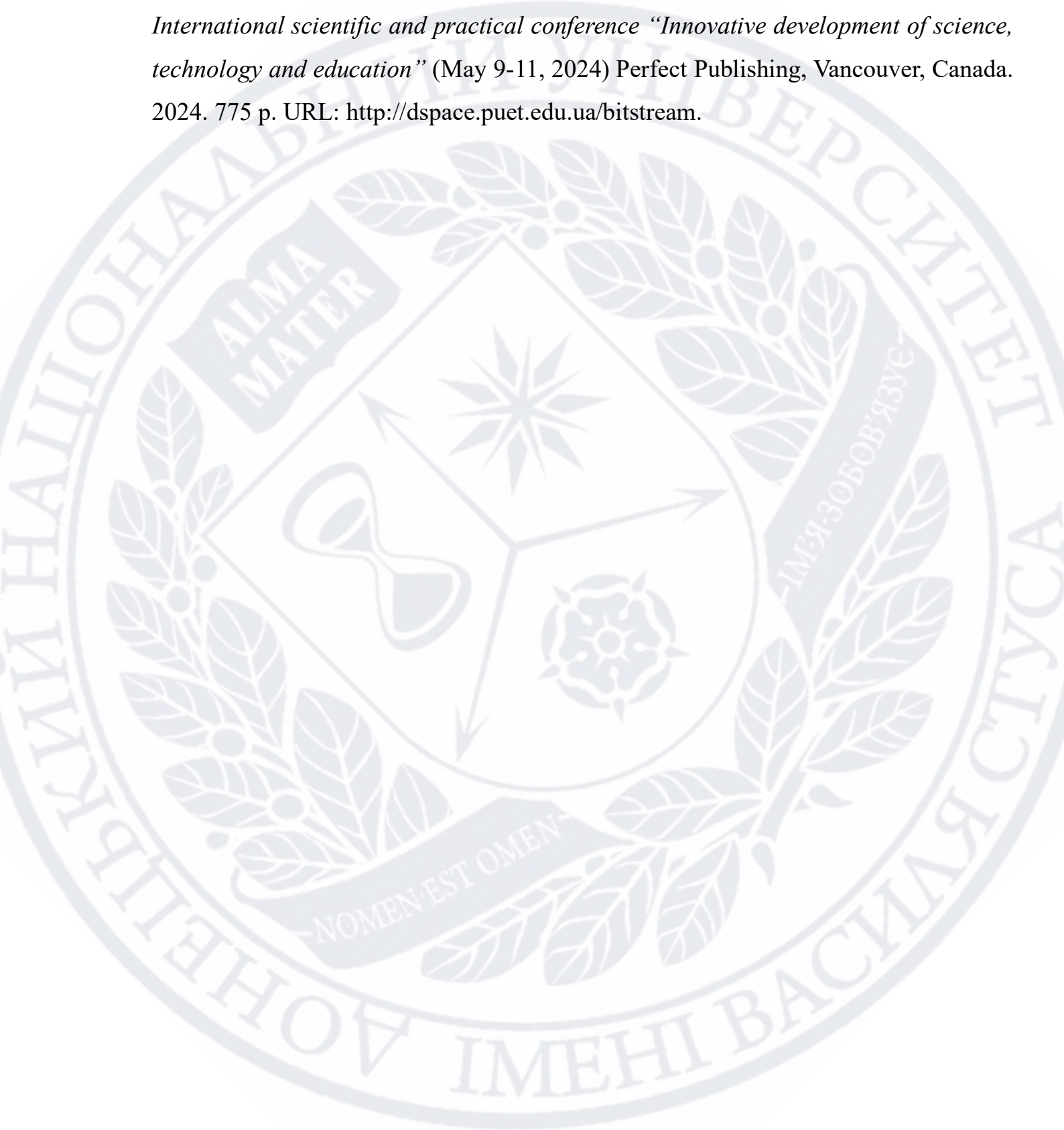
75. Конюхов В. С. Концептуалізація обліку і аудиту маркетингової діяльності підприємств торгівлі в умовах цифровізації. *Бізнес-навігатор: науково-виробничий журнал*. 2024. №3(76). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2024. С. 447-453.

76. Кузуб М. В. Розвиток «хмарних» технологій у бухгалтерському обліку. *Розвиток бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю в умовах інтеграційних процесів. Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція*. 22-23 жовтня 2020 рік – Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2020. 371 с. URL: <https://www.ksau.kherson.ua/files/konferencii>.

77. Співак С. Діджиталізація процесів бухгалтерського обліку. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2021. № 2 (25). С. 113-119. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2021/21ssmpbo.pdf>

78. Грицай О., Папіш В. (2024). Розвиток інформаційних технологій в Україні та їх інтегрування у сфері бухгалтерського обліку. 2024. *Економіка та суспільство*. № 61. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-88>.

79. Крупельницька І.Г., Віртов Б.І., Ключко В.С. Перспективи використання «хмарних» технологій в бухгалтерському обліку. *The 8th International scientific and practical conference “Innovative development of science, technology and education”* (May 9-11, 2024) Perfect Publishing, Vancouver, Canada. 2024. 775 p. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream>.



ДОДАТКИ



ДОДАТОК А
ПОЛОЖЕННЯ
про облікову політику ТОВ «СОЛОДКА МРІЯ-ВІННИЦЯ»

Додаток до
наказу від 26.12.2023 № 133

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.1999 № 291, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності Товариство з обмеженою відповідальністю «СОЛОДКА МРІЯ-ВІННИЦЯ» (далі — Підприємство) застосовує такі положення.

1. Організація бухгалтерського обліку

1.1. Відображати господарські операції в бухгалтерському обліку і складати фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

1.2. Застосовувати на Підприємстві журнально-ордерну систему обліку з використанням програмного комплексу.

1.3. Встановити таку форму організації бухгалтерського обліку: бухгалтерський облік веде бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

1.4. Облік активів і зобов'язань вести окремо за такими видами діяльності:

- реалізація товарів, робіт, послуг що оподатковуються ПДВ за ставкою 20%;
- реалізація товарів, робіт, послуг за якими передбачене звільнення від оподаткування ПДВ.

2. Повноваження на підпис документів

2.1. Право першого підпису на банківських, касових та розрахунково-платіжних документах має директор.

2.2. Головний бухгалтер має право другого підпису.

2.3. На час відсутності директора право першого підпису має заступник директора.

2.4. На час відсутності головного бухгалтера право другого підпису надають бухгалтерові за письмовим наказом (розпорядженням) директора.

2.5. Під час відсутності на робочому місці з поважних причин головного бухгалтера його обов'язки, відповідальність і права покладають на бухгалтера письмовим наказом (розпорядженням) директора.

2.6. Право підпису окремих документів може надавати директор за письмовим наказом (розпорядженням).

3. Документообіг

3.1. Застосовувати Графік документообігу.

3.2. Отримувати і видавати матеріальні цінності мають право особи, наведені у Переліку.

3.3. До дати затвердження відповідними органами окремих форм первинних документів застосовувати форми, затверджені Підприємством.

3.4. Для відображення операцій у разі відсутності первинних документів на дату балансу застосовувати внутрішній акт.

3.5. Первинні та зведені облікові документи складати у паперовій або в електронній формі.

4. Інвентаризація

4.1. Проводити інвентаризацію активів і зобов'язань за письмовим наказом (розпорядженням) директора, якщо інше не передбачено законом.

4.2. Затвердити склад постійно діючої інвентаризаційної комісії:

Голова комісії — заступник директора.

Члени комісії: Головний бухгалтер;

Бухгалтер;

Головний інженер;

Інженер з охорони праці.

4.3. Проводити повну інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків з перевіркою їх фактичної наявності та документального підтвердження станом на «01» листопада відповідного року.

5. Оцінка

5.1. Проводити переоцінку основних засобів і нематеріальних активів на дату балансу, якщо залишкова вартість відхиляється від їх справедливої вартості на дату балансу понад 10 %.

5.2. Суму дооцінки необоротних активів зараховувати до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) під час вибуття переоцінених необоротних активів;

5.3. Покласти на інвентаризаційну комісію обов'язки приймання, списання, оцінки активів і зобов'язань.

5.4. Залучати для проведення оцінки окремих об'єктів активів суб'єктів оціночної діяльності за письмовим наказом (розпорядженням) директора.

6. Бухгалтерський облік

- 6.1. Вести бухгалтерський облік відповідно до Робочого плану рахунків.
- 6.2. Для обліку витрат застосовувати рахунки класу 9 «Витрат діяльності».
- 6.3. Встановити тривалість операційного циклу для виробництва продукції — один календарний місяць.
- 6.4. Ступінь завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) оцінювати шляхом вивчення виконаної роботи.
- 6.5. Встановити на Підприємстві такі показники:
Норми витрат пального ;
Норми природного убутку запасів.
- 6.6. До основних засобів відносити матеріальні необоротні активи, вартість яких перевищує 20 000 грн.
- 6.7. Визначати строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів з урахуванням відповідних мінімально допустимих строків, встановлених податковим законодавством.
- 6.8. Амортизацію основних засобів та нематеріальних активів здійснювати прямолінійним методом із застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта основних засобів і нематеріальних активів окремо на підставі письмового наказу (розпорядження) директора.
- 6.9. Нараховувати амортизацію основних засобів та нематеріальних активів щомісяця.
- 6.10. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів встановлювати окремо на підставі письмового наказу (розпорядження) директора.
- 6.11. Нараховувати амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів в першому місяці використання об'єкта у сумі 100 відсотків його вартості.
- 6.12. Факт поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) встановлює директор за письмовим наказом (розпорядженням).
- 6.13. Доручити інвентаризаційній комісії проведення щорічного моніторингу та внесення пропозицій щодо перегляду на кінець звітного року строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації об'єктів основних засобів у разі зміни очікуваних економічних вигід від їх використання.
- 6.14. Встановити час для створення кваліфікаційного активу — три місяці.
- 6.15. Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнавати їх найменування.
- 6.16. Облік транспортно-заготівельних витрат вести на окремому субрахунку.
- 6.17. У разі вибуття запасів застосовувати метод перших за часом надходжень запасів (ФІФО).
- 6.18. Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості.
- 6.19. Створювати резерв забезпечення на виплату відпусток працівникам Підприємства. Величину забезпечення розраховувати шляхом множення

фактично нарахованої працівникам заробітної плати на коефіцієнт резервування, який обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального річного планового фонду оплати праці;

6.20. Створювати резерв виконання гарантійних зобов'язань у розмірі 1 % від вартості реалізованої продукції;

6.21. Встановити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції .

6.22. Затвердити перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат (додаток 9).

6.23. Застосовувати прямі витрати на оплату праці як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат;

6.24. У виробництві застосовувати позамовний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання виробничої собівартості продукції;

6.25. Встановити межу суттєвості для:

- окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, — 5% підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

- окремих видів доходів і витрат — 3% чистого прибутку (збитку) підприємства;

- зменшення корисності об'єктів основних засобів та нематеріальних активів — відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості — 10%;

- визначення подібних активів — різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не має перевищувати 10%;

- статей балансу — 5% підсумку балансу;

- статей звіту про фінансові результати — 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- статей звіту про рух грошових коштів — 5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності;

- статей звіту про зміни у власному капіталі — 5% розміру власного капіталу підприємства.

6.26. Звіт про рух грошових коштів складати із застосуванням прямого методу.

6.27. Відображати відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання у річній фінансовій звітності.

6.28. Розрахунок курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу та дату операції проводити за сумою операції.

6.29. Застосовувати для дисконтування:

- довгострокових зобов'язань ставку відсотка, за якою підприємство може отримати позикові кошти на аналогічних умовах;

- довгострокової дебіторської заборгованості ставку відсотка за депозитами на аналогічних умовах.

6.30. Визначити види сегментів діяльності та їх пріоритетність для підприємства (додаток 10).

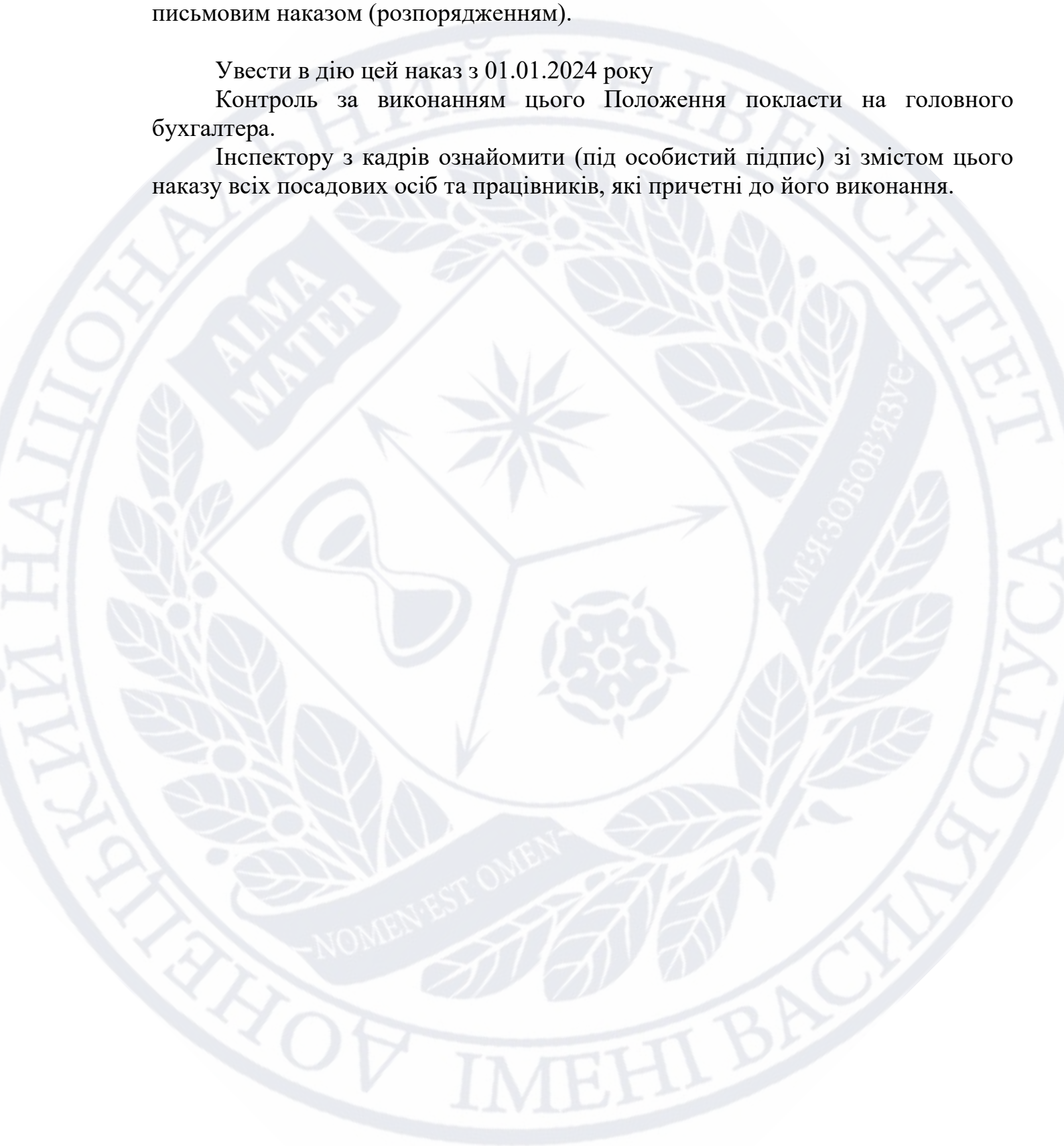
6.31. Затвердити перелік пов'язаних сторін .

6.32. Зміни до цього Положення вносить генеральний директор за письмовим наказом (розпорядженням).

Увести в дію цей наказ з 01.01.2024 року

Контроль за виконанням цього Положення покласти на головного бухгалтера.

Інспектору з кадрів ознайомити (під особистий підпис) зі змістом цього наказу всіх посадових осіб та працівників, які причетні до його виконання.



ДОДАТОК Б

**Експертна оцінка наказу про облікову політику ТОВ «Солодка Мрія -
Вінниця» з питань формування та обліку операційних витрат**

№	Питання	Відповідь*
1	2	3
Організаційний аспект		
1	Чи актуальний наказ про облікову політику	Так
2	Чи структурований текст в наказі	Так
3	Чи вказана організаційно-правова форма підприємства; вид діяльності	Так
4	Чи наведена організаційна структура бухгалтерії	Частково
5	Чи розроблено Положення про бухгалтерію та посадові інструкції на працівників бухгалтерії	Частково
7	Чи затверджено:	
	перелік посад, які мають право підпису первинних облікових документів	Так
	перелік професій та посад, які є матеріально відповідальними особами	Так
8	Чи врахована в обліковій політиці необхідність дотримання таких принципів:	
	майнової відокремленості підприємства	Так
	безперервності діяльності підприємства	Ні
	послідовність застосування облікової політики	Так
	спадкоємності (незмінності) облікової політики протягом звітного року та від одного звітного року до іншого	Ні
	тимчасової визначеності фактів господарської діяльності (принципу нарахування)	Так
9	Чи розроблені:	
	Положення про ведення обліку запасів на складах	Ні
	Положення про проведення інвентаризації	Так
	Список та коди структурних підрозділів	Ні
	Технологічні норми витрат	Ні
	Порядок віднесення витрат до операційних	Так
	Статті витрат за рахунками 91,92,93,94	Так
Технічний аспект		
10	Чи розроблений докладний графік документообігу з обліку операційних витрат із зазначенням внутрішньої звітності	Ні
11	Чи розроблений робочий план рахунків, який має субрахунки як першого, так й другого порядку	Так
12	Чи розроблено власні форми первинних документів з обліку операційних витрат та додано до облікової політики	Частково
13	Чи наведені рівень оснащення персоналу комп'ютерною технікою та можливості автоматизованої обробки бухгалтерської інформації	Ні
14	Чи вказано, які програмні засоби використовує підприємство для здійснення бухгалтерського обліку операційних витрат	Ні
15	Чи вказано рівень суттєвості, що застосовується на підприємстві	Так
16	Чи вказана тривалість операційного циклу	Так
17	Чи наведений порядок визначення терміну корисного використання об'єкта основних засобів, нематеріальних активів, ІНМА?	Так
18	Чи вказаний вартісний критерій розмежування основних засобів і МНМА	Так

Продовження ДОДАТКУ Б

1	2	3
	Методичний аспект	
19	Чи наведений обраний метод амортизації основних засобів, нематеріальних активів, ІНМА?	Так
20	Чи наведений порядок переоцінки об'єктів основних засобів?	Так
21	Чи визначений метод оцінки вибуття запасів?	Так
22	Чи вказаний метод визначення розміру торгових надбавок (знижок)?	Ні
23	Чи регламентує облікова політика порядок віднесення та визнання в обліку операційних витрат та їх приналежність до різних звітних періодів	Так
24	Чи оптимально побудована у робочому плані рахунків система синтетичних та аналітичних рахунків щодо операційних витрат	Частково
25	Чи забезпечений роздільний облік поточних витрат і витрат звітного періоду з дотриманням принципу відповідності доходів витратам	Так
26	Чи дозволяє деталізація синтетичного обліку операційних витрат формувати інформацію не тільки про витрати підприємства в цілому, але і за економічними елементами, статтями калькуляції, видами витрат, місцями їх виникнення, центрами відповідальності (якщо управлінський облік інтегрований у систему бухгалтерського фінансового обліку)	Частково
27	Чи наведена методика обліку і розподілу непрямих (загальновиробничих) витрат та обґрунтованість їхнього визнання витратами періоду	Так
28	Чи наведені варіанти організації зведеного обліку операційних витрат	Ні
29	Чи наведений порядок обліку та розподілу витрат, пов'язаних із придбанням товарів	Ні
30	Чи вказаний порядок обліку та розподілу транспортних витрат	Так
31	Чи вказані особливості відображення витрат на упаковку та іншу підготовку товарів	Ні
32	Чи наведений порядок обліку відпуску товарів, придбаних для реалізації	Ні
33	Чи наведена методика визначення розміру реалізованих торгових надбавок (націнок)	Ні
34	Чи наведений порядок створення	
	резерву сумнівних боргів	Так
	резерву гарантійних зобов'язань	Так
	резерву природних витрат	Так
	забезпечень відпусток	Так
35	Чи наведений порядок відображення у бухгалтерській звітності відомостей про зміни облікової політики, які надали або здатні істотно вплинути на величину операційних витрат	Ні
36	Чи наведений відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів перелік показників фінансової звітності, що характеризують операційні витрати підприємства?	Частково
37	Чи представляє бухгалтерська фінансова звітність її користувачам перелік інформації про операційні витрати, необхідні для прийняття різноманітних економічних рішень?	Частково
38	Чи отримає виходячи з даного наказу керівництво підприємства розуміння того, можна чи ні при прийнятті управлінських рішень	Частково

	повністю спиратися на дані бухгалтерського обліку або необхідно також залучати інші інформаційні джерела аналізу	
--	--	--

* Шкала оцінки: 2- Так; 1- Частково; Ні- 0

Джерело: складено автором на основі Додатку А



ДОДАТОК Г

ЗАТВЕРДЖУЮ

ФОП НУЖНЕНКО РОМАН
ВОЛОДИМИРОВИЧ

Нужненко Р.В.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директора

ТОВ "СОЛОДКА МРІЯ - ВІННИЦЯ"

АКТ надання послуг
№ 0307-1 від 07 березня 2023 р.

Ми, що нижче підписалися, представник Замовника ТОВ "СОЛОДКА МРІЯ - ВІННИЦЯ", з одного боку, і представник Виконавця ФОП НУЖНЕНКО РОМАН ВОЛОДИМИРОВИЧ, з іншого боку, склали цей акт про те, що на підставі наведених документів:

Договір: -

Рахунок: Рахунок на оплату № 0211-1 від 11 лютого 2023 р.

Виконавцем були виконані наступні роботи (надані такі послуги):

№	Найменування робіт, послуг	Кіл-ть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Ремонт редуктора насосу	1	послуга	39000,00	39 000,00

Разом: 39 000,00

Сума ПДВ: 7 800,00

Усього з ПДВ: 46 800,00

Загальна вартість робіт (послуг) без ПДВ склала Тридцять дев'ять тисяч грн. 0 коп., ПДВ Сім тисяч вісімсот грн. 0 коп., загальна вартість робіт (послуг) з ПДВ сорок шість тисяч вісімсот грн. 0 коп.

Замовнику претензій по об'єму, якості та строкам виконання робіт (надання послуг) не має.

Від Виконавця
ФОП НУЖНЕНКО РОМАН ВОЛОДИМИРОВИЧ

Від Замовника

* Відповідає за здійснення господарської операції і правильність її оформлення

ФОП НУЖНЕНКО РОМАН ВОЛОДИМИРОВИЧ
Код ЄДРПОУ 2960863094, ІПН: 2960863094.
51030, м. Вінниця, мікрорайон Соснівка,
вул. Яблунська, буд. 34, кв. 25.
тел.: +38 (099) 200-03-20.

ТОВ "СОЛОДКА МРІЯ - ВІННИЦЯ"
Код ЄДРПОУ 30453415, ІПН: 304534102280.
21018, м. Вінниця, вул. Скальцького, 15
тел.: +38 (0432) 68-13-87.

ДОДАТОК Д

ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ 30453415

ЗАТВЕРДЖУЮ

Керівник

(посада)

Валентина Побережна

(підпис, власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

20 квітня 2023 року

АКТ

приймання-передачі товарно-матеріальних цінностей
(в рамках ревізії бізнесу)м. Львів

(місце складання)

Номер документа	Дата складання
<u>1</u>	<u>20.04.2023</u>

Найменування юридичної (фізичної) особи, що передає запаси	Найменування юридичної (фізичної) особи, що приймає запаси	Найменування або однорідна група (вид)	Номенклатурний номер	Одиниця виміру	Вартість за одиницю	Кількість	Сума	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<u>ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»</u>	<u>ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»</u>	<u>Вода "Подільська" бутильовна</u>	<u>2014578</u>	<u>шт</u>	<u>75,00</u>	<u>100</u>	<u>7500</u>	<u>релокація</u>
Всього:						<u>100</u>	<u>7500</u>	

На підставі наказу керівника ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» №123 від 15.04.2023 р.

(назва, дата та номер документа, на підставі якого здійснюється передача (приймання))

проведено огляд матеріальних цінностей у кількості 100 Сто одиниць

(кількість прописом)

на суму

Сім тисяч п'ятсот грн 00 коп.

(сума прописом)

Попереднє місце зберігання матеріальних цінностей

склад ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» м. Вінниця, вул. Скалецького 15

(місцезнаходження матеріальних цінностей)

та у матеріально відповідальної особи зав. складом Микола Портнов

(посада, власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Наступне місце зберігання матеріальних цінностей

склад ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця» м. Львів, вул. В. Стуса 25

(місцезнаходження матеріальних цінностей)

та у матеріально відповідальної особи зав. складом Микола Ніколаєнко

(посада, власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Інші відомості _____

Висновок комісії товари придатні для реалізації

Додаток: Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії _____

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Члени комісії з

Зас. директораАлла Коваленко

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Менеджер зі збутуАнтон Діденко

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

БухгалтерОлена Гончар

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Здав

зав. складомМикола Портнов

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Прийняв:

зав. складомМикола Ніколаєнко

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Найменування облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума
Розділ 1 Журнал 5	201.1	201.1 (Релокація)	7500,00

Особа, яка відобразила
господарську операцію
в бухгалтерському облікубухгалтерАлла Коваленко

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

21 квітня 2023 рокуГоловний бухгалтер
(спеціаліст, на якого покладено
виконання обов'язків
бухгалтерської служби)

(підпис)

Ірина Бойко

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

ДОДАТОК Е

ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА

за вересень 2023 року

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України № 246-р від 25 березня 2022 року «Про затвердження плану невідкладних заходів з переміщення в разі потреби виробничих потужностей суб'єктів господарювання з територій, де тривають бойові дії та/або є загроза бойових дій, на безпечну територію» та наказу керівника № 123 від 02.09.2023 р. здійснено переведення працівників внаслідок релокації підприємства через воєнні дії. Витрати на переведення працівників склали:

- вартість проїзду працівників і членів їх сімей – 10200,00 грн;
- витрати по перевезенню майна- 25200,00 грн;
- добові за час перебування в дорозі – 5500,00 грн;
- одноразова допомога на працівника (в розмірі його місячного посадового окладу (тарифної ставки) за новим місцем роботи) – 75000,00 грн;
- одноразова допомога на кожного члена сім'ї, який переїжджає (в розмірі 25 % одноразової допомоги самого працівника)- 65000,00 грн;
- заробітна плата за дні збору в дорогу і влаштування на новому місці проживання, але не більше шести днів, а також за час перебування в дорозі- 22500,00 грн

РАЗОМ 208350,00 грн.

Витрати на переміщення працівників та членів їх сімей відображаємо в обліку на підставі бухгалтерської довідки.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображена вартість проїзду працівників і членів їх сімей	949	685	10200,00
2	Відображені витрати по перевезенню майна	949	685	25200,00
3	Нараховані добові за час перебування в дорозі	949	372	5500,00
4	Нарахована одноразова допомога	949	663	75000,00
5	Нарахована одноразова допомога на кожного члена сім'ї, який переїжджає	949	685	65000,00
6	Нарахована заробітна плата за дні збору в дорогу і влаштування на новому місці проживання	949	661	22500,00
7	Нараховано ЕСВ 22%	949	651	4950,00
	РАЗОМ			208350,00

Бухгалтер

(підпис)

Алла Коваленко

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Головний бухгалтер

(підпис)

Ірина Бойко

(власне ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

30 вересня 2023 року

ДОДАТОК Ж

**ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ ФОРМУВАННЯ ДОДАТКОВИХ
ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ, ЯКІ НЕСУТЬ ТОРГІВЕЛЬНІ
ПІДПРИЄМСТВА ВНАСЛІДОК ВІЙСЬКОВИХ ДІЙ ТА ПОДОЛАННЯ
ЇХ НЕГАТИВНИХ НАСЛІДКІВ**

Початок періоду

Класифікація додаткових витрат

Витрати на релокацію бізнесу

Витрати (втрати) через пошкодження, псування цінностей

Витрати (втрати) на благодійну допомогу армії та цивільним

Витрати (втрати) через простій підприємства

Первинні документи

- Акт списання ТМЦ;
- накладна;
- накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;
- Акт приймання-передачі ТМЦ;
- Акт простою;
- бухгалтерська довідка;
- виписка банку тощо

Введення інформації з первинних документів

Контирівка документів та формування записів за рахунками

- 949.1 «Інші витрати операційної (звичайної) діяльності»
- 949.2 «Інші витрати операційної діяльності внаслідок військових дій»

Контроль і аналіз відображення даних первинного обліку

Облікові регістри

Узагальнення облікових даних на рахунках за НП(С)БО

- Журнал 5 (дані за дебетом всіх рахунків класу 9)
- Журнал 5А (розділі III Б відображаються витрати за елементами

Формування облікових регістрів і внутрішніх звітів

Зовнішня звітність

Виконання процедур закриття місяця. Підсумок оборотів по рахунку 94

Контроль і аналіз узагальнення витрат по рахунку 94

Відображення витрат у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) –
р.2180

Відображення витрат у Примітках до фінансової звітності (розділ V «Доходи і
витрати»)
р. 493

Підготовка інформації для прийняття рішень

ДОДАТОК К

Управлінський реєстр з обліку операційних витрат бізнес-процесу
зберігання товарів (за вересень)

Статті витрат	Центри відповідальності		Разом
	ЦВ 1	ЦВ 2	
Неусувні			
1. Заробітна плата складських працівників	12750,00	13280,00	26030,00
2. Утримання та оренда складських приміщень та обладнання	1280,00	1320,00	2600,00
3. Передпродажна підготовка товарів	780,00	820,00	1600,00
4. Втрати товарів та технологічні відходи	125,00	140,00	265,00
5. Витрати (втрати) внаслідок військових дій	580,00	650,00	1230,00
Разом неусувних витрат	15515,00	16210,00	31725,00
Усувні			
1. Заробітна плата складських працівників	520,00	450,00	970,00
2. Утримання та оренда складських приміщень та обладнання	240,00	250,00	490,00
3. Передпродажна підготовка товарів	125,00	132,00	257,00
4. Втрати товарів та технологічні відходи	50,00	30,00	80,00
5. Витрати (втрати) внаслідок військових дій	-	-	-
Разом усувних витрат	935,00	862,00	1797,00
Усього витрат	16450,00	17072,00	33522,00

Джерело: складено автором самостійно

ДОДАТОК Л

Приклад калькулювання бюджету операційних витрат на релокацію
бізнесу компанії ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»

Разом на релокацію та 1 місяць роботи

Поточний регіон розміщення м. Вінниця

Запланований регіон розміщення м. Львів

Стаття витрат	Сума, грн	Примітка
1. Витрати на переміщення ТМЦ - разом	37500,00	
3.1 Обсяг перевезених товарів - 60 палет. Вартість перевезення 1 палетки на 100 км - 83.33 грн. Відстань між поточною локацією та обраною для релокації- 650 км	32500,00	60*83,33*650
3.2 Вартість навантаження та розвантаження	4000,00	
3.3 Інші витрати на транспорт та логістику	1000,00	
2. Витрати на переміщення працівників – разом*	479000,00	
3. Інші витрати на релокацію	162500,00	
3.1 Необхідна площа орендованих виробничих приміщень - 500 м2. Вартість кв. м у регіоні релокації- 100 грн кв. м на місяць	50000,00	500*100
3.2 Необхідна площа орендованих офісних приміщень- 100 м2. Вартість кв. м у регіоні релокації - 250 грн кв.м на місяць	25000,00	100*250
3.3 Необхідна площа орендованих комерційних приміщень – 150 кв. м. Вартість кв. м у регіоні релокації- 250 грн на місяць	37500,00	150*250
3.4 Додаткова оплата комунальних послуг на місяць	10000,00	
3.5 Страхування активів, необхідні аванси та реєстраційні	25000,00	

платежі у регіоні релокації		
3.6 Інші витрати	15000,00	
4. Ризики, неточності калькулювання	68000,00	10% від підсумку р.1,2,3
Разом операційні витрати на релокацію та бюджет на 1 місяць	747000,00	

*наведені в окремій калькуляції (Додаток М)

Джерело: складено автором самостійно

ДОДАТОК М

Приклад калькулювання бюджету витрат на переміщення працівників в рамках релокації бізнесу компанії ТОВ «Солодка Мрія- Вінниця»

Стаття витрат	Сума, грн	Примітка
1. Кількість співробітників, які будуть релоковані - 10 людей. Середня щомісячна зарплата працівників, які будуть релоковані – 22 000 грн	220000,00	10*22000
2. Кількість співробітників, яких потрібно буде найняти у регіоні релокації – 10. Середня щомісячна зарплата працівників, які будуть найняті в регіоні релокації 17000 грн	170000,00	10*17000
3. Оплата орендованого житла для частини співробітників - 5 родин. Середня вартість оренди житла на 1 сім'ю- 9300 грн	46500,00	
4. Компенсація переїзду та транспорту на 1 особу (співробітники та члени сімей) - 25 людей. Величина компенсації на людину 1 000 грн	25000,00	25*1000
5.Вартість централізованого перевезення речей працівників у регіон релокації	10000,00	
6. Інші витрати на співробітників	7500,00	
Разом витрати на релокацію та бюджет на 1 місяць	479000,00	

Джерело: складено автором самостійно

ДОДАТОК Н

Стандарт внутрішнього аудиту «Виконання аудиторських процедур та документування перевірки»

Вступ

1. Внутрішній стандарт аудиторської діяльності розроблений з урахуванням правил (стандартів) аудиту і встановлює вимоги щодо виконання процедур внутрішнього аудиту та документування перевірки.
2. Внутрішній аудит - контрольна діяльність, що здійснюється всередині підприємства окремим підрозділом - службою внутрішнього аудиту.
3. Цілі та завдання внутрішнього аудиту визначаються керівником виходячи з потреб управління підприємством.

Загальні процедури внутрішнього аудитора:

1. Визначити умови та обсяг перевірки з керівництвом підприємства.
2. Ознайомитись з протоколами загальних зборів акціонерів, ради директорів та іншими рішеннями з метою виявлення питань, важливих для перевірки.
3. Ознайомитись з організацією бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності.
4. Отримати інформацію про розроблену та затверджену облікову політику та встановити:
 - а) чи відповідають методи та способи ведення обліку та складання бухгалтерської звітності, що застосовуються у практичній діяльності;
 - б) чи спостерігалася її послідовність, якщо ні, то чи були розкриті відповідним чином у фінансовій звітності зміни у цьому документі.
5. Встановити, чи відображена необхідна фінансова інформація у звітності повністю та своєчасно.
6. З'ясувати, чи схвалено внутрішню звітність керівником підприємства.
7. У бухгалтерському обліку перевірити оборотну відомість і визначити, чи відповідають її дані головній книзі та фінансовій звітності.
8. Проаналізувати дані фінансової звітності за поточний та попередні звітні періоди, якщо виявлено відхилення, то обговорити їх з керівництвом підприємства.

Послідовність проведення перевірки на ділянках обліку:

Перевірка витрат основної (операційної) діяльності

1. Оцінити обґрунтованість застосовуваного методу обліку витрат основної (операційної) діяльності;
2. Провести арифметичний контроль показників собівартості реалізації товарів, виходячи з даних зведеного обліку витрат основної (операційної) діяльності;

3. Встановити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат основної (операційної) діяльності;

4. Визначити правильність складання бухгалтерських проводок з обліку витрат основної (операційної) діяльності;

65 Встановити відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку витрат основної (операційної) діяльності записам у Головній книзі та бухгалтерській звітності.

Документування аудиту

1. Для подання доказів, що підтверджують аудиторські висновки, необхідно документально оформлювати всі отримані відомості.

2. Робочі документи повинні використовуватися при плануванні та здійсненні аудиту, а також поточного контролю та перевірки виконаної роботи.

3. Для забезпечення принципу «конфіденційності» виходячи з особливостей діяльності необхідно встановити термін зберігання робочих документів не менше 5 років (відповідно до вимог законодавчих актів з аудиту).

ДОДАТОК П

Робочі документи внутрішнього аудитора

Перевірка правильності визначення та списання собівартості
реалізованих товарів на ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця» (РД.1)

Аудиторська процедура	Виявлені недоліки, наслідки недоліків та помилок	Рекомендації щодо усунення недоліків
Перевірка правильності формування та списання собівартості реалізованих товарів	Недотримання положень облікової політики Товари списані не за методом ФІФО, як передбачено обліковою політикою, а за середньою собівартістю, що призвело до заниження собівартості в липні 2023 р. у сумі 2953 тис. грн. і, відповідно, завищенню оподаткованого прибутку	Внести виправлення до Відомості обліку реалізованих товарів за липень 2023 року. Уточнити розрахунки з податку на прибуток за 3 квартал 2023 р

Результати перевірки правильності нарахування та відображення в обліку амортизації за основними засобами на ТОВ «Солодка Мрія – Вінниця» за 3 квартал 2023 р. (РД-2)

Виявлені порушення	Рекомендації щодо усунення помилок
1. Комісійна винагорода посереднику не включається до первісної вартості автомобіля, а відноситься до операційних витрат	1. Відсторнувати величину комісійної винагороди та включити в початкову вартість автомобіля
2. Допущена арифметична помилка при визначенні величини комісійної винагороди від вартості автомобіля, а саме 2% від 87500 грн. становлять 1750 грн., а не 2100 грн. як за даними бухобліку	2. Д94 К631 – 2100 грн. (сторно) Д152 К631 – 1750 грн. Д105 К152 – 1750 грн.
3. Невірно розрахована амортизація – замість лінійного методу, передбаченого обліковою політикою, підприємство застосувало кумулятивний. В результаті амортизація до відображення у податковому обліку завищена на 1823 грн.	3. Донарахувати амортизацію за серпень: Д94 К131 – 1823 грн.

ДОДАТОК Р

ПОЛОЖЕННЯ

«ПРО СЛУЖБУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ»

1. Загальні засади

1.1. Це Положення про службу внутрішнього аудиту (далі – Положення) розроблено відповідно до законодавства України, Статуту підприємства.

1.2. Це Положення визначає цілі та завдання, принципи, а також функції осіб, відповідальних за внутрішній аудит.

2. Цілі внутрішнього аудиту

2.1. Основна мета служби внутрішнього аудиту - це надання можливого сприяння раді директорів і виконавчому керівництву підприємства у виконанні ними своїх обов'язків по досягненню цілей підприємства.

2.2. Служба внутрішнього аудиту у взаємодії з вищим органом управління підприємством бере участь у розробці заходів щодо поліпшення систем управління ризиками, контролю з метою забезпечення:

- ефективності їх управління
- надійності та ефективності системи внутрішнього контролю
- дотримання законодавства

2.3. Діяльність служби внутрішнього аудиту являє собою незалежні та об'єктивні гарантії та консультації

3. Підпорядкованість та забезпечення незалежності системи внутрішнього аудиту

3.1. Для забезпечення дотримання принципів незалежності та об'єктивності внутрішнього аудиту керівник служби внутрішнього аудиту підпорядковується функціонально - загальним зборам акціонерів та адміністративно - директору підприємства.

3.2. Загальні збори акціонерів затверджують умови трудового договору з керівником служби внутрішнього аудиту, а також приймають рішення про його заохочення або покарання. Претендент на посаду керівника служби внутрішнього аудиту повинен отримати більшість голосів учасників загального зібрання акціонерів. Порядок прийняття рішення про припинення повноважень керівника служби внутрішнього аудиту аналогічний порядку прийняття працівника на посаду.

3.3. Загальні збори акціонерів мають затверджувати план роботи служби на рік, а також її структуру.

3.4. У функції керівника служби внутрішнього аудиту входить підбір персоналу для служби внутрішнього аудиту.

3.5. Визначення об'єктів та обсягу внутрішнього аудиту, а також перелік робіт та порядок подання звіту проводиться співробітниками служби внутрішнього аудиту самостійно.

4. Відповідальність керівника служби внутрішнього аудиту

4.1. Керівник служби внутрішнього аудиту несе відповідальність перед загальними зборами акціонерів та вищим керівництвом за роботу служби внутрішнього аудиту та виконання поставлених завдань.

4.2. Керівник служби внутрішнього аудиту щорічно звітує перед загальними зборами акціонерів та вищим керівництвом про результати діяльності служби внутрішнього аудиту. У звітах повинні бути представлені результати перевірок, включаючи суттєві ризики, проблеми контролю, інші відомості, необхідні загальним зборам акціонерів і вищому керівництву для виконання своїх обов'язків.

4.3. Керівник служби внутрішнього аудиту:

- Надає загальним зборам акціонерів та вищому керівництву на затвердження щорічний план діяльності служби внутрішнього аудиту, а також щомісячно надає інформацію директору про виконання плану діяльності
- Надає загальним зборам акціонерів та вищому керівництву щорічний звіт з оцінки надійності та ефективності системи внутрішнього контролю
- Вчасно надає загальним зборам акціонерів та вищому керівництву інформацію про істотні недоліки системи внутрішнього контролю, а також рекомендації щодо їх поліпшення
- Інформує загальні збори акціонерів та вище керівництво про хід виконання рекомендованих за результатами проведеного аудиту заходів
- Інформує загальні збори акціонерів та вище керівництво про обмеження, які не дають можливості службі внутрішнього аудиту працювати з максимальною ефективністю.

5. Обов'язки

5.1. Керівник та співробітники служби внутрішнього аудиту:

- За результатами проведеного аналізу ризиків складають план та програму аудиту, де визначають пріоритети внутрішнього аудиту відповідно до цілей діяльності підприємства
- Своєчасно та на високому професійному рівні виконують план та програму аудиту та надають керуючому персоналу звіти про результати роботи
- Сприяють керуючому персоналу у розробці заходів за результатами проведених аудитів, а також відстежують результати виконання вжитих заходів
- Консультують адміністративно-управлінський апарат з питань управління ризиками, контролю, управління
- Перебувають у постійному взаємозв'язку з усіма підрозділами з питань ведення внутрішнього аудиту
- Працюють у тісному взаємозв'язку із зовнішнім аудитором для зниження дублювання зусиль та мінімізації витрати на аудит
- Працюють у тісному взаємозв'язку зі співробітниками слідчих органів при розслідуванні шахрайств та інформують загальні збори акціонерів та вище керівництво про результати розслідувань
- Виконують інші завдання та беруть участь в інших проектах на запит загальних зборів акціонерів та вищого керівництва.

6. Повноваження

Керівник та співробітники служби внутрішнього аудиту уповноважені:

- Складати плани та програми аудиту, самостійно визначати терміни, обсяги та об'єкти аудиту.
- Мати повний доступ до всієї документації підприємства, робити копії необхідних документів.
- Перевіряти та оцінювати всі необхідні для перевірки документи та надсилати ці документи або інформацію за ними загальним зборам акціонерів та вищому керівництву
- Запитувати та отримувати необхідну допомогу співробітників підрозділів, де проводиться внутрішній аудит та інших підрозділів
- Доводити до відома загальних зборів акціонерів та вищого керівництва пропозиції щодо покращення процедур, методів ведення діяльності, а також коментарі з питань, що належать до ведення внутрішнього аудиту.
- При недостатності знань у конкретних галузях, залучати експертів зі сторони.

7. Обмеження

Керівник та співробітники служби внутрішнього аудиту не повинні:

- Виконувати інші посадові обов'язки, крім робіт, пов'язаних із службою внутрішнього аудиту
- Очолювати інші підрозділи
- Використовувати інформацію, яка є «комерційною таємницею», в особистих інтересах або якщо це заборонено законодавством

8. Професійні вимоги до працівників служби внутрішнього аудиту

Працівники служби внутрішнього аудиту повинні:

- 8.1. мати вищу економічну освіту, знання законодавства, практичний досвід роботи не менше 3 років, знання управлінського обліку
- 8.2. володіти знаннями англійської мови
- 8.3. підвищувати кваліфікацію:
 - 40 годин на рік для практикуючих внутрішніх аудиторів
 - 20 годин на рік для не практикуючих внутрішніх аудиторів
- 8.4. Не менше 25 % від кількості годин підвищення кваліфікації повинні бути отримані у спеціалізованій галузі знань

9. Відповідальність за порушення

9.1. У разі неналежного виконання своїх посадових обов'язків співробітниками служби внутрішнього аудиту або недотримання норм цього Положення до внутрішніх аудиторів можуть бути застосовані дисциплінарні стягнення.

9.2. Якщо працівником служби внутрішнього аудиту, під час неналежного виконання своїх посадових обов'язків чи недотримання норм цього Положення завдано матеріальних збитків, воно підлягає відшкодуванню повному обсязі.

10. Стандарти діяльності

10.1. Керівник та співробітники служби внутрішнього аудиту у своїй роботі повинні керуватися Кодексом професійної етики внутрішнього аудитора та Міжнародними професійними стандартами внутрішнього аудиту.

11. Заключні положення

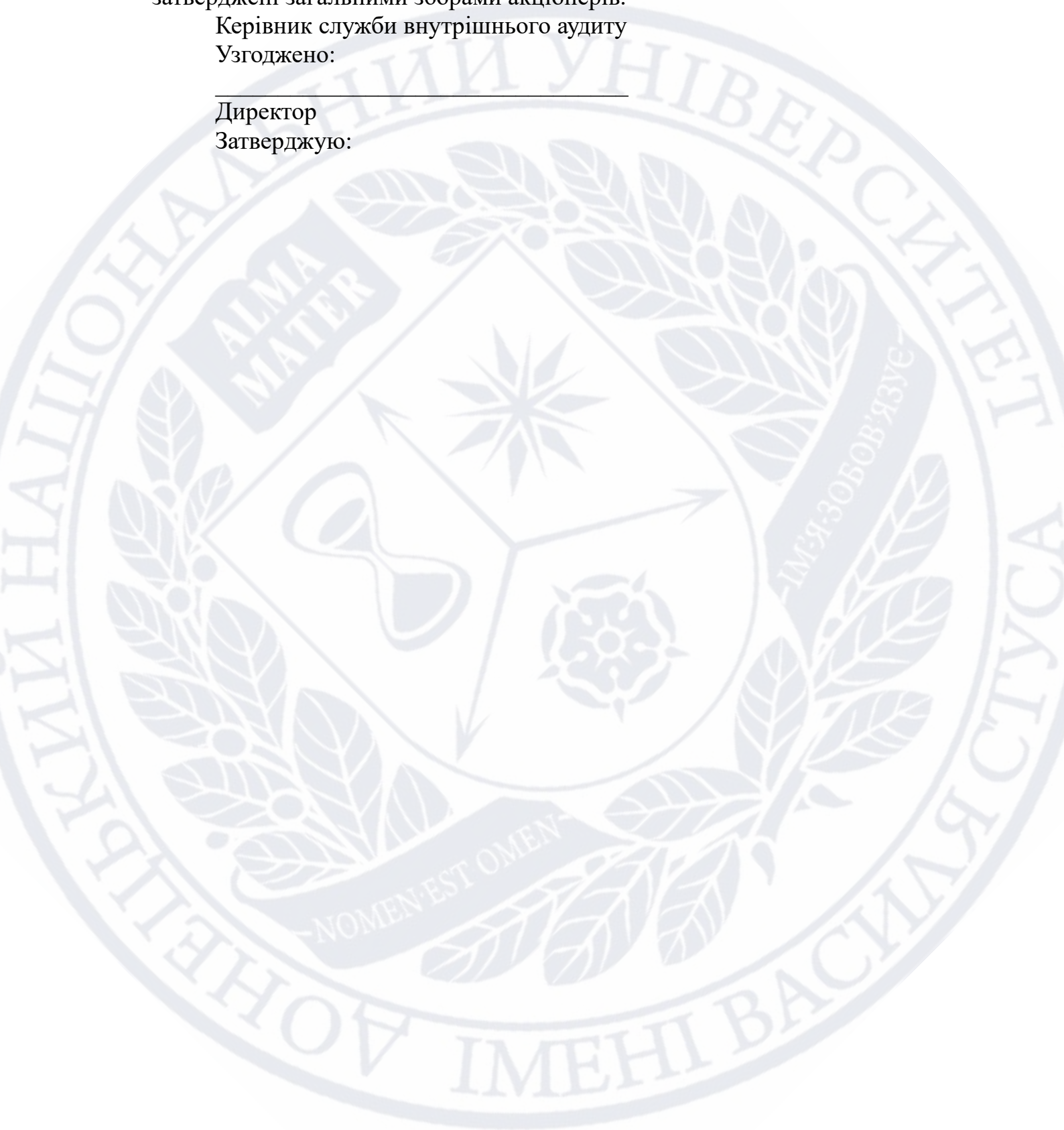
11.1. Це положення, а також всі зміни та доповнення до нього мають бути затверджені загальними зборами акціонерів.

Керівник служби внутрішнього аудиту

Узгоджено:

Директор

Затверджую:



ДОДАТОК С

Декларація академічної доброчесності

Гаврилець Олександри Віталіївни

Прізвище, ім'я, по батькові
Економічний
Факультет
071 Облік і оподаткування
Шифр і назва спеціальності
Облік і оподаткування
Освітня програма

ДЕКЛАРАЦІЯ АКАДЕМІЧНОЇ ДОБРОЧЕСНОСТІ

Усвідомлюючи свою відповідальність за надання неправдивої інформації, стверджую, що подана кваліфікаційна (магістерська) робота на тему: «Облікові інструменти оптимізації діяльності суб'єктів малого підприємництва» є написаною мною особисто.

Одночасно заявляю, що ця робота:

- не передавалася іншим особам і подається до захисту вперше;
 - не порушує авторських та суміжних прав, закріплених статтями 21–25 Закону України «Про авторське право та суміжні права»;
 - не отримувалася іншими особами, а також дані та інформація не отримувалися у недозволений спосіб.

Я усвідомлюю, що у разі порушення цього порядку моя кваліфікаційна (магістерська) робота буде відхилена без права її захисту, або під час захисту за неї буде поставлена оцінка «незадовільно».

(дата)

(підпис здобувача вищої освіти)