

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця
на правах рукопису

ДИПЛОМНА РОБОТА
здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему

«Організація обліку та контроль витрат на надання послуг»

Виконав: **Білюк Олександр Вадимович**
студент денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Семенець І.В.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ____ від « ____ » _____ 20_ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2021 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ	7
1.1. Витрати як об’єкт бухгалтерського обліку	7
1.2. Особливості організації обліку витрат на надання послуг.....	14
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на надання послуг	21
РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ	26
2.1. Економічна характеристика діяльності підприємства.....	26
2.2. Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат на надання послуг	34
2.3. Вдосконалення обліку витрат на надання послуг	45
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ	58
3.1. Організаційні основи контрольного процесу обліку витрат на надання послуг	58
3.2. Порядок контролю за управлінням витратами на надання послуг ...	65
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	76
ДОДАТКИ	82

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ПВ – постійні витрати

ЗВ – змінні витрати

ЗВВ – загальновиробничі витрати

КП – комунальне підприємство

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПК – податковий кодекс

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ВСТУП

Актуальність теми. Управління витратами є однією з головних складових управління діяльністю підприємства, що складається з різних функцій та елементів, які пов'язані один з одним і простежується на всіх стадіях життєдіяльності продукції та послуг, яка дає можливість не тільки визначити сутність існування витрат, а й впливає на формування прибутку підприємства, а звідси на економічні процеси в країні.

В умовах обмеженої наявності ресурсів і необхідності в досягненні планової ефективності, виникає потреба постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Можливість усунення або прогнозування впливу багатьох негативних внутрішніх та зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат.

Що стосується здійснення фінансово-господарської діяльності підприємств сфери послуг, то в сучасних умовах на таких підприємствах вимагається постійно відстежувати рівень витрат, які включаються до собівартості наданих послуг. Тому досить актуальним є пошук ефективних шляхів організації обліку і контролю витрат, а вимоги, що висуваються до якості та кількості інформації про витрати, стають більш жорсткими.

На основі інформації про витрати приймаються рішення про раціональне використання ресурсів підприємства, про забезпечення зростання фінансового результату та зменшення нераціональних витрат.

Питаннями організації обліку і контролю витрат на надання послуг займалися ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв О.П. Войналович, В.Б. Івашкевич, Н.П. Кондраков, А.М. Кузьмінський, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, Ю.Я. Литвин, П.П. Німчинов, Д.І. Пільменштейн, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, А.Н. Сушкевич, А.Д. Шмигель, А. Яругова, та багато інших. Проте зазначені питання розглядаються в загальному, без врахування основних характеристик, обумовлених специфікою діяльності таких підприємств.

Не вирішення цих особливостей зумовлює необхідність подальших досліджень питання організації обліку і контролю витрат на надання послуг.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Результати дипломної роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах: кафедри економіки підприємства природничо-економічного факультету за темою «Розвиток і суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІст.» (державний реєстраційний ла номер 0119U002955 , термін 2019-2024рр.).

Метою дослідження стало обґрунтування та оцінка існуючих теоретичних, методичних та практичних положень з організації обліку і контролю витрат на надання послуг та виявлення шляхів їх удосконалення.

У відповідності до мети роботи, були поставлені такі завдання:

- дослідити поняття витрат на надання послуг та уточнити їх класифікацію;
- проаналізувати сучасний стан та визначити вимоги до первинного обліку витрат на надання послуг;
- дослідити особливості методів обліку витрат на надання послуг та запропонувати рекомендації по їх застосуванню на досліджуваному підприємстві;
- обґрунтувати необхідність і переваги застосування комп'ютерних програм для обліку і контролю витрат на надання послуг.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність комунального підприємства в розрізі операцій, пов'язаних з витратами на надання послуг.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад пов'язаних з обліком і контролем витрат на надання послуг.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною базою дослідження стали діалектичний метод пізнання економічних явищ (спостереження, аналіз і синтез - при зборі і вивченні економічної інформації, індукція і дедукція – при теоретичному осмисленні проблеми, аналогія і

моделювання, абстрагування та інше) та системний підхід до аналізу суспільних та економічних процесів.

Теоретичною та інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, що регулюють порядок обліку і контролю витрат на надання послуг, періодичні наукові видання, монографії, матеріали досліджень, що проведені за участю автора, бухгалтерська та статистична звітність досліджуваного підприємства, а також дані первинних документів, і реєстрів бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства в розрізі витрат на надання послуг.

Елементи наукової новизни одержаних результатів:

уточнено:

- структуру та класифікацію витрат на надання послуг з врахування особливостей комунального підприємства;
- використання нормативного методу калькуляції собівартості надання послуг.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації», в Університеті ім. Григорія Сковороди, м. Переяслав, тема доповіді: «Поняття витрат та їх класифікація».

Публікації. Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Поняття витрат та їх класифікація» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а. [6].

Структура та обсяг роботи. Загальний обсяг роботи 82 стор. В дипломній роботі розміщено 9 таблиць на 9 стор., 12 рисунків на 12 стор., 3 додатки на 8 стор. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел на 6 стор., який містить 72 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Так, зазнані витрати у традиційному для нашої практики розумінні є зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів. Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання [45]. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість» [72].

Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства [66]. В умовах ринкової економіки України вона придбаває особливу актуальність.

Собівартість, як форма руху ресурсів (елементів активу) фірми, виконує подвійну функцію. По-перше, вона характеризує суму й структуру зазнаних витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції. На цій основі існує багато визначень собівартості. Так, наприклад, В.К. Горкавий формулює сутність собівартості продукції як «виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких в даний момент необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ» [16].

В практиці міжнародного обліку застосовується два варіанти зв'язку між внутрішньогосподарською (управлінською) і фінансовою бухгалтерією. Один варіант реалізується за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії. Наявність прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорить про інтегровану (моністичну) систему обліку.

Якщо система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку автономна (замкнута), то використовуються парні контрольні рахунки однієї і тієї ж назви, відомі як рахунки-екрани. Це другий варіант. Сучасна система обліку в Україні побудована за останнім варіантом.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату, а саме чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [53]. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Подальша деталізація даних бухгалтерського обліку в частині витрат діяльності (виробничої, комерційної, послуг тощо), коли розкривається вся ефективність технології та організації діяльності, ефективність фінансових та капітальних вкладень тощо, формує поняття «управлінський облік» [45]. Цей облік становить комерційну таємницю господарюючого суб'єкта.

У фінансовому обліку витрати та доходи обліковують відокремлено по кожному виду продукції. Ці два чинники визначають побудову фінансового обліку в таких напрямках: система рахунків, головна книга. Методика їхнього ведення та складання балансу, фінансового звіту є вихідною для побудови

управлінського обліку витрат [63].

Фінансовий облік витрат ведуть за:

- 1) використаними ресурсами - елементами;
- 2) місцями виникнення та центрами відповідальності;
- 3) об'єктами калькуляції (видами продукції чи послуг).

Облік витрат за елементами здійснюють з метою визначення всієї суми витрат підприємства, що складається із витрат різних видів

Облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності відображає витрати по окремих ділянках підприємства та особах, що за них відповідають. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння виявлених в обліку витрат із доходами відповідних ділянок (підрозділів).

Облік витрат за об'єктами калькуляції здійснюють для обчислення собівартості продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу - доходу від реалізації одиниці продукції. Названі напрямки обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного, створюючи єдине ціле.

Фінансовий облік витрат завершується обчисленням собівартості за об'єктами калькуляції (видами продукції чи послуг).

Управлінський облік є продовження, подальше поглиблення, деталізація даних фінансового обліку в частині витрат діяльності, коли розкривається вся ефективність технологій та організація діяльності, ефективність придбання ресурсів, їхньої переробки, технологічних та організаційних рішень тощо. Він будується суто для конкретного підприємства, виходячи з характеру технологій, організаційних рішень.

Інформаційна база управління витратами необхідна як керівництву конкретного підприємства, так і його зовнішнім контрагентам, зацікавленим у найкращій фінансовій результативності функціонування даного об'єкта. Вона складається з нормативної, довідкової, облікової інформації, даних спеціальних досліджень тощо. Облікова інформація є основою для прийняття дієвих управлінських рішень. Довідкова ж інформація допомагає проводити порівняльний аналіз ефективності управління витратами на конкретному

підприємстві [66]. Таким чином, мова іде про необхідність наявності внутрішньої та зовнішньої (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух власного капіталу, звіт про рух грошових коштів) інформаційної бази управління витратами або про можливість оперативної та якісної трансформації першої в другу.

Наявність нормативної інформації дозволяє в стислі терміни, обґрунтовано та чітко розраховувати окремі статті витрат.

Виходячи із вище визначеного, взаємозв'язок між інформаційними потоками та управлінськими рішеннями щодо витрат діяльності на підприємствах може бути зображений в Додатку А.

Ми вважаємо, що інформаційна база управління витратами як складова частина інформаційної системи управління на підприємстві в цілому повинна базуватися на принципах повноти, системності, достовірності, корисності, зрозумілості, порівнянності, постійності, суттєвості, оперативності та ефективності.

Поліпшенню інформаційного забезпечення управлінського процесу сприятиме більш чітка спрямованість інформаційних потоків на конкретні управлінські функції [8]. Тобто мова йде про необхідність налагодження на сільськогосподарських підприємствах якісної аналітичної, планової, організаційної, облікової, звітної, контрольної та регулюючої інформації.

У рамках управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат та калькулювання собівартості продукції, яку підприємство виробляє.

Основна мета обліку витрат є визначення собівартості продукції, контроль за її формуванням, управління витратами та на їх основі – доходами.

Собівартість характеризує усі сторони виробничої діяльності господарської ланки. Управління витратами й собівартістю - важливий елемент управління господарством.

В сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства на Україні практично не існує. На це також звертає увагу К. Юрченко, який зазначає, що в даний час ще немає чіткої

системи управління процесом скорочення собівартості [72].

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Ще одним важливим питанням обліку витрат є її класифікація.

Розглядаючи концепцію класифікації витрат (рис. 1.1.), слід, по-перше, визначити цілі (завдання), що виникають перед управлінцями і, по-друге, виділити об'єкти для їх реалізації.

Основні цілі можна згрупувати наступним чином: 1) калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини отриманого прибутку; 2) дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень; 3) планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності (Додаток Б)

З метою встановлення об'єктів класифікації витрат, необхідно врахувати, що результат управління витратами залежить від інтересів осіб, зайнятих в господарській діяльності.

При цьому потребують оптимального поєднання правові можливості осіб, що приймають управлінські рішення, їх відповідальність за величину витрат з інтересами осіб, зайнятих в господарській діяльності.

Враховуючи зазначене, основні об'єкти можна поділити на дві групи:

1) права і відповідальність осіб, зайнятих в господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину витрат;

2) види витрат у відповідному групуванні.

Групування витрат на надання послуг наведено в таблиці 1.1.

Своєчасне забезпечення групування витрат ґрунтується на деяких методичних особливостях, обумовлених низкою обставин, а саме:

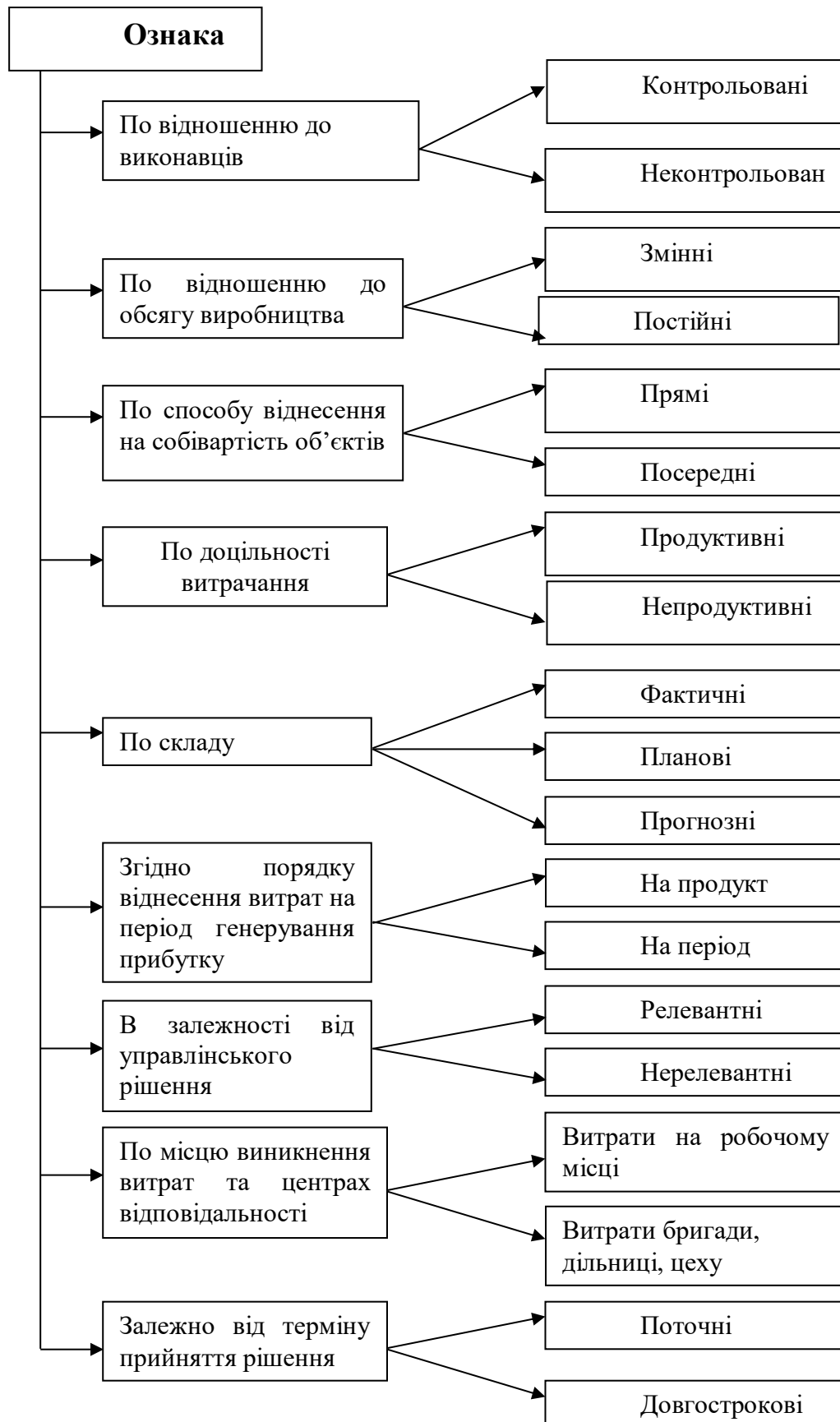


Рис. 1.1. Класифікація витрат за ознаками

Джерело: складено автором на основі [24]

- 1) неоднаковою залежністю від обсягу послуг: прямі витрати є в

основному змінними (але не завжди), отже залежать від обсягу виробництва продукції; непрямі не мають такої залежності, тому є в основному постійними або умовно-постійними;

Таблиця 1.1.

Групування витрат на надання послуг

за місцем виникнення*	за видами витрат**	за способами віднесення на собівартість послуг	за ступенем впливу обсягів послуг на витрати
1. Витрати основних структурних підрозділів. Наприклад, на СТО це миття, сервіс, ремонт	1. Економічні елементи. Матеріальні витрати, витрати на оплату праці (у т. ч. ЄСВ), амортизація необоротних активів тощо	1. Прямі витрати. Безпосередньо пов'язані із процесом надання послуги і можуть бути включені до собівартості конкретного виду послуги (наприклад, вартість витратних матеріалів включено до вартості конкретної медичної послуги)	1. Змінні витрати. Прямо залежать від обсягу перевезень. Наприклад, витрати на матеріали, запчастини, зарплату автослюсарів (на СТО), витратні матеріали, медикаменти, гонорар лікаря (у медичному центрі)
2. Витрати підрозділів обслуговування. Наприклад, підрозділ обслуговування власної техніки, відділ постачання, майстерня з ремонту інструментів	2. Статті калькуляції. Таке угруповання дає інформацію для аналізу собівартості окремих видів послуг, а також витрат у розрізі підрозділів	2. Непрямі витрати. Можуть бути в принципі пов'язані з послугами, але не можна прямо встановити, з якою саме з них. Тому такі витрати зазвичай називають загальновиробничими (витрати на ведення бази клієнтів (пацієнтів), утримання приміщень, де надаються послуги, їх амортизація, витрати на техніку безпеки тощо)	2. Постійні витрати. Сума зазвичай не міняється від місяця до місяця і не залежить, наприклад, від обсягу перевезень або інших наданих послуг. Наприклад, амортизація приміщень, витрати на їх утримання, зарплата управлінського персоналу тощо
* Мета – розуміти «вклад» кожного підрозділу в собівартість «основних» послуг.			
** Таке угруповання дозволяє зрозуміти структуру витрат у цілому по підприємству.			

Джерело: складено автором на основі [48]

2) наявністю різних способів включення окремих видів послуг: прямі витрати (сировина, основні матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників), пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, а тому можуть бути прямо і безпосередньо включені в собівартість; непрямі (посередні) витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати по утриманню і експлуатації машин і обладнання, загальновиробничі та загальногосподарські витрати) включаються в собівартість продукції за допомогою спеціальних методів, рекомендованих Типовими положеннями;

3) не однаковим економічним змістом витрат: прямі витрати виступають

як основа виготовляємої продукції, а непрямі – як результат процесу управління і обслуговування виробництвом.

Перераховані обставини вносять суттєву різницю в планування, нормування і лімітування прямих і посередніх витрат, тому це слід враховувати при управлінні витратами.

1.2. Особливості організації обліку витрат на надання послуг

Сфера послуг представляє собою сукупність галузей, підгалузей і видів діяльності, функціональне призначення яких у системі суспільного виробництва виражається у виробництві та реалізації послуг і духовних благ для населення.

Сфера послуг сьогодні є однією з найперспективніших галузей економіки, що швидко розвивається. Вона охоплює торгівлю і транспорт, фінанси і страхування, комунальне господарство, освітні та медичні установи, шоу-бізнес тощо [42, с. 10].

Вітчизняний ринок послуг складається із чотирьох сфер, а саме: комунально-побутового обслуговування (житлово-комунальний ринок, ринок громадського харчування, ринок побутових послуг), зберігання та відновлення здоров'я людини (ринок послуг охорони здоров'я, ринок послуг у галузі фізкультури та спорту), культурно-просвітньої сфери (ринок послуг освіти, ринок послуг сфери культурного обслуговування, ринок послуг засобів масової інформації), сфери управління, регулювання та обміну (ринок послуг у галузі управління, фінансово-кредитний і страховий ринки, ринок послуг з охорони громадського порядку) [25].

Отже, ринок послуг складається з окремих ринків, кожен з яких функціонує і розвивається з певними особливостями.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає обов'язкове врахування основних характеристик та особливостей, обумовлених специфікою діяльності підприємств сфери послуг. Ігнорування таких обставин

у процесі розробки облікової політики підприємств не дозволяє отримати достовірну бухгалтерську інформацію про витрати для ефективного управління підприємством. Відповідно, необхідно дослідити основні характеристики та особливості підприємств сфери послуг, які впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат.

Закон України «Про захист прав споживачів» тлумачить послугу як «діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб» [56].

Згідно з науково-економічним визначенням, послуга: будь-який захід, який одна сторона може надати іншій, що переважно не сприймає на дотик і не призводить до володіння будь-чим [44, с. 243]; вид діяльності, робіт, в процесі виконання яких не створюється новий, раніше не існуючий матеріально-речовий продукт, але змінюється якість вже наявного, створеного продукту. Це блага, надані не у вигляді речей, а у формі діяльності. «Послуга є будь-яка діяльність, що одна сторона може запропонувати іншій, невідчутна дія, яка не призводить до володіння будь-чим. Послуги нематеріальні, неподільні, непостійні та недовговічні. Вони потребують більшого контролю якості, довіри до постачальника та здатні пристосовуватися до потреб споживачів» [34, с. 878].

Існує багато визначень поняття «послуги». Аналізуючи їх, можна зробити висновок, що послуга є дія, що приносить користь (допомогу) іншому; це продукт (результат) діяльності сервісного підприємства [42, с. 15].

Отже, основними характеристиками та особливостями послуги на відміну від товару, які впливають на організацію обліку в цілому і обліку витрат зокрема, є: нематеріальна основа, непостійність якості, неподільність (від виробника та від споживача), неможливість збереження, відсутність незавершеного виробництва, недовговічність, відсутність володіння (рис. 1.2).

Що стосується організації бухгалтерського обліку витрат, то вона

відіграє визначальну роль, оскільки за її відсутності неможливе ведення бухгалтерського обліку та виконання його завдань. Питанням організації бухгалтерського обліку, в тому числі організації обліку витрат, традиційно приділяється значна увага. Підходи науковців до визначення змісту поняття «організація бухгалтерського обліку» наведено в таблиця 1.2.

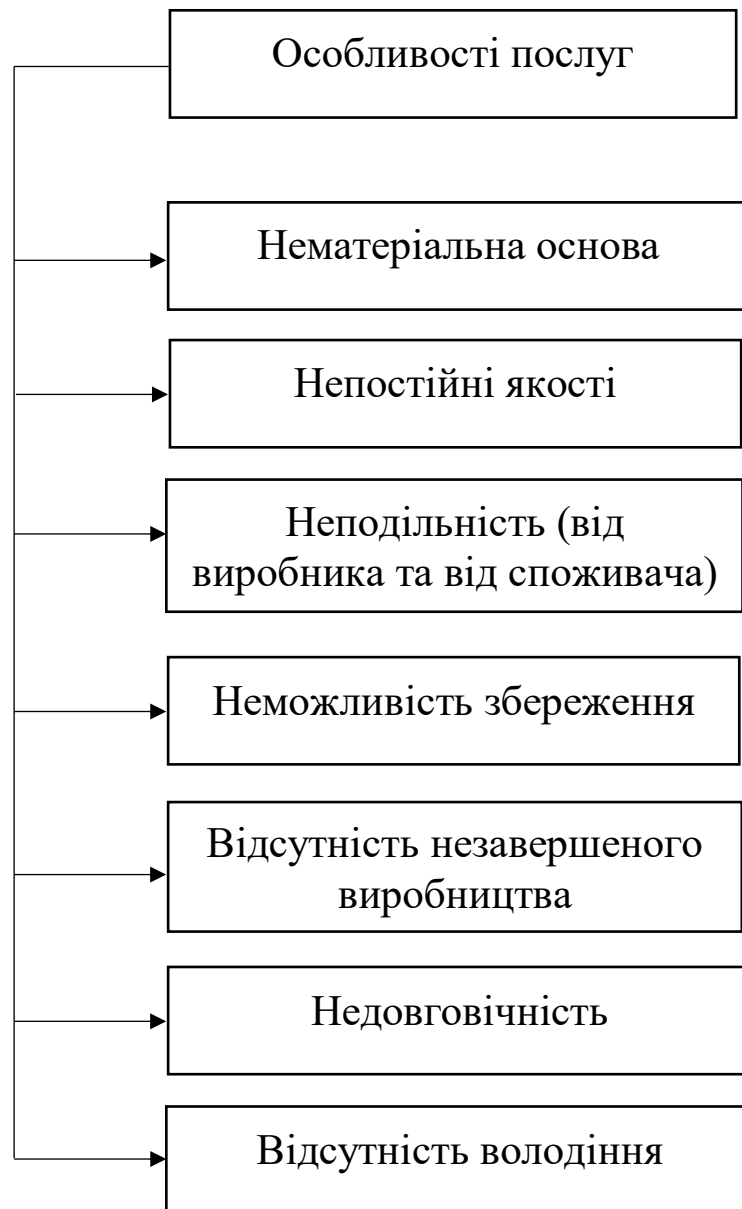


Рис. 1.2. Особливості послуг, що впливають на організацію обліку витрат

Джерело: складено автором на основі [48]

Враховуючи зміст запропонованих визначень та вагоме значення організації обліку для суб'єктів господарювання у забезпеченні формування

бухгалтерської інформації, яка є підставою для пошуку можливостей підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, збереження

Таблиця 1.2.

**Підходи науковців до визначення змісту поняття
«організація бухгалтерського обліку»**

№ з/п	Джерело	Визначення
1	О.П. Войналович [14]	Організація бухгалтерського обліку є сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника задля забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства (с. 38).
2	Н.П. Кондраков [32]	Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему умов і елементів (складових) облікового процесу для отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції (с. 38).
3	А.М. Кузьмінський, В.П. Завгородній [37]	Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності є система методів, способів і засобів, які забезпечують оптимальне функціонування їх та подальший розвиток (с. 4).
4	Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник, М.С. Палюх, М.В. Семчишин [38]	Організація обліку та аналізу полягає в практичному застосуванні методів обліку в умовах конкретного підприємства, документації господарських операцій, подвійному записі їх, веденні рахунків поточного обліку, оцінці та калькуляції собівартості продукції, інвентаризації та складанні балансу й звітності, а також у забезпеченні оперативності аналізу (с. 20).
5	Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадня [39]	Організація бухгалтерського обліку є такою системою практичної реалізації прийомів і способів відображення господарських операцій, яка повністю забезпечує дієвий контроль і всебічний аналіз виконання планів підприємства при мінімальних витратах праці та засобів на ведення обліку (с. 3).
6	А.Н. Сушкевич [68]	Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему елементів побудови облікового процесу, які забезпечують отримання своєчасної і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, збереження майна і готової продукції власників підприємства (с. 8).

Джерело: складено автором на основі [14, 32, 37, 38, 39, 68]

майна власника та достовірного визначення результатів діяльності за мінімальних витрат часу і ресурсів на ведення бухгалтерського обліку,

недостатня теоретична розробка питання складових організації бухгалтерського обліку витрат підприємств сфери послуг ускладнює ведення обліку витрат, що знижує якість виконання бухгалтерським обліком поставлених перед ним завдань. Раціональна організація бухгалтерського обліку витрат передбачає врахування вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Нормативною базою з бухгалтерського обліку визначається можливість підприємства самостійно розробляти облікову політику щодо витрат, та визначено відповідні показники фінансової звітності про витрати.

В процесі управління підприємством організація бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою, сутність якої полягає у координуванні певних дій окремих елементів системи бухгалтерського обліку і досягненні взаємної відповідності функціонування її окремих частин. Мета організації бухгалтерського обліку: забезпечення раціональної та об'єктивної обробки інформації, оптимальний розподіл між персоналом бухгалтерської служби облікових робіт, чітке визначення обов'язків кожного облікового працівника в рамках наукової організації праці. В цілому організація бухгалтерського обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного та матеріального забезпечення облікового процесу.

Основна мета організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг полягає у формуванні дієвого механізму управління ними. Для ефективної організації обліку витрат необхідно чітко розподілити повноваження та відповідальних осіб на різних рівнях управління. Організація обліку витрат підприємств сфери послуг повинна бути спрямована на удосконалення системи управління витратами та створення інформаційної бази для прийняття стратегічних, тактичних та оперативних управлінських рішень.

Розглядаючи складові організації обліку витрат, науковці акцентують увагу на предметі обліку витрат, об'єктах обліку, принципах організації та ведення обліку [43], розглядають організацію бухгалтерського обліку як

сукупність відповідних процедур: організація облікового процесу, праця облікових працівників, забезпечення обліку та розвиток обліку [13].

На організацію бухгалтерського обліку витрат підприємств сфери послуг впливає значна кількість факторів, зокрема: система нормативного регулювання, форма власності підприємства, організаційно-правова форма підприємства, користувачі облікової інформації, кваліфікаційний рівень облікових працівників, обсяги діяльності підприємства та ін.

Схему організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг наведено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Організація обліку витрат на підприємствах сфери послуг

Джерело: складено автором на основі [24]

Керівник (власник) підприємства створює необхідні умови для правильності та повноти ведення бухгалтерського обліку, забезпечуючи неухильне виконання всіма підрозділами вимог чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Методологія,

методика і технологія ведення обліку витрат і калькулювання собівартості наданих послуг висвітлюються в обліковій політиці підприємства. З урахуванням обраної облікової політики підприємства (методів обліку та розподілу витрат) існує можливість формувати різні показники собівартості наданих послуг з урахуванням специфіки технологічного процесу підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємствах сфери послуг повинен здійснюватися відповідно до вимог чинного законодавства, що регулює підприємницьку діяльність та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Відповідальність за дотримання вимог нормативних документів покладається на керівництво підприємства.

Умовою результативного виробництва є ефективна управлінська діяльність, при чому суб'єкти управління повинні оперувати достовірною та оперативною інформацією. Відповідне інформаційне забезпечення уможливує взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав і відповідальності кожного підрозділу, узгодженість окремих видів діяльності в досягненні мети функціонування підприємства, тому інформаційне забезпечення підпорядковується організаційній структурі підприємства.

Проф. Ф.Ф. Бутинець визначає організаційну структуру підприємства як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи й служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій з вирішення завдань, які виникають у процесі виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому [10, с. 35].

Організація бухгалтерського обліку витрат, відповідно до організаційної структури підприємства, дозволяє ув'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства. На вибір організаційної структури підприємств сфери послуг, склад елементів, що її формують, і взаємозв'язок між ними впливають розмір

підприємства та обсяги його діяльності, які відповідним чином визначають облікову політику підприємств.

Отже, обліковий процес витрат на виробництво та калькулювання собівартості реалізованих послуг можна представити як процес, що охоплює такі етапи:

- 1) формування елементів витрат за даними первинних документів;
- 2) перегрупування елементів витрат за способом перенесення вартості на реалізовані послуги – прямі, непрямі;
- 3) визначення собівартості окремих видів реалізованих послуг;
- 4) облік собівартості окремих видів реалізованих послуг.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на надання послуг

Для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві дуже важливим є дотримання законодавчих та нормативно-правових актів. Бухгалтеру слід чітко розуміти, відповідно до якого законодавчого документа потрібно відображати інформацію і здійснювати свою діяльність. Адже саме бухгалтер несе відповідальність за порушення правил ведення бухгалтерського обліку.

Визначено, що основними нормативно-правовими актами, що забезпечують організацію обліку витрат, є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55]; Податковий кодекс України [50]; Господарський кодекс України; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [52]; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [53]; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»; Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»; Міжнародний стандарт

бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток»; Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики»; Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» тощо.

Так 16.07.1999 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. [55]

Затвердження даного нормативного документу закріпило використання в формуванні бухгалтерського обліку нашої держави міжнародних стандартів фінансової звітності. Згідно з Законом методологічне керівництво процесом реформування бухгалтерського обліку має здійснювати Міністерство фінансів України, яке затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші документи, що стосуються ведення та складання фінансової звітності (стаття 2). В статті 9 приділено увагу оформленню первинних документів та облікових реєстрів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати». Тому, хоч підприємствам й надано право самостійно обирати систему управлінського обліку, проте в такій його частині, як облік витрат, воно повинно орієнтуватися на вимоги даного положення. В ньому наводяться визначення основних термінів, пов'язаних з обліком витрат на підприємстві, основні принципи визнання витрат, їх склад, а також порядок розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності. [53]

Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління. Витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні не існує

затвердженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Вивчаючи дану тематику необхідно відмітити, що практики та науковці пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відобразити у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, при цьому враховувати всі методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

На даний час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття «витрати» має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначають витрати як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов'язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками. Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак,

спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії «витрати» у бухгалтерському та податковому обліку [50].

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини «собівартості продажу», наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 «Витрати» [53].

Дане дослідження дозволило виявити, що у формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей.

Відмінність полягає в тому, що П(С)БО 16 «Витрати» подає повний реєстр складу загальновиробничих витрат, що значно спрощує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві. Одночасно різниця простежується в тому, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати вводяться до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» вони належать до оцінки запасів, конкретно до витрат.

Таким чином, результат критичного аналізу методичних аспектів обліку процесів виробництва, відповідно до національних та міжнародних

стандартів, не показав істотних відмінностей у підходах до їх оцінки й обліку.

Однак, деякі питання, які відносяться до прикладного застосування стандартів, трохи різняться від прийнятих на міжнародному рівні, тому що враховують вітчизняну специфіку. Окремі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються в П(С)БО. Варто відмітити, що як і МСБО, так і П(С)БО не розкривають порядок ведення бухгалтерського обліку. Адже відображують загальні правила оцінки й подання інформації у фінансових звітах. Систематизація й групування витрат МСБО походять від загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, що утворюються в процесі звичайної діяльності та за статтями витрат, котрі не впливають на підприємницьку діяльність.

РОЗДІЛ 2

СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ

2.1. Економічна характеристика діяльності підприємства

Комунальне підприємство «Побуткомбудсервіс» створено 27 липня 1999р. виконавчим комітетом Кам'янець-Подільської міської ради.

Розташовано КП «Побуткомбудсервіс» за адресою: Хмельницька обл., м. Кам'янець-Подільський, вул. Гунська, буд. 7.

Діяльність КП «Побуткомбудсервіс» будується на комерційних засадах при повному дотриманні принципу законності. Відповідно метою діяльності КП «Побуткомбудсервіс» є одержання прибутку та задоволення суспільних потреб в його роботах та послугах, реалізація на підставі одержаного прибутку його соціальних та економічних інтересів.

Комунальне підприємство «Побуткомбудсервіс» є самостійним господарюючим суб'єктом, що від свого імені набуває майнові та особисті немайнові права і несе визначені обов'язки, виступає в суді від свого імені, здійснює виробничу, комерційну, посередницьку та іншу господарську діяльність, що не суперечить чинному законодавству і Статуту підприємства з метою одержання прибутку.

Комунальне підприємство «Побуткомбудсервіс» має власний баланс та відповідні рахунки в установах банків. Підприємство не має статутного капіталу, оскільки створено міською радою, власником є державна структура яка передала майно в користування.

Згідно Статуту, виконавчим органом є директор. В його права та обов'язки входить:

- укласти договори в Україні та за її межами;
- вчинити інші юридичні дії;
- видавати доручення про укладення таких договорів;

- може діяти без довіреності від імені підприємства в межах своєї компетенції,
- може видавати накази та розпорядження;
- у відповідності з трудовим законодавством може наймати на роботу та звільняти працівників;
- має право розпоряджається майном і коштами підприємства;
- виступає розпорядником кредитів;
- представляє підприємство у відносинах з вітчизняними і зарубіжними юридичними та фізичними особами;
- призначає на посади працівників підприємства, накладає стягнення, а також звільняє з роботи;
- укладає трудові договори (контракти) з працівниками;
- представляє інтереси підприємства в органах державної влади та управління, у суді та господарському суді, громадських організаціях, перед іншими підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та фізичними особами;
- здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства і несе персональну відповідальність за виконання покладених на нього завдань;
- розподіляє обов'язки між керівниками структурних підрозділів і визначає їх повноваження у розв'язанні завдань діяльності підприємства;
- надає довіреність для представництва прав та інтересів підприємства в межах делегованих повноважень представникам.

Контроль за діяльністю директора здійснює Кам'янець-Подільська міська рада, перед якою директор доповідає кожного кварталу.

Таким чином, КП «Побуткомбудсервіс» має статус юридичної особи та керується у своїй діяльності законодавством України та Статутом.

Структури КП «Побуткомбудсервіс» відноситься до однієї з самих поширених структур, а саме лінійно-функціональної організації управління.

Схематично організаційна структура КП відображена на рисунку 2.1.

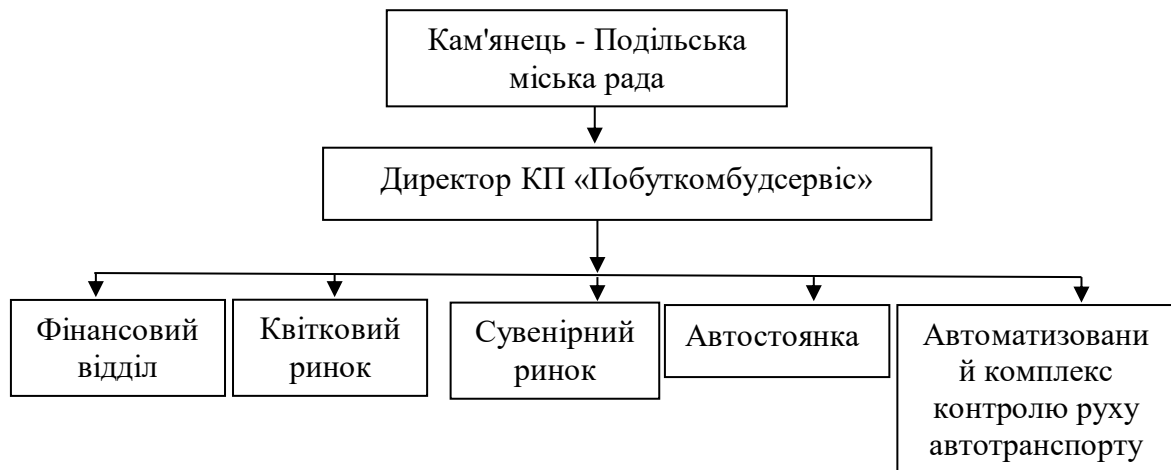


Рис. 2.1 Організаційна структура КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства

Особливістю цієї лінійно-функціональної організації управління підприємства є велика кількість горизонтальних і вертикальних зв'язків і незначна участь низових ланок управління в прийнятті рішень.

В таблиці 2.1. наведено існуючий стан матеріально-технічної бази КП «Побуткомбудсервіс».

Таблиця 2.1

Аналіз динаміки майнового стану КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-)
Вартість активів, грн.	1076,9	1492,9	3078,3	2001,4
Вартість розрахунково-грошового майна, грн.	284,1	160,1	123,1	-161
Частка виробничих оборотних фондів в обігових коштах	0,0000	0,5940	0,2088	-
Первинна вартість основних засобів, грн.	937,4	1510,4	3213,7	2276,3
Залишкова вартість основних засобів, грн.	727,1	1267,1	2889,5	2162,4
Знос основних засобів, грн.	210,3	243,3	342,2	131,9
Частка основних засобів в активах	0,6752	0,8865	0,9387	0,2635
Коефіцієнт мобільності активів	0,3584	0,1201	0,0417	-0,3167
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,5141	0,3794	0,5326	0,0185
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,2243	0,1611	0,1065	-0,1178

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Як видно з таблиці 2.1 вартість активів КП «Побуткомбудсервіс» за аналізований період збільшилась в три рази з 1076,9 тис. грн. в 2018 р. до 3078,3 тис грн в 2020 році.

Таке збільшення пояснюється збільшенням вартості основних засобів досліджуваного підприємства. Так первинна вартість основних засобів зростає з 937,4 тис. грн. в 2018 році до 3213,7 тис. грн. в 2020 році. При цьому питома вага основних засобів на кінець 2020 року в загальній вартості активів складала 93,9 відсотків.

Також слід відмітити, що на досліджуваному підприємстві приділяють значну увагу оновленню основних засобів. Так ступінь зносу основних засобів склав на кінець 2020 року лише 10,65 %.

Ступінь оновлення основних засобів був високим в 2020 р. дорівнюючи 53,26 %, що є найкращим показником за три досліджуваних роки. Це перш за все є результатом ефективної роботи досліджуваного підприємства.

Протягом 2018-2020 років досліджуване підприємство було прибутковим, проте з невисоким рівнем прибутку (рис. 2.2).

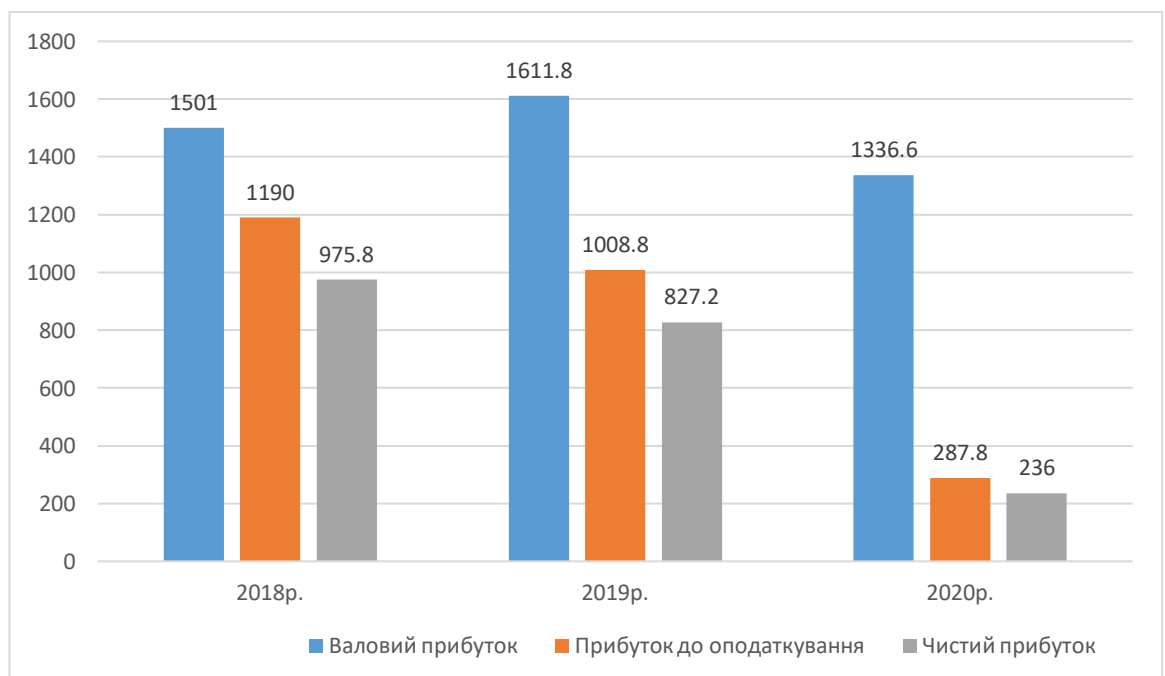


Рис. 2.2. Динаміка фінансових результатів діяльності КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства

З рисунку 2.2. видно, що прибутковість КП «Побуткомбудсервіс» за 2018-2020 р.р. значно знизилась. Так, валовий прибуток від надання послуг зменшився на 164,4 тис.грн. і за результатами роботи в 2020 р. склав 1336,6 тис.грн. проти 1501 тис.грн. в 2018 р.

Більш динамічнішим є зменшення чистого прибутку діяльності КП «Побуткомбудсервіс». За результатами 2020 р. він склав лише 236 тис. грн. проти 975,8 тис.грн. в 2018 р., таким чином зменшення склало 739,8 тис.грн., або відповідно 75,8 відсотка.

Показники прибутковості діяльності потрібні для розгляду, наскільки ефективним було отримання таких фінансових результатів діяльності. Розглянемо їх в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз показників рентабельності КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-)
Рентабельність активів	107,05	64,38	10,33	-96,72
Рентабельність виробничих фондів	191,84	79,18	11,03	-180,81
Рентабельність власного капіталу	820,69	394,47	15,42	-805,27
Рентабельність продаж по операційному прибутку	37,75	37,56	30,4	-7,35
Рентабельність продаж по чистому прибутку	24,54	19,28	5,37	-19,17

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

З таблиці 2.2, видно, що всі показники рентабельності значно знизились. Найбільше зниження має показник рентабельності власного капіталу (зменшення на 805,27 відсоткових пункти), рентабельність виробничих фондів (зменшення 180,81 відсоткових пункти) та рентабельності активів (зменшення на 96,72 відсоткових пункти). Таке зменшення пояснюється ростом активів та капіталу підприємства на фоні значного зниження прибутку. Найменше зниження є у рентабельності продаж по операційному прибутку (зменшення на 7,35 відсоткових пункти).

Аналіз показників ліквідності за 2018-2020 р.р. на досліджуваному підприємстві наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Аналіз показників ліквідності КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-)
Коефіцієнт покриття	0,3286	0,1673	1,5086	1,18
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,3286	0,0679	1,1936	0,865
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1375	0,0637	1,1434	1,0059
Показник співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	0,6264	0,0155	0,0447	-0,5817
Частка оборотних коштів в активах	0,2638	0,1072	0,04	-0,2238
Частка запасів в поточних активах	0,0000	0,5940	0,2088	0,2088

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Аналізуючи показники в таблиці 2.3, видно, що досліджуване підприємство в 2020 році значно покращило свою здатність розрахуватися із кредиторами, в тому числі і через мобілізацію своїх оборотних активів. Так коефіцієнт покриття у продовж 2018 та 2019 років у був меншим одиниці, а в 2020 році покращився на 1,18 відсоткових пунктів у порівнянні з 2018 роком і склав 1,5086 (нормативне значення цього коефіцієнту знаходиться в межах від 1 до 3).

За допомогою мобілізації високоліквідних активів підприємство на кінець 2020 р. в змозі погасити 119,36 відсотків своїх зобов'язань, що є значно кращим показником ніж в 2018р. (32,86%) та 2019р. (6,79%)

Коефіцієнт абсолютної ліквідності, або відповідно миттєвого погашення зобов'язань за рахунок вільних грошових коштів, має подібну ситуацію як і з попереднім коефіцієнтом. Так на кінець 2020 року досліджуване підприємство може погасити чином 114,34 відсотки зобов'язань при нормативі мінімум 10 відсотків. Така тенденція є досить позитивною.

Для більш детального аналізу економічної ситуації на підприємстві, доцільним є провести аналіз показників фінансової стійкості, що наведені в таблиці 2.4.

Так, в КП «Побуткомбудсервіс» вдалося закінчити 2020 звітний рік з власними обіговими коштами, хоча попередніх два роки (2018-2019 р.р.) були без таких коштів.

Аналіз показників фінансової стійкості КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+,-)
Власні обігові кошти, тис. грн	-580,4	-796,6	41,5	621,9
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	-2,0429	-4,9756	0,3371	2,38
Маневреність робочого капіталу	0,0000	-0,1194	0,6283	0,6283
Маневреність власних обігових коштів	-0,2049	-0,0764	2,2482	2,4531
Коефіцієнт автономії	0,1104	0,2013	0,8969	0,7865
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,1241	0,2516	8,7015	8,5774
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,1972	0,3592	0,7763	0,1930
Коефіцієнт фінансової залежності	9,0572	4,9681	1,1149	-7,9423
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-4,8814	-2,6509	0,015	4,8964
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,8896	0,7987	0,1031	-0,7865

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Коефіцієнт автономії так само покращився в 2020 році, що дозволило зменшити високий ступінь фінансових ризиків, що був характерний на протязі 2018-2019 років.

Коефіцієнт концентрація позикового капіталу на кінець 2020 р. зменшився до рекордних 10,31 79,87 відсотків, що значно краще ніж в 2018 і 2019 роках, коли цей показник був значно вищим і складав відповідно 88,96 та 79,87 відсотків. Це також підкреслює покращення фінансового стану досліджуваного підприємства.

Проте найбільш кращим став коефіцієнт фінансової стабільності, що в 2020 році збільшився в 70,12 разів у порівнянні з 2018 роком. Основною причиною такої ситуації стало значне збільшення розмірів власного капіталу в 2020 році, у порівнянні з попередніми роками.

Аналіз ділової активності досліджуваного підприємства наведено в таблиці 2.5.

Показник оборотність активів є досить високим на досліджуваному підприємстві, проте в 2020 році він знизився більше, ніж в два рази і склав 1,96 обороти в 2020 році проти 4,36 в 2018 р.

Аналіз показників ділової активності КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2018 р.	2019 р	2020 р.	Відхилення (+,-)
Оборотність активів	4,3618	3,3394	1,9236	-2,2675
Фондовіддача	7,8168	4,3033	2,1155	-5,7013
Коефіцієнт оборотності обігових коштів	11,7947	19,3192	31,0494	19,2547
Тривалість погашення дебіторської заборгованості (днів)	8	7	0,26	-7,74
Період погашення кредиторської заборгованості (днів)	43	31	16	-27
Коефіцієнт оборотності власного капіталу (обороту)	33,4399	20,4616	2,8722	-30,5677

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Тенденція зниження показників ділової активності прослідковується майже по всіх показниках, за виключенням значного зростання коефіцієнта оборотності обігових коштів.

Також слід відміти досить суттєве скорочення періоду погашення дебіторської (0,26 дня) та кредиторської (16 днів) заборгованостей.

Розглядаючи загальну ситуацію по розрахованим показникам слід врахувати соціальну специфіку діяльності досліджуваного підприємства, що дозволяє охарактеризувати його фінансовий стан як задовільний. Проте керівництву підприємства все ж бажано покращувати існуючі показники, особливо на рівні прибутковості підприємства.

Також слід звернути увагу на саму організацію обліку на досліджуваному підприємстві. Існуюча бухгалтерська служба на КП «Побуткомбудсервіс» складається з головного бухгалтера і його помічника. Облік ведеться відповідно до чинного законодавства. Його порядок на підприємстві закріплено наказом про облікову політику. Підприємство відноситься до суб'єктів малого підприємництва, а відтак складає спрощений варіант звітності. В той же час воно є платником податків на загальних підставах.

Автоматизації обліку на підприємстві існує лише частково, а саме за допомогою програми MS Excel. Використання якої дозволяє виконувати частину облікових операцій із застосуванням електронних таблиць.

2.2. Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат на надання послуг

Основою інформації для бухгалтерського фінансового, управлінського та статистичного обліку являються вихідні дані, отримані внаслідок спостереження і первинного відображення здійснених господарських операцій. В залежності від термінів одержання, обробки та видачі, достовірності облікових даних залежить обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

Правильна організація обліку витрат дозволяє раціонально використовувати матеріальні, трудові і фінансові ресурси. При цьому, під організацією системи обліку слід розуміти сукупність заходів, які спрямовані на найкраще поєднання елементів облікового процесу в їх статистичному і динамічному стані, що забезпечують позитивний вплив на покращення господарського процесу та збереження всіх ресурсів.

Спочатку розглянемо особливості первинного обліку витрат. Первинний облік витрат є складний комплекс прийомів із сприйняття початкової інформації та її реєстрації в документах, які є при цьому не тільки способом оформлення господарських операцій, але одночасно і матеріальними носіями первинної інформації. Крім цього вони служать основою організації всієї системи бухгалтерського обліку витрат і використовуються як інформаційна база для оперативного економічного аналізу діяльності окремих ділянок, ланок, підрозділів.

Первинний облік витрат на надання послуг являється частиною загальної системи бухгалтерського обліку підприємства. Тут відбувається формування даних про витрати на надання послуг в залежності від обсягу

послуг. Тому, організація первинного обліку забезпечує за допомогою відповідної організації аналітичного обліку контроль за ходом надання послуг та їх оперативне регулювання з метою підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і зниження собівартості.

Основними функціями первинного обліку є інформаційна та контрольна. У зв'язку з цим, первинний облік витрат на надання послуг вирішує наступні завдання:

- постійне здійснення заходів з підвищення достовірності та вчасності облікових даних про витрати на надання послуг;
- отримання інформації про витрати в розрізі статей калькуляції;
- оперативна реєстрація змін та відхилень у процесі надання послуг за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат;
- контроль за фактичними непродуктивними витратами і втратами.

Облік витрат на надання послуг ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». При веденні управлінського обліку у вітчизняних підприємств доцільно використовувати інтегровану систему рахунків управлінського обліку, оскільки саме її покладено в основу побудови Плану рахунків та фінансової звітності.

Саме рахунок 23 застосовують для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати (ЗВВ) (Кт 91), за кредитом — вартість виконаних робіт і послуг (у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). Нерозподілені постійні ЗВВ включають до собівартості реалізації послуг у періоді їх виникнення: Дт 903 — Кт 91.

Оскільки в результаті надання послуги не виникає матеріальний актив, рахунок 26 «Готова продукція» не використовують. Фактичну виробничу собівартість послуг безпосередньо списують до складу собівартості реалізації: Дт 903 — Кт 23.

У підприємств, що займаються виробництвом продукції, значну питому вагу в складі собівартості, як правило, займають матеріальні витрати. Для підприємств, що надають послуги, частина матеріальних витрат у складі собівартості залежить від виду послуг. Для деяких видів послуг, наприклад послуг з ремонту побутової техніки, автосервісу тощо, матеріальні витрати у складі собівартості можуть мати значні показники. А для таких послуг, як аудиторські, юридичні, інформаційні, собівартість складається в основному із заробітної плати співробітників.

Так, на досліджуваному підприємстві КП «Побуткомбудсервіс», основні послуги, це послуги з проїзду через міст, послуги модульного туалету та послуги автостоянки.

Основні витрати це оплата праці співробітників, нарахування ЄСВ, амортизація необоротних активів, вартість запасів (канцтоварів), які використовуються під час надання послуги. Тобто для надання цих послуг підприємство не витрачає матеріальних цінностей на виробництво будь-яких активів. За підсумками звітного місяця зібрані витрати воно списує до складу собівартості реалізації проводкою: Дт 903 — Кт 23.

Чи треба у такому разі задіювати рахунок 91? Ті витрати, які віднести на конкретний об'єкт витрат за прямою ознакою неможливо, ідентифікують як загальновиробничі. Попередньо їх збирають на рахунку 91 і потім наприкінці кожного місяця розподіляють. Такий розподіл входить до сфери управлінського обліку, а тому ґрунтується на самостійному рішенні підприємства. Рахунок 91 застосовують, якщо у підприємства декілька об'єктів обліку витрат. І лише в тому випадку, коли витрати не можна прямо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Змінні ЗВВ розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні ЗВВ розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Базу розподілу змінних та постійних ЗВВ обирають самостійно і відображають у розпорядчому документі про облікову політику.

Відповідна номенклатура (склад) статей загальнопромислових витрат наведений в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

Номенклатура статей загальнопромислових витрат

№	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць
2	Амортизація	Амортизація основних засобів загальнопромислового (цехового, дільничного, лінійного) призначення. Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового (цехового, дільничного, лінійного) призначення
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології і організації виробництва	Витрати, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей в ході виробничого процесу: витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальнопромислового персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища. Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку
8	Інші витрати	Витрати внаслідок технічного неминучого браку (якщо вони не виділяються в окрему статтю), оплата простоїв тощо

Джерело: складено автором на основі [63]

Змінні та постійні розподілені ЗВВ включають до виробничої собівартості послуг. Тобто кожен місяць відносять до дебету рахунка 23. Нерозподілені постійні ЗВВ списують безпосередньо на собівартість реалізованих послуг у періоді їх виникнення (Дт 903). Зрозуміло, що загальна сума розподілених та нерозподілених постійних ЗВВ не може перевищувати їх фактичну величину (п. 16 П(С)БО 16).

Собівартість реалізованих товарів визначається згідно П(С)БО 9 „Запаси” (Рис. 2.3.)



Рис. 2.3. Визначення собівартості наданих послуг

Джерело: складено автором на основі [63]

Повернемося до послуг досліджуваного підприємства, яке надає послуги за декількома договорами. На рахунку 23 збирають прямі витрати, тобто ті, які

можна прив'язати до конкретного договору із замовником. Наприклад, є три договори із замовниками. Ми точно знаємо, що Іванов і Петров працюватимуть тільки над цими проектами, а Сидоров над усіма трьома договорами. Тоді зарплату та ЄСВ на неї Іванова і Петрова віднесемо до Дт 23 (конкретний договір), а зарплату та соцвнески Сидорова — до Дт 91. Потім з рахунка 91 зібрані там витрати розподілимо між проектами.

Правила розподілу має визначатися у наказі про облікову політику підприємства. Наприкінці місяця рахунок 23 закривають у Дт 903.

Проте, навіть розподіл ЗВВ на постійні та змінні дуже умовний. Розподіл ЗВВ: запропонований у П(С)БО 16, орієнтований на стабільні ціни і стабільну роботу підприємства, а також на те, що всі витрати, враховані при плануванні, будуть понесені в повному обсязі. Тому якщо у підприємства немає НЗВ, то, великою мірою, можна не морочитися з розподілом ЗВВ на змінні та постійні, а також з розподілом останніх на розподілені і нерозподілені. Адже зрештою всі витрати звітного періоду осядуть у собівартості реалізації послуг (Дт 903). Просто потраплять вони туди не з Кт 91, а з Кт 23. Але за таким перебігом подій треба розуміти, що буде викривлена виробнича собівартість послуг, а саме буде завищена.

Основні господарські операції з обліку витрат на надання послуг наведено в таблиці 2.7.

Усі господарські операції, у тому числі і надання послуг, відображаються в бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування (документація). Чинним законодавством не передбачені будь-які типові документи для оформлення операцій з надання (отримання) послуг. Як правило, таким документом є акт наданих послуг. Для того щоб акт був визнаний первинним документом, він повинен містити всі обов'язкові реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону № 996. Завважимо, що на підставі первинних документів визначаються показники не тільки бухгалтерського, але й податкового обліку. Зокрема, згідно з п. 44.1 ПК

Таблиця 2.7.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на надання послуг

№ п/п	Зміст операції	Первинний документ	Проекти			Бухгалтерський облік		
			Проїзд через міст	Послуги А/С	Пос. Модульн туалету	Дт	Кт	Сума
1	Нараховано зарплату працівникам КП	Табель обліку робочого часу, розрахункова відомість	300 000	500 000	1 200 000	23	661	2 000 000
2	Нараховано ЄСВ на зарплату працівникам КП		66 000	110 000	264 000	23	651	440 000
3	Нараховано амортизацію ОЗ, що використовуються	Відомість нарах. Амортиз.	12 000	15 000	18 000	23	131	45 000
Усього прямих витрат			378 000	625 000	1 482 000	23	–	2 485 000
4	Списано використані матеріали	Акт списання матеріалів				91	209	2 000
5	Нараховано зарплату адміністративному персоналу	Табель обліку робочого часу, розрахункова відомість				91	661	70 000
6	Нараховано ЄСВ на зарплату адміністративного персоналу					91	651	15 400
7	Відображено витрати на утримання приміщення, (оренда, комунальні платежі)	Акти наданих послуг, рахунки за комунальними послугами				91	685	240 000
8	Послуги Інтернету					91	685	6 600
Усього загальновиробничих витрат						91	–	334 000
Усього здійснено витрат						23, 91	–	2 819 000
9	Списано загальновиробничі витрати	Бухгалтерська довідка	100 200	93 520	140 280	23	91	334 000
10	Реалізовано послуги	Акт приймання-передачі результатів послуг	1 875 000	1 750 000	–	36	703	3 625 000
11	Списано собівартість реалізованих послуг	Бухгалтерська довідка	478 200	718 520	–	90	23	1 196 720
Валовий прибуток			1 396 800	1 031 480	–	–	–	2 428 280

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових

зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінзвітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачене законодавством. Крім того, платникам податків забороняється формувати показники податкової звітності, митних декларацій з даних, не підтверджених первинними документами (п. 44.1 ПК).

Первинні документи можуть бути складені в паперовій або в електронній формі. Заповнення акта про надання послуг передбачає наявність обов'язкових реквізитів. Розглянемо заповнення цього документа щодо обов'язкових реквізитів:

1. Назва акту. Як ми вже зазначали вище, згідно з формулюванням зі ст. 901 ЦК послуги надаються. Тому логічно називати документ, яким підтверджується надання послуг, актом здачі-приймання наданих послуг. А така назва документа, як акт виконаних робіт, більше підходить для оформлення підрядних робіт. Також може бути уніфікована назва, наприклад «Акт здачі-приймання робіт (надання послуг)».

2. Дата складання. Надання послуг є господарська операція. Господарська операція: дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства (ст. 1 Закону № 996). Скласти первинний документ, яким підтверджується факт господарської операції, можна під час або після її здійснення. Але відобразити в обліку господарську операцію на підставі такого документа можна тільки в тому звітному періоді, у якому така господарська операція фактично відбулася (ч. 5 ст. 9 Закону № 996).

Проте, на практиці підприємства нерідко отримують акти здачі-приймання наданих послуг, у яких зазначено дві дати: складання документа і приймання замовником робіт (послуг). Причому такі дати можуть припадати на різні звітні періоди. Згідно з ч. 5 ст. 9 Закону № 996 господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, у якому вони були здійснені. Тобто виходячи з вимог до оформлення первинних документів, визначених Законом № 996, дата складання документа є

одночасно і датою оформлення акта, і датою приймання-передачі результатів робіт (послуг). Проте не завжди є можливість підписати документ обом сторонам в один день. Наприклад, виконавець надав послуги замовникові, на дату фактичного надання послуг склав акт від 26.06.21 р. і передав його на підпис замовникові, а той підписав акт 05.07.21 р. На документі є дві дати, які до того ж припадають на різні звітні періоди (II та III квартал). Якщо говорити про період здійснення операції, то цією датою є 26.06.21 р. і відповідно II квартал.

3. Назва підприємства, від імені якого складено документ. Найменування сторін треба писати так, як вони зазначені в Єдиному державному реєстрі.

4. Зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру. Ця інформація повинна відповідати умовам договору. Також потрібно, щоб зміст операції указував на зв'язок наданих виконавцем послуг з господарською діяльністю отримувача цих послуг. Тому в актах здачі-приймання наданих послуг доцільно детальніше описувати суть послуг, що надаються. Особливо це стосується консультаційних, маркетингових послуг тощо. Також при складанні ПН платникам ПДВ слід узяти до уваги, що номенклатура послуг, зазначених у ній, повинна збігатися з формулюванням, наведеним в акті.

5. Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення. При заповненні цього реквізиту слід пам'ятати, що підписувати первинний документ мають право тільки ті особи, які уповноважені (відповідальні) за проведення цієї операції. Наприклад, при перевірці вважатиметься порушенням, якщо акт підписаний директором того дня, коли він був у відрядженні або відпустці. Слід заздалегідь призначити наказом особу, що тимчасово виконує обов'язки директора в ці дні, яка і підпише акт.

6. Особистий підпис підписантів акта. Підпис повинен бути повністю розшифрований. Наприклад, внизу акта біля підпису повинні бути зазначені П. І. Б. і посади. Також можливий варіант, коли в акті вгорі робиться

застереження «Ми, що підписалися нижче...», тоді внизу проставляються тільки П. І. Б. і підписи.

Для того щоб визначити собівартість послуг, треба обрати об'єкт та одиницю калькулювання собівартості. Їх вибір залежить від сфери діяльності конкретного підприємства.

Часто об'єкти калькулювання собівартості та об'єкти обліку витрат збігаються. Але трапляється й розрізняються. Адже об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання мають різне призначення і зміст. Під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат а під об'єктами калькулювання — певний вид послуг.

Калькуляційною одиницею вважають одиницю виміру об'єкта калькулювання при обчисленні виробничої собівартості послуг. Об'єктом калькулювання послуг може бути кожна конкретна послуга (замовлення), окремий вид або вся сукупність послуг підприємства.

Тобто в процесі калькулювання визначають виробничу собівартість:

- одиниці послуг;
- кожного виду наданих послуг;
- послуг, наданих окремо кожним структурним підрозділом підприємства;
- усього обсягу послуг підприємства.

Залежно від обраного об'єкта калькулювання собівартості послуг обирають метод калькулювання. Зазвичай, є позамовний або попередільний (попроцесний) методи. Для послуг доволі часто використовують простий (однопредільний або однопроцесний) метод є метод простого підрахунку витрат. Суть його в тому, що всі фактичні витрати, згруповані за статтями калькуляції, підсумовують і потім ділять на кількість одиниць калькулювання. У результаті визначають собівартість такої одиниці. Простіше кажучи, виробничу собівартість послуги розраховують шляхом підсумовування здійснених підприємством витрат, що пов'язані з процесом її надання і

відносяться до певного звітного періоду, і ділення на відповідний «послуговий» обсяг.

Методи обліку витрат і калькулювання застосовуються для розрахунку собівартості визначених видів послуг. Таким чином, під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання; під методом калькулювання вважають сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [16, с. 194].

Вибір методу обліку витрат виробництва неможливий без належного аналізу прийомів та призначення окремих методів обліку. Відповідно, обґрунтовано найбільш прийнятною вважати класифікацію, запропоновану проф. Ф.Ф. Бутинцем та ін. [16, с. 195], яка враховує технологічні та організаційні особливості процесу виробництва з орієнтацією на повноту відображення витрат в обліку та залежно від контролю за нормами витрат: методи обліку повної і неповної собівартості, нормативної та фактичної собівартості, позамовний і попроцесний.

Вибір методу калькулювання собівартості реалізованих послуг повинен відбуватися з урахуванням багатьох чинників, зокрема, мети, яку необхідно досягти із застосуванням певного методу.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості реалізованих послуг підприємства досліджуваної галузі ведуть позамовним методом. Проте в процесі надання послуг виникає необхідність здійснення ефективного контролю за рівнем виробничих витрат. Важливим засобом контролю за процесом формування витрат виробництва є нормативний метод, основою якого є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від встановлених норм, а також облік зміни норм. Отже, позамовний метод обліку витрат для забезпечення дієвості контролю за процесом формування витрат необхідно використовувати разом із нормативним методом.

В управлінських цілях облік витрат організують за статтями. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг установлюють самостійно з урахуванням галузевих особливостей (п.11 П(С)БО 16). Свій вибір фіксують у наказі про облікову політику підприємства.

2.3. Вдосконалення обліку витрат на надання послуг

Удосконалення організації обліку і посилення його ролі у формуванні оціночних показників дозволить вчасно виявити негативні явища і в оперативному порядку ліквідувати їх вплив. Це особливо важливо в сучасних умовах господарювання, тому що недоліки, які є у системі первинного обліку, не дають змоги отримати необхідну аналітичну інформацію для контролю над процесами формування необхідних показників.

Виходячи із вищевикладеного основними напрямками удосконалення обліку витрат на надання послуг є:

- автоматизація процесу збору, реєстрації та передачі інформації за окремими підрозділами і напрямками діяльності підприємства;
- упорядкування первинної документації;
- скорочення обсягу інформації, що відображується у первинних документах, та виключення із первинних документів умовнопостійної інформації, постійних реквізитів, що дасть можливість уникнути повторення та дублювання показників.

Після належного оформлення всі первинні документи повинні направлятися в ті чи інші облікові відділи підприємства для використання їх в обліку, відповідно до встановленого порядку проходження, та отримання оперативної управлінської інформації. Враховуючи це, лише правильна організація документообороту дозволить ефективніше вести поточний облік. Неналагодженість документообороту в багатьох випадках є однією з основних причин серйозних недоліків у обліку. Тому на кожному підприємстві наказом

керівника повинен бути встановлений порядок оформлення і проходження первинної документації, затверджений план документообороту.

Ми вважаємо, що загальними вимогами стосовно організації документообороту є: встановлення найбільш короткого шляху проходження документів від місця їх складання до місця обробки; визначення мінімального часу для оформлення, обробки і реєстрації документу; неухильне дотримання встановлених правил всіма обліковцями.

Самим ефективним способом вирішення цієї задачі є автоматизація облікового процесу. Так використання в бухгалтерському обліку ЕОМ дозволяє підвищити оперативність обліку за рахунок мінімізації розриву в часі між збором вхідної інформації та одержанням вихідних даних, необхідних для прийняття ефективних управлінських рішень. Також забезпечується повний облік витрат надання послуг за елементами та статтями як за структурними підрозділами, так по підприємству в цілому, своєчасне і повне оприбуткування послуг, достовірність визначення собівартості послуг, та контроль за її якісними показниками.

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві являє собою сукупність контрольно-організаційних і інформаційних операцій. До останнього відносяться операції збору, реєстрації, передачі, збереження й обробки даних.

Інформаційні операції облікового процесу підрозділяються на дві нерозривні стадії: первинний облік і систематизація даних і узагальнення даних первинного обліку.

Обробка економічної інформації на комп'ютерах здійснюється відповідно до розроблених програм. Комп'ютерні програми адаптуються до вимог ринкової економіки. Ринок бухгалтерських програм дозволяє суб'єктам вибирати один з двох шляхів автоматизації обліку:

- розробка програм власного забезпечення;
- придбання універсальної бухгалтерської програми.

В першому випадку: переваги є повна адекватність створеного бухгалтерського продукту особливостям діяльності підприємства; недоліки є недостатня універсальність програмної розробки, порівняно висока її ціна.

У другому випадку: переваги, то є можливості розширення зон використання комп'ютерів, відносно менша ціна; недоліки є складність адаптування до конкретних проблем підприємства.

Програмні продукти вирішують комплекс задач:

- ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності;
- ведення фінансового та управлінського обліку для суб'єктів малого підприємництва;
- ведення окремих розділів обліку – основних засобів, заробітної плати тощо;
- створення інтегрованої системи обробки даних, включаючи ведення бухгалтерського обліку, контролю і економічного аналізу.

Для комунальних підприємств є розроблений ряд програмних продуктів з автоматизації обліку. Серед існуючих на ринку програмних продуктів можна виділити: «KBS. Бухгалтерія комунального підприємства».

Програма «KBS. Бухгалтерія комунального підприємства» призначена для автоматизації бухгалтерського обліку комунальних підприємств: комунального некомерційного підприємства (КНП) або комунального комерційного підприємства (ККП), що здійснюють будь-які види комерційної і некомерційної діяльності: надання послуг, виробництво тощо, та забезпечує складання обов'язкової (регламентованої) звітності.

Програмний продукт дозволяє вести облік неприбуткової і комерційної діяльності в єдиній інформаційній базі та забезпечує вирішення повсякденних завдань, що постають перед бухгалтерською службою комунальних підприємств.

KBS. Бухгалтерія комунального підприємства включає в себе ряд блоків, що сумарно створюють цілісну облікову систему, допомагають подавати звіти

в контрольні органи, спрощують формування інформації, необхідної для управлінського обліку.

Цікави є реалізація в цій програмі обліку послуг, а саме через реалізацію послуг стороннім організаціям (дозволяє проводити групові реалізації); надходження послуг від постачальників; формування цін покупців (за видами цін та об'єктами ціноутворення), з автоматичним заповненням ціни в документах реалізації, облік індивідуальних цін.

Крім автоматизації облікового процесу слід звернути увагу на автоматизацію первинної документації, що не може відбутися без формування електронного документа та відповідно електронного документообігу.

Електронний документ повинен відповідати вимогам, що пред'являються до таких документів Законом від 22.05.03 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (далі – Закон № 851). Електронний документ, що складений відповідно до вимог чинного законодавства і містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді .

Електронним є документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити такого документа. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму (ст. 5 Закону № 851). Візуальною формою електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною. Тобто, по суті, електронний документ – це документ, зафіксований на спеціальних носіях (серверах, дисках, USB-флешках тощо), який можна передавати каналами зв'язку, використовуючи спеціальні засоби телекомунікацій. Телекомунікаційні канали зв'язку (зокрема, в комп'ютерних мережах) застосовують для публікації, зберігання і подальшої обробки інформації.

Відповідно, електронний документообіг є сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передачі, отримання, зберігання,

використання і знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та в разі потреби з підтвердженням факта отримання таких документів (ст. 9 Закону № 851). Для впровадження електронного документообігу підприємство повинне самостійно розробити порядок такого документообігу, з огляду як на особливості ведення бізнесу (наприклад, порядок приймання вхідної кореспонденції, обробки, перевірки електронних документів), так і на загальні для всіх законодавчі вимоги до створення, отримання, обробки і зберігання електронних документів. На замітку! Правила роботи з електронними документами викладені в Порядку роботи з електронними документами в діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання, затверджений наказом Мін'юсту від 11.11.14 р. № 1886/5.

У законодавстві України немає обмежень щодо використання на підприємстві єдиної програми, яка дозволяє створювати електронні документи. Так, для організації внутрішнього електронного документообігу підприємству достатньо придбати спеціальне програмне забезпечення для генерації електронних підписів, наприклад М.Е.Дос.

Так, для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися електронний підпис. Причому, згідно зі ст. 6 Закону № 851, накладенням електронного підпису завершується створення електронного документа.

На сьогодні, розглядаючи формування собівартості послуг можна з упевненістю стверджувати, що вона за своїм складом не є економічно обґрунтованою і не може повною мірою відображати рівень фактичних витрат.

До суттєвих недоліків нового складу собівартості послуг слід віднести:

- скорочена собівартість послуг не може бути використана в розрахунках показників економічної ефективності нової техніки й організаційно-технічних заходів;

- не може бути базою визначення договірних цін на послуги, що надаються;

- при аналізі господарської діяльності підприємства неможливо визначити суму прибутку, що була отримана підприємством за рахунок зниження собівартості послуг або, навпаки, допущені збитки в зв'язку з підвищенням собівартості послуг;

- неможливо визначити динаміку зниження чи збільшення собівартості послуг та її рентабельності за ряд періодів, тобто провести порівняльний аналіз;

- утруднює фінансовий контроль за витратами за місцями їх виникнення.

В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих виробничих витрат. В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальновиробничих витрат від обраної бази розподілу – чинника цих витрат. Кінцевою метою кожного методу є забезпечення точності калькулювання.

Але, по-перше, точне калькулювання є поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці послуги із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення витрат на послугу, як добре воно не було б обґрунтоване, перекидає фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

По-друге, при забезпеченні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо витрати на розподіл витрат перевищують корисність отриманої інформації, то такий метод, яким би обґрунтованим він не був, застосовуватись не буде, бо його використання суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, з відносності точності калькулювання впливає недоцільність жорсткої регламентації методів розподілу загальновиробничих витрат і пропонування того чи іншого методу як єдино можливого. Виходячи з особливостей технологічного процесу, рівня автоматизації і механізації, рівня організації бухгалтерського обліку, цілей керівництва підприємства на різних підприємствах можуть застосовуватися різні методи розподілу однакових

видів загальновиробничих витрат, при цьому, звичайно, вибір того або іншого методу має забезпечити причинно-наслідковий зв'язок між витратами і обраною базою розподілу.

П(С)БО 16 «Витрати» передбачає для бази розподілу ЗВВ використовувати години праці, заробітну працю, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

Розподіл накладних витрат пропонуємо здійснювати, застосовуючи нормативні ставки, що сприятиме підвищенню оперативності обліку та створенню передумов ефективного управління діяльністю підприємства. Нормативні ставки накладних витрат розраховуються для кожного підрозділу підприємства. Для підприємств, які надають один вид послуг, доцільно застосовувати єдину нормативну ставку, яка встановлюється для всього підприємства на таку послугу. Для підприємств, які надають широке коло послуг, доцільно використовувати нормативні ставки по підрозділами. При цьому пропонується застосовувати не місячні, а середньорічні нормативні ставки накладних витрат, які розраховуються на початку року для кожного підрозділу, після чого використовуються протягом року, що сприятиме зменшенню сезонного впливу на зміну собівартості послуги, підвищенню оперативності її формування та зниженню трудомісткості розрахунків.

Методика розподілу накладних витрат складається з наступних етапів.

На початку року розробляється кошторис накладних витрат або в цілому по підприємству (при застосуванні єдиної ставки), або окремо за кожним структурним підрозділом, визначаються відповідальні особи за дотримання кошторису накладних витрат.

Відхилення (перевищення або економія) фактичної суми накладних витрат порівняно з даними кошторису можуть бути обумовлені наступними факторами рис. 2.4. Нами виділено фактори впливу на рівень накладних витрат за укрупненими групами. Таким же чином визначаються фактори впливу на рівень накладних витрат за окремими центрами відповідальності.

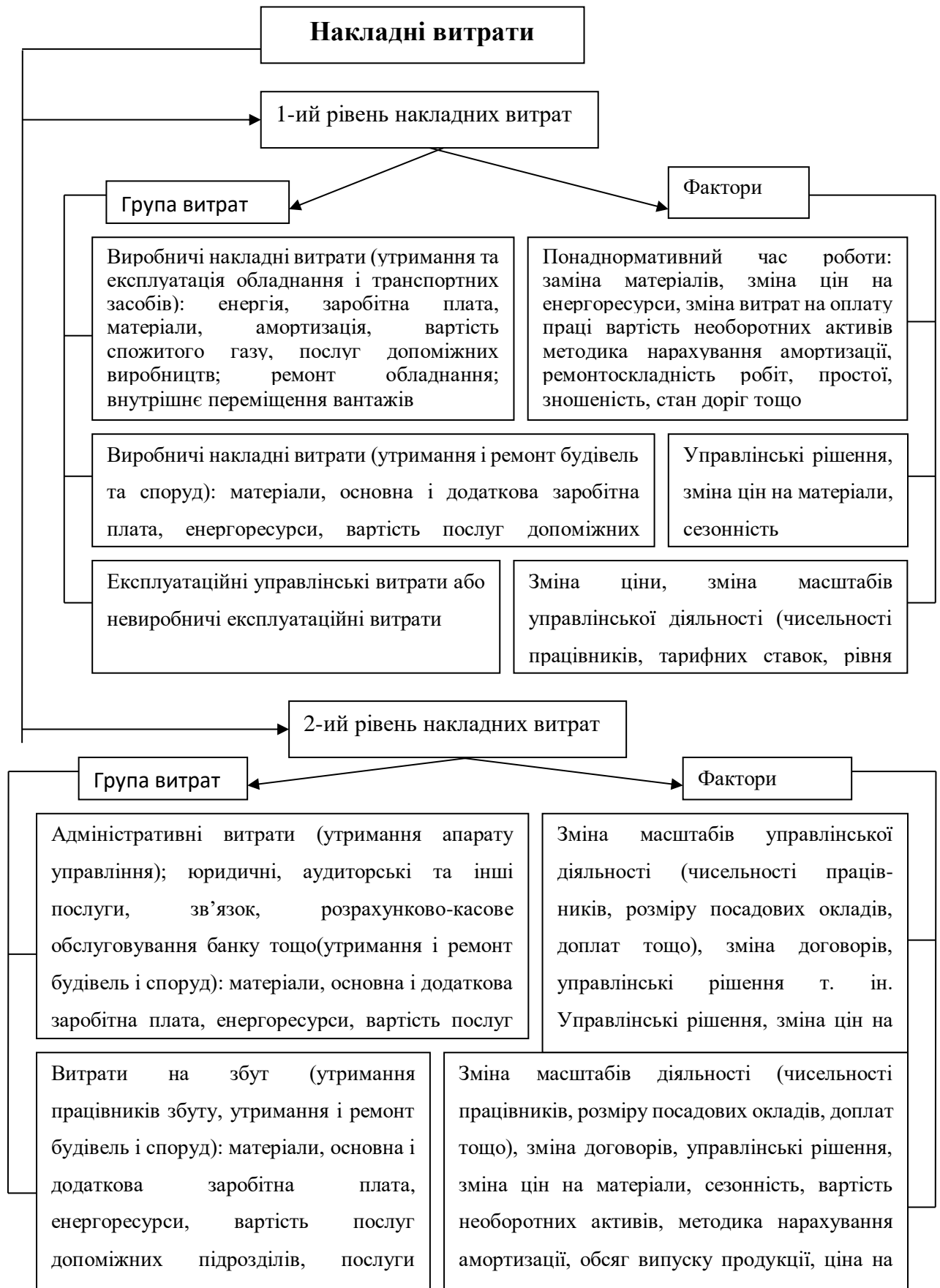


Рис. 2.4. Основні фактори відхилення накладних витрат

Джерело: складено автором на основі [71]

Наступний етап розподілу накладних витрат – вибір бази розподілу. В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих виробничих витрат. В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальноновиробничих витрат від обраної бази розподілу – чинника цих витрат.

Кінцевою метою кожного методу є забезпечення точності калькулювання готової продукції.

Але, по-перше, точне калькулювання – поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення затрат на виріб, як добре воно не було б обґрунтоване, перекручує фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

По-друге, при забезпеченні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо затрати на розподіл витрат перевищують корисність отриманої інформації, то такий метод, яким би обґрунтованим він не був, застосовуватись не буде, бо його використання суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, з відносності точності калькулювання впливає недоцільність жорсткої регламентації методів розподілу ЗВВ і пропонування того чи іншого методу як єдино можливого. Виходячи з особливостей технологічного процесу, рівня автоматизації і механізації, рівня організації бухгалтерського обліку, цілей керівництва підприємства на різних підприємствах можуть застосовуватися різні методи розподілу однакових видів ЗВВ, при цьому, звичайно, вибір того або іншого методу має забезпечити причинно-наслідковий зв'язок між витратами і обраною базою розподілу.

Як свідчить наша та закордонна практика, застосування тих або інших способів залежить від галузевих особливостей підприємства та простоти розрахунку коефіцієнтів. При цьому базу для розподілу накладних витрат необхідно обирати так, щоб знайти компроміс між точністю розрахунку і

витратами на його здійснення. Критерієм вибору тієї або іншої бази, на наш погляд, є обґрунтованість віднесення групи накладних витрат на послугу.

П(С)БО 16 «Витрати» передбачає для бази розподілу накладних витрат використовувати години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Ми вважаємо, що на досліджуваному підприємстві за базу для розподілу загальновиробничих витрат можна також брати суму прямої оплати праці і без потреб не ускладнювати розрахунки. Ми пропонуємо наступну схему вибору бази розподілу (рис. 2.5).

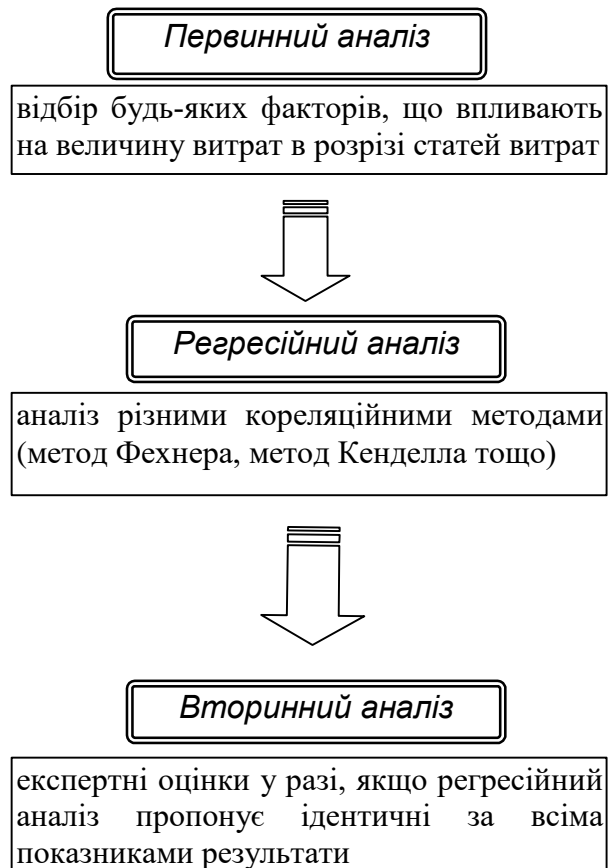


Рис. 2.5. Схема вибору бази розподілу накладних витрат

Джерело: складено автором на основі [71]

При виборі баз розподілу накладних витрат для досліджуваного підприємства в процесі аналізу вони оцінювалися:

– за простотою їх застосування. Бази відрізняються між собою за трудомісткістю виведення їх показників;

- за прямим зв'язком баз з об'єктами обліку витрат (чим більша частка непрямих витрат, тим більш умовною є відповідна база розподілу);
- за рівномірністю розподілу накладних витрат по відношенню до основних витрат (база, яка має більш тісний зв'язок з основними витратами, забезпечує більш рівномірний розподіл накладних витрат між об'єктами обліку витрат);
- за єдністю змісту (за цією ознакою встановлювалося, чи змінює база витрати або послуги в межах всіх об'єктів, між якими розподіляються накладні витрати).

На підставі складеного річного кошторису та обраних баз розподілу розраховуються середні річні ставки накладних витрат для кожного підрозділу підприємства як відношення нормативної величини накладних витрат до бази розподілу.

При виборі відповідної нормативної ставки розподілу накладних витрат, по закінченні звітного періоду виникають проблеми віднесення відхилень від вже розподілених витрат. Тому важливо співвідносити недостачу з конкретними видами послуг пропорційно до нормативної або планової бази розподілу, здійснювати його потрібно буде між незавершеним виробництвом, та наданими послугами.

Слід також розглянути, відсутність інтегрованого підходу до формування облікової інформації про витрати на надання послуг в площині інформатизації системи управління та зовнішніх користувачів, що зумовила створення на підприємстві окремих підсистем обліку, що забезпечують надання облікової інформації для складання відповідно бухгалтерської фінансової та управлінської звітності, що в свою чергу призвело до збільшенню обсягу облікових реєстрів, низькому рівню їхньої інтеграції і, як слідство, зниженню якості облікової інформації. Так, при розгляді принципів побудови бухгалтерського обліку в аспекті інформатизації системи управління існують в міжнародній практиці підходи до формування плану рахунку: автономний та інтегрований. В свою чергу в залежності від обраного підходу

відокремлюють системи рахунків бухгалтерського обліку: автономна, загальна, інтегрована та переплетена. Безперечною перевагою інтегрованої системи рахунків бухгалтерського обліку є забезпечення, при її використанні, можливості одержувати широкий спектр облікової інформації різноманітного рівня деталізації та узагальнення для надання внутрішнім та зовнішнім користувачам.

З урахуванням вищезгаданого, пропонуємо внести зміни в діючий План рахунків з метою забезпечення можливості застосування інтегрованої системи рахунків. Інформаційними об'єктами в аспекті інформування системи управління про витрати суб'єктів господарювання виступають витрати виробництва, собівартість продукції і її калькулювання. Тому, вважаємо доцільним, витрати, що входять до конкретного елементу витрат, розглядати з урахуванням запропонованих П(С)БО 16 «Витрати» статей калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Крім того необхідно відокремлювати у субрахунках третього порядку відповідні прямі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати), накладні витрати та витрати періоду. Рішення задач планування й прийняття управлінських рішень вимагає від бухгалтерського обліку надання якісної інформації для прогнозування економічних наслідків рішень, що приймаються. Запропонована деталізація рахунків 23 «Виробництво» наведена в таблиці 2.8.

Майбутні витрати і доходи є предметами уваги в системі збору даних, бо в ній нагромаджується інформація про витрати й доходи за минулі періоди. Уявлення про те, як змінюються витрати в залежності від обсягу виробничої діяльності можна отримати на підставі відокремлення витрат на змінні витрати і постійні витрати. Для досягнення означеної мети пропонуємо доповнити рахунок 23 «Виробництво» рахунками другого порядку 231 «Змінні витрати», 232 «Постійні витрати», а також субрахунками третього порядку.

Внесення запропонованих змін дозволяє виокремлювати витрати виходячи зі специфіки підприємств і групувати витрати як в підсистемі

калькулювання за повними витратами, так і в підсистемі калькулювання за змінними витратами, що сприяє дотримання вимог щодо корисності, доцільності та оперативності формування та надання облікової інформації про витрати користувачам.

Таблиця 2.8.

Запропонована деталізація рахунку 23 «Виробництво»

Синтетичний рахунок		Субрахунок (рахунок другого порядку)		Субрахунок (рахунок третього порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
23	Виробництво	231	Змінні витрати	2311	Прямі матеріальні витрати
				2312	Прямі витрати на оплату праці
				2313	Інші прямі витрати
				2314	Змінні загально виробничі витрати
		232	Постійні витрати		

Джерело: складено автором на основі [24]

Внесення запропонованих доповнень дозволить конкретизувати склад кожного елемента витрат, а також буде сприяти більш деталізованому обліку витрат на послуги, що, в свою чергу, приведе до спрощення процесу калькулювання витрат на послуги та формуванню корисної внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ

3.1. Організаційні основи контрольного процесу обліку витрат на надання послуг

Процес контролю витрат підприємства вважається найбільш складним і трудомістким. Витрати містять у собі безліч різнопланових складових, перевірка яких потребує правильного й повного подання ревізором особливостей їхнього формування. У ході перевірки ревізори повинні враховувати вид діяльності, структуру витрат, специфіку виробничого процесу й організації облікової роботи, а також докорінно змінену нормативну базу обліку витрат підприємства.

Багатопланова перевірка потребує відповідно максимального використання різних методичних прийомів контролю. Методи документального контролю варто доповнювати фактичними прийомами й способами, порівнюючи отримані результати з метою виявлення ймовірних відхилень або ж підтвердження вірогідності облікових даних.

Важливість перевірки витрат виробництва пояснюється також тим, що інформація про виробничі витрати є основою при визначенні фінансових результатів підприємства. Тому зацікавленість у вірогідності даних з боку перевіряючих цілком виправдана.

Основними питаннями контролю витрат на надання послуг є:

- перевірка обґрунтованості включення у витрати окремих витрат;
- перевірка обґрунтованості віднесення прямих витрат на окремі види продукції;
- перевірка формування витрат за різними напрямками;
- перевірка правильності розподілу непрямих витрат;
- перевірка витрат у незавершеному виробництві;
- перевірка калькулювання собівартості.

Отже, перевірка витрат на надання послуг пред'являє до ревизора особливі вимоги в частині володіння новою методологією обліку витрат підприємства. Введення П(С)БО 16 «Витрати» чітко визначило номенклатуру статей та елементів витрат, що дозволяє говорити про реальну заміну раніше використовуваних типових положень.

Крім того, на даний момент варто брати до уваги необхідність визнання витрат. Витрати повинні бути наслідком зменшення активів або збільшення зобов'язань і одночасно повинна існувати можливість їхньої достовірної оцінки. Витрати можуть бути визнані витратами певного періоду тільки одночасно з визнанням доходу, на одержання якого вони були спрямовані.

Перш ніж починати перевірку, треба з'ясувати кількість виробничих підрозділів та особливості технології. Таке ознайомлення дозволяє одержати попереднє подання про найбільш значимі витрати в загальному складі витрат. Це дає ревизорові можливість обрати для контролю ті виробничі ділянки, які істотно впливають на величину витрат підприємства. Не виключається також вибіркова перевірка операцій за іншими підрозділами.

У зв'язку з тим, що прямі витрати становлять основу вартості наданих послуг, їх розглядають у першу чергу. Матеріальні витрати й витрати на оплату праці робітників є основними представниками прямих витрат. З них, як правило, і починають перевірку витрат.

Витрати підприємства на оплату праці спричинюють ряд нарахувань, що включаються у собівартість продукції. Тому контролери приділяють пильну увагу величині трудових витрат. Перевірка ускладнюється також тим, що, як правило, на підприємстві застосовується і відрядна, і погодинна форми оплати праці.

Виконуючи перевірку трудових витрат за звітний період, ревизори з метою виявлення фіктивних працівників, зіставляють розрахунково-платіжні відомості з даними відділу кадрів. Візит ревизора в цех допоможе одержати від фактично присутніх працівників дані про особи, які лише «формально»

значаться в даному виробничому підрозділі. Виявлення «мертвих душ» є прямим доказом необґрунтованого завищення витрат.

Продовженням контролю витрат з оплати праці виступає вивчення документів, які підтверджують обґрунтованість зроблених нарахувань. У цьому випадку ми маємо на увазі нарахування заробітної плати робітникам-відрядникам за виконані обсяги робіт. Тобто перевіряються наряди на відрядну роботу, акти прийому виконаних робіт. При цьому з'ясовується, чи не мають місця випадки повторних нарахувань за вже оплачену роботу. Як доповнення до документального контролю варто провести вибіркові контрольні обмірювання виконаних робіт (будівельно-монтажні, вантажно-розвантажувальні і т.п.).

Перевірка оплати праці робочих відрядників і погодинників потребує від ревізорів здійснення вибіркового контролю розцінок і тарифних ставок. Незважаючи на трудомісткість цього процесу при ручній обробці інформації, ревізор не повинен звужувати перевірку правильності застосування тарифів і розцінок, які використовує підприємство.

Перевірка вірогідності нарахувань на зарплату полягає в самостійному вирахуванні відповідних відсотків підсумкових сум, нарахованих працівникам.

Часто перераховані вище порушення виявляються при перевірці операцій з основними коштами, виробничими запасами, при контролі розрахунків з оплати праці.

Перевірка обґрунтованості формування непрямих витрат у цілому аналогічна процедурі контролю прямих витрат, розподіл же витрат по змісту, експлуатації й ремонту машин і устаткування повинен перевірятися трохи інакше.

По-перше, ревізорів необхідно ознайомитися з технічною документацією й зробити ряд обчислень, щоб орієнтуватися в розмірах поточних витрат по підтримці устаткування в робочому стані. Потрібно брати

до уваги норми витрати мастильно-охолоджувальних матеріалів (рідини), запчастин та інших цінностей.

По-друге, непрямі витрати часто проводяться на підставі кошторисів або планів. Тому ревізори зобов'язані зіставити дані про фактичні витрати з відповідними статтями в кошторисній документації.

Перевірка правильності розподілу непрямих витрат повинна виконуватися, як мінімум, у два етапи. Перший етап - вивчення обґрунтованості вибору бази розподілу й правильності її визначення. Другий етап - перевірка коректності розрахунків.

Проаналізувавши калькуляційні відомості, можна виявити розбіжності між плановими (нормативними) і фактичними даними. Якщо відхилення перевищують допустимі значення, ревізор з'ясовує їхні причини у відповідальних посадових осіб.

Перевіряючи правильність формування бухгалтерських записів, працівники контрольно-ревізійного органу вивчають коректність віднесення різних видів витрат на рахунки бухгалтерського обліку. При цьому варто з'ясувати, як ведеться облік витрат на підприємстві.

Що стосується внутрішньогосподарського контролю за витратами на надання послуг, то орієнтація на оптимізацію діяльності та економію витрат є ключовим завданням внутрішнього контролю. При його організації варто врахувати потребу у виконанні загальної мети, як економічно обґрунтованого зниження рівня витрат на надання послуг та ряд завдань (рис. 3.1).

Вибір способу контролю з цієї позиції доцільно обґрунтовувати з урахуванням обсягів послуг, які надаються підприємством та на основі попереднього аналізу й оцінки ефективності контролю.

Найпростішим варіантом такої оцінки є порівняння витрат на організацію контрольної діяльності з отриманим обсягом економії завдяки недопущенню зловживань, непродуктивних витрат і нераціонального витрачання ресурсів. Результати контролю обов'язково мають бути враховані

при розробці заходів зі здійснення контролю та формуванні його організаційної структури.

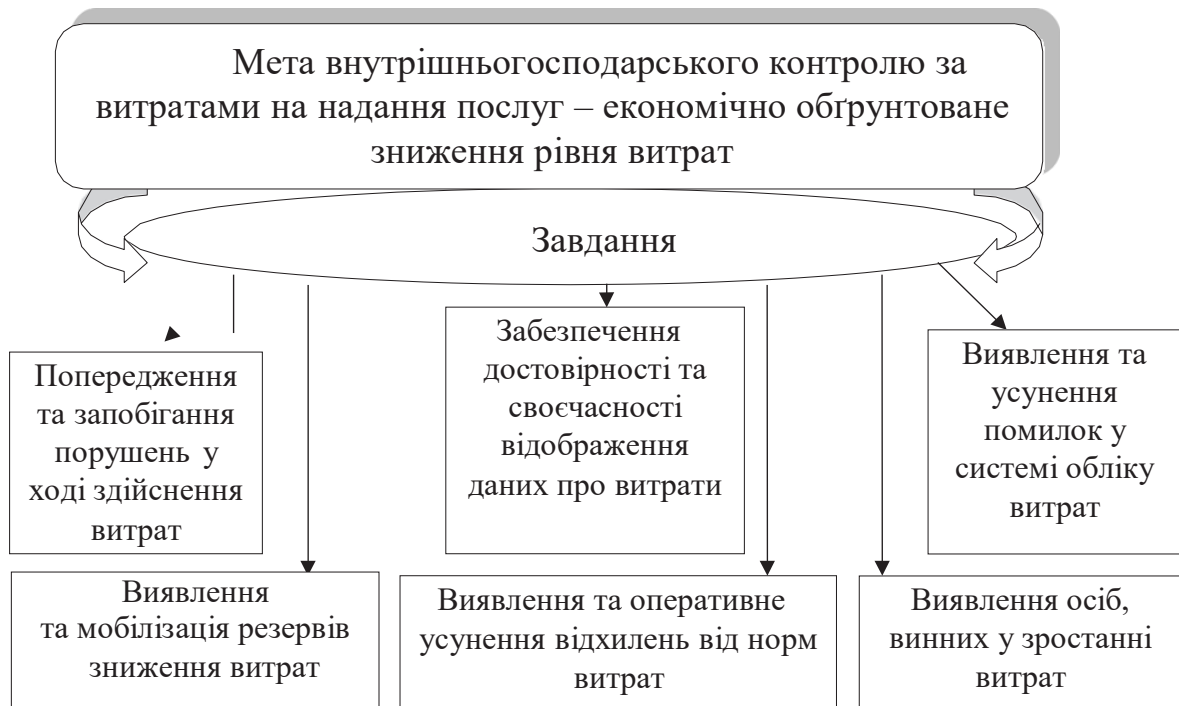


Рис. 3.1. Мета та завдання внутрішньогосподарського контролю за витратами на надання послуг

Джерело: складено автором на основі [70]

Проте за будь якого обраного варіанту організаційні основи внутрішнього контролю за витратами визначаються структурою підприємства, видами послуг, які вона надає, а також формою ведення обліку.

Внутрішній контроль, як інформаційна система управління витратами, характеризується циклічністю процесу виявлення та підготовки інформації про порушення щодо обсягів витрат на надання послуг та наявністю труднощів при виборі об'єктів. Організаційна впорядкованість проведення контролю полягає у збалансованому виборі об'єктів (планування контролю), раціональному використанні часу контролера (проведення контролю) та підготовці дієвих пропозицій з усунення недоліків (подання узагальнених результатів контролю (рис. 3.2).

Попри те, що схема сформована щодо контролю за витратами, вона характеризується універсальністю та відповідає різним підконтрольним об'єктам. Попри це, проблемними є планування контролю (складність якого полягає у потребі отримання інформації про витрати не за кодами економічної класифікації, а за статтями та елементами), вибір методики та інструментарію його здійснення (рівень розробленості надзвичайно низький), формування результатної інформації (форми представлення результатів контролю за витратами на надання послуг мало розроблені).

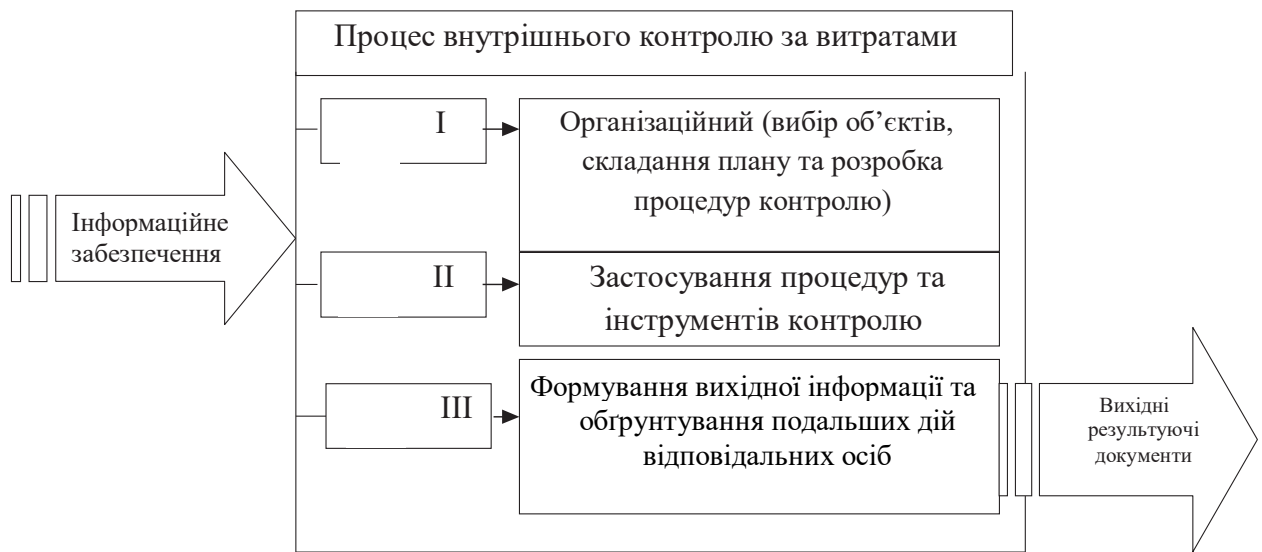


Рис. 3.2. Структурна схема процесу внутрішнього контролю за витратами

Джерело: складено автором на основі [70]

Для забезпечення вирішення першої проблеми, слід врахувати рівень аналітичності рахунків з обліку витрат та відповідним чином спланувати процес контролю. Окрім цього, на основі хронометражних замірів, потрібно встановити й законодавчо закріпити норми витрат часу на здійснення процедур контролю за витратами. Це питання вимагає попереднього встановлення переліку процедур. Останній залежить від обраного підходу та потреби в деталізації контролю. Зокрема, детальний контроль за усіма видами витрат за кодами економічної класифікації буде займати більше часу. Проте можна скористатися і вибіркоким контролем. Для цього необхідно встановити оптимальний рівень контролю. Це завдання слід покласти на керівництво

бюджетною установою. За основу обґрунтування переліку контрольованих видів витрат можна покласти їхню частку у загальній структурі собівартості платних послуг. Після цього можна приступати до складання плану контролю. Розроблений план має бути погоджений з відповідальними працівниками та керівником бюджетної установи. Такий підхід убезпечить процес здійснення контролю від зривів через неузгодженість організаційних питань.

Важливим завданням контролера є формування рекомендацій щодо виправлення негативних явищ, а також розробка заходів щодо їх уникнення в майбутньому. У цьому контексті до складу інформаційного забезпечення доцільно включити таку складову, як документи альтернативного характеру, які б включали дані інших бюджетних установ, результати зовнішнього контролю та інші інформаційні джерела (рис. 3.3)



Рис. 3.3. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю за витратами

Джерело: складено автором на основі [19]

Як уже було зазначено, чинний порядок обліку не повною мірою відповідає вимогам і завданням внутрішнього контролю за витратами на послуги. Тому бухгалтерські дані вимагають опрацювання та формування інтерпретованої інформації, яку слід віднести до робочої документації. Таким чином, до складу останньої, окрім плану та вихідної форми контролю, слід

включити проміжну документацію. Зокрема, відомість виявлених порушень норм витрат і зловживань. Цей робочий документ слід формувати залежно від виду послуг за розділами (Розділ 1. Типові порушення; Розділ 2. Специфічні порушення; Розділ 3. Порушення, пов'язані з технологічним процесом надання послуг) використанням таких граф: витрати за видами, сума, відхилення, причина, рекомендації.

Остання графа повинна містити інформацію про вид порушення (у т. ч. щодо порушення чинних нормативно-правових документів), спосіб виправлення та пропозиції, спрямовані на оптимізацію витрат.

3.2. Організація внутрішнього управлінського контролю витратами на надання послуг

Для підприємств сфери послуг усе більшу значущість набувають проблеми раціонального використання потенціалу та ресурсів підприємства, що фактично відображаються у витратах на виконання послуг. По-перше, забезпечення високої якості обслуговування клієнтів вимагає вкладення відповідних засобів в організацію обслуговування населення, розвиток нових видів послуг і форм обслуговування, рекламу послуг і, отже, веде до росту витрат підприємства. По-друге, витрати на виконання послуг безпосередньо формують рівень цін на послуги і фінансовий результат.

Загальну систему контролю на підприємствах сфери послуг доцільно розуміти як комунікаційну мережу управлінського обліку, що забезпечує ефективність прийнятих на підприємстві рішень, та їх реалізацію на практиці. Внутрішній управлінський контроль у сфері послуг об'єднує методи і способи, які допомагають плануванню та організації господарської діяльності підприємства взагалі та структурних підрозділів зокрема і створюють основу правильних дій в майбутньому.

Внутрішній управлінський контроль зосереджує свою увагу на таких організаційних елементах підприємства як: відділи, служби, ділянки,

приймальні пункти, що приймають участь у реалізації стратегії для досягнення встановлених цілей. Іноді таку процедуру управління називають стратегічним плануванням. Але по суті стратегічне планування не входить в систему внутрішнього управлінського контролю. Внутрішній управлінський контроль у сфері послуг є інструментом управлінського впливу на працівників підприємства для ефективного виконання обраного стратегічного напрямку дій.

Управлінський контроль як динамічний процес обумовлюється дією зовнішніх та внутрішніх факторів. Пріоритетними чинниками зовнішнього середовища, що впливають на управління витратами в сфері послуг є: темпи інфляції в країні: підвищення цього показника обумовлює збільшення витрат на оплату праці персоналу, обслуговування позикових фінансових коштів, оплату послуг транспортних, ремонтних та інших сторонніх підприємств; рівень розвитку інфраструктури ринку, який впливає на витрати підприємств сфери послуг через вартість реклами, маркетингових досліджень, вартість послуг кадрових агентств щодо підбору персоналу; зміна видів і ставок податкових платежів і відрахувань, що входять до складу витрат підприємства та відображаються на загальній сумі витрат; загальний економічний розвиток регіону: економічне зростання сприяє підвищенню купівельної спроможності населення, що сприятливо впливає на витрати підприємства. Економічний спад обумовлює зворотній вплив на витрати підприємства сфери послуг.

В процесі управління витратами необхідно враховувати також внутрішні чинники: різну витратоємність послуг і робіт, залежно від їх номенклатури; швидкість обертання оборотних коштів підприємства, що впливає на мінімізацію накладних витрат в собівартості послуг; рівень якості і прогресивності технологій виконання послуг і робіт; ефективності праці персоналу; рівень організації і культури обслуговування споживачів (рис. 3.4).

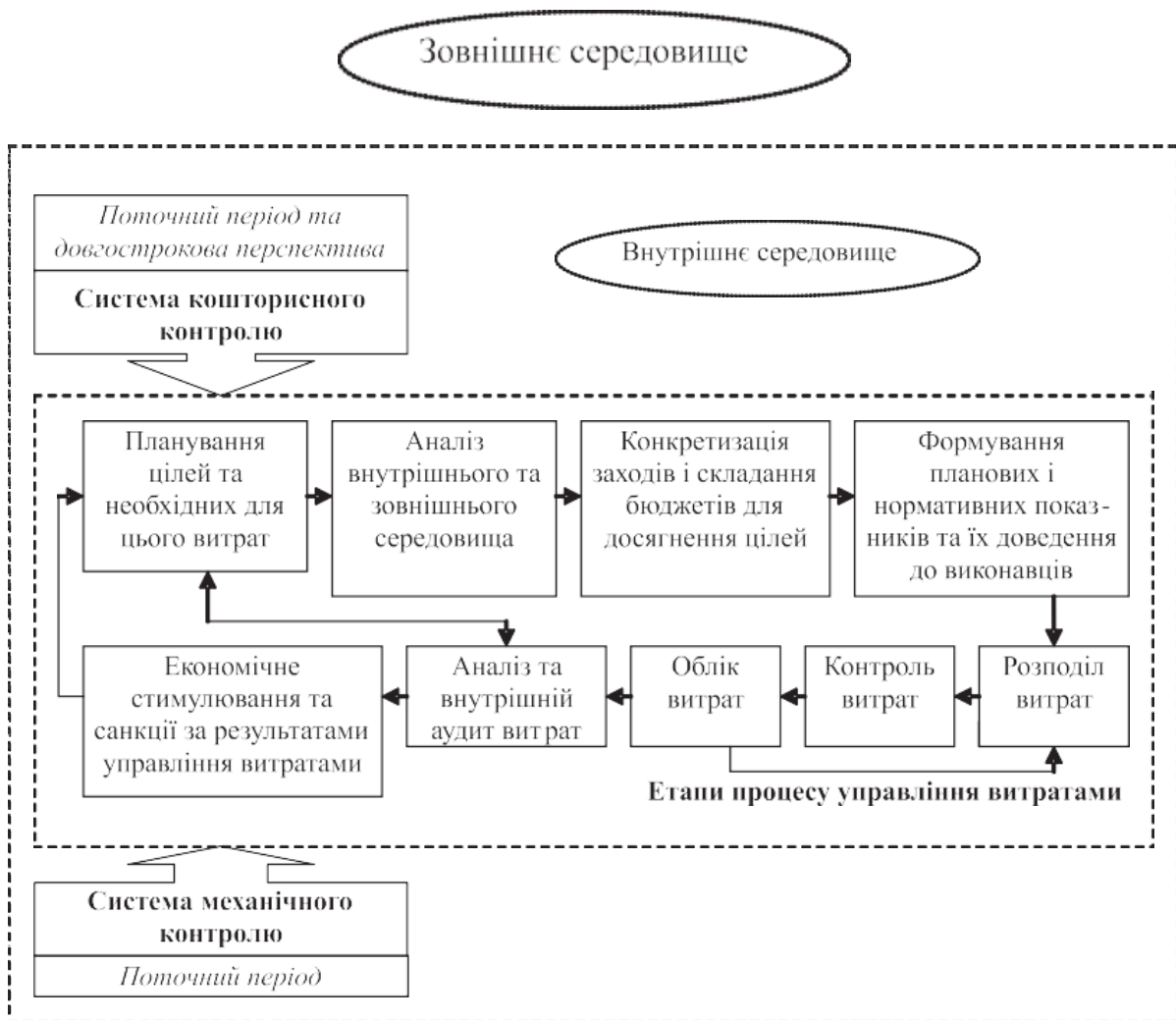


Рис. 3.4. Схема управління витратами підприємств сфери послуг

Джерело: складено автором на основі [19]

Особливістю управління витратами на підприємствах сфери послуг є системи механічного контролю, дія якої полягає в регулярній перевірці поточної роботи підлеглих та регулюванні витрат на основі фактичних результатів, отриманих в результаті перевірки.

Система кошторисного контролю використовує елементи механічного контролю і зворотного зв'язку. Вона нерозривно пов'язана з плануванням і тому застосовується як в поточний період, так і в довгостроковій перспективі. Механічна система і система кошторисного контролю організуються по-різному, залежно від типу управління: із зворотним або прямим зв'язком.

Зворотний зв'язок передбачає «вхід» у вигляді матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних ресурсів і «вихід» як сукупність товарів, послуг та

витрат на виведення їх на ринок. Такий зв'язок ґрунтується на контролі шляхом зіставлення фактичних даних з плановими і коригування останніх у випадках виявлення відхилень. В системі механічного контролю фактичні показники порівнюють з кошторисними (стандартними), коригуючи з метою приведення у відповідність до кошторисних показників майбутніх результатів.

Управління за прямим зв'язком орієнтоване на перспективу, передбачаючи оцінку очікуваного рівня обсягу виробництва послуг і витрат та зіставленні їх з плановими показниками, зводячи при цьому виявлені відхилення до мінімуму. При управлінні за прямим зв'язком пріоритетне значення мають кошториси, які складають орієнтуючись на бажані майбутні результати та коригують при ухваленні альтернативних рішень з метою найповнішого фінансового забезпечення запланованих результатів.

Процес управління як за зворотнім, так і за прямим зв'язком складає зміст системи внутрішнього управлінського контролю. Забезпечення ефективності управління витратами потребує розробки правил, напрямів та певних процедур у вигляді інструкцій, стандартів, охоронних пристроїв, паролів доступу до інформації та зокрема фінансової інформації. Дієвість системи управлінського контролю на підприємствах сфери послуг визначається внутрішньою культурою організації у відповідності до прийнятих ній нормам поведінки, традицій, стосунків з громадськістю.

Характер системи внутрішнього контролю залежить від зовнішнього середовища. Замовники, постачальники, конкуренти, суспільство, державні органи постійно взаємодіючи з підприємством, впливають не лише на інформаційну систему, орієнтовану на зовнішніх користувачів, але впливають і на побудову системи внутрішнього контролю. При цьому здійснення щоденного поточного контролю менеджером нижчої ланки управління неможливе без деталізованої аналітичної інформації на основі нормування, яка формується в результаті управлінського обліку за центрами відповідальності.

Як правило, система управління витратами на основі нормування включає: планування витрат на основі норм, що забезпечують виконання поставлених завдань; документування витрат, підтверджених нормами з обов'язковим зазначенням в дозвільних документах можливості цільового використання ресурсів для виконання робіт і надання послуг; списання витрат на рахунки бухгалтерського обліку на основі норм та формування виробничого результату з урахуванням можливих відхилень; оперативне виявлення відхилень від норм для вироблення швидкої і ефективної реакції на ліквідацію перевитрат.

Отже, нормативне управління витратами в сфері послуг відрізняється від традиційних методів сильнішим впливом на формування собівартості послуг та потребує високої оперативності інформації. Поняття нормативних витрати пов'язане з науково обґрунтованим розрахунком норм витрат на матеріали, робочу силу і накладні витрати з урахуванням можливих обмежень. Нормативні витрати є засобом оцінки виробничих змін та позначаються на прибутку.

Нормативні витрати регулюються стандартами, що визначають споживчі якості робіт та послуг. Але навіть чітке дотримання стандартів не звільняє підприємство від контролю витрат. Управління витратами на основі норм запобігає необґрунтованим витратам, покращує політику закупівель та підвищує ефективність діяльності в сфері послуг в цілому.

Встановлення нормативних витрат на послугу передбачає підсумовування нормативних витрати на матеріали і працю, накладних витрат. У практичній діяльності підприємств сфери послуг доцільно застосовувати два підходи до визначення нормативних витрат: аналіз фактичного використання матеріалів і праці; встановлення розрахункових норм на основі технічного аналізу.

Використання першого підходу дозволяє закласти відхилення минулого періоду в норми на майбутній період. Другий підхід до визначення

нормативних витрат забезпечує ефективність надання послуг, оскільки дозволяє точніше виявляти відхилення, аналізувати та впливати на них.

При розробці нормативних витрат виникає ряд проблем, що стосуються суті норм, обумовлених умовами роботи, які можуть бути ідеальними, безпомилковими та легко здійснюваними. Виходячи з цього, доцільно згрупувати норми витрат наступним чином:

1) основні норми витрат є постійні норми, що залишаються незмінними впродовж тривалого періоду. В умовах зміни обсягів надання послуг, технологій та цін, основні норми не відбиватимуть поточних запланованих витрат і тому стають непридатними для управління витратами та мають обмежене застосування;

2) ідеальні норми витрат є мінімальні витрати для діяльності в ідеальних умовах господарювання. На практиці ідеальні норми рідко вважаються досяжними, але можуть бути корисні менеджерам в процесі мотивації до зниження витрат;

3) поточні норми витрат є досяжні витрати на певний відрізок часу, які забезпечують заплановану ефективність діяльності. Такі норми є цілями, які можуть бути реально досягнуті в умовах ефективної діяльності та слугують базою порівняння фактичних і нормативних витрат.

Нормативні витрати залишаються без змін у разі відсутності значних відхилень. Враховуючи це термін дії нормативів є індивідуальним для кожного підприємства. Чим частіше підприємства міняють асортимент продукції, послуг або удосконалюють технологію, тим частіше їм доводиться розробляти або переглядати норми, оскільки це безпосередньо впливає на прибутковість бізнесу. При порівнянні нормативних витрат на роботи і послуги з плановими витратами встановлюється певною мірою напруженість нормативів.

Одне із найважчих завдань організаційного етапу внутрішнього контролю за витратами є визначення складу об'єктів контролю та обґрунтування доцільного обсягу витрат (нормативів).

Виконання окреслених завдань тісно пов'язане з розвитком сучасних автоматизованих інформаційних систем, які дозволяють розробляти нові концепції організації проведення контролю за витратами на надання послуг. Самі розробники програмного забезпечення зацікавлені у ефективності власних програмних продуктів, оскільки завдяки цьому зростає їхня конкурентоздатність на ринку. Окрім того, процес комп'ютеризації системи контролю за витратами не вимагатиме значних фінансових вкладень і затрат робочого часу, що для бюджетних установ надзвичайно актуально. Також можлива не лише повна автоматизація аналітичних процедур контролю, а й часткова.

Що паперовий, механізований та комп'ютеризований способи контролю, що відповідають аналогічним параметрам обробки облікової інформації в системі бухгалтерського обліку слід віднести до основних інструментів контролю.

Кожен з них прийнятний для контролю за витратами на надання послуг. Однак слід зауважити, що при використанні паперового та механізованого способів контролю, комп'ютеризація обліку та її технічне забезпечення відіграє для внутрішнього контролера другорядну роль, оскільки усі контрольні процедури та оформлення їх результатів здійснюються ручним або напівмеханізованим способом. Зовсім по-іншому формується і здійснюється контроль в комп'ютерному середовищі. У такому разі активно використовується наявне технічне та програмне забезпечення.

Сучасні технічні засоби дають змогу дещо полегшити цей процес, однак вимагають розробки моделі контролю. Формування моделі внутрішнього контролю за витратами на надання послуг в частині розрахунку їх оптимальних обсягів слід здійснювати на основі врахування економічно обґрунтованих якісних параметрів компонент послуг. Структура моделі контролю визначається залежно від виду послуг, які надаються.

Найпростішою є лінійна модель, оскільки і функція вартості послуг, і обмеження у системі їх надання це лінійні. Визначені на основі такої моделі

контрольні обсяги витрат слугуватимуть за нормативні, а будь-яке відхилення від них вважатиметься порушенням. Такий підхід оправданий з позиції якісних характеристик наданих послуг. Автоматизація контролю в запропонованому варіанті може бути здійснена через застосування логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ). Іншим підходом з цього напрямку діяльності є застосування аналітичних процедур через їх автоматизацію і розробку відповідних програмних додатків до бухгалтерських програм, які використовуються з метою ведення обліку в комунальних підприємствах. Цим буде досягнуто більшої оперативності внутрішнього контролю та ширше охоплення об'єктів обліку.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження організації обліку і контролю на надання послуг ми дійшли наступних висновків.

1. За результатами узагальнення сучасних підходів до трактування сутності поняття «витрати», уточнено й надано власне бачення даної дефініції. У запропонованому визначенні «витрати» зосереджено увагу на тому, що сукупність використаних у виробничому процесі матеріальних, трудових, техніко-технологічних, інформаційних та фінансових ресурсів направлена на створення конкурентоспроможної продукції, виконання робіт або надання послуг, групуються ресурси згідно з економічним змістом та за економічними елементами.

2. З метою встановлення об'єктів класифікації витрат, необхідно врахувати, що результат управління витратами залежить від інтересів осіб, зайнятих в господарській діяльності. При цьому потребують оптимального поєднання правові можливості осіб, що приймають управлінські рішення, їх відповідальність за величину витрат з інтересами осіб, зайнятих в господарській діяльності. Враховуючи зазначене, основні об'єкти можна поділити на дві групи: права і відповідальність осіб, зайнятих в господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину витрат; та види витрат у відповідному групуванні.

3. Дослідження проводились на матеріалах Кам'янець-Подільського комунального підприємства «Побуткомбудсервіс», яке відноситься до суб'єктів малого підприємництва. Досліджуване підприємство веде облік у відповідності до чинного законодавства, порядок ведення якого затверджений наказом про Облікову політику. Аналіз фінансового стану підприємства показав його задовільний рівень. На протязі усього досліджуваного періоду підприємство залишалось прибутковим, з поступовим його зменшенням.

4. За вимогами П(С)БО 16 виробничу собівартість з надання послуг обчислюють за тими ж правилами, що й собівартість продукції; якщо витрати

не збирати на рахунку 23, визначити виробничу собівартість послуг буде просто неможливо; фактичну виробничу собівартість послуг безпосередньо списують до складу собівартості реалізації: Дт 903 — Кт 23; доволі часто собівартість послуг визначають методом простого підрахунку витрат.

5. Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості реалізованих послуг на підприємстві ведуть позамовним методом. Проте в процесі надання послуг виникає необхідність здійснення ефективного контролю за рівнем виробничих витрат. Важливим засобом контролю за процесом формування витрат виробництва є нормативний метод, основою якого є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від встановлених норм, а також облік зміни норм. Тому нами запропоновано, позамовний метод обліку витрат для забезпечення дієвості контролю за процесом формування витрат необхідно використовувати разом із нормативним методом.

6. Одним з напрямків удосконалення обліку витрат на надання послуг є упорядкування первинної документації та скорочення обсягу інформації, що відображується у первинних документах. Тому нами запропоновано виключення із первинних документів умовнопостійної інформації, що включаються до постійних реквізитів, що дасть можливість уникнути повторення та дублювання показників.

7. З метою покращення організації документообороту запропоновано встановлення найбільш короткого шляху проходження документів від місця їх складання до місця обробки; визначення мінімального часу для оформлення, обробки і реєстрації документу; неухильне дотримання встановлених правил всіма обліковцями. Самим ефективним способом вирішення цієї задачі є автоматизація облікового процесу. Серед існуючих на ринку програмних продуктів нами рекомендована: «KBS. Бухгалтерія комунального підприємства».

8. Для досягнення оптимального рівня ефективності внутрішній контроль за витратами на надання послуг варто здійснювати за запропонованою моделлю контролю, яка має включати в себе планування (у

процесі якого має бути обраний найбільш оптимальний перелік контрольних процедур, об'єктів (видів витрат) і джерел інформації), обґрунтування параметрів моделі контролю, а також організацію та методику контролю (що залежать від двох попередніх складових).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 15, С. 122-126.
2. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. Вип. 5. С. 3-7.
3. Андрущенко І.Є., Палько А.В. Управління витратами за видами діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. Вип. 11. URL.: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3536> (дата звернення: 08.10.2021).
4. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ, 2007. 423с.
5. Білуха М.Т. Аудиторська перевірка стану обліку. Курс аудиту: підручник. Київ, 1999. 502 с.
6. Білюк О.В. Поняття витрат та їх класифікація. *Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації»*: Зб. наук. праць. 2021. Вип. 75. С. 34-36.
7. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2004. Вип. 19. С. 6-7.
8. Бондарчук М.К., Воляник Г.М., Курило О.Б. Структурування витрат підприємства, як невід'ємна складова при розробленні його виробничої програми. *Економіка: реалії часу*. 2015. Вип. 1. С.73-77.
9. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладі. Житомир, 2002. 672 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія: [монографія]. Житомир, 2003. 524 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Процес підготовки організації та проведення аудиту. Аудит: підручник. Житомир, 2002. 672 с.

12. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит». Житомир, 2002. 544 с.
13. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. Полтава, 2002. 355 с.
14. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади. Київ, 2006. 189 с.
15. Гамова О.В., Головань В.А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти. *Економічний вісник Донбасу*. 2014. Вип. 1(35). С. 126-130.
16. Горкавий В.К., Літвінова К.О. Обліково-аналітичні аспекти управління собівартістю продукції. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2016. Вип. 1. С. 79-93.
17. Горшар В. 1С: Випуск готової продукції і калькуляція її собівартості. *Бухгалтерія*. 2003. Вип. 39. С. 68-73.
18. Горшар В. 1С: Облік витрат на вихід продукції. *Бухгалтерія*. 2003. Вип. 35. С. 66-71.
19. Гращенко І.С. Особливості управління витратами на підприємствах сфери послуг. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2011. Вип. 39. С. 21-25.
20. Давидов Г.М. Аудит: навчальний посібник Київ, 2001. 363 с.
21. Дорош Н. Документальне оформлення аудиторської перевірки. *Вісник податкової служби України*. 2000. Вип. 5. С. 50-55
22. Ємець О.І. Удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу накладних витрат на виробництво продукції. *Вісник Прикарпатського університету. Серія: Економіка*. 2014. Вип. 10, С. 241-247.
23. Жовнірова М.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Фінанси України*. 2006. Вип. 4. С.47.
24. Задорожний З.В., Ковальчук Є.К. Облік у сфері послуг (у схемах і

таблицях): навч. посіб. Тернопіль, 2015. 156 с.

25. Іванечко Н.Р. Становлення ринку послуг дозвілля в Україні: аналіз категорійного апарата. URL.: http://www.nbu.gov.ua/ejournals/PSPE/2011_1/Ivaneshko_111.htm (дата звернення 08.10.2021).

26. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції. Житомир, 2010. 432 с.

27. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. Київ, 2003. 349 с.

28. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю . *Облік і фінанси АПК*. 2007. Вип. 1-2. С. 105-108

29. Книшек О.О. Внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. 2012. Вип. 3(55). С. 352-359.

30. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. Вип. 1. С.196-200.

31. Колісник, Г.М. Сутність системи стратегічного управління витратами підприємницьких структур в умовах конкуренції. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23. С.227-239.

32. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. Москва, 2006. 448 с.

33. Контролінг. Навч. посібник. Київ, 2008. 264 с.

34. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент. Санкт-Петербург, 1998. 896 с.

35. Кузнецова С.А. Облік та контроль доходів і витрат з урахуванням специфіки підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. Вип. 9.. URL.: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3311> (дата звернення 08.10.2021)

36. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2010. Вип. 1, С.125-129.

37. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: підручник. Київ, 1993. 223 с.
38. Литвин Ю.Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: підручник. Тернопіль, 1998. 376 с.
39. Литвин Ю.Я. Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. Київ, 1977. 176 с.
40. Марченко В.М., Савонік Л.М. Наукові підходи до управління витратами підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. Вип. 4. С. 70-74.
41. Миронова Ю., Кравчук О. Облік виробничих і матеріальних витрат. *Дебет- Кредит*. 2007. Вип. 16. С. 34-35.
42. Моргулець О.Б. Менеджмент у сфері послуг: навч. посіб. Київ, 2012. 384 с.
43. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Дніпропетровськ, 2000. 224 с.
44. Осовська Г.В. Економічний словник. Київ, 2007. 358 с.
45. Палка І.М. Особливості управління витратами на підприємствах: вітчизняний та закордонний досвід. *Економічний простір*. 2012. Вип. 67, С. 264-269.
46. Петренко Я.В. Вдосконалення методології бухгалтерського обліку і розподілу загальновиробничих витрат. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. Вип. 7. С. 54-57.
47. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ, 2008. 491 с.
48. Пастернак Я.П. Особливості організації обліку витрат діяльності на підприємствах сфери послуг. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1017-1021.
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999, поточна редакція від 09.12.2011. URL.:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення 08.10.2021)

50. Податковий кодекс України: Верховна рада України № 2755-VI від 02.10.2010, поточна редакція від 21.11.2021. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text> (дата звернення 22.11.2021)

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999, поточна редакція від 30.11.2020. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 08.10.2021)

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999, поточна редакція від 30.11.2020. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 08.10.2021)

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999, поточна редакція від 30.11.2020. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 08.10.2021)

54. Приходько А.В. Внутрішній аудит системи реалізації продукції. *Науковий вісник НАУ*. Вип. 44. 2001. С. 201-205.

55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999, поточна редакція від 01.07.2021. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 08.10.2021)

56. Про захист прав споживачів: Закон України № 1023-XII від 12.5.1991, поточна редакція від 01.08.2021. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> (дата звернення 08.10.2021)

57. Прокопович Л.Б., Каткова Н.В. Управління загальнопромисловими витратами в умовах використання системи центрів відповідальності. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 46. С. 55-61.

58. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Тернопіль, 2003. 141 с.

59. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік: Основи методології та організації. Тернопіль, 1997. 265 с.

60. Рахман З., Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. Москва, 1996. 244 с.
61. Розіт Т.В., Мухортова К.С. Калькулювання собівартості як основа ефективного функціонування підприємства. *Соціальна економіка*. 2018. Вип. 56. С.197-206.
62. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва, 1991. 400 с.
63. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. КНЕУ. Київ, 2006. 526 с.
64. Сопко В.В. Організація і методика проведення аудиту. Київ, 2001. 616 с.
65. Сопко В.В. Організація і методика проведення аудиту: навчально-практичний посібник. Київ, 2004. 624 с.
66. Сук Л.К. Склад і класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. Вип. 20. С. 46-49.
67. Сук П.Л. Облік витрат за їх видами. *Науковий вісник НАУ*. 2001. Вип. 43. С. 57-59
68. Сушкевич А.Н. Організація бухгалтерського обліку в суб'єктах господарювання. Київ, 2004. 252 с.
69. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінансовий контроль*. 2009. Вип. 2(31). С. 20-24.
70. Хорунжак Н.М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип 9-1. ч3. С. 213-217.
71. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. Посібник. Київ, 2002. 656 с.
72. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції. *Вісник податкової служби України*. 2002. Вип. 37. С. 32-38.

ДОДАТКИ