

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

Тетяна КОСОВА

«_____» _____ 2021 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА
(ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА)**

**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ
ОС « МАГІСТР »**

Тема: «Організація і методика обліку, аналізу і внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг»

Виконав: БЕНЗІН Карім Ахмедович

Керівник: кандидат економічних наук, доцент АФАНАС'ЄВА Інна Іванівна

Консультанти з окремих розділів пояснювальної записки:

перший розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

другий розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

третій розділ — к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА

Нормоконтролер: к.е.н., доцент Зоряна МОКРИНСЬКА

Київ 2021

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри

_____ Тетяна КОСОВА
 «_____» _____ 2021 р.

ЗАВДАННЯ на виконання кваліфікаційної магістерської роботи

здобувача вищої освіти БЕНЗИНА Каріма Ахмедовича
 (прізвище, ім'я у родовому відмінку)

1. Тема кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку, аналізу і внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг» затверджена наказом ректора від 30.09.2021 № 2098/ст.

2. Термін виконання роботи: з 11. 10. 2021 р. до 31. 12. 2021 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правові документи, дані Державної служби статистики України, дані обліково-інформаційної системи товариства, первинні документи, облікові реєстри, фінансова, податкова, статистична звітність ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги»

4. Зміст пояснювальної записки:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ З НАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1. Витрати з надання бухгалтерських послуг як об'єкт обліку, аналізу та внутрішнього контролю

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

1.3. Організація та задачі обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги»

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ З НАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

2.1. Документальне оформлення нарахування та списання витрат з надання бухгалтерських послуг товариства

2.2. Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат з надання

бухгалтерських послуг підприємства

2.3. Методика відображення інформації про надання послуг у фінансовій звітності

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА НАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

3.1. Аналіз витрат з надання бухгалтерських послуг товариством

3.2. Методика внутрішнього контролю витрат підприємства

3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи товариства за результатами аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік обов'язкового графічного (ілюстративного) матеріалу: ЛИСТ 1. Сутність та класифікація витрат підприємства. ЛИСТ 2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат підприємства. ЛИСТ 3. Формалізація завдань обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги». ЛИСТ 4. Схема документообігу операцій з нарахування та списання витрат з надання бухгалтерських послуг. ЛИСТ 5. Синтетичний та аналітичний облік витрат з надання бухгалтерських послуг товариством. ЛИСТ 6. Порядок відображення витрат у фінансовій звітності. ЛИСТ 7. Аналіз динаміки та структури витрат з надання бухгалтерських послуг. ЛИСТ 8. Організація внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги». ЛИСТ 9. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг.

6. Календарний план-графік

№ пор.	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Написання першого розділу кваліфікаційної магістерської роботи та надання його керівнику	11.10.2021 – 24.10.2021	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	25.10.2021 – 07.11.2021	
3	Написання та оформлення матеріалів третього розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	08.11.2021 – 21.11.2021	
4	1. Узгодження кваліфікаційної магістерської роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю та перевірку на академічну доброчесність. 3. Отримання рецензії та відгуку на кваліфікаційну магістерську роботу. 4. Підготовка виступу.	22.11.2021 – 07.12.2021	
5	1. Переплетення кваліфікаційної магістерської роботи. 2. Подання кваліфікаційної магістерської роботи та супровідних документів секретарю ДЕК	08.12.2021 – 10.12.2021	

7. Консультанти з окремих розділів

РОЗДІЛ	КОНСУЛЬТАНТ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)	ПІДПИС, ДАТА	
		ЗАВДАННЯ ВИДАВ	ЗАВДАННЯ ПРИЙНЯВ
РОЗДІЛ 1	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		
РОЗДІЛ 2	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		
РОЗДІЛ 3	к.е.н., доцент Інна АФАНАС'ЄВА		

8. Дата видачі завдання: «08» жовтня 2021 р.

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи _____ Інна АФАНАС'ЄВА

(підпис керівника)

Завдання прийняв до виконання _____ Карім БЕНЗІН

(підпис здобувача)

ВСТУП

Актуальність проблеми. В сучасних умовах розвитку економічних процесів ефективність роботи кожного суб'єкта господарювання залежить від аналітичної та оперативної інформації, яка формується у системі обліково-контрольного забезпечення процесу управління. Найважливішим об'єктом такої системи є облік, аналіз та контроль витрат з надання послуг, якому необхідно приділяти значну увагу через необхідність визначення собівартості послуг та фінансових результатів від такої діяльності. В кризові економічних умовах здійснення господарської діяльності кожний суб'єкт господарювання намагається знайти шляхи оптимізації складових фінансових результатів, важливе місце серед яких належить витратам.

Чітке економічне обґрунтування класифікації та оцінки витрат забезпечує аналітичність елементів витрат, достовірну оцінку собівартості продукції, робіт, послуг. Для прийняття якісних управлінських рішень щодо планування витрат та контролю за дотриманням встановлених норм і бюджетів важливу роль відіграє ефективно організована система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства. Все вищенаведене свідчить про актуальність та своєчасність обраної теми дослідження.

Дослідженню теоретичних і прикладних аспектів організації обліку, аналізу та контролю витрат присвячено наукові роботи багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Окремі питання організації та методики обліку та контролю витрат знайшли відображення у працях наступних вітчизняних науковців: Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, В.А. Дерія В.М. Костюченко, Л. В. Нападовської, В.О. Озеран, В.В. Сопка, М.С. Пушкаря. Усі теоретичні напрацювання свідчать про необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю як підсистеми управління, якісні характеристики якої свідчать про стан бухгалтерського обліку та являються важливим показником оцінки ризиків при проведенні аудиторських перевірок.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи – обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо організації

та методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг.

Для досягнення мети сформульовані та вирішені наступні **завдання**:

- розкрито сутність витрат з надання бухгалтерських послуг як об'єкта обліку, аналізу та внутрішнього контролю;
- розглянуто нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг;
- досліджено організацію та задачі обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг;
- розглянуто документальне оформлення нарахування та списання витрат з надання бухгалтерських послуг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»;
- проаналізовано особливості організації синтетичного та аналітичного обліку витрат з надання бухгалтерських послуг підприємства;
- розкрито методику відображення інформації про витрати з надання послуг у фінансовій звітності;
- розглянуто методику аналізу витрат з надання бухгалтерських послуг товариством;
- досліджено методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємства;
- визначено напрями удосконалення обліково-інформаційної системи товариства за результатами аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

Об'єкт дослідження – процес організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат підприємства на надання бухгалтерських послуг.

Предмет дослідження – сукупність науково-теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат на надання бухгалтерських послуг товариства.

Методи дослідження. При виконанні кваліфікаційної магістерської роботи використано наступні методи: аналогії та порівняння - при дослідженні сутності витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю; абстрагування,

причинно-наслідкового зв'язку – при визначенні обліково-контрольно-аналітичного забезпечення системи управління витратами); індукції, дедукції, історичного методу (визначення функціонального значення завдань організації обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання послуг); формалізації та причинно-наслідкового зв'язку (для дослідження методик здійснення внутрішнього контролю та аналізу витрат з надання бухгалтерських послуг).

Наукова новизна кваліфікаційної магістерської роботи. У кваліфікаційній магістерській роботі отримали подальший розвиток:

- класифікація витрат з урахуванням особливостей надання бухгалтерських послуг та забезпечення процесів обліку, аналізу та внутрішнього контролю як складових системи управління витратами;

- методичні підходи до порядку організації внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг, які базуються на спостереженні за станом системи контролю та використанні запропонованих внутрішніх документів.

Інформаційна база дослідження. При написанні кваліфікаційної магістерської роботи у якості джерел використано монографічну, наукову та періодичну літературу з обраної теми, нормативно-правові документи щодо організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг. Практична частина роботи виконана за даними внутрішніх нормативних документів, Наказу про облікову політику, облікових реєстрів, фінансової звітності ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ».

Практичне значення результатів роботи полягає у розробленні рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього аудиту витрат з надання бухгалтерських послуг. За результатами проведеного дослідження запропоновано аналітичні процедури оцінки понесених витрат підприємством та їх вплив на результати діяльності. З метою вдосконалення внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг запропоновано заходи щодо посилення системи внутрішнього контролю витрат з надання послуг, що позитивно впливає на ефективність системи управління витратами товариства.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження пройшли апробацію та отримали схвалення на XII Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Фінанси: теорія і практика» (17 грудня 2021 р., м. Київ).

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи розміщено на 89 сторінках друкованого тексту, у тому числі 20 таблиць, 20 рисунків та 3 додатки. Список використаних літературних джерел налічує 58 найменування і подано на 7 сторінках.

Публікації здобувача за темою кваліфікаційної магістерської роботи:

1. Бензін К., Афанас'єва І. .Features of the formation of accounting policy on expenses for the provision of services. *Фінанси: теорія і практика*: матер. XII Міжн.наук.-практ. Інтернет-конф. (17 грудня 2021 р., м. Київ), К: НАУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ З НАДАННЯ

БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1 Витрати з надання бухгалтерських послуг як об'єкт обліку, аналізу та внутрішнього контролю

Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання починається з понесення витрат, вони являються джерелом отримання доходів та суттєво впливають на розмір прибутку. Поняття «витрати» розвивається із розвитком економічної науки та теоретично-методичних основ управління витратами, являється об'єктом усіх підсистем системи управління.

Визначення поняття «витрати» з точки зору бухгалтерського підходу надається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що трактується як зменшення економічних вимог у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [1].

Існує багато підходів до визначення сутності поняття «витрати», але визначення цієї категорії як об'єкта бухгалтерському обліку та об'єкта економічної теорії має певні відмінності [2]. Так, у загальноекономічному розумінні витрат сприймаються як певні процес придбання виробничих ресурсів, на відміну від зазначеного підходу у бухгалтерського обліку вони включають конкретні витрати ресурсів. Саме тому від якості організації обліку витрат на виробництво продукції, надання послуг або виконання робіт являється джерелом для прийняття зважених управлінських рішень, контролю за збереженням та використанням ресурсів та аналізу необхідних показників.

У науковій статті О. Варчук здійснено дослідження особливостей підходів до визначення поняття «витрати», його еволюція, відмічена значна увага до цього питання у різних джерелах:

1. Зазначення тлумачень понять «виробничі витрати», «витрати виробництва» в економічних словниках, де виробничі витрати розглядають як

вартісне оцінювання затрат економічних ресурсів, здійснених при виробництві продукції.

2. У підручниках з економічних наук витрати розглядаються у процесі формування та використання ресурсів. Зокрема, витрати мають різне спрямування, тобто розглядаються у відношенні до інвестиційної та операційної діяльності [3].

Категорія «витрати» широко використовується у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі та є предметом дискусії щодо її визначення. Дослідження наукової літератури щодо визначення поняття «витрати» свідчать про трактування витрат як споживчих ресурсів або коштів, які необхідні для виробництва продукції, надання послуг або виконання робіт (табл. 1.1).

У наукових працях з фінансів витрати оцінюють з позиції їх відповідності доходам звітного періоду та рівня впливу на формування фінансових результатів фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Зазначимо, що у спеціалізованій літературі з фінансів трактувань поняття «дохід» зустрічається достатньо часто, але визначення поняття «витрати» не достатньо висвітлюється. Зокрема, В.С. Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г. Благун, М.І. Манилич, І.Р.Чуй трактують витрати як вартісну оцінку господарської, фінансової та соціальної діяльності” [4, 5].

Усе вищенаведеного свідчить про те, що більшість науковців трактують поняття «витрати» як сукупність спожитих ресурсів, а також розглядають їх як кошти, що необхідно сплатити за придбані ресурси. Професор Скрипник М.І. відмічає, що сплата коштів за ресурси не є витратами, а лише коштами, які підприємство сплачує для забезпечення безперервного ведення фінансово-господарської діяльності [12]. Безпосередньо вони не впливають на фінансовий результат, їх вплив на формування фінансового результату проявляється у момент списання активів на виробництво Вплив використання необоротних активів проявляється у списанні нарахованої амортизації на відповідні витрати [16]. Окрім цього, ряд науковців ототожнюють витрати із собівартістю продукції, товарів, робіт або послуг. Так професор Бутинець Ф.Ф. ототожнює витрати виробництва з грошовим вимірником величини ресурсів, використання

яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Такі поточні витрати плануються та визначаються як собівартість продукції, товарів, робіт та послуг [17].

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» як економічної та облікової категорії

№ з/п	Автор	Трактування
1	.2	3
1	Безверхий К.В. [6]	елемент фінансової звітності, який визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності
2	Бутинець Ф.Ф. [7]	витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції
3	Огійчук М.Ф [8]	процес виробництва представляє з одного боку процес споживання засобів та предметів праці, а з іншого – джерело одержання нової продукції, робіт, послуг. Для здійснення виробничого процесу підприємство повинне мати необхідний розмір запасів
4	Бойко Ж.С [9]	використання або споживання матеріалів, товарів або послуг у процесі отримання доходу
5	Дерій В. [10]	повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними особами
6	Козак В.Г. [11]	витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісного оцінювання діяльності підприємства
7	Скрипник, М.І. [12]	частина використаних ресурсів, яка при визначенні прибутку підприємства за звітний період ставиться у відповідність з визначеними доходами
8	Столяр, Л.Г. [13]	зменшення активів (грошових коштів, іншого майна) і (та) виникнення зобов'язань у звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод та зменшення власного капіталу
9	Нападовська Л.В. [14]	використання (відтік) грошових коштів і одночасно – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу
10	Грінченко, А.В. [15]	вартість усіх ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства для досягнення основної мети

Джерело: розробка автора

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, наданням послуг та виконанням робіт являються важливою економічною, обліково-аналітичною та контрольною категорією, яка істотно впливає на формування фінансових

результатів. Здійснення усіх форм контролю за рівнем витрат з метою їх оптимізації та виконання важливих управлінських завдань забезпечує безперебійне ведення господарської діяльності та отримання прибутку. Саме зниження витрат від операційної діяльності в сучасних умовах розглядають як фактор підвищення прибутковості та ефективності діяльності суб'єктів господарювання [18].

Облік, контроль та аналіз витрат з надання послуг являються важливими підсистемами управління витратами, що обумовлено необхідністю визначення собівартості послуг, яка складається із сукупності витрат, пов'язаних з їх наданням та їх вираженням у грошовій формі. Сукупність обліково-контрольних та аналітичних процесів тісно пов'язані з такими підсистемами як нормування витрат, їх прогноз та планування, контролем собівартості наданих послуг.

Як важлива функціональна складова системи управління витратами контроль забезпечує якість усіх підсистем управління та прийняття управлінських рішень щодо витрат. Взаємозв'язок контролю з іншими підсистемами управління витратами з надання бухгалтерських послуг представлено у табл. 1.2.

Формування собівартості послуг завжди є актуальним, зокрема для підприємств, для яких надання послуг є основною діяльністю. До таких суб'єктів господарювання відносяться консалтингові компанії, які надають бухгалтерські послуги тощо. Будь-яка бухгалтерська послуга має свою собівартість, яка потребує повної та достовірної оцінки.

В економічній літературі відмічається десятки напрямів класифікації витрат. У національному обліку переважає кваліфікаційний підхід, який використовується для групування витрат для визначення собівартості продукції, робіт або послуг. Зарубіжний досвід групування витрат базується на цільовому або функціональному підході, засновником якого став К. Друрі.

Таблиця 1.2

Взаємозв'язок контролю з іншими складовими підсистемами управління витратами з надання бухгалтерських послуг

Функції	Цілі контролю
---------	---------------

системи управління витратами	
Планування та прогнозування	контроль за оцінюванням альтернативних варіантів управлінських рішень; контроль за відповідністю прийнятих управлінських рішень загальній стратегії підприємства; контроль за фактичним станом запланованих показників.
Нормування	контроль витрат щодо відповідності встановленим нормативам та стандартам; контроль витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення
Організація	оцінка організації внутрішнього контролю, процесу прийняття рішень для отримання запланованих результатів; контроль за раціональністю організації здійснення витрат суб'єктів господарювання
Облік	контроль за складом та обсягами використання ресурсів та їхньої відповідності встановленим нормам, нормативам і стандартам; контроль за законністю господарських операцій
Аналіз	контроль за оцінюванням результатів виконання управлінських рішень; контроль рівня витрат за місцями їх виникнення; контроль якості здійсненого аналізу; контроль аналізу відхилень, причин їх виникнення та своєчасного усунення
Регулювання	контроль за прийняттям ефективних управлінських рішень; контроль заходів, спрямованих на усунення недоліків та відхилень щодо витрат.

Джерело: [19]

За таким підходом в обліковій системі накопичується інформація про наступні групи витрат: витрати на матеріали, робочу силу та накладні витрати.

Розподіл витрат здійснюється за наступними напрямками:

- для калькулювання собівартості продукції;
- для планування та прийняття управлінських рішень;
- для забезпечення контролю та регулювання [20].

Калькулювання собівартості послуг являється ключовим питанням формування їх собівартості, оскільки найпоширенішою помилкою є відсутність ідентифікації витрат за певними ми замовленнями або окремими послугами [21]. Залежно від застосовуваної методики розрахунку, терміну складання, вихідної інформації калькуляції поділяються на певні види (рис. 1.1).



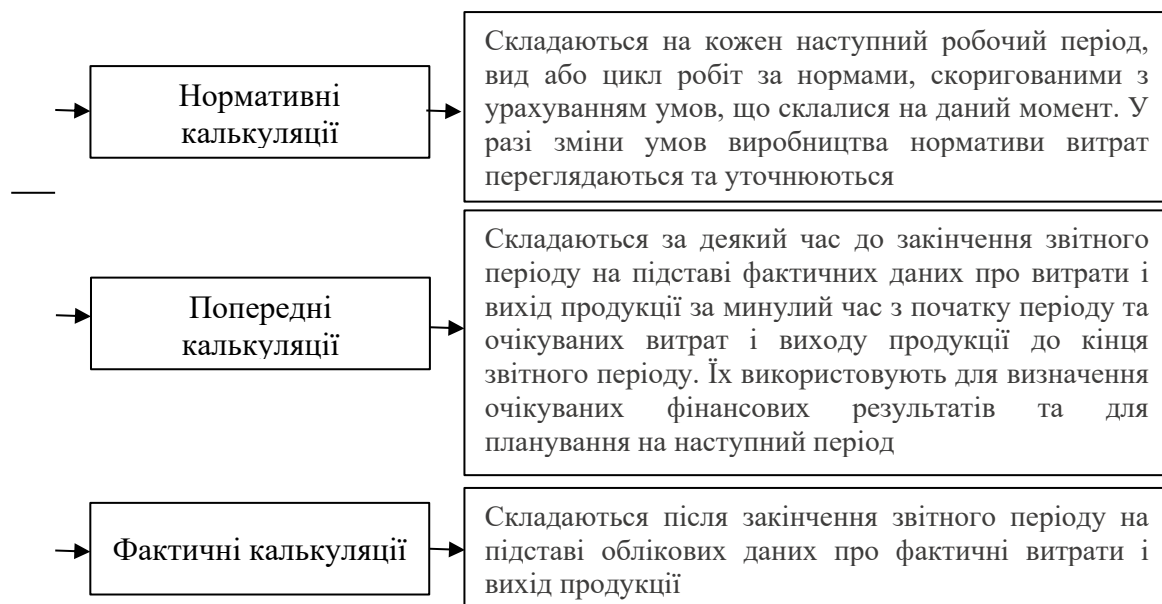


Рис. 1.1. Класифікація калькуляцій

Джерело: [21]

Серед існуючих методів калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг розповсюдженими є калькулювання за замовленнями та калькулювання за процесами. Підприємства, основної діяльністю яких є надання послуг, використовують систему калькулювання собівартості реалізованих послуг за замовленнями, яка полягає в обчисленні усіх витрат на основі обліку витрат за кожним індивідуальним замовленням.

На макрорівні класифікація витрат забезпечує виділення витрат у розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання, інформаційного забезпечення аналізу витрат та їх планування. Тому науковцями запропоновано використання наступних підходів до групування витрат:

- організаційно-управлінський;
- обліково-аналітичний;
- фінансово-економічний [22].

Тому з метою забезпечення ефективності процесу прийняття управлінських рішень щодо витрат від операційної діяльності ключовим питанням є налагодження якісної системи оцінки та планування таких витрат.

Найбільш поширеною в економічній літературі є класифікація витрат за

наступними напрямками:

- для оцінки запасів, визначення собівартості продукції та послуг та фінансового результату;
- для забезпечення процесу контролю та регулювання витрат;
- для прийняття управлінських рішень та планування витрат [23].

Актуальним аспектом залишається вибір пріоритетних напрямів групування витрат для потреб управлінського обліку, аналізу та контролю з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання.

Класифікація витрат відіграє важливе значення у системі управління витратами. У навчальній та науковій літературі розглядають значну кількість класифікаційних ознак розподілу витрат. Зазначимо, що у системі управлінського обліку витрати класифікують для різних напрямів, що забезпечує процеси обліку та контролю, аналізу та створення запасів.

Класифікація витрат для обліку та аналізу подано у табл. 1.3. Напрямок класифікації витрат за способом перенесення дозволяє визначати витрати, які формують собівартість виготовленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт. За відношенням до звітного періоду витрати групуються для віднесення їх до певного періоду та відображення у фінансовій звітності. Аналіз витрат з метою управління цим об'єктом здійснюється за більшістю напрямів групування витрат в залежності від завдання дослідження.

З точки розу обчислення витрат, включення до кошторису та доцільності понесення витрати класифікують за фінансово-економічним підходом (рис. 1.2). Вітчизняний ринок послуг складається з різних сфер, серед яких сфера управління, фінансових та бухгалтерських послуг функціонує, розвивається та має певні особливості, які впливають на процес організації та методики обліку, контролю та аналізу. Організація обліку витрат передбачає врахування особливостей специфіки діяльності суб'єкта господарювання, зокрема, характер надання послуг та особливості їх реалізації [24].

Таблиця 1.3

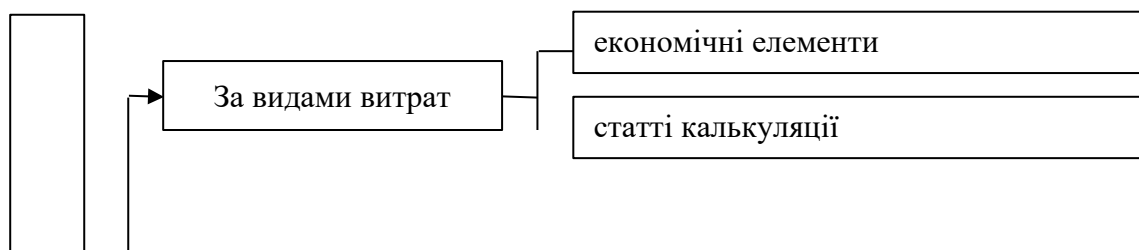
Класифікація витрат з метою їх обліку та аналізу

№ з/п	Напрям	Види витрат
1	За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі - непрямі
2	За складом	- прості (однoelementні) - комплексні
3	За відношенням до видів виробничих процесів	- основні - накладні
4	За відношенням до звітнього періоду	- витрати поточного періоду - витрати майбутнього періоду
5	За відношенням до готового продукту	- витрати періоду - витрати на готову продукцію
6	За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати - витрати на оплату праці - відрахування на соціальні заходи - амортизація - інші витрати
7	За цільовим призначенням (за статтями калькуляції)	- прямі виробничі витрати - витрати на утримання й експлуатацію машин та обслуговування - загальновиробничі витрати - адміністративні витрати - витрати на збут
8	За видами продукції (робіт, послуг)	- витрати на вироби - групи однорідних виробів - валову продукцію - товарну продукцію - реалізовану продукцію
9	За порядком обчислення	- фактичні - планові (бюджетні, прогнозні) - нормативні
10	За включенням до кошторису (калькуляції)	- планові - позапланові

Джерело : [23]

Щодо організації обліку витрат, калькулювання собівартості наданих послуг та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності застосовують наступні класифікаційні ознаки:

- відношення до одиниці обліку витрат;
- зв'язок з обсягом діяльності;
- статті калькуляції;
- економічні елементи.



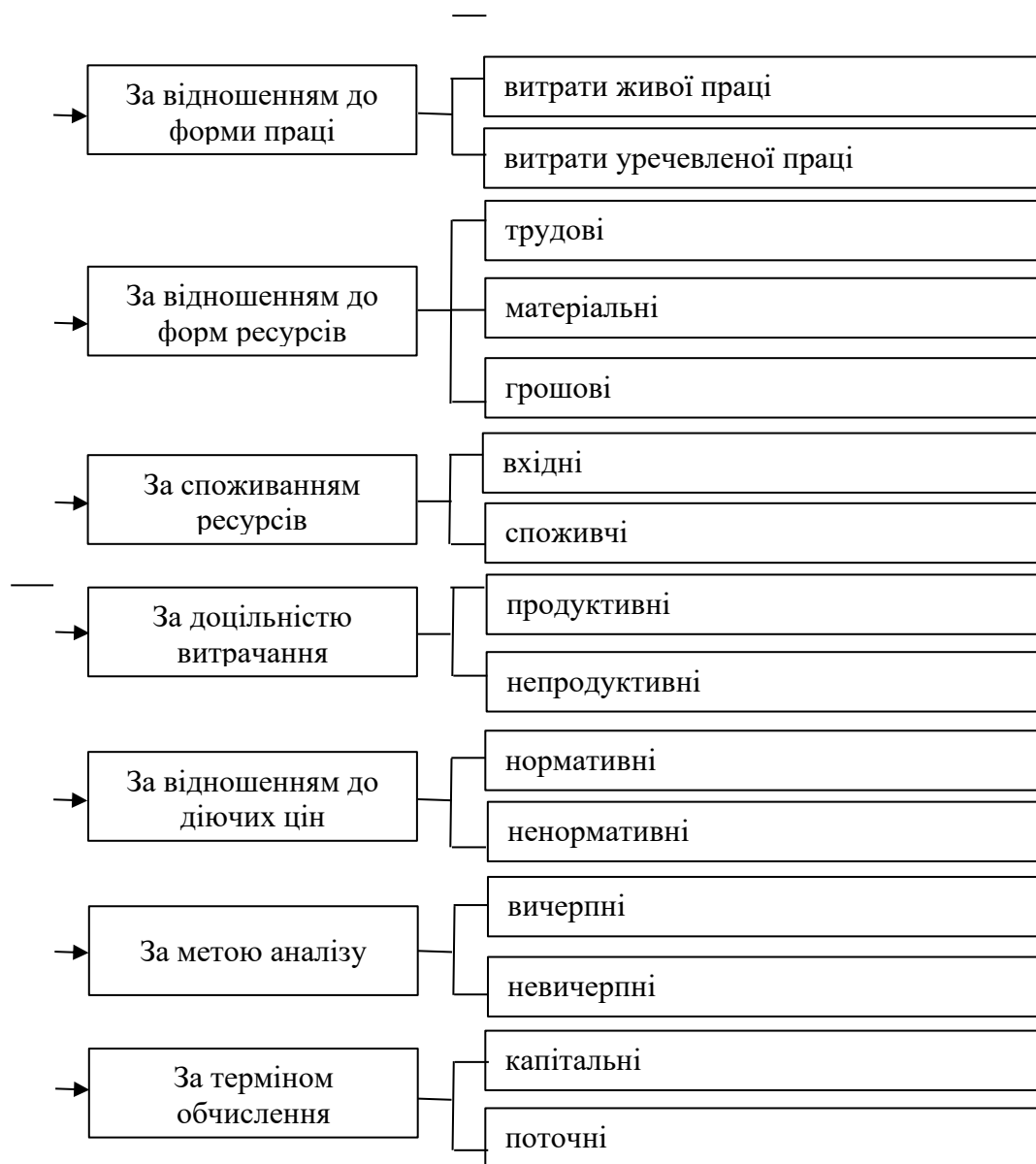


Рис. 1.2. Класифікація витрат за фінансово-економічним підходом

Джерело: [23]

З метою калькулювання собівартості наданих послуг важливою стає класифікація витрат за економічним змістом, тобто за економічними елементами (табл. 1.4). Такі елементи об'єднують однорідні витрати, що утворюють собівартість наданих послуг.

Групування витрат за економічними елементами ґрунтується на поєднанні економічно однорідних витрат у певні групи, що представлено у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Для виділення усіх витрат за такими економічними елементами Планом рахунків передбачено рахунки класу 8, які, як правило, використовують суб'єкти малого підприємництва.

Таблиця 1.4

Склад економічних елементів витрат

№ з/п	Економічний елемент витрат	Сутність
1	Матеріальні витрати	Вартість витрачених сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів
2	Витрати на оплату праці	Заробітна плата основна і додаткова за окладами та тарифами, премії й заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
3	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства та інші соціальні заходи, які втілює сплата ЄСВ
4	Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
5	Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування у відділенні комерційного банку тощо

Джерело: [25]

Надане групування витрат за фінансово-економічним підходом ґрунтується на використанні наступних напрямів групування витрат: види витрат, відношення до форми праці та форми ресурсів, споживанням ресурсів, доцільність витрачання, відношення до діючих цін, мета аналізу, термін обчислення. Такий розподіл дозволяє враховувати певні витрати для проведення аналізу, оцінки собівартості, планування витрат у короткостроковому та довгостроковому періоду [26].

Відповідно до ст. 138 ПКУ всі витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, розподіляють на витрати операційної діяльності та інші витрати.

У нормативних документах зазначається, що достовірна оцінка витрат полягає у максимально точному та неупередженому визначенні розрахункової суми витрат, яка має ґрунтуватися на актуальній та надійній інформації [27]. Джерелами такої інформації слугують затверджені угоди, контракти або договори, інформація про склад та суму витрат за минулі періоди, інформація про тарифні ставки тощо. Якщо на момент складання фінансових звітів від контрагента не отримано первинні документи, нормативно-правовими актами не врегульовано питання визначення розрахункового розміру витрат. У такому випадку підприємства можуть самостійно обирати методіку оцінки такої вартості витрат, яку доцільно визначити у Наказі про облікову політику, при цьому необхідно визначити перелік відповідальних осіб та строки подання відповідної інформації.

За таких умов суб'єкти господарювання можуть групувати витрати та визначати методіку їх оцінки для кожної [28]. Такими групами можуть бути витрати на зв'язок, комунальні витрати тощо.

В практиці управлінського обліку відомим є підхід до класифікації витрат не тільки з метою їх обліку, але й для повного контролю за певними витратами. З метою контролю рівня витрат їх розподіляють на контрольовані та неконтрольовані. Варто зазначити, що витрати з надання послуг формуються за місцями витрат або об'єктами обліку. До основних місць виникнення витрат можна віднести підрозділи, де виникають різні витрати, зокрема структурні підрозділи сфери управління, матеріальної сфери, реалізації послуг тощо.

В діяльності суб'єктів господарювання витрати мають особливе значення як об'єкт, контроль яких є пріоритетним напрямом для власників та менеджерів. Варто зазначити, що саме від якості організації внутрішнього контролю залежить ефективність діяльності, конкурентоспроможність послуг та реалізація управлінських рішень [19].

У зв'язку з тим, що процес організації та здійснення внутрішнього контролю витрат не регулюється жодним нормативним документом, то основні положення організації внутрішнього контролю має бути визначено при формуванні облікової політики.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

Рівні законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат можна представити відповідно рівням регулювання національного бухгалтерського обліку. На першому рівні регулювання питань організації обліку витрат знаходиться (рис. 1.3).

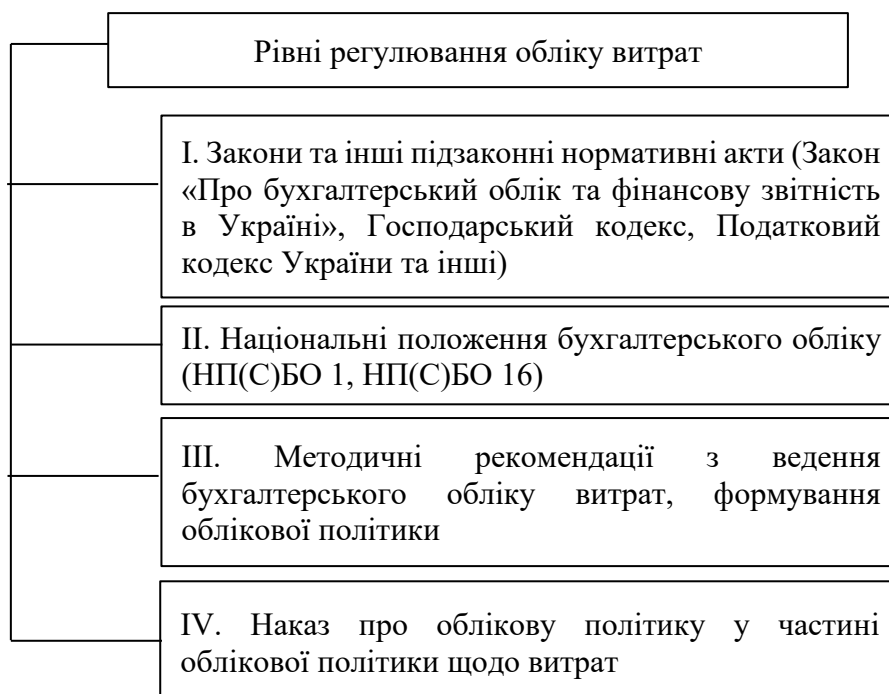


Рис. 1.3. Структура законодавчо-нормативного регулювання витрат

Джерело: розробка автора

З наведеної схеми видно, що кожний нижчий рівень регулювання не має протиречити вимогам нормативного акту вищого рівня. Характеристика основних законодавчо-нормативних актів, які регулюють облік, контроль та аналіз витрат суб'єкта господарювання, наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика законодавчо-нормативних актів, що регулюють облік, контроль та аналіз витрат

№ з/п	Законодавчо-нормативний документ	Характеристика
1	Господарський кодекс [29]	Визначає правові основи регулювання господарської діяльності, яка оснований на різноманітності суб'єктів господарювання
2	Цивільний кодекс України [30]	Регулює цивільно-правові відносини, встановлює порядок взаємовідносин між контрагентами, форми договорів цивільно-правового характеру
3	Податковий кодекс України [31]	Надає характеристику національній податковій системі, визначає особливості оподаткування певних операцій та об'єктів, їх адміністрування, регулює відносини, що виникають у сфері справлення податків
4	Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [32]	Встановляє основні засади організації та ведення обліку господарських операцій та процесів, нормативного регулювання бухгалтерського обліку на усіх рівнях регулювання різних господарюючих суб'єктів
5	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]	Регулює порядок складання основних компонент фінансової звітності, надає визначення об'єктів бухгалтерського обліку
6	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [33]	Регламентує порядок організації та ведення бухгалтерського обліку витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [34]	Регулює порядок ведення обліку запасів, відображення інформації про них у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; визначає порядок формування матеріальних витрат та формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)
8	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [35]	Регулює порядок застосування бухгалтерських рахунків для відображення інформації про рух та використання активів, капіталу, зобов'язань, які відбуваються під впливом господарських операцій
9	Методичних рекомендацій щодо заповнення форм звітності [36]	Визначають склад статей фінансових звітів, методику співставлення показників різних форм звітності

Джерело: складено автором

Суб'єкти господарювання в процесі ведення бухгалтерського обліку витрат мають дотримуватися загальних принципів, що визначені у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, які є базовими для оцінки та відображення інформації про витрати та їх списання на фінансові результати.

Істотний вплив на формування інформації про витрати за економічними елементами здійснюють положення ряду національних стандартів, які регламентують облік запасів, зносу основних засобів, оплати праці та інших елементів витрат [37].

Основним національним стандартом, що регламентує порядок ведення та організації обліку витрат являється НП(С)БО 16 «Витрати» [33]. Складові стандарту регулюють питання визнання витрат, їх складових та деталізації інформації про окремі статті витрат у примітка до фінансової звітності (рис. 1.4).

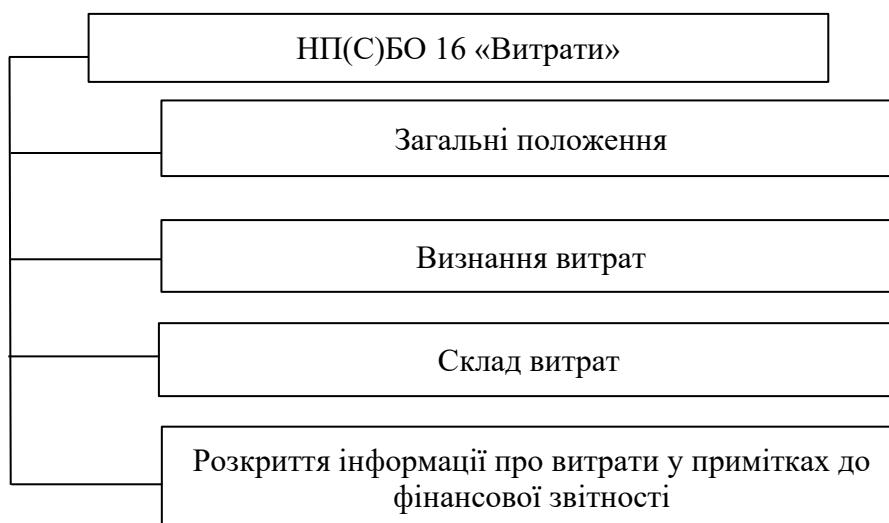


Рис. 1.4. Структура НП(С)БО 16

Джерело: [33]

Зважаючи на те, що поняття «витрати» надається у НП(С)БО 1, у відповідному стандарті надаються терміни, що пов'язані із зазначеним об'єктом бухгалтерського обліку (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Основні терміни, що містяться у НП(С)БО 16

Термін	Характеристика
Елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат
Нормальна потужність	очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності

	підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва
Об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат

Джерело: складено автором

Формування облікової політики підприємства регламентується спеціальними нормативними документами, зокрема Методичними рекомендаціями щодо облікової політики. Елементи облікової політики щодо витрат з надання бухгалтерських послуг містять як альтернативні варіанти, вибір яких потребує оцінки доцільності використання кожного варіанту, так і встановлені нормативними документами загальні принципи, методи та процедури (табл. 1.7).

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства передбачають щодо витрат наступні елементи облікової політики, які необхідно врахувати при формуванні облікової політики:

- порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку для відображення транспортно-заготівельних витрат;
- використання для обліку витрат рахунків 8-го класу або 9-го класу або одночасно 8-го та 9-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій;
- перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, вибір бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- база розподілу витрат з інструментами власного капіталу [39].

Таблиця 1.7

Елементи облікової політики щодо витрат

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Примітки
-----------------------------	------------------------	----------

Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг: Вивчення питомої ваги витрат, понесених витрат у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких послуг	Відповідно до стратегії підприємства щодо отримання фінансових результатів у Наказі про облікову політику доцільно передбачити елементи облікової політики, які забезпечують оптимізацію витрат, зокрема вибір методу калькулювання витрат, за яким величина витрат буде найменшою. Вибір інших елементів облікової політики залежить від обраної стратегії суб'єкта господарювання
Методи калькулювання собівартості послуг	Обирається підприємством самостійно	
Перелік та склад статей калькулювання собівартості послуг	Обирається підприємством самостійно	
Порядок обліку витрат	Використання в обліку витрат рахунків: 8 класу; 9 класу 8 та 9 класу	
Періодичність визначення фінансових результатів (списання витрат)	щомісячно, щоквартально	

Джерело: [38]

Від вибору певних елементів облікової політики щодо калькулювання витрат, пов'язаних з виконанням замовлень на надання бухгалтерських послуг, залежить собівартість таких послуг. До факторів, що впливають на вибір певного методу обліку калькулювання витрат з надання бухгалтерських послуг, відносяться:

- характер надання послуг, їх обсяг та складність;
- номенклатура послуг;
- організаційна структура системи управління витрат консалтингової компанії.

1.3. Організація та задачі обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

У сучасних кризових умовах господарської діяльності одним із напрямів підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання є оптимізація системи управління витратами через інтеграції основних її функцій – обліку, аналізу та внутрішнього контролю. При цьому внутрішній контроль за зворотнім зв'язком забезпечує інформацією процес планування та суттєво впливає на своєчасність прийняття управлінських рішень. Тому якісна система внутрішнього контролю витрат є одним із ефективних заходів спостереження за плануванням та фактичним понесенням витрат, своєчасним виявленням відхилень, підвищенням оперативності прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання ресурсів суб'єкта господарювання [40].

Зважаючи на організаційну складову облікового процесу відмітимо, що бухгалтерський облік виник як функція реєстрації фактів господарського життя. Розвиток економіко-правових відносин та системи управління загалом призвели до диференціації обліку, виділення окремих його видів. Кожний вид обліку виконує певні завдання, які у першу чергу пов'язані з вирішенням питань інформаційного забезпечення певних користувачів.

Контроль і аналіз господарської діяльності як прийоми перевірки та оцінки та системи спеціальних знань почали формуватися відносно недавно. Отже, кожний вид обліку, контролю та аналізу є самостійним родом діяльності та видом економічної інформації, що організаційно виокремлюються в системі управління підприємством. Кожний з зазначених видів є окремою системою, що підтверджує їх розвиток.

Варто зазначити, що термін «організація» має декілька значень, та у загальному визначенні означає упорядкування певної системи, що передбачає досягнення певної впорядкованості елементів системи. Кожний елемент системи характеризується певними методологічними особливостями, зокрема має чітко визначену мету, предмет та методи.

Дослідження основних характеристик сфери послуг та особливостей функціонування підприємств даної сфери, які впливають на організацію обліку, контролю та аналізу, свідчать, що визначення поняття «послуги» зафіксоване у Законі «Про захист прав споживачів». Положення цього законодавчого акту

тлумачать 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 [41].

В економічному словнику за редакцією Г.В. Осовської послуга трактується як будь-який захід, який одна сторона може надати іншій, вид діяльності, робіт, в процесі виконання яких не створюється новий, раніше не існуючий матеріально-речовий продукт, але змінюється якість вже наявного, створеного продукту [42). Послугою також вважається дія, що приносить користь або допомогу іншому, а також до неї відносять результат діяльності сервісного підприємства [24]. На відміну від виробництва продукції надання послуг ґрунтується на більшому контролі якості, довіри до постачальника послуг та необхідності пристосовуватися до потреб споживачів.

Тому процес організації обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання послуг має враховувати усі особливості зазначеної сфери діяльності, виконувати коло завдань щодо досягнення певної поточної та стратегічної мети ефективного управління витратами.

М.І. Скрипник основним завданням організації обліку витрат вважає виділення центрів витрат та центрів відповідальності, побудова яких має чітко відповідати організаційній структурі [43]. Виділення центрів витрат та центрів відповідальності дозволяють здійснювати групувати витрати за кожним центром відповідальності, їх призначенням, видами продукції або робіт, центрами витрат, що дозволить в подальшому чітко визначити вартість продукції (робіт, послуг). Такий підхід дозволяє:

- виокремити підрозділи з простою побудовою облікового процесу;
- оцінити внесок кожного підрозділу у загальний результат;
- встановити відповідність витрат діяльності певного центру витрат;
- уникнути громіздкості економічних робіт;
- формувати інформацію для здійснення калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг;
- встановити відповідальних осіб за понесені витрати;

- отримати необхідну інформацію для аналізу, контролю та управління витратами.

Варто зазначити, що особливу увагу необхідно приділити інформаційному забезпеченню ефективного внутрішнього контролю над витратами з надання послуг, розробити практичні рекомендації щодо створення належного документообігу на підприємстві, що сприяє організації якісного обліково-контрольного процесу.

У системі управління витратами з надання бухгалтерських послуг як основних складових витрат від операційної діяльності облік, контроль та аналіз відіграють важливе значення у забезпеченні досягнення стратегічної мети управління витратами. Складові системи управління витратами з надання бухгалтерських послуг подано на рис. 1.5.

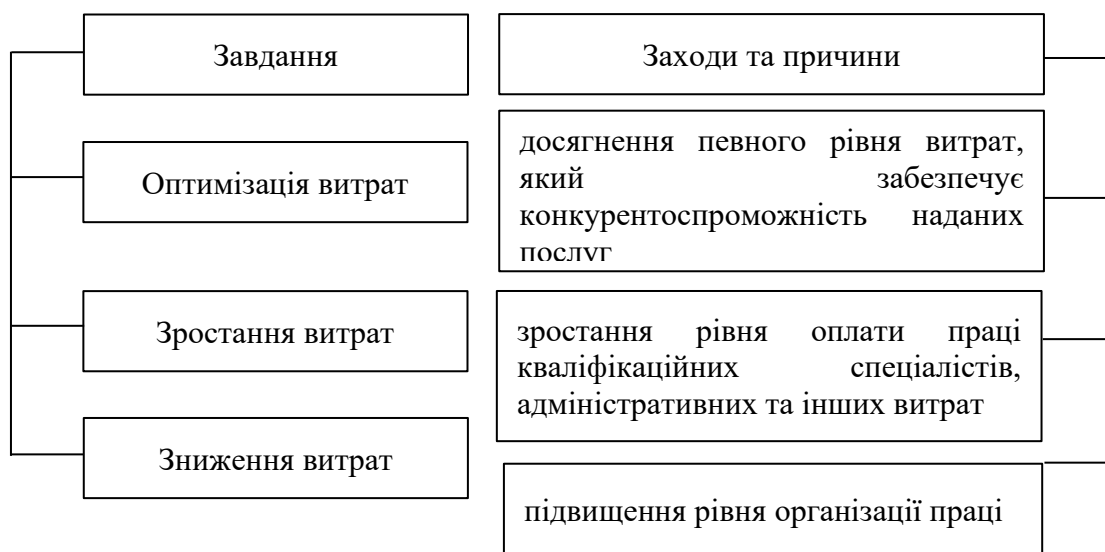


Рис. 1.5. Завдання, заходи та причини зміни рівня витрат з надання бухгалтерських послуг

Джерело: складено автором

Основною метою обліку витрат з надання послуг є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виконанням певних замовлень, а також контроль за використанням ресурсів. Система обліку витрат за міжнародними стандартами побудована на методичному забезпеченні контролю та системи управління. Тому поєднуючи вимоги та завдання

національних і міжнародних нормативних актів можна виділити наступні ключові завдання обліку витрат:

1. Виявлення можливостей обліку в умовах конкурентної ринкової економіки на підставі теоретичних аспектів та діючої практики.
2. Класифікація об'єктів витрат з надання послуг, виходячи з характеру послуг.
3. Обґрунтування методики визначення та розподілу непрямих витрат.
4. Формування рекомендацій з удосконалення організації внутрішнього контролю за витратами при наданні бухгалтерських послуг.
5. Формування достовірної інформаційної бази для планування, аналізу та контролю витрат з надання бухгалтерських послуг.

Процес організації обліку надання послуг та формування собівартості послуг має свої певні особливості та складається з певних етапів, що забезпечують послідовність відображення інформації щодо накопичення, обробку та передачу інформації про витрати праці, матеріальних витрат, амортизації необоротних активів та інших витрат, які пов'язані з виконанням замовлень (рис. 1.6).

Внутрішній контроль як складова системи управління являється об'єктом досліджень науковців у значній кількості праць, та відноситься до дискусійних питань. Т.А. Бутинець характеризує його як вид контролю, що спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків керівниками підрозділів, а також забезпечує повноту реалізації внутрішніх вимог та ефективності усіх складових діяльності суб'єкта господарювання [44].

Процес організації обліку витрат та системи внутрішнього контролю за елементами та статтями витрат передбачає визначення місць виникнення витрат та центів відповідальності за понесення витрат. Таке гармонійне поєднання функціональних особливостей обліку та контролю дає можливість встановити понаднормативні витрати, закріплення відповідальних за необґрунтовані витрати. Прийняття управлінських рішень на основі облікової, контрольної та аналітичної інформації дозволить уникнути понаднормативного витрачання ресурсів та сприяє ефективному управлінню витратами.



Рис. 1.6. Етапи процесу обліку витрат та калькулювання собівартості послуг

Джерело: [24]

Ефективна організація обліку витрат передбачає постійний контроль та спостереження за фактичним обсягом їх понесення та узагальнення інформації про їх склад шляхом ідентифікації, величину – через вимірювання та визначення їх доцільності, що здійснюється через оцінку та аналіз витрат [22].

Саме сучасні інструменти економічного аналізу дозволяють встановити ступінь доцільності понесення витрат, оцінити вплив окремих факторів на рівень витрат своєчасно сигналізувати про виявлені відхилення. Результати аналітичних процедур дозволяють виявити чинники, які впливають на рівень витрат та виділити ті показники, вплив яких на фінансові результати діяльності є значним. Висновки проведеного аналізу являються інформаційною базою при формуванні поточних завдань та контрольних дій.

Висновки до розділу 1

Дослідження визначення витрат з надання бухгалтерських послуг як об'єкта обліку, аналізу та контролю, підходів до класифікації витрат, аналіз нормативно-правового регулювання обліку, аналізу та внутрішнього контролю та особливостей організації та задач обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання послуг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» норм дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Проведений аналіз трактувань поняття «витрати» свідчить про наявність різних підходів, що зумовлено важливістю витрат як об'єкту економічної теорії, бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу. Визначення витрат за НП(С)БО 16 дозволяє ідентифікувати витрати та визнати їх у період понесення та віднести до певних доходів.

2. Важливе значення для достовірної оцінки та ефективного управління витратами має їх класифікація. Розглянуті напрями групування витрат мають різне цільове призначення, зокрема фінансово-економічний підхід дозволяє враховувати певні витрати для проведення аналізу, оцінки собівартості, планування витрат у короткостроковому та довгостроковому періоду.

3. Система законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат розглянута відповідно до рівнів регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Четвертий рівень регулювання базується на застосуванні відповідної облікової політики щодо витрат з надання бухгалтерських послуг. Визначено фактори, що впливають на порядок формування облікової політики щодо витрат підприємства, основною діяльністю якого є надання бухгалтерських послуг.

4. Визначено основні елементи облікової політики щодо витрат з надання бухгалтерських послуг, які доцільно сформулювати у Наказі про облікову політику, зокрема: порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат; використання для обліку витрат рахунків 8-го класу або 9-го класу або одночасно 8-го та 9-го класу; перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, вибір бази їх розподілу; склад статей калькулювання собівартості послуг.

5. Досліджено особливості функціонування сфери послуг, які впливають на організацію обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат, понесених при наданні послуг. Визначено основну мету організації обліку витрат з надання послуг як своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з наданням послуг, а також контроль за використанням ресурсів. Виділено основні завдання організації внутрішнього контролю та аналізу витрат, виконання яких забезпечує систему управління витратами інформацією для досягнення стратегічних цілей та прийняття ефективних управлінських рішень.

6. Ефективна організація обліку витрат передбачає постійний внутрішній контроль та спостереження за фактичним обсягом їх понесення та узагальнення інформації про їх склад. У свою сучасні інструменти економічного аналізу дозволяють встановити ступінь доцільності понесення витрат, оцінити вплив окремих факторів на рівень витрат.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ З НАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

2.1. Документальне оформлення нарахування та списання витрат з надання бухгалтерських послуг товариства

Цінність бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління витратами як ключовим елементом формування фінансового результату від реалізації наданих послуг проявляється в тому, що він має забезпечує повною, достовірною та оперативною інформацію усі ланки процесу управління. Особливою рисою облікової інформації являється юридична сила даних, що базується на документальному оформленні усіх фактів господарського життя. Облікову систему відображення даних про нарахування та списання витрат формують декілька рівнів інформації, які складають певні стадії облікового процесу. Під час здійснення витрат, безпосередньо в ході операційної діяльності формується первинна інформація, яка обслуговує усі види обліку та являється засобом оперативного контролю витрат з надання послуг.

Облікова система процесу надання послуг включає первинний облік, тобто документальну фіксацію фактів витрачання ресурсів, та зведений облік – систематизацію задокументованих даних. Процес документування операцій з реалізації послуг залежить від особливостей організації облікового процесу суб'єктом господарювання. У свою чергу процес документування складається з наступних стадій:

- спостереження;
- ідентифікація господарських фактів;
- вимірювання визначених фактів;
- їх фіксація на певних носіях.

Зміст та характер зазначених стадій залежить від рівня технічного забезпечення облікового процесу. Зважаючи, що процес первинного спостереження не обмежується тільки оформленням відповідних документів, в умовах діджиталізації усіх економічних процесів бухгалтерські програмні продукти дозволяють вирішувати задачі будь-якої складності та направленості. Зокрема, одночасного формування системи фінансового та управлінського обліку, обліку за центрами відповідальності або центрами витрат [45]. Складові

організації первинного обліку подано на рис. 2.1.

На наступному етапі спостереження формується інформаційна модель обліку витрат, яка надає можливість оцінити стан та динаміку об'єкта.



Рис 2.1. Складові організації первинного обліку

Джерело: розробка автора

Гармонійне функціонування процесів документування та спостереження проявляється у фіксації лише тих фактів, які мають цінність для обліку та прийняття управлінських рішень щодо окремих процесів. Все вищенаведене свідчить про те, що саме документи виступають основою бухгалтерського обліку як елементу його методу.

Вимоги щодо документування усіх господарських операцій міститься у ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [32]. Таким чином, до первинного оформлення витрат з надання послуг висуваються наступні вимоги:

- підтвердження законності операцій з витрачання ресурсів при виконанні

замовлень;

- своєчасне складання документів;
- максимальне охоплення усіх елементів витрат;
- врахування усіх обов'язкових реквізитів, що надають документу юридичної сили;
- правильність записів та арифметичних підрахунків у документах.

Організація будь-якого етапу бухгалтерського обліку залежить від різних факторів, зокрема видів та обсягів діяльності, цільової спрямованості системи управління об'єктами. Діяльність з надання послуг має певні характеристики, що пов'язані з поетапним виконанням замовлень в обсязі, терміни та якості, що передбачено умовами договору або контракту.

Особливості діяльності з надання послуг, які впливають на організацію обліку та контролю витрат, пов'язаних з такою діяльністю:

- відсутність матеріальної основи;
- неподільність (у межах певного замовлення);
- неможливість збереження;
- відсутність незавершеного виробництва;
- короткий термін виконання замовлення;
- відсутність права володіння.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації здійснення господарських операцій у первинних документах, зберігання документів, облікових реєстрів та звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе генеральний директор та головний бухгалтер товариства. На ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» організовано ведення управлінського, бухгалтерського, статистичного та обліку оподаткування згідно вимог чинного законодавства України. Розподіл функціональних обов'язків фінансового департаменту здійснюється відповідно до Положення про організаційно-функціональну структуру.

Організація обліку витрат як підсистема управління має функціонувати на певних принципах (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Принципи організації обліку витрат з надання послуг

Джерело: [24]

Облік витрат з надання послуг включає сукупність робіт з групування та відображення детальної інформації про матеріальні, трудові та інші ресурси, понесені для виконання замовлення, та включає:

- безперервне та повне відображення інформації про витрат у первинних та інших документах;
- групування витрат за економічними елементами, видами та статтями калькулювання;
- відповідність обсягу понесених витрат встановленим нормам та кошторисам;
- групування витрат за центрами відповідальності;
- групування витрат за об'єктами обліку та статтями калькулювання;
- відображення інформації про витрати на рахунках аналітичного та

синтетичного обліку;

- відображення інформації про витрати у фінансовій та інших формах звітності;

- формування достовірної інформації для контролю, аналізу та управління витратами.

Зазначимо, що процес обліку має наступні взаємопов'язані складові: організаційну, технічну, методичну, технологічну. Організація облікового процесу включає визначення порядку ведення бухгалтерського обліку, зокрема служби бухгалтерського обліку як окремого функціонального підрозділу, раціональної для сфери послуг форми ведення бухгалтерського обліку, що включає взаємопов'язані етапи документального відображення інформації про витрати суб'єкта господарювання, певний набір облікових реєстрів.

Організацію та ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» здійснює фінансовий департамент – обліково-контрольна служба, яка є окремим структурним підрозділом дирекції компанії та очолюється головним бухгалтером. Зважаючи на наявність на досліджуваному підприємстві окремого структурного підрозділу, що здійснює ведення обліку, саме керівник або власники мають створити належні умови для достовірного та повного обліку витрат з надання послуг. Зазначені особи також відповідають за виконання усіма підрозділами вимог чинного законодавства.

Аналіз елементів облікової політики, що містяться у відповідному розпорядчому документі, підтверджує наявність відповідних положень про перелік відповідальних осіб, яким надається право підпису первинних документів, фінансової, статистичної та податкової звітності. Наказ про облікову політику містить розділ з організації попереднього контролю, підписів форм звітності та переліку первинних документів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Фрагмент Наказу про облікову політику щодо попереднього контролю, підписів форм звітності та первинних документів

№ з/п	Зміст
-------	-------

1	Фінансову, статистичну та податкову звітність підписують генеральний директор та головний бухгалтер
2	Облікові реєстри підписуються відповідальними особами, що їх підписували
3	Авансові звіти складають і підписують підзвітні особи, що отримали і використали аванс, та мають право на відшкодування понесення виробничих витрат
4	Первинні документи складаються під час здійснення господарських операцій або безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених в них даних несуть особи, що склали та підписали ці документи
5	Первинні документи, авансові звіти та інші документи оформлені з недотриманням вимог і не підписані особами, які здійснили господарські операції до бухгалтерського обліку не приймаються. Особи, що допустили такі порушення, притягаються до відповідальності
6	Довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей підписують генеральний директор та головний бухгалтер
7	Акти наданих послуг для клієнтів підприємства, виплати або безготівковий перерахунок грошових коштів здійснюється з дозволу (за підписом) посадових осіб
8	Авансові звіти, акти на списання товарно-матеріальних цінностей, не придатних до використання за призначенням, а також на використання будівельних, паливно-мастильних матеріалів затверджуються генеральним директором та головним бухгалтером
9	Акти приймання-передачі виконаних робіт по будівництву (ремонт), монтажу обладнання, наданню професійних послуг у сфері інформаційних технологій, консалтингу, аудиту, реклами тощо затверджуються генеральним директором
10	Оперативна (управлінська) звітність підписуються генеральним директором та головним бухгалтером
11	Порядок здійснення процедури платежів та підпис документів встановлюється положенням «процедура здійснення платежів»

Джерело: розробка автора

Техніка, методика аспекти та технологія організації та ведення обліку витрат та калькулювання собівартості наданих бухгалтерських послуг висвітлюються в обліковій політиці товариства. Обрані аспекти облікової політики впливають на формування показників собівартості наданих послуг з урахуванням специфіки замовлень та умов їх виконання [24].

Основний розпорядчий документ, що містить питання формування облікової політики з врахуванням усіх факторів, які впливають на вибір певного методу, принципу або процедури, передбачає застосування протягом звітного

періоду усіх визначених елементів [26].

До факторів, що впливають на формування облікової політики як складової організації обліку витрат сфери послуг, відносяться внутрішні та зовнішні фактори, які подано на рис. 2.3.

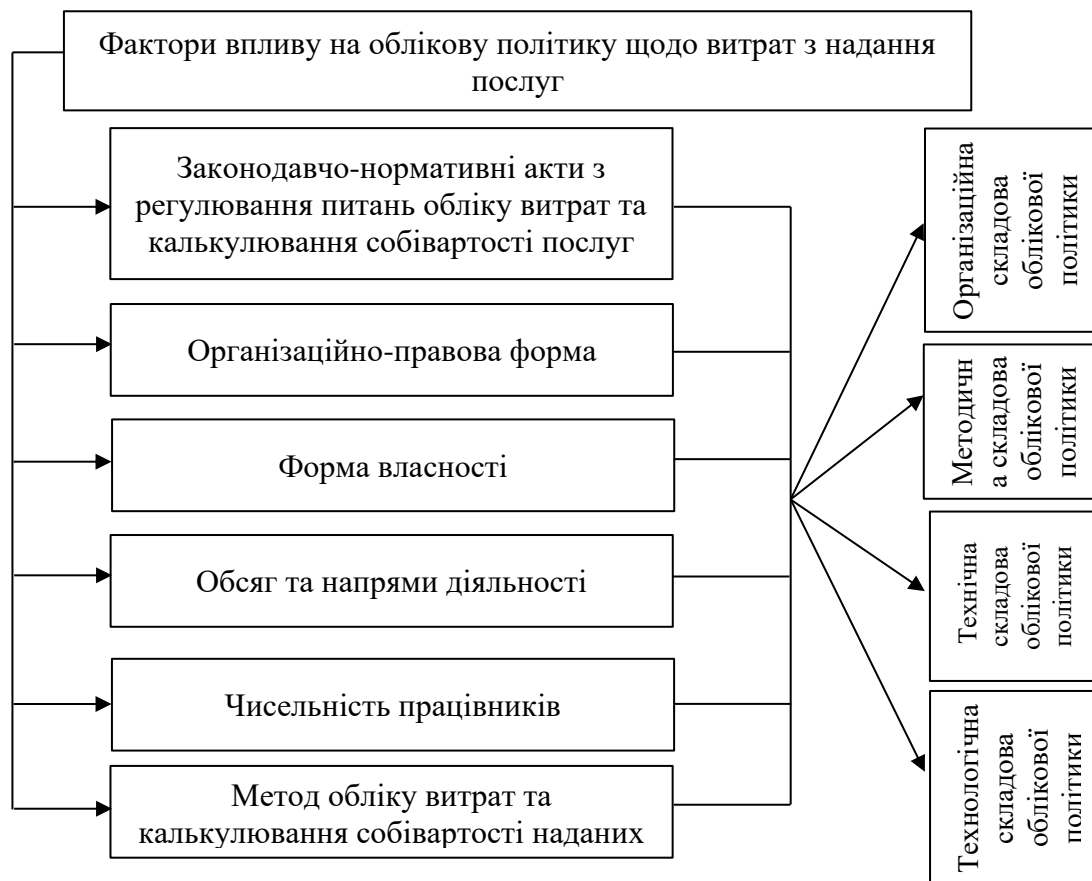


Рис. 2.3. Фактори впливу на процес формування облікової політики підприємства сфери послуг

Джерело: розробка автора

У розпорядчому документі про облікову політику щодо витрат визначається метод калькулювання виробничої собівартості наданих послуг. Важливо зазначити, що в нормативних документах не міститься рекомендацій щодо конкретного переліку методів обліку витрат та калькулювання собівартості бухгалтерських послуг [46].

Але практика надання спеціальних послуг свідчить про традиційне використання позамовного обліку витрат та калькулювання собівартості послуг, який є зручним та простим для використання, зокрема при відсутності незавершеного виробництва [38]. Позамовний метод обліку витрат передбачає

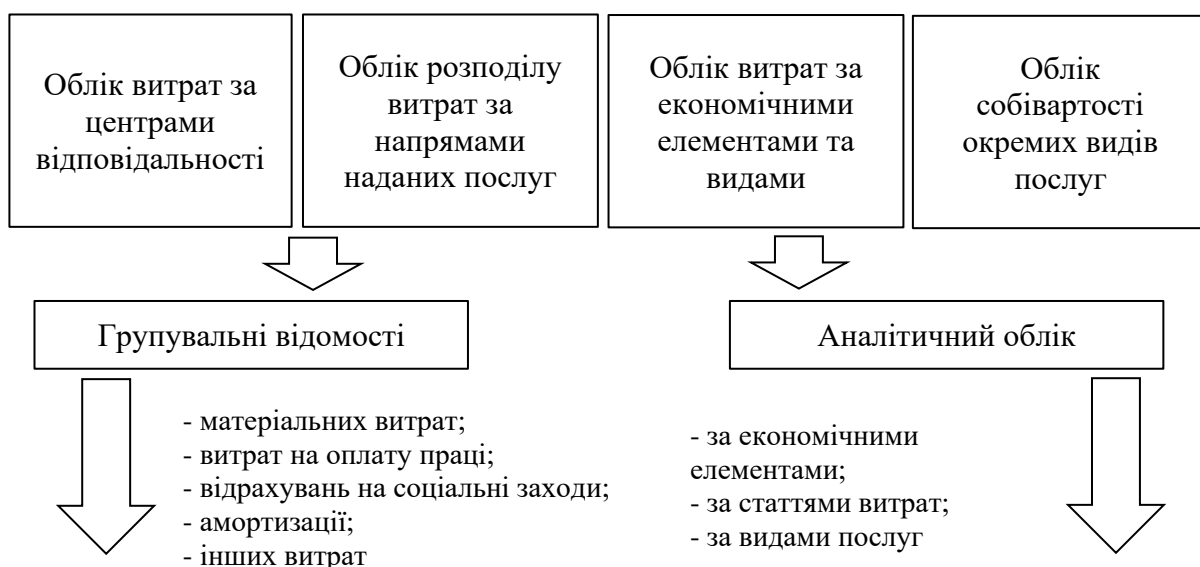
облік витрат за кожним об'єктом (замовленням) у розрізі калькуляційних статей витрат. Об'єктом обліку й калькулювання при застосуванні цього методу являються окремі замовлення на надання бухгалтерських послуг, які різняться обсягом, вартістю та замовниками.

Процес організації обліку витрат з надання послуг містить певні послідовні етапи обробки, передачі та інформації про використані матеріали, трудові ресурси, амортизацію використаних необоротних активів та інших витрати ресурсів, деталізації інформації на рахунках аналітичного обліку, первинних та інших документах (рис. 2.4).

З метою обліку витрат та калькулювання собівартості наданих послуг витрати групують за економічними елементами, центрами відповідальності, що дозволяє сформувати собівартість певних бухгалтерських послуг за достовірними даними про понесені витрати.

Інформація, що міститься у первинних документах, за допомогою інформаційних систем автоматично переноситься до облікових реєстрів. До таких зведених документів відносяться:

- відомості обліку матеріальних витрат за замовленнями;
- відомості розподілу за окремими замовленнями: прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат.



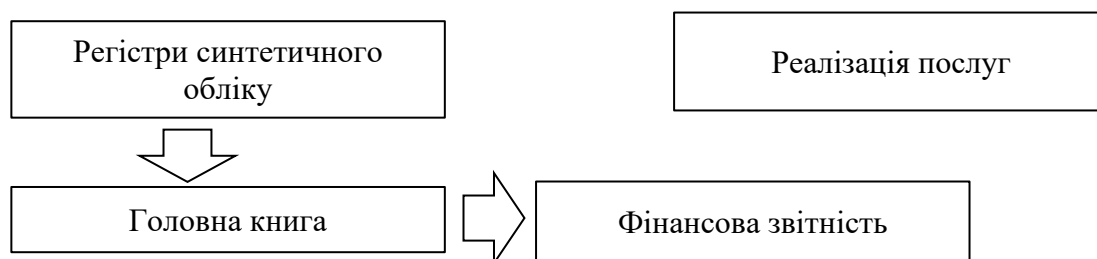


Рис. 2.4. Процес організації обліку витрат з надання послуг

Джерело: [2]

Для обліку витрат підприємство може самостійно розробляти форми первинних документів. Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними вимогами до первинних документів є наявність обов'язкових реквізитів:

- найменування суб'єкта господарювання;
- назва документа;
- дата складання документа;
- зміст операції, здійснення якої підтверджено документом;
- одиниця виміру господарської операції;
- інформація про відповідальних осіб за здійснення операції та її документальне оформлення (посада, прізвище);
- підпис відповідальної особи.

2.2. Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат з надання бухгалтерських послуг підприємства

Процес відображення інформації про зміни розміру та структури витрат, пов'язаних з наданням послуг, базується на використанні рахунків синтетичного та аналітичного обліку. Перший рівень деталізації передбачає використання субрахунків витрат, які згруповано за економічними елементами та видами діяльності, та регламентовано Планом рахунків [35]. Облік витрат за видами

діяльності ведеться з застосуванням рахунків 9 класу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Фрагмент Плану рахунків щодо витрат за видами діяльності

Рахунок	Назва	Субрахунок	Назва
23	Виробництво		За видами виробництв
90	Собівартість реалізації	903	Собівартість реалізації робіт і послуг
91	Загальновиробничі витрат	За видами витрат	
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		

Джерело: розробка автора

Основним витратним або калькуляційним рахунком являється рахунок 23 «Виробництво». На цьому рахунку ведеться облік витрат, які здійснено на підтримання в робочому стані об'єкту, на ремонт незначних неполадок об'єкту основних засобів. За дебетом цього рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати, з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості виконаних робіт та послуг у дебет рахунку 903.

Усі витрати, які не можна віднести до конкретного об'єкту обліку включають у склад загальновиробничих витрат. Для обліку таких витрат передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», який вважається результативним, витратним та збірно-розподільчий, тому що усі накопичені витрати розподіляють відповідно обраної бази та відносять до собівартості послуг, а нерозподілену частину списують на собівартість реалізації. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума списаних витрат, за кредитом щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Характеристику рахунків 9 класу, які безпосередньо не впливають на формування собівартості послуг але відносять до основної операційної діяльності, подано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Характеристика рахунків витрат

Рахунок	Характеристика
92	Результативний, витратний, на ньому ведеться облік витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів адміністративного призначення: За дебетом рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати»
93	результативний, витратний, на ньому ведеться облік витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Джерело: розробка автора

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» є рахунком, призначеним для обліку інших витрат операційної діяльності. За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік витрат з надання бухгалтерських послуг ведеться за елементами та статтями витрат по кожному замовленню. Перелік і склад статей розробляється підприємством самостійно з урахування усіх елементів витрат.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» елементом витрат являється сукупність економічно однорідних витрат. Елемент витрат показує, які саме витрати здійснені в тому чи іншому напрямку витрат. Тобто елемент витрат показує, що саме витрачено в тій чи іншій статті.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці працівників, в т.ч. задіяних в ремонті основних засобів.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування ЄСВ, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. До складу елемента «Матеріали» включається вартість

витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) та при здійсненні ремонтів і модернізацій:

- сировини і основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- палива;
- тари і тарних матеріалів;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів, що списується на витрати при передачі в експлуатацію, строк корисного використання яких не більше одного року;
- допоміжних матеріалів.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовувалися при проведенні ремонтних робіт, модернізації. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вище перерахованих елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Організація аналітичного обліку витрат ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» здійснюється з використанням рахунків другого та третього порядків, які сформовано у робочій план рахунків та представлено у Додатках до Наказу про облікову політику. Для обліку витрат за економічними елементами у робочому плані рахунків передбачено деталізацію кожного елемента витрат (табл. 2.4). Таке групування дозволяє відобразити витрати за економічними елементами у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Таблиця 2.4

Фрагмент робочого плану рахунків щодо витрат за економічними елементами

Елемент витрат	Код субрахунку	Назва субрахунку
Матеріальні витрати	80	
	801	Витрати сировини і матеріалів
	802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
	803	Витрати палива і енергій
	804	Витрати тари і тарних матеріалів
	805	Витрати будівельних матеріалів
	806	Витрати запасних частин
	807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
	809	Інші матеріальні витрати
Витрати на оплату праці	81	
	811	Виплати за окладами і тарифами
	812	Премії і заохочення
	813	Компенсаційні виплати
	814	Оплата відпусток
	815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
	816	Інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	82	
	821	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
	824	Відрахування на індивідуальне страхування
Амортизація	83	
	831	Амортизація основних засобів
	832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
	833	Амортизація нематеріальних активів
Інші операційні витрати	84	
Інші витрати	85	
	851	Інші витрати за елементами, податок на прибуток
	853	Загальногосподарські витрати надзвичайні
	8531	Загальногосподарські витрати надзвичайні
	854	Загальногосподарські витрати надзвичайні
	855	Загальногосподарські витрати надзвичайні

Джерело: розробка автора

Подана інформація свідчить, що деталізація витрат за економічними елементами здійснена з урахуванням об'єктів, які відображаються у бухгалтерському обліку, та являється достатньою для формування інформації про елементи витрат в облікових регістрах і аналізу структури витрат. Такий підхід як правило дозволяє оцінити динаміку та структуру елементів витрат для прийняття управлінських рішень щодо їх оптимізації.

Порівняння субрахунків 8 класу з Планом рахунків та змістом робочого плану рахунків підтверджує співпадіння рівня деталізації інформації про економічно однорідні елементи витрат.

Щодо субрахунків рахунків, на яких відображається накопичення витрат діяльності, то вони відповідають запропонованим Інструкцією № 291 рахункам обліку витрат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Фрагмент робочого плану рахунків щодо витрат діяльності

Елемент витрат	Код субрахунку	Назва субрахунку
1	2	3
Собівартість реалізації	90	
	901	Собівартість реалізації готової продукції
	902	Собівартість реалізації товарів
	903	Собівартість реалізації робіт і послуг
	904	Страхові виплати
Загальновиробничі витрати	91	
Адміністративні витрати	92	
Витрати на збут	93	
Інші витрати операційної діяльності	94	
	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за первісною вартістю
	941	Витрати на дослідження та розробки
	942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
	943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
	944	Сумнівні та безнадійні борги
	945	Витрати від операційної курсової різниці
	946	Витрати від знецінених запасів
	947	Нестачі та втрати від псування цінностей
	948	Визнані штрафи, пені, неустойки
	949	Інші витрати операційної діяльності

Закінчення табл. 2.5

1	2	3
Фінансові витрати	95	
	951	Відсотки за кредит
	952	Інші фінансові витрати
Втрати від участі у капіталі	96	
	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
	962	Втрати від спільної діяльності
	963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
Інші витрати	97	
	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
	972	Втрати від зменшення корисності активів
	974	Втрати від не операційних курсових різниць
	975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій

	976	Списання необоротних активів
	977	Інші витрати діяльності
Податок на прибуток	98	
	981	Податок на прибуток від усіх видів діяльності

Джерело: розробка автора

Типові бухгалтерські записи щодо обліку операцій з надання бухгалтерських послуг як основної діяльності товариства подано у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Типові бухгалтерські проведення з надання бухгалтерських послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано від замовника передоплату за частину бухгалтерських послуг	311	381
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Надано бухгалтерські послуги	361	641
4	Відображено ПДВ		
	- податкові зобов'язання з ПДВ у частині залишку неоплаченої заборгованості	703	641
	- у частині раніше визнаних податкових зобов'язань	703	643
5	Отримано від замовника оплату за отримані послуги (остаточний розрахунок) за вирахуванням раніше здійсненої передоплати	311	361
6	Здійснено взаємозалік заборгованості в частині передоплати	681	361
7	Погашено замовником залишок заборгованості	311	361

Джерело: розробка автора

Формування собівартості наданих послуг впливає на визначення бази оподаткування ПДВ. Відповідно до ст. 188 ПКУ база оподаткування операцій з надання послуг не може бути нижче звичайних цін [31]. Надання консалтингових послуг відноситься до самостійно виготовлених послуг, для яких звичайною ціною являється ціна послуг, яка визначена сторонами у договорі. Якщо не доведено зворотне, така ціна відповідає рівню ринкових цін. Таким чином, при наданні бухгалтерських послуг звичайною ціною для визначення бази оподаткування ПДВ являється визначена у договорі цивільно-правового характеру вартість таких послуг, що відповідає ринковій ціні.

Якщо собівартість наданих послуг перевищує дохід від їх реалізації, то це

не являється прямою підставою для донарахування податкових зобов'язань на суму перевищення собівартості послуг над доходом від їх реалізації. Визначення собівартості являється обов'язковою процедурою при наданні будь-яких послуг, що характерно навіть для суб'єктів господарювання, основна діяльність яких не відноситься до сфери послуг.

2.3. Методика відображення інформації про витрати з надання послуг у фінансовій звітності

Основною вимогою нормативних документів щодо відповідності відображення витрат та доходів різних видів діяльності є те, що витрати мають відображатися у тому ж періоді, що і доходи, для отримання яких було понесено такі витрати. У п. 7 НП(С)БО 16 надаються рекомендації щодо визнання витрат певного періоду одночасно та порядку їх віднесення до певного періоду.

Аналіз економічної характеристики малого підприємництва визначає дві обставини: воно об'єктивно існує та розвивається як певний сектор економіки та особливий суб'єкт підприємницької діяльності. Характеристика економічного суб'єкта за обсягом його діяльності та чисельністю працівників передбачає співіснування підприємств різних розмірів, у точу числі й малих, які утворюють відповідну групу. Основними економічними рисами такого суб'єкта господарювання є:

1. відокремленість, тобто здійснення господарської діяльності на власний ризик;
2. спеціалізація на будь-якому виді діяльності;
3. реалізація товарів, виконання робіт або надання послуг безпосередньо покупцю або замовнику.

На практиці ототожнюють поняття «мале підприємництво» та «малий бізнес», що характеризує обсяг діяльності. Основною особливістю організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на малих підприємствах є можливість вибору спрощеної форми обліку та подання

скорочених форм звітності. Згідно до положень чинних нормативних актів суб'єкти малого підприємництва можуть подавати скорочені форми фінансової звітності за умов відповідності наступним критеріям:

1. Підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, у поточному році застосовують НП(С)БО 25, тобто звітують за скороченою формою. Якщо такі суб'єкти господарювання, а також новостворені підприємства за результатами попередньої діяльності за I квартал або I півріччя поточного року не відповідають зазначеним критеріям, то фінансова звітність цими підприємствами подається за повною формою.

2. Підприємства, які за результатами діяльності за 9 місяців поточного року не відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, можуть подавати фінансову звітність за 9 місяців та звітний рік за НП(С)БО25.

Складається фінансова звітність шляхом підрахунків, угрупованням і спеціальною обробкою даних поточного обліку та являється завершальною стадією облікового процесу. Підставою для складання фінансової звітності є обороти і сальдо рахунків синтетичного обліку на підставі яких складається оборотно-сальдова відомість, показники якої узагальнені в Головній книзі.

Також у складі витрат звітного періоду відображають такі, які можливо пов'язати з певними доходами. Одночасно доходи та витрати звітного періоду мають відноситися до певного напрямку діяльності: операційної, фінансової або інвестиційної.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства, які понесено у зв'язку зі здійсненням різних видів діяльності Планом рахунків запроновано рахунки класів 8 та 9, де витрати згруповані за різними підходами. Рахунки 8 класу використовуються для групування витрат за економічними елементами, рахунки 9 класу – для обліку витрат діяльності. Особливістю ведення обліку витрат малими підприємствами є використання одного з підходів до відображення витрат на рахунках синтетичного обліку: використання тільки 8 класу, або 8 та 9 класів рахунків включає наступні етапи:

- відображення витрат на рахунках класу 8;

- відображення витрат за видами діяльності та місцями виникнення шляхом їх списання у кредита рахунків 8- го класу у дебет відповідних рахунків 9 класу або рахунку 23;

- узальнення інформації про загальновиробничі витрати та їх списання відповідно до обраної методики розподілу;

- визначення фактичної собіварстої продукції (робіт, послуг);

- визначення суми витрат звітного періоду та їх списання.

Загальні положення щодо відображення витрат з надання бухгалтерських послуг товариством з використанням рахунків 8 та 9 класів містяться у Наказі про облікову політику – основного документу, що регулює облікову політику на рівні суб'єкта господарювання.

Усі витрати ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ», що пов'язані з наданням бухгалтерських послуг накопичуються по мірі виконання заовлення, та відноситься до витрат операційної діяльності товариства.

Порядок формування показників фінансової звітності малих підприємств, мікропідприємств та інших суб'єктів, які ведуть спрощений облік витрат та доходів, регламентує НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [47].

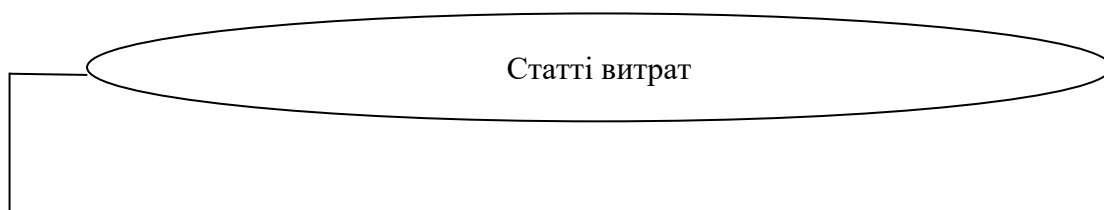
Відповідно до розділу 2 «Фінансова звітність малого підприємства» НП(С)БО 25 щодо показників звіту про фінансові результати містяться наступні складові:

1. Інформація про доходи, витрати та прибутки (збитки) від фінансово-господарської діяльності за звітний період.

2. Показники про податок на прибуток, збитки та витрати, що наводяться у дужках.

3. Зміст статей звіту.

Статті витрат звіту про фінансові результати уточнено у п.5 розділу «Фінансова звітність малого підприємства» НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (рис. 2.5).



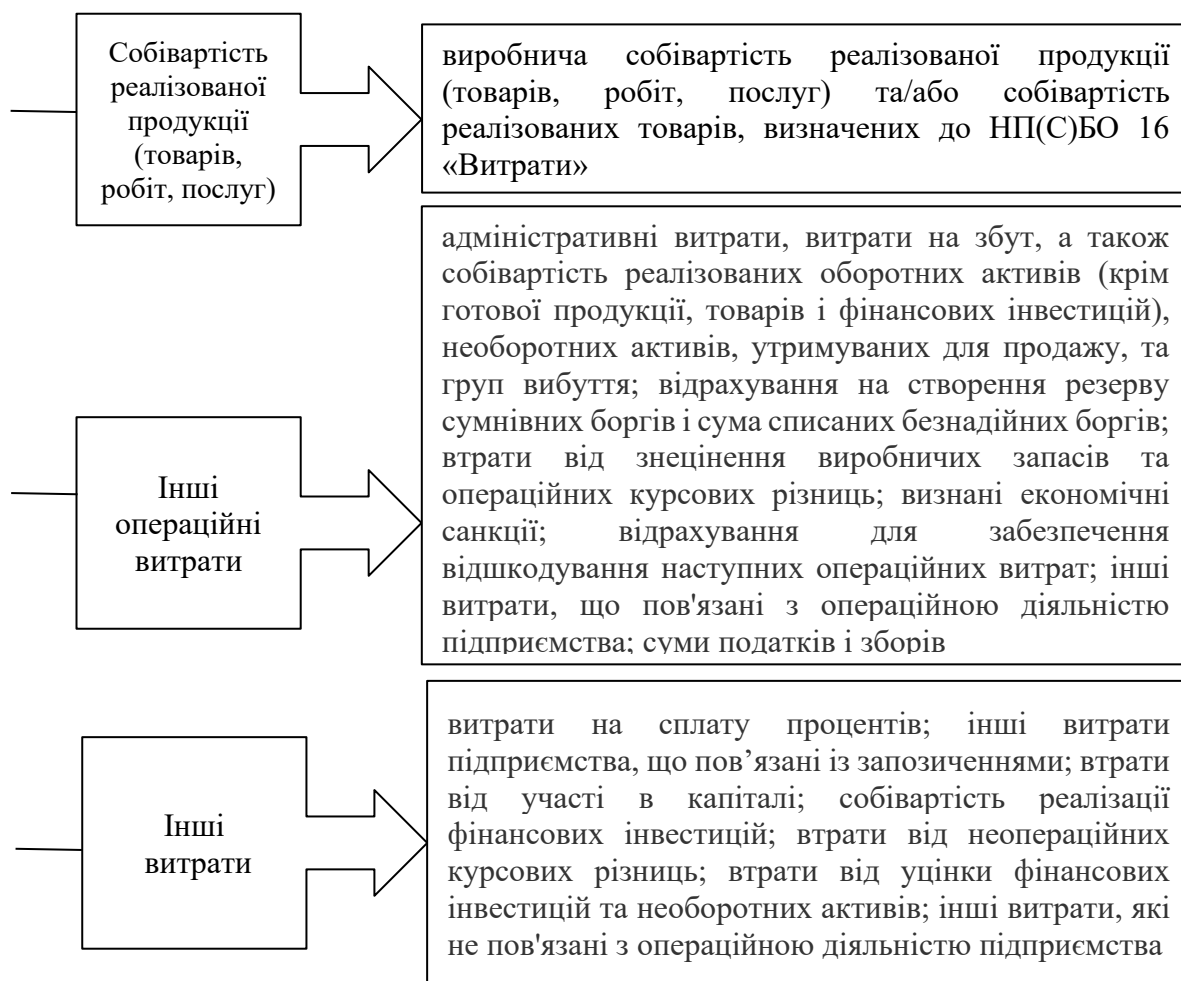


Рис. 2.5. Статті Звіту про фінансові результати та їх зміст

Джерело: розробка автора

Звіт про фінансові результати за формою № 2-м, який передбачено для малих підприємств, містить статті витрат, зміст та код рядку яких представлено на рис. 2.6.

Звіт про фінансові результати (форма 2-м)	
Стаття	Код рядка
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050
Інші операційні витрати	2180
Інші витрати	2270
Разом витрати (2050+2180+2270)	2285

Рис. 2.6. Статті та відповідні коди рядків форми № 2-м

Джерело: розробка автора

Таким чином, у фінансовій звітності за спрощеною формою відображається узагальнена інформація про склад витрат, зокрема про операційні витрат, інші операційні витрат та інші витрати.

Висновки до розділу 2

На підставі проведеного дослідження організації та методики документування операцій з надання бухгалтерських послуг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ», формування інформації про надані послуги у системі синтетичних та аналітичних рахунків та у фінансові звітності сформульовано наступні висновки:

1. Організація бухгалтерського обліку витрат на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» здійснюється відповідно до положень обраної облікової політики, що зафіксовано у Наказі про облікову політику, де визначено відповідальних за правильність документального відображення господарських операцій, зберігання первинних документів, облікових регістрів та звітності, здійснення розподілу функціональних обов'язків.

2. Зважаючи на обсяги діяльності та чисельність працівників товариство відноситься до суб'єктів малого підприємництва. Аналіз положень облікової політики свідчить про використання товариством для відображення інформації про витрати основної діяльності рахунків 8-го та 9-го класу, що забезпечує контроль та аналіз витрат за різними напрямками та сприяє аналітичності облікової інформації.

3. Представлена у робочому плані рахунків деталізація інформації щодо витрат суб'єкта господарювання не в повній мірі дозволяє забезпечити систему

управління достовірною інформацією про витрати, що понесені товариством при виконання певних замовлень.

4. Досліджено положення НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» щодо відображення витрат у Звіті про фінансові результати за формою № 2-м, що складають малі підприємства, до яких відноситься ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ». Проаналізовано положення Наказу про облікову політику товариства з метою оцінки застосування елементів облікової політики відносно порядку складання та представлення фінансової звітності. Відмічено, що на підприємстві не встановлено заходів внутрішнього контролю, які забезпечують співставлення інформації про витрати у процесі документування операцій з понесення витрат та їх списання.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА НАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

3.1. Методика аналізу витрат з надання бухгалтерських послуг товариством

Економічний аналіз базується на системі економічної інформації, яка лежить в основі процесу прийняття оптимальних управлінських рішень. Система економічної інформації полягає у постійно діючій системі взаємозв'язків працівників, інформаційних засобів, методичних прийомів, які використовуються для збору, класифікації, оцінці та передачі точної та релевантної інформації системі управління.

Створення раціонального потоку інформації має опиратися на певні принципи:

1. Визначення інформаційних потреб та способів найбільш ефективного їх задоволення.
2. Об'єктивне відображення усіх процесів та операцій господарюючого суб'єкта.
3. Єдність інформації, що отримано з різних джерел (бухгалтерського, статистичного, оперативного обліку, управлінського), а також даних системи планування, запобігання дублювання інформації.
4. Оперативність інформації.
5. Обробка первинної інформації за допомогою сучасних інформаційних систем та технологій, формування необхідних показників на її основі.
6. Обмеження обсягу первинної інформації та суттєвої.
7. Розробка програм використання та аналізу первинної інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Методика аналізу витрат з надання бухгалтерських послуг включає декілька етапів оцінки, зокрема структури та динаміки витрат з надання бухгалтерських послуг та впливу змін витрат на фінансовий результат від операційної діяльності.

У зв'язку з тим, що ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» складає фінансову за НПСБО 25, то аналіз витрат підприємства проведено за даними фінансових звітів малого підприємства за 2017-2020 роки. У розділі звіту відображено наступні статті витрат: собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг; інші операційні витрати; інші витрати. Проведений аналіз динаміки витрат товариства свідчить про зростання собівартості наданих бухгалтерських послуг за останні роки (табл. 3.1).

Зокрема у 2019 році собівартість реалізації бухгалтерських послуг зросла на 7162,4 тис. грн. з 14347,4 тис. грн. до 21509,8 тис. грн. На кінець 2020 року також відмічається зростання собівартості реалізованих послуг на 2106,7 тис. грн., що пов'язано зі зростанням обсягу наданих послуг та зростанням рівня оплати праці працівникам, які здійснювали бухгалтерські послуги.

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки витрат товариства за 2018-2020 роки, тис. грн.

Показник	Роки			Абсолютні відхилення	
	2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2020
Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг	14347,4	21509,8	23616,5	+7162,4	+2106,7
Інші операційні витрати	5557,9	8926,6	5420,8	+3368,7	-3505,8
Інші витрати	-	14,4	512,1	+14,4	+497,7
Разом	19905,3	30450,8	29549,4	+10545,5	-901,4

Джерело: розробка автора

Інші операційні витрати зросли у 2019 році порівняно з 2018 роком на 3368,7 тис. грн., тобто з 5557,9 тис. грн. до 8926,6 тис. грн. Але у 2020 році цей показник знизився з 8926,6 тис. грн. до 5420,8 тис. грн., тобто на 3505,8 тис. грн. Що можна вважати позитивним фактом діяльності товариства. Стаття «інші витрати» у 2018 році не мала значення.

У 2019 році інші витрати склали 14,4 тис. грн. та досягли 512,1 тис. грн. у 2020 році. Загальний обсяг витрат збільшився у 2019 році на 10545,5 тис. грн. та наприкінці 2020 року спостерігається зниження усіх витрат товариства на 901,4 тис. грн., характеризуючи економію витрат.

У табл. 3.2 приведено розрахунки структури витрат ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» останні три звітні роки.

Таблиця 3.2

Аналіз структури витрат товариства за 2018-2020 роки

Показник	Роки						Відносні відхилення, %	
	2018		2019		2020		2019 до 2018	2020 до 2020
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг	14347,4	72,08	21509,8	70,64	23616,5	79,92	2,56	9,28

Інші операційні витрати	5557,9	27,92	8926,6	29,31	5420,8	18,35	160,61	60,73
Інші витрати	-	-	14,4	0,05	512,1	1,73	-	3556,25
Разом	19905,3	100	30450,8	100	29549,4	100	152,98	97,04

Джерело: розробка автора

Проведений аналіз структури витрат підприємства свідчить, що собівартість реалізації послуг займає 72,08 % у загальній сумі витрат підприємства у 2018 році. У 2019 році показник зростає на 149,92 % та складає 70,64 % від загальних витрат товариства. Зростання собівартості реалізованих послуг можна відмітити також за 2020 рік, значення яких у структурі загальних витрат досягло майже 80% при збільшенні вартісного критерію на 109,79%.

Інші операційні витрати, питома вага яких у загальній сумі операційних витрат складає 27,92 % у 2018 р., 29,31% та 18,35% відповідно у 2019р. 2020 р., значно знизилася у 2020 р. по відношенню до 2019 р. Зростання питомої ваги інших операційних витрат у структурі загальних витрат товариства у 2019 році майже на 2% відбулося з одночасним зниженням собівартості реалізації за цей період у такому ж самому розмірі. Але у 2020 році інші операційні витрати знизилася на 40% та досягли 18% у структурі загальних витрат суб'єкта господарювання. Інші витрати, що було понесено з 2019 року у структурі загальних витрат займають незначне місце. Їх розмір з початку 2020 року збільшився з 14.4 тис. грн. до 512,1 тис. грн. та склали менше 2 % на кінець 2020 року. Ілюстративно структуру витрат ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» представлено діаграмою на рис. 3.1.

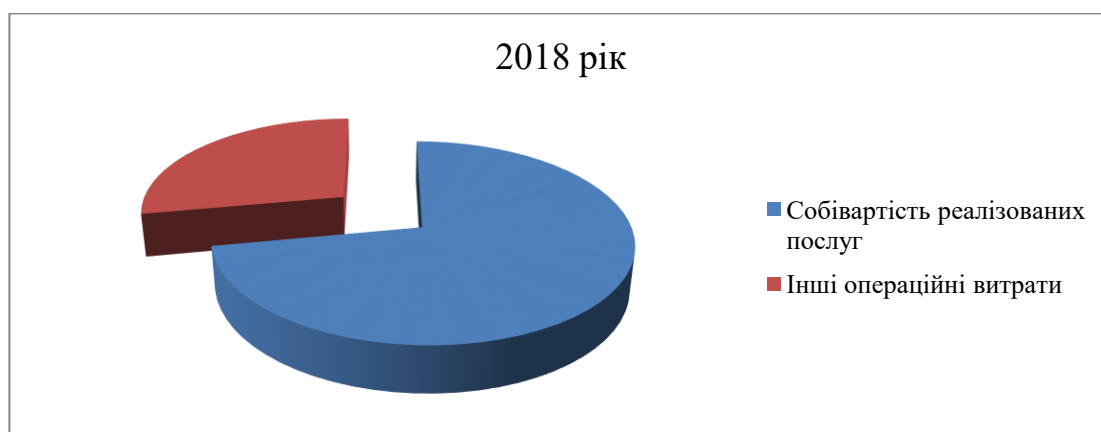


Рис. 3.1. Витрати товариства за 2018 рік

Джерело: розробка автора

Наданий ілюстративний матеріал свідчить про те, що загальні витрати підприємства сформовано за рахунок витрат, пов'язаних з наданням бухгалтерських послуг, та які формують їх собівартість.

На рис. 3.2 подано структуру витрат за 2019 рік. Очевидним являється зберігання складу та співвідношення витрат у розглянутому періоді.

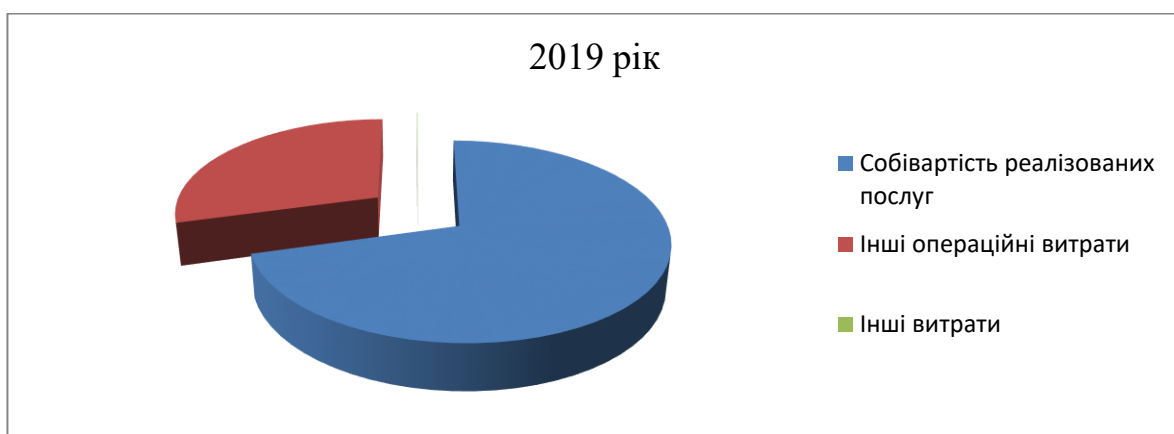


Рис. 3.2. Витрати товариства за 2019 р.

Джерело: розробка автора

Аналогічно представлено структуру витрат на кінець 2020 року (рис. 3.3). За розглянутий період товариством здійснено інші витрати, що може слугувати підтвердженням розширення діяльності.

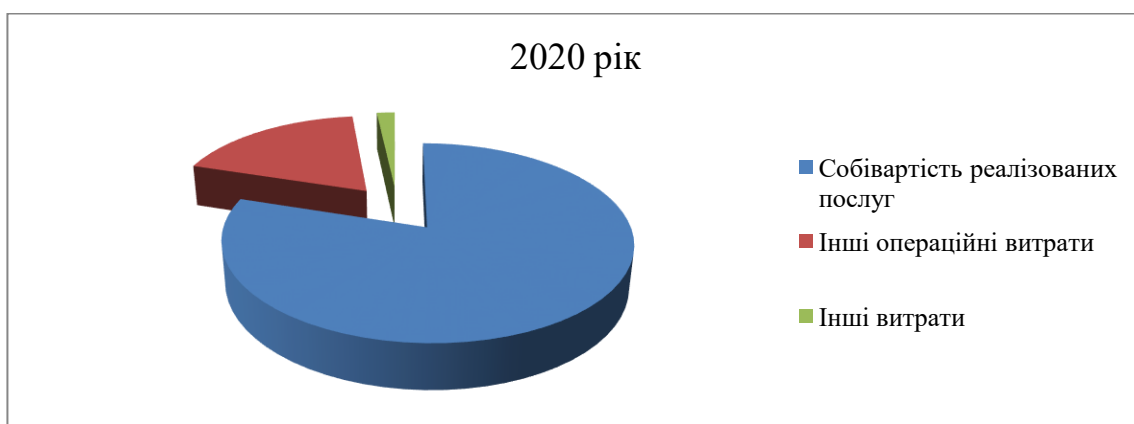


Рис. 3.3. Витрати товариства за 2020 р.

Джерело: розробка автора

Аналіз структури витрат за економічними елементами проведено за даними, що відображені в облікових регістрах підприємства на підставі сальдо рахунків класу 8. У зв'язку з тим, що у складі елементів витрат найбільшу питому вагу займають витрати на оплату праці, що характерно для надання бухгалтерських послуг, при виконанні яких використовується праця висококваліфікованих спеціалістів.

Аналіз динаміки та структури витрат ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» проведено за даними облікової системи, тобто залишками за рахунками 8-го класу (табл. 3.3).

Проведений аналіз зміни економічних елементів витрат товариства за останні три роки свідчить про те, що матеріальні витрати підприємства з надання консалтингових послуг на кінець 2019 р. зменшилися на 7000 грн., що склало 10% від значення попереднього періоду. Але у 2020 р. розмір витрачання матеріальних ресурсів збільшилося на 3400 грн., тобто на 5% по відношенню до попереднього 2019 р. Зважаючи на незначний розмір вказаних витрат ці зміни є несуттєвими і не вплинули на формування фінансово результату.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки витрат за економічними елементами ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» за 2018-2020 роки

Показник	На кінець			Абсолютні відхилення	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2019 від 2018	2020 від 2020
Матеріальні витрати	71,5	64,5	67,9	-7	+3,4
Витрати на оплату праці	15557,9	23929,1	22504,8	+8372,2	-1424,3
Відрахування на соціальні заходи	3422,7	5264,4	4951,1	+1841,7	-313,3
Амортизація	797,8	978,6	1513,5	+180,8	+534,9
Інші витрати	55,4	214,2	512,1	+158,8	+297,9
Разом	19905,3	30450,8	29549,4	+10545,5	-901,4

Джерело: розробка автора

Щодо наступного елементу витрат, який є значним у сукупності усіх витрат, то величина витрат на оплату праці у 2019 році з 15557,9 тис. грн. збільшилися до 23929,1 тис. грн., тобто на 8372,2 тис. грн. У 2020 р. витрати на

оплату праці на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» знизилися на 1424,3 тис. грн. та склали 22504,8 тис. грн. Такі коливання можуть свідчити про економію фонду заробітної плати або зниженням обсягу замовлених послуг та залученням спеціалістів для виконання замовлень. Динаміка витрат на соціальні відрахування повністю відповідають змінам витрат на оплату праці, що обумовлено використанням ставки ЄСВ.

Амортизація основних засобів товариства як стаття витрат протягом періоду 2018-2020 рр. мала позитивну динаміку. У 2019 р. порівняно з 2018 р. розмір таких відрахувань збільшився на +180,8 тис. грн. та у 2020 р. цей економічний елемент витрат збільшився на 534,9 тис. грн., що підтверджує придбання та введення в експлуатацію нових основних засобів.

Інші витрати підприємства, що займається наданням бухгалтерських послуг, значно зросли протягом 2019 р. відносно 2018 р. У 2019 р. абсолютні відхилення у динаміці інших витрати склали 158,8 тис. грн.

На підставі даних аналітичного обліку економічних елементів витрат здійснено аналіз структури витрат товариства за період з 2018-2020 роки (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз структури витрат за економічними елементами ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» за 2018-2020 рр.

Показник	На кінець						Відносні відхилення, %	
	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2019 до 2018	2020 до 2020
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Матеріальні витрати	71,5	0,3	64,5	0,2	67,9	0,2	90,2	105,3
Витрати на оплату праці	15557,9	78,1	23929,1	78,6	22504,8	76,2	153,8	94,0
Відрахування на соціальні заходи	3422,7	17,2	5264,4	17,3	4951,1	16,8	153,8	94,0
Амортизація	797,8	4,0	978,6	3,2	1513,5	5,1	122,7	154,7
Інші витрати	55,4	0,4	214,2	0,7	512,1	1,7	386,6	239,1

Разом	19905,3	100	30450,8	100	29549,4	100	152,98	97,04
-------	---------	-----	---------	-----	---------	-----	--------	-------

Джерело: розробка автора

Аналіз структури усіх елементів витрат, що здійснено суб'єктом господарювання за останні три роки, свідчить про непропорційну структуру витрат та привалювання витрат на оплату праці, що характерно для підприємств сфери послуг. Найбільшу питому вагу у складі загальних витрат у розмірі 78,1 % за 2018 рік складають та 87,6 у 2019 рік. Питома вага витрат на оплату праці незначно знизилася на 0,25 у 2020 році за умов зниження таких витрат у порівнянні з попереднім роком на 0,6 %. Пропорційно змінилися відрахування на соціальне страхування за аналізований період.

Інші елементи витрат, до яких входять матеріальні витрати, амортизація та ті, що не увійшли у розглянуті групи, мають незначну питому вагу (від 0,2 та 5%) та їх зміни не впливають на загальний розмір витрат підприємства та фінансовий результат загалом.

Таким чином, проведений аналіз динаміки та структури витрат підприємства, що згруповано за економічними елементами, свідчить що структура витрат зберігалася протягом 2018-2020 років. Структура витрат товариство відповідає їх основній діяльності, тобто наданню бухгалтерських послуг, здійснення яких потребує залучення кваліфікованих спеціалістів з обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

Аналіз показників динаміки та структури витрат допомагає виявити тенденції зміни важливої складової фінансових результатів. Для оцінки впливу зміни витрат з надання бухгалтерських послуг на фінансовий результат операційної діяльності проведемо факторний аналіз прибутку. Це обумовлено тим, що незважаючи на важливість абсолютної суми прибутку, він не може характеризувати рівень ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Тому для об'єктивної оцінки рівня ефективності діяльності ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» прибуток від операційної діяльності доцільно зіставити із затратами, які було здійснено для його отримання.

Співвідношення прибутку з витратами можна оцінити за допомогою показників рентабельності, які більш повно, ніж загальний фінансовий результат відображають ефективність господарської діяльності товариства.

Рентабельність – це відносний показник прибутковості, який дозволяє оцінити ефективність витрат ресурсів підприємства загалом або окремих видів продукції (робіт, послуг) [48].

Завданнями аналізу показників рентабельності є:

- оцінка рівня виконання запланованих значень показників рентабельності;
- вивчення динаміки показників;
- визначення факторних показників, які вплинули на динаміку рівня рентабельності;
- визначення резервів зростання рентабельності [49].

Відповідно до застосованої методики виділяють наступні групи зазначених відносних показників ефективності: витратні, ресурсні та доходні. Саме витратні показники рентабельності надають можливість оцінити дохідність витрат, які понесло підприємство з метою отримання прибутку [50].

Ці показники обчислюють за наступною формулою:

$$P_v = \frac{\Pi}{B} * 100, \quad (3.1)$$

де P_v – витратний показник рентабельності;

Π – прибуток;

B – витрати.

Проведемо аналітичне дослідження витратного показника рентабельності, використавши дані звіту про фінансові результати. Вихідні дані для аналізу витратного показника рентабельності наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Вихідні дані для факторного аналізу витратного показника рентабельності

	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -)
--	---------	---------	-------------------

Показники			абсолютне, тис. грн.	відносне, %
1. Чистий прибуток, грн. (ЧП)	336,9	376,6	+39,7	+111,78
2. Витрати, грн. (В)	30450,8	29549,4	-901,6	+97,04
3. Витратний показник рентабельності, % (Р _в)	1,11	1,27	+0,16	+114,41

Джерело: розробка автора

Результати розрахунку впливу факторів на величину витратного показника рентабельності представлено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Розрахунок впливу факторів на величину витратного показника рентабельності

№ розрахунку	Фактори		Значення Р _в , %	Результат впливу факторів, %
	ЧП	В		
1	336,9	30450,8	1,11	-
2	376,6	30450,8	1,24	+0,13
3	376,6	29549,4	1,27	+0,03
Баланс відхилень				+0,16

Джерело: розробка автора

Проведені розрахунки свідчать про те, що результативний показник (витратний показник рентабельності) у 2020 р. збільшився на 0,16%. Зміни у рівні результативного показника відбулися внаслідок дії двох факторів: чистого прибутку та витрат. Так, збільшення величини чистого прибутку у 2020 р. на 39700 грн. або 111,78% призвело до росту результативного показника на 0,13%. Одночасно за рахунок зниження витрат на 901600 грн. рівень витратного показника рентабельності збільшився на 0,03%.

3.2. Методика внутрішнього контролю витрат підприємства

Процес здійснення внутрішнього контролю витрат базується на застосуванні загальноприйнятих прийомів та способів, які дозволяють своєчасно виявити порушення в обліку витрат (рис. 3.5). Зокрема прийоми документальної

перевірки включають оцінку господарських операцій, які призводять до понесення витрат для встановлення їх сутності та законності, а також аналіз планових та звітних документів з метою доцільності витрат ресурсів. Фактичні прийоми внутрішнього контролю витрат полягають у огляді, обстеженні, отриманні пояснень щодо витрачання ресурсів або виникненні відхилень.

Щодо контрольного приймання, то такий спосіб як правило застосовується до виробництва продукції, але виконання робіт або надання послуг теж потребує контролю якості та обсягу виконання бухгалтерських послуг працівниками ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ». Такі заходи дозволяють оцінити внесок кожного виконавця у наданні бухгалтерських послуг за кожним замовленням, які можуть відрізнятися складністю завдань та специфічними особливостями замовника, що потребує певної кваліфікації виконавців.



Рис. 3.5. Прийоми та способи внутрішнього контролю

Джерело: [51]

Характер наданих бухгалтерських послуг товариства представлено у табл. 3.6.

Наведені види бухгалтерських послуг пропонуються замовникам за трьома видами пакетів, які характеризуються обсягом, часом виконання та вартістю. Тому від ефективності системи внутрішнього контролю залежить собівартість наданих бухгалтерських послуг та фінансовий результат від основної діяльності, яка характеризується наданням таких специфічних та вкрай важливих послуг.

При організації та здійсненні внутрішнього контролю на вибір способу внутрішнього контролю впливає обсяг об'єктів перевірки, час, який виділено на перевірку, кваліфікація виконавців.

Таблиця 3.6

Перелік бухгалтерських послуг товариства

Замовники	Перелік бухгалтерських послуг
фізичні особи - підприємці	Ведення книги обліку доходів
	Розрахунок і формування платіжного доручення на сплату єдиного податку
	Розрахунок і формування платіжного доручення на сплату єдиного соціального внеску
	Складання та подання податкової звітності платника єдиного податку
	Складання та подання до контролюючих органів звітності
	Ведення обліку заробітної плати
	Розрахунок лікарняних, відпусток, формування базових кадрових документів
Для юридичних осіб	Контроль первинної документації
	Відображення господарських операцій в бухгалтерській програмі
	Ведення обліку заробітної плати формування базових кадрових документів
	Складання та подання звітності

Джерело: розробка автора

Методика здійснення внутрішнього контролю за витратами містить організацію певних етапів такої перевірки. Незважаючи на різну організаційну

структуру суб'єкта господарювання він включає наступні етапи: організаційний, підготовчий, методичний, завершальний [52].

За умов організації бюджетування або бюджетного контролю процес внутрішнього контролю витрат починається з планування бюджету витрат. Головною умовою організації бюджетування є встановлення центру відповідальності за витратами. Але персональну відповідальність за позапланове витрачання ресурсів несуть менеджери усіх рівнів.

Процес прийняття управлінських рішень щодо витрат з надання бухгалтерських послуг є ефективним в умовах відповідного інформаційного забезпечення. Така інформаційна база має характеризуватися аналітичністю, бути достатньою для відповідного аналізу, відповідати критеріям достовірності та своєчасності, підлягати коригуванню за потребою, відповідати встановленому рівню формування та обробки облікових даних.

Інформаційне забезпечення системи внутрішнього контролю за витратами з надання бухгалтерських послуг має відповідати наступним вимогам:

- організаційна структура суб'єкта господарювання має бути забезпечена адекватною та відповідною інформаційною системою управління та прийняття управлінських рішень;
- оцінювання витрат і встановлення їх нормативних величин та параметрів визначення повинні бути доцільними;
- організація визначення нормативних та планових значень має сприяти формуванню контрольованих величин;
- розробка ефективних заходів, спрямовані на коригування здійснення процесу витрат задля управління відхиленнями від програми дій, що обрана керівництвом підприємства;
- комплексність використання інформації має дотримуватись на всіх стадіях впровадження стратегії управління витратами підприємства.

В сучасних умовах метою внутрішнього контролю стає безперервний та системний моніторинг діяльності усіх структурних підрозділів підприємства задля визначення резервів підвищення ефективності, недоліків та проблемних напрямів та прийняття оптимальних управлінських рішень. Методика

внутрішнього контролю повинна базуватись на використанні єдиного підходу в процесі дослідження предмета контролю щодо вирішення конкретних завдань контролю [53]. За часом проведення розрізняють попередній, поточний та перспективний контроль, що характерно й для внутрішнього контролю. Особливістю проведення попереднього контролю витрат є його здійснення на вході системи управління підприємством, тобто на стадії реалізації наступних функціональних підсистем управління: організація, планування та регулювання витрат. Об'єктами такого контролю стають усі елементи витрат в системі інформаційних потоків.

У свою чергу поточний контроль здійснюється безпосередньо в процесі виконання замовлень на бухгалтерські послуги, контрольні дії при цьому спрямовані на центри відповідальності, а також осіб, які несуть відповідальність за якість наданих послуг. Об'єктами поточного контролю стають самі процеси господарської діяльності.

3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи товариства за результатами аналізу та внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

Внутрішній контроль відіграє важливу роль як інструмент забезпечення ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку. Зокрема, його переваги перед іншими формами контролю полягають у попередженні порушень та відхилень у формуванні собівартості послуг, своєчасному внесення коректив у встановлені бюджети або калькуляції; надання рекомендацій щодо підвищення ефективності окремих елементів облікової системи.

Ефективна система організації внутрішнього контролю здатна вирішувати проблеми забезпечення управління витратами. Внутрішній контроль як підсистема управління забезпечує зворотній зв'язок між об'єктом та органом управління [54].

Система внутрішнього контролю включає комплекс дій, правил та заходів, що впроваджено на певному підприємстві відповідного сектору економіки та виду діяльності з метою забезпечення досягнення суб'єктом господарювання поставлених цілей: ефективності використання ресурсів; відповідності чинним законодавчо-нормативним документам, положенням облікової політики; достовірності інформації; захисту майна [55].

В умовах ринкової економіки контроль залишається одним із найважливіших елементів сучасного менеджменту, оскільки він дає надає системі управління необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та фактичне виконання прийнятих рішень. В цілому система внутрішнього контролю повинна бути досить надійною і відповідати ряду вимог, відображених на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Вимоги до системи внутрішнього контролю

Джерело: розробка автора

Забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку щодо витрачання ресурсів – основне завдання внутрішнього контролю витрат з надання послуг. Воно реалізується в декількох аспектах: у відносинах між учасниками процесу формування первинних даних про господарські операції, які забезпечують достовірність інформації та її збереження, та її збереження при

обробці, узагальненні і передачі відповідними службами підприємства. Система контролю повинна бути досить надійною для підтвердження наступних фактів:

1. Відображені в обліку господарські операції дійсно відбулися. Це означає, що система контролю не дозволяє відображати в обліку фіктивні або несуттєві господарські операції.

2. На здійснення господарських операції отримано дозвіл відповідальної особи.

3. Здійснені господарські операції дійсно відображені в бухгалтерському обліку (працівники бухгалтерії не допускають пропуску в облікових записах фактів господарського життя).

4. Господарські операції та об'єкти правильно оцінені, тобто система внутрішнього контролю включає процедури, що дозволяють уникнути помилок на різних етапах облікового процесу.

5. Інформація в регістрах синтетичного та аналітичного обліку адекватно класифікована відповідно ступеня деталізації інформації, що дозволяє фінансову звітність вважати складеною об'єктивно.

6. Господарські операції та процеси віднесено до того періоду, коли вони були здійснені. Відображення господарських операцій в момент їх здійснення забезпечує від неправильного запису або запису неправильної суми.

7. Записи про господарські операції належним чином відображені в облікових регістрах, підсумки у регістрах аналітичного обліку правильно узагальнені. Незалежно від способу обробки інформації про господарські операції слід застосовувати відповідні контрольні процедури для забезпечення правильності такого узагальнення.

Під здійсненні процедур внутрішнього контролю оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

1) дотримання вимог чинних законодавчо-нормативних актів, внутрішніх стандартів органів суб'єкта господарювання;

2) достовірності даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності;

- 3) збереження активів;
- 4) досягнення визначених поточних та стратегічних цілей і завдань щодо досягнення показників економічності та результативності.

Система внутрішнього контролю реалізується через певні елементи або етапи, послідовність виконання яких забезпечує виконання основних завдань внутрішнього контролю (рис. 3.7). Певна методика організації внутрішнього контролю за напрямками витрачання ресурсів і калькулюванням собівартості послуг посилює контрольні функції обліку витрат та виконання певних дій забезпечує ефективність системи внутрішнього контролю витрат, які несе товариство при виконанні замовлень [56].



Рис. 3.7. Елементи системи внутрішнього контролю витрат з надання послуг

Джерело: [56]

В першу чергу необхідно забезпечити розподіл функціональних обов'язків, які доцільно закріпити у додатках до Наказу про облікову політику. Таке розмежування обов'язків, закріплених при організації центру відповідальності за витрати з надання послуг, убезпечує від надання перекручених або помилкових даних, визначає відповідальних за достовірність інформації про витрати суб'єкта господарювання.

Саме наявність переліку відповідальних осіб за здійснення та оформлення господарських операцій доцільно врахувати за умов визначення документообігу на підприємстві. Такий перелік первинних документів, визначення відповідальних за достовірність їх змісту та відповідність усіх реквізитів, порядок складання та рух документів варто відобразити у графіку документообігу. Процедура перевірки хронологічного відображення інформації про витрати та своєчасну передачу і обробку документів при наявності закріпленого Наказом про облікову політику графіку документообігу дозволяє визначити своєчасність документального відображення нарахування та списання витрат, пов'язаних з наданням бухгалтерських послуг [55].

Важливим етапом перевірки завершального етапу облікового процесу є оцінка достовірності та співставлення даних, що відображаються у фінансовій звітності. Таку перевірку доцільно проводити в наступній послідовності:

- 1) аналіз правильності заповнення адресної частини з використанням формальної перевірки;
- 2) визначення видів діяльності суб'єкта господарювання для правильної ідентифікації витрат підприємства за основною та іншими видами діяльності;
- 3) оцінка правильності заповнення звітності за формою: наявність усіх передбачених показників, їх достовірність;
- 4) логічний аналіз показників звітності або аналітична перевірка з метою визначення статей звітності з високим інформаційним ризиком, які мають бути перевірені більш ретельно;
- 5) зіставлення і перевірка взаємопов'язаних показників, відображених у різних формах звітності;
- 6) перевірка показників Звіту про фінансові результати.

Процес організації контрольних заходів передбачає використання традиційних методів та процедур, зокрема фактичного контролю, сутність якого полягає у звірці правильності заповнення форма документів, звертаючи особливу увагу на реквізити документа. Більшість елементів системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання взаємопов'язані між собою, у свою чергу система внутрішнього контролю повинна мати систематичний характер, що забезпечує раціональне використання ресурсів та збереження майна. Щодо витрат підприємства найбільш дієвим являється оперативний контроль витрат з боку керівників відповідних підрозділів або центрів витрат.

Методику здійснення внутрішнього контролю витрат з надання послуг подано на рис. 3.8. Такий порядок внутрішнього контролю включає процедури спостереження та моніторингу витрат на виконання певного замовлення.



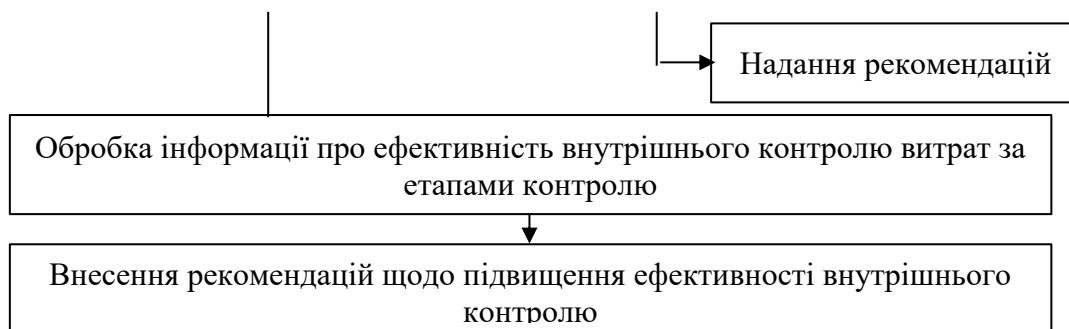


Рис. 3.8. Блок-схема внутрішнього контролю витрат з надання бухгалтерських послуг

Джерело: [57]

Внутрішній контроль витрат, понесених при наданні бухгалтерських послуг має базуватися на даних фінансового та управлінського обліку та економічного аналізу з використанням кошторисної, планової та іншої інформації про структуру та розмір витрат, доцільність їх понесення. Процес внутрішнього контролю для цілей оперативного та стратегічного управління витратами.

Суб'єктами внутрішнього контролю товариства з урахуванням організаційної структури підприємства являється головний бухгалтер та працівники бухгалтерської служби. Затвердження в обліковій політиці положень щодо організації системи внутрішнього контролю та його основних елементів забезпечить нормативне врегулювання та визначення конкретних контрольних заходів. Деякі елементи облікової політики забезпечують відносяться до ефективних інструментів внутрішнього контролю. Зокрема, до таких засобів відносять розроблений графік документообігу, наявність посадових інструкцій, контрольні регістри, перелік контрольних-аналітичних заходів, що дозволяють своєчасно та усунути виявити недоліки у системі обліку витрат.

Здійснення оцінки положень облікової політики щодо відображення інформації про понесені витрати товариства дозволяє визначити ті слабкі місця або застосовані методи та способи, які не забезпечують повне та достовірне інформаційне забезпечення процесу управління витратами. Доцільно здійснювати аналіз положень облікової політики за допомогою певного

документу, де відображено необхідні показники та результат їх співставлення.

З метою здійснення перевірки стану дотримання положень облікової політики щодо витрат запропоновано використання відомість оцінки положень облікової політики (табл. 3.7).

Запропонована відомість контролю витрат з надання послуг дозволяє порівняти інформацію про елементи витрат, відповідних витрат за видами діяльності, що відображається на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, відповідних облікових регістрах та Головній книзі.

Таблиця 3.7

**Відомість оцінки формування та дотримання облікової політики
щодо витрат товариства**

№ з/п	Елемент облікової політики	Пункт Наказу про облікову політику	Сфера застосування	Наявність перекручень (помилки)
1	Актуальність Наказу про облікову політику			
2	Відповідність положень облікової політики чинним законодавчо-нормативним актам			
3	Склад витрат			
4	Наявність робочого плану рахунків			
5	Методи обліку витрат та калькулювання собівартості наданих послуг			

Джерело: розробка автора

Виявлені розбіжності можуть свідчити про не достовірність даних, що формуються у системі бухгалтерського обліку витрат (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Відомість перевірки інформації про понесені витрати з надання
послуг, грн.**

Елементи витрат	За даними				Відхилення
	аналітичних рахунків 8-	аналітичних рахунків 9-	облікових регістрів	Головної книги	

	го класу	го класу			
1	2	3	4	5	6
Матеріальні	10327	10327	10327	10327	-
Витрати на оплату праці	128105	128105	128105	128105	-
Соціальні відрахування	28183,1	28183,1	28183,1	28183,1	-
Амортизація	13270	13270	13270	13270	-
Інші	36820	36820	36820	36820	-

Джерело: розробка автора

Циклічний характер контролю проявляється в тому, що він охоплює планування витрат, збір даних про фактично понесені витрати, виявлення та аналіз відхилень і коригуючі дії щодо внесення поправок у планування витрат [58].

Запропоновані внутрішні документи для проведення контрольних заходів та оформлення результатів контролю дозволяють скоротити час на проведення контролю, виявляти відхилення та визначати повноту виконання рекомендацій.

Висновки до розділу 3

На підставі проведеного дослідження методики аналізу та внутрішнього контролю витрат на надання бухгалтерських послуг сформульовано наступні висновки:

1. Проведено аналіз динаміки витрат товариства, відмічено зростання собівартості реалізованих послуг за останні роки: у 2019 році собівартість реалізації бухгалтерських послуг зросла на 7162,4 тис. грн., на кінець 2020 року відмічено їх зростання на 2106,7 тис. грн. Інші операційні витрати також зростали протягом 2018-2019 років: на 3368,7 тис. грн. за 2019 рік, але у 2020 році цей показник знизився з на 3505,8 тис. грн.

У 2019 році підприємство понесло інші витрати, які склали 14,4 тис. грн. та досягли 512,1 тис. грн. на кінець 2020 році. Загальний обсяг витрат знизився

на 901,4 тис. грн. на кінець 2020 року, що можна розглядати як економію витрат.

2. За даними фінансової звітності проаналізовано структуру витрат товариства. Аналітичні розрахунки свідчать, що у 2018 році собівартість реалізації послуг займає 72,08 % у загальній сумі витрат та у 2019 році зазначений показник складає 70,64 % від загальних витрат товариства. Зростання собівартості реалізованих послуг можна відмітити також за 2020 рік, значення яких у структурі загальних витрат досягло майже 80%. 3. Зростання питомої ваги інших операційних витрат у структурі загальних витрат товариства у 2019 році майже на 2% відбулося з одночасним зниженням собівартості реалізації за цей період у такому ж самому розмірі. Але у 2020 році інші операційні витрати знизилися на 40% та досягли 18% у структурі загальних витрат суб'єкта господарювання.

4. Аналіз структури усіх елементів витрат суб'єкта господарювання за 2018-2020 роки свідчить про непропорційну структуру витрат та привалювання витрат на оплату праці, які складають найбільшу питому вагу у складі загальних витрат у розмірі 78,1 % за 2018р., склали 87,6 % у 2019 р. Питома вага витрат на оплату праці незначно знизилася на 0,25 % у 2020 році за умов зниження таких витрат у порівнянні з попереднім роком на 0,6 %. Проведений аналіз динаміки та структури витрат підприємства свідчить що структура витрат зберігалася протягом 2018-2020 років. Структура витрат товариство відповідає їх основній діяльності, тобто наданню бухгалтерських послуг, здійснення яких потребує залучення кваліфікованих спеціалістів з обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

5. Проведений факторний аналіз витратного показника рентабельності свідчить про те, що на зміни у рівні зазначеного показника вплинуло збільшення чистого прибутку та зниження витрат.

Так, збільшення величини чистого прибутку у 2020 р. на 39700 грн. або 111,78% призвело до росту результативного показника на 0,13%. Одночасно за рахунок зниження витрат на 901600 грн. рівень витратного показника рентабельності збільшився на 0,03%.

6. Внутрішній контроль витрат, понесених при наданні бухгалтерських

послуг має базуватися на даних фінансового та управлінського обліку та економічного аналізу з використанням кошторисної, планової та іншої інформації про структуру та розмір витрат, доцільність їх понесення.

Процес внутрішнього контролю для цілей оперативного та стратегічного управління витратами базується на методичному підході включає процедури спостереження та моніторингу витрат на виконання певного замовлення.

7. Запропонована внутрішні документи контролю витрат з надання послуг дозволяє порівняти інформацію про елементи витрат, відповідних витрат за видами діяльності, що відображається на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, відповідних облікових регістрах та Головній книзі. Виявлені розбіжності можуть свідчити про не достовірність даних, що формуються у системі бухгалтерського обліку витрат.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення вирішено науково-практичне завдання визначення організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю з надання бухгалтерських послуг.

Проведені дослідження дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Проведений аналіз трактувань поняття «витрати» свідчить про наявність різних підходів, що зумовлено важливістю витрат як об'єкту економічної теорії, бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу. Визначення витрат за НП(С)БО 16 дозволяє ідентифікувати витрати та визнати їх у період понесення та віднести до певних доходів. Важливе значення для достовірної оцінки та ефективного управління витратами має їх класифікація. Розглянуті напрями групування витрат мають різне цільове призначення, зокрема фінансово-економічний підхід дозволяє враховувати певні витрати для проведення аналізу, оцінки собівартості, планування витрат у короткостроковому та довгостроковому періоду.

3. Система законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат розглянута відповідно до рівнів регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Четвертий рівень регулювання базується на застосуванні відповідної облікової політики щодо витрат з надання бухгалтерських послуг. Визначено фактори, що впливають на порядок формування облікової політики щодо витрат підприємства, основною діяльністю якого є надання бухгалтерських послуг.

4. Визначено основні елементи облікової політики щодо витрат з надання бухгалтерських послуг, які доцільно сформулювати у Наказі про облікову політику, зокрема: порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат; використання для обліку витрат рахунків 8-го класу або 9-го класу або одночасно 8-го та 9-го класу; перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, вибір бази їх розподілу; склад статей калькулювання собівартості послуг. Досліджено особливості функціонування сфери послуг, які впливають на організацію обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат, понесених при наданні послуг. Визначено основну мету організації обліку витрат з надання послуг як своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з наданням послуг, а також контроль за використанням ресурсів. Виділено основні завдання організації внутрішнього контролю та аналізу витрат, виконання яких забезпечує систему управління витратами інформацією для досягнення стратегічних цілей та прийняття ефективних управлінських рішень. Ефективна організація обліку витрат передбачає постійний внутрішній контроль та спостереження за фактичним обсягом їх понесення та узагальнення інформації про їх склад. У свою сучасні інструменти економічного аналізу дозволяють встановити ступінь доцільності понесення витрат, оцінити вплив окремих факторів на рівень витрат.

5. Організація бухгалтерського обліку витрат на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ» здійснюється відповідно до положень обраної облікової політики, що зафіксовано у Наказі про облікову політику, де визначено відповідальних за правильність документального відображення господарських операцій, зберігання первинних документів, облікових регістрів та звітності, здійснення розподілу функціональних обов'язків.

6. Зважаючи на обсяги діяльності та чисельність працівників товариство відноситься до суб'єктів малого підприємництва. Аналіз положень облікової політики свідчить про використання товариством для відображення інформації про витрати основної діяльності рахунків 8-го та 9-го класу, що забезпечує контроль та аналіз витрат за різними напрямками та сприяє аналітичності облікової інформації. Представлена у робочому плані рахунків деталізація

інформації щодо витрат суб'єкта господарювання не в повній мірі дозволяє забезпечити систему управління достовірною інформацією про витрати, що понесені товариством при виконання певних замовлень.

7. Досліджено положення НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» щодо відображення витрат у Звіті про фінансові результати за формою № 2-м, що складають малі підприємства, до яких відноситься ТОВ «БЕЙКЕР ПІЛЛІ УКРАЇНА БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ». Проаналізовано положення Наказу про облікову політику товариства з метою оцінки застосування елементів облікової політики відносно порядку складання та представлення фінансової звітності. Відмічено, що на підприємстві не встановлено заходів внутрішнього контролю, які забезпечують співставлення інформації про витрати у процесі документування операцій з понесення витрат та їх списання.

8. Проведено аналіз динаміки витрат товариства, відмічено зростання собівартості реалізованих послуг за останні роки: у 2019 році собівартість реалізації бухгалтерських послуг зросла на 7162,4 тис. грн., на кінець 2020 року відмічено їх зростання на 2106,7 тис. грн. Інші операційні витрати також зростали протягом 2018-2019 років: на 3368,7 тис. грн. за 2019 рік, але у 2020 році цей показник знизився з на 3505,8 тис. грн. У 2019 році підприємство понесло інші витрати, які склали 14,4 тис. грн. та досягли 512,1 тис. грн. на кінець 2020 році. Загальний обсяг витрат знизився на 901,4 тис. грн. на кінець 2020 року, що можна розглядати як економію витрат.

9. За даними фінансової звітності проаналізовано структуру витрат товариства. Аналітичні розрахунки свідчать, що у 2018 році собівартість реалізації послуг займає 72,08 % у загальній сумі витрат та у 2019 році зазначений показник складає 70,64 % від загальних витрат товариства. Зростання собівартості реалізованих послуг можна відмітити також за 2020 рік, значення яких у структурі загальних витрат досягло майже 80%. Зростання питомої ваги інших операційних витрат у структурі загальних витрат товариства у 2019 році майже на 2% відбулося з одночасним зниженням собівартості реалізації за цей період у такому ж самому розмірі. Але у 2020 році інші операційні витрати знизилися на 40% та досягли 18% у структурі загальних витрат суб'єкта

господарювання.

10. Аналіз структури усіх елементів витрат суб'єкта господарювання за 2018-2020 роки свідчить про непропорційну структуру витрат та привалювання витрат на оплату праці, які складають найбільшу питому вагу у складі загальних витрат у розмірі 78,1 % за 2018р., склали 87,6 % у 2019 р. Питома вага витрат на оплату праці незначно знизилася на 0,25 % у 2020 році за умов зниження таких витрат у порівнянні з попереднім роком на 0,6 %. Проведений аналіз динаміки та структури витрат підприємства, що згруповано за економічними елементами, свідчить що структура витрат зберігалася протягом 2018-2020 років. Структура витрат товариство відповідає їх основній діяльності, тобто наданню бухгалтерських послуг, здійснення яких потребує залучення кваліфікованих спеціалістів з обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

11. Проведений факторний аналіз витратного показника рентабельності свідчить про те, що на зміни у рівні зазначеного показника вплинуло збільшення чистого прибутку та зниження витрат. Так, збільшення величини чистого прибутку у 2020 р. на 39700 грн. або 111,78% призвело до росту результативного показника на 0,13%. Одночасно за рахунок зниження витрат на 901600 грн. рівень витратного показника рентабельності збільшився на 0,03%.

12. Внутрішній контроль витрат, понесених при наданні бухгалтерських послуг має базуватися на даних фінансового та управлінського обліку та економічного аналізу з використанням кошторисної, планової та іншої інформації про структуру та розмір витрат, доцільність їх понесення. Процес внутрішнього контролю для цілей оперативного та стратегічного управління витратами базується на методичному підході включає процедури спостереження та моніторингу витрат на виконання певного замовлення.

13. Запропонована внутрішні документи контролю витрат з надання послуг дозволяє порівняти інформацію про елементи витрат, відповідних витрат за видами діяльності, що відображається на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, відповідних облікових регістрах та Головній книзі. Виявлені розбіжності можуть свідчити про не достовірність даних, що формуються у системі бухгалтерського обліку витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 28.10.2021).
2. Кравченко О.В. Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Інфраструктура ринку, 2018. Вип. 25. С. 841-846. URL: <http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/25>. (дата звернення 28.10.2021).
3. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати». Галицький економічний вісник, 2012. №6(39). с.98-103
4. Загорський В.С., Вовчак О.Д, Благун І.Г., Чуй І.Р. Фінанси : навч. посіб. К.: Знання, 2006. 247 с.
5. Маниліч М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/01SPTA.pdf. (дата звернення 08.11.2021).
6. Безверхий К.В. Ще раз про тлумачення сутності понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість». Вісник ЖДТУ. № 2 (52). С. 222 – 228. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/68118> (дата звернення 04.11.2021).
7. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1. С. 11-18.
8. Огійчук М.Ф.. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. К.: Центр навчальної літератури, 2009. 1080 с.

9. Бойко Ж.С. Деякі аспекти організації бухгалтерського обліку на виробничих підприємствах. *Науковий вісник КНТЕУ*. Вип. I: Економічні науки. Чернівці. 2002. 238 с.

10. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154 – 160. URL: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/605/2/TNTUB_2010_v26_No1. (дата звернення 28.10.2021).

11. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи. Зб. матеріалів IV Міжнар. наук. – практ. конф. 26 – 27 листопада 2009 р. К.: МІБО КНЕУ, 2009. С. 129 – 131.

12. Скрипник М.І. Визначення сутності понять «витрати» та «затрати». *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(17). С. 308 – 312.

13. Столяр, Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування. «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». 2011 Випуск 8 (29). Ч. 4: URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/27.pdf. (дата звернення 08.11.2021).

14. Теорія бухгалтерського обліку: монографія [Текст] / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р.Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 735 с.

15. Грінченко, А.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати. *Економічний форум*, 2012. № 3: URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/ekfor/2012_3/1.pdf. (дата звернення 28.10.2021).

16. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії / В. Я. Фаріон // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. – 2013. – Вип. 1 (49). Економічні науки. – С. 44-47. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13844/1/1%D0%A1%D1%83%..> (дата звернення 28.10.2021).

17. Бойко Ж.С. Деякі аспекти організації бухгалтерського обліку на виробничих підприємствах. *Науковий вісник КНТЕУ*, 2002. Вип. I: Економічні науки. Чернівці. 238 с.

18. Кравченко М.В. Теоретичні аспекти обліку та контролю витрат на виробництво продукції у фермерському господарстві. Вісник Миколаївського національного університету, 2016. № 13. С. 576-580. URL: <http://global-national.in.ua/archive/13-2016/116.pdf>. (дата звернення 16.11.2021).

19. Малярець Л.М. Обліково-аналітичне забезпечення формування системи контролю витрат підприємства. URL: Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор», 2019. Вип. 6. С.197-201. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2019/56_2_2019/36.pdf. (дата звернення 30.10.2021).

20. Городянська Л. В. Відтворювані економічні ресурси: теорія та методологія обліку і аналізу. К.: КНЕУ, 2016. 290 с.

21. Офіційно про податки. Вісник: офіційне видання державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100008424-sobivartist-poslug>. (дата звернення 08.11.2021).

22. Фостолович В.А., Сімаков О.О. Місце управління витратами а сучасній системі управління підприємством. Економіка та держава, 2019. № 1. С. 37-45.

23. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016, вип.. 4. С. 99-103. URL: <http://bses.in.ua/journals/2016/4-2016/23.pdf>. (дата звернення 10.11.2021).

24. Пастернак Я.П. Особливості організації обліку витрат діяльності на підприємствах сфери послуг. Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського, 2016. Вип.. 4. С. 1017-1021. URL: <https://er.chdtu.edu.ua/bitstream/ChSTU/1420/2>. (дата звернення 30.10.2021).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>. (дата звернення 28.10.2021).

26. Афанас'єва І.І., Розмислов О.М. Сучасні тенденції трансформації управлінського обліку. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 48. К.:

ДУІТ, 2020. С. 77-86 URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/18/20>.
(дата звернення 04.11.2021).

27. Щодо відображення в бухгалтерському обліку витрат. Лист міністерства фінансів України № 31-11410-06-5/11705 від 22.04.2016 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1705201-16#Text>. (дата звернення 30.10.2021).

28. Афанас'єва І.І. Формування облікової політики підприємства: теорія і практика. *Вісник Одеського національного університету, Економіка*, 2021. №18 (Вип. 3(1). С. 14-16. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=A. (дата звернення 29.10.2021).

29. Господарський кодекс Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV із змінами та доповненнями. URL: zakon.rada.gov.ua/go/436-15. (дата звернення 11.11.2021).

30. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV із змінами і доповненнями. URL: zakon.rada.gov.ua/go/435-154. (дата звернення 09.11.2021).

31. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 28.10.2021).

32. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення 28.11.2021).

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>. (дата звернення 30.10.2021).

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Міністерством фінансів України 30.11.1999 № 29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення 28.10.2021).

36. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм звітності, наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mf13020?a..> (дата звернення 06.11.2021).

37. Лисенко А.М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальнопромислових витрат підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2015. Вип. 27. С. 234-245. URL: <http://economics.kntu.kr.ua/pdf/27/30.pdf>. (дата звернення 30.10.2021).

38. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014..с. 373.k<http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bits>. (дата звернення 11.11.2021).

39. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 №635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. (дата звернення 28.10.2021).

40. Головацька С.І., Хаймьонова Н.С. Організаціо-методична модель внутрішнього контролю витрат підприємства. *Економічні науки*, 2015. Випуск 12 (45). Ч. 1. С. 74-80. URL: http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe. (дата звернення 08.12.2021).

41. Закон України «Про захист прав споживачів. Закон України. <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>. (дата звернення 30.10.2021).

42. Осовська Г. В. Економічний словник, 2009. С. 358. URL: <http://library.pgasa.dp.ua/index.php/en/vystavky?id=125> (дата звернення 11.11.2021).

43. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html>. (дата звернення 28.10.2021).

44. Бутинець, Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2008. № 2 (44). С. 31-42.

45. Афанас'єва І. Інформаційна система управлінського обліку в умовах діджиталізації економіки. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 49. К.: ДУІТ, 2021. С. 32-41. DOI: 10.32703/2664-2964-2021-49-32-41. URL: <https://em.duit.edu.ua/index.php/home/article/view/3/3>. (дата звернення 28.10.2021).
46. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення URL: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2_14/22.pdf. (дата звернення 18.10.2021).
47. Національне положення (стандарт) 25 «Спрощена фінансова звітність, зі змінами, внесеними Наказом міністерства фінансів № 385 від 09.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>. (дата звернення 10.11.2021).
48. Башнянин Г.І. Фінансова стійкість суб'єктів господарювання та шляхи її покращення. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. С. 98-101.
49. Котляр М.В. Аналіз ліквідності як важливий етап оцінки фінансової стійкості підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2008. С. 120-124.
50. Організація та методика економічного аналізу: Навчальний посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки. Одеса, ОДЕУ, 2010. 351 с.
51. Бондар Т.Л. Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення. *Приморські економічні студії*, 2016. Вип. 4. С. 92-98. URL: <http://bses.in.ua/journals/2016/4-2016/22.pdf>. (дата звернення 09.11.2021).
52. Боднар О.В. Організаційні та методичні підходи до внутрішнього контролю витрат на виправлення бракованої продукції. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 3(21). С. 73–79.
53. Малярець Л.М. Обліково-аналітичне забезпечення формування системи контролю витрат підприємства. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2019. Вип. 6. С. 197-201. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2019/56_2_2019/36.pdf (дата звернення 09.11.2021).

54. Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2012. № 3-4 (4-5). С. 94-100. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/n4-5.html>. (дата звернення 08.11.2021).

55. Головацька С.І., Хаймьонова Н.С. Організаціо-методична модель внутрішнього контролю витрат підприємства. Економічні науки, 2015. Випуск 12 (45). Ч. 1. С. 74-80. URL: http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe. (дата звернення 26.10.2021).

56. Бутинець, Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2008. № 2 (44). С. 31-42.

57. Римар Г.А. Облік, контроль витрат у житловому будівництві : автореф. дис. ... канд екон. наук.: 08.00.09. 2014. Тернопіль, 23 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1550/1/aref.pdf> (дата звернення 26.10.2021).

58. Римар Г.А. Облік, контроль витрат у житловому будівництві : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. 2014. Тернопіль, 23 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1550/1/aref.pdf>. (дата звернення 23.10.2021).