

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Теоретико-методологічні та практичні основи облікового
відображення та аудит адміністративних витрат підприємства**

Виконала:

Гапич Анастасія Володимирівна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Олександр Володимирович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Мазіна Наталія Миколаївна
головний бухгалтер Сумського
національного аграрного університету

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет
Кафедра
Освітній ступінь
Спеціальність

Економіки і менеджменту
Обліку і оподаткування
Магістр
071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри
« 21 » вересня

Затверджую:
М.І. Гордієнко
2021 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Гапич Анастасії Володимирівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методологічні та практичні основи облікового відображення та аудит адміністративних витрат підприємства

2. База практичного дослідження:

ВКП ТОВ «Торгсервіс» м. Кролевець Конотопського району Сумської області

керівник роботи **Назаренко Олександр Володимирович, д.е.н., професор**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

04.05. 2022 р. № 498-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 12 грудня 2022 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку, оподаткування, формування показників звітності, монографії, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю адміністративних витрат підприємства.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

Дослідити теоретико-методологічні основи обліку і аудиту адміністративних витрат;
вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику підприємства;
розкрити особливості механізму обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства;
надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства;
сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання**« 21 » вересня 2021 р.****КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	вересень 2021 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	жовтень - грудень 2021 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	січень-липень 2022 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2022 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	листопад 2022 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	грудень 2022 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	01-05 грудня 2022 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	05-07 грудня 2022 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	12 грудня 2022 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	12-14 грудня 2022 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	15-16 грудня 2022 р.	

Здобувач вищої освіти за
другим (магістерським) рівнем _____

Гапич А.В.

Керівник роботи _____
Перевірку на автентичність проведено. _____
Кваліфікаційна робота допущена до захисту _____
Гарант освітньої програми _____

Назаренко О.В.

Баранік Н.М.

Назаренко І.М.

Декан факультету економіки і менеджменту _____

Лищенко М.О.

АНОТАЦІЯ

Гапич А.В. Теоретико-методологічні та практичні основи облікового відображення та аудит адміністративних витрат підприємства. – Рукопис

Кваліфікаційна робота на здобуття ОС «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», Сумський національний аграрний університет, Суми, 2022.

Кваліфікаційна робота присвячена обліку та аудиту операцій щодо адміністративних витрат та пошуку шляхів удосконалення на базі практичного дослідження ВКП ТОВ «Торгсервіс» м. Кролевець Конотопського району Сумської області.

Дослідження наукових інтересів вітчизняних науковців проблематики обліку адміністративних витрат продемонструвало чітку сегментацію їх напрямків. Вдосконалено стратегію формування та облікового супроводу адміністративних витрат підприємства, окремими складовими якої виступають: відмова від готівки, уникнення кредитних карток компанії, виключення звітів про витрати власних коштів працівників, імплементація індивідуальних передплачених карток, що стане передумовою запровадження платформи управління витратами. Класифіковано та узагальнено нормативно-правове забезпечення організації, ведення бухгалтерського обліку, здійснення аудиту адміністративних витрат для суб'єктів господарювання в Україні.

В межах досліджуваного періоду економічні показники роботи базового виробничо-комерційного підприємства носили варіативний характер. Досліджуване товариство у 2020 році отримало, за результатами діяльності, чистий прибуток у розмірі 462 тис. грн., а у 2019 та 2021 роках мало збиток у сумі 3001 тис. грн. та 555 тис. грн. відповідно. Рівень рентабельності ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 роки мав значення -1,61%, +0,24%, -0,27% відповідно.

Розглянута організаційно-методична концепція внутрішнього контролю витрат передбачає вдосконалення організаційних заходів та контрольних процедур щодо підконтрольних об'єктів зі сторони суб'єктів контролю за визначеним алгоритмом дій.

Нами рекомендовано представити концепцію формування облікової політики товариства у вигляді моделі. Запропоновано виокремити в обліковій політиці ВКП ТОВ «Торгсервіс» пункт 3.5.2 та назвати його «Перелік і склад змінних та постійних адміністративних (загальногосподарських) витрат».

Для обліку (в тому числі адміністративних витрат) обґрунтовано запровадження в досліджуваному товаристві одну із сучасних бухгалтерських програм українського виробництва. Прикладом такої програми може стати «BAS Бухгалтерія», розглянута можливість виокремлення у рахунку 92 «Адміністративні витрати» окремих аналітичних рахунків.

Для удосконалення аудиту адміністративних витрат підприємства, запропонована методика, яка на відміну від чинних включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора.

Ключові слова: адміністративні витрати, аудит, внутрішній контроль, облік, облікова політика, робочі документи аудитора.

SUMMARY

Hapych A. Theoretical, methodological and practical foundations of accounting display and audit of administrative expenses of the enterprise. - Manuscript

Qualifying work for the Master's degree in the specialty 071 "Accounting and taxation", Sumy National Agrarian University, Sumy, 2022.

The qualification work is dedicated to the accounting and audit of operations regarding administrative costs and finding ways to improve based on a practical study of the PCE "Torgservice" LLC, Krolevets, Konotopsky district, Sumy region.

The study of the scientific interests of domestic scientists in the issue of accounting for administrative costs demonstrated a clear segmentation of their directions. The strategy of formation and accounting support of the company's administrative expenses has been improved, the separate components of which are: refusal of cash, avoidance of company credit cards, exclusion of reports on the expenses of employees' own funds, introduction of individual prepaid cards, which will become a prerequisite for the introduction of an expense management platform. Regulatory and legal support of the organization, accounting, audit of administrative costs for business entities in Ukraine are classified and summarized.

Within the studied period, the economic performance of the basic industrial and commercial enterprise was variable in nature. In 2020, the company under investigation received, based on the results of its activities, a net profit in the amount of UAH 462 thousand, and in 2019 and 2021 it had a loss in the amount of UAH 3,001 thousand. and UAH 555,000. in accordance. The level of profitability of PCE "Torgservice" LLC for 2019-2021 was -1.61%, +0.24%, -0.27%, respectively.

The considered organizational and methodical concept of internal cost control provides for the improvement of organizational measures and control procedures in relation to controlled objects on the part of control subjects according to a defined algorithm of actions.

We recommend presenting the concept of forming the company's accounting policy in the form of a model. It is proposed to single out point 3.5.2 in the accounting policy of PCE "Torgservice" LLC and call it "List and composition of variable and permanent administrative (general) expenses".

For accounting (including administrative costs), the introduction of one of the modern accounting programs of Ukrainian production in the researched company is justified. An example of such a program can be "BAS Accounting", the possibility of separating individual analytical accounts in account 92 "Administrative expenses" is considered.

In order to improve the audit of the administrative costs of the enterprise, a method has been proposed, which, unlike the current ones, includes: a questionnaire, a general audit plan, an audit program, and the auditor's working documents.

Keywords: administrative expenses, audit, internal control, accounting, accounting policy, working documents of the auditor.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ	11
1.1 Економічна сутність та класифікація адміністративних витрат	11
1.2 Нормативно-правова база регулювання обліку і аудиту адміністративних витрат	14
1.3 Теоретико-методологічні основи обліку і аудиту адміністративних витрат з урахуванням міжнародного досвіду	18
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ У ВКП ТОВ «ТОРГСЕРВІС»	25
2.1 Загальна характеристика виробничо-господарської діяльності ВКП ТОВ «Торгсервіс»	25
2.2 Організація та оцінка стану обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»	36
2.3 Особливості функціонування внутрішнього контролю адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»	43
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ І УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА ВКП ТОВ «ТОРГСЕРВІС»	53
3.1 Вдосконалення окремих елементів облікової політики щодо обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»	53
3.2 Напрямки вдосконалення обліково забезпечення формування адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»	58
3.3 Організація і методика аудиту адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»	66
ВИСНОВКИ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	77
ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Актуальність теми. В ході здійснення виробничо-фінансової діяльності, кожен суб'єкт господарювання має витрати власної операційної діяльності, до складу яких, окремим компонентом входять адміністративні витрати. Вони мають безпосередній вплив на фінансовий результат, не включаючись до собівартості реалізованих продукції, товарів, робіт чи послуг, списуються за рахунок отриманого прибутку.

Питання класифікації, включення адміністративних витрат до повної собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), порядок відображення у формах звітності, вирізняються безперечною актуальністю та вимагають подальшого розгляду. Провівши дослідження, нами встановлено, що в дискусіях щодо актуальних питань облікового супроводження та аудиту адміністративних витрат приймають активну участь такі науковці, як: В.С. Адамовська [1], О.О. Височан [2], Г.В. Даценко [7], Т.Є Кучеренко [16], Т.О. Меліхова [11,12], О.В. Назаренко [15, 16,17,33,36], В.Я. Ольховський [2], Ю.В. Подмешальська [24, 25], Л.Б. Прокопович [30], Л.К. Феофанов [24,25], Н.М. Хорунжак [31], S. Drobyazko [33], P. Whatman [37] та інші. Автори розглядають дані питання з власної точки зору, акцентуючи увагу на необхідності вдосконалення обліку, класифікації статей витрат, окремих форм звітності та аудиту.

Кваліфікаційна робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Теоретичні, методологічні та практичні аспекти трансформації формування та аудиту обліково-звітної компоненти управління підприємств (установ, організацій) в транспарентних умовах інноваційної економіки» (номер державної реєстрації 0122U001378).

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-практичних аспектів організації обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі вирішено такі завдання:

- дослідити сегментацію за напрямками, економічну сутність, нормативно-правові засади обліку і аудиту адміністративних витрат;
- адаптувати стратегію формування та облікового супроводу адміністративних витрат для потреб окремого підприємства;
- розглянути теоретико-методологічні основи та практичні аспекти обліку адміністративних витрат підприємства;
- провести організаційно економічну характеристику діяльності досліджуваного виробничо-комерційного підприємства;
- розглянути організаційно-методичну концепцію внутрішнього контролю адміністративних витрат сучасного підприємства;
- розкрити порядок відображення в обліку адміністративних витрат базового товариства;
- розробити окремі елементи облікової політики, щодо облікового відображення адміністративних витрат окремого господарюючого суб'єкта;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення облікового відображення адміністративних витрат у досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві;
- вдосконалити процедуру проведення та ідентифікувати місію аудиту у вдосконаленні системи контролю адміністративних витрат.

Об'єктом дослідження обрано фінансово-господарську діяльність виробничо-комерційного підприємства товариства з обмеженою відповідальністю «Торгсервіс» м. Кролевець, Конотопського району, Сумської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних, методичних та практичних аспектів організації, облікового супроводження та аудиту адміністративних витрат підприємства за сучасних умов господарювання.

Методи і методика дослідження. При вирішенні поставлених перед дослідженням завдань, були застосовані такі загальнонаукові методи: системний підхід до об'єкта дослідження; абстрактно-логічний метод; елементи дедукції та

індукції; спостереження і групування даних; метод порівняння; графічний метод; узагальнення теоретичного і фактичного матеріалу; монографічний метод.

Теоретичною та методологічною основою дослідження стали законодавчі акти, нормативно-правові документи та галузеві методичні рекомендації з питань обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, офіційна інформація органів державної статистики, дані обліку та звітності базового підприємства, а також результати власних спостережень, досліджень і публікацій автора.

Наукова новизна отриманих результатів. Відповідно до поставленої мети і завдань дослідження в кваліфікаційній роботі містяться нові науково обґрунтовані рекомендації та пропозиції, які є особистим внеском автора. За результатами проведеного дослідження сформульовано ряд положень, які відзначаються науковою новизною:

— визначено чітку сегментацію, за окремими напрямками, наукових інтересів вітчизняних науковців проблематики обліку адміністративних витрат: теоретичні аспекти обліку адміністративних витрат, зокрема і в історичному ракурсі; удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат; документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із визнанням, розподілом та списанням адміністративних витрат; встановлення бази для розподілу адміністративних витрат; практичні аспекти бюджетування та нормування адміністративних витрат.

— вдосконалено стратегію формування та облікового супроводу адміністративних витрат підприємства, окремими складовими якої виступають: відмова від готівки, уникнення кредитних карток компанії, виключення звітів про витрати власних коштів працівників, запровадження індивідуальних передплатених карток, які нададуть можливість відстежувати витрати кожного уповноваженого працівника, що стане передумовою запровадження платформи управління витратами;

— розглянуто теоретико-методологічні основи та практичні аспекти облікового супроводження адміністративних витрат виробничо-комерційного підприємства;

— проведено, з використанням сучасних аналітичних методик, організаційно економічну характеристику діяльності досліджуваного господарюючого суб'єкта;

— розглянуто організаційно-методичну концепцію внутрішнього контролю витрат, яка передбачає вдосконалення організаційних заходів та контрольних процедур щодо підконтрольних об'єктів зі сторони суб'єктів контролю за визначеним алгоритмом дій;

— запропоновано вдосконалення окремих компонент облікової політики базового товариства щодо обліку адміністративних витрат, що забезпечить системний підхід до накопичення достовірної облікової інформації про ресурсний потенціал підприємства для потреб управління та дозволить підвищити рівень обґрунтованості прийняття рішень;

— сформовано пропозиції щодо вдосконалення обліку адміністративних витрат в базовому товаристві: запровадити одну із сучасних бухгалтерських програм українського виробництва. Прикладом такої програми може стати «BAS Бухгалтерія», виокремлено у рахунку 92 «Адміністративні витрати» аналітичні рахунки: 1. Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921). 2. Адміністративні витрати, які обслуговують основну діяльність (субрахунок 922) 3. Адміністративні витрати, додатково обслуговуючі основну діяльність (субрахунок 923). 4. Трансакційні витрати (субрахунок 924). 5. Інші адміністративні витрати (субрахунок 925).

— для удосконалення аудиту адміністративних витрат підприємства, запропонована методика, яка на відміну від чинних включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки роботи доповідалися, обговорювалися і отримали позитивну оцінку на 3 Науково-практичних конференціях: Актуальні проблеми та перспективи розвитку

обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством: Всеукраїнська науково-практична конференція. (м. Полтава, 31 березня 2020 року); Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (22 листопада 2022 р., м. Суми); Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти» (18 листопада 2022р., м. Одеса).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 3 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 82 сторінки комп'ютерного тексту, основний зміст викладено на 71 сторінці. Робота містить 18 таблиць, 14 рисунків, 2 додатки, список використаних джерел із 37 найменувань на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність та класифікація адміністративних витрат

Адміністративні витрати представляють собою загальногосподарські витрати, які мають безпосереднє відношення до операційної діяльності господарюючого суб'єкта, спрямовані на сприяння забезпеченню обслуговування та управління окремим підприємством і не відносяться до складу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг) [10]. Вони знаходять відображення у вигляді понесених необхідних витрат, які, безпосередньо, не можна віднести до певної групи (категорії) витрат. У деяких випадках дані витрати розглядаються у якості окремої складової операційних витрат, все ж таки виступають компонентами адміністративних витрат: оренда приміщення для офісу, оплата суми комунальних послуг, виплата нарахованої заробітної плати персоналу, який не задіяний у виробничих процесах та реалізації готової продукції чи товарів, виконанні робіт, наданні послуг.

Дослідивши праці великої кількості науковців, можемо спостерігати різнобічні думки щодо визначення терміну «адміністративні витрати». У вивчених працях науковців відображена єдина думка відносно складу адміністративних витрат. Переважна більшість авторів відзначають, що адміністративні витрати зв'язані з обслуговуванням виробництва, меншість – суперечить, говорячи про те, що дані затрати категорично не можна пов'язати із забезпеченням виробничого процесу, ідентифікують їх у якості окремої компоненти діяльності господарюючого суб'єкта.

Представлені трактування поняття висвітлюють об'єкт дослідження з різних аспектів, проте жоден з науковців не надав єдиного визначення, у якому були б наведені всі аспекти терміну «адміністративні витрати», а також не надано

вичерпної інформації. Тому, ми вважаємо доцільним, сформувати найбільш узагальнене визначення адміністративних витрат, яке міститиме всі важливі складові даного терміну: «адміністративні витрати» – це загальногосподарське зменшення обсягу матеріальних цінностей господарюючого суб'єкта, зосереджене в межах апарату управління, що здійснюється у процесі господарської діяльності для забезпечення конструктивного керівництва таким підприємством з метою отримання економічних вигід від понесених витрат [1].

Вагому частку у витратах операційної діяльності займають адміністративні витрати, тому здійснюють безпосередній вплив на фінансовий результат функціонування окремого господарюючого суб'єкта [1].

Кожна компанія має витрачати гроші, щоб заробляти гроші. Це кліше, але це також, безсумнівно, правда. Зазвичай ми вважаємо такі витрати безпосередньо пов'язаними з виробництвом чи продажами. Наприклад, господарюючому суб'єкту потрібно купити акції, щоб з метою отримання прибутку, їх потім продати та найняти продавців (і платити їм). Але паралельно, у нього виникають витрати, які не так тісно пов'язані з отриманням прибутку. Ці операційні витрати – це те, що підприємства, мабуть, не хотіли б платити або мінімізувати, але у них немає вибору: оренда, рахунки за електроенергію та Інтернет, судові витрати. Дуже часто це те, що вважається «витратами», і зазвичай з ними впоратися не легко. У нашому дослідженні розглянемо типи загальних та адміністративних витрат, які може понести бізнес-суб'єкт, проблеми, з якими існує ймовірність зіткнення, і найкращий спосіб їх подолання. Говорячи простіше, загальні та адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з веденням бізнесу, та які не пов'язані з його продукцією, товарами чи продажами. Це предмети першої необхідності (іноді предмети розкоші), які потрібні переважній більшості компаній. Вони включають орендну плату, деякі складові заробітної плати, пільги працівникам, канцелярське приладдя та багато іншого. Якщо це не приносить прямого доходу, це, ймовірно, буде адміністративними витратами.

Офіс не працює сам по собі. Управлінській команді окремого господарюючого суб'єкта, потрібне високофункціональне середовище, у якому їм

комфортно та можна працювати, не перевантажуючись всілякими дрібницями. Створення такого середовища, також допомагає підібрати найкращий персонал і утримати їх впродовж довгого періоду часу. Маленькі речі: приємна колірна гамма та відкритість - можуть бути суттєвою різницею між тим, щоб підписати людину, яку ви хочете, і побачити, як вона йде.

Як ми бачимо, адміністративні витрати безпосередньо здійснюють вплив на ефективність діяльності компанії. При цьому, це одна з перших областей, яку бізнес має скоротити, якщо виникає потреба збільшення прибутку. Оскільки адміністративні витрати часто містять заробітні плати топ-менеджерів, а також велику кількість інших витрат, це часто постає метою скорочення витрат, коли компанія має проблеми з грошовими потоками [37].

З метою ефективної організації облікового відображення адміністративних витрат, організації внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту використання даної компоненти витрат потрібна їх класифікація за наявними однорідними ознаками. Це можуть бути окремі класифікаційні групи або елементи, кожен з яких розділяється на чітко визначені статті. Класифікацію наявних адміністративних витрат господарюючий суб'єкт має проводити з урахуванням особливостей галузі, форми власності, виробництва, власних потреб та з дотриманням діючих законодавчо-нормативних вимог. Окремо слід зазначити, що при правильній класифікації адміністративних витрат та розподілу їх на визначені групи, облікове супроводження та аудит відповідних витрат буде, у значній мірі, раціональнішим.

Процес удосконалення облікового відображення непрямих витрат, в тому числі адміністративних, являється підставою для отримання інформації, потрібної для прийняття ефективних управлінських рішень за сучасних умов ведення бізнесу та забезпечення оперативності і аналітичності обліку [9].

Беручи за основу особливості обліку адміністративних витрат, можна ідентифікувати ряд основних проблем, до яких можемо віднести:

- неправильна ідентифікація та недостовірна оцінка витрат діяльності підприємства;

- неправильне документальне супроводження і несвоєчасне відображення в облікових реєстрах наявних витрат діяльності;
- представлення неповної, несвоєчасної і недостовірної інформації щодо витрат діяльності для потреб управління.

Загальна методика облікового відображення адміністративних витрат за елементами подібна методиці облікового супроводження витрат виробничої діяльності. А саме, на першому етапі відбувається формування елементів витрат – витрати на оплату праці, матеріальні витрати та інші, а на другому – здійснюється їх списання на фінансові результати, що являється типовим для фінансового обліку.

Класифікація витрат виступає передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аудиту (як внутрішнього так і зовнішнього), аналізу та організації ефективного управління витратами. Адміністративні витрати виступають операційними, непрямими, невиробничими витратами окремого періоду. Поділу їх на постійні та змінні за обсягом діяльності не проводять, відповідно вони будуть виступати постійними, оскільки відсутня можливість їхньої ідентифікації як змінних у короткочасному періоді. Адміністративні витрати можуть виступати: контрольованими і неконтрольованими, запланованими і незапланованими, разовими і такими, що періодично відбувається їхнє дублювання (повторення), доцільними і недоцільними, релевантними і не релевантними тощо.

1.2. Нормативно-правова база регулювання обліку і аудиту адміністративних витрат

Організація ефективного управління господарюючим суб'єктом виступає важливим фактором сприяння прибутковості відповідного підприємства. У свою чергу, управлінський апарат суб'єкта господарювання формує витрати. З метою проведення аналізу ефективності управління потрібно користуватись інформацією щодо витрат, які мають місце у процесі діяльності наявного апарату управління. Ми повинні знати для яких цілей та в якому обсязі ресурсів споживає процес реалізації тих чи інших управлінських функцій. Тоді з'явиться можливість

відшукати резерви економії й зменшення управлінських витрат або має бути застосований інший шлях – підвищення корисного ефекту від проведення таких витрат.

Слід визнати, що не існує жодного міжнародного стандарту фінансової звітності щодо врегулювання облікового супроводу та порядку відображення у формах звітності витрат. Інформація щодо обліку витрат у міжнародних стандартах надається частково і в окремих діючих стандартах.

Наприклад, регулювання оцінки витрат за матеріалами представлено у МСФЗ 2 «Запаси», витрати з оплати праці – у МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [14].

Всупереч міжнародним, національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні задля відображення та задоволення інформаційних потреб щодо витрат у формах фінансової звітності сформулювали окремий П(С)БО 16 «Витрати» [26]. Крім того, частина відомостей щодо витрат також представлено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] та деяких інших документах.

У національних та міжнародних стандартах представлено інформацію про склад адміністративних витрат. При цьому, визначення адміністративних витрат у представлених вище стандартах відсутнє.

Податковий кодекс України представляє їх визначення: адміністративні витрати – витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [23].

Трактування адміністративних витрат можна зустріти і в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України: адміністративні витрати – це витрати, пов'язані із забезпеченням діяльності банківської установи.

Витрати діяльності діючими національними стандартами бухгалтерського обліку визначаються, як один з елементів, що пов'язаний з розрахунком прибутку, тобто активи, що вибувають чи амортизуються: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт чи послуг), втрати, збитки та інші вибуття активів. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – представляють

собою зменшення економічних вигід через вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення суми власного капіталу за звітний період. Винятки представляють платежі за договорами комісії; агентськими угодами, попередня, тобто авансова, оплата отриманих запасів, виконаних робіт, послуг; погашення наявних позик; витрати, які відображаються через зменшення розміру власного капіталу відповідно до П(С)БО; балансова вартість наявної валюти [18]. Відповідно, однією з компонент витрат виступають адміністративні.

Беручи за основу багатогранну категорію «адміністративні витрати», в межах господарюючого суб'єкта має бути ідентифікований перелік даних витрат згідно чинного законодавства та умов діяльності конкретного господарюючого суб'єкта. На підставі сформованого переліку підприємство має здійснити аналіз ідентифікованих витрат, згрупувати їх в межах певних класифікаційних груп та забезпечити відображення в Обліковій політиці. Відповідна процедура потрібна для того, щоб у складі адміністративних витрат не знайшли відображення витрати, що не відповідають ознакам адміністративних, оскільки це сприятиме недостовірній оцінці, визначенню фінансового результату та, як наслідок, отримання штрафних санкцій за неправильно визначення суми податку на прибуток [24].

Адміністративні витрати представляють собою загальногосподарські витрати, спрямовані на сприяння управлінню господарюючим суб'єктом та його обслуговуванню [19]. Для облікового відображення адміністративних витрат необхідно застосовувати рахунок 92. Склад адміністративних витрат, у відповідності до пункту 19 ПСБО16 «Витрати», відображено на рисунку 1.1

Важливим етапом в організації облікового відображення адміністративних витрат в умовах окремого господарюючого суб'єкта виступає розробка та підготовка облікової політики. Облікова політика окремого сучасного бізнес-суб'єкта, описує порядок, передбачає процедуру вибору та використання одного із декількох можливих варіантів, визначених чинними обліковими стандартами процедур і методів.

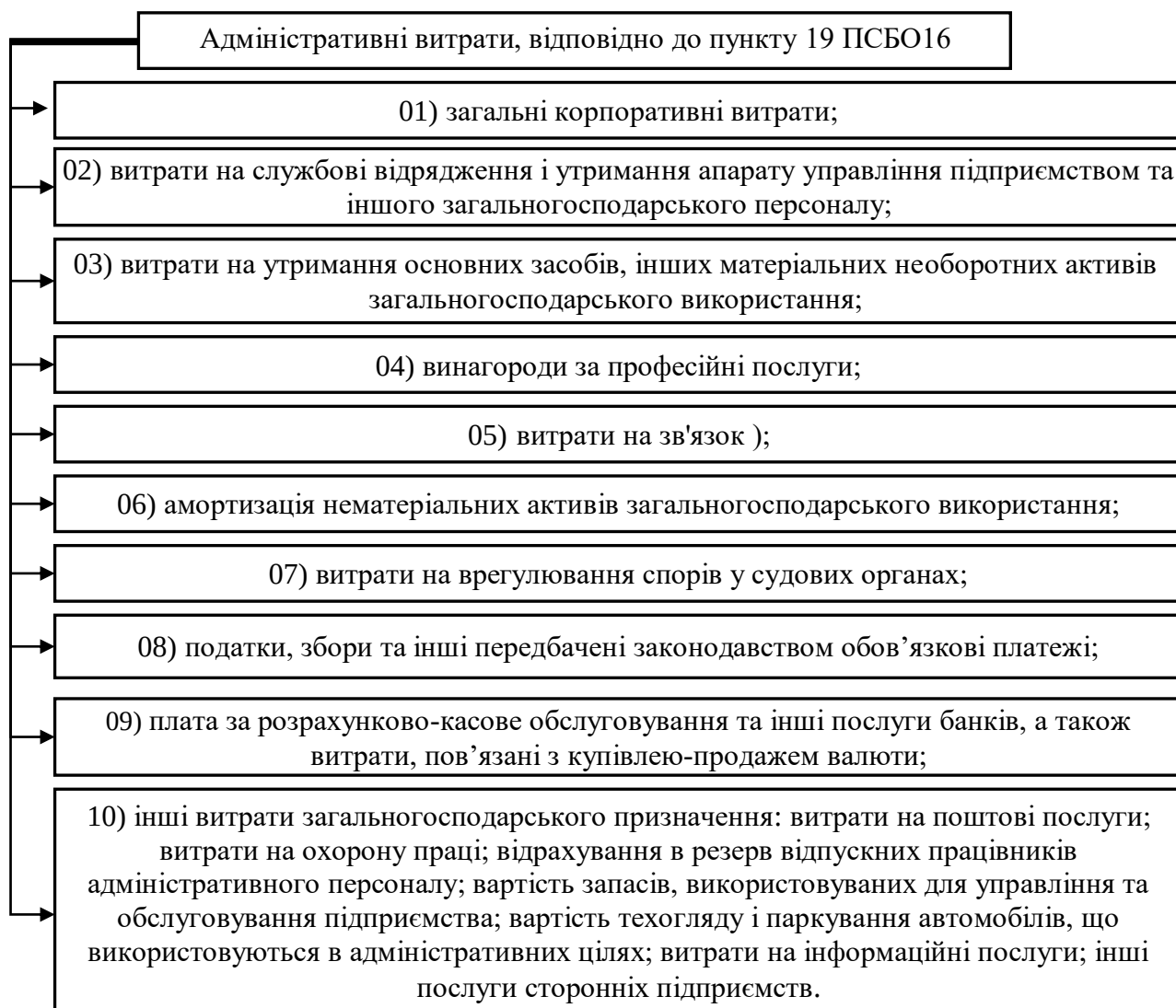


Рисунок 1.1 - Склад адміністративних витрат, у відповідності до пункту 19 ПСБО16 «Витрати»

Джерело: узагальнено автором на підставі [26]

Вагома відповідальність покладається на управлінський персонал щодо обрання найбільш вдалих параметрів облікової політики для кожного окремого господарюючого суб'єкта.

Отже, до основних нормативних документів, що забезпечують регламентацію облікового супроводження та аудиту адміністративних витрат слід віднести: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків бухгалтерського обліку, облікові національні (міжнародні) стандарти, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»,

міжнародні стандарти аудиту та значний перелік підзаконних нормативних актів (укази, постанови, накази, рекомендації тощо).

1.3. Теоретико-методологічні основи обліку і аудиту адміністративних витрат з урахуванням міжнародного досвіду

Вдосконалення організації, методики обліку та аудиту адміністративних витрат, новаторські розробки в даній сфері, багато в чому залежать від сучасних тенденцій наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку та аудиту, оскільки проблематика вивчення даної ділянки не може проводитись уособлено від діючого на сьогодні стану облікової науки в цілому. Бібліографічний аналіз наявних публікацій вітчизняних дослідників що присвячені вирішенню теоретико-методичних проблем облікового супроводу адміністративних витрат, уможливив їх систематизацію із розподілом на п'ять проблемних складових (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 - Наукові дослідження вітчизняними науковцями проблематики облікового відображення адміністративних витрат

Дослідники	Напрями вдосконалення
1	2
Теоретичні аспекти обліку адміністративних витрат	
Бойчук Т.М.	дослідження особливостей використання поняття “адміністративні витрати” у різних часових відтинках XX–XXI ст;
Димко І.Ю., Штулер Ю.Ю.	узагальнення класифікаційних ознак адміністративних витрат;
Чепіль Б.А.	запропоновано відокремлювати адміністративні та управлінські витрати для отримання можливості аналізу ефективності і доцільності управлінських витрат підприємства;
Удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат	
Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Скорозінська А.В.	запропоновані напрями відкриття аналітичних рахунків з обліку управлінських витрат для крупних аграрних підприємств: за видами витрат; за місцями їх виникнення (адміністрація, бухгалтерія, юридичний відділ тощо); залежно від виду діяльності (обов'язкові, пов'язані з основною діяльністю, її обслуговуванням тощо);
Чебан Ю.Ю.	удосконалена класифікація адміністративних витрат для потреб їх обліку, контролю та прийняття управлінських рішень: обов'язкові адміністративні витрати; адміністративні витрати, які пов'язані з основною діяльністю; адміністративні витрати, які пов'язані з обслуговуванням основної діяльності; додаткові адміністративні витрати;
Артюшок К.А.	розроблені та запропоновані до впровадження субрахунки до синтетичного рахунку 92 «Адміністративні витрати»;

Продовження таблиці 1.1

1	2
Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із визнанням, розподілом та списанням адміністративних витрат	
Прокопович Л.Б., Шинкаренко А.В., Шевчук Н.О.	1) запропонована блок-схема формування відомості адміністративних витрат за центром відповідальності; 2) розроблені форми двох облікових регістрів для обліку витрат: картки делегування адміністративних витрат, відомості витрат за центром відповідальності;
Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Підлубна О.Д.	1) розроблена матриця загальногосподарських витрат по їх статтях та центрах відповідальності (місцях виникнення); 2) запропонована форма накопичувальної відомості для аналітичного обліку адміністративних витрат;
Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Осетрова Г.Ю.	запропонована відомість узагальнення інформації про адміністративні витрати в обліку для оперативного контролю за їх фактичним рівнем, аналізу структури та рівня, а також прийняття оперативних управлінських рішень;
Встановлення бази для розподілу адміністративних витрат	
Фаріон В.Я.	розподіл адміністративних витрат для підрахунку повної собівартості продукції здійснювати пропорційно обсягу виготовленої продукції
Андрющенко Н.С.	розподіл адміністративних витрат на окремі види виробленої продукції здійснювати пропорційно загальновиrobничим витратам
Корнієнко О.С.	розподіл адміністративних витрат у практиці господарювання автотранспортних підприємств здійснювати пропорційно вартості палива та запчастин;
Костякова А.Я.	розподіл адміністративних витрат для підрахунку повної собівартості продукції здійснювати пропорційно маржинальному прибутку;
Артюшок К.А.	розподіл адміністративних витрат лісгосподарських підприємств доцільно проводити з використанням в якості бази розподілу основної заробітної плати виробничих робітників;
Практичні аспекти бюджетування та нормування адміністративних витрат	
Гордієнко Н.І., Краснікова Н.Г.	розмежування видатків комунальних некомерційних підприємств з метою виділення в окрему статтю адміністративних витрат при складанні плану використання бюджетних коштів та фінансового плану;
Шендригоренко М.Т.	встановлення нормативів адміністративних накладних витрат на плановий рік з врахуванням: фактичного рівня обсягу виробництва по підприємству у базовому році; запланованого прогнозного рівня зростання обсягу виробництва товарної продукції у плановому році; фактичного рівня адміністративних накладних витрат базового року; частки змінних адміністративних витрат у їх загальній сумі у базовому році; прогнозованого темпу інфляції;
Чепець О.Г.	встановлення нормативів накладних витрат за різними методами: статистичним, розрахунковим.

Джерело: узагальнено автором на підставі [2].

Результати дослідження вказують на те, що сфера інтересів вітчизняних науковців проблематики облікового відображення адміністративних витрат розподілена на п'ять окремих сегментів:

➤ теоретичні проблеми обліку адміністративних витрат: дослідження терміну, ідентифікація класифікаційних ознак, історичне становлення та розвиток поняття;

➤ удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат: формування номенклатури аналітичних компонент до рахунку 92 при задоволенні обліково-управлінських потреб;

➤ документальний супровід обліку адміністративних витрат: імплементація в практику облікового супроводу узагальнюючих відомостей та відповідних облікових регістрів з різним ступенем деталізації наявних адміністративних витрат;

➤ розподіл понесених адміністративних витрат для включення їх до повної собівартості виробленого кінцевого продукту: методика самого розподілу та обґрунтування обрання бази розподілу, в основному через розрахунок тісноти взаємозв'язку сум наявних адміністративних витрат з іншими індикаторами діяльності господарюючого суб'єкта – розміром чи обсягами виготовленої продукції, заробітною платою, загальновиробничими витратами, тощо;

➤ особливості бюджетування та нормування адміністративних витрат підприємства: тема, досить дотична проблематиці облікового супроводу, оскільки планову інформацію потрібно узгоджувати з наявними обліковими даними.

Відповідна підбірка інтересів обґрунтовується науковцями через необхідність задоволення запитів управлінців щодо своєчасності, повноти та релевантності інформації облікового змісту для сприяння вирішенню поточних та уникнення потенційних майбутніх проблем. При цьому, може виникнути запитання, наскільки існуюча система бухгалтерського обліку в контексті адміністративних витрат відповідає сучасним вимогам управління [2].

Дослідження переліку, структури та рівня адміністративних витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» вказує, що окремому господарюючому суб'єкту для сплати сум певних адміністративних витрат потрібна готівка, яка може бути отримана з каси. Спрогнозувати такі щоденні витрати досить складно, але вони існують повсякчасно та потребують своєчасного, оперативного реагування. У міжнародній обліковій практиці для проведення щоденних, незначних, але вкрай необхідних

витрат формують авансову систему, яка може мати відповідні назви: система підзвітних сум, фонд дрібних сум тощо. Процедура передбачає створення фонду, проведення виплат за рахунок фонду, формування звітних показників відносно використаних сум та поповнення фонду. Для утворення фонду потрібно проаналізувати незаплановані адміністративні витрати за визначений проміжок часу в розрізі тижнів і на основі отриманих даних виокремити перелік можливих адміністративних витрат та їх середню величину, яку можна вважати прогнозою (плановою) та яка буде визначати розмір фонду з розрахунку на окремий звітний період (наприклад, тиждень чи місяць). Фонд має формуватися на постійній основі, це означає, що у ньому завжди повинна бути наявна сума готівкових коштів для задоволення адміністративних потреб. Призначена відповідальна за використання коштів фонду особа отримує потрібну готівку в касі під звіт і, одночасно, стає підзвітною особою, готівка може бути використаною тільки на передбачені адміністративні витрати. На визначену звітну дату відповідальна особа має сформувати Звіт про використання коштів, з переліком здійснених адміністративних витрат та представленням потрібної підтверджуючої документації, а також поповнити фонд до попередньо запланованої величини [24].

Серед переваг створення подібного фонду можемо ідентифікувати:

- скорочення часу на отримання готівкових коштів, оскільки відсутня потреба оформлювати видаткові касові документи в межах кожної господарської операції;
- суттєво зменшується обсяг видаткових касових документів;
- скорочується необхідний час бухгалтерів на оформлення видачі готівкових коштів з каси та вивільняється час на реалізацію інших посадових обов'язків;
- своєчасність проведення оплати понесених адміністративних витрат, відсутня потреба в додатковому часі для отримання готівкових коштів, можливість організації аналізу та контролю за наявними сумами адміністративних витрат, що в цілому носить суттєвий вплив на ефективність роботи управлінського персоналу.

Сума, яку витрачає суб'єкт господарювання на операційні витрати, справді доречна, лише за умови її порівняння її з доходом. Як приклад, невеликий стартап

матиме нижчі адміністративні витрати, ніж корпоративний бізнес. Тож замість того, щоб зациклюватися на самих платежах, керівнику підприємства слід думати про них у контексті.

Для пересвідчення в тому, що витрати господарюючого суб'єкта «під контролем», найпростішим заходом виступає обчислення операційних витрат порівняно з доходом компанії. Це також відомо як коефіцієнт ефективності. Формула його розрахунку досить проста: це відношення суми адміністративних витрат до суми отриманого доходу та помножене на сто. Даний показник надасть інформацію про відсоток операційних витрат в доході, отриманому підприємством та зробить можливим відстеження зміни даного відсотку, а не аналізувати, безпосередньо суму самих витрат.

За визначенням міжнародних дослідників, значне зростання співвідношення загальних та адміністративних витрат до доходу може свідчити про те, що інвестиції в цілому та адміністрування не являються такими економічно ефективними, як мали б бути. Дана інформація, безпосередньо є актуальною для фінансового директора або керівника фінансового відділу. Їм доручено стежити за тим, щоб фінанси компанії були під контролем.

Але, одночасно, це може виступити хорошим принципом, про який варто пам'ятати бухгалтерам, офіс-менеджерам та іншим фінансовим працівникам. Якщо існує можливість зменшення коефіцієнту ефективності цього кварталу порівняно з минулим, відбувається створення цінності для компанії. При цьому, слід мати на увазі, що цей розрахунок, зазвичай, враховує лише типові поточні витрати компанії. Одноразові виплати (наприклад, юридичний виклик) не слід включати в даний розрахунок. Але поточні витрати (наприклад, щомісячна юридична компенсація) повинні бути. Проблемою може виступити відсутність інформації щодо регулярних загальних та адміністративних витрат окремої компанії від кварталу до кварталу та ефективного керування даними великими одноразовими платежами.

Найбільші цілі тут пов'язані з ефективністю. Підприємство повинно прагнути до:

- ✓ зниження загального коефіцієнту ефективності (чим нижчі операційні витрати, тим ефективніший бізнес);

- ✓ полегшення відстеження витрат (особливо важко контролювати одноразові витрати, і це може призвести до втрати часу);

- ✓ раціональне формування витрат персоналом (чим менше часу та зусиль витрачається на невеликі експлуатаційні витрати, тим краще).

Для досягнення всіх трьох цілей, потрібна надійна стратегія витрат для всієї компанії, відійти від дрібних готівкових розрахунків. При цьому слід запровадити «розумні» способи оплати, але це не означає блокчейн. Під «розумними» ми маємо на увазі методи оплати, створені для потреб сучасного бізнесу.

Слід дотримуватися кількох правил:

- ✓ відмовитись від готівки (готівку важко контролювати, щонайменше, знадобиться якийсь ручний ввід даних (реєстраційна книга або таблиця Excel), щоб стежити за витратами);

- ✓ уникнення кредитних карток компанії (знову ж таки, це важко контролювати, ними діляться, і ніколи не зрозуміло, хто який платіж зробив);

- ✓ необхідно знайти кращі варіанти оплати карткою (карткові платежі – це добре, але не традиційна модель картки компанії, натомість слід використовувати індивідуальні передплачені картки, які мають можливість відстежувати витрати кожної людини);

- ✓ виключення звітів про витрати (найбільш трудомістким і схильним до помилок методом є те, що працівники платять власними грошима, а потім вимагають відшкодування, якщо в компанії застосовуються сучасні методи оплати, співробітникам більше не потрібно буде турбуватися про вимоги щодо витрат) [37].

Отже, підсумовуючи: більше не потрібно жодних корпоративних кредитних карток чи готівкових платежів. Натомість, слід відкрити передплачену картку, яку легко контролювати. Після виконання даного пункту, з'являється другий крок: Платформа управління витратами.

Єдиний спосіб скоротити операційні витрати (в тому числі адміністративні) — спочатку відслідковувати їх, а потім шукати напрямки подальшого скорочення.

Це набагато складніше, якщо відсутня можливість легко зареєструвати та класифікувати кожен платіж. Хороший інструмент управління витратами фіксуватиме кожен платіж, який здійснюють співробітники компанії, а потім розподілятиме їх за категоріями та призначатиме до правильних бюджетів. Тож керівник (відповідальна особа) дізнається в режимі реального часу – і без жодних даних – скільки витрачено на їжу, електроніку, оренду та комунальні послуги тощо. Для особи, яка відповідає за скорочення адміністративних витрат, це ідеально.

А ще краще, якщо ця платформа буде безпосередньо пов'язана зі згаданими вище способами оплати. Тож керівнику (відповідальній особі) не потрібно входити у свій банк, щоб побачити, що витрачено, або відкривати таблиці Excel, щоб перевірити витрати готівкою. Якщо кожен платіж здійснюється через платформу, у бухгалтера буде одне джерело інформації, і він зможе використовувати це для розробки плану скорочення адміністративних витрат.

Після того, як у компанії буде сформовано два вищевказаних пункти, побудувати план дій буде просто. Необхідно просто знайти непотрібні витрати та докласти свідомих зусиль, щоб їх оптимізації.

Одним із видів фінансово-господарського контролю облікового відображення адміністративних витрат виступає аудит. Якісне методичне забезпечення здійснення аудиту адміністративних витрат на сьогодні не розроблено: відсутні типові Програми аудиту даної компоненти витрат та типові робочі документи аудитора при здійсненні належних аудиторських процедур.

Одними з основних документів аудиторської перевірки виступають: Загальний план та Програма аудиту. Затверджених типових форм Загального плану (Програми) аудиторської перевірки не існує. Діючі аудиторські фірми (практикуючі аудитори) мають власні форми для використання у практичній діяльності, що у значній мірі скорочує час на їх підготовку [25].

Професійне виконання аудиторських процедур, метою яких виступає отримання аудиторських доказів щодо достовірності облікової інформації, суттєво впливає на якість аудиторської перевірки. Робочий документ, за яким визначається якість перевірки, є підтвердженням виконання аудиторської процедури.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ У ВКП ТОВ «ТОРГСЕРВІС»

2.1. Загальна характеристика виробничо-господарської діяльності ВКП ТОВ «Торгсервіс»

ВКП ТОВ «ТОРГСЕРВІС» зареєстроване Кролевецькою районною державною адміністрацією 22 вересня 1998 року та провадить власну діяльність згідно діючого законодавства України. Товариство являється юридичною особою приватного права з часу проведення його державної реєстрації.

Компанія виробничо-комерційне підприємство ТОВ «Торгсервіс» започаткувала свою історію з продажу продовольчої групи товарів та тютюнових виробів на території Сумського регіону. Сьогодні ж спрямування її діяльності - пряма дистрибуція і логістика як продуктів харчування так і непродовольчих товарів в роздріб через функціонуючий власний торговий відділ. Трансформація діяльності від оптової торгівлі до дистрибуції продукції (офіційного представництва її виробників) надає можливість займатися вигідним розповсюдженням продукції в регіоні. У свою чергу, сформовані партнерські відносини на підставі надання ексклюзивного права на розповсюдження продукції надають можливість дистриб'ютору знижувати цінові коливання ринку, а виробнику захищати та представляти інтереси власних брендів і торгових марок.

ВКП ТОВ «Торгсервіс» виступає власником майна, що належить йому. У відповідності до мети своєї діяльності, користується та розпоряджається ним, несе відповідальність за власними зобов'язаннями. Засновники досліджуваного товариства не несуть відповідальності за наявними його зобов'язаннями, а несуть ризик збитків, пов'язаних із функціонуванням досліджуваного господарюючого суб'єкта в межах розміру власних вкладів.

Виробничо-торгівельне підприємство має самотійний баланс з

відображенням у ньому наявних активів та джерел їх формування, відкриті рахунки в банківських установах, наділене повноваженнями на укладання контрактів, угод, договорів з вітчизняними та іноземними суб'єктами господарювання, громадянами. ВКП ТОВ «Торгсервіс» самостійно здійснює планування власної діяльності, вільно обирає форми господарських відносин, що не суперечить діючому законодавству України.

Товариство може виступати засновником та учасником асоціацій, фондів, консорціумів, інших товариств, концернів та об'єднань, як в межах України так і за кордоном. У відповідності до чинного законодавства, досліджуване підприємство може провадити зовнішньоекономічну діяльність (в т.ч. посередницькі, товарообмінні, та інші операції).

Товариство самостійно може користуватись, продавати та передавати (як на платній основі, так і безкоштовно) в оренду (лізинг) іншим господарюючим суб'єктам виробничі засоби та інші ТМЦ та брати у них в оренду (лізинг) обладнання (інше майно).

У компетенції ВКП ТОВ «Торгсервіс» знаходиться можливість створення (як самостійно так і спільно з іншими бізнес структурами) в межах країни та за кордоном, господарських об'єднань з правами юридичних осіб, розміщення грошових коштів в якості облігацій, позик чи інших цінних паперів, які перебувають тощо. В межах чинного законодавства. Внутрішніх положень товариства визначається механізм захисту інформації, що представляє собою комерційну таємницю.

Метою діяльності виробничо-комерційного підприємства виступає: отримання позитивного фінансового результату (прибутку) та використання його у відповідності до інтересів засновників; ефективне управління наявними коштами, майном (як залученими, так і власними); сприяння забезпеченню ідентифікованих суспільних потреб в результатах діяльності підприємства.

Предметом функціонування досліджуваного товариства є надання послуг, провадження виробничо-торгівельної, посередницької, інноваційної,

інвестиційної, та будь-якої іншої фінансово-господарської та підприємницької діяльності.

Згідно предмету та мети діяльності, досліджуване підприємство має право:

провадити інвестиційну діяльність в різних господарських галузях;

залучати кошти, кредитні ресурси, інвестиції від третіх осіб у господарські проекти різних галузей в межах чинного законодавства;

мати у власності та відчужувати обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки та інші майнові об'єкти та надавати техніко-консультаційні послуги щодо них;

здійснювати моделювання, менеджмент та маркетингові дослідження;

провадити повний перелік видів торгівельної діяльності (в т.ч. роздрібної, оптової, та комісійної торгівлі);

надавати всі види побутових послуг, транспортні, рекламні, сервісні, та медичні в будь-якій формі, організовувати туристичні та інші заходи тощо;

заготовляти, закуповувати, виробляти, переробляти та реалізовувати харчові продукти, продукцію сільськогосподарського виробництва (в т.ч. рибальства, бджільництва, птахівництва, мисливства);

виробляти та проводити реалізацію пива, вина, спирту, тютюнових, горілчаних та коньячних виробів;

проводити роздрібну, оптову торгівлю паливно-мастильними засобами, енергоносіями, товарами побутової хімії, нафтопродуктами тощо;

інші види фінансово-господарської діяльності, що не підпадають під заборону чинного законодавства України.

У відповідності, до діючого законодавства, перед початком діяльності, що підпадає ліцензуванню, досліджуване підприємство, має отримати спеціальний дозвіл (ліцензію). Матеріальні та нематеріальні активи, власником яких виступає товариство, що досліджується, є його майном.

ВКП ТОВ «Торгсервіс» виступає власником активів, наданих йому засновниками у власність у вигляді внеску до зареєстрованого капіталу, одержаних

доходів, власної виготовленої продукції за результатами господарської діяльності, інших складових майна, набутих не забороненими законом шляхами.

В ВКП ТОВ «Торгсервіс» утворюється резервний фонд у сумі, не менше 25% зареєстрованого (статутного) капіталу, порядок та розмір відрахувань (щорічно) в резервний фонд, визначається за рішенням, прийнятим в межах загальних зборів учасників (при цьому, не менше 5 % від суми чистого прибутку).

Управління товариством проводять: Загальні збори учасників виступають вищим органом управління досліджуваного виробничо-комерційного підприємства, виконавчим органом - виступає директор. Від імені учасників, функцію контролю за діяльністю виконавчого органу покладено на ревізійну комісію. У ВКП ТОВ «Торгсервіс» на належному рівні функціонують всі складові облікового супроводження та звітності.

Досліджуване товариство проводить сплату податків та Єдиного соціального внеску за ставками і в порядку, визначеному в межах норм чинного законодавства України. Перевірка фінансово-господарської діяльності реалізується фіскальними органами, державними органами у межах їх компетенції та повноважень, аудиторськими фірмами, згідно укладених договорів. Процес перевірки не має спонукати порушень нормального режиму функціонування господарюючого суб'єкта.

Відповідальність за фактичний стан бухгалтерського обліку, своєчасного формування та подання звітних показників у розрізі видів звітності, покладається на головного бухгалтера базового суб'єкта господарювання. Фінансовий рік, у досліджуваному товаристві відповідає календарному.

Виробничо-комерційне підприємство здійснює повну перевірку (ревізію) власної господарсько-фінансової діяльності не рідше одного разу на рік. Позачергові ревізії чи перевірки можуть бути проведені на вимогу засновників (учасників) та в інших випадках, передбачених внутрішніми та зовнішніми нормативними актами. Діяльність досліджуваного підприємства може бути припиненою на підставі ухваленого рішення загальних зборів учасників та інших, законодавчо визначених випадках.

Для здійснення більш детальної характеристики виробничо-економічної діяльності Виробничо-комерційного підприємства ТОВ «Торгсервіс», було використано його звітні показники (додаток А).

Наявність трудових ресурсів та окремі фінансові індикатори їх використання досліджуваним господарюючим суб'єктом відображено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Наявність працівників та окремі фінансові індикатори їх використання в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Відх. +, -, 2021 р. від 2019 р.
Середньорічна чисельність задіяних працівників, осіб	283	276	267	-16
Реалізація товарної продукції на 1 середньорічного працівника, тис. грн.	760	818	926	166
Розмір валового прибутку на 1 середньорічного працівника, тис. грн.	102	118	142	40
Розмір чистого прибутку (збитку) на 1 середньорічного працівника, тис. грн.	(11)	2	(2)	9

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Дані, представлені в таблиці 2.1, дають підстави констатувати той факт, що кількість працівників у виробничо-комерційному підприємстві за досліджуваний період скоротилась на шістнадцять осіб. При цьому спостерігається позитивна тенденція щодо зростання показників реалізації товарної продукції та отриманого валового прибутку в розрахунку на одну працюючу особу (на 166 та 40 тис. грн. відповідно). Розмір чистого збитку на 1 працівника зменшився з 11 тис. грн. у 2019 р. до 2 тис. грн. у 2021 р. (у 2020 році, товариством було отримано 2 тис. грн. прибутку, в розрахунку на 1 працівника).

З метою оцінки ефективності наявних у досліджуваного господарюючого суб'єкта основних засобів, доцільно використовувати показники, відображені у таблиці 2.2. Оцінка даного спектру показників дасть змогу відобразити, наскільки ефективно знайшли використання основні засоби у базовому виробничо-комерційному підприємстві. Розраховані показники дають підстави зауважити, щодо зменшення вартості наявних основних засобів на 1500 тис. грн., що негативно вплинуло на значення показника фондоозброєності, який зменшив своє значення, в межах досліджуваного періоду на 4,02 тис. грн.

Таблиця 2.2 - Показники ефективності використання основних засобів у ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
Вартість наявних основних засобів, тис. грн	7572	7526	6072	-1500
Фондоозброєність, тис. грн	26,76	27,27	22,74	-4,02
Фондомісткість, грн	0,04	0,03	0,02	-0,02
Фондовіддача, грн	28,41	29,98	40,74	12,33

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Фондовіддача зросла на 12,33 грн. і становила в 2021 році 40,74 грн, а фондомісткість знизилась на 0,02 грн. Даний факт, свідчить про покращення ефективності використання наявних основних засобів у ВКП ТОВ «Торгсервіс» за період дослідження.

Для здійснення більш ґрунтовного, повного аналізу функціонування досліджуваного господарюючого суб'єкта, розглянемо найбільш вагомні економічні показники роботи ВКП ТОВ «Торгсервіс» та динаміку, що склалась (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 - Основні економічні показники діяльності ВКП ТОВ «Торгсервіс», тис. грн

Показник	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
Сума чистого доходу від реалізації товарів (робіт, послуг)	215095	225646	247360	32265
Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)	186173	193039	209378	23205
Сума валового прибутку	28922	32607	37982	9060
Сума інших операційних доходів	257	85	803	546
Сума адміністративних витрат	3495	3549	3979	484
Сума витрат на збут	27980	28248	35174	7194
Сума інших операційних витрат	543	406	187	-356
Отримані фінансові результати від операційної діяльності: прибуток (збиток)	(2839)	489	(555)	2284
Сума фінансових витрат	162	27	-	-162
Сума чистого прибутку (збитку)	(3001)	462	(555)	2446
Рівень рентабельності +, рівень збитковості -, %	-1,61	0,24	-0,27	1,34 п.в.

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Провівши аналіз показників представлених в таблиці 2.3, можемо зробити висновок, що в межах досліджуваного періоду економічні показники роботи досліджуваного виробничо-комерційного підприємства носили варіативний характер. Зокрема, що у 2021 р. порівняно з 2019 р. збільшився розмір чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт і послуг) на 32265 тис. грн., при цьому собівартість реалізованих товарів зросла на 23205 тис. грн. (Впродовж досліджуваних років темп приросту доходу від реалізації перевищує зростання собівартості).

Товариством «Торгсервіс» в межах досліджуваного періоду було отримано валовий прибуток, значення цього показника у звітному році зросло на 9060 тис. грн. порівняно з базисним часовим періодом. У 2021 році спостерігається збільшення інших операційні доходи (на 546 тис. грн.), адміністративних витрат на 484 тис. грн., витрат на збут на 26 % (7194 тис. грн.), сума інших операційних витрат зменшилась на 356 тис. грн., що є обґрунтованим, беручи до уваги напрям діяльності товариства.

Наявні фінансові витрати у 2019 та 2020 роках, мали негативний вплив на фінансовий результат діяльності підприємства (зменшили його на 162 тис. грн. та 27 тис. грн відповідно). Досліджуєме товариство у 2020 році отримало, за результатами діяльності, чистий прибуток у розмірі 462 тис. грн., а у 2019 та 2021 роках мало збиток у сумі 3001 тис. грн. та 555 тис. грн. відповідно. Рівень рентабельності (збитковості) ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 роки мав значення -1,61% , +0,24%, -0,27% відповідно.

Наступним етапом аналізу виступає проведення оцінки показників дебіторської та кредиторської заборгованостей, які візуалізують швидкість обертання матеріальних запасів суб'єкта господарювання, його активів, розрахунків з власними контрагентами тощо (таблиці 2.4, 2.5).

Проведене дослідження дозволяє зазначити про певне погіршення показників оцінки, наявності, руху дебіторської заборгованості базового виробничо-господарського підприємства. Негативним моментом виступає зростання суми середньої величини дебіторської заборгованості в межах

досліджуваного періоду на 4099,5 тис. грн. Даний факт вплинув на зменшення коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості на 3,12 та зростання одного обороту на 4 дні.

Таблиця 2.4 - Показники оцінки наявності та руху дебіторської заборгованості ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
1. Середня величина наявної дебіторської заборгованості, тис. грн.	11075,00	12064,50	15174,50	4099,50
2. Сума чистого доходу, тис. грн.	215095,00	225646,00	247360,00	32265,00
3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	19,42	18,70	16,30	-3,12
4. Термін (погашення) кредиту покупцям, днів	19	19	22	4
5. Відсоток питомої ваги дебіторської заборгованості в оборотних активах товариства, %	22,92	23,56	30,76	7,84
6. Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості	0,05	0,05	0,06	0,01

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Одночасно відбулось збільшення питомої ваги дебіторської заборгованості в оборотних активах товариства на 7,84 % та коефіцієнту погашення дебіторської заборгованості на 0,01.

Таблиця 2.5 - Показники оцінки наявності та руху кредиторської заборгованості ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
1. Середня величина наявної кредиторської заборгованості тис. грн.	9314	14708	14737	5423
2. Чистий дохід тис. грн.	215095	225646	247360	32265
3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	23,09	15,34	16,78	-6,31
4. Термін погашення наявної кредиторської заборгованості, днів	16	23	21	6
5. Відсоток питомої ваги кредиторської заборгованості у виручці від реалізації, %	4,33	6,52	5,96	1,63
6. Припадає наявної дебіторської заборгованості на 1 грн. кредиторської заборгованості, грн.	1,23	0,86	1,20	-0,03

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Дані таблиці 2.5 свідчать, що у межах звітного періоду спостерігається уповільнення оборотності наявної кредиторської заборгованості: зменшення коефіцієнту оборотності на 6,31 та зростання терміну погашення на 6 днів. Відсоток питомої ваги наявної кредиторської заборгованості у виручці від реалізації зріз на 1,63%. При цьому, окремо слід відзначити, зменшення співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Вагомою компонентою в діяльності окремого суб'єкта господарювання виступає оцінка його фінансової стійкості. Вона визначає стабільність функціонування досліджуваного виробничо-комерційного підприємства з позиції довготермінової перспективи.

З метою оцінки фінансової (ринкової) стійкості ВКП ТОВ «Торгсервіс» використано показники, наведені на рисунку 2.1.

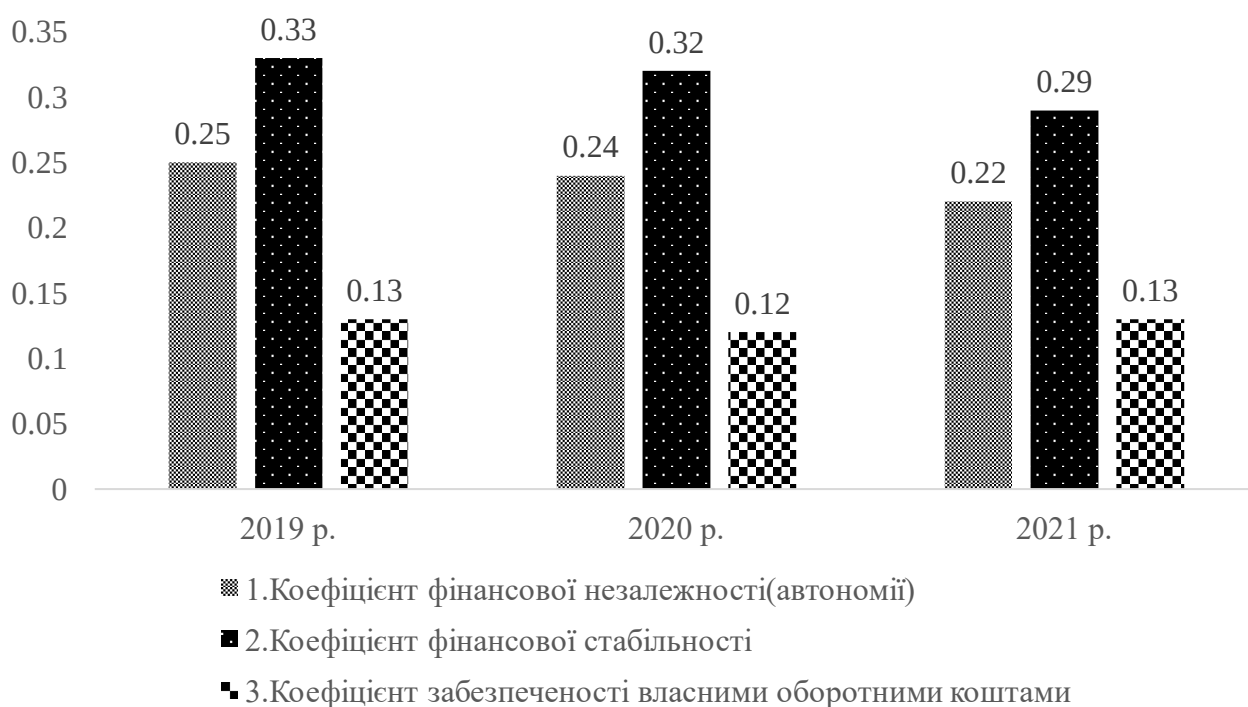


Рисунок 2.1 - Динаміка показників фінансової стійкості ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 рр.

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Аналізуючи дані відображені на рисунку 2.1, можемо констатувати, що коефіцієнт автономії зменшився на 0,03 і склав 0,22 (рекомендоване значення

більше 0,5). Необхідно визнати, що даний коефіцієнт не перебуває в межах рекомендованої граничної величини, що свідчить про недостатню фінансову стійкість товариства. При цьому, на нашу думку, увагу потрібно акцентувати на місії та особливостях функціонування досліджуваного виробничо-комерційного підприємства.

Коефіцієнт фінансової стабільності, в межах досліджуваного періоду, має тенденцію до зниження (зменшився на 0,04), і в 2021 році становив 0,29. Значення коефіцієнту вказує на той факт, що власники самостійно фінансують своє підприємство лише на третину.

За трирічний термін дослідження, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами має сталий характер і дорівнює 0,13 і це є позитивною тенденцією.

Вагомою компонентою, при аналізі особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання будь-якої сфери, галузі й форми власності виступає оцінка показників його рентабельності (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 - Показники рентабельності ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021р.

Показник	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
1.Рентабельність (збитковість) активів (Рентабельність (збитковість) сумарного капіталу), %	-4,82	0,76	-0,87	3,95
2. Рентабельність (збитковість) власного капіталу, %	-18,70	3,13	-3,77	14,94
3.Рентабельність (збитковість) продажу, %	-1,32	0,22	-0,22	1,10
4. Рентабельність (збитковість) продукції, %	15,54	16,89	18,14	2,61

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Дані таблиці 2.6, акцентують увагу на тому факті, що діяльність виробничо-комерційного підприємства, впродовж періоду дослідження, не була прибутковою на постійній основі (прибуток 2020 рік, збиток 2019, 2022 роки).

Тому, рівні збитковості у 2021 році склали: активів (0,87 %); власного капіталу (3,77 %); продажу (0,22 %). Рентабельність продукції склала 18,14 %. Дані показники обумовлені недостатнім рівнем отриманого чистого прибутку ВКП ТОВ «Торгсервіс» за звітний період.

Склад та структура елементів операційних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс» відображено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 - Склад та структура елементів операційних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс» м. Кролевець

Показники	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх. +, - 2021р. від 2019р., тис.грн.
	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	
Сума матеріальних затрат	9280	29,5	7056	22,2	10340	26,4	1060
Сума витрат на оплату праці	13388	42,5	14688	46,2	17938	45,8	4550
Сума відрахувань на соціальні заходи	3031	9,6	3351	10,5	4082	10,4	1051
Сума нарахованої амортизації	1684	5,4	1827	5,8	1708	4,4	24
Сума понесених інших операційних витрат	4092	13,0	4875	15,3	5085	13,0	993
Всього	31475	100	31797	100	39153	100	7678

Джерело: розраховано автором на підставі звітних даних досліджуваного підприємства

Згідно даних таблиці 2.7, у звітному році порівняно з базисним роком відбулось зростання всіх компонентів операційних витрат досліджуваного суб'єкта господарювання: сума матеріальних витрат, сума витрат на оплату праці, сума відрахувань на соціальні заходи, амортизація та сума інших операційних витрат збільшилися на: 1060 тис. грн., 4550 тис. грн., 1051 тис. грн., 24 тис. грн. та 993 тис. грн. відповідно. Загальна сума операційних витрат у 2021 році порівняно з 2019 зросла на 7678 тис. грн.

За результатами здійсненого розгляду організаційно-економічної характеристики діяльності ВКП ТОВ «Торгсервіс» м. Кролевець Сумської області, можемо констатувати той факт, що фінансовий стан товариства має варіативний характер та потребує безумовного покращення на перспективу.

2.2 Організація та оцінка стану обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

У ВКП ТОВ «Торгсервіс» адміністративні витрати являють собою загальногосподарські витрати, які відносяться до управління та обслуговування досліджуваного господарюючого суб'єкта. Достовірне та правильне представлення їх в бухгалтерському обліку та відповідних звітних формах, сприяє забезпеченню якісного рівня управління виробничо-комерційним підприємством.

Щорічне збільшення суми адміністративних витрат у складі понесених загальних витрат досліджуваного товариства визначає потребу пошуку новітніх підходів щодо їх класифікації, визнання, обліку, контролю, адаптованих до конкретних вимог найвищого керівництва та інших стейкхолдерів економічної інформації. Оптимізація облікового супроводження адміністративних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс» виступає окремою компонентою подальшого вдосконалення процесу управління фінансово-господарською діяльністю товариства за сучасних умов ведення бізнесу.

Завданнями якісного відображення облікового супроводження обліку адміністративних витрат в досліджуваному товаристві виступають: організація контролю за збереженням наявних ресурсів; якісне та своєчасне документальне представлення та відображення в облікових регістрах; отримання, належного документального обґрунтованих даних, щодо адміністративних витрат в розрізі місць їх виникнення та осіб, відповідальних за їх понесення; ідентифікація впливу понесених витрат на управління, на фінансовий результат діяльності базового товариства. Дослідження найбільш актуальних методологічних аспектів облікового відображення адміністративних витрат надає можливість ідентифікувати проблемні питання обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс». Методологічні аспекти облікового відображення, згідно НП(С)БО 16 «Витрати», адміністративних витрат у досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві відображено на рисунку 2.2.

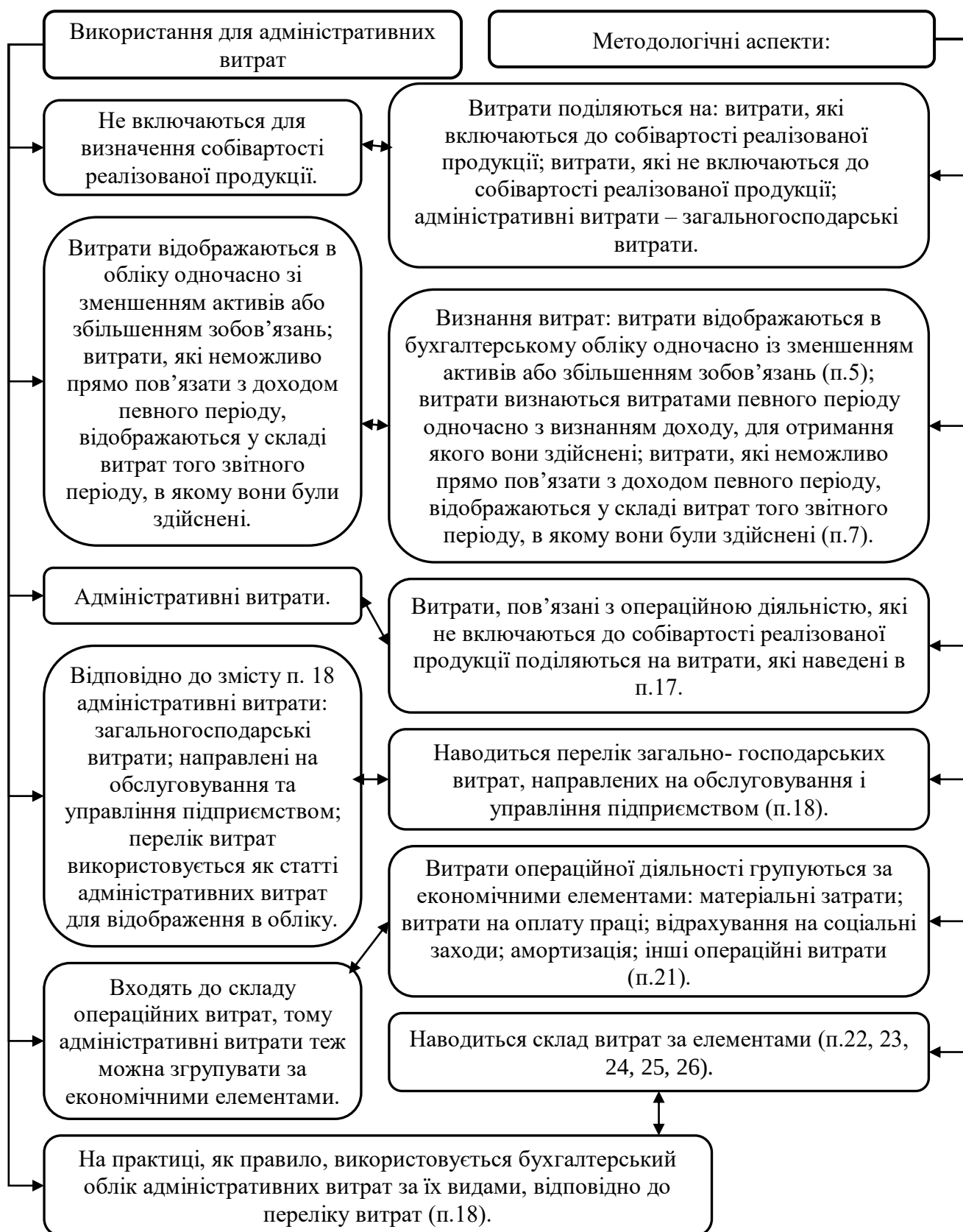


Рисунок 2.2 - Методологічні аспекти облікового відображення адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» згідно НП(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: узагальнено автором на підставі [26]

В теорії, облікове супроводження адміністративних витрат рахується трудомістким не в такій мірі, як відображення інших облікових компонент, але беручи до уваги, що правильність і достовірність відображення релевантної інформації про адміністративні витрати в бухгалтерському обліку досліджуваного товариства мають безпосередній вплив на розрахунок фінансового результату окремого звітного періоду, організація облікового процесу даної ділянки містить особливе значення.

У процесі підготовки кваліфікаційної роботи встановлено, що для побудови раціонального облікового супроводження адміністративних витрат потрібно класифікувати їх за певними ознаками, що сприятиме організації обліку та контролю даного виду витрат в розрізі окремих груп. НП(С)БО 16 «Витрати», ідентифікує адміністративні витрати, як витрати на обслуговування та управління господарюючим суб'єктом. Тобто, в теорії, адміністративні витрати можна розподілити на два компоненти: витрати на обслуговування, витрати на управління.

Для ухвалення управлінських рішень щодо оптимізації розміру адміністративних витрат на перспективу, управлінському персоналу потрібна достовірна бухгалтерська інформація щодо фактичної суми даних витрат. Відповідно, окремо постає задача бухгалтерського обліку, щодо документального інформаційного супроводження та удосконалення джерел формування такої інформації. Методологічні особливості облікового відображення адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс», згідно діючої Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку відображено на рисунку 2.3.

У ВКП ТОВ «Торгсервіс» для ведення бухгалтерського супроводження фінансово-господарської діяльності використовують програму 1С «Підприємство» версії 7.7. Не викликає сумніву той факт, що існують більш нові версії програми, інші її українські аналоги, проте в межах досліджуваного виробничо-комерційного підприємства, для обліку адміністративних витрат застосовують саме цю версію.

За допомогою даного інформаційного забезпечення, в розрізі аналітичних рахунків (субконто), нами ідентифіковано окремі компоненти

загальногосподарських витрат досліджуваного товариства.



Рисунок 2.3 - Методологічні аспекти облікового супроводження адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (що задіяний у товаристві)

Джерело: узагальнено автором на підставі [8]

Складові елементи адміністративних витрат, що знайшли відображення в обліку ВКП ТОВ «Торгсервіс» представлено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Склад адміністративних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс», грн.

Субконто	Роки			Відхилення 2021р. від 2019р. (+/-)
	2019	2020	2021	
1	2	3	4	5
Амортизація ОЗ та НМА	824 350,57	925 009,87	926 074,80	101 724,23
Банківські гарантії	106 074,37	33 764,08	33 348,21	-72 726,16
Бланки	440,17	-	99,00	-341,17
Бланки суворої звітності	816,29	375,82	162,50	-653,79
Будматеріали	3 870,69	1 433,38	8 413,41	4 542,72
Папір	82 235,43	81 241,24	88 837,65	6 602,22
Витрати на відрядження	4 400,00	2 200,00	3 300,00	-1 100,00
Відпускні	37 995,42	90 722,94	83 333,31	45 337,89
Водовідведення	-	281,65	416,90	416,90
Водопостачання	5 860,16	18 238,12	7 103,02	1 242,86
Дератизація	-	1 560,00	5 400,00	5 400,00
Екологічний податок	1 194,98	4 169,57	4 998,82	3 803,84

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5
Експлуатаційні витрати	1 361,16	1 361,16	820,46	-540,7
Електроенергія	3 146,81	3 070,49	4 343,67	1 196,86
Запчастини	33 221,53	60 611,59	13 403,32	-19 818,21
Запчастини до оргтехніки	28 390,28	40 826,62	20 697,03	-7 693,25
Зарплата	754 591,91	760 068,35	988 911,64	234 319,73
Витрати на зв'язок	103 184,68	25 671,76	26 868,92	-76 315,76
Інкасація	16 200,00	17 650,00	17 400,00	1 200,00
Інтернет	2 100,00	2 100,00	2 100,00	0
Інформаційні послуги	12 219,00	3 528,00	12 322,93	103,93
Канцтовари	21 307,20	23 987,70	26 959,35	5 652,15
Комісія за електронно-роз. обслуговування	11 569,60	18 149,91	18 348,34	6 778,74
Ліцензії	108155,96	108 156,28	108 156,16	0,20
Масило	8 733,26	13 616,75	6 739,74	-1 993,52
Мобільний зв'язок	16 392,88	122 582,57	102 847,33	86 454,45
Нарахування на відпускні	5 208,53	18 936,34	17 018,29	11 809,76
Нарахування на з/плату	211 492,26	211 483,06	263 040,18	51 547,92
Обслуговування РРО	8 890,00	10 791,00	7 455,69	-1 434,31
Опалення	1 260,34	-	9 340,00	8 079,66
Оренда	2 050,00	193715,81	210485,86	208 435,86
Охорона	30 000,01	30 000,00	33 000,00	2 999,99
Оцінка майна	4 116,68	6 008,26	28 875,02	24 758,34
Передплата періодичних видань	11 633,30	11 805,25	13 172,00	1 538,70
Плата за користування надрами	620,26	368,05	151,23	-469,03
Податок на воду	4 208,63	2 297,51	549,23	-3 659,40
Податок на землю	362 180,14	134 993,50	147 265,62	-214 914,52
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	35 228,93	36 571,68	50 815,08	15 586,15
Послуги банку	25 907,62	16 767,63	12 788,53	-13 119,09
Послуги нотаріуса	34 430,00	17 450,00	45 750,00	11 320,00
Поштові витрати	15 235,89	19 451,67	16 589,57	1 353,68
Програмне забезпечення	425,00	19 031,00	23 848,99	23 423,99
Страховання	163 584,61	121 649,31	144 990,57	-18 594,04
Судові витрати	48 025,00	2 881,50	227,00	-47 798,00
Утримання із зарплати	197 538,24	211 447,79	259 697,13	62 158,89
Інші витрати	148084,23	117982,98	182508,23	34 424,00
Разом	3 497 932,02	3 544 010,19	3 978 974,73	481 042,71

Джерело: сформовано автором на підставі даних бухгалтерського обліку

В ході проведеного дослідження порядку формування адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс», можемо зазначити, що в межах аналізованого періоду, розмір окремих компонентів даного виду витрат, носить варіативний

характер. На це впливає значний перелік факторів, що мають місто при функціонуванні обраного базовим суб'єкта господарювання. Якщо, за три роки, такі компоненти як: оподаткування, ліцензування, охорона, інкасація, інтернет мають сталий характер, то витрати пов'язані з оплатою праці, відпускних, нарахуваннями на них, орендна плата, мобільний зв'язок, амортизація, офісні матеріали зазнали суттєвого збільшення, а судові витрати, страхування, податок на землю, витрати на зв'язок, банківські гарантії та запчастини значного зменшення.

Основні первинні документи, якими в ВКП ТОВ «Торгсервіс» керуються при визнанні адміністративних витрат представлено на рисунку 2.4



Рисунок 2.4 – Облікове супроводження первинними документами адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором на підставі даних досліджуваного підприємства

На підставі первинних документів у досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві, з використанням програмного продукту 1 С «Підприємство» при організації облікового супроводження адміністративних витрат формуються регістри аналітичного (картка рахунку, аналіз рахунку та інші) та

синтетичного (журнал ордер, відомість до нього, головна книга тощо). Приклад регістру аналітичного обліку «Картка рахунку 92 «Адміністративні витрати» (фрагмент)» представлено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Картка рахунку : 92. Види діяльності: основна діяльність. Види затрат: бланки, за 2021р. ВКП ТОВ "ТОРГСЕРВІС

Дата	Документ	Операції	Дебет		Кредит		Поточне сальдо	
Сальдо на 01.01.21			Рахунок	Сума	Рахунок	Сума		
19.12.21	Спис. ТМЦ KR-0000170	Основна діяльність Бланки. Основний Книги РККО Партія за Списання ТМЦ: обл. сума	92	165,17	201		Д	165,17
...	...	...	...	...	...	...	...	...
		Кіл-ть		2,000				
Обороти за період				165,17		165,17		
Сальдо на 31.12.21								

Джерело: сформовано автором на підставі даних бухгалтерського обліку

Відповідно до діючих нормативних документів, у ВКП ТОВ «Торгсервіс» для обліку адміністративних витрат передбачений рахунок 92 «Адміністративні витрати». По дебету відбувається накопичення витрат впродовж визначеного звітного періоду, а по кредиту їх віднесення (списання) безпосередньо на фінансові результати діяльності підприємства. В кінці звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» закривається і сальдо по ньому відсутнє.

Типові проводки, що знайшли застосування в ВКП ТОВ «Торгсервіс» відображено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 - Господарські операції з обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

N	Зміст проведеної господарської операції (дебет рахунку 92)	Кредит рахунків
1	2	3
1	Віднесено до витрат нараховану амортизацію необоротних активів товариства (загальногосподарського призначення)	13
2	На адміністративні витрати списано використані запаси для загальновиробничих потреб	20, 22, 27, 281
3	Відображено виконання робіт, послуг власними виробництвами для управлінсько-адміністративних цілей	23

Продовження таблиці 2.10

1	2	3
4	Списано витрати на відрядження адміністративного персоналу товариства	372
5	Включено до адміністративних витрат поточного звітного періоду частину наявного залишку витрат майбутніх періодів	39
6	Нараховано забезпечення майбутніх виплат (наприклад резерв відпусток), що пов'язані з адміністративними цілями	47
7	Віднесено до адміністративних витрат роботи, послуги, виконані сторонніми організаціями (наприклад, послуги поштового, телефонного зв'язку, аудиторські, юридичні послуги, послуги нотаріуса, інформаційні послуги)	63, 685
8	Нараховано податки, збори та інші обов'язкові платежі (за винятком тих, що включаються у виробничу собівартість продукції, робіт (послуг))	64
9	Нараховано заробітну плату управлінському та іншому загальногосподарському персоналу товариства	661
10	Нараховано ЄСВ на заробітну плату управлінському та іншому загальногосподарському персоналу досліджуваного підприємства	651

Джерело: сформовано автором на підставі даних бухгалтерського обліку

Адміністративні витрати за визначенням являють собою витрати періоду, відповідно, однією з найвагоміших компонент їх облікового відображення є своєчасне та правильне віднесення здійснених витрат до окремого звітного періоду. Тобто перед ідентифікацією адміністративних витрат витратами окремого звітного періоду потрібно чітко визначити: чи набув господарюючий суб'єкт всю вигоду від понесених витрат безпосередньо в цьому звітному періоді. Наприклад, проведена річна підписка на інтернет-газету «Інтерактивна бухгалтерія». Дані витрати виступають витратами майбутніх періодів та відображаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», отже в ВКП ТОВ «Торгсервіс», адміністративними витратами може бути ідентифікована лише їх частина.

2.3. Особливості функціонування внутрішнього контролю адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Внутрішній контроль, як окрема компонента в обліково-контрольній системі окремого господарюючого суб'єкта, являє собою систему дій щодо сприяння підвищенню ефективності функціонування, яка у повній мірі пов'язана з

внутрішніми процесами, що знаходять відображення в ВКП ТОВ «Торгсервіс», при наданні внутрішнім користувачам релевантної інформації, яка безпосередньо буде здійснюватися в процесі обґрунтування та ухвалення необхідних управлінських рішень. Місія внутрішнього контролю та його взаємозв'язок із системою управління досліджуваного виробничо-комерційного підприємства відображені на рисунку 2.5

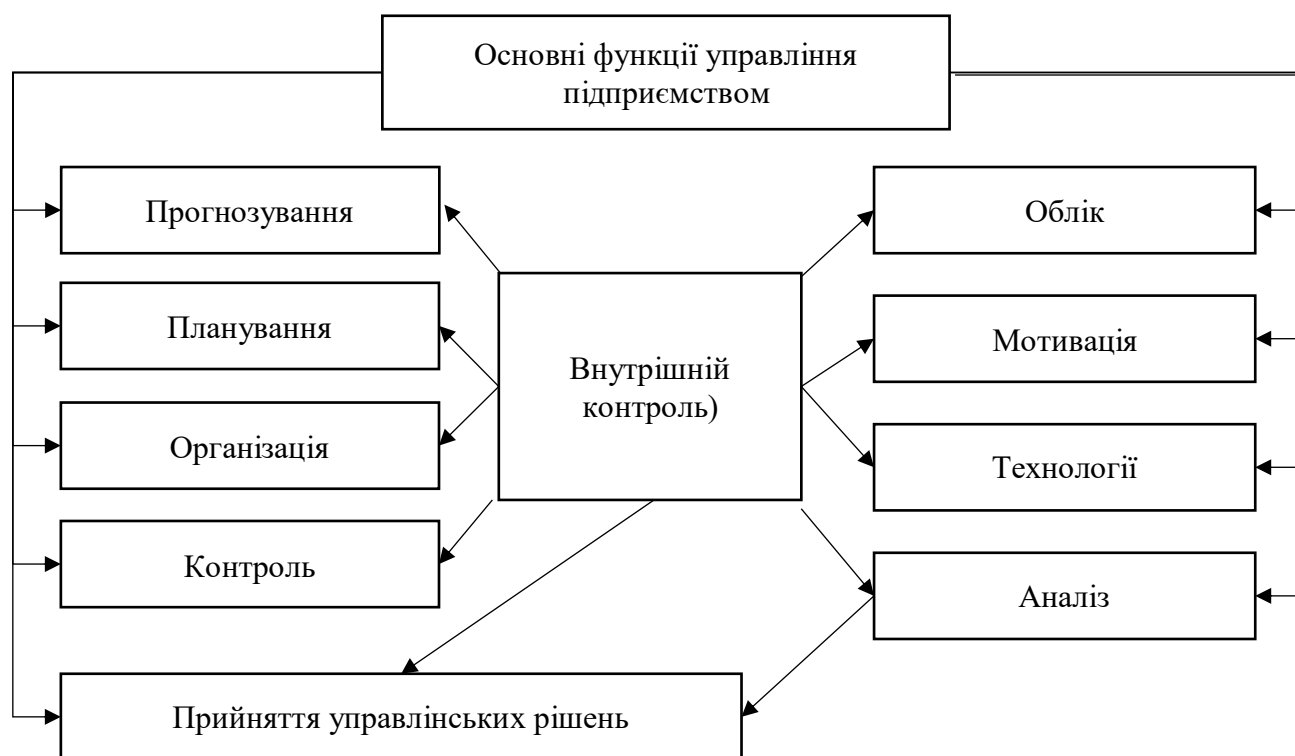


Рисунок 2.5 – Взаємозв'язок внутрішнього контролю з системою управління в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: сформовано автором на підставі розглянутих літературних джерел

Якісно поставлений внутрішній контроль, має сприяти організації та функціонуванню облікового супроводження адміністративних витрат досліджуваного товариства та забезпечувати користувачів різних рівнів (керівників, менеджерів, керівників структурних підрозділів, бухгалтерів, юристів, працівників та інших) релевантною, оперативною, повною, достовірною, зрозумілою інформацією для планування, здійснення аналізу, та прийняття виважених рішень з управління.

Внутрішній контроль носить дещо рекомендаційний характер і функціонує він з врахуванням потреб, вимог та за згодою вищого керівництва (або власників), враховуючи економічну доцільність та наявність достатніх фінансових можливостей суб'єкта господарювання. При цьому, вивчення діяльності виробничо-комерційного підприємства ТОВ «Торгсервіс», дозволило акцентувати увагу на наявності того факту, що за умови відсутності служб внутрішнього контролю (відповідальних осіб), втрачається можливість, у найкоротші терміни виявляти, відслідковувати і запобігати різним правопорушенням, сприяти отриманню економічних вигід та доцільності провадження господарських операцій, запобігання нарахуванню непередбачуваних фінансових санкцій.

У відповідності до європейських норм, базове призначення внутрішнього контролю полягає у формуванні відповідальності керівництва всіх рівнів за якісне, фінансово обґрунтоване управління та стабільний розвиток окремого господарюючого суб'єкта в цілому. З метою забезпечення виконання даних завдань, керівник (власники) здійснюють ризикорієнтоване планування з подальшою організацією діяльності, формують раціональну, науково обґрунтовану структуру системи внутрішнього контролю, моніторять особливості функціонування відповідної системи та управління наявними ризиками для формування достатнього рівня впевненості у тому, що мета, стратегічні цілі діяльності виробничо-комерційного підприємства будуть досягнуті, а згенеровані управлінські рішення, (у т. ч., ухвалення рішень) щодо розпорядження економіко-фінансовими ресурсами, будуть виконуватися з врахуванням, беззаперечно актуальних, принципів: прозорості, законності, економічності, ефективності, та результативності.

Сума адміністративних витрат являє собою загальногосподарські витрати, які безпосередньо стосуються здійснення управління та обслуговування господарюючого суб'єкта. Достовірне, своєчасне, правильне їх відображення їх в облікових регістрах сприятиме забезпеченню якісного рівня управління досліджуваним виробничо-комерційним товариством. Невід'ємною компонентою перевірки повноти документального супроводження адміністративних витрат

виступає здійснення внутрішньогосподарського контролю витрат з управління (адміністративних витрат).

Не менш важливою складовою процесу оптимізації (зменшення) адміністративних витрат виступає високорівнева організація контролю в умовах досліджуваного товариства. Обов'язковими компонентами відповідного контролю мають виступати попередній та наступний контроль за даною групою витрат, а також управління товариством повинне забезпечити постійну взаємодію в межах різних видів контролю.

В якості сформованої інформаційної бази, що застосовується у процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю в ВКП ТОВ «Торгсервіс», можуть виступити: первинна документація, накопичувальні документи, реєстри бухгалтерського обліку виникнення, наявності та списання адміністративних витрат; форми фінансової звітності; розрахунково-планова, нормативна інформація; внутрішньогосподарська організаційно-розпорядча документація. Етапи проведення та перелік задач, які мають вирішуватись при реалізації внутрішньогосподарського контролю у ВКП ТОВ «Торгсервіс» відображено на рисунку 2.6.

Вагомою та ефективною передумовою отримання економії адміністративних витрат в умовах функціонування досліджуваного виробничо-комерційного підприємства виступає організація в товаристві постійного контролю за їх структурою, що склалась та наявним обсягом. Досягти позитивного результату, здійснюючи лише оперативний контроль, який реалізують працівники, керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти та керівництво під час формального оформлення (складання та підписання) первинних документів, неможливо. Відповідно, з урахуванням їх постійної взаємодії, повинні бути впроваджені попередній, поточний та наступний контроль адміністративних витрат.

Найбільш значущими завданнями внутрішнього контролю адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс» виступають:

- створення ефективних потоків інформації, які б задовольняли вимоги керівництва досліджуваного виробничо-комерційного підприємства та його

окремих структурних підрозділів у достатній релевантній інформації для ухвалення обґрунтованих оперативних (стратегічних) рішень з питань управління адміністративними витратами;

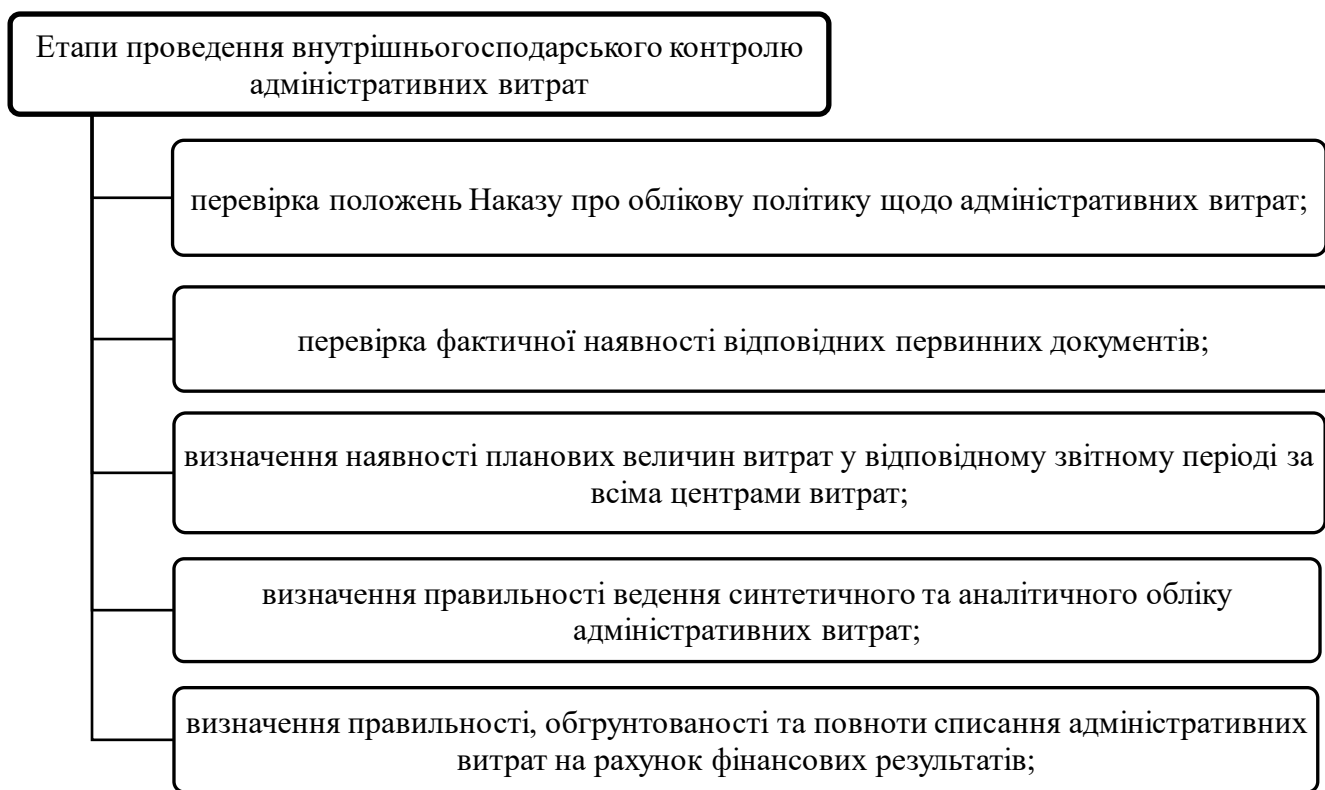


Рисунок 2.6 – Етапи проведення внутрішнього контролю адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором

➤ отримання потрібних для внутрішньогосподарських вимог управління і формування показників фінансової та управлінської звітності даних щодо адміністративних витрат за визначеними елементами витрат та в розрізі калькуляційних статей в цілому по досліджуваному товариству;

➤ сприяння достовірному представленню в оперативному, податковому, управлінському та фінансовому обліку, а також в межах форм внутрішньогосподарської звітності фактичного розміру адміністративних витрат структурних підрозділів досліджуваного виробничо-комерційного підприємства;

➤ задоволення інформаційних потреб для покращення процесу планування адміністративних витрат як в межах безпосередньо самого товариства, так і в розрізі окремих структурних підрозділів;

➤ з метою ідентифікації внутрішньогосподарських резервів зниження, побудова системи контролю за непродуктивними і нераціональними адміністративними витратами.

Перелік питань ситуаційного аналізу, які доцільно висвітлити при проведенні внутрішнього контролю досліджуваного виробничо-комерційного підприємства ТОВ «Торгсервіс» відображено на рисунку 2.7.

До окремих складових елементів інформаційної бази внутрішнього контролю адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» можемо віднести: нормативно-правові акти щодо визначення законності та регулювання фінансово-господарської діяльності та організації бухгалтерського обліку; чинні нормативні документи щодо регламентування переліку окремих компонент адміністративних витрат, їх облікового відображення та порядку списання; інформаційне наповнення щодо облікової політики досліджуваного підприємства відносно адміністративних витрат; нормативно-планове інформаційне наповнення про адміністративні витрати господарюючого суб'єкта; наявну внутрішню організаційно-розпорядчу документацію; матеріали попередньо проведених як зовнішніх так внутрішніх перевірок, ревізій, аудиту; первинні, накопичувальні, зведені документи бухгалтерського обліку та реєстри аналітичного і синтетичного облікового відображення адміністративних витрат; показники форм фінансової звітності.

Внутрішній контроль адміністративних витрат являється важливим з позиції проведення оцінки законності їх понесення та дотримання діючого законодавства з метою уникнення можливих фінансових санкцій у разі заниження фактичного фінансового результату до оподаткування через завищення величини даного виду витрат. Фактор відсутності подібного контролю може сприяти погіршенню фінансового становища досліджуємого суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль виступає вагомою функцією управління адміністративними витратами досліджуваного товариства. Отже, максимальну результативність та ефективність від функціонування служби внутрішнього контролю можна отримати при умові формування системного підходу до організації даного контролю.

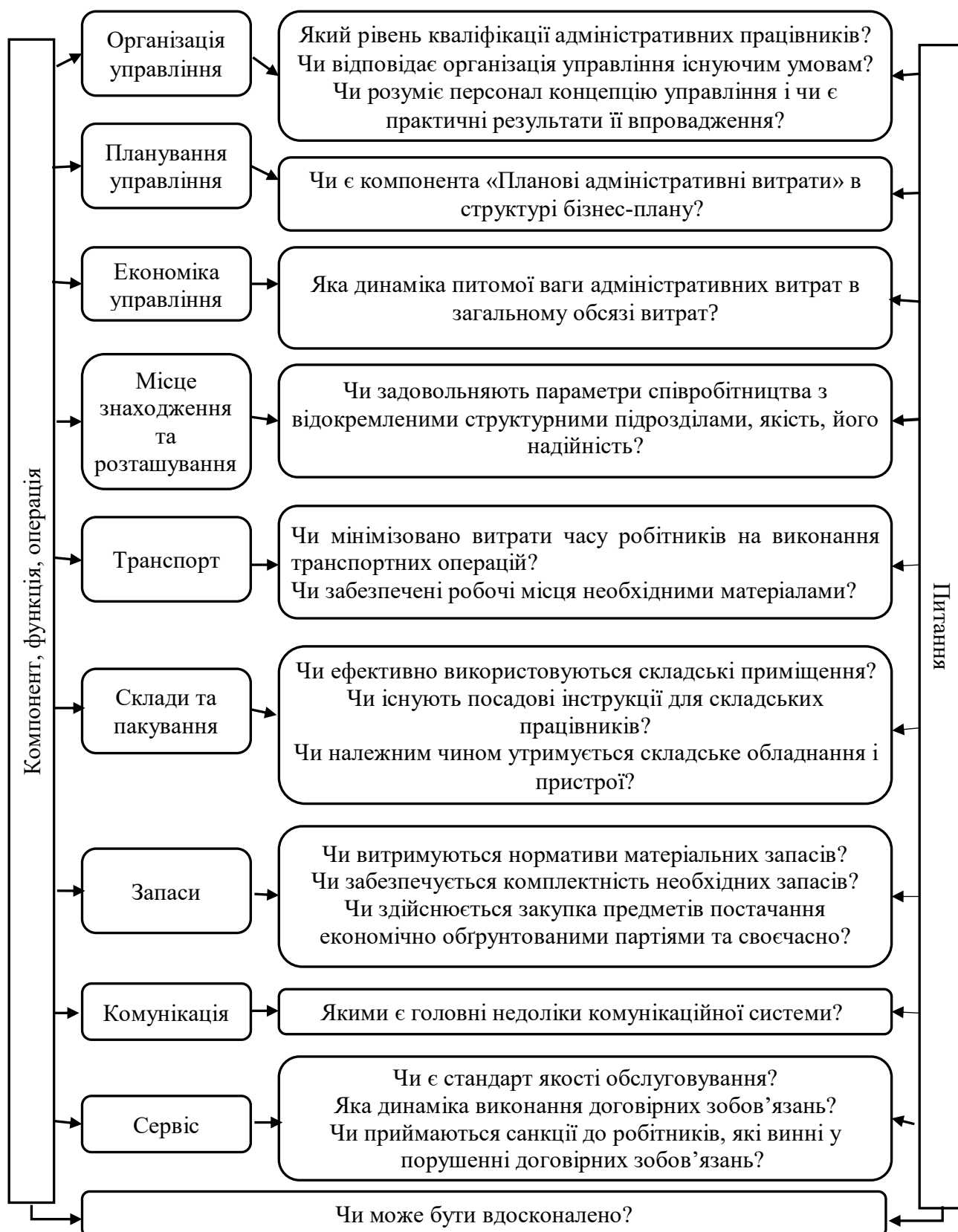


Рисунок 2.7 - Інформаційне забезпечення ситуаційного аналізу при здійсненні внутрішнього контролю у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором

З метою забезпечення своєчасного і ефективного виконання завдань внутрішнього контролю адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс», потрібно випрацювати раціональний підхід до організації і методики даного контролю. Сам процес здійснення внутрішнього контролю завбачає погоджену послідовність контрольних дій, які проводяться для досягнення визначеної мети. Безпосередньо, організаційно процес внутрішнього контролю адміністративних витрат досліджуваного виробничо-комерційного підприємства передбачає поділ на окремі послідовні стадії: початкову, дослідну, завершальну, моніторингову. В межах кожної з цих стадій, знаходять застосування певні процедури для впорядкування контрольного процесу та методичні прийоми для вивчення досліджуваного, об'єкта які у власній сукупності визначають методику внутрішнього контролю підприємства.

Взявши за основу даний факт, з врахуванням специфіки діяльності досліджуваного підприємства, нами виділено окремі елементи організаційно-методичної концепції внутрішнього контролю адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс».

На початковій стадії проводиться ряд організаційних дій, направлених на встановлення цільового спрямування внутрішнього контролю адміністративних витрат в межах окремого суб'єкту, визначення об'єкту перевірки, інформаційного забезпечення й програмно-методичних основ для його реалізації (початкова стадія ще називається організаційною). Дослідна стадія внутрішнього контролю адміністративних витрат містить безпосереднє використання визначених методичних прийомів і проведення контрольних процедур, завданням яких виступає створення належної доказової бази щодо законності їх реалізації, раціональності затвердженої облікової політики, правильності документального супроводження й достовірності представлення в обліку та формах звітності (дану стадію ще називають методичною).

На завершальній стадії проводиться групування й узагальнення отриманих результатів контролю адміністративних витрат, оцінка й аналітичні розрахунки з метою представлення їх у підсумковому документі внутрішнього контролю (звіті).

Актуальною на даній стадії виступає розробка механізмів усунення виявлених недоліків і відхилень. Моніторингова стадія передбачає спостереження за ходом процесу усунення ідентифікованих порушень та недоліків та чіткого виконання заходів, розроблених за підсумками здійсненого контролю.

В якості методів внутрішнього контролю адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» застосовують прийоми, які надають можливість встановлення правильності документального відображення понесених витрат із дотриманням при цьому формальних, арифметичних, юридичних, логічних та інших вимог при їх оформленні. Фактичні методи уможливають перевірку реальної наявності активів, спостереження за процесом використання їх у якості адміністративних витрат, а також розслідування фактів наявних відхилень від норм і можливих зловживань. Розрахунково-аналітичні прийоми дозволяють ідентифікувати певні закономірності у поведінці адміністративних витрат, виділити фактори впливу на них з метою оптимізації даного виду витрат та розробки моделей їх поведінки в прогностичній оцінці наявних ризиків внутрішнього й зовнішнього середовища. Підсумкове узагальнення результатів внутрішнього контролю та систематизація ідентифікованих недоліків проводиться з метою формування звіту перевірки, розробки та контролю за виконанням заходів із попередньої профілактики порушень і зловживань, прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Відповідно, організаційний процес внутрішнього контролю адміністративних витрат передбачає перелік послідовних етапів, які визначають раціональність планування й проведення необхідних контрольних заходів, які мають спрямування на перевірку правильності представлення в обліку та звітних формах господарюючого суб'єкта інформації про адміністративні витрати з формуванням відповідного підсумкового документа та представленням рекомендацій керівництву щодо їх оптимізації. Послідовне застосування даних методичних процедур внутрішнього контролю адміністративних витрат сприяє виконанню ідентифікованих для нього завдань, що стосуються визначення економічної доцільності та достовірності фактів витрат наявних ресурсів господарюючого суб'єкта.

Ефективність внутрішнього контролю адміністративних витрат необхідно оцінювати не тільки в межах інтенсивності контрольних заходів, проведених працівниками залученими до даної системи, та кількістю знайдених недоліків і сум понесених через них збитків, як за спроможністю менеджерів різних рівнів запобігати таким негативним явищам через механізми превентивних заходів. Відповідно, вагомим напрямом досліджень виступає розробка і вдосконалення методів оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю за умов поточної діяльності та моделювання ухваленої стратегії розвитку товариства.

Відповідно, здійснення внутрішнього контролю адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» для виконання контрольних функцій за формуванням їх складу та структури, розміру та обґрунтування доцільністю здійснення, сприятиме оптимізації фінансових результатів діяльності досліджуваного виробничо-комерційного підприємства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ І УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НА ВКП ТОВ «ТОРГСЕРВІС»

3.1. Вдосконалення окремих елементів облікової політики щодо обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Ефективна облікова політика сучасного господарюючого суб'єкта не може бути сформована без врахування її технологічних та організаційних основ. Технологічна компонента - передбачає застосування наступних елементів: робочий план рахунків бухгалтерського обліку, форма ведення бухгалтерського обліку, особливості документообігу, організація функціонування системи внутрішнього контролю, порядок проведення інвентаризації наявного майна та заборгованості (як дебіторської так і кредиторської), облікове супроводження доходів та витрат (в тому числі адміністративних) підприємства, формування показників облікових реєстрів та форм фінансової звітності.

Облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку адміністративних витрат і порядку їх відображення в фінансової звітності ВКП ТОВ «Торгсервіс». Обґрунтована, виважена, вдало попередньо глибоко досліджена та проаналізована комбінація окремих можливих варіантів формування окремих компонент облікової політики (в тому числі, щодо адміністративних витрат) надасть змогу досліджуваному виробничо-комерційному підприємству ефективно реалізовувати власну фінансово-господарську діяльність.

За сучасних умов організації облікового процесу, досить важко сформулювати та надати будь-які уніфіковані рекомендації щодо розкриття інформації та формування окремих складових у методичному розділі облікової політики, оскільки кожен суб'єкт господарювання має в наявності чітко виокремлену власну специфіку здійснення фінансово-господарської діяльності.

Відповідно, подальший вектор досліджень у сфері аналітичного обліку

адміністративних витрат має бути спрямованим на їх трансформацію та переорієнтацію від вирішення внутрішньосистемних локальних організаційно-облікових завдань до формування ефективного джерела, згенерована яким контрольно-облікова інформація забезпечила б безпосереднє врахування інтересів кінцевого споживача, відображених у його сформованих інформаційних запитах. Подібний підхід сприятиме, врешті-решт, перетворенню облікової бухгалтерської компоненти в основний елемент інформаційного супроводження та забезпечення системи управління господарюючим суб'єктом.

Призначення облікової політики потрібно розглядати щодо функції самого бухгалтерського обліку, окремою компонентою якого вона виступає. Взявши даний факт за основу, на нашу думку, доцільною виступає адаптація наявних концепцій формування облікової політики господарюючого суб'єкта, до умов товариства, що виступає базою для написання кваліфікаційної роботи. При цьому, конче необхідно, забезпечити взаємо узгодженість мети, завдань, принципів та етапності формування облікової політики для бухгалтерського обліку окремого бізнес-суб'єкта.

Ми пропонуємо для ВКП ТОВ «Торгсервіс» м. Кролевець представити концепцію формування облікової політики товариства у вигляді моделі (рисунок 3.1).

Розглянувши дані, представлені на рисунку 3.1, можемо визначити залежність концепції облікової політики від її основних складових. Досягнення позитивного результату при виконанні концепції формування облікової політики у ВКП ТОВ «Торгсервіс», можливе лише при умові, що організація, облікове відображення та формування звітних показників фінансової звітності організовано у відповідності до загальноприйнятих і однозначно трактованих правил, які знаходять конкретизацію у визначених технічних процедурах. Основною компонентою запропонованої концепції виступає послідовність формування облікової політики, яка передбачає структурування етапів і визначає перелік дій особи, яка є відповідальною за формування документа на кожному його етапі.

В ході проведеного дослідження встановлено, що у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Наказом №15 від 23.05.2020 року «Про організацію обліку та облікову політику», затверджено облікову політику досліджуваного товариства.

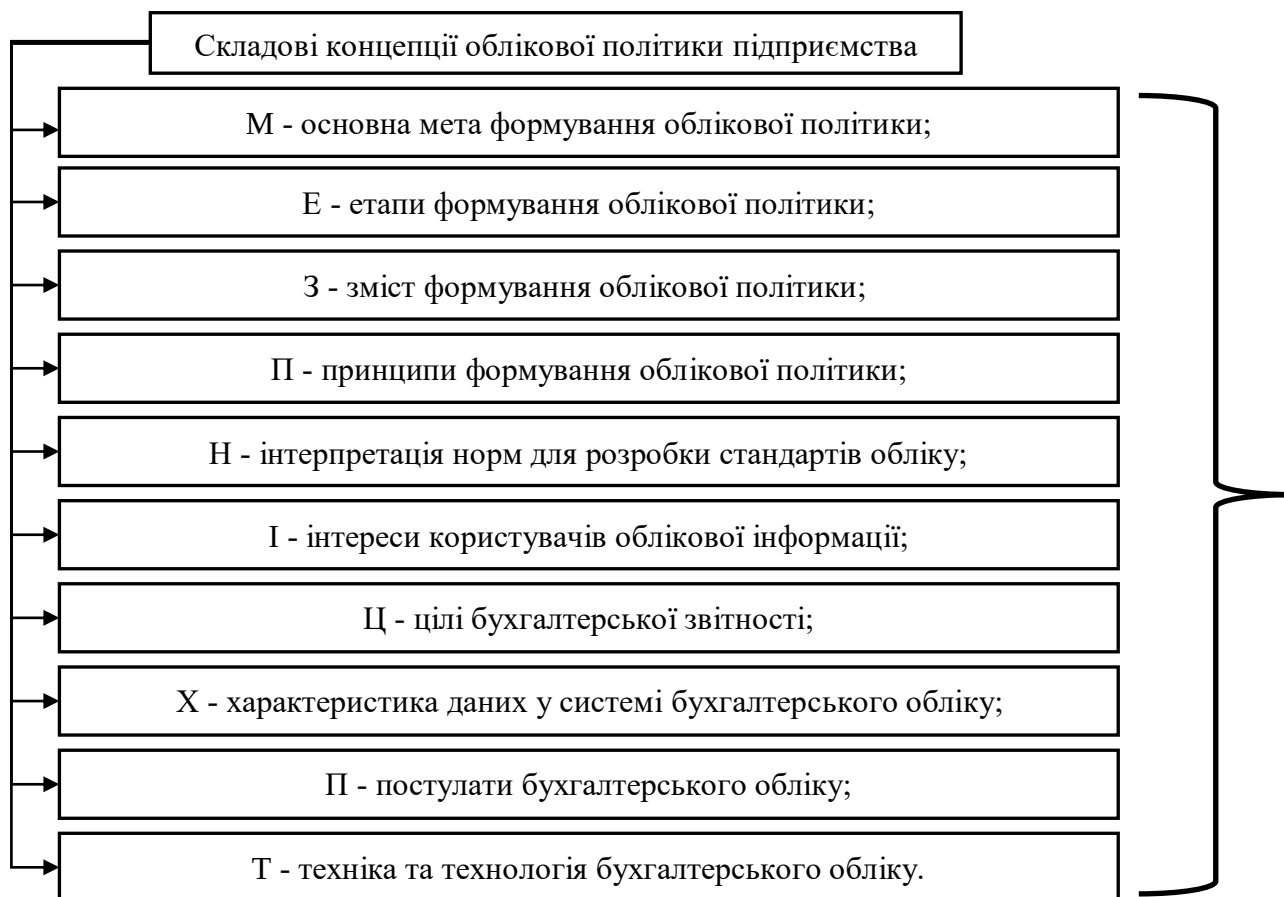


Рисунок 3.1 - Модель формування облікової політики в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором

Серед багатьох позитивних факторів, нами ідентифіковано один суттєвий недолік, який має місце у діючій обліковій політиці: відсутність розділу, який би описував порядок формування та облікового відображення саме адміністративних витрат. Так, наприклад, у пункті 3.5 (**додаток Б**) облікової політики виробничо комерційного підприємства зазначено, що при визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг до загальновиробничих витрат відносити перелік витрат, що зазначений у пунктах 3.51. та 3.5.2. При більш детальному аналізі встановлено, що підпункт 3.5.1 має назву: «Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат», а підпункт 3.5.2, взагалі відсутній. У відповідності до підпункту 3.5.1, перелік статей адміністративних

витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс» відображено у складі загальновиробничих витрат, хоча в розрізі рахунків бухгалтерського обліку, вони ідентифіковані окремо (з використанням рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Методологічні принципи обліково-інформаційного відображення, представлення у фінансовій звітності витрат (включаючи адміністративні) визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [26].

Відповідно, ми пропонуємо виокремити в обліковій політиці ВКП ТОВ «Торгсервіс» пункт 3.5.2 та назвати його «Перелік і склад змінних та постійних адміністративних (загальногосподарських) витрат». Перелік загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління досліджуванім виробничо-комерційним підприємством, що рекомендовано віднести до адміністративних відображено на рисунку 3.2.

Для досягнення найбільш ефективного результату діяльності, ми вважаємо, що організація процесу формування звітних показників щодо адміністративних витрат, повинна сприяти вирішенню таких питань:

- ідентифікація характеру відповідних витрат та їх видів;
- визначення елементів (структурування) адміністративних витрат (базових засобів управління бухгалтерським обліком), які передбачатимуть його зміст;
- визначення принципів та вимог при формуванні змісту звітної інформації;
- розробка звітних форм;
- визначення термінів звітування та етапів розробки;
- встановлення розподілу обов'язків та повноважень, відповідальних осіб за звітність та осіб, які мають право на доступ до різних видів інформації, що сприятиме забезпеченню інформаційної безпеки досліджуваного товариства;
- оцінка якості сформованих звітних форм [33].

Окремою пропозицією виступає запровадження системи планування (нормування) адміністративних витрат в ВКП ТОВ «Торгсервіс», засновану на визначенні максимально допустимого (можливого) відносного розміру

адміністративних витрат у сумі загальних витратах на виробництво товарної продукції, виконаних робіт, наданих послуг або їх вартості.

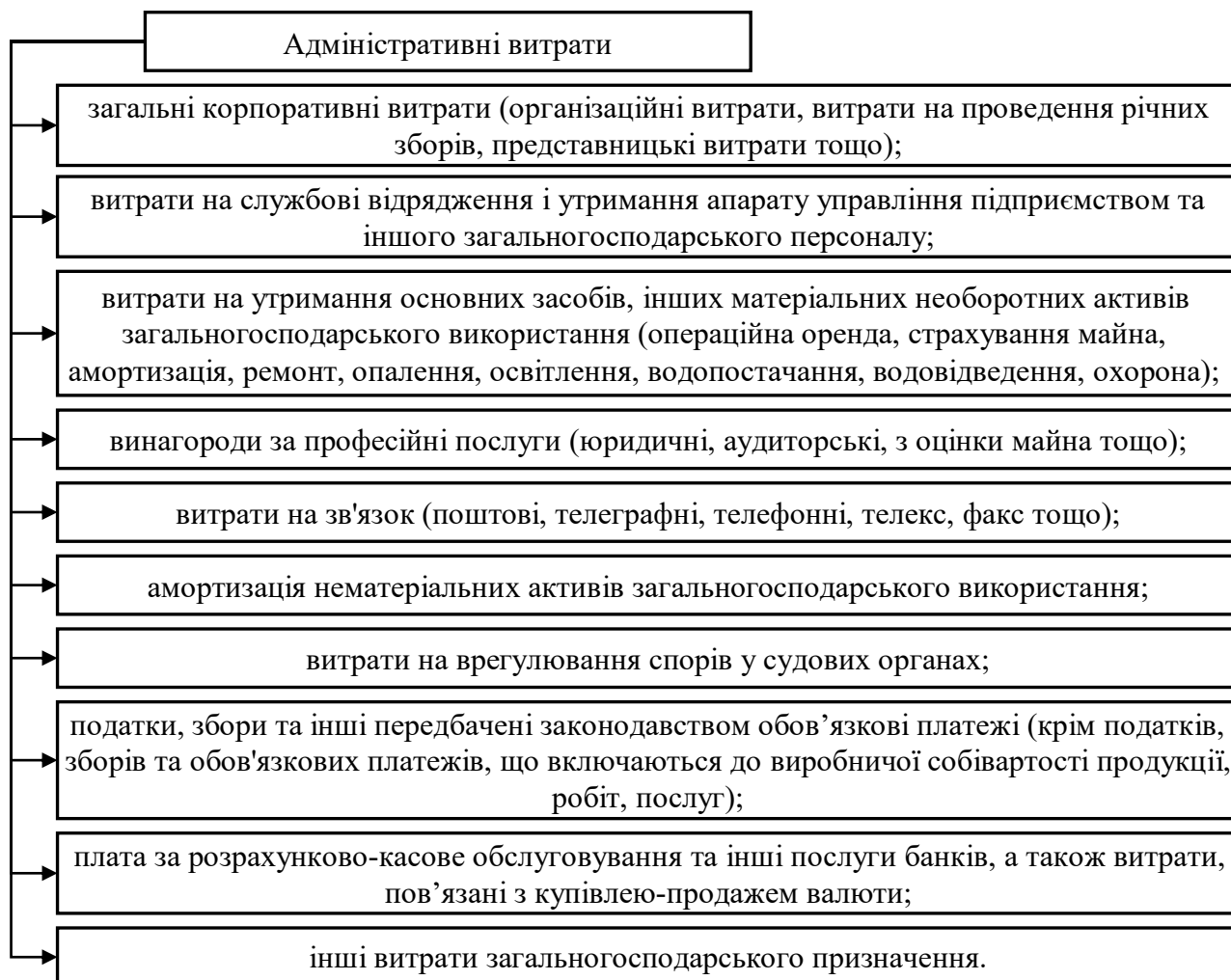


Рисунок 3.2 - Складові компоненти змінних та постійних адміністративних витрат, рекомендовані до запровадження в облікову політику ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: сформовано автором на підставі [26]

Водночас, окремо в межах календарного року необхідно встановлювати нормативи адміністративних витрат у відсотках до обсягу виробництва товарної продукції, виконання робіт, надання послуг в цілому по досліджуваному товариству, а загальновиробничі, в т. ч. й витрати щодо утримання і експлуатації машин і обладнання, у відсотках до собівартості товарної продукції (робіт, послуг) [9].

Методами визначення нормативів адміністративних витрат можуть виступити:

- статистичний, при застосуванні якого, за основу визначають рівень витрат та інші індикатори в базовому році з відповідним коригуванням на зміни, які можуть знайти відображення в плановому періоді;
- розрахунковим, при використанні якого, річні витрати визначаються за кожною зі передбачених статей адміністративних витрат.

Розраховані нормативні показники адміністративних витрат мають бути розподіленими за центрами відповідальності, підрозділами та в розрізі окремих статей. Відповідно, пропонуємо формувати в ВКП ТОВ «Торгсервіс» кошториси за видами адміністративних витрат, а саме: плановий кошторис адміністративних загальногосподарських накладних витрат досліджуваного товариства; плановий кошторис адміністративних накладних витрат окремих структурних підрозділів виробничо-комерційного підприємства.

3.2. Напрямки вдосконалення обліково забезпечення формування адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Надпотужна ефективність комплексу здійснюваних робіт з формування, накопичення, узагальнення й обміну обліковою інформацією, в сьогоденнішніх умовах неможлива без використання сучасної комп'ютерної техніки та зберігання наявної інформації на різних видах електронних носіїв. У підсумку, система електронного документообігу з часом витісняє паперові носії інформації з середовища управління господарюючим суб'єктом. Вагомими аргументами на користь трансформації паперового документообігу на електронний, виступає коштів та робочого часу. Враховуючи даний факт, обґрунтувати раціональність пропозицій щодо включення в документообіг нових форм відомостей з обліку наявних адміністративних витрат є достатньо важко. Наявність сучасних, навіть одних з найпростіших, інформаційних систем бухгалтерського обліку надають можливість отримання великої кількості проміжних, узагальнених та звітних форм,

в межах яких облікові дані відображені в різних напрямках та за будь-який проміжок часу, обраний користувачем. Запровадження кожного додатково, рекомендованого для внутрішнього використання, облікового документу потребує додаткових коштів на покупку витратних матеріалів, його передачу та реалізацію процедури зберігання, суттєво збільшує час на обробку наявних даних і здійснення обслуговуючих функцій. У підсумку, практичні переваги від подібних запроваджень суттєво мінімізуються.

На сьогодні, в ВКП ТОВ «Торгсервіс» для обліку адміністративних витрат використовується програма 1 С «Підприємство» версії 7.7. Враховуючи ті факти, що даний бухгалтерський продукт є досить застарілим, та ситуація, яка склалась з використання нематеріальних активів (програмних продуктів країни-агресора, ми пропонуємо для обліку (в тому числі адміністративних витрат) запровадити в досліджуваному товаристві одну із сучасних бухгалтерських програм українського виробництва. Прикладом такої програми може стати «BAS Бухгалтерія».

Даний програмний продукт спрятиме забезпеченню вирішення всіх поставлених перед бухгалтерською службою виробничо-комерційного підприємства завдань (виписка первинних документів, облік витрат, продажів тощо). Дане прикладне рішення може знайти застосування для організації, ведення бухгалтерського та податкового обліку. Перелік рахунків, та особливості організації аналітичного, кількісного обліку, в межах рахунків, організовано відповідно до вимог діючого законодавства щодо облікового супроводу та представлення облікових показників у формах звітності. За потреби, користувачі програмного продукту можуть самостійно відкривати додаткові субрахунки, формувати розрізи аналітичного обліку.

При застосуванні «BAS Бухгалтерії», основним способом представлення господарських операцій в бухгалтерському обліку являється введення документів конфігурації, що у повній мірі, відповідають формам первинних бухгалтерських документів. Окрім цього, існує можливість безпосереднього введення окремих проводок.

Для загальновиробничих витрат присутня можливість їх розподілу у відповідності до показників нормальної потужності, згідно П(С)БО 16 «Витрати». «BAS Бухгалтерія» надає можливість користувачеві формувати набір стандартних звітів, які уможливають аналіз даних залишків, оборотів по рахунках і бухгалтерських проводок у найрізноманітніших ракурсах. Серед них можна виділити: шахова відомість, оборотно-сальдова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, картка рахунку, обороти рахунку, аналіз субконто, аналіз рахунку, обороти між субконто, головна книга, зведені проводки, діаграма та інші.

Експрес-перевірка ведення обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс», допоможе користувачеві на будь-який момент часу отримати узагальнену і деталізовану інформацію щодо коректності даних. Весь перелік перевірок поєднано в групи: аналіз поточного стану бухгалтерського обліку, окремі положення облікової політики, облікове відображення виробничих операцій, визначення фінансових результатів діяльності та інші. За підсумками експрес-перевірки, звіт про результати може супроводжуватись коментарями до змісту кожної проведеної перевірки, які включають: результат перевірки, предмет контролю, можливі причини наявних помилок та рекомендації щодо їх усунення.

В програмі «BAS Бухгалтерія» представлено обов'язкові (регламентовані) звіти, призначені для подання досліджуваним товариством власникам та контролюючим державним органам, включаючи форми фінансової, податкової та інших звітних компонент.

Дана конфігурація інтегрована з сервісом здачі електронної звітності «FREDO Звіт», який уможливорює безпосередньо з конфігурації:

- формувати показники регламентованої звітності у відповідні державні органи;
- за допомогою вбудованих камеральних перевірок, перевірити заповнення та роздрукувати сформовані документи;
- зашифрувати та підписати електронним цифровим підписом;
- надіславши звіти до відповідних контролюючих органів, отримати квитанцію про доставку окремого звіту за призначенням;

- сформувати та зберегти на різних електронних носіях;
- за потреби, отримувати розшифровку сформованих показників звітів «FREDO Звіт» у даній конфігурації.

Пропонуєма конфігурація надає можливість повнотекстового пошуку за даними представленими в інформаційній базі. Існує функція пошуку за декількома словами, точній фразі або з використанням пошукових операторів. Програмний продукт передбачає можливість введення обмежень на доступ до облікових даних: користувач з обмеженим правом доступу не зможе не лише змінити, але навіть переглянути закриту для нього інформацію.

Програма дозволить користувачам ВКП ТОВ «Торгсервіс» гнучке налаштування інтерфейсу під власні потреби, в тому числі при організації облікового супроводження адміністративних витрат, за допомогою функціональних опцій, що можуть бути ними увімкненими.

Якісно побудована класифікація витрат виступає передумовою успішної організації планування, обліку, аналізу, контролю та ефективного управління витратами окремого господарюючого суб'єкта. Адміністративні витрати являють собою операційні, непрямі, невиробничі витрати визначеного періоду. В науковій літературі відсутня інформація про їх поділ на постійні та змінні в залежності від обсягу діяльності. При цьому, адміністративні витрати, на нашу думку, слід класифікувати в якості постійних, тому що вони не містять змін впродовж певного періоду окремого операційного циклу. Відповідно, адміністративні витрати посідають значну частку у витратах операційної діяльності ВКП ТОВ «Торгсервіс», що і передбачає доцільність розгляду напрямів оптимізації та вдосконалення організації їх обліку. Додатково це підтверджується зростанням величини подібних витрат в межах діючих підприємств з роками, їх безпосереднім впливом на отримані фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів, беззаперечною потребою їх аналізу та планування.

Саме якісна організація аналітичного обліку адміністративних витрат в досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві надає можливість здійснення їх аналітичного дослідження, контролю та ухвалювати відповідні

управлінські рішення.

За сучасних умов ведення бізнесу в Україні, проведення комплексної реформи національного бухгалтерського обліку, становлення та розвитку управлінського обліку актуальності набуває, в межах окремого підприємства, організація ефективного обліку адміністративних витрат на основі розробки осучасненої класифікації подібних витрат через створення нових субрахунків n-го порядку.

Особливої важливості набирає дане питання при здійсненні аналітики в межах великих суб'єктів господарювання, у яких суми адміністративних витрат є досить вагомими та здійснюють вплив на загальну суму витрат, яка відобразиться в кінцевому етапі обліку та серед показників фінансової звітності.

При вдосконаленні обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс», особливу увагу необхідно акцентувати на їх походження, склад, а також формування аналітичного інформаційного наповнення про адміністративні витрати, відображення їх в обліку та представлення у звітності.

З метою вдосконалення аналітичного обліку витрат досліджуваного виробничо-комерційного підприємства пропонуємо виокремити у рахунку 92 «Адміністративні витрати» аналітичні рахунки, назву яких представлено у класифікації відображених у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 Запропонована класифікація адміністративних витрат аналітичного обліку в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

92 «Адміністративні витрати»	Субрахунки (або визначені групи)	Аналітичні рахунки
	1. Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921)	За ідентифікованими видами витрат та відповідності певної групи чи за конкретними структурними підрозділами виробничо-комерційного підприємства (бухгалтерія, офіс, інші структурні одиниці)
	2. Адміністративні витрати, які обслуговують основну діяльність (субрахунок 922)	
	3. Адміністративні витрати, додатково обслуговуючі основну діяльність (субрахунок 923)	
	4. Трансакційні витрати (субрахунок 924)	
	5. Інші адміністративні витрати (субрахунок 925)	

Джерело: узагальнено автором

Віднесення адміністративних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс» до відповідних субрахунків представлено на рисунку 3.3:

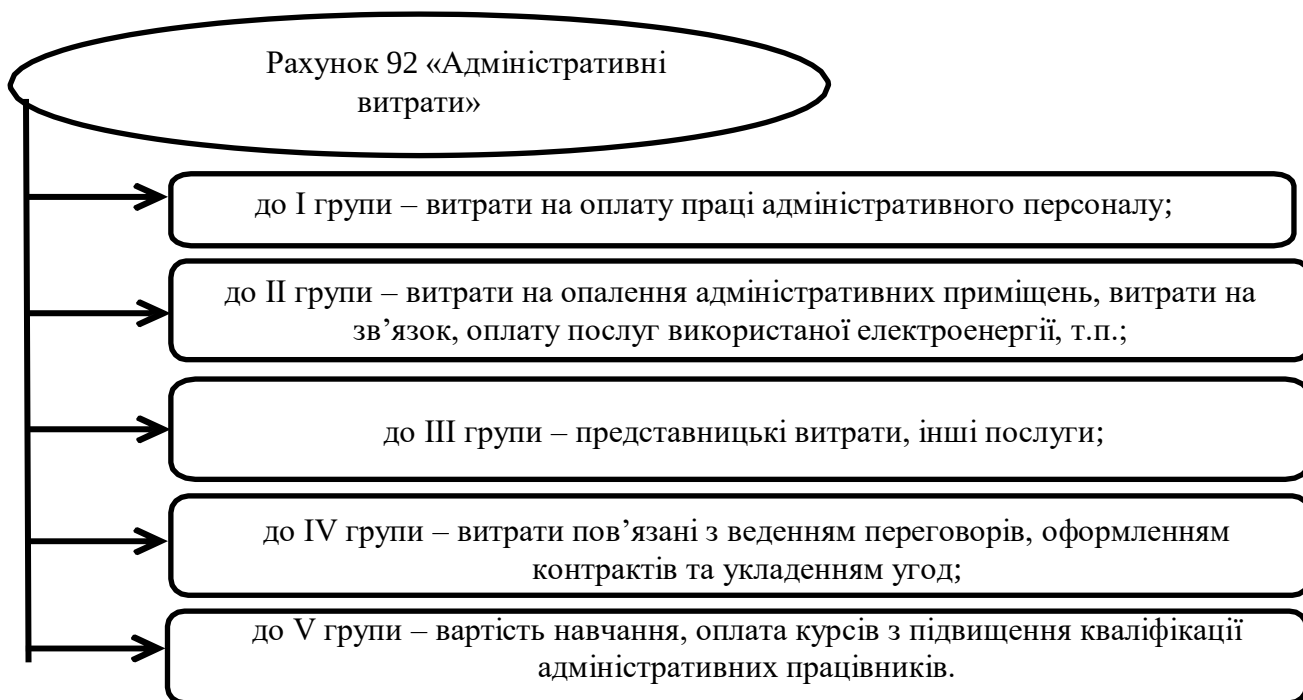


Рисунок 3.3 - Віднесення адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» до відповідних субрахунків

Джерело: узагальнено автором

Той факт, що адміністративні витрати у досліджуваному товаристві помітно збільшуються, має негативний вплив на функціонування господарюючого суб'єкта в цілому. Даний факт вкотре виокремлює те, що існує потреба в пошуку та імплементації оптимальних методик облікового відображення та контролю адміністративних витрат підприємства.

Фінансові результати діяльності окремого господарюючого суб'єкта на пряму залежить, від раціонального співвідношення між доходом від реалізації продукції (робіт, послуг) та понесеними витратами на працю, організацію виробничого та комерційного процесів. Відповідно, побудова якісного управління витратами виступає важливою функцією економічного механізму функціонування кожного бізнесу. Дані обставини збільшують значимість проблеми управління витратами і мають вагомий вплив на отримання кінцевого фінансового результату.

У відомій міжнародній практиці бухгалтерського обліку для проведення щоденних, незначних, але потрібних витрат формують авансову систему, яка носить такі назви: фонд дрібних сум, система підзвітних сум. Дана система потребує створення фонду, проведення виплат за рахунок створеного фонду, звітність за сумами, що були використані та поповнення цього фонду. При створенні фонду потрібно здійснити аналіз позапланових адміністративних витрат за визначений проміжок часу в розрізі, наприклад, тижнів і на підставі даних, що були отримані, визначити перелік ймовірних адміністративних витрат та середню їх величину, яку можна визначити плановою величиною та яка буде відповідати розміру фонду з розрахунку на певний визначений звітний період (наприклад, тиждень чи місяць). Фонд функціонує на постійній основі, це означає, що у даному фонді завжди має бути певна визначена (запланована) сума готівкових коштів на адміністративні потреби. Безпосередньо відповідальна за використання фонду особа отримує потрібну суму готівкових коштів у касі під звіт та переходить у статус підзвітної особи. Ці грошові кошти можуть бути використані тільки на передбачені адміністративні витрати. На визначену дату звітності, відповідальна особа має сформувати Звіт про використання отриманих коштів, з переліком проведених адміністративних витрат та додаванням повного списку потрібних підтверджуючих первинних документів, а також внести кошти до фонду до передбаченої величини. Створення подібного фонду у ВКП ТОВ «Торгсервіс» носить ряд позитивних наслідків (рисунок 3.4).

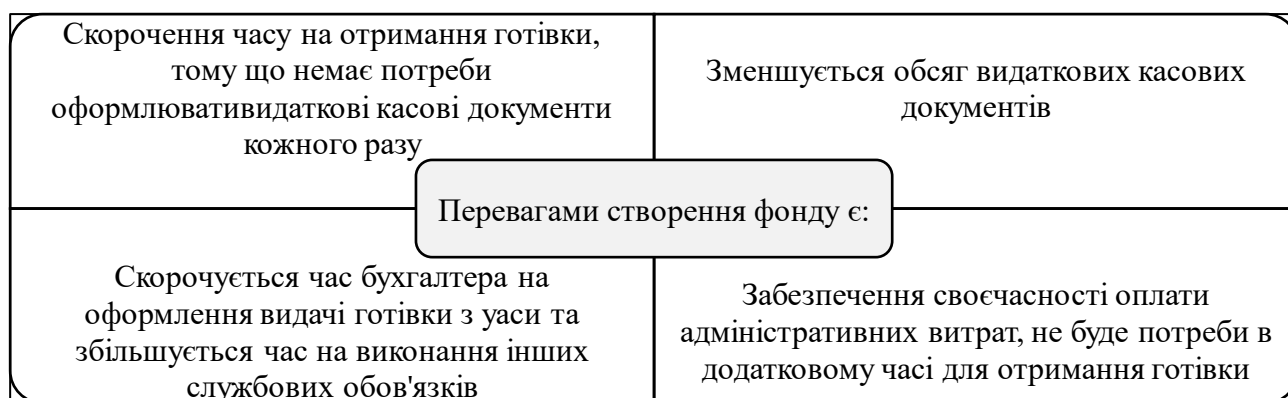


Рисунок 3.4 - Переваги створення та застосування фонду адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором

Якісне вдосконалення бухгалтерського обліку адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» виступає вагомою компонентою подальшого становлення та розвитку процесу управління фінансово-господарською діяльністю досліджуваного товариства за сучасних бізнес умов та покращенню отриманих ним фінансових результатів діяльності.

У таблиці 3.2, представлено типову кореспонденцію рахунків із запропонованими субрахунками (приклад умовний).

Таблиця 3.2 - Типова кореспонденція рахунків щодо адміністративних витрат (з урахуванням запропонованих субрахунків) в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

№	Зміст проведеної господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1.	Проведено нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу (далі АУП) товариства	921	66	50000
2.	Здійснено списання витрат на відрядження працівників АУП	922	372	12500
3.	Відображено витрати на організацію та проведення щорічних зборів засновників	923	631	20000
4.	Проведено нарахування орендної плати за оренду приміщення, яке використовується для розміщення та роботи АУП	922	631	100000
5.	Наведено суму ПДВ, що включена до суми орендної плати	641	631	20000
6.	Нараховано знос приміщень та наявного обладнання, яке використовується в діяльності АУП	922	131	8000
7.	Згідно актів виконаних робіт, проведено нарахування, витрат за юридичні послуги	924	631	30000

Джерело: узагальнено автором

В ході реалізації наших пропозицій, з окремими субрахунками, облік адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс», став більш детальним, що надає можливість визначити, яка конкретна стаття серед досліджуваних витрат має найбільшу частку. Навіть первинна документація дозволить нам сформулювати загальну картину утворення загальної суми адміністративних витрат досліджуваного виробничо-комерційного підприємства.

Відповідно, виокремлення у рахунку 92 «Адміністративні витрати» субрахунків третього порядку сприятиме покращенню якості обліку та аналізу витрат досліджуваного товариства, оскільки запропонована класифікація дозволить деталізувати кожну компоненту загальних витрат товариства, більш достовірно, точно та повно представити інформацію у формах фінансової звітності ВКП ТОВ «Торгсервіс».

3.3. Організація і методика аудиту адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Для здійснення перевірки стану бухгалтерського обліку адміністративних витрат виробничо-комерційне підприємство «Торгсервіс» може звернутись до діючих аудиторських фірм (сертифікованих аудиторів), які провадять аудиторську діяльність в межах чинного законодавства.

Метою аудиту адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» являється ідентифікація достовірності, законності, і доцільності здійснених операцій щодо формування адміністративних витрат виробничо-комерційного підприємства та правильності їх облікового супроводження.

Серед основних завдань аудиту даної складової витрат, можемо виділити перевірку: загальної суми адміністративних витрат, витрат на службові відрядження та утримання загальногосподарського апарату управління товариством, витрат на експлуатацію основних засобів (інших матеріальних (не матеріальних) необоротних активів, що мають загальногосподарське призначення, винагород за надання професійних послуг, витрат на зв'язок; на врегулювання наявних спорів у судових органах, податків, зборів та інших визначених чинним законодавством обов'язкових платежів, плати за розрахунково-касове обслуговування банками та інших витрат загальногосподарського призначення.

Аудит адміністративних витрат дуже часто досліджується науковцями одночасно з аудитом витрат загалом. При цьому, слід визнати, що адміністративні витрати мають власні особливості формування та облікового супроводження, а тому вимагають і певних особливостей при застосуванні аналітичних процедур в ході їх аудиту. Безпосереднім завданням аудитора виступає розробка та реалізація аудиторських процедур у такий спосіб, що уможливить отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, дозволить сформулювати незалежну аудиторську думку, відносно адміністративних витрат, яка буде обґрунтовано представлена у звіті аудитора. Беручи за основу зарубіжний досвід, можемо зазначити, що серед методів, які знаходять застосування у аудиторів, вимагають

особливої уваги аналітичні процедури, які мають належну регламентацію на всіх етапах здійснення аудиторського дослідження. При аудиті адміністративних витрат, задіяний аудитор повинен розробити та здійснити аналітичні процедури, що мають сприяти досягненню поставленої мети: отримання у достатньому розмірі прийнятних аудиторських доказів.

В межах практичного здійснення аудиту адміністративних витрат ВКП ТОВ «Торгсервіс», цілі та перелік аналітичних процедур за окремими ознаками в розрізі етапів проведення відображено на рисунку 3.5.



Рисунок 3.5 - Цілі аналітичних процедур відповідно до етапів аудиту адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: узагальнено автором на підставі [16]

Процедура отримання аудиторських доказів з різних доступних джерел або, відповідно, різного характеру може акцентувати увагу на той факт, що окремий аудиторський доказ не є надійним.

При аудиті адміністративних витрат, подібна ситуація може мати місце у випадку, коли аудиторські докази, отримані з одного джерела, мають суттєві відмінності щодо отриманих з іншого. Окрім цього, даний факт може бути ідентифікованим, якщо відповіді на запити до внутрішнього аудиту, управлінського персоналу та інших підрозділів досліджуваного виробничо-комерційного підприємства не збігаються або якщо відповіді на запити до власників (тих, кого безпосередньо наділено найвищими повноваженнями), зроблені для підтвердження відповідей управлінського персоналу мають суттєві відмінності [16].

Для здійснення аналітичних процедур можуть застосовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу із застосуванням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна використовувати до консолідованої фінансової звітності, окремих компонентів і елементів інформації [13].

Окремо слід визнати, що на достовірність підсумкових результатів проведених аналітичних процедур в ході аудиту мають вплив різнохарактерні фактори: розмір та питома вага статті, що підлягає аудиту; коливання та виміри індикаторів, що знайшли застосування при аналізі; наявність та якість нефінансової інформації; релевантність внутрішніх та зовнішніх даних при формуванні прогнозу облікових показників; інші здійснювані процедури аудиту. Результати проведення аналітичних процедур мають бути представлені у застосовуємій робочій документації.

Для якісного здійснення перевірки, аудитор має чітко ідентифікувати основні її елементи: планування, документальний супровід, підбір та групування аудиторських доказів, узагальнення результатів. Аудиторська перевірка адміністративних витрат проводиться шляхом виконання певних процедур в межах кожного етапу (рисунки 3.6).

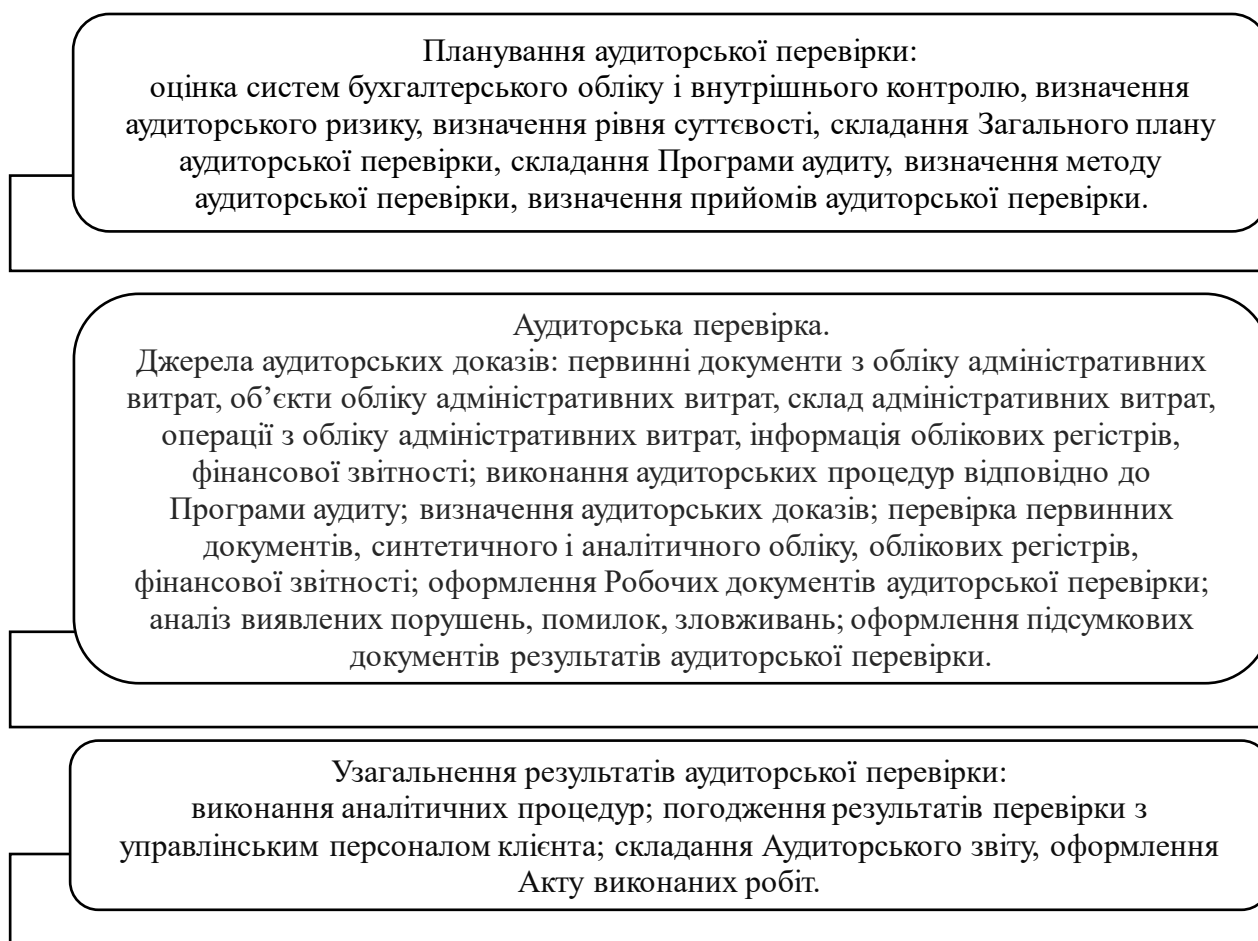


Рисунок 3.6 - Процедури аудиторської перевірки адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Джерело: сформовано автором

В ході практичного виконання, Загальний план поділяє окрему аудиторську перевірку на етапи, в межах кожного етапу ідентифікуються мета, завдання, терміни виконання робіт в розрізі етапів. Здійснення аудиту розпочинається з моменту підписання Договору на проведення аудиту, який визначає термін даної перевірки. Загальний план аудиторської перевірки досліджуваного виробничо-комерційного підприємства теж має формуватися на цей час: перша дата у Загальному плані являє собою початок перевірки, а остання – її закінчення.

Під час реалізації організаційного етапу, здійснюється оцінка систем облікового супроводження і внутрішнього контролю. В практичних умовах, для проведення оцінки найчастіше застосовують тести, які містять питання, що допомагають аудиторів оцінити ці системи.

Анкету перевірки адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс» представлено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Тестові питання для проведення оцінки системи внутрішнього контролю понесених адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи знайомі Ви з основними методологічними принципами організації обліку адміністративних витрат згідно Наказу про облікову політику?	Так			
2.	Чи задовольняє Вас документальне супроводження адміністративних витрат для представлення в бухгалтерському обліку?	Так			
3.	Чи сформований графік документообігу?	Так			
4.	Чи можете висловити Ви задовільну оцінку системі внутрішнього контролю підприємства?		Ні		
5.	Чи здійснює контроль головний бухгалтер виконання Вами покладених службових обов'язків?	Так			
6.	Чи представляєте Ви для потреб управлінського персоналу необхідну для них інформацію?	Так			
7.	Чи відносяться адміністративні витрати до фінансових витрат?		Ні		
8.	Чи здійснюється перевірка тотожності показників синтетичного та аналітичного обліку наявних адміністративних витрат?	Так			
9.	Чи мали місце зміни статей адміністративних витрат упродовж звітної періоду?		Ні		
10.	Чи наявні у товаристві методичні рекомендації з обліку понесених адміністративних витрат?	Так			
11.	Чи здійснюється перевірка обґрунтованості віднесення витрат до адміністративних?	Так			
12.	Чи проводиться перевірка повноти та достовірності облікового супроводження, що підтверджує фактично понесені адміністративні витрати?			Інформація відсутня	
13.	Чи класифіковано статті адміністративних витрат?	Так			
14.	Чи відбувається санкціонування адміністративних витрат керівником товариства?	Так			
15.	Чи організовано аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями?	Так			
16.	Чи здійснюються контрольні процедури перевірки інформації облікових регістрів адміністративних витрат?	Так			
17.	Чи мали місце порушення при відображенні адміністративних витрат в облікових регістрах?	Так			
18.	Чи здійснюється аналіз адміністративних витрат?	Так			

Джерело: узагальнено автором

Програма аудиторської перевірки адміністративних витрат формується згідно мети та завдань аудиторської перевірки, які за аналогією до плану, було визначено Договором на проведення аудиту.

У відповідності до чинного законодавств, методику здійснення аудиту аудитор обирає самостійно у відповідності до його професійного судження. Нами запропоновано аудиторські процедури, які, на нашу думку, повинен провести аудитор на початку аудиторської перевірки з метою забезпечення її якості.

Безпосередньо, аудиторську перевірку можна розпочати або з перевірки показників представлених у фінансовій звітності, або з інформації за окремими видами адміністративних витрат виробничо-комерційного підприємства. Нами запропоновано почати аудит з перевірки правильності та достовірності визнання витрат адміністративними згідно діючих нормативних документів та затвердженої облікової політики, представлення адміністративних витрат у формах фінансовій звітності. Пропонуємо форму робочого документу, з якого має розпочинатися аудит адміністративних витрат (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 - Робочий документ з визначення законності віднесення витрат до адміністративних в ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Склад адміністративних витрат за статтями витрат	Відповідність складу адміністративних витрат, визначених підприємством, П(С)БО 16 «Витрати»		Відхилення
	Обліковій політиці	П(С)БО 16 «Витрати»	
Зарплата, відпускні персоналу загальногосподарського призначення	Так	Так	
Амортизація ОЗ та НМА загальногосподарського призначення	Так	Так	
...	...	...	...

Джерело: сформовано автором

Відповідним чином, аудитор отримує інформацію про достовірність наявного складу та структури адміністративних витрат, яка не суперечить діючим нормативним документам.

Подальшим кроком при аудиті адміністративних витрат виступає перевірка достовірності представлення адміністративних витрат у формах фінансової звітності. Для здійснення перевірки правильності та достовірності відображення адміністративних витрат у досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві, запропоновано наступний робочий документ (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 - Робочий документ з перевірки достовірності відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2021 рік

Показник	Головна книга Рахунок 92, грн.		Звіт про фінансові результати код рядка 2130, тис. грн		Відхилення
	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	
Адміністративні витрати	3978974,73	3978974,73	3979	3979	-

Джерело: сформовано автором

Невід'ємною складовою процесу аудиту у досліджуваному виробничо-комерційному підприємстві виступає аналіз витрат. Шляхом здійснення аналізу адміністративних витрат аудитор набуває можливість визначити які зміни відбуваються з адміністративними витратами впродовж декількох звітних періодів. У випадку їх збільшення, необхідно з'ясувати, які саме витрати зросли і за рахунок чого відбулося дане зростання. Робочий документ аудитора для проведення аналізу адміністративних витрат, відображено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 - Робочий документ з аналізу наявних адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Показник	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			Абсолютне, тис. грн	Відносне, %
Звіт про фінансові результати код рядка 2130 за 2020-2021 роки	3549	3979	430	12,1

Джерело: сформовано автором

Нами запропоновано, крім проведення аналізу величини адміністративних витрат, у ВКП ТОВ «Торгсервіс» акцентувати увагу на їх структурі, щоб вчасно

ідентифікувати суттєве зростання питомої ваги окремої статті (чи статей) адміністративних витрат та з'ясувати причини відповідного зростання.

Під час проведення аудиту, особливу увагу рекомендується акцентувати на той факт, що управлінський персонал господарюючого суб'єкта часто має спокусу покращення власного добробуту за рахунок завищення суми адміністративних витрат. Ситуація, за якої фінансовий результат досліджуваного виробничо-комерційного підприємства погіршується, а сума адміністративних витрат зростає, являється неприйнятною. Отже, в ході аудиту необхідно з'ясувати, чи відповідають темпи зростання адміністративних витрат темпам зростання прибутку досліджуваного товариства (або зменшення збитку) Приклад відповідного робочого документу представлено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 - Робочий документ з оцінки доцільності понесених адміністративних витрат у ВКП ТОВ «Торгсервіс»

Показник	Базовий рік, тис. грн	Поточний рік, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.	Темп зростання (зниження), %	Аналіз напряму змін
Сума адміністративних витрат	3549	3979	430	12,1	зростання
Фінансовий результат діяльності	462	(555)	-1017	-220,1	погіршення

Джерело: сформовано автором

На підставі даних таблиці 3.7, можемо зазначити, що зростання суми адміністративних витрат у досліджуваному товаристві у поточному (2021 році) у порівнянні з базовим (2020 роком) є не доцільним.

У випадку, коли господарюючий суб'єкт проводить класифікацію наявних адміністративних витрат за групами чи елементами, то даний факт може мати вплив на обсяг аудиторської перевірки адміністративних витрат по суті. Якість окремої аудиторської перевірки залежить від передбачених аудиторських процедур та методів їх проведення. Кількість здійснених аудиторських процедур не свідчить про їх якість, відповідно, слід проводити тільки ті аудиторські процедури, які відповідають визначеним критеріям якості, носять певну мету та завдання.

ВИСНОВКИ

Достовірність показників фінансової звітності, якість організації облікового супроводження, обґрунтованість класифікації, доцільність понесення, особливості проведення аудиту та інші питання щодо адміністративних витрат окремого суб'єкта господарювання набувають беззаперечної актуальності за сучасних умов ведення бізнесу.

1. Дослідження наукових інтересів вітчизняних науковців проблематики обліку адміністративних витрат продемонструвало їх чітку сегментацію за такими напрямками, як: теоретичні аспекти обліку адміністративних витрат, зокрема і в історичному ракурсі; удосконалення аналітичного обліку адміністративних витрат; документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із визнанням, розподілом та списанням адміністративних витрат; встановлення бази для розподілу адміністративних витрат; практичні аспекти бюджетування та нормування адміністративних витрат.

2. Вдосконалено стратегію формування та облікового супроводу адміністративних витрат підприємства, окремими складовими якої виступають: відмова від готівки, уникнення кредитних карток компанії, виключення звітів про витрати власних коштів працівників, запровадження індивідуальних передплачених карток, які нададуть можливість відстежувати витрати кожного уповноваженого працівника, що стане передумовою запровадження платформи управління витратами. Якщо кожен платіж здійснюється через платформу, у керівника (відповідальної особи) буде одне джерело інформації, і він зможе використовувати це для розробки плану скорочення адміністративних витрат.

3. Класифіковано та узагальнено нормативно-правове забезпечення організації, ведення бухгалтерського обліку, здійснення аудиту адміністративних витрат для суб'єктів господарювання в Україні. Отже, якісно організований облік та своєчасно проведений аудит нададуть можливість підтвердити правильність відображення у звітності даної складової операційних витрат, ідентифікувати проблемні ділянки та представити пропозиції щодо їх вирішення.

4. В межах досліджуваного періоду економічні показники роботи базового виробничо-комерційного підприємства носили варіативний характер. Зокрема, у 2021 р. порівняно з 2019 р. збільшився розмір чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт і послуг) на 32265 тис. грн., при цьому собівартість реалізованих товарів зросла на 23205 тис. грн. У 2021 році спостерігається збільшення інших операційних доходів (на 546 тис. грн.), адміністративних витрат на 484 тис. грн., витрат на збут на 26 % (7194 тис. грн.), сума інших операційних витрат зменшилась на 356 тис. грн., що є обґрунтованим, беручи до уваги напрям діяльності товариства. Досліджуване товариство у 2020 році отримало, за результатами діяльності, чистий прибуток у розмірі 462 тис. грн., а у 2019 та 2021 роках мало збиток у сумі 3001 тис. грн. та 555 тис. грн. відповідно. Рівень рентабельності ВКП ТОВ «Торгсервіс» за 2019-2021 роки мав значення -1,61% , +0,24%, -0,27% відповідно.

5. Розглянута організаційно-методична концепція внутрішнього контролю витрат передбачає вдосконалення організаційних заходів та контрольних процедур щодо підконтрольних об'єктів зі сторони суб'єктів контролю за визначеним алгоритмом дій. Це дає змогу раціонально використовувати час на проведення внутрішнього контролю операцій, пов'язаних із витрачанням ресурсів, оперативно реагувати на відхилення від визначених норм та правил і впроваджувати дієві механізми запобігання порушенням та недолікам у процесі господарювання.

6. Призначення облікової політики потрібно розглядати щодо функції самого бухгалтерського обліку, окремою компонентою якого вона являється. Доцільною виступає адаптація наявних концепцій формування облікової політики господарюючого суб'єкта, до умов базового товариства. Нами рекомендовано для ВКП ТОВ «Торгсервіс» представити концепцію формування облікової політики товариства у вигляді моделі.

7. Запропоновано виокремити в обліковій політиці ВКП ТОВ «Торгсервіс» пункт 3.5.2 та назвати його «Перелік і склад змінних та постійних адміністративних (загальногосподарських) витрат».

8. Для обліку (в тому числі адміністративних витрат) запровадити в досліджуваному товаристві одну із сучасних бухгалтерських програм українського виробництва. Прикладом такої програми може стати «BAS Бухгалтерія». Даний програмний продукт сприятиме забезпеченню вирішення всіх поставлених перед бухгалтерською службою виробничо-комерційного підприємства завдань.

9. З метою вдосконалення аналітичного обліку витрат, запропоновано виокремити у рахунку 92 «Адміністративні витрати» аналітичні рахунки: 1. Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921). 2. Адміністративні витрати, які обслуговують основну діяльність (субрахунок 922) 3. Адміністративні витрати, додатково обслуговуючі основну діяльність (субрахунок 923). 4. Трансакційні витрати (субрахунок 924). 5. Інші адміністративні витрати (субрахунок 925). Відповідно, виокремлення у рахунку 92 «Адміністративні витрати» субрахунків третього порядку сприятиме покращенню якості обліку та аналізу витрат досліджуваного товариства, оскільки запропонована класифікація дозволить деталізувати кожну компоненту загальних витрат товариства, більш достовірно, точно та повно представити інформацію у формах фінансової звітності.

10. Для удосконалення аудиту адміністративних витрат підприємства, запропонована методика, яка на відміну від чинних включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Відповідна методика проведення перевірки надасть змогу аудиторі охопити всі аспекти обліку адміністративних витрат в межах досліджуваного підприємства, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку даної складової витрат, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В. С., Демченко Є. В. Удосконалення обліку адміністративних витрат на великих підприємствах. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7510> (дата звернення: 03.11.2022).
2. Височан О.О., Оліховський В.Я. Облік адміністративних витрат у ракурсі вітчизняної науки. *Бізнес-навігатор: науково-виробничий журнал*. Херсон, 2019. № 6 (55). С. 211–217.
3. Вовчик Н. Л. Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2019. Вип. 57. - С. 110-117. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2019_57_19. (дата звернення: 17.11.2022)
4. Гапич А.В. Застосування аналітичних процедур при аудиті адміністративних витрат підприємства. *Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти: Збірник матеріалів Міжнародної наукової-практичної конференції*, 18 листопада 2022 року. Одеса, ОДАУ. 2022. с. 299-302
5. Гапич А.В. Нормативне супроводження, класифікація та відображення у звітних формах адміністративних витрат підприємства. *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет- конференції* (м. Суми, 22 листопада 2022 р.) / за ред. проф. Назаренка О.В. Суми: СНАУ, 2022. с. 123-124
6. Гапич А.В. Склад та особливості формування адміністративних витрат на різних етапах функціонування підприємства. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*. Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2020 року. Полтава, 2020. С. 27-29.
7. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Шляхи оптимізації ведення обліку адміністративних витрат підприємства. *Вісник Хмельницького національного*

університету Серія: «Економічні науки». №2 (292), 2021. С. 69-74. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/?p=7154> (дата звернення: 03.11.2022).

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/zD893-99> (дата звернення: 05.11.2022)

9. Колодяжна Н. С., Корнієцька М. О., Чайка О. В. Шляхи удосконалення обліку адміністративних витрат. *Вісник студентського наукового товариства*. 2020. Вип. 2. С. 29-33.

10. Кучеренко Т.Є., Матрос О.М., Підлубна О.Д. Накладні і непрямі витрати підприємства як інструмент управлінського обліку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. №. 22. С. 949–954 .

11. Меліхова Т.О., Височина В.В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*, 2018. № 1. С. 69—75.

12. Меліхова Т. О., Шишига М. П. Удосконалення обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства. *Економіка та держава*. 2020. № 11. С. 28–34.

13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років / Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України. – К., 2018. – Ч. 1. - 1141с.

14. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Міністерство фінансів України. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 (дата звернення: 17.11.2022)

15. Назаренко О.В. тези

16. Назаренко О.В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. 2018. № 14. С. 3-8.

17. Назаренко О.В. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства. *Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової*

картини світу [колективна монографія] / за заг. ред. В.Я. Плаксієнка. К. : Центр учбової літератури. 2021. С. 130-143.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013р. № 73 в редакції від 10.08.2021р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 16.11.2022).

19. Ошурков С. Адміністративні витрати у бухгалтерському обліку. URL: <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/sebestoimost/4260-administrativni-vitrati.html> (дата звернення 16.11.22)

20. Пантелеєв В. П. Інноваційна природа облікової політики підприємства в умовах постіндустріальної економіки. *Облік і фінанси*. 2020. № 2. С. 39-49.

21. Пашніна А.О. Формування облікової інформації в управлінському обліку в умовах використання інформаційно- комп'ютерних технологій. *Інтернаука. Серія : Економічні науки*. 2019. № 12. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-12-5431> (дата звернення: 09.11.2022).

22. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291. URL: <http://www.mfu.gov.ua>. (дата звернення: 06.11.2022)

23. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.10.2022).

24. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л. К., Осетрова Г. Ю. Облік та аудит адміністративних витрат. *Агросвіт*. 2018. № 23. С. 38-44. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/23_2018/7.pdf. (дата звернення: 21.10.2022).

25. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Романова О. В. Облік та контроль адміністративних витрат на торгівельному підприємстві для прийняття управлінських рішень. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9578> (дата звернення: 21.10.2022).

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 16.11.2022).

27. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 26.10. 2021)

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 05.11.2021)

29. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (Редакція від 06.01.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.04.2022)

30. Прокопович Л.Б., Шинкаренко А.В., Шевчук Н.О. Облік адміністративних витрат в умовах децентралізованої системи управління підприємством. *Наукові праці. Економіка*. 2017. № 290. Т. 302. С. 80–86.

31. Хорунжак Н. М., Портоварас Т. В. Аналіз операційних витрат: джерела та методи. *Інноваційна економіка*. 2019. № 7-8. С. 132–139. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco.ua/article/view/1952> (дата звернення 28.10.2022).

32. Ярова Г.В. Обумовленість виникнення та сучасний стан внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України. *Інноваційна економіка*. 2018. № 11(37). С. 274–276.

33. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of Effectiveness of Responsibility Centers in the Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 2019. Vol. 23 № 6. Available at: <https://www.abacademies.org/articles/evaluation-of-effectiveness-of-responsibility-centers-in-the-management-accounting-system-8797.html> (date of application 23.10.22)

34. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements Dec 17, 2018, pp.1696. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26> (date of application: 15.11.2022)

35. IAS 1. Presentation of financial statements Available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=21939&sidebarOption=UnaccompaniedIas> (date of application: 15.11.2022).

36. Nazarenko O. Accounting and economic aspects of the calculation of the integrated assessment index of outsourcing companies. *European Science. Scientific journal*. 2020 № 1. p. 64-70 Available at: <http://www.european-science.sk/storage/journals/essays/1-2020/362.pdf> (date of application: 28.10.2022)

37. Patrick Whatman. A modern guide to general and administrative expenses. Published on February 4, 2022 Available at: <https://www.spendesk.com/en-eu/blog/general-and-administrative-expenses/> (date of application 16.11.22).

ДОДАТКИ