

**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-методичні та практичні аспекти організації
обліку адміністративних витрат та їх аудиту**

Виконала:

Побідинська Юлія Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Гордієнко Микола Іванович
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Крючко Катерина Василівна
заступник головного бухгалтера
Сумського національного аграрного університету

Суми – 2022

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 Побідинській Юлії Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методичні та практичні аспекти організації обліку адміністративних витрат та їх аудиту

2. База практичного дослідження:

ТОВ «Сумитеплоенерго» м. Суми Сумської області

керівник роботи Гордієнко Микола Іванович, к.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 та аудиту адміністративних витрат,

монографії, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних

конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку та аудиту

адміністративних витрат

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

дослідити організаційно-методичні та практичні основи обліку та аудит 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 об'єкта дослідження

розкрити особливості обліку і аудиту операцій з адміністративними витратами,

надати рекомендації щодо вдосконалення обліку і аудиту операцій з адміністративними

витратами; 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 кафедру, 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

Побідинська Ю.С.

Керівник роботи

Гордієнко М.І.

Перевірку на автентичність проведено.

Баранік Н.М.

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

Гарант освітньої програми

Назаренко І.М.

Декан факультету економіки і менеджменту

Лищенко М.О.

АНОТАЦІЯ

Побідинська Ю.С. Теоретико-методичні та практичні аспекти організації обліку адміністративних витрат та їх аудиту.

Кваліфікаційна робота зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», СНАУ, Суми. 2022. – Рукопис.

В роботі розглянуто теоретико-методичні та практичні аспекти організації обліку адміністративних витрат та їх аудиту на прикладі ТОВ «Сумитеплоенерго», м. Суми. Проведений аналіз останніх досліджень та публікацій дозволив виявити основні напрями досліджень обліку адміністративних витрат. Конкретний перелік та склад адміністративних загальногосподарських витрат встановлюються наказом про облікову політику підприємства. Правильна організація в цілому аналітичного обліку витрат та облік адміністративних витрат відіграють важливе значення для визначення їх рівня, аналізу та контролю, а також правильного об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Адміністративні витрати являються витратами звітного періоду, при цьому вони списуються на фінансові результати підприємства у цьому ж періоді і відображаються у формі звітності 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) по рядку 2130 як окремий вид витрат підприємства. В роботі представлена організація обліку адміністративних витрат, типові проводки з обліку адміністративних витрат. Наведено рекомендації по вдосконаленню організації обліку адміністративних витрат на підприємстві. В рамках написання кваліфікаційної роботи був проведений моніторинг програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку. Так, було визначено найбільш популярні програми автоматизації та надані відповідні рекомендації для впровадження на підприємстві. Розглянуто організаційно-методичні засади аудиту адміністративних витрат підприємства, зокрема методику аудиту адміністративних витрат підприємства, зазначено шляхи вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту адміністративних витрат підприємства та проаналізовано практичні аспекти аудиту адміністративних витрат підприємства.

Ключові слова: адміністративні витрати, організація обліку, витрати, сукупний дохід, аудит

SUMMARY

Pobidynska Y.S. Theoretical-methodical and practical aspects of accounting for the organization of administrative expenses and their audit.

Master thesis in specialty 071 «Accounting and taxation», Sumy National Agrarian University, Sumy, 2022. - Manuscript.

The paper examines the theoretical, methodological and practical aspects of the organization of accounting for administrative expenses and their audit on the example of Sumyteploenergo LLC, Sumy. Conducted analysis of the latest research and publications made it possible to identify the main directions of research into the accounting of administrative costs. The specific list and composition of administrative general economic expenses are established by the order on the accounting policy of the enterprise. Correct organization in general of analytical cost accounting and accounting of administrative costs play an important role in determining their level, analysis and control, as well as the correct objective reflection of the financial results of the enterprise.

Administrative expenses are expenses of the reporting period, while they are debited to the financial results of the enterprise in the same period and are reflected in reporting form 2 "Report on financial results" (Report on total income) on the line 2130 as a separate type of enterprise expenses. The work presents the organization of accounting for administrative expenses, typical postings for accounting for administrative expenses. Recommendations for improving the organization of accounting for administrative expenses at the enterprise are given. As part of the writing of the qualification work, the monitoring of accounting automation software was carried out. Thus, the most popular automation programs were determined and appropriate recommendations for implementation at the enterprise were provided. The organizational and methodological principles of the audit of the administrative expenses of the enterprise are considered, in particular the methodology of the audit of the administrative expenses of the enterprise, the ways of improving the organizational and

methodological principles of the audit of the administrative expenses of the enterprise are indicated, and the practical aspects of the audit of the administrative expenses of the enterprise are analyzed.

Key words: administrative expenses, organization of accounting, expenses, total income, audit

ЗМІСТ

	ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ТА ЇХ АУДИТУ	11
РОЗДІЛ 2	ОБЛІК АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	25
2.1	Організаційно-економічна характеристика підприємства	25
2.2	Організація обліку адміністративних витрат на підприємстві	33
2.3	Вдосконалення організації обліку адміністративних витрат на підприємстві	45
РОЗДІЛ 3	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	52
3.1	Методика аудиту адміністративних витрат підприємства	52
3.2	Вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту адміністративних витрат підприємства	55
3.3	Практичні аспекти аудиту адміністративних витрат підприємства	59
	ВИСНОВКИ	67
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
	ДОДАТКИ	74

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. При формуванні цін на продукцію, визначення фінансових результатів діяльності й встановлення рівня рентабельності та ефективності виробництва великий вплив та важливе значення мають витрати підприємства, в тому числі й адміністративні витрати. Постійне зниження витрат підприємства дає змогу при стабільних ринкових цінах збільшувати прибуток, підвищувати конкурентоспроможність продукції, зміцнювати фінансовий стан підприємства.

Ринкова економіка вимагає, щоб кожне підприємство здійснювало свою діяльність на основі господарського розрахунку. Господарський розрахунок передбачає зменшення витрат, збільшення доходів та одержання чистого прибутку. Отже, важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат, що сприяє зростанню конкурентоздатності продукції та економічному зростанню підприємства.

Бухгалтерський облік повинен надати повну, достовірну інформацію про адміністративні витрати підприємства за звітний період. Така інформація є основною для аналізу і прийняття управлінських рішень. Питання обліку й внутрішнього аудиту адміністративних витрат розглянуто у працях відомих вчених, а саме: Ф.Ф. Бутинця, Т. Ю. Бондаренко, А.В.Драбаніча, З. В. Задорожного, Т.О. Каменської, М.В.Корагіна, Я. Д. Крупки, Л. В. Нападовської, Я. П. Пастернака, В. В. Сопка, О. І. Степаненко та інших. Однак існує ряд проблем: конкретизація складу адміністративних витрат, їх розподілу для потреб управління тощо. Враховуючи це, виникає необхідність подальшого пророблення теоретичних та методичних питань та надання практичних рекомендацій з організації та ведення обліку й внутрішнього аудиту адміністративних витрат суб'єктів господарювання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дана кліфікаційна робота виконана відповідно до напрямів науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми: «Теоретико-

методологічні та практичні аспекти організації обліку і оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки» державний реєстраційний номер 0119U102486.

Мета та завдання дослідження. Метою даної кваліфікаційної роботи є теоретико-методологічне обґрунтування та розробка шляхів удосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства.

При досягненні поставленої мети в роботі було визначено наступні завдання:

- розглянути та узагальнити теоретико-методологічні засади обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства у сучасній економічній літературі;
- вивчити інструктивні матеріали і опублікований досвід організації обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства;
- дослідити практичні аспекти організації та аудиту адміністративних витрат підприємства;
- розробити окремі пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства.

Об'єктом для написання кваліфікаційної роботи є Товариство з обмеженою відповідальністю «Сумитеплоенерго» м.Суми.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку та аудиту адміністративних витрат, шляхи вдосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат.

В роботі використано **наступні методи**: історико-економічний метод - при аналізі теоретичних методологічних основ дослідження проблеми; метод порівняльного аналізу широко використовується при аналізі показників динаміки та ефективності діяльності підприємства; монографічний метод - для оцінки забезпечення розвитку агропромислового виробництва; розрахунковий метод - для визначення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції; абстрактно - логічний - для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства.

Джерелами для написання кваліфікаційної роботи є: Закони України, нормативні документи міністерств і відомств України, наукові праці економістів, бухгалтерів, аудиторів, первинні та зведені документи, дані аналітичного та синтетичного обліку, періодичні видання, річні звіти за 2019-2021рр.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна проведеного дослідження полягає у визначенні і впровадженні шляхів удосконалення обліку, інвентаризації та контролю запасів.

За результатами проведеного дослідження сформульований ряд положень, які відзначаються науковою новизною:

- визначені теоретико-методологічні основи, сутність адміністративних витрат у сучасній економічній літературі в товаристві з обмеженою відповідальністю та підходи до їх оцінки;
- проведено аналіз діяльності у товаристві з обмеженою відповідальністю, яке досліджується;
- запропоновано шляхи удосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що здійснені дослідження дозволяють вдосконалити облік та аудиту адміністративних витрат товариства з обмеженою відповідальністю на основі використання сучасних та передових методів дослідження.

Особистий внесок здобувача полягає у розробці теоретичних та практичних положень, висновків і пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства, підвищенні організаційного рівня роботи бухгалтерського відділу досліджуваного товариства, глибокому аналізу фінансового стану товариства з обмеженою відповідальністю.

Апробація. Основні теоретичні положення та практичні результати дослідження теми кваліфікаційної роботи розглядались на XIV Міжнародній науково-практичній конференції «INNOVATIONS AND PROSPECTS OF WORLD SCIENCE» 14-16.09.2022 р. в м.Ванкувер, Канада та матеріалах XIII Міжнародної

науково-практичної конференції «INTERNATIONAL SCIENTIFIC INNOVATIONS IN HUMAN LIFE», 6-8.07.2022 р. в м.Манчестер, Великобританія та опубліковані в матеріалах цих конференцій.

Публікації. За темою дослідження нами було опубліковано 2 роботи, загальним обсягом 1,0 д.а., які розглядалися на науково-практичних конференціях і зафіксовані у матеріалах їх роботи.

Обсяг та структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів та висновків. Робота викладена на 68 сторінках основного тексту, список використаних джерел складається з 49 найменувань, містить 21 таблицю, 5 рисунків та 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ТА ЇХ АУДИТУ

Адміністративні витрати – це сукупність усіх витрат підприємства, які не пов'язані з виробництвом, а пов'язані з управлінням підприємством. Адміністративні витрати відповідно збільшують загальні витрати підприємства, при цьому цінності готовій продукції не додають, проте без їх здійснення діяльність підприємства є неможливою. Адміністративні витрати по суті являються витратами на управління, при цьому потребують своєчасного, об'єктивного та повного відображення в обліку. Для отримання незалежного висновку про якість ведення обліку адміністративних витрат підприємства звертаються за послугами до проведення незалежного зовнішнього аудиту, за висновком якого можна отримати інформацію щодо достовірності фінансової звітності за всіма суттєвими аспектам адміністративних витрат підприємства, їх доцільність та інші питання.

Проведений аналіз останніх досліджень та публікацій дозволив виявити основні напрями досліджень обліку адміністративних витрат. Серед іноземних та вітчизняних науковців, які досліджували облік та аудит адміністративних витрат, слід виділити наступних: Н.С. Андрющенко, Ф.Ф. Бутинець, К. Дзурі, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, А.П. Макаренко, В.Ф. Палій, Н.М. Ткаченко, В.Я. Фаріон та інші. При цьому потребують удосконалення певні теоретично-методичні особливості обліку та аудиту адміністративних витрат.

На нормативно-законодавчому рівні склад адміністративних витрат регламентується НП(С)БО 16 «Витрати». Так, у відповідності до НП(С)БО 16 "Витрати" до складу адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. З метою правильного та достовірного відображення в обліку адміністративних витрат доцільно визначити адміністративні витрати як категорію багатогранну, яка

дозволить приймати управлінські рішення з метою забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання. Відповідно, визначимо основні характеристики адміністративних витрат:

- адміністративні витрати є витратами періоду
- адміністративні витрати є операційними витратами;
- адміністративні витрати є непрямими витратами;
- адміністративні витрати є невиробничими витратами;
- адміністративні витрати не включаються до собівартості реалізованої продукції/ робіт та наданих послуг та, відповідно, зменшують прибуток звітного періоду.

Виходячи з визначених особливостей багатогранної категорії "адміністративні витрати", на підприємстві необхідно визначити перелік зазначених витрат у відповідності до чинного законодавства та відповідно до умов роботи певного суб'єкта господарювання. На основі визначеного переліку суб'єкт господарювання відповідно повинен здійснювати аналіз визначених витрат, відповідним чином їх згрупувати щодо певних класифікаційних груп та обов'язково відобразити в Наказі про облікову політику підприємства. Дану процедуру необхідно проводити для уникнення ситуації, коли до складу адміністративних витрат потрапляють витрати, що не відповідають визначеним ознакам адміністративних витрат, що відповідно, призведе до недостовірної оцінки фінансового результату діяльності підприємства та, як наслідок, до штрафних санкцій по причині неправильно визначеного податку на прибуток. Для організації ефективного обліку адміністративних витрат та здійснення внутрішнього контролю за їх використанням необхідно провести їх класифікацію відповідно до однорідних ознак. Для цього можна виділити певні класифікаційні групи чи елементи, які розподіляються на чітко окреслені статті. Класифікацію адміністративних витрат суб'єкту господарювання необхідно проводити виходячи з особливостей його форми власності, галузі виробництва, з урахуванням своїх потреб та дотримуючись законодавчо-нормативних вимог. Можна стверджувати, що від правильного проведення класифікації адміністративних витрат та їх

розподілу на певні визначені групи, бухгалтерський облік даних витрат буде більш раціональним. За визначенням адміністративні витрати є витратами періоду, а тому важливою складовою їх обліку є своєчасне та правильне віднесення понесених витрат до конкретного звітного періоду.

Відповідно до ПКУ 138.10.2. адміністративні витрати – це витрати, які направлені на обслуговування та управління підприємством:

- витрати загальні корпоративні, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів та інших зборів органів управління, представницькі витрати;

- витрати, що направлені на службові відрядження та на утримання апарату управління підприємством (включно витрати на оплату праці адміністративного апарату) та витрати іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати щодо утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (оперативна оренда, зокрема оренда легкових автомобілів), витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів, витрати за стоянку та паркування легкових автомобілів, витрати на страхування майна, амортизація, витрати на ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за інформаційні та консультаційні послуги, аудиторські та інші послуги, які отримує платник податку з метою забезпечення господарської діяльності;

- витрати по оплаті послуг зв'язку (пошта, телефон, телефакс, стільниковий зв'язок, телеграф, телекс та інші подібні витрати);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- судові витрати - витрати по врегулюванню спорів у судах;

- витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші банківські послуги;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

Найбільш вагомими витратними статтями з перерахованих вище зазвичай є: зарплата адміністративного апарату та оплата відряджень; утримання власних охоронних служб (або оплата охоронних послуг сторонніх організацій), утримання різноманітних об'єктів та інвентарю загальногосподарського призначення; витрати на забезпечення санітарно-гігієнічних норм праці та вимог техніки безпеки, а також витрати, спричинені псуванням цінностей на складах та втратами від простоїв.

Витрати на зарплату апарату управління включають суму нарахованої персоналу управління зарплати та відрахування з фонду оплати праці у державні цільові фонди.

Зміст охоронних служб включає:

- оплату праці персоналу вахтерської, пожежної та сторожової охорони з відрахуваннями на соціальне та пенсійне страхування;
- суми, що сплачуються стороннім організаціям за охорону (сторожову, пожежну тощо);
- вартість паливно-мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту та пожежних машин;
- витрати на утримання та ремонт пожежного обладнання, пристроїв, інвентарю;
- інші витрати, пов'язані із утриманням пожежної, сторожової тощо охорони, у т. ч. витрати на обмундирування та спецодяг, що видаються працівникам охорони; на обладнання приміщень, відрядження.

Зміст об'єктів та інвентарю загальногосподарського призначення включає:

- Усі витрати на утримання загальногосподарських основних засобів та їх експлуатацію;
- оплату праці працівників центральних складів та комірників, а також робітників, які обслуговують приміщення, споруди, двори та дороги загальногосподарського значення, з відрахуваннями на соціальне страхування;

- плату за оренду будівель та приміщень загальногосподарського призначення, опалення, електроенергію, вартість матеріалів, витрачених на прибирання приміщень;

- витрати на ремонт малоцінних та швидкозношуваних предметів;

- витрати на ремонт будівель, споруд та інвентарю загальногосподарського призначення, що виконується власними силами та коштами або із залученням сторонніх організацій.

За основними фондами загальногосподарського призначення нараховується знос відповідно до встановлених норм амортизації.

До статті витрат на забезпечення санітарно-гігієнічних норм та вимог ТБ включаються:

- суми нарахованої амортизації на технічні засоби, витрати на їх ремонт;

- витрати на ремонт та прання безплатно виданих спецодягу та захисних пристроїв;

- вартість видаються безплатно знешкоджувальних речовин, а також спецхарчування, якщо це передбачено законодавством;

- витрати на придбання аптечок та медикаментів;

- витрати на придбання довідників, плакатів, наочної аудіо- та відеопродукції по ТБ;

- витрати на заходи щодо попередження нещасних випадків та профілактики захворювань, покращення умов праці;

- інші витрати, передбачені нормативним переліком заходів щодо ОП та ТБ, крім витрат, що мають характер капітальних вкладень.

Нестачі від псування матеріальних цінностей включають недостачі на складах підприємства в межах норм природних втрат, а також недостачі понад норми втрат, виявлені в ході інвентаризації, якщо неможливо встановити винуватця шкоди або якщо у стягненні шкоди з винної особи відмовлено судом.

За статтею втрат від простоїв відображаються суми оплати праці виробничих робітників, нарахованої за час простоїв, або суми доплат до

встановленого заробітку, якщо під час простоїв робітники були зайняті менш кваліфікованих роботах, і навіть відрахування на державні цільові фонди.

До фінансових витрат відносять витрати підприємства, які пов'язані із залученням та використанням позикового капіталу, зокрема відсотки за кредитами, за облігаціями, за фінансову оренду тощо).

До адміністративних витрат можуть бути також віднесені: втрати від участі у капіталі, собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з їх реалізацією); собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з їх реалізацією).

До адміністративних витрат можуть бути віднесені також представницькі витрати.

Відповідно, до складу представницьких витрат доцільно віднести витрати, які пов'язані з:

- проведенням офіційної зустрічі (сніданку, обіду, вечері);
- забезпеченням транспортом офіційних представників;
- проведення заходів культурної програми;
- буфетним обслуговуванням під час проведення переговорів;
- оплатою послуг перекладача, який не перебуває у штаті підприємства;
- замовлення номерів для представників у готелях.

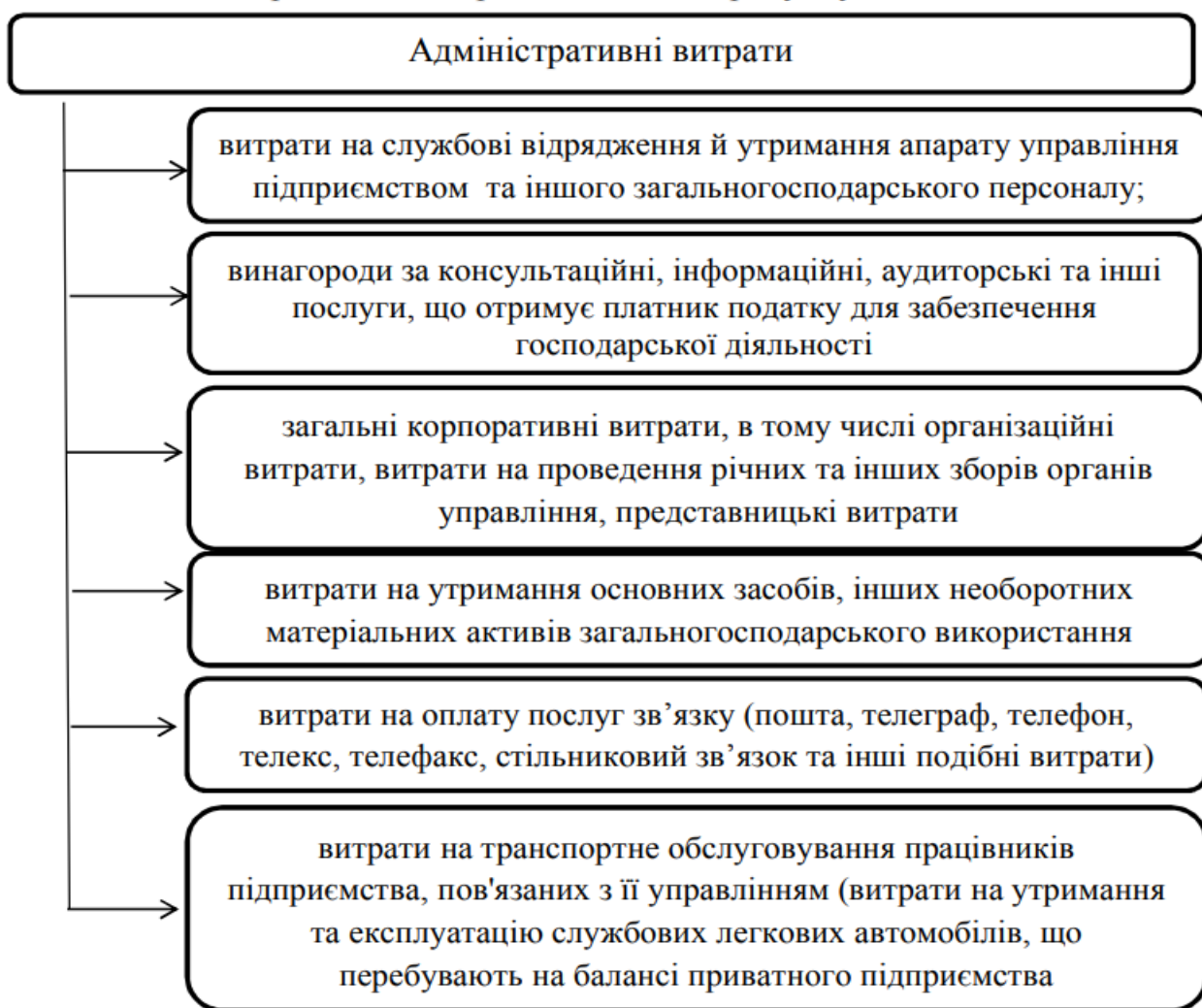


Рисунок 1.1 - Види адміністративних витрат

Джерело: систематизовано автором

Віднесення до складу валових витрат підприємств витрат на проведення представницьких заходів (проведення прийомів, презентацій та свят) може здійснюватись лише за умови дотримання певних умов.

Узагальнений перелік видів адміністративних витрат на рисунку 1.1.

Конкретний перелік та склад адміністративних загальногосподарських витрат встановлюються наказом про облікову політику підприємства.

Для бухгалтерського обліку адміністративних витрат застосовується рахунок 92 "Адміністративні витрати". По дебету рахунки відбивається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання з цього приводу 79 "Фінансові результати".

Адміністративні витрати вважаються витратами періоду і тому не прив'язуються до повного виробничого циклу і не підлягають розподілу між видами продукції (готової та незавершеного виробництва, що реалізується, реалізованої та нереалізованої тощо). Рекомендується їх регулярно списання у повній сумі на витрати звітного періоду, тобто в дебет рахунка 79.

У структурі рахунку 92 "Адміністративні витрати" субрахунки не передбачено, за потреби підприємство може відкривати їх самостійно.

Основні бухгалтерські проводки щодо відображення адміністративних витрат:

- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 66 "Розрахунки з виплат працівникам" - нарахування зарплати адміністративному апарату;
- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 65 "Розрахунки зі страхування" - нарахування внесків на соціальне страхування;
- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 20 "Виробничі запаси", Кт 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", Кт 25 "Напівфабрикати" тощо - списання запасів на адміністративні витрати;
- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 131 "Зношування основних засобів" - нарахування амортизації на основні засоби, що використовуються при обслуговуванні діяльності адміністрації;
- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 132 "Зношування інших необоротних матеріальних активів" - нарахування амортизації МНМА, що обслуговують діяльність адміністрації;
- Дт 791 "Результат операційної діяльності" - Кт 92 "Адміністративні витрати" - повне або часткове списання адміністративних витрат на фінансовий результат наприкінці звітного періоду;
- Дт 23 "Виробництво", Дт 91 "Загальновиробничі витрати" і т. п. - Кт 92 "Адміністративні витрати" - перерозподіл частини адміністративних витрат на інші служби.

Серед розрахунків, пов'язаних із забезпеченням діяльності адміністративного апарату, значну частину займають розрахунки із підзвітними

особами. Видача коштів готівкою та оприбуткування придбаних підзвітними особами ТМЦ відображаються проводками:

- Дт 372 "Розрахунки з підзвітними особами" - Кт 301 "Каса в національній валюті" - отримання підзвітною особою готівки (авансу) у касі;

- Дт 301 "Каса у національній валюті" - Кт 372 "Розрахунки з підзвітними особами" - здавання залишків авансу до каси;

- Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 372 "Розрахунки з підзвітними особами" - оприбуткування набутих підзвітною особою цінностей безпосередньо до однієї з адміністративних служб;

- Дт 20 "Виробничі запаси", Дт 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" і т. п.- Кт 372 "Розрахунки з підзвітними особами" і Дт 92 "Адміністративні витрати" - Кт 20 "Виробничі запаси", Кт 2 предмети, що швидко зношуються" і т. п.- попереднє оприбуткування придбаних підзвітною особою цінностей на склад підприємства з подальшою їх передачею в одну з адміністративних служб;

- Дт 641/ПДВ "Розрахунки з податків. ПДВ" - Кт 372 "Розрахунки з підзвітними особами" - відображення податкового кредиту з ПДВ із суми набутих цінностей. Наказом про облікову політику підприємства з метою визначення повної собівартості виробленої продукції адміністративні витрати можуть кваліфікуватися як непрямі і розподілятися між її видами аналогічно загальновиробничим.

Пп. 138.10.2. ПКУ: Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому, обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати». У наказі про облікову політику підприємства з підвищення точності визначення фінансового результату може бути встановлено поетапне списання загальногосподарських витрат залежно від будь-яких економічно значимих виробничих чи фінансових показників.

По рахунку 92 «Адміністративні витрати» протягом року відображають та відповідно накопичують витрати, які пов'язані з управлінням підприємства та його обслуговуванням. Витрати на управління підприємства та його

обслуговування, т.т. загальногосподарські витрати, в обліку не розподіляють між реалізованою продукцією та нереалізованою, а щомісяця або в кінці року проводять списання на фінансові результати основної діяльності загальною сумою нарастаючим з початку року підсумком відповідно з кредиту рахунку 92 на дебет субрахунку 791 «Результати основної діяльності».

Таблиця 1.1 - Перелік адміністративних витрат

N з/п	Перелік адміністративних витрат	Примітки
1	2	3
1.	Загальні корпоративні витрати	організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо.
2.	Витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	-
3.	Витрати зміст основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання	операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона
4.	Винагороди за професійні послуги	юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо.
5.	Витрати на зв'язок	поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо.
6	Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	-
7	Витрати на врегулювання спорів у судових органах	-
8	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг
9	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	-
10	Інші витрати загальногосподарського призначення	-

Джерело: узагальнено автором за даними ПКУ

І хоча адміністративні витрати не включаються до складу виробничої собівартості продукції (послуг), методика організації їхнього обліку є аналогічною до методики обліку загальновиробничих витрат.

Таким чином, до складу адміністративних витрат відносять в обліку загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування підприємства та управління ним. Приблизний перелік адміністративних витрат наводиться у п. 18 П(С)БО 16 та в Інструкції №291 (таблиця 1.1).

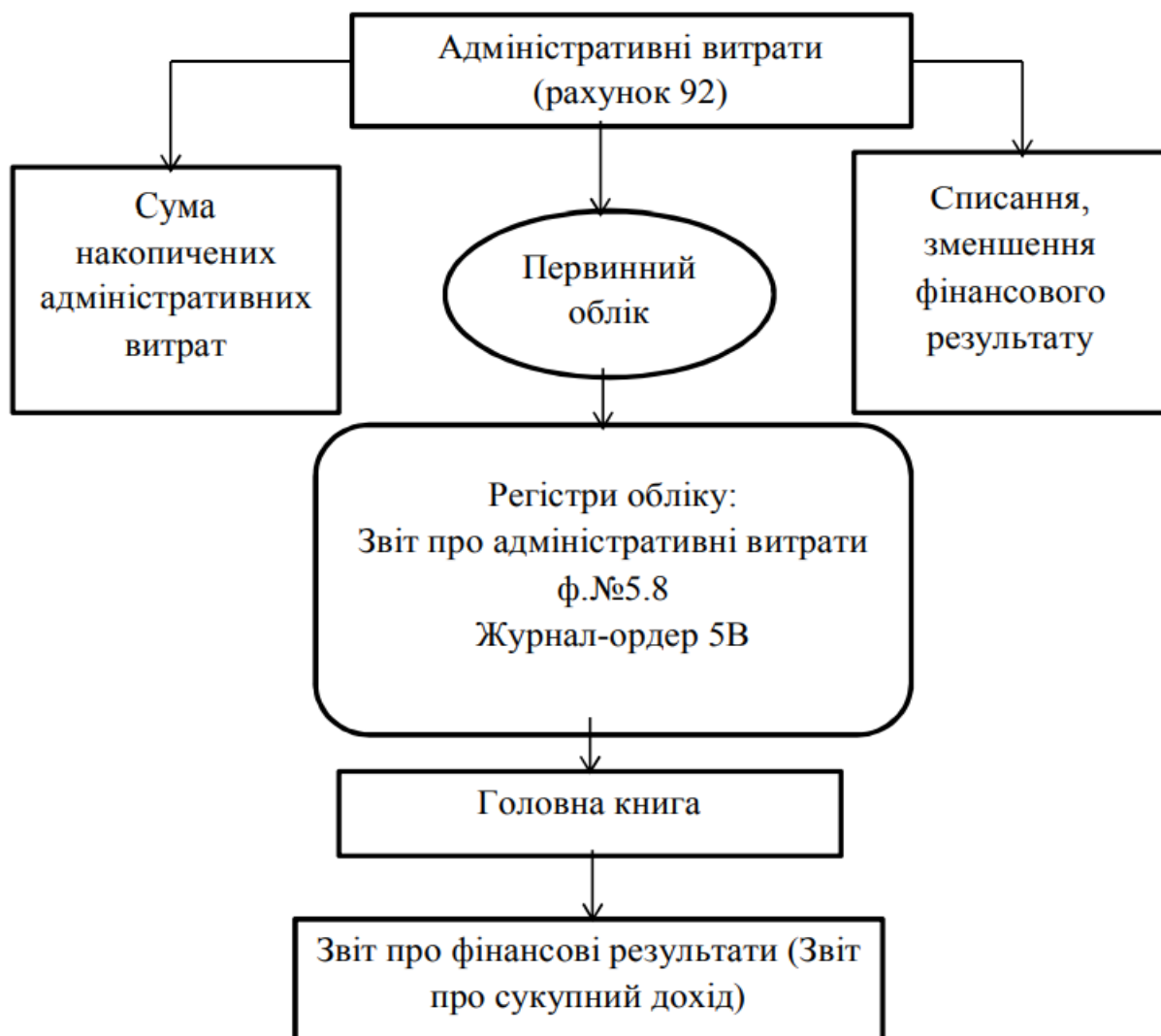


Рисунок 1.2 - Організація обліку адміністративних витрат

Джерело: побудовано автором

Правильна організація в цілому аналітичного обліку витрат та облік адміністративних витрат відіграють важливе значення для визначення їх рівня, аналізу та контролю, а також правильного об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Адміністративні витрати являються витратами звітного періоду, при цьому вони списуються на фінансові результати підприємства у цьому ж періоді і відображаються у формі звітності 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) по рядку 2130 як окремий вид витрат підприємства. Організація обліку адміністративних витрат представлена на рисунку 1.2

Таблиця 1.2 - Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції з дебету 92	Кредит рахунків
21	Включено у витрати амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	13
2	Списано запаси, використані для адміністративних цілей	20, 22, 281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для адміністративно-управлінських цілей	23
4	Списання витрат на відрядження адмінперсоналу	372
5	Віднесено на адміністративні витрати поточного місяця частину залишку витрат майбутніх періодів (приклади: Платежі за використання "хмарних" технологій, передплата періодичних видань, Облік банківських гарантій, авансові орендні платежі)	39
6	Нарахування забезпечень майбутніх виплат (приклад - Резерв відпусток), пов'язаних з адміністративними цілями	47
7	Вартість інших адміністративних видатків, виконаних сторонніми організаціями (наприклад, послуги телефонного, поштового зв'язку, аудиторські, юридичні послуги)	63, 685
8	Наслідувано податки, збори або обов'язкові платежі (крім тих, що відносяться на собівартість продукції чи робіт, послуг)	64
9	Нараховано зарплату управлінського персоналу підприємства та іншого загальногосподарського персоналу	661
10	Нарахування ЄСВ на зарплату управлінського персоналу підприємства та іншого загальногосподарського персоналу	651

Джерело: розроблено автором

Перелік типових проводок з обліку адміністративних витрат представлено в таблиці 1.2. За кредитом рахунку 92 можливий лише один варіант кореспонденції - списання накопичених протягом місяця витрат на зменшення фінансового результату. Можливий варіант проводок із застосуванням класу рахунків 8.

Дт 92 Кт 661. Це нарахування зарплати працівників управлінського персоналу та рядових працівників, які підтримують функціонування підприємства. Наприклад, секретар, бухгалтер, фахівці з кадрового обліку,

фінансовий відділ, директор, заступник директора, але крім випадку із заступником директора саме зі збуту, тому що його зарплата буде віднесена до дебету рахунка 93 витрати на збут.

Дт 92 Кт 651 Нараховано єдиний соціальний внесок заробітну плату адміністративного персоналу. Збільшується сума накопичених видатків за дебетом рахунка 92 і збільшується заборгованість підприємства перед бюджетом на суму єдиного соціального внеску.

У випадку наявності службового легкового автомобіля, який знаходиться у родпорядженні директора, бухгалтера чи іншого адміністративного персоналу, запчастини до нього списують до дебету рахунку 92. Таким чином, в обліку будуть збільшуватись адміністративні витрати, при цьому зменшуватиметься вартість та кількість запчастин, які знаходяться на складі підприємства та обліковуються за кредитом субрахунку 207 під назвою «запасні частини».

Система бухгалтерського обліку адміністративних витрат на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативноправового забезпечення. Нормативно-правову базу регулювання обліку та аналізу адміністративних витрат складають наступні документи: Господарський кодекс України; Цивільний кодекс України; Податковий кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, і господарських операцій підприємств, установ і організацій; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати); Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»; Порядок

визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей; Кодекс законів про працю України; Закон України «Про відпустки»; Закон України «Про оплату праці»; Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» тощо.

Узагальнюючи наведене вище, потрібно наголосити на необхідності ретельного аналізу працівниками облікових служб підприємств складу загальновиробничих та адміністративних витрат. Неправильний їх перерозподіл призведе до перекручення фінансової звітності у частині собівартості реалізованої продукції та валового прибутку підприємства.

В аналітичному обліку доцільно адміністративні витрати обліковувати за статтями кошторису. Якщо мова йде про велике підприємство, то його власникам і апарату управління потрібна інформація про результати роботи кожного із відділів (бухгалтерії, виробничо-економічного, фінансового, маркетингу тощо).

Зазначимо, що видатні науковці України, зокрема З.В. Задорожний, стверджують, що оскільки на рахунку 92 узагальнюються не лише витрати на утримання апарату управління, а й загальногосподарські витрати, доцільно було б змінити його назву на «Адміністративно-господарські витрати».

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Сумитеплоенерго» здійснює діяльність на ринку теплової енергії на підставі ліцензії на право здійснення господарської діяльності з виробництва теплової енергії, транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільними) тепловими мережами та забезпечення теплоенергією на території України, виданої Національною комісією, яка здійснює державне регулювання у сфері сфера комунальних послуг.

Виробництво теплової енергії - господарська діяльність, пов'язана з перетворенням енергетичних ресурсів будь-якого походження, у тому числі альтернативних джерел енергії, на теплову енергію за допомогою технічних засобів з метою її продажу на підставі договору.

ТОВАРИСТВО з ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО», створене відповідно до Конституції України, Закону України «Про господарські товариства», інших законодавчих актів України, зареєстровано Виконавчим комітетом Сумської міської ради 18 серпня 2005 року, реєстраційний № 1 632 102 0000 0022128, діє на підставі Статуту та згідно з чинним законодавством України.

ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО» (код ЄДРПОУ — 33698892) є окремою юридичною особою та знаходиться за адресою: м. Суми, вул. Друга Залізнична, буд 10 та вул. Лебединська, буд.7

ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО» орендує цілісний майновий комплекс на підставі договору оренди ЦМК №УКМ-0047 від 01.09.2005р.

Підприємство здійснює ліцензовану господарську діяльність і має такі ліцензії:

- ліцензія на право провадження господарської діяльності з виробництва електричної енергії у межах місць провадження господарської діяльності з виробництва електричної енергії, видана на підставі постанови НКРЕКП від 07.06.2019 № 993.

- ліцензія на виробництво електричної енергії, видана на підставі рішення НКРЕКП від 01.11.2005 № 927 (переоформлено рішення від 22.07.2016 № 1306).

- ліцензія на виробництво теплової енергії на теплоелектроцентралях, теплоелектростанціях, атомних електростанціях і когенераційних установках, видана на підставі рішення НКРЕКП від 23.11.2012 № 364 (переоформлено Постанова від 01.08.2017 N' 987);

- ліцензія на виробництво теплової енергії (крім діяльності з виробництва теплової енергії на теплоелектроцентралях, теплоелектростанціях, атомних електростанціях і когенераційних установках та установках з використанням нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії), видана на підставі рішення НКРЕКП від 23.11.2012 № 364 (переоформлено Постанова від 25.07.2017 № 930);

- ліцензія на постачання теплової енергії, видана на підставі рішення НКРЕКП від 23.11.2012 № 364 (переоформлено рішенням від 25.07.2017 № 930):

- ліцензія на транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами, видана на підставі рішення НКРЕКП від 23.11.2012 № 364 (переоформлено рішенням від 25.07.2017 № 4).

Основні види діяльності ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО»: виробництво електричної енергії та забезпечення споживачів м. Суми тепловою енергією.

Сумська ТЕЦ генерує електроенергію у своєму регіоні та в опалювальний сезон відпускає тепло близько 73% теплових споживачів міста Суми, з них: 83 161 жителів м.Суми, 250 бюджетні організації, в тому числі 197 соціальних об'єкти та 958 промислових споживачів.

Характеристика обладнання теплопостачання:

- протяжність магістральних теплових мереж становить 94,36 км (у 2-х трубному вимірі);

- протяжність місцевих (розподільчих) теплових мереж становить 144,206 км (у 2-х трубному вимірі);

- протяжність мереж ГВП становить 74,506 км (у 2-х трубному вимірі);

- загальна кількість центральних теплових пунктів (ЦТП) становить 61 шт.;

- загальна кількість водопідігрівальних установок становить

- загальна кількість теплообмінників становить 70 шт.;

- загальна кількість насосів - 432 шт.;

- загальна встановлена потужність насосів - 8 260 кВт.;

- загальна кількість приладів обліку електричної енергії - 150 шт.

З липня місяця 2019 року ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО» працює на торгових платформах ДП «ОПЕРАТОР РИНКУ» та ПрАТ «НЕК «УКРЕНЕРГО» та приймає участь у продажі та купівлі електричної енергії в ринку «на добу наперед», «внутрішньодобовому ринку» та «балансуючому ринку».

Для роботи котлів у якості палива використовується електрична енергія, природний газ, пелети. Діяльність підприємства підлягає державному ліцензуванню. Відповідно, тарифи, які встановлює ТОВ «Сумитеплоенерго» за надаємі послуги, регулюються державою. При цьому має місце суттєвий вплив соціально-політичних факторів на рішення про впровадження і розмір тарифів. Українській же економіці притаманні ознаки та ризики ринку, що розвиваються. Упродовж 2021 року рівень системних ризиків не знизився для українського фінансового сектору, разом з цим оцінка загального рівня ризику для залишається негативною фінансового сектору. Менш сприятливішим при цьому стало зовнішнє і внутрішнє макроекономічне середовище. Спостерігаються загострення соціальної ситуації в країні. При цьому підприємство не припиняло свою господарську діяльність через загострення пандемії COVID-19. Проте слід зазначити, що ТОВ «Сумитеплоенерго», як і діяльність інших підприємств України, перебуває в зоні впливу безперервної економічної і політичної невизначеності, постійних коливань вартості на енергоносії, військового протистояння на території сході України. До того ж суттєвий вплив вже значний період має надзвичайна світова ситуація в галузі охорони здоров'я через початок

пандемії COVID-19, яка впливає на світову економічну ситуацію в цілому і зокрема на діяльність Підприємства.

Рівень впливу пандемії COVID-19 в подальшому, та відповідну ефективність державної підтримки на момент написання роботи передбачити неможливо, вони залишаються невизначеними, що відповідно уніможливорює з достатнім ступенем достовірності провести оцінку обсягів, тривалості і ступеню тяжкості зазначених наслідків, а також рівень їх впливу на фінансовий стан та результати діяльності підприємства в перспективі. Керівництво не може передбачити всі тенденції, які могли б вплинути на економіку України, а також те, як впливатимуть (за наявності такого впливу) вони на фінансове становище Підприємства, тому впевнене, що в такій ситуації керівництво вживає всі необхідні заходи для забезпечення стабільності та подальшого розвитку Підприємства.

Доля енергоносіїв у складі витрат на виробництво, транспортування і постачання теплової енергії становить 68,1 % у 2021 році. За аналізуємий період спожито на виробництво: 194,917 млн. м³ газу; 80,18 тонн пелетів; 49,41 млн. кВт/год. електроенергії; 785,184 тис. м³ холодної води для здійснення підживлення системи теплопостачання і використання для власних потреб. Витрати на виробництво, транспортування і постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення становлять на кінець періоду 1 760 952,1 тис. грн., зокрема на матеріальні витрати 1 206 322,3 тис. грн. або 68,5 % від суми загальних витрат, у тому числі на енергоносії - 1 199 091,4 тис. грн., 68,1 %, юільш детально:

- витрати на газ, пелети - 1 081 804,31 тис. грн. або 61,4 %;
- витрати на електроенергію - 108 192,3 тис. грн. або 6,1 %
- витрати на воду - 9 094,8 тис. грн. або 0,5 %.

Амортизація основних фондів склала 145 524,0 тис. грн. або 8,3 %; фонд оплати праці, включаючи нарахування - 328 120,4 тис. грн. або 18,6 % загальної собівартості.

Інші витрати на виробництво (загально-експлуатаційні витрати і цехові, суми податків і зборів) становлять 80985,4 тис. грн. або 4,6 % від загальних

витрат.

За аналітичними даними підприємства собівартість 1 Гкал виробництва та відпуску теплової енергії складає 1580,42 грн., зокрема за споживчими групами: для населення - 1580,83 грн., для бюджету - 1577,66 грн., для релігійних організацій - 1420,39 грн., по іншим споживачам 1581,89 грн.

Станом на 31.12.21 в ТОВ «Сумитеплоенерго» працює 3052 штатних працівників, зокрема таких, яким відповідно до чинного законодавства встановлена група інвалідності – 101 особа. За даними 2021 року витрати на оплату праці штатних працівників підприємства склали 271 919 тис. грн, в .т.ч. сформовані резерви на відпустки та інші виплати; при цьому відповідно до фінансового плану ця сума складає 29251 тис. грн.; відрахування на соціальні заходи відповідно 58 406 тис. грн., відповідно до фінансового плану- 70645 тис. грн. Чисельність працівників упродовж року може суттєво змінюватися через специфіку виробничого процесу.

Показник середньооблікової чисельності штатних працівників дорівнює 1902 осіб, в тому числі кількість робітників та обслуговуючого персоналу - 1575 осіб, а показник середньомісячної заробітної плати 1-го працівника складає 11912,90 грн. Станом на 31.12.2021 р. заборгованість по виплаті заробітної плати відсутня.

Доходи від реалізації послуг у звітному 2021 році та попередньому періодах були сформовані наступним чином – таблиця 2.1.

Таблиця 2.1 - Аналіз доходів від реалізації ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО» за період 2019-2021 рр..

Стаття	2021 рік	2019 рік
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):	693 880,0	720 233,0
реалізація електроенергії	105 298,3	143 121,4
реалізація теплової енергії	529 404. 2	558 489.3
інша реалізація	59 177. 5	18 622.3
Разом	693 880.0	720 233.0

Джерело: фінансова звітність ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО»

Собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг у звітному та

попередньому періодах були сформовані наступним чином – таблиця 2.2.

Таблиця 2.2 - Аналіз собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО за період 2019-2021 рр..

Стаття	2021 рік	2019 рік
Матеріальні витрати	(479 537)	(576 926)
Витрати на оплату праці	(132 293)	(114 772)
Амортизація	(27 878)	(27 430)
Інші операційні витрати	(94 146)	(65 629)
Разом	(733 854)	(784 757)

Джерело: фінансова звітність ТОВ «Сумитеплоенерго»

Інші операційні доходи та операційні витрати у звітному та попередньому періодах були сформовані наступним чином – таблиця 2.3.

Таблиця 2.3 - Аналіз інших операційних доходів та інших операційних витрат ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО за період 2019-2021 рр..

Стаття	2021 рік	2019 рік
Інші операційні доходи	23 539	429 156
Інші операційні витрати	27 367	17 084

Джерело: фінансова звітність ТОВ «Сумитеплоенерго»

В аналізованому періоді витрати на збут відсутні. Фінансові доходи та витрати у звітному та попередньому періодах були сформовані наступним чином – таблиця 2.4.

Таблиця 2.4 - Аналіз фінансових доходів та фінансових витрат ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО за період 2019-2021 рр..

Стаття	2021 рік	2019 рік
Інші фінансові доходи	0	0
Фінансові витрати	9 552	30 947

Джерело: фінансова звітність ТОВ «Сумитеплоенерго»

Фактичний обсяг реалізації теплової енергії склав 84,6% від запланованого. Скорочення реалізації тепла пояснюється встановленням комерційних засобів обліку, які дають можливість регулювання обсягу надходження теплової енергії споживачу.

Фінансові результати за основними видами діяльності: виробництво електричної та теплової енергії у 2021 році наведені у таблиці 2.5 .

Таблиця 2.5 - Фінансові результати за основними видами діяльності ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО за 2021 р.

Найменування	Од.виміру	Електрична енергія		Теплова енергія	
		План	Факт	План	Факт
Відпуск з шин ЕЕ	тис кВт*год	-	78466	-	-
Тариф на ЕЕ	коп/кВт*год	-	149,9	-	-
Вартість відпущеної ЕЕ	тис.грн. без ПДВ	-	11762.053	-	-
Обсяг реалізованої ТЕ	Гкал	-		490404,01	414998,37
Середньозважений тариф на ТЕ	грн/Гкал	-		1108.95	1122,33
Вартість реалізованої ТЕ	тис.грн. без ПДВ	-		543833,53	465765,12
всього доходів	тис.грн. без ПДВ	-	105298,30	543835,91	465765,94
Умовно-змінні витрати	тис.грн. без ПДВ	-	91113.37	352372,31	324782,48
Умовно-постійні витрати	тис.грн. без ПДВ	-	26505,52	187400,69	170412,79
ВСЬОГО ВИТРАТ	тис.грн. без ПДВ	-	117618,89	539773,05	495195,27
ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ	тис.грн. без ПДВ	-	-2320,59	4062,86	-2929,33

Джерело: фінансова звітність ТОВ «Сумитеплоенерго»

Щодо збитковості основних видів діяльності, необхідно зазначити наступне:

- збиток по відпуску електричної енергії пояснюється відсутністю фіксованого тарифу на виробництво електричної енергії з 01.07.2019 року, в зв'язку з початком функціонування ринку електричної енергії;

- збиток по реалізації теплової енергії пояснюється несвоєчасним переглядом кінцевого тарифу в частині транспортування та постачання теплової енергії, а саме витрат на заробітну плату, покупну електроенергію та ростом цін на сировину та матеріали, зростанням рівня податків і зборів.

Весь обсяг робіт на підприємстві, що пов'язаний з веденням бухгалтерського обліку, проводиться сформованим апаратом бухгалтерської служби. До повноважень даного апарату входить здійснення поточного бухгалтерського обліку, формування переліку звітності, здійснення контролю за дотриманням кошторисної і фінансової дисципліни. Відповідно, бухгалтерський апарат виділено в окремий самостійний структурний підрозділ, який не може входити у склад іншого підрозділу підприємства.

Очолює підрозділ бухгалтерського обліку головний бухгалтер, який відповідно до облікової політики та посадової інструкції несе безпосередню відповідальність за правильність організації обліку на підприємстві, достовірність відображення звітних показників та ін. На підприємствах, де не передбачена посада головного бухгалтера, його функції зазвичай виконує старший бухгалтер. Однією з вимог раціональної організації процесу обліку на підприємстві являється правильна розстановка працівників обліку по окремим ділянкам та чіткий розподіл і делегування обов'язків і повноважень між ними.

У ТОВ «Сумитеплоенерго» застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку на основі програмного забезпечення 1С: Підприємство.

Основою машиноорієнтованих форм обліку є дані первинних документів. Основним способом відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку є подвійний запис, який ведеться навіть в умовах обробки облікової інформації за допомогою ЕОМ. Автоматизована обробка облікової інформації використовує документи в затвердженому форматі, кожен з яких містить кодування. Документи заповнюються правильно та у чіткій відповідності до граф. Первинні документи складаються згідно з чинними нормативними документами та інструкціями. Внесення нормативної та довідкової інформації відповідно до оновлень, підтримання її в актуальному робочому стані в умовах автоматизації бухгалтерського обліку є важливим обов'язком бухгалтерів, адже неповне або несвоєчасне надання змін у довідниках призведе до недотримання автоматичних розрахунків та зайвого часу, витрачені бухгалтерами на оформлення документів. і передача даних. Носії інформації дозволяють

автоматизувати їх обробку при накопиченні та систематизації для визначення аналітичних показників і складання місячних, квартальних і річних звітів. З метою впорядкування руху та своєчасного надходження первинних документів до бухгалтерії директором підприємства затверджено графік документообігу, який чітко регламентує оптимальну кількість виконавців та підрозділів, через яких поступово проходить кожний первинний документ, покращує облікову роботу, перевіряє бухгалтерський облік, функції та підвищує рівень автоматизації. Графік документообігу відповідно відображений в Наказі про облікову політику.

2.2 Організація обліку адміністративних витрат на підприємстві

Підприємство веде бухгалтерський облік господарських операцій щодо майна і результатів своєї діяльності. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів.

Фінансова звітність відображає поточну оцінку управлінського персоналу впливу умов здійснення діяльності в Україні на операційну діяльність та фінансовий стан підприємства. Фінансова звітність Підприємства складена відповідно до Національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), затверджених Міністерством фінансів України, що є чинними на дату складання цієї звітності. При формуванні фінансової звітності Підприємство керувалося також вимогами національних законодавчих та нормативних актів щодо організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Фінансові звіти є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності підприємства, метою фінансових звітів є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства.

Позиції, включені в фінансову звітність підприємства, виражені у національній валюті — гривні. Фінансова звітність представлена у тисячах

українських гривень. Звітним періодом, за який формується фінансова звітність, вважається календарний рік, тобто період з 01 січня по 31 грудня 2021 року (останній рік періоду, що аналізується). Підприємство не має дочірніх підприємств та не складає консолідовану фінансову звітність. Підприємство складає індивідуальну фінансову звітність.

Фінансова звітність підприємства була підготована у відповідності з принципом оцінки активів та зобов'язань за історичною собівартістю. Історична (фактична) собівартість визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Фінансова звітність затверджена Наказом по підприємству до випуску з метою оприлюднення 31 травня 2022 року. Ні управлінський персонал, ні інші особи не мають права вносити зміни фінансової звітності підприємства після її затвердження до випуску.

Користувачами фінансової звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття певних рішень. Фінансова звітність була підготовлена на основі припущення, що підприємство здатне продовжувати свою діяльність на безперервній основі у осяжному майбутньому та буде в змозі реалізувати свої активи та звільнитись від своїх зобов'язань в ході звичайної діяльності. На думку керівництва, застосування припущення щодо здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі є адекватним, враховуючи належний рівень достатності його капіталу. Керівництво проаналізувало існуючі економічні та політичні чинники невизначеності. Враховуючи їх можливий вплив, а також інформацію, викладену вивче, керівництво підприємства дійшло висновку, що припущення стосовно безперервної діяльності при складанні цієї фінансової звітності є доречним.

Керівництво проаналізувало існуючі економічні чинники та події, що пов'язані з новою короною вірусною хворобою (COVID-19) та вважає, що підприємство не припиняло діяльність з зв'язку з COVID-19, керівництво підприємства дійшло висновку, що існує багато невизначеностей, пов'язаних з

оцінкою, проте припущення стосовно безперервності при складанні фінансової звітності є доречним.

Коригування показників фінансової звітності із застосуванням ПСБО 22 «Вплив інфляції» до цієї фінансової звітності не проводилось, керівництво підприємства вважає, що необхідність перераховувати цю фінансову звітність згідно ПСБО 22 «Вплив інфляції» відсутня.

Облікова політика підприємства визначена Наказом №15 від “ 15 ” січня 2013 року “Про облікову політику Сумського обласного комунального виробничого підприємства теплового господарства «Сумитеплоенерго»” зі змінами. В Наказ вносилися зміни стосовно облікових оцінок. Коригування облікової політики підприємства протягом 2019-2021 років не проводилось.

На підприємстві основні засоби визнаються активами, якщо очікуваний термін їх корисного використання перевищує 1 рік. Для відокремлення малоцінних необоротних активів встановлена вартісна межа 20 000 грн. Одиниця обліку – окремий інвентарний об’єкт.

Первісна (переоцінена) вартість об’єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку.

Переоцінка балансової вартості основних засобів може бути проведена, якщо їх залишкова вартість суттєво (більше, ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Справедлива вартість основних засобів формується на рівні вільних ринкових цін на аналогічні активи.

При вибутті об’єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об’єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Віднесення такого перевищення до нерозподіленого прибутку проводиться в місяці списання об’єкту основного засобу з балансу підприємства.

Методи нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, для:

- основних засобів та інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;

- малоцінних необоротних матеріальних активів — у розмірі 100% їх вартості при введенні в експлуатацію

Нарахування амортизації здійснювати протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин. Нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

Прибуток або збиток, які виникають у результаті вибуття або ліквідації об'єкта основних засобів, визначається як різниця між надходженням від продажу та балансовою вартістю активу і визнається у складі прибутку або збитку.

Нематеріальні активи відображаються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення.

Нематеріальні активи амортизуються з використанням прямолінійного методу протягом очікуваного строку їх корисного використання, відповідно до правовстановлюючого документа, а якщо строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

Запаси відображаються за меншою з величин: собівартості або чистої вартості реалізації. Визнання та первісну оцінку запасів здійснювати залежно від шляхів надходження.

Аналіз звітності ТОВ «Сумитеплоенерго» дозволив робити висновок про те, що адміністративні витрати у звітному та попередньому періодах були сформовані наступним чином – таблиця 2.6.

Таблиця 2.6 - Адміністративні витрати ТОВ «Сумитеплоенерго» за 2019-2021 рр..

Стаття	2021 рік	2019 рік
Заробітна плата та нарахування на неї	(11 673)	(10 195)
Банківське обслуговування (РКО та кредиту)	(478)	(392)
Консалтингові, колекторські, аудиторські, нотаріальні та юридичні послуги, оцінка	(2 077)	(2071)
Амортизація необоротних активів, НА та інших не оборотних активів	(541)	(465)
Супровід 1С	(144)	(144)
Судові витрати	(598)	(734)
Страховання	(90)	(102)
Ремонт та обслуговування ОЗ	(539)	(315)
ПММ на автотранспорт	(360)	(461)
Послуги зв'язку	(61)	(78)
Інші адміністративні витрати	(626)	(930)
Разом	(17 187)	(15 887)

Джерело: узагальнено автором за даними звітності ТОВ «Сумитеплоенерго»

Організація первинного обліку адміністративних витрат в ТОВ «Сумитеплоенерго»:

до загальногосподарських витрат ТОВ «Сумитеплоенерго», згідно облікової політики, належать витрати представницькі щодо утримання адміністративно-управлінського апарату, витрати на утримання основних засобів та необоротних активів відповідно загальногосподарського призначення, витрати на охорону, витрати на юридичні послуги, витрати на аудиторські послуги, витрати на транспортні послуги, витрати на поштово-телеграфні послуги, канцелярські витрати, суми податків та зборів. В ТОВ «Сумитеплоенерго» до складу адміністративних витрат в обліку відносять витрати на оплату праці керівного складу, витрати на оплату праці головних спеціалістів підприємства та витрати на оплату праці іншого загальногосподарського персоналу (працівники бухгалтерії, економічного відділу, інженерний склад, сторожі, охоронники, прибиральники). Основним бухгалтерським документом по обліку виходу на роботу зазначених працівників і відпрацьованого ними часу є «Табель обліку робочого часу за ф.№64». Документ складається в одному примірнику із занесенням інформації за місяць. Для обліку інформації по кожному працівнику в Табелі відведений

окремий рядок, в який заносять кількість відпрацьованих працівником годин, при цьому визначеними умовними літерами зазначається інформація щодо причини невиходу на роботу. В Табелі також обов'язково зазначається посада працівника, вказується його оклад, нотується вид оплати та сума заробітної плати; фіксується табельний номер працівника та вказується код синтетичного і аналітичного обліку. По завершенню місяця табель передається до бухгалтерії для нарахування відповідної оплати праці.

Керівник підприємства або його заступники, головний бухгалтер можуть здійснювати службові відрядження в межах області та України, які пов'язані з виробничими питаннями, участі у підвищенні кваліфікації, поїздками з метою обміну досвідом та іншими причинами. В такому разі витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, повинні відшкодовуватись відповідним працівникам згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.99р. № 663 «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордоном» та «Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордоном», яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98р. № 59. При цьому попередньо оформляється наказом направлення працівника підприємства у відрядження. Для фіксації визначення фактичного часу перебування працівника у відрядженні призначені спеціальні відмітки на бланкі посвідчення про відрядження щодо вибуття працівника з місця постійної роботи та його прибуття до місця виконання постійної роботи. Обов'язково упродовж 3-х робочих днів по поверненню працівника із відрядження він зобов'язаний заповнити і обов'язково подати Звіт про використання коштів, виданих у під звіт.

Структурні підрозділи «котельня», офісні приміщення підприємства, службові гаражі для автомобілів, сторожка вважаються приміщеннями загальногосподарського призначення. Відповідно, витрати на утримання таких приміщень повинні включатися до складу адміністративних витрат. При цьому амортизація зазначених приміщень розраховується і фіксується у Книзі нарахування амортизації. Витрати на поточний ремонт будівель загальногосподарського призначення, будівельні матеріали повинні списуватись

на підставі Дефектної відомості. В даному документі мають місце відображення наступні реквізити: назва матеріалів та їх призначення, кількість матеріалів і їх вартість. В документі зазначаються підписи представників, які провели відпуск матеріальних цінностей та їх приймання. З метою нарахування оплати праці для працівників, які здійснювали проведення поточного ремонту будівель підприємства використовується документ «Наряд на відрядну роботу» (індивідуальний, бригадний). При заповненні Наряду на його першій сторінці обов'язково вказується завдання, розряд роботи, норма часу на роботу та розцінка за одиницю роботи. В документі за ф.70а після виконання робіт фіксується кількість виготовлених виробів чи обсяг виконаних робіт, зазначається обсяг відпрацьованого часу і відповідна сума нарахованої заробітної плати. На зворотному боці документа за ф.70а обов'язково заповнюється табель, де підраховується відпрацьований по кожному працівнику час. Відповідно пропорційно до обсягу виконаних робіт, кількості відпрацьованого часу, згідно з розрядом робіт та встановлених на них розцінок визначається в Табелі заробіток по кожному члену бригади.

В ТОВ «Сумитеплоенерго» в кінці кожного місяця до складу адміністративних витрат включаються суми поштових та телеграфних витрат. Зазначимо, що до складу загальногосподарських витрат по підприємству відносяться витрати на утримання телефонів адміністративного персоналу, зокрема керівника підприємства, співробітників бухгалтерії, співробітників економічного відділу за даними надавачів послуг зв'язку. Первинними документами, згідно з якими здійснюються розрахунки по списанню на адміністративні витрати и послуг зв'язку, є також рахунки для сплати міжміських телефонних переговорів. Для здійснення ділового листування підприємству необхідно мати поштові конверти і поштові. Відповідно до «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» зазначимо, що для цілей бухгалтерського обліку поштові марки та марковані конверти являються грошовими документами.

Наступною складовою адміністративних витрат є сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством, які не включаються до складу виробничої собівартості.

Також ТОВ «Сумитеплоенерго» до складу адміністративних витрат включає використані адміністративним персоналом, працівниками бухгалтерського апарату бланки, ручки, олівці та інші канцтовари. Відповідно до затвердженого Порядку частина канцелярських товарів обліковується у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів, зокрема канцелярські набори, органайзери, друга частина - у складі запасів, зокрема ручки, папір, скріпки, бланки), і третя частина – у складі необоротних активів, зокрема калькулятори, настільні лампи. Відповідно, первинні документи для списання канцелярських товарів на витрати діяльності підприємства, будуть різними, зокрема: по першій частині - «накладна на відпуск матеріалів», по другій частині - «акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів», по третій частині - «акт списання основних засобів». Зазначимо, що в ТОВ "Сумитеплоенерго" на даній ділянці бухгалтерського обліку мають місце деякі недоліки, оскільки канцелярські товари, що придбані, відразу списуються на витрати діяльності підприємства. Дане порушення, на нашу думку, дещо послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Проведення списання різних малоцінних та швидкозношуваних предметів зі складу на центральний офіс здійснюється на підставі заповненої накладної внутрішньогосподарського призначення, в якій вказується назва підприємства, інформація щодо самих предметів, а також зазначається матеріально - відповідальна особа, з якої безпосередньо проводиться списання зазначених предметів. У разі отримання послуг від інших сторонніх організацій обов'язково складається рахунок-фактура та вноситься податкова накладна.

До складу адміністративних витрат також відносять вартість банківських послуг, витати на розрахунково-касове обслуговування. Попередньо перелік банківських послуг та їх вартість обумовлюються підприємству Договором на розрахунково-касове обслуговування, який і буде підставою для їх нарахування.

Особливу увагу при підписанні договору з банком слід звертати на право банку по відношенню до рахунку підприємства. Окремі банки передбачають зокрема можливість закриття рахунку підприємства у випадку, якщо операції за ним відсутні протягом визначеного часу. При цьому плату за свої послуги часто банки знімають з рахунку підприємства самотійно, списуючи суму, зазначену в договорі, без погодження з підприємством - власником рахунка.

Ведення синтетичого і аналітичного обліку адміністративних витрат в ТОВ «Сумитеплоенерго»: в результаті розгляду і аналізу первинних документів щодо обліку адміністративних витрат, слід наголосити на особливостях організації аналітичного та синтетичного обліку. Для ведення обліку адміністративних витрат в ТОВ «Сумитеплоенерго» використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати». Даний рахунок є активним, за дебетом рахунку відображаються суми визнаних підприємством адміністративних витрат, а за кредитом рахунку - відповідно, суми їх списання. Списання адміністративних витрат в аналізуємому підприємстві проводиться один раз на рік в кінці звітнього року.

Аналітичний облік адміністративних витрат в ТОВ «Сумитеплоенерго» ведеться за відповідними статтями витрат. Схема аналітичного обліку адміністративних витрат на ТОВ «Сумитеплоенерго» представлена на рисунку 2.1.

По статті «Витрати на оплату праці апарату управління» обліковують, відповідно до штатного розпису, нараховану заробітну плату керівника підприємства, заробітну плату його заступників, заробітну плату головного інженера, заробітну плату працівників бухгалтерської і економічної служб, секретарям-друкаркам та ін., при цьому дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 66.

По статті "Відрахування на соціальні заходи" обліковують внески на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління, при цьому дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 65.

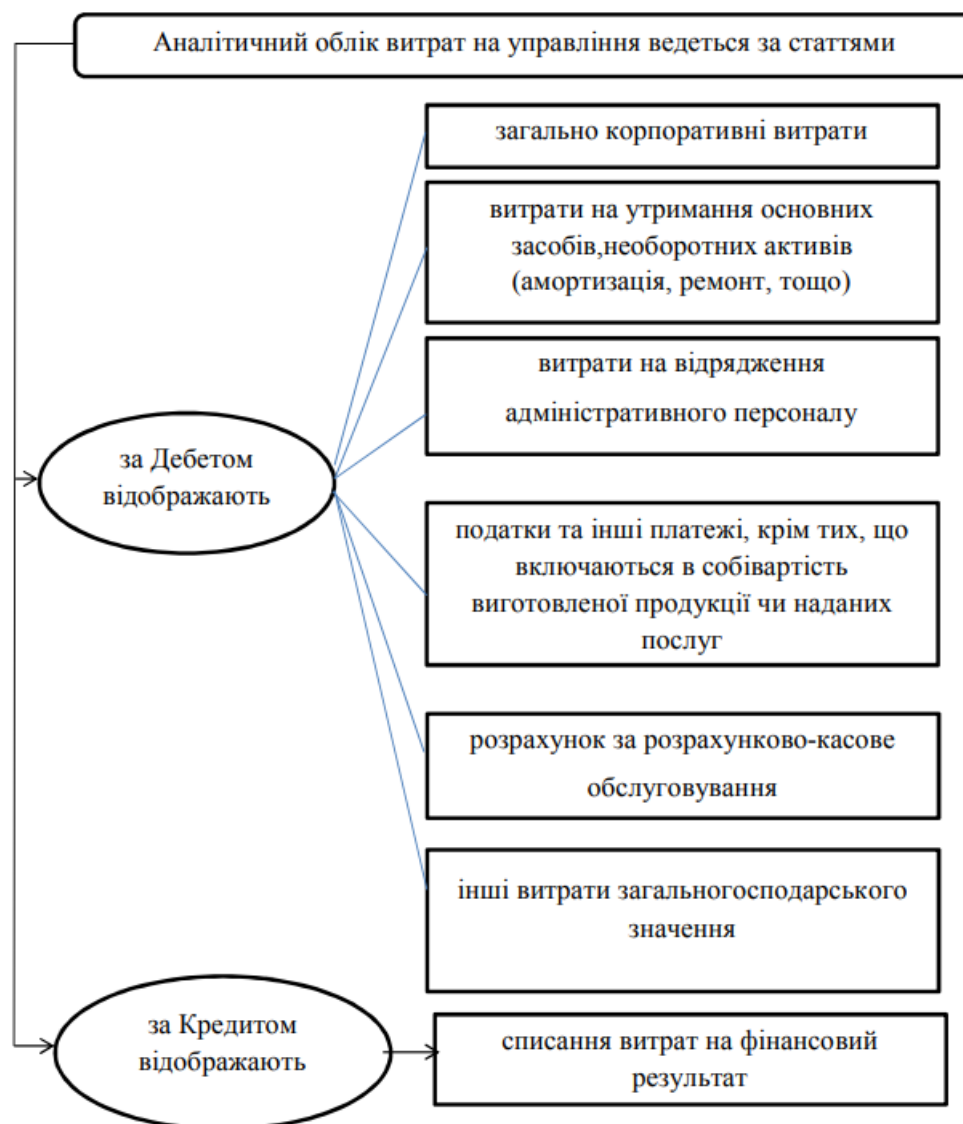


Рисунок 2.1 - Схема аналітичного обліку адміністративних витрат на ТОВ «Сумитеплоенерго»

Джерело: побудовано автором

До статті «Відрядження і переміщення» враховуються суми витрат на відрядження співробітників апарату управління, головних спеціалістів, бухгалтерії; суми підйомних при переміщенні зазначених працівників та членів їх сімей. Дебетується рахунок 92, кредитується відповідно рахунки 30, 37.

Зазначимо, що по статті «Інші адміністративні витрати» обліковуються канцелярські витрати, поштові витрати; вартість придбаних бланків різної документації; витрати по утриманню адміністративних споруд, зокрема витрати на їх опалення, водопостачання, освітлення, амортизаційні відрахування та витрати на їх ремонт; вартість МПШ та іншого інвентарю; обслуговування

Таблиця 2.7 - Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат ТОВ «Сумитеплоенерго»

№ п/п	Господарська операція	Дебет	Кредит
1	Нараховано зарплату адміністративному персоналу	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
2	Нараховано відрахування на соціальні заходи працівникам апарату управління	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
3	Оплата послуг «Нова пошта»	92 «Адміністративні витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»
4	Списано канцтовари та бланки документів, які відносяться до адміністративних	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
5	Оплачено витрати за розрахунково-касове обслуговування	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Нараховано амортизацію необоротних активів	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (Амортизація необоротних активів)»
7	Витрати по відрядженню керівництва	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Нарахування на зарплату до фонду забезпечення виплати відпусток	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
9	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками»
10	Списано запчастини на адміністративний транспорт	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
11	Частину витрат майбутніх періодів	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
12	Списано витрати на управління на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»

Джерело: розроблено автором

різноманітних технічних засобів управління, зокрема камер відеоспостереження, диспетчерського зв'язку, програмне обслуговування обчислювальної техніки; програмний супровід програми «MeDoc»; витрати на утримання легкового службового транспорту; витрати на утримання охорони; витрати на різні професійні послуги, зокрема аудиторські, юридичні, тощо; банківське та

розрахунково-касове обслуговування.

Таблиця 2.8 - Господарські операції з обліку адміністративних витрат у ТОВ «Сумитеплоенерго» за січень 2022 р.

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Нарахована заробітна плата працівникам адмінперсоналу	92	661	922185,00
2. Здійснені нарахування ЄСВ	92	651	202880,70
3. Списані витрати на канцелярські товари, папір, конверти, картки поповнення мобільного зв'язку, оплачені через підзвітних осіб	92	372	38311,45
4. Придбані у ФОП «Мрія» бланки та списані на витрати (без ПДВ)	92	631	503,30
5. Сплачено банку комісійні та винагорода за інші послуги	92	311	45116,25

Джерело: розроблено автором

При цьому дебетується рахунок 92 «Адміністративні витрати» і одночасно кредитуються наступні рахунки: рахунок 13 «Знос необоротних активів»; рахунок 20 «Виробничі запаси»; рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; рахунок 30 «Каса»; рахунок 31 «Рахунки в банках»; рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці»; рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями».

У кінці року на підставі бухгалтерської довідки сума адміністративних витрат списується безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати". Складається бухгалтерська проводка за дебетом рахунка 79 "Фінансові результати" і кредитом рахунка 92 "Адміністративні витрати".

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 92 "Адміністративні витрати" може кореспондувати за дебетом лише з рахунком 79 "Фінансові результати".

За січень 2022 року в ТОВ «Сумитеплоенерго» були здійснені такі адміністративні витрати (таблиця 2.8).

2.3 Вдосконалення організації обліку адміністративних витрат на підприємстві

Слід зазначити, що адміністративні витрати – це насамперед загальногосподарські витрати, які спрямовані на управління і обслуговування підприємством.

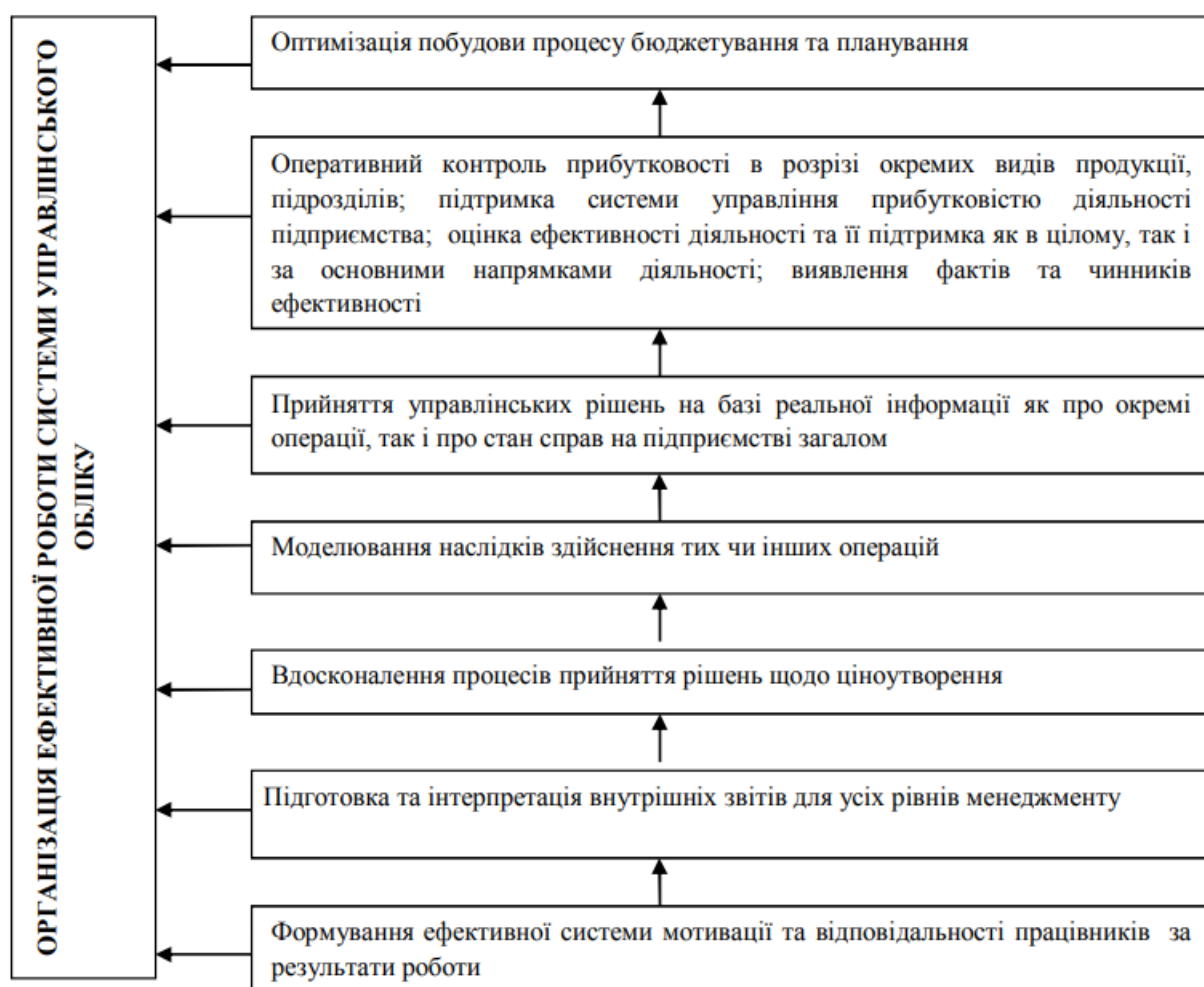


Рисунок 2.2 - Заходи щодо організації ефективної системи управлінського обліку адміністративних витрат

Джерело: розроблено автором

Для ефективного управління адміністративними витратами керівництву підприємства потрібні не просто дані про величину адміністративних витрат, а й повна інформація про витрати, їх деталізація на певні об'єкти, підрозділи, вироблені продукти чи надані послуги тощо. Основною метою класифікації витрат за таких потреб є організація ефективної роботи системи управлінського обліку, що досягається певними заходами (Рисунок 2.2.).

Враховуючи, що для обліку витрат не існує первинного документа, в якому збираються усі адміністративні витрати, тому запропоновано для роботи бухгалтера підприємства узагальнена форму зазначеного бланка для внутрішнього користування. Запропонована форма бланка відомості нарахування та списання адміністративних витрат представлена у таблиці 2.8.

У діяльності підприємства у міру зростання якісних і кількісних параметрів бізнесу, доводиться обробляти великі потоки інформації. Цей процес потребує досконалих форм управління фінансовими і податковими відносинами для обробки потоку інформації. Саме це стало причиною використання автоматизованих інформаційних систем (АІС) таких як "1С: Підприємство", "Акцент", "Парус" у повсякденній діяльності. Можливе застосування цих АІС як програмного забезпечення податкового менеджменту.

Актуальність дослідження полягає у розкритті можливості використання програмних продуктів фірми "1С", як можливої інформаційної системи, що забезпечує функціонування податкового менеджменту та виявлення її можливостей у цьому напрямку.

Наразі сучасний рівень розвитку перш за все характеризується комп'ютеризацією всіх галузей народного господарства країни, яка ставить і дозволяє вирішувати принципово нові задачі обліку, проводити поглиблений аналіз, здійснювати ефективний контроль і управління; дозволяє застосовувати новітні автоматизовані системи управління, активно використовувати електронно-обчислювальні машини та автоматизовані робочі місця (АРМ) працівників бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.8 - Удосконалена форма відомості нарахування та списання адміністративних витрат

Показники	Нарахування	Списання
Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)		
Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу		
Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона)		
Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)		
Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)		
Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання		
Витрати на врегулювання спорів у судових органах податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)		
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків		
Інші витрати загальногосподарського призначення		
Фінансові результати		

Джерело: удосконалено автором

Серед основних методологічних принципів автоматизації бухгалтерського обліку на основі АРМ бухгалтера, що спрямовані на забезпечення єдності способів її розробки і функціонування як єдиної системи, доцільно виділити: децентралізацію в організаційній формі експлуатації засобів автоматизації в зонах виникнення облікової інформації, перш за все безпосередньо в бухгалтеріях та інших службах, де ініціюється і використовується первинна інформація обліку щодо господарських операцій, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку; повну автоматизацію при складанні документів первинного обліку як на паперовому, так і та магнітному носіях у структурних підрозділах щодо масових типових господарських операцій і подальшої передачу даних бухгалтеру

відповідного сектору обліку структурного підрозділу для їх автоматизованого введення і, як наслідок, відображення даних в бухгалтерському обліку. При цьому використання засобів для автоматизації обробки облікової інформації покладено безпосередньо на працівників обліку в межах функціонування АРМ бухгалтера.

Використання комп'ютерної техніки вносить суттєві зміни в саму організацію бухгалтерського обліку, які обумовлені зміною видів обробки первинних облікових даних, характеризуються високою швидкістю надання звітної інформації за допомогою раціонального упорядкування даних обліку. Особливістю є її одноразове отримання та в подальшому багаторазову передачу її для використання. Комп'ютеризація в обліку посилила роль бухгалтерського обліку в управлінні, адже обчислювальна техніка стрімко з допоміжного засобу перетворюється на обов'язковий визначений фактор в організації обліку, змінюючи як його форму, так і технологію. Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку стали невід'ємною складовою інформаційних систем автоматизації менеджменту для прийняття управлінських рішень, при цьому вони використовують єдину базу даних з метою вирішення оперативних управлінських і облікових завдань. При комплексній обов'язковій комп'ютеризації обліку і управління, існують суттєві відмінності між управлінським, фінансовим та податковим обліком, а також між оперативним та бухгалтерським обліком, які полягають в дещо різних процедурах обробки інформації з інформаційної бази даних підприємства. Наразі фактично, єдина система економічної інформації надає дані для поточного управління, обліку, аналізу і аудиту.

Для ведення бухгалтерського і податкового обліку на підприємстві ТОВ «Сумитеплоенерго» використовується програма 1С: Підприємство, а саме її версія 8.1. Це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової звітності. Проте під впливом політичних умов наразі неможливо використовувати дану програму в роботі, тим більше, що відсутні її оновлення.

В рамках написання кваліфікаційної роботи був проведений моніторинг програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку. Так, було визначено найбільш популярні програми автоматизації:

- Платформа «FIT-Бюджет» для ведення бухобліку в бюджетних установах + ЗАРПЛАТА
- Автоматизація оновлення курсів валют в реальному часі від порталу Minfin.com.ua
- MASTER:Бухгалтерія — 100% український програмний продукт. Комплексна автоматизації бухгалтерського обліку, обліку зарплати і кадрів, документообігу, виробництва та CRM
 - BAS Бухгалтерія
 - Інтернет Бухгалтерія iBuh.Online
 - Програмний комплекс “Дебет Плюс” - конфігурація “Для бюджетних та державних установ”, “Для медичних закладів”, “Для освітніх установ”, “Сільське господарство”, “Для комунальних підприємств (водоканал, ЖЕК, ОСББ, та інші)”, “Хлібзавод, пекарня”, “Виробництво і переробка” та інші.
- SMARTFIN.UA - українська онлайн-бухгалтерія для малого та середнього бізнесу. Зарплата, кадри, звітність та облік ФОП
- Zarplata 24 - онлайн-калькулятор для розрахунку заробітної плати та формування зарплатних документів
- Торгсофт — програма обліку товару. Комплексна автоматизація бізнесу
- BAS Бухгалтерія від Актив-Софт
- Бухгалтерська програма KBS - Облік Бюджетної Організації. KBS - Облік КНП. Швидке впровадження та якісна Техпідтримка.
- Бухгалтерська програма BookKeeper: повноцінне ведення обліку та складання звітності онлайн
- Програмні комплекси зі штучним інтелектом професійного бухгалтера: «ЕЛФІ КАЗНАЧЕЙ» для бюджетних організацій; «ЕЛФІ 10.1» для малих та середніх підприємств (виробництво, торгівля, послуги); "ЕЛФІ Мрія"

для неприбуткових організацій; «ЕЛФІ ПІДПРИЄМСТВО» (SQL server) для великих промислових підприємств

- Бухгалтерія Онлайн від ПриватБанкуПК для бюджетних організацій «Crystal Finance Millennium»

- Програмний комплекс «АБ ОФІС»
- Сервіс WebЗвіт
- Онлайн-бухгалтерія Діловод
- ПК Універсал
- УкрБланк
- Безкоштовне програмне забезпечення для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів Державного та місцевих бюджетів

- УкрСклад
- Бухгалтерська програма "Хепі-Бух"
- УкрЗарплата
- ПО "Інфо-Підприємство"
- ПО для обліку і управління підприємством "Акцент"
- Програма для малого і середнього бізнесу, приватних підприємців "Підприємець 4"

- Програма для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку "Інфо-Бухгалтер"

- Онлайн бухгалтерія iFin

Відповідно, пропонується до використання пакет програм BAS для автоматизації обліку, який має такі переваги:

- надає дані для аналізу і оцінки в наочному і читабельному вигляді;
- дозволяє отримати звітну інформацію з будь-яких зрізах діяльності та різним користувачам: контрагентам, касовим і безготівковими операціями, руху сировини і товарів, податків, управління та фінансів;
- забезпечує ефективне ведення бухгалтерського та податкового обліку, який перетворюється у важливий інструмент для управління роботою підприємства.

Перехід на програмне забезпечення BAS має переваги:

- знижує до мінімуму помилки і неточності, які викликані впливом людського фактора;
- дозволяє заощадити час на виконання операцій по організації первинного обліку;
- допомагає побудувати ефективну систему бухгалтерського та податкового обліку або відновити його після виявлення серйозних помилок або втрати документів;
- в мінімальні терміни отримувати звіти за результатами поточної діяльності.

Варто відзначити, що програма BAS Бухгалтерія здатна значно спростити роботу бухгалтера і допомогти більш ефективно використовувати робочий час.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Методика аудиту адміністративних витрат підприємства

Як правило, аудит адміністративних витрат розглядається науковцями одночасно з аудитом витрат взагалі, хоча вони мають свої певні особливості при формуванні та обліку, а тому, відповідно, потребують і певних особливостей при визначенні методики проведення аудиту. Формування складу адміністративних витрат є однією з таких особливостей. І необхідно запобігти включенню до них витрат, які не є адміністративними, а повинні при цьому відображатися у складі виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції чи послуг, витрат на збут, інших витрат. Відповідно, основним питанням для аудитора перед розпочатком проведення аудиту адміністративних витрат є встановлення правомірності віднесення тих чи інших витрат до складу адміністративних.

Метою аудиту адміністративних витрат є встановлення достовірності, законності і доцільності проведених операцій з адміністративних витрат підприємства і визначення правильності їх відображення в обліку.

Головними завданнями проведення аудиту адміністративних витрат є наступні:

- перевірка загальних корпоративних витрат;
- перевірка витрат на службові відрядження і витрат на утримання апарату управління підприємством;
- перевірка витрат на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
- перевірка витрат на зв'язок;
- перевірка витрат на врегулювання спорів у судових органах;
- перевірка встановлення винагород за професійні послуги;

- перевірка амортизації нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- перевірка нарахувань податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;
- перевірка витрат на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- перевірка інших витрат загальногосподарського призначення.

В кваліфікаційній роботі проведено дослідження щодо удосконалення обліку і аудиту адміністративних витрат підприємства. З метою удосконалення обліку адміністративних витрат, запропонована форма відомості нарахування та списання адміністративних витрат. Для удосконалення аудиту адміністративних витрат підприємства, запропонована методика, яка, на відміну від існуючих, включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть можливість аудитору всебічно охопити різні аспекти обліку адміністративних витрат на підприємстві, а також дослідити правильність, своєчасність, законність відображення адміністративних витрат в обліку, вчасно виявити наявні порушення, провести якісний аудит та, відповідно, підвищити ефективність діяльності підприємства.

Окрім зовнішнього аудиту доцільно проводити внутрішній аудит витрат, зокрема адміністративних витрат. Внутрішній аудит посідає важливе місце на будь-якому підприємстві, так як саме підприємство зацікавлене у вчасному виявленні і ліквідації непродуктивних витрат. Згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», внутрішній аудит – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга, функції якої охоплюють перевірку, оцінку і моніторинг адекватності та ефективності внутрішнього контролю [31].

За В.В. Бурцевим внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами організації діяльність за контролем складових частин управління та різноманітних аспектів функціонування організації [6, с. 36].

Т.О. Каменська визначає внутрішній аудит як регламентовану внутрішніми документами підприємства діяльність із контролю, оцінювання різних сторін функціонування підприємства та консультування всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу [22].

Відповідно, внутрішній аудит – це незалежна цілеспрямована діяльність уповноваженої спеціально призначеної особи підприємства, яка регламентована відповідними нормативними документами.

Метою проведення внутрішнього аудиту є насамперед сприяння працівникам підприємства більш ефективно виконувати свої функції. При цьому аудитор дані проведеного ним аналізу звітує до керівництва підприємства з проведенням відповідної оцінки діяльності підприємства в цілому чи певного підрозділу, та наданням рекомендацій за результатами перевірки. Інформація щодо оцінки проведеного аудиту цікава для певної категорії співробітників підприємства, зокрема для менеджерів, а також для банків, партнерів по бізнесу. ТОВ «Сумитеплоенерго» в штаті має відділ внутрішнього аудиту, який проводить бухгалтерську, податкову, статистичну звітність, первинні документи та реєстри обліку, які необхідні для перевірки.

До основних завдань внутрішнього аудиту відносять:

- проведення перевірки первинних документів щодо повноти відображення інформації і відповідності відповідно до діючих нормативно-правових актів та статуту;
- проведення експертизи на правильність ведення балансу та звітності;
- проведення перевірки наявності і правильності оцінки майна підприємства;
- проведення перевірки повноти та своєчасності сплати до державного бюджету податків та зборів до позабюджетних фондів;
- проведення експертизи ведення обліку витрат, аналіз повноти відображення виручки від реалізації та точності формування фінансового результату;
- проведення консультації керівників структурних підрозділів, спеціалістів та працівників апарату управління з питань.

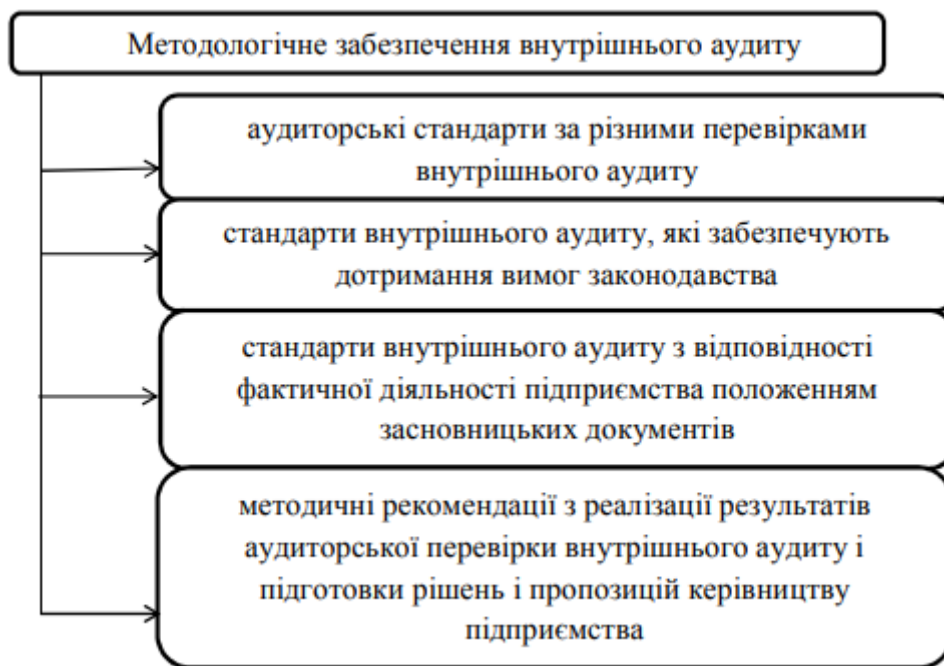


Рисунок 3.1 - Методологічне забезпечення внутрішнього аудиту

Джерело: розроблено автором

Завдання внутрішнього аудиту та його масштаби можуть коригуватись в залежності від вимог керівництва та, відповідно, розміру підприємства. Взагалі аудиторські дослідження проводяться за обов'язковим розпорядчим документом керівника підприємства, у відповідності до методологічного забезпечення (рисунок 3.1). В роботі внутрішнього аудитора передбачається можливість використання комп'ютерної техніки та інших методів аналізу даних. При цьому документальне оформлення проведеного аудиторського дослідження складається з робочої та підсумкової документації. Документація передбачає робочі документи аудитора, які є результатом проведеної роботи і можуть існувати як в паперовій формі, так і в електронній.

3.2 Вдосконалення організаційно-методичних засад аудиту адміністративних витрат підприємства

Метою аудиту адміністративних витрат є встановлення достовірності визнання витрат адміністративними, повноти і правильності відображення

інформації в фінансовому, управлінському та податковому обліку та фінансовій звітності. Методику проведення аудиту аудитор визначає самостійно відповідно до його професійного судження.

Таблиця 3.1 - Анкета перевірки адміністративних витрат

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	Чи нараховуються на підприємстві загальні корпоративні витрати?				
2	Чи застосовуються на підприємстві службові відрядження адміністративного персоналу?				
3	Яка чисельність апарату управління на Вашому підприємстві:				
	- до 10 чоловік;				
	- від 11 до 50 чоловік;				
	- від 51 до 100 чоловік				
4	Які на Вашому підприємстві основні засоби загальногосподарського використання?				
	- комп'ютерна техніка;				
	- транспортні засоби;				
	- меблі				
5	Які на Вашому підприємстві інші матеріальні необоротні активи загальногосподарського використання?				
	- калькулятори;				
	- меблі;				
	- інші				
6	Чи виплачуються на Вашому підприємстві винагороди за професійні послуги?				
7	Чи включаються в адміністративні витрати, витрати на зв'язок?				
8	Які на Вашому підприємстві нематеріальні активи загальногосподарського використання?				
9	Чи на підприємстві за звітний період були випадки врегулювання спорів у судових органах?				
10	Які податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі сплачує Ваше підприємство, які відносяться на адміністративні витрати:				
	- транспортний податок;				
	- податок на землю;				
	- рентна плата за використання водних ресурсів;				
	- екологічний податок;				
	- інші				

Джерело: удосконалено автором

Аудиторську перевірку можна починати або з перевірки інформації фінансової звітності, або з інформації за певними видами адміністративних витрат. Доцільно розпочинати аудит з перевірки достовірності визнання витрат адміністративними відповідно до нормативних документів та Наказу про облікову

політику, відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності. З цією метою запропонована удосконалена анкета перевірки адміністративних витрат аудитором представлена в таблиці 3.1. Додаткова форма робочого документу, з якого повинен розпочинатися аудит адміністративних витрат, представлено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - Робочий документ з визначення законності віднесення витрат до адміністративних витрат

Склад адміністративних витрат за статтями витрат	Відповідність складу адміністративних витрат, визначених підприємством, П(С)БО 16 «Витрати»		Відхилення
	Наказу про облікову політику	П(С)БО 16 «Витрати»	

Джерело: удосконалено автором

Наступним кроком аудиту адміністративних витрат є перевірка достовірності відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності. Для перевірки правильності та достовірності відображення адміністративних витрат пропонуємо наступний робочий документ (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 - Робочий документ з перевірки достовірності відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності

Показник	Головна книга Рахунок 92		Звіт про фінансові результати код рядка 2130		Відхилення
	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	
Адміністративні витрати					

Джерело: удосконалено автором

Невід'ємною складовою процесу проведення аудиту є аналіз витрат. За допомогою проведення аналізу адміністративних витрат аудитор визначає динаміку змін адміністративних витрат на протязі декількох звітних періодів. У випадку їх значного збільшення потрібно визначити, які саме витрати збільшилися і ідентифікувати за рахунок чого це збільшення відбулося.

Відповідно, з метою проведення аналізу адміністративних витрат удосконалено наступний робочий документ (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 - Робочий документ з аналізу адміністративних витрат

Показник	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			Абсолютне, тис. грн	Відносне, %
Звіт про фінансові результати код рядка 2130				

Джерело: удосконалено автором

Також додатково необхідно, крім здійснення аналізу величини адміністративних витрат, провести аналіз їх структури з метою вчасного виявлення суттєвого зростання питомої ваги певної статті (статей) адміністративних витрат і визначити причини зазначеного зростання.

Особливу увагу під час проведення аудиту потрібно звернути на той факт, що управлінський персонал підприємства завжди має спокусу збільшити свій добробут за рахунок завищення адміністративних витрат. Є неприйнятною ситуація, коли за погіршення фінансового результату підприємства спостерігається зростання адміністративних витрат. Тому під час проведення аудиту потрібно виявити, чи відповідають темпи зростання прибутку темпам зростання адміністративних витрат підприємства (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 - Робочий документ з оцінки доцільності понесених адміністративних витрат

Показник	Базовий рік	Поточний рік	Відхилення	Темп зростання	Аналіз напряму змін
Адміністративні витрати					
Фінансовий результат					

Джерело: удосконалено автором

Якщо суб'єкт господарювання здійснює класифікацію адміністративних витрат за групами чи елементами, то цей факт може позначитися на обсязі аудиторської перевірки адміністративних витрат по суті. Якість аудиторської перевірки залежить від визначених аудиторських процедур та методів їх здійснення.

Кількість аудиторських процедур не свідчить про їх якість, тому необхідно здійснювати тільки ті аудиторські процедури, які відповідають критеріям якості, мають певну мету та завдання.

3.3 Практичні аспекти аудиту адміністративних витрат підприємства

Методика проведення аудиту адміністративних витрат на практиці повинна відповідати певним визначеним етапам аудиторської перевірки.

Таблиця 3.6 - Загальний план проведення аудиту адміністративних витрат

Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування проведення аудиту адміністративних витрат		
Основний	Перевірити загальні корпоративні витрати		
	Перевірити витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством		
	Перевірити витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання		
	Перевірити винагороди за професійні послуги		
	Перевірити витрати на зв'язок		
	Перевірити амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання		
	Перевірити витрати на врегулювання спорів у судових органах		
	Перевірити податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі		
	Перевірити плату за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків		
	Перевірити інші витрати загальногосподарського призначення		
Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку		

Джерело: удосконалено автором

Основним документом організаційно-методичного характеру є план проведення аудиту адміністративних витрат, що містить основні стадії процесу проведення аудиту, які розміщені в логічній послідовності, із переліку аудиторських процедур, які відповідають конкретним завданням, терміні їх проведення та відповідальних виконавців.

Послідовність дій аудитора відповідно до кожного етапу на кожній зі стадій аудиту адміністративних витрат представлена в таблиці 3.6.

Таблиця 3.7. Програма аудиту адміністративних витрат

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у правильності визначення загальних корпоративних витрат	Перевірити загальні корпоративні витрати	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-1			
2	Впевнитись у правильності визначення витрат на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	Перевірити витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-2			
3	Впевнитись у правильності визначення витрат на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання	Перевірити витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-3			
4	Впевнитись у правильності визначення винагород за професійні послуги	Перевірити винагороди за професійні послуги	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-4			
5	Впевнитись у правильності визначення витрат на зв'язок	Перевірити витрати на зв'язок	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-5			
6	Впевнитись у правильності визначення амортизації нематеріальних активів загальногосподарського використання	Перевірити амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-6			
7	Впевнитись у правильності визначення витрат на врегулювання спорів у судових органах	Перевірити витрати на врегулювання спорів у судових органах	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-7			
8	Впевнитись у правильності розрахунку податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів	Перевірити податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-8			
9	Впевнитись у правильності розрахунку плати за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	Перевірити плату за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-9			
10	Впевнитись у правильності інших витрат загальногосподарського призначення	Перевірити інші витрати загальногосподарського призначення	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	АВ-10			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.								

Джерело: удосконалено автором

Процедури організації і повна методика проведення аудиту міститься в програмі аудиту (таблиця 3.7), яка є певним переліком дій аудитора відповідно на кожному етапі проведення перевірки.

З метою узагальнення отриманих результатів аудиту адміністративних витрат доцільно використовувати робочі документи, представлені в таблицях 3.8-3.11, в яких фіксується вся інформація, отримана в ході перевірки і формулюються відповідні висновки щодо виявлених порушень та відхилень.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор повинен скласти аудиторський висновок та звіт про отримані результати аудиторської перевірки.

Проте лише після остаточної оцінки аргументованості своїх тверджень і доказів аудитор складає висновок. Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта.

Таблиця 3.8 - Робочий документ з перевірки повноти оформлення первинних документів з обліку

Елемент вибірки (витрати, відображені в обліку або первинний документ)	Дата		Наявність відповідних підписів		Оформлення документів		Всього відхилень вибірки
	первинного документа (акту, накладної)	записів бухгалтерського обліку	керівника	фахівців	повне	не повне	
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: удосконалено автором

Таблиця 3.9 - Робочий документ з перевірки відсутніх первинних документів з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Балансовий рахунок	Найменування витрат	Сума	Примітки
1	2	3	4	5

Джерело: удосконалено автором

Таблиця 3.10 - Робочий документ з перевірки правильності кореспонденції рахунків із обліку адміністративних витрат

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення та виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Джерело: удосконалено автором

Таблиця 3.11 - Робочий документ з перевірки правильності групування адміністративних витрат за статтями

№ з/п	Кореспондуючий рахунок	Зміст операції	Код рядка Ф.№2	За попередній період	За звітний період	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7

Джерело: удосконалено автором

До витрат на утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу можна віднести нараховану основну та додаткову заробітну плату (а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати) керівнику підприємства, його заступникам, головному інженеру, працівникам економічної, фінансової, кадрової, юридичної та бухгалтерської служби, секретарям, прибиральницям, водіям легкових автомобілів та іншого персоналу, що обслуговує легкові автомобілі, які використовуються апаратом управління підприємства, працівникам охорони, які перебувають у штаті підприємства, та ін.

Окрім витрат на оплату праці включаються до складу витрат на утримання апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу витрати на соціальні заходи (внески до фондів загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування від нарахованої заробітної плати працівників апарату управління).

Доцільно до витрат на утримання апарату управління (а не до інших витрат) відносити також витрати на канцелярське приладдя, друкарські та палітурні

роботи, виписку газет, журналів, придбання довідників, преїскурантів, каталогів та бланків для обліку та звітності, оскільки вони безпосередньо пов'язані з виконанням своїх функцій працівниками апарату управління та можуть бути чітко ідентифіковані.

Витрати на службові відрядження:

Відповідно до НП(С)БО 16 витрати на оплату службових відряджень визнаються витратами звітного періоду та відображаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку залежно від належності працівників до того чи іншого підрозділу підприємства.

Так, витрати на службові відрядження апарату управління підприємства та іншого господарського персоналу відносяться до адміністративних витрат та відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

При цьому для бухгалтерського обліку не має значення, як витрати на відрядження відображаються у податковому обліку підприємства, а саме, чи включаються вони до складу валових витрат згідно з пп. 5.4.8 п. 5.4 ст.5 Податковий кодекс України чи ні.

Деякий взаємозв'язок між податковим і бухгалтерським обліком спостерігається лише за відображенні сум ПДВ, нарахованих (сплачених) постачальникам товарів (робіт, послуг).

Тож якщо підприємство має право включити суми «вхідного» ПДВ до складу податкового кредиту, то ця сума відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки з податків».

Якщо ж право на кредит відсутнє, то нарахований (сплачений) ПДВ слід розглядати як частину витрат на відрядження і відображати на тому ж рахунку обліку витрат звітного періоду, що і здійснені витрати на відрядження.

Витрати за змістом основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання:

Основною статтею витрат за змістом основних засобів та інших матеріальних необоротних активів (далі — основних засобів) загальногосподарського використання, звичайно ж, є їхня амортизація.

Під амортизацією основних засобів розуміється систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (п. 4 НП(С)БО 7).

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується на кожен об'єкт основних засобів щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, та припиняється у місяці, наступному за місяцем вибуття основних засобів (п. 29 НП(С)БО 7).

Однак, крім амортизації основних засобів, до витрат на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання слід відносити також сервісне обслуговування (включаючи витратні матеріали по ксероксам, принтерам, кондиціонерам тощо) та ремонт даних основних засобів.

Бухгалтерський облік ремонтних витрат регулюється п. 14 та п. 15 НП(С)БО 7 та залежить від характеру робіт, що здійснюються. Так, якщо ремонтні заходи спрямовані на підтримку об'єкта в робочому стані та отримання в майбутньому спочатку очікуваних економічних вигод від його використання, визначених на початок проведення таких заходів, то витрати на їх проведення у бухгалтерському обліку списуються до складу витрат звітного періоду (п. 15 НП(С)БО 7). До таких заходів відносяться всі види ремонтів - поточний та капітальний¹, а також технічне обслуговування об'єктів основних засобів.

Рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством ремонтних робіт приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу конкретної ситуації та суттєвості таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій N 561).

Як правило, технічний висновок про спрямованість заходів, що проводяться для прийняття рішення керівником з точки зору подальшої експлуатації основних засобів, повинен надати спеціаліст відповідного профілю (головний інженер, начальник цеху або інша компетентна особа).

Витрати на проведення ремонтних робіт основних засобів, що використовуються Витрати на проведення ремонтних робіт основних засобів, що використовуються апаратом управління, відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» та за кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 65 «Розрахунки зі страхування», 66 «Розрахунки з виплат працівникам», 68 «Розрахунки з інших операцій» тощо.

Винагорода за професійні послуги:

Як правило, до професійних послуг підприємство вдається у тому випадку, коли йому стає доцільніше оплачувати послуги сторонніх організацією, ніж утримувати у штаті працівника, який виконував таку роботу постійно. Зазвичай це стосується тих видів послуг (функцій), які підприємству не потрібні у повсякденній діяльності. Наприклад, якщо підприємство практично не веде претензійно-позовну роботу, а подає позови до суду два чи три рази на рік, то, природно, що в такій ситуації доцільніше звертатися до юриста чи юридичної фірми лише за необхідності, а не утримувати штатного юриста круглий рік.

І все-таки є види послуг, які можуть надавати лише незалежні особи, а от штатний співробітник підприємства їх не може надавати підприємству. Приміром, якщо підприємство офіційно оприлюднить свою річну фінансову звітність, то надавати аудиторські послуги йому може лише незалежне обличчя - аудитор чи аудиторська фірма.

Також незалежна оцінка майна може бути проведена лише суб'єктом оціночної діяльності - суб'єктом господарювання.

Винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо) згідно з п. 18 НП(С)БО 16 у бухгалтерському обліку належить до складу адміністративних витрат.

У податковому обліку є спеціальна норма лише за порядком відображення витрат на аудит та міститься вона у другому абзаці пп. 5.4.2 п. 5.4 ст. 5 Податкового кодексу України. Тобто, до валових витрат включаються витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності

платника податків, у тому числі з питань законодавства, та підписку спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням платника податків. Обов'язки за підтвердженням зв'язку даних витрат з основною діяльністю платника податків покладаються на самого платника податків.

Що ж до оціночних послуг, то найбільш складним моментом при вирішенні бухгалтерами питання про віднесення вартості оціночних послуг до складу валових витрат є питання: чи впливає на відображення в обліку те, чиєю власністю є майно, що оцінюється на дату проведення оцінки.

ВИСНОВКИ

В роботі розглянуті теоретичні та практичні аспекти обліку адміністративних витрат. Встановлені ознаки адміністративних витрат, як багатогранної категорії. Проведений аналіз складу адміністративних витрат відповідно до рекомендацій П(С)БО 16 "Витрати", за результатами якого класифікацію адміністративних витрат пропонується здійснювати за певними групами або елементами з чітко визначеними статтями витрат.

Запропонована відомість узагальнення інформації про адміністративні витрати в обліку. Основна мета використання запропонованої відомості — оперативний контроль за рівнем фактичних адміністративних витрат, аналіз структури та рівня адміністративних витрат, а також прийняття оперативних управлінських рішень для ефективного управління адміністративними витратами. Відомість обліку адміністративних витрат може бути використана для проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту адміністративних витрат.

Запропоновані форми робочих документів аудитора дозволять дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку адміністративних витрат та більш якісно провести аудиторську перевірку. Визначено, що для коректного відображення адміністративних витрат у бухгалтерському обліку необхідно визначити адміністративні витрати як багатоаспектну категорію, що дозволить приймати управлінські рішення для забезпечення ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Отже, необхідно розуміти, що адміністративні витрати - це: вартість періоду; оперативний; непрямий; невиробничі; не включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, наданих послуг і зменшують прибуток звітного періоду. Для узагальнення інформації про адміністративні витрати та контролю їх рівня на підприємстві запропоновано форму обліку адміністративних витрат. Основною метою використання запропонованої інформації є прийняття оперативних управлінських рішень для ефективного управління адміністративними витратами. Суб'єкту господарювання для оплати деяких адміністративних витрат потрібна готівка, яку

можна отримати в касі. Передбачити такі витрати на кожен день неможливо, але вони завжди є і потребують оперативного та своєчасного реагування. Пропонується створити невеликі фонди для адміністративних потреб.

Об'єктом дослідження стало ТОВ «Сумитеплоенерго» м.Суми. Під час підготовки дослідження проведено аналіз основних показників за 2019-2021 роки, ідентифіковано методику проведення аудиту на підприємстві, досліджено адміністративні витрати та процедуру їх обліку. Надано практичні рекомендації щодо удосконалення обліку і аудиту адміністративних витрат на підприємстві.

Метою аудиту адміністративних витрат є встановлення достовірності визнання адміністративних витрат, повноти та достовірності відображення інформації у фінансовому, управлінському та податковому обліку та фінансовій звітності. Метод проведення аудиту аудитор визначає самостійно відповідно до свого професійного судження. Головним для аудитора перед початком перевірки адміністративних витрат є встановлення правомірності віднесення тих чи інших витрат до адміністративних. Неприпустимою є ситуація, коли фінансовий результат підприємства погіршується, а адміністративні витрати зростають. Тому під час аудиту необхідно з'ясувати, чи відповідає темп зростання адміністративних витрат темпам зростання прибутку підприємства (зменшення збитків).

У роботі удосконалено облік і аудит адміністративних витрат підприємства. Для удосконалення обліку адміністративних витрат, запропонована форма відомості нарахування та списання адміністративних витрат. Для удосконалення аудиту адміністративних витрат підприємства, запропонована методика, яка на відміну від чинних включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку адміністративних витрат на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку адміністративних витрат, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущак Б.Л. Адміністративні витрати: організація обліку. *Дебет-Кредит*. 2011. №43. С. 52-69
2. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. №4. С. 3-7
3. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2009. 19 с.
4. Бутинець, Ф. Ф.; Драбаніч, А. В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. 2016.
5. Вовченко Т.А. Адміністративні витрати: поняття та розподіл. *Дебет-Кредит*. 2012. №30. С. 59-77.
6. Воробієнко А., Лісна І. Визначення та визнання витрат у фінансових звітах суб'єктів господарювання. *Все про бухгалтерський облік*. 2012. № 5. 8 с.
7. Господарський кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV
8. Гриценко О. І. Сутність витрат на якість обслуговування. *Інноваційна економіка*. Тернопіль. 2012. № 5 (31). С. 133-137.
9. Дишко І.Ю., Штулер Ю.Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації адміністративних витрат. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. №5. С. 222-225
10. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115-124.
11. Задорожний, З. В. Еволюція управлінського обліку / З. В. Задорожний // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2008. – № 6 (21). – С. 131-139.
12. Задорожний, З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – Вип. 3. – С. 43-52.

13. Задорожний З. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. С. 109-117.

14. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія / З.-М. В.Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 237 с.

15. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №1-2. С. 105

16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 05.12.2022).

17. Каменська Т.О. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 7. С. 40–43.

18. Корягін М. В. Побудова методології бухгалтерського обліку. Економіка та держава. 2018. № 11. С. 27–31. DOI: 10.32702/2306-6806.2018.11.27

19. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві: навч.посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. Тернопіль : ПП«Принтер- інформ», 2004. 514 с.

20. Лінник В.Г, Золоторьова Н.Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства. *Фінанси, облік і аудит*. К. 2004. Вип.3. С. 222-231.

21. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. К.: КНЕУ, 2002. 370 с.

22. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 35. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 05.12.2022).

23. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року №

433. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 05.12.2022).

24. Міжнародні стандарти фінансової звітності/ офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua (дата звернення: 05.12.2022).

25. Міжнародні стандарти фінансової звітності: практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 226 с

26. МСА 230 «Документація» затверджено від 01.11.2012 року Аудиторською палатою України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.12.2022).

27. МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» / Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів затверджені в Україні як Національні стандарти аудиту згідно з протоколом засідання Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 замість Національних нормативів аудиту, затверджених рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 р. №73, що діяли раніше.

28. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Практикум: Навч. посіб / Л. В. Нападоовська, С. Я. Король, О. І. Мазіна; За заг. ред. Л. В. Нападовської. — К.: Київ. Нац.Торг.-екон. Ун-т, 2008. — 300 с.

29. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://www.dtkk.com.ua/documents/dovidnyk/nsbo/05nov5.html> (дата звернення: 05.12.2022).

30. ПАСТЕРНАК, Ярослава Павлівна. Облікова політика підприємств в частині організації бухгалтерського обліку витрат. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки, 2016, 17-3: 146-150

31. Податковий кодекс України. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.12.2022).

32. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л. К., Осетрова Г. Ю. Облік та аудит адміністративних витрат. *Агросвіт*. 2018. № 23. С. 38-44.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» / Наказ Міністерства фінансів України 318 від 31.12.99. // Главбух. 2000. №12/1. С. 20 – 23.

34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 05.12.2022).

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями): Закон України № 996–XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 05.12.2022).

36. Рожелюк В.М. Ознаки класифікації витрат підприємства в умовах ринку. *Сталий розвиток економіки*. 2012. № 1. С. 193 – 197.

37. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів доходів. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 46-49.

38. Соколовська Н. Поштові витрати підприємства: бухгалтерський облік та оподаткування. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. №31. С. 33

39. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджено наказом Міністерства фінансів України 04.10.2011 р. за № 1247, із останніми змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів №627 від 13.07.2017 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> . (дата звернення: 05.12.2022).

40. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник 3-е видан., перероб. і доповн. К.: КНЕУ, 2018, 578 с

41. Степаненко О.І., Чернишенко Я.Г. Альтернативні підходи в документуванні облікової інформації про об'єкти основних засобів підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2015. Вип. 5. С. 151–157

42. Цебеня Р.Л., Гуменюк А.Ф. Особливості організації внутрішнього аудиту підприємств України. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. № 5. Т. 1. С. 225–228

43. Череп А.В. Проблеми обліку і аналізу адміністративних витрат. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. №9(52). С. 68-72

44. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. *Наукові записки. Серія: «Економіка»*. 2011. Випуск 18. С. 447–452

45. Global tax guide to doing business in Ukraine – 2022. URL: <https://www.dentons.com/en/services-and-solutions/global-tax-guide-to-doing-business-in/ukraine>. (дата звернення: 05.12.2022).

46. Podolianchuk O. Accounting and taxation of calculations on current payments to employees. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220-246.

47. Salary definition [Електронний ресурс]. 2022. URL: <https://www.accountingtools.com/articles/salary> . (дата звернення: 05.12.2022).

mics [Електронний ресурс]. 2017. URL: <https://www.britannica.com/topic/wage-theory#ref290734>. (дата звернення: 05.12.2022).

49. What Is Salary? Definition, Types and Examples [Електронний ресурс] // Indeed. 2021. URL: <https://au.indeed.com/career-advice/pay-salary/what-is-salary> (дата звернення: 05.12.2022).

ДОДАТКИ

