

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА
На тему «ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ СПОЖИВЧОЇ
КООПЕРАЦІЇ»
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Студентки 2 курсу, групи ОП.м-11
Кузнецова Дмитра Вікторовича

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр.

Кваліфікаційна робота магістра містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на
відповідне джерело

(підпис)

Кузнецов Д. В.
(ініціали та прізвище студента)

Керівник: к.е.н., ст. викладач Овчарова Н.В.

(підпис)

Суми - 2022 рік

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційної роботи на тему:

«ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ»

Студента Кузнецова Дмитра Вікторовича

Розвиток споживчих кооперацій в Україні набуває обертів, це пов'язано з тим, що такі підприємства розшифрують свою діяльність завдяки побудові торговельних комплексів, реконструкції ринків при паралельному зростанні підприємців, які займаються торгівлею. На фоні цього актуалізується питання обліку та контролю за витратами які генерує споживча кооперація, та відповідний контроль за сумами відображеними у кінцевій звітності на факт їх точності, достовірності, вичерпності та нормативної обґрунтованості.

Враховуючи вищевикладене, метою роботи є дослідження сучасних теоретичних та практичних особливостей бухгалтерського обліку витрат та контролю задля визначення рекомендацій з метою подальшого розширення господарської діяльності таких підприємств.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та контролю за сумами понесених витрат на ПОСС «Роменський ринок».

Предметом дослідження є сукупність нормативних щодо організації обліку та контролю на підприємствах споживчої кооперації, а також методологічні напрацювання вітчизняних вчених у дотичній галузі.

Основний науковий результат роботи полягає у тому, що: визначено власне трактування поняття «витрати» враховуючи концептуальні підходи авторів; узагальнено класифікація витрат підприємств споживчої кооперації; охарактеризовано специфічні риси діяльності споживчих кооперації, та місце обліку та контролю за сумами витрат, яке воно генерує; досліджено сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на підприємстві споживчої кооперації на основі чого було запропоновано розробку та впровадження хмарного обліку, що буде застосовуватися всіма споживчими коопераціями, а це у свою чергу

оптимізує процес внутрішньогрупової звітності; удосконалено склад витрат підприємств споживчої кооперації; запропоновано методи контролю за сумами понесених витрат; описано визначальну роль комп'ютеризованого контролю витрат.

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю за сумами витрат, які виникають у ході здійснення господарської діяльності підприємствами споживчої кооперації.

Ключові слова: споживча кооперація, витрати, облік витрат, контроль витрат, бухгалтерський облік.

Задля репрезентативності дослідження були використані такі методи як: табличний та графічний, порівняння, аналізу та синтезу, розподілу тощо.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних вчених, законодавчі акти, що безпосередньо чи опосередковано регулюють облік та контроль витрат на підприємствах споживчої кооперації, внутрішня документація ПОСС «Роменський ринок».

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 60 сторінках, зокрема список використаних джерел із 45 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 4 таблиці, 13 рисунків, а також 6 додатків, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2022 рік.

Рік захисту роботи – 2022 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____ Олексіч Ж.А.
(підпис)
«__» _____ 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
студенту 2 курсу, групи ОП.мз-11с
Кузнецову Дмитру Вікторовичу

1. Тема роботи: «Облік і контроль витрат підприємств споживчої кооперації» затверджена наказом по університету від «17» листопада 2022 року № 34
2. Термін подання студентом закінченої роботи «7» грудня 2022 року
3. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження сучасних теоретичних та практичних особливостей бухгалтерського обліку витрат та контролю задля визначення рекомендацій з метою подальшого розширення господарської діяльності таких підприємств
4. Об'єкт дослідження: процес обліку та контролю за сумами понесених витрат на ПОСС «Роменський ринок».
5. Предмет дослідження: сукупність нормативних щодо організації обліку та контролю на підприємствах споживчої кооперації, а також методологічні напрацювання вітчизняних вчених у дотичній галузі.
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах ПОСС «Роменський ринок», фахових видань та науково-практичних конференцій, результатах наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних учених, нормативно-правових документах.

7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Розділ 1 ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ТА КОНТРОЛЬ - 19 жовтня 2022 року

У розділі 1 розкрити сутність і значення поняття «витрати», особливості їх визнання та оцінки, особливості класифікації витрат підприємств споживчої кооперації, особливості обліку та контролю витрат підприємств споживчої кооперації, зробити висновки

Розділ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПОСС РОМЕНСЬКИЙ РИНОК - 1 листопада 2022 року

У розділі 2 проаналізувати стан розвитку ПОСС Роменський ринок, дослідити бухгалтерського обліку витрат ПОСС Роменський ринок, апрактичні аспекти проведення контролю витрат на ПОСС «Роменський ринок», зробити висновки

Розділ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ - 26 листопада 2022 р.

У розділі 3 запропонувати шляхи вдосконалення обліку та контролю витрат підприємств споживчої кооперації

Дата видачі завдання: «21» вересня 2022 року

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Овчарова Н.В.

Завдання до виконання одержав _____

Кузнецов Д. В.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ТА КОНТРОЛЬ	9
1.1 Сутність поняття «витрати», особливості їх визнання та оцінки.....	9
1.2 Особливості класифікації витрат підприємств споживчої кооперації	15
1.3 Особливості обліку та контролю витрат підприємств споживчої кооперації	21
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПОСС РОМЕНСЬКИЙ РИНОК.....	26
2.1 Загальна характеристика діяльності ПОСС «Роменський ринок»	26
2.2 Особливості бухгалтерського обліку витрат ПОСС Роменський ринок	32
2.3 Практичні аспекти проведення контролю витрат на ПОСС «Роменський ринок»	37
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ	42
3.1 Напрями удосконалення бухгалтерського обліку витрат на підприємствах споживчої кооперації	42
3.2 Рекомендації щодо здійснення контролю на підприємствах споживчої кооперації	46
ВИСНОВКИ	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53
ДОДАТКИ	58

ВСТУП

Розвиток споживчих кооперацій в Україні набуває обертів, це пов'язано з тим, що такі підприємства розшифрують свою діяльність завдяки побудові торговельних комплексів, реконструкції ринків при паралельному зростанні підприємців, які займаються торгівлею. На фоні цього актуалізується питання обліку та контролю за витратами які генерує споживча кооперація, та відповідний контроль за сумами відображеними у кінцевій звітності на факт їх точності, достовірності, вичерпності та нормативної обґрунтованості.

Загалом тематика обліку та контролю за сумами понесених витрат на споживчих коопераціях втрачає свою актуальність, адже здебільшого праці вітчизняних вчених були опубліковані у 2010-2018 роках, що додатково актуалізує дослідження. Проте, праці таких науковців як: Фірсова Н. В., Верига Ю. А., Романчук А.Л., Озеран В. О. не втрачають свою актуальність, адже описують сутність облікового процесу на споживчих коопераціях, вимоги до облікових працівників та наголошується на важливості контролю за витратами, незалежно від статті витрат.

Враховуючи вищевикладене, метою роботи є дослідження сучасних теоретичних та практичних особливостей бухгалтерського обліку витрат та контролю задля визначення рекомендацій з метою подальшого розширення господарської діяльності таких підприємств.

Завданнями кваліфікаційної роботи магістра є:

- охарактеризувати сутність дефініції «витрати», особливості їх визнання та оцінки;
- здійснити аналіз підходів авторів до класифікації витрат підприємств споживчої кооперації;
- дослідити особливості обліку та контролю витрат підприємств споживчої кооперації;
- розрахувати показники загальної діяльності ПОСС «Роменський ринок»;

- визначити особливості бухгалтерського обліку на ПОСС «Роменський ринок»;
- узагальнити практичні аспекти проведення контролю витрат на ПОСС «Роменський ринок»;
- визначити напрями удосконалення бухгалтерського обліку витрат на підприємствах споживчої кооперації;
- представити рекомендації щодо здійснення контролю на підприємствах споживчої кооперації.

Предметом дослідження є сукупність нормативних щодо організації обліку та контролю на підприємствах споживчої кооперації, а також методологічні напрацювання вітчизняних вчених у дотичній галузі.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та контролю за сумами понесених витрат на ПОСС «Роменський ринок».

Задля репрезентативності дослідження були використані такі методи як: табличний та графічний, порівняння, аналізу та синтезу, розподілу тощо.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних вчених, законодавчі акти, що безпосередньо чи опосередковано регулюють облік та контроль витрат на підприємствах споживчої кооперації, внутрішня документація ПОСС «Роменський ринок».

У

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ТА КОНТРОЛЬ

1.1 Сутність поняття «витрати», особливості їх визнання та оцінки

У сучасних умовах господарювання, основна задача, яка ставиться перед управлінським персоналом полягає у максимізації прибутку. Одним із механізмів впливу на прибутковість бізнесу є витрати. Відтак, чим більше підприємству вдасться скоротити суми понесених витрат при цьому, забезпечивши незмінний рівень реалізованих товарів чи послуг, тим більше прибутку таке підприємство отримає у кінцевому результаті.

Сучасна практика показує, що інколи підприємці вдаються до маніпулювання колізіями чинного законодавства чи застосовують методи оптимізації витрат, які дозволяють скоротити рівень витрат понесених на сплату, наприклад податку на прибуток, що дозволяє накопичити більшу суму прибутку. На основі того, що витрати підприємства є важливою категорією як для підприємців так і для органів державної влади, то вважаємо за необхідне здійснити економічний зміст такої категорії. Перш ніж аналізувати теоретичні особливості обліку та контролю за витратами на вітчизняних підприємствах пропонуємо здійснити аналіз наукових підходів до трактування дефініції «витрати».

Аналіз наукової літератури дав змогу узагальнити підходи науковців у вісім категорій (рис.1.1). Трактуючи дефініцію «витрати» вчений Бутинець Ф.Ф. відзначив, що такі є ресурсами підприємства, що сплачуються контрагенту за надані товари, послуги, сировину, які є необхідними для провадження підприємницької діяльності [1]. Цю думку поділяє і Волкова І.А. акцентуючи, що витрати підприємства є необхідним елементом виробничого процесу, адже вони забезпечують його необхідними споживчими ресурсами [2]. У свою чергу Пушкар М.С. відзначив, що витрати необхідно розуміти як суми товарів, робіт та послуг, які були використані у ході виробництва

[3,с.389]. Враховуючи вище викладене, такий підхід був трактований як ресурсно-виробничий.



Рисунок 1.1 Підходи науковців щодо трактування дефініції «витрати»

Джерело: розроблено автором

Наслідувачами економічного підходу стали праці Сидорова І.І. та Цілко Ю.С. Перший у своєму науковому доробку визначив, що витрати виражаються загальною сумою ресурсів спрямованих та упорядкованих задля фінансування інтелектуальної та фізичної енергії [4, с.18]. При цьому інший науковець зауважив, що витрати варто розуміти, як ту кількість грошових та негрошових ресурсів підприємства, які здатні фінансувати витрати живої та уречевленої праці, які необхідні для провадження підприємницької діяльності [5, с.5].

Прихильником фінансово-грошового підходу став Бланк І.А., який визначив, що витрати – це та сума грошових коштів, що виражає поточні

витрати підприємства (трудові, матеріальні, фінансові, та інші) [6, с.19]. Розділили його думку й Клименко В.П. з Нестеренко Л.О. [7] та Поддєрьогін А.М. [8], які зазначили, що витратами підприємства є загальний обсяг використаних ресурсів, які були задіяні для здійснення підприємницької діяльності та можуть бути виражені у грошовій формі.

Вчені Прохар Н.В. та Кулішов В.В. у суміжних з нашою темою працях, наслідували бухгалтерський підхід та визначали, що під категорією «витрати» криється зменшення економічних вигід (вибуття активів підприємства чи нарощення зобов'язань) яке у кінцевому результаті призведе до скорочення вартості власного капіталу [9, с 76]. Нашкерська Г.В. у своїй праці додала, що витрати характеризуються тією сумою спожитих та використаних ресурсів, які генеруються у процесі отримання доходу підприємством [10, с.390]. Лень В.С. та Коблянська О.І. додали, що витрати є однією з найважливіших частин фінансової діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, тому питання їх точного, достовірного та вичерпного обліку і розподілу набувають ще більшої актуальності як з боку підприємця (який має на меті максимізувати прибуток), так і з боку держави (яка має мінімізувати рівень шахрайства щодо викривлення бухгалтерських даних у звітності) [11, с.449, 12].

При трактуванні поняття «витрати» науковець Козак В.Г. дотримався управлінського підходу та визначив, що загальна кількість понесених витрат підприємством дають змогу якісно оцінити його діяльність за допомогою інструментів управлінського обліку, при цьому інформація щодо витрат має бути вичерпною (кількість, сума за одиницю, загальна вартість, тощо) [13,с.129]. Схожої думки в результаті огляду сутності та практичного застосування управлінського обліку на вітчизняних підприємствах досягла Нападовська Л.В. та зазначила, що витрати характеризують ту суму витрачених ресурсів, що формують виробничу собівартість, а точність та вичерпність даних є необхідною умовою для ефективного управління виробничою собівартістю товарів чи послуг, які реалізуються підприємством [14]. Хорнгрен Ч. додатково відзначив, що сумі понесених витрат має

приділятися особлива увага, адже такі є основним об'єктом калькулювання собівартості товарів та послуг, а отже такі мають бути релевантними для прийняття управлінських рішень [15, с.63].

Маркетингового підходу було дотримано у працях Котлер Ф. та Гаркавенко С.С. У праці першого було визначено, що сума понесених витрат формує ціну реалізації, а отже впливає на попит що трансформується на ціни конкурентів [16, с.298-299]. У свою чергу інший зазначений науковець трактує поняття «витрати» як інструмент цінової політики підприємства, що формує мінімальну ціну товару чи послуги яка таким реалізується [17, с.291, 302].

Аналіз показав, що прихильниками аналітичного підходу є досить велика кількість науковців, наприклад Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. вважають, що витрати слід трактувати як вартісне вираження абсолютної величини спожитих та застосованих ресурсів підприємства, що були використані задля отримання прибутку [18, с.32]. У свою чергу Івашенко Н.А. відзначив про існування оберненого взаємозв'язку між собівартістю продукції та прибутком, тобто при підвищенні собівартості прибуток підприємства скорочується, а одним із факторів такого виступають надмірні суми понесених витрат [19]. Циган Р.М. та Савченко О.С. узагальнили аналітичний підхід та визначили, що на основі того, що фінансовий результат господарювання залежить від суми отриманих доходів та понесених витрат, то для недопущення перевищення витрат над доходами необхідно оптимізувати витрати для збільшення загальної ефективності діяльності бізнесу [20].

І останній дослідженим підходом є нормативно-правовий, який був сформований на базі чинного законодавства. Так, у міжнародних стандартах визначено, що витрати являють собою скорочення економічних вигід на підприємстві протягом звітного періоду, що є наслідком відтоку оборотних та необоротних активів, або за рахунок підвищення зобов'язань, а це у свою чергу призводить до скорочення капіталу. У П(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактування є схожим,

проте наголошено, що всі витрати які призводять до скорочення активів або збільшення зобов'язань мають бути достовірно оціненими [22, 23].

Таким чином, приведений аналіз підходів науковців щодо трактування поняття «витрати» дав змогу сформуванню вісім напрямів: нормативно-правовий, аналітичний, маркетинговий, управлінський, бухгалтерський, економічний, фінансово-грошовий та ресурсно-виробничий. Кожне із визначених трактувань є доречним при використанні його у тій чи іншій сфері, проте зазначимо, що у нашому дослідженні витрати будуть трактуватися, як ресурси, які були акумульовані задля фінансування трудових, матеріальних та інших ресурсів необхідних для функціонування підприємницької діяльності, загальна сума яких впливає на фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період шляхом збільшення економічних вигід чи нарощення зобов'язань перед постачальниками, співробітниками, банківськими установами, органами виконавчої влади тощо.

Далі пропонуємо визначити особливості визнання витрат на вітчизняних підприємствах. Враховуючи той факт, що ряд з них імплементувало свою звітність до Міжнародних стандартів, а інші й надалі формують звітність у відповідності до П(С)БО то пропонуємо провести порівняльну характеристику визнання витрат за міжнародними та вітчизняними умовами. Так, для такого порівняння нами були дослідженні п.5-9, П(С)БО 16 «Витрати» та пп.4.49-4.53 Концептуальних основ фінансової звітності (рис.1.2).

Відзначимо, що загалом вітчизняні вимоги відповідають викладеним РМСБО основам визнання витрат, а інколи навіть дублюють їх, однією із причин цього є наближення національних стандартів обліку до міжнародних вимог. Звичайно, на практиці існує ряд особливостей при визнанні витрат за міжнародними стандартами, проте науковці наголошують, що такі викликані в першу чергу невідповідністю облікового персоналу та низького рівня їх компетентності.

При визнанні витрат, досить важливим питанням є їх оцінка, що пов'язано в першу чергу з тим, що обліковий працівник має забезпечити

відображення максимально точних та неупереджених сум понесених витрат підприємством для опрацювання таких сум та прийняття на їх основі управлінських рішень, які можуть стосуватися оптимізації витрат, скорочення виробництва окремого товару чи послуги, тощо.

Умови визнання витрат	
Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	Відповідно до Концептуальних основ фінансової звітності
<p>п.5 – відображення витрат здійснюється одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;</p> <p>п.6 – витратами звітного періоду є ті операції, які призвели до скорочення активів або збільшення зобов'язань (за виключенням зменшення капіталу через вилучення чи розподіл) при достовірній оцінці цих витрат;</p> <p>п.7 – доходи та витрати понесені для його отримання мають бути відображені у обліку одночасно;</p> <p>п.8 – якщо активи забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнають шляхом систематичного розподілу;</p> <p>п.9 не визнаються витратами: платежі за договорами комісії, агентськими угодами, попередня оплата, погашення одержаних позик, балансова вартість валюти, та інші</p>	<p>Пп.4.49 – визнаються одночасно з виникненням зменшення економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;</p> <p>Пп.4.50 – обов'язковість відповідності доходів та витрат отриманих/понесених з конкретної статті;</p> <p>Пп.4.51 – при отриманні економічних вигід протягом декількох періодів, а дохід можна визначити лише в широких межах, то витрати визнаються на основі процедур систематичного та раціонального розподілу;</p> <p>Пп.4.52 – витрати негайно визнаються у звіті, коли видатки не надають майбутніх вигід, або на дату коли такі вигоди перестають відповідати визнанню як активу в балансі;</p> <p>Пп.4.53 – коли виникають зобов'язання без визнання активу (наприклад, гарантія продукції)</p>

Рисунок 1.2 Порівняльна характеристика міжнародних та вітчизняних вимог щодо визнання витрат на підприємствах

Джерело: складено автором на основі [21, 22]

На практиці оцінювання витрат має бути здійснено в момент зменшення активу чи збільшення зобов'язання та за всіма активами, які створять економічні вигоди підприємству.

Отже, проведений аналіз підходів науковців до трактування дефініції «витрати» дав змогу сформулювати власне визначення, якого у ході подальшого

дослідження буде дотримано. Додатково було проаналізовано вимоги вітчизняного та міжнародного законодавства, яке регламентує порядок визнання та оцінки витрат на підприємствах. Щодо визнання витрат, то порівняльна характеристика суміжних нормативно-правових актів, дала сформулювати думку, що сутність визнання витрат загалом є ідентичною, хоча трактування певних умов різняться, тоді як оцінка витрат міжнародними стандартами не регламентується, а у вітчизняних стандартах особливості оцінки витрат не відображаються в П(С)БО 16 «Витрати».

1.2 Особливості класифікації витрат підприємств споживчої кооперації

У діяльності будь-якого підприємства не залежно від форми власності чи виду господарювання є ряд витрат, які є необхідними для їх функціонування. Враховуючи той факт, що об'єктом нашого дослідження є споживча кооперація, то їй властиві специфічні витрати, які мають бути визначені робочим планом рахунків та передбачені обліковою політикою. Тоді як науковців твердять, що на практиці витрати на таких підприємствах класифікують за такою ж схемою як і на звичайних. Додатково відзначимо, що діяльність споживчої кооперації регламентується Законом України «Про споживчу кооперацію», у якому визначено, що така кооперація являє собою добровільне об'єднання громадян, що створюється для спільного ведення підприємницької діяльності, яка покликана задовольнити економічні та соціальні потреби власників [24]. В Україні споживчі кооперації можуть займатися будь-яким видом економічної діяльності, яка не заборонена нормами чинного законодавства та покликана сприяти розвитку сільської місцевості, налагоджуванню народного промислу та брати участь у міжнародному русі кооперативів.

Ющак Ж.М. вважає, що класифікація витрат на підприємстві є необхідною умовою для підвищення ступеню вивченості об'єкта [25], а Коба

О.В. та Миронова Ю.Ю. запевняє, що коли підприємство класифікує витрати своєї діяльності, то спочатку визначає ціль такого процесу, потім методикую класифікації, а вже в результаті цього визначає окремі групи витрат [26]. Відзначимо, що тематика класифікації витрат, стала об'єктом дослідження досить багатьох вітчизняних та закордонних вчених, наприклад Атамас П.Й. у своїй праці визначив власні критерії класифікації витрат відповідно до їх мети [27]. Вчений запевнив, що на підприємстві витрати можуть бути класифіковані задля обчислення собівартості продукції чи послуги, яка пропонується таким, чи задля оподаткування чи складання звітності (фінансової та/або управлінської). Частково його думку поділили й інші вчені, які зазначили, що критеріями класифікації витрат можуть бути, такі [1, 28, 29, 30]:

- для оцінки запасів підприємства та для визначення результатів господарювання за відповідний звітний період;
- для прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням;
- для планування витрат та ефективного управління діяльністю підприємства.

Науковець Когут У.І у своїй праці більш звужив такі категорії та визначив, що суб'єкти господарювання мають класифікувати витрати за потреби на маркетингові та інвестиційні, проте основними для бізнесу є: організаційно-управлінські та обліково аналітичні витрати, адже на їх основі складається звітність та приймаються рішення щодо подальшого розвитку підприємства [31].

Відзначимо, що у праці Радіонової Н.Й. було узагальнено та конкретизовано критерії класифікації витрат [32]. На її думку витрати підприємства слід класифікувати для: обліку, контролю, аналізу, планування, управлінських рішень, прогнозування тощо. Вважаємо, що такий підхід є більш пристосованим до нинішніх реалій бізнесу, а така класифікація повною мірою відображає функції управління підприємством, які узагальнивши можна визначити як: планування, регулювання, облік, контроль та аналіз. На

основі цього нами було класифіковано витрати вбачаючи основні функції управління підприємством (рис.1.3).

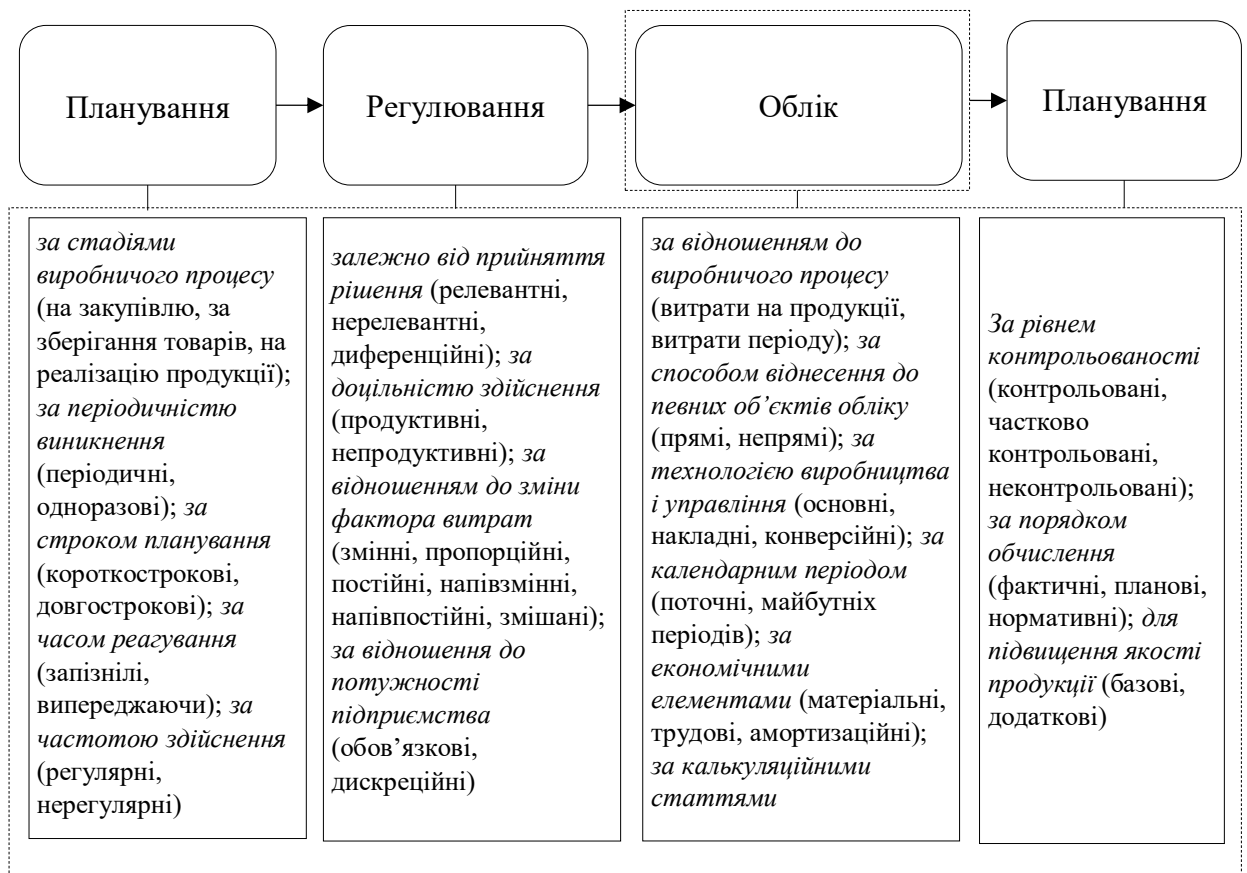


Рисунок 1.3 Особливості класифікації витрат підприємства вбачаючи основні функції управління витратами

Джерело: апробовано автором на основі [25-31].

Що стосується першої функції управління, то така є основою для визначення необхідної кількості витрат, їх періодичності та частоти. Таке планування відбувається або перед запуском нового виду продукту чи послуги вже функціонуючим бізнесом, або перед початком підприємницької діяльності. На цій стадії обліковці працівники вирізняють витрати за стадіями виробничого процесу, тобто ряд витрат буде понесено на закупівлю товарів чи сировини, на зберігання товарів (наприклад оплата за складські приміщення, заробітна плата охоронця такого складу) та на реалізацію продукцію (заробітна плата маркетолога, паливо-мастильні матеріали для машини, яка

доставить замовлений клієнтом товар, тощо). Строками планування витрат є короткострокові та довгострокові витрати, тоді як за частотою вирізняють регулярні витрати (наприклад щомісячні витрати на заробітну плату охоронця) та нерегулярні (наприклад, оплата за доналаштування сайту).

Сутність регулювання витратами криється у оперативному втручанні та балансуванні рівня надмірних витрат, які відхиляються від заздалегідь визначеного плану витрат. Досить важливо зрозуміти сутність релевантних, нерелевантних та диференційних витрат, де перші є змінними, а другі безповоротними та на які вже не може вплинути будь-яке управлінське рішення. Тоді як диференційними витратами на думку Онешко С.В. є різниця між сумою релевантних та нерелевантних витрат, та характеризує суму не використаних можливостей [33].

Що стосується продуктивних витрат, то їх сутність криється в тому, що такі акумулюють всі суми, які були сплачені підприємством на виробництво продукції чи послуги, та є передбачені виробничим та/або організаційним процесами. У свою чергу непродуктивні витрати зачасту є непередбаченими і покликані фінансувати наслідки недоліків, яких було досягнуто у ході технологічних процесів.

Окрім цього витрати будь-якого підприємства, у тому числі споживчої кооперації, можуть залежати від частоти зміни факторів впливу:

- змінними витратами є ті витрати які можуть підвищуватися або скорочуватися відповідно до кількості випущеної продукції, кількості співробітників залучених до робочого процесу, кількості сировини, тощо;
- постійними витратами є ті витрати, що не змінюються протягом певного періоду, наприклад, оплата за оренду виробничого приміщення, відсотки за кредитами, не враховуючи форс-мажорні обставити та наслідки переборної сили;
- змішаними витратами є ті витрати, які акумулюють і постійні і змінні витрати протягом одного періоду, наприклад оплата за послуги

телефонії, абонентська щомісячна плата є постійними витратами, тоді як витрати на міжміські дзвінки є змінними.

Атамас П.Й. також додатково класифікує витрати підприємства як дискреційні (ті, що не залежать від обсягів підприємницької діяльності та можуть залежати від потреби у додаткових бухгалтерських консультаціях, витрат на рекламу у соціальних мережах, та інше) та обов'язкові (напрямую залежать від виробничих потужностей підприємства) [27].

Іншою функцією управління є облік, який покликаний узагальнювати витрати на всіх етапах управління підприємством. Йому властиві такі процедури як спостереження, вимірювання, засвідчення фактів виникнення господарської операції та узагальнення у вигляді формування управлінської, фінансової та податкової звітностей.

Аналізуючи витрати підприємства за функцією управління, у частині обліку, то тут автори вбачають такий розподіл:

- до залученості у виробничий процес: витрати на продукцію (витрати, які включаються у собівартість продукції та/або послуг, які реалізуються підприємством), витрати періоду (невиробничі витрати, що пов'язані з діяльністю, проте не включені у собівартість) [34];

- до об'єктів обліку: прямі витрати (можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (оплата праці, матеріальні витрати), непрямі витрати (не можуть бути пов'язані та віднесені до певного об'єкта, найчастіше зустрічається коли витрати розподіляються на виробництво декількох видів продукції чи послуг) [35];

- до способу віднесення: основні витрати (ті, що пов'язані з виробництвом та виробничим процесом), накладні витрати (ті, що пов'язані з обслуговуванням, управлінням тощо) [36];

- до календарного періоду: поточні витрати та витрати майбутніх періодів [37];

- до економічних елементів: матеріальні, трудові (у тому числі на соціальне забезпечення), амортизаційні тощо [37];

– до калькуляційних статей: ті що виникають від звичайної діяльності та ті, що від надзвичайної [37].

І остання визначена нами є функція контролю та аналізу, яка забезпечує обернений зв'язок для управління витратами та є необхідною для систематизації кількісних та якісних даних щодо загальної кількості понесених витрат підприємством за відповідний період.

Палій В.Ф. визначає такі витрати за рівнем контрольованості, тобто варіює їх за тим, на скільки керівник може вплинути на їх скорочення, та за порядком обчислення (фактичні (або реальні), планові (або прогнозні), нормативні (заздалегідь встановлені) [38].

Додатково Кудлак В.Я. та Мессарош А.В. класифікували витрати на базові та додаткові. Базові витрати, у їх розумінні, є витратами, що створюються як у процесі впровадження нового продукту, так і у ході повноцінного виробничого процесу, тоді як додаткові витрати несе підприємство на удосконалення, наукові розробки, відновлення тощо [39].

Узагальнюючи проаналізовану класифікацію витрат відзначимо, що єдиного підходу поміж авторів немає, це пов'язано з різноплановістю підприємств які ними досліджуються, а також різноманітністю потреб облікового та управлінського персоналу. Що стосується споживчих кооперацій, то обліковий персонал може класифікувати власні витрати користуючись будь-якою із визначених класифікацій, або імплементувати у робочий процес власну, основна задача, щоб така класифікація повною мірою висвітлювала ту кількість витрат яку понесла кооперація за звітний період. Таким чином, проведений аналіз дав змогу узагальнити думки науковців щодо класифікації витрат за функціями управління, які уособлюють: планування, регулювання, облік, аналіз та контроль.

1.3 Особливості обліку та контролю витрат підприємств споживчої кооперації

Діяльність споживчих кооперацій стала нормативно-врегульованою з 1992 року. Саме в цей період Центральна спілка споживчих товариств України (далі – Укоопспілка) стає членом Міжнародного кооперативного альянсу, хоча в межах України споживчі кооперації почали функціонувати з 1866 року. У сучасних умовах споживча кооперація функціонує у ринкових відносинах, пройшовши тернистий шлях економічної кризи, гіперінфляції, деформації суспільних відносин тощо. Саме ці факти вплинули на стрімке скорочення кількості споживчих кооперацій на території України. Відтак, за останні 10 років число підприємств споживчої кооперації скоротилося на 3059 одиниць [40]. Проте, не зважаючи на такий факт, ряд підприємств продовжують свою діяльність, а отже питання обліку та контролю витрат не втрачають своєї актуальності.

На думку Озерана В.О., враховуючи те, що споживча кооперація досить давно функціонує за ринковими умовами, це позитивно відзначилося на методиці бухгалтерського обліку та контролю за сумами понесених витрат на таких підприємствах [41]. Тоді як Фірсов Н.В. зауважив, що ієрархічна організаційна структура споживчої кооперації та перехід до ринкових відносин, у сукупності позитивно відзначилися на обліковому процесі та загалом обліку витрат споживчих кооперацій [42]. Додатково науковець виокремив специфічні риси споживчої кооперації, які є базовими характеристиками діяльності такого підприємства (рис.1.4).

Дані рисунка свідчать, що діяльність споживчих кооперацій справді відрізняється від інших підприємств, в першу чергу своєю підпорядкованістю Укоопспілці, а отже це має прямий вплив на специфіку організації бухгалтерського обліку на таких підприємствах. У праці вітчизняного науковця було чітко виокремлено ті аспекти, які повною мірою відрізняють

систему бухгалтерського обліку на споживчих підприємствах та звичних суб'єктах господарювання, наприклад [43]:

- формування майна споживчої кооперації, її складу та особливості її порядку утворення визначаються та придбаваються за рахунок внесків його учасників та пайовиків;
- обов'язковість внутрішньої підпорядкованості споживчих кооперацій та розрахунки між їх членами;
- можливість обрати певну нішу господарської діяльності перед початком господарювання (сільськогосподарське виробництво, торгівля товарами, виробництво продукції, автотранспортні послуги тощо).

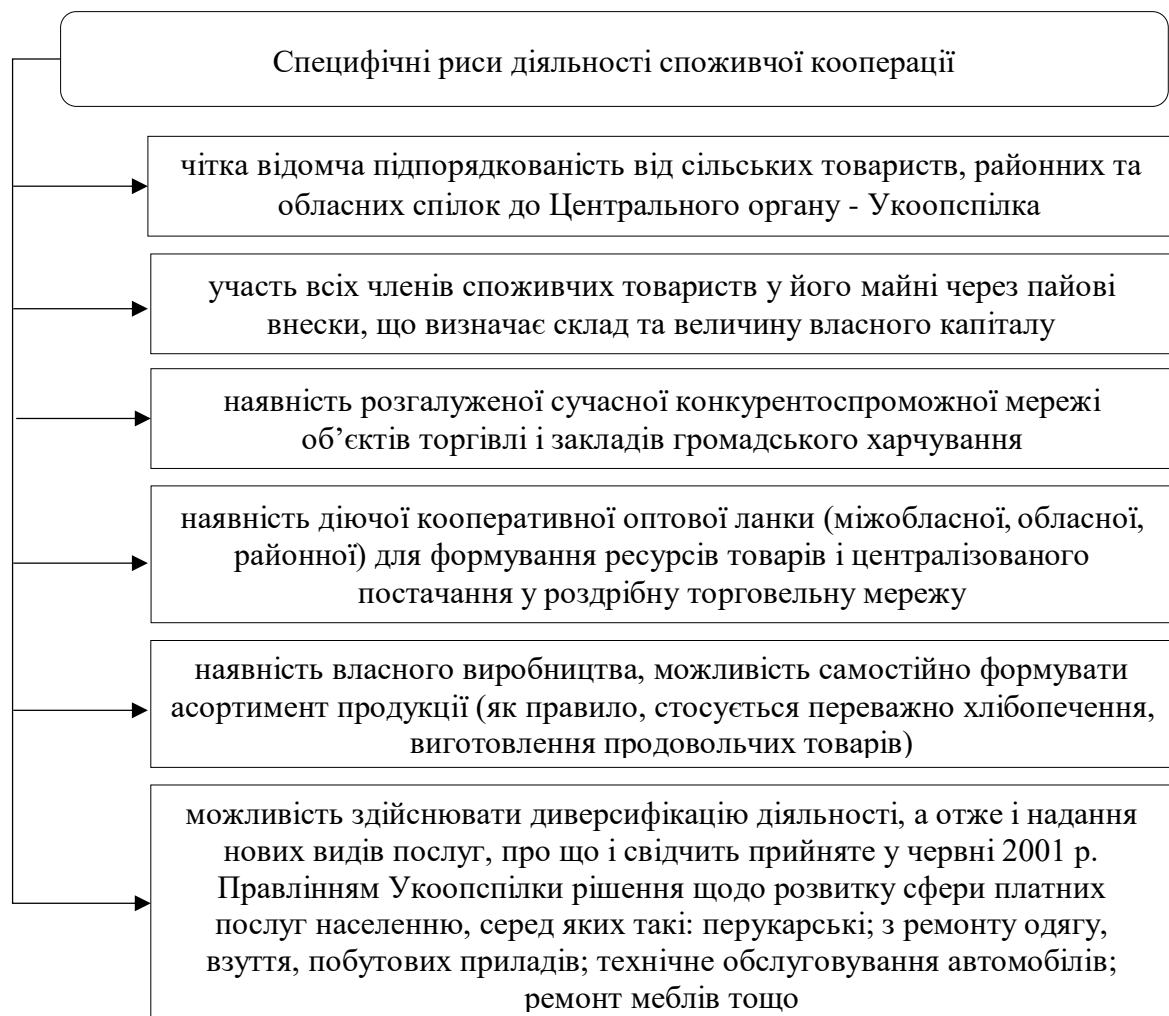


Рисунок 1.4 Специфічні риси діяльності споживчої кооперації

Джерело: складено автором на основі [42]

Зазначимо, що такі особливості не впливають на те, що для обліку та контролю на споживчих коопераціях передбачено спеціальне нормативно-правове поле, навпаки, споживчі кооперації організують та ведуть облік враховуючи норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податкового кодексу України, прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та іншими додатковими нормативними актами. Що стосується обліку витрат, то тут споживчі кооперації налаштували процес обліку у відповідності до вимог П(С)БО 16 «Витрати». Але на противагу цього, головою правління Укоопспілки прийнято ряд внутрішньовідомчих постанов, наказів та інструкцій, які регламентують облік та контроль на споживчих коопераціях, що і є основною відмінністю таких підприємств.

Враховуючи такий стан речей, нами були досліджені праці експертів у галузі обліку та контролю на споживчих коопераціях та визначено основні їх особливості та унікальність (Додаток Б).

Автори запевняють, що складність бухгалтерського обліку на споживчих коопераціях полягає у великому колі користувачів облікової інформації, що спонукає до задоволення потреб в обліковій інформації територіального керівництва (фактичного керівника), потім районного та обласного керівництва та останньою ланкою є керівництво Укоопспілки [43]. Сам же бухгалтерський облік витрат є своєрідним алгоритмом, який забезпечує фіксацію всіх господарських операцій, які фактично виникли за відповідний період, застосовуючи при цьому книжно-журнальну форму бухгалтерського обліку. Ефективність та доречність застосування такої форми обліку є сумнівними, що є наслідком науково-технічного прогресу, застосування якого підвищує інформативність даних, забезпечує їх вичерпність та достовірність [44]. Особливості застосування книжно-журнальної форми споживчими коопераціями були визначені на рисунку 1.6.

Аналізуючи книжно-журнальну форму обліку відзначимо, що вона передбачає ведення десяти журналів, та близько двадцяти книг. Журнали призначені для акумулювання інформації щодо факту здійснення

господарської операції у розрізі синтетичного та аналітичного рахунків. А відображення таких операцій здійснюється за кредитним принципом, його сутність полягає у тому, що фіксація обігу оборотних та необоротних активів, зобов'язань здійснюється дебетом та кредитом паралельно.

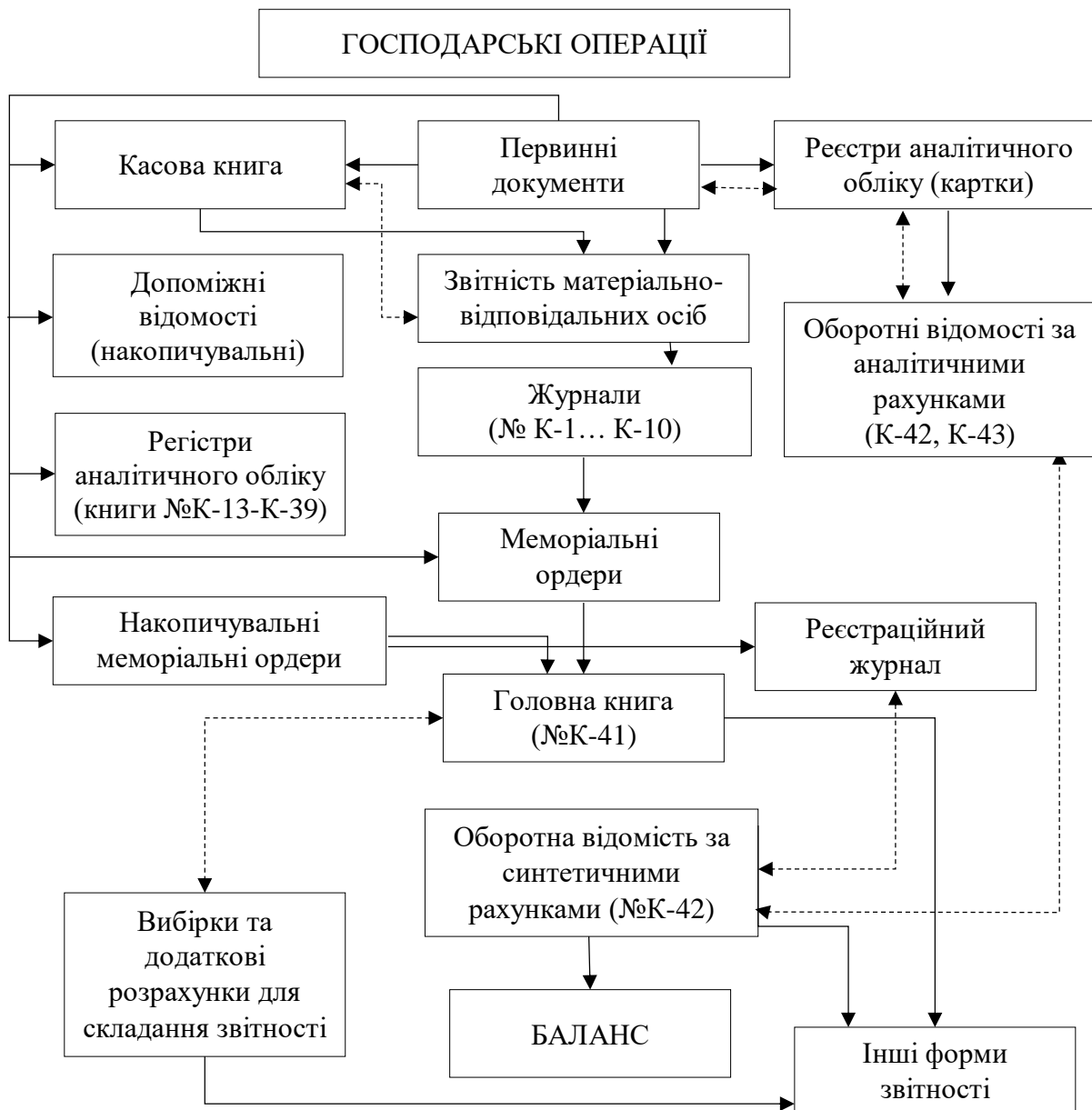


Рисунок 1.6 Особливості книжно-журнальної форми обліку на споживчих підприємствах [45]

Одні науковці до такого принципу відносяться скептично, акцентуючи увагу, що це нагромаджує бухгалтерський процес тим самим збільшує навантаження на облікового працівника [44], інші визначають, що за такого

принципу мінімізується ймовірність виникнення похибок завдяки посиленому контролю та можливості перевірки зустрічних сум [42].

Останнім етапом облікового процесу на споживчих коопераціях є формування звітності та контроль за сумами витрат та доходів, які в них відображені. Відзначимо, що звіти на споживчих коопераціях складаються у відповідності до вимог внутрішньо-системної звітності порядок та складання яких регламентується постановою Правління Укоопспілки від 28.12.2011 року №478 (далі Постанова). Основна мета передбачених Постановою форм звітності полягає у деталізації облікової інформації, тоді як структура та зміст повною мірою відображає потреби у такій інформації кожної керуючої ланки. На цій основі актуалізується питання щодо точності та достовірності даних відображених у таких внутрішньо-системних звітах, адже відповідальності за навмисне та/або ненавмисне викривлення Постановою не визначено. У додатку В знайшли відображення такі звіти та їх зміст, а детальний аналіз дав змогу сформуванню думки, що окремі звіти визначені Постановою повною мірою відповідають змісту звітності, яка має бути сформовано та подана до державних органів статистики.

Отже, аналіз нормативно-правових особливостей відображення у обліку витрат та контролю за їх сумами дав змогу виокремити ряд специфічних умов властивих бухгалтерському обліку та контролю на споживчих коопераціях. Було визначено, що бухгалтерський облік за витратами споживчої кооперації групується та аналізується у розрізі організаційних та методологічних аспектів. Додатково було визначено що облік витрат на споживчих коопераціях здійснюється відповідно до книжно-журнальних форм обліку, використовуючи при цьому кредитний принцип. Контролю за сумами понесених витрат приділяється досить незначна увага, що викликано відсутністю відповідальності за зміст даних відображеної у внутрішньо-системній звітності, відтак ставиться під питання достовірність понесених витрат, та як наслідок отриманих доходів споживчою кооперацією за звітний період.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПОСС РОМЕНСЬКИЙ РИНОК

2.1 Загальна характеристика діяльності ПОСС «Роменський ринок»

Підприємство обласної споживчої спілки «Роменський ринок» (далі ПОСС «Роменський ринок») було створене влітку 2003 року, а основним видом діяльності є надання власних чи орендованих приміщень в оренду (КВЕД 68.20).

Фактично, підприємство орендує у міської ради земельну ділянку розміром 1,7672 га і саме на ній здійснює свою основну діяльність. Відзначимо, що ПОСС «Роменський ринок» є єдиним офіційно організованим ринком харчових продуктів у м.Ромни, а орендарями є 212 підприємців станом на 01.01.2022 року.

Власником ПОСС «Роменський ринок» є Сумська обласна спілка споживчих товариств, а керівником з жовтня 2021 року було призначено Жадько Ю.І. Зміна керівництва стала наслідком неефективної діяльності та відсутності оптимальних рішень тогочасного керівника, щодо провадження діяльності ринку в умовах пандемії, яка змусила призупинити діяльність ринку, що відповідно вплинуло на показники діяльності підприємства споживчої кооперації.

На основі цього пропонуємо проаналізувати показники, які характеризують фінансовий стан підприємства споживчої кооперації. Аналіз показників здійснювався на основі фінансової звітності ПОСС «Роменський ринок» за 2019-2021 роки, а саме: Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

У таблиці 2.1 знайшли своє відображення показники майнового стану ПОСС «Роменський ринок» та показники ліквідності.

Таблиця 2.1 Результати оцінювання показників майнового стану та ліквідності ПОСС «Роменський ринок», за 2019-2021 роки

Показник \ Рік	2019	2020	2021	Абс.відх 2020/2019	Абс.відх 2021/2020
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,59	0,64	0,56	0,05	-0,07
Коефіцієнт грошової платоспроможності (абсолютної ліквідності)	6,81	10,05	10,09	3,24	0,04
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	6,85	10,06	10,21	3,20	0,15
Коефіцієнт ліквідної платоспроможності	8,33	16,58	21,08	8,25	4,50
Коефіцієнт критичної ліквідності (швидкої ліквідності)	8,20	16,54	21,00	8,35	4,45
Оборотний (робочий) капітал	1190,70	2178,60	1636,70	987,90	-541,90

Спочатку проаналізуємо отримані результати коефіцієнту зносу. Так, відповідно до нормативного значення такий показник повинен скорочуватися, проте у нашому випадку прослідковується коливання такого коефіцієнту із року в рік. Станом на кінець 2021 року ситуація стабілізувалася, і показник знаходиться в межах 0,56 умовних пунктів, що на 0,003 пункти менше при порівнянні з 2019 роком та на 0,08 при аналізі з 2020 роком.

Отримані результати абсолютної ліквідності ПОСС «Роменський ринок» збільшуються, як того і вимагає нормативне значення цього коефіцієнту. Відзначимо, що в результаті господарювання у 2020 році такий показник підвищився на 3,24 пункти у порівнянні з 2019 роком, тоді як такого ж стрімкого підвищення не досягло підприємство споживчої кооперації на кінець 2021 року, хоча загалом такий показник підвищився за аналізовані періоди на 0,04 пункти.

Що стосується коефіцієнта розрахункової платоспроможності, то він також підвищується, а отже підприємство споживчої кооперації здатне погашати власні зобов'язання у короткостроковій перспективі. Іншим розрахованим коефіцієнтом є показник ліквідної платоспроможності, в результаті господарювання ПОСС «Роменський ринок» власною

господарською діяльністю забезпечив досить високе значення показника, яке сягає 21,08 пунктів. Такий рівень показника є свідченням того, що у разі ліквідації ПОСС «Роменський ринок» його оборотних засобів у повній мірі вистачить для погашення зобов'язань.

Високе значення коефіцієнта критичної ліквідності свідчить про той факт, що активи ПОСС «Роменський ринок» є високоліквідними, проте увагу персоналу треба звернути за надмірний рівень даного показника, адже це є свідченням проблем у ході використання поточних активів, а такі мають прямий вплив на прибутковість та рентабельність бізнесу загалом.

Значення оборотного капіталу протягом 2019-2020 років, збільшувалося, що у кількісному значенні становить 987,9 тис.грн, проте в результаті господарювання у 2021 році даний показник скоротився на 541,9 тис.грн, що не відповідає нормативному значення такого показника. Загалом його результати підтверджують те, що у 2020 році підприємство нарощувало виробничий потенціал, проте у 2021 році такий значно скоротився, а оборот активів сповільнився.

Наступним етапом дослідження стало визначення рівня платоспроможності ПОСС «Роменський ринок» (табл.2.2).

Таблиця 2.2 Результати оцінювання показників платоспроможності ПОСС «Роменський ринок», за 2019-2021 роки

Показник	Рік			Абс.відх 2020/2019	Абс.відх 2021/2020
	2019	2020	2021		
Коефіцієнт фінансової незалежності(автономії)	0,96	0,96	0,98	0,00	0,02
Коефіцієнт фінансової стабільності	22,04	26,55	45,66	4,51	19,10
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,88	0,94	0,95	0,06	0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,33	0,58	0,44	0,25	-0,14

Першим показником, який свідчить про платоспроможність бізнесу є коефіцієнт автономії. У нашому випадку його значення задовольняють нормативні вимог (від 0,5 умовних пунктів). В результаті господарювання у

2021 році ПОСС «Роменський ринок» вдалося підвищити рівень автономії на 0,02 пункти.

Коефіцієнт фінансової стабільності знаходиться на досить високому рівні як при порівнянні року, так і всіх періодів у сукупності. Проте, високі значення даного коефіцієнту не підтверджують цілковите благополуччя підприємства споживчої кооперації, та вимагають подальших досліджень. На основі цього далі було розраховано рівень забезпеченості ПОСС «Роменський ринок» власними оборотними коштами, а отримані результати свідчать, що підприємству слід попрацювати над підвищенням даного показника, адже отримані результати не досягають нормативного показника, який складає 1.

Останнім розрахованим коефіцієнтом, який дав змогу оцінити платоспроможність ПОСС «Роменський ринок» як допустиму, став розрахунок маневреності власного капіталу. Отримані результати відображають ту частину капіталу яким підприємство споживчої кооперації може маневрувати, тобто яка його частина знаходиться в обороті. Отримані результати не досягають одиниці, що є свідченням низького рівня маневреності.

Загалом, оцінюючи рівень платоспроможності ПОСС «Роменський ринок» то такий є досить оптимальним, особливо розуміючи умови (внутрішні та зовнішні) в якому воно фактично функціонує. Звичайно, є ряд напрямів над якими необхідно працювати обліковому та управлінському персоналу, проте загальна картина є прийнятною задля генерування прибутку та задоволення потреб стейкхолдерів.

Далі було проведено розрахунки, які дають змогу сформулювати думку, щодо ділової активності ПОСС «Роменський ринок» (табл.2.3). Отримані результати коефіцієнта оборотності активів ПОСС «Роменський ринок» свідчать, що такий протягом 2019-2021 років скорочується. Відтак, управлінському персоналу варто переглянути вміст оборотних активів, та оптимізувати їх задля підвищення рівня прибутку, який підприємство споживчої кооперації може отримати від сум коштів вкладених у них.

Таблиця 2.3 Результати оцінювання показників ділової активності ПОСС «Роменський ринок», за 2019-2021 роки

Показник \ Рік	2019	2020	2021	Абс.відх 2020/2019	Абс.відх 2021/2020
Коефіцієнт оборотності активів	1,61	1,52	1,05	-0,10	-0,46
Оборотність кредиторської заборгованості	37,35	42,33	66,60	4,97	24,27
Оборотність дебіторської заборгованості	10,78	10,50	4,55	-0,28	-5,95
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	33,40	34,30	79,13	0,90	44,83
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	9,64	8,51	5,41	-1,13	-3,10
Коефіцієнт оборотності запасів	84,19	246,45	320,27	162,26	73,82
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2,46	1,71	1,06	-0,75	-0,65
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,68	1,58	1,09	-0,10	-0,50

Далі були розраховані показники, які свідчать про ефективність дебетового та кредитного контролю на ПОСС «Роменський ринок». Відповідно до отриманих розрахунків, відзначимо, що оборотність кредиторської заборгованості підвищується, що відповідно вплинуло на скорочення періоду погашення такої, що є позитивною динамікою. Тоді як ситуація з дебіторською заборгованістю є оберненою, що свідчить про відсутність налагодженої комунікації між контрагентами та недотримання ними умов погашення зобов'язань визначених договором.

Значення коефіцієнта оборотності запасів на ПОСС «Роменський ринок» відповідає нормативним вимогам та збільшується у динаміці, а отримані розрахунки свідчать, запаси на досліджуваному підприємстві закуповуються досить часто, у 2021 році кількість закупівель у порівнянні з 2019 роком зросла на 236, тоді як питання ефективного їх використання досі залишається відкритим.

Показник фондовіддачі ПОСС «Роменський ринок» не задовольняє нормативні вимоги, то скорчується у динаміці. Аналогічна ситуація і з показником оборотності власного капіталу. Відтак причини зниження даних

показників, та можливі шляхи їх підвищення мають бути передбачені та розроблені управлінським персоналом.

Додатково хочемо відзначити про рентабельність діяльності підприємства споживчої кооперації (рис.2.1).

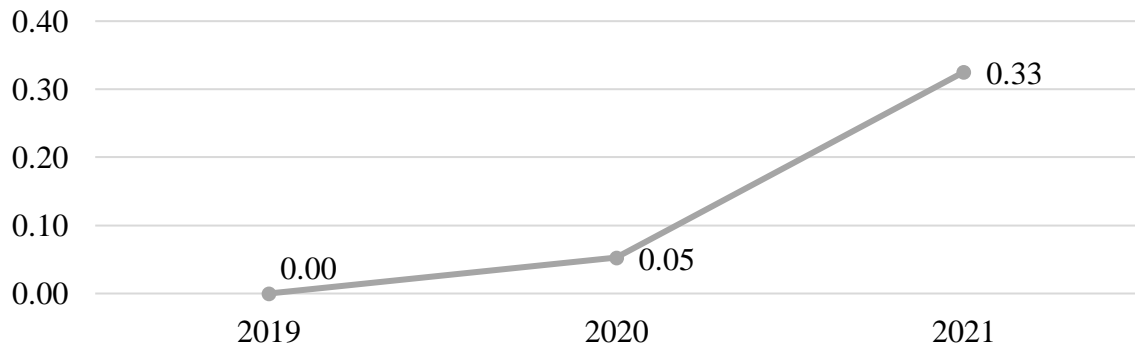


Рисунок 2.1 Динаміка рентабельності ПОСС «Роменський ринок», протягом 2019-2021 років

Визначені показники, свідчать що протягом аналізованого періоду господарська діяльність ПОСС «Роменський ринок» приносила від 0,00 до 0,33 грн прибутку від обсягів наданих послуг оренди. Звичайно, управлінському персоналу слід працювати над підвищенням рентабельності діяльності, враховуючи його можливості, проте враховуючи ряд факторів які впливали на скорочення діяльності, або взагалі тимчасове призупинення такий рівень рентабельності є свідченням непогано налаштованої роботи підприємства споживчої кооперації.

Отже, проведений аналіз економічної діяльності ПОСС «Роменський ринок» дав змогу сформулювати думку, що управлінський персонал не повною мірою використовує той фінансовий та фондний потенціал яким володіє. Проте, рівень акумульованого прибутку протягом 2019-2021 років свідчить, що загалом основна мета його діяльності досягнута, хоча така може бути оптимізована та покращена за рахунок ефективних управлінських рішень.

2.2 Особливості бухгалтерського обліку витрат ПОСС Роменський ринок

Діяльність будь-якого підприємства регулюється та визначається положеннями визначеними у статуті. Статут досліджуваного нами підприємства споживчої кооперації був затверджений Постановою правління Сумської облспоживспілки №351 від 24.09.2009 року. У статуті визначено мету діяльності ПОСС «Роменський ринок», яка криється у задоволенні потреб членів споживчих товариств, громадян та підприємств споживчої кооперації, а також інших суб'єктів господарювання, забезпечивши ефективне використання всіх ресурсів (матеріальних, виробничих, трудових).

Основним предметом діяльності ПОСС «Роменський ринок» є експлуатація майнового комплексу та надання в оренду торгових місць задля надання ринкових послуг населенню та відповідне отримання прибутку. Відзначимо, що організація оптової та роздрібної торгівлі товарами, надання посередницьких послуг, обслуговування населення несе за собою не лише генерування доходів, проте і має ряд витрат.

Витрати, які виникають у процесі господарської діяльності ПОСС «Роменський ринок» мають відобразитися у бухгалтерській та фінансовій звітності відповідно до вимог чинного законодавства (П(С)БО, законів, інструкцій тощо), а відтак його основні положення закріплені у обліковій політиці підприємства споживчої кооперації, яка була затверджена наказом від 03.01.2018 року №1-вир. Обліковою політикою також визначено, що підставою для відображення у обліку витратної господарської операції є первинний документ, що і фіксує факт понесення витрат у момент його фактичного здійснення.

Цим же внутрішнім документом визначено, що витрати на ПОСС «Роменський ринок» необхідно класифікувати відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», тоді як такі витрати мають обліковуватися на рахунках 9-го класу

«Витрати діяльності» (використання 8-го класу рахунків обліковою політикою підприємства споживчої кооперації не передбачено).

Що стосується питання визнання витрат на ПОСС «Роменський ринок», то обліковий персонал у процесі обліку вживає ті рекомендації, які передбачені обліковою політикою та не суперечать вимогам чинного законодавства (рис.2.2).

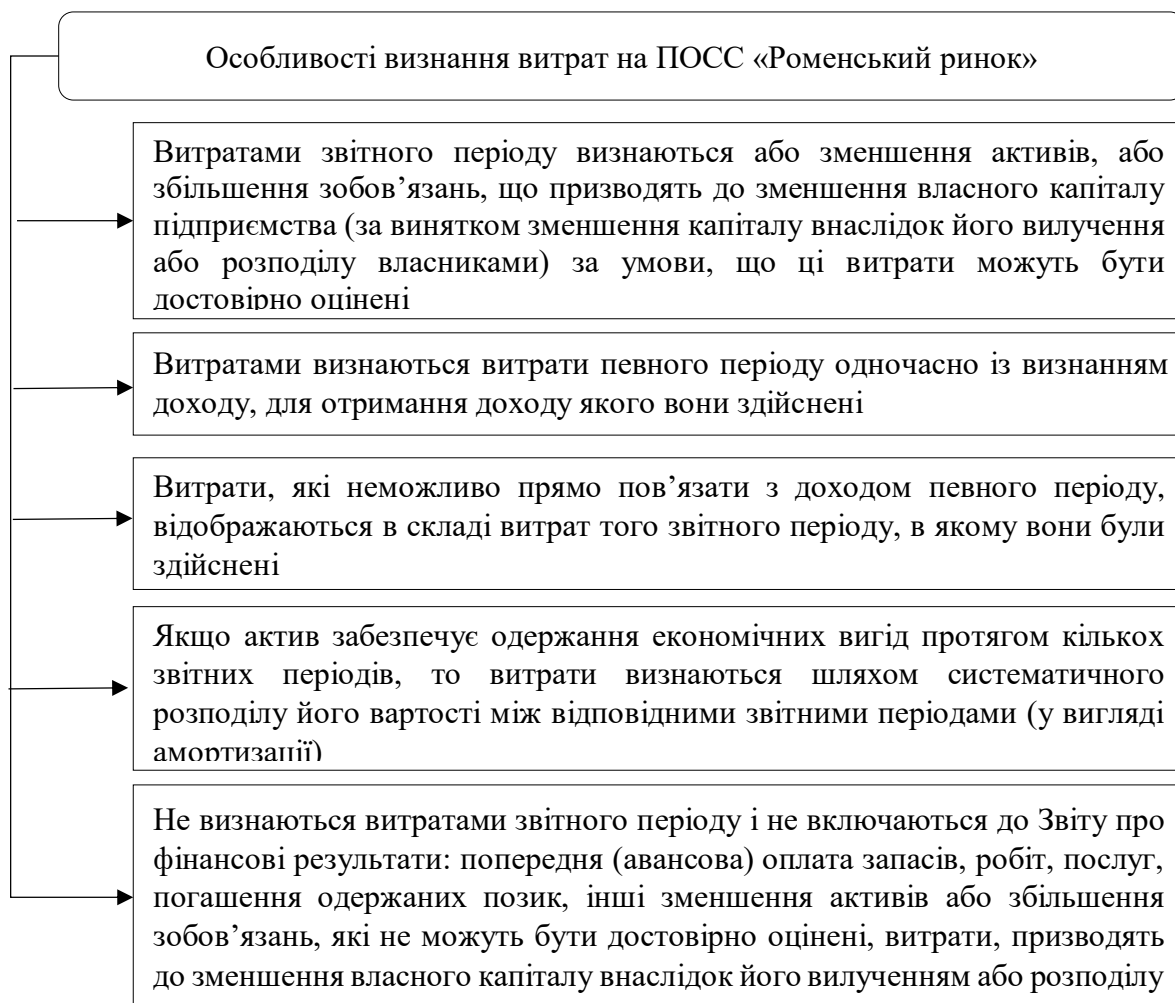


Рисунок 2.2 Особливості визнання витрат на ПОСС «Роменський ринок»

Джерело: складено на основі облікової політики ПОСС «Роменський ринок»

У обліковій політиці ПОСС «Роменський ринок» передбачено, що бухгалтерський облік витрат на підприємстві споживчої кооперації здійснюється на основі автоматизованої системи, з паралельним відображенням аналітичного обліку у книгах та журналах. Проте, практика

показує, що основним інформаційним інструментом яким користується обліковий персонал у процесі бухгалтерського обліку є неліцензований бухгалтерський програмний продукт «1С.Підприємство», інструментарій MS Excel та MeDOC. І якщо перший відображає всі операції руху грошових коштів, то у Excel заповнюються регістри та облікові книги за аналітичними рахунками, які потім друкуються, підписуються та зшиваються бухгалтером. Після чого це й же працівник забезпечує його зберігання протягом трьох років у архіві. MeDOC використовується підприємством для подання звітності до податкової служби та органів статистики.

Додатково обліковою політикою ПОСС «Роменський ринок» передбачено склад витрат до якого ввійшли:

- собівартість за прямими витратами – рахунок 90 узагальнює всі витрати підприємства споживчої кооперації, які були понесені для виробництва продукції, реалізації послуг;
- витрати ринків – рахунок 91 узагальнює всю суму витрат, яка була понесена підприємством споживчої кооперації на утримання, експлуатацію та обслуговування ринку (у тому числі компенсація комунальних платежів ринку). Основною метою такого додаткового розподілу є ціль формування тарифів, який розподіляється на кожен об'єкт витрат що розраховується пропорційно займаній площі відповідним торговим місцем;
- адміністративні витрати – рахунок 92 акумулює всю кількісну інформацію, щодо загальногосподарських витрат, які спрямовуються задля обслуговування та управління підприємством споживчої кооперації;
- витрати на збут – рахунок 93 узагальнює ті суми витрат, які пов'язані з реалізацією послуг (заробітна плата та супутні витрати маркетолога, реклама тощо);
- інші операційні витрати – рахунок 94 акумулює суми витрат наприклад за перші дні непрацевдатності, внутрішньогосподарські розрахунки між споживчими коопераціями вищих рівнів, витрати перераховані профспілкам для організації культурної та оздоровчої роботи, тощо;

– фінансові витрати споживчої кооперації є ті витрати, що генерується у вигляді процентів за користування кредитами та інші понесені витрати, які напряму пов'язані із запозиченнями та відображаються на рахунку 95;

– інші витрати є ті суми витрат, які виникають у ході господарської діяльності, проте не пов'язані напряму з реалізацією послуг та виробництвом товарів, відображаються на рахунку 97.

Тож бачимо, що кожній із статей витрат передбачений окремий рахунок, накопичення кількісної інформації на якому має прямий вплив на показники прибутку за відповідний звітний період.

На ПОСС «Роменський ринок» функціонує меморально-ордерна форма бухгалтерського обліку (рис.2.3), сутність якої полягає у тому, що всі господарські операції, факт виникнення якої був підтверджений первинним документом формуються за датами у відповідних накопичувальних відомостях (обігових відомостях).

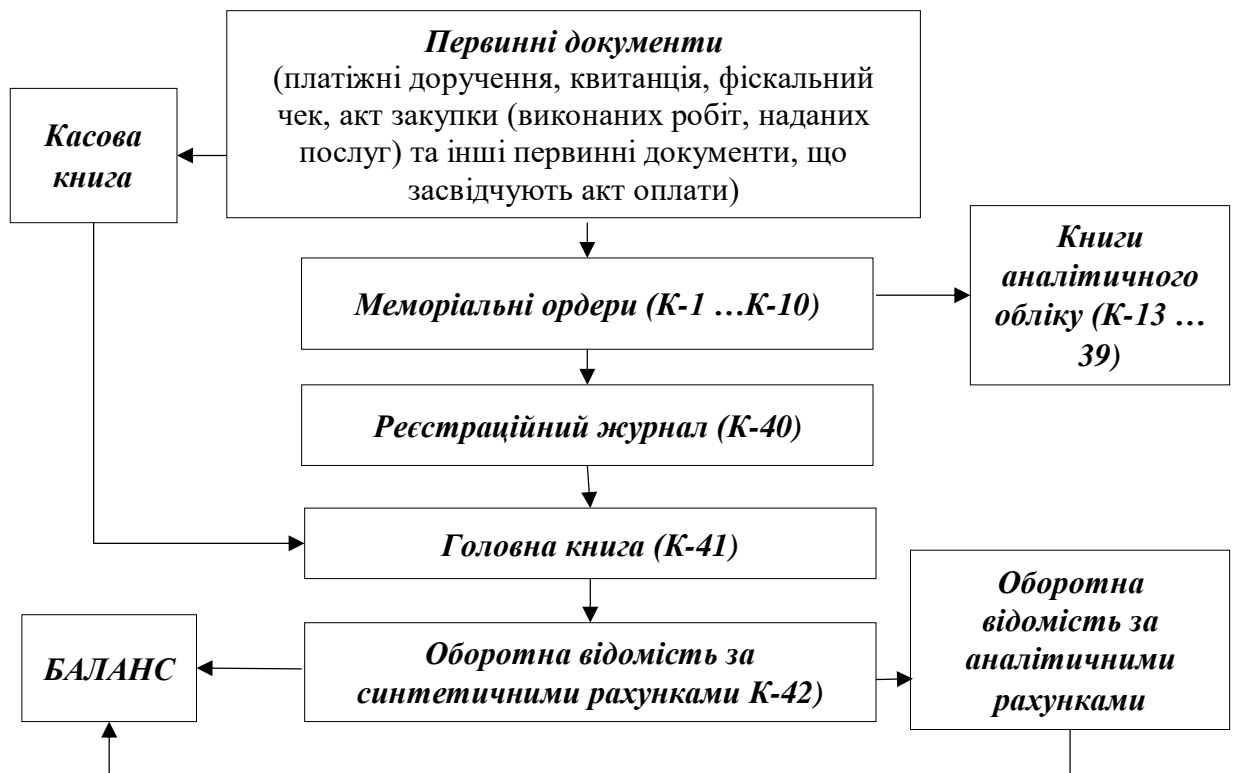


Рисунок 2.3 Особливості меморіальної-ордерної форми бухгалтерського обліку на ПОСС «Роменський ринок»

Так, обліковий персонал ПОСС «Роменський ринок» всі витрати відображає у меморіальних ордерах, сукупність яких накопичується у обіговій відомості за відповідний місяць у розрізі окремого рахунку. У такій відомості визначено дату складання меморіального ордеру, його номер, кореспондентський рахунок, назву контрагента та особливе значення мають аналітичні рахунки відповідно до яких відображаються суми понесених витрат. Приклад обігової відомості за рахунком 94 «Інші витрати» на ПОСС «Роменський ринок» відображений у додатку Д. За даними обігової відомості можна зробити висновок, що рахунок 94 має ряд аналітичних рахунків, зокрема: електропостачання, водопостачання, внутрішньогосподарські відрахування, заробітна плата, ЄСВ, вивіз сміття, опалення, проте відповідних кодів до них не присвоєно.

Аналогічна ситуація з аналітичними рахунками по рахунку 92 «Адміністративні витрати» (додаток Е), їм не присвоєні відповідні коди, проте їх кількість є досить значною, яку можна мінімізувати та згрупувати за такими статтями: комісія банку, добові, господарські витрати, заробітна плата, телекомунікаційні послуги, послуги сторонніх організацій тощо.

Дані додатків свідчать, що в кінці місяця витрати, які були акумульовані на рахунках 9-го класу закриваються рахунком 791 «Результат операційної діяльності» загальною сумою.

Таким чином, аналіз особливостей бухгалтерського обліку витрат ПОСС «Роменський ринок» показав, що такому виду підприємницької діяльності властивим є відображення господарських операцій у меморіальних ордерах, які щомісяця узагальнюються у обіговій відомості. Аналіз такої обігової відомості засвідчив, що кожен рахунок витрат має певні аналітичні рахунку, проте такі залишаються неврегульованими у внутрішній документації. У загальному, підприємство споживчої кооперації у секторі обліку витрат діє відповідно до вимог та норм чинного законодавства, проте має певні недоліки, удосконалення яких позитивно відзначиться на продуктивності праці облікового персоналу та порівнюваності облікових даних щодо витрат.

2.3 Практичні аспекти проведення контролю витрат на ПОСС «Роменський ринок»

Всі операції, які здійснюються підприємствами, незалежно від форми власності та виду господарювання, мають бути перевірені на факт точності, достовірності та вичерпності даних відображених у звітності. Процес організації та проведення внутрішнього контролю за сумами понесених витрат та акумульованих доходів покладається на керівника підприємством. Враховуючи той факт, що об'єктом нашого дослідження є підприємство споживчої кооперації, то такому властиві певні специфічні риси. Наприклад, контроль на сумами понесених витрат на таких підприємствах може бути внутрішнім (проводиться обліковим персоналом) та зовнішнім (може проводитися як ревізійною комісією організованою тією споживчою кооперацією, у підпорядкуванні якої вона знаходиться, так і органами виконавчої влади).

Аналіз внутрішньої документації ПОСС «Роменський ринок» показав, що документально на підприємстві споживчої кооперації урегульовано лише проведення зовнішнього контролю. Такий вид контролю забезпечується ревізійною комісією за діяльністю керівництва ПОСС «Роменський ринок» та за результатами його господарсько-фінансової діяльності. Відзначимо, що статутом прийнятим у 2009 році контроль за витратами здійснювався з залученням бухгалтерів та юристів, а проводився не рідше одного разу на рік. Проте, у 2012 році було внесено зміни до статуту (регулюється додатком постанови правління Сумської облспоживспілки від 15 жовтня 2012 року №391). Так, пункт 9 «Ревізійна комісія» була викладено у новій редакції, відповідно до якої контроль за сумами понесених витрат може здійснюватися у разі необхідності, але не рідше одного разу на два роки.

В результаті проведення контролю господарсько-фінансової діяльності ПОСС «Роменський ринок» ревізійна комісія має скласти «Проект рішення» у розрізі порушень виявлених у секторі доходів та витрат, з відповідними

рекомендаціями, прийняття яких є обов'язковим, у разі якщо такі є нормативно обґрунтованими.

Питанню внутрішнього контролю на ПОСС «Роменський ринок» обліковим персоналом уваги не приділяється. Так, головний бухгалтер та бухгалтер звіряють чи знайшли своє відображення всі операції, які підтверджують факт списання коштів у обігових відомостях та як наслідок оборотно-сальдовій відомості. У разі відсутності відхилень при порівнянні сум, облікові працівники формують баланс, тоді якщо суми різняться, то вони можуть проаналізувати факт включення меморіальних ордерів до обігових відомостей, а їх до журналів, книг та як наслідок відомості. Фактично контроль відбувається шляхом звірки даних та аналізу факту включення господарської операції до кінцевого результату діяльності споживчої кооперації.

Вважаємо, що такий стан речей не може позитивно характеризувати обліковий процес на ПОСС «Роменський ринок», адже його фактична відсутність може забезпечити виникнення та існування навмисних фактів викривлення даних, щодо сум понесених витрат. Такі викривлення мають вплив на фінансовий стан підприємства за податковий рік, а отже відсутність контролю може слугувати недоплаті податкових платежів до бюджету, та як наслідок слугувати ухиленню/уникненню від оподаткування.

Важливість та необхідність контролю за сумами понесених витрат додатково визначається ще й тим, що такі становлять досить велику частину при оцінці фінансового результату до оподаткування, що підтверджують дані взяті з фінансової звітності ПОСС «Роменський ринок» протягом 2018-2021 років (тал.2.4). Відображені дані свідчать, що найбільшою статтею витрат, яка впливає на рівень прибутку є собівартість продукції, і в результаті господарювання у 2019 році рівень собівартості мав найбільше значення, при цьому рівень прибутку також є найвищим протягом досліджуваного періоду. При цьому варто звернути увагу, що у 2021 році рівень чистого доходу скоротився, що відповідно вплинуло на скорочення сум собівартості. Додатково наслідком цього стали прийняті новим керівництвом управлінські

рішення, які були направлені на удосконалення технологій, скорочення витрат на обслуговування ринку, мінімізації витрат на страхування, аналізу достовірності сум нестач і втрат в межах норм природного убутку тощо.

Таблиця 2.4 Склад витрат ПОСС «Роменський ринок» відповідно до фінансової звітності, за 2018-2021 роки, тис.грн

Показник	Роки			
	2018	2019	2020	2021
Чистий дохід від реалізації продукції (послуг)	5421,9	5918,6	5764,1	4035,4
Собівартість реалізованої продукції (послуг)	(3959,3)	(4285,1)	(4164,8)	(2722,7)
Валовий прибуток	1462,6	1633,5	1599,3	1312,7
Інші операційні доходи	179,2	207,0	204,4	161,0
Адміністративні витрати	(662,5)	(744,2)	(751,5)	(677,5)
Витрати на збут	(158,2)	(171,4)	(154,8)	(65,9)
Інші операційні витрати	(543,9)	(587,6)	(595,1)	(574,0)
Фінансовий результат до оподаткування	277,2	337,3	302,3	156,3
Витрати (дохід) з податку на прибуток	6,6	15,9	8,2	
Чистий фінансовий результат	270,6	321,2	294,1	196,3

Джерело: складено автором

Відтак, найбільшу частину поміж витрат ПОСС «Роменський ринок» займають операційні витрати, до їх складу увійшли матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизаційні витрати, витрати пов'язані з відрахуванням на соціальні заходи та інші операційні витрати (рис.2.4).

Відтак, найбільшими статтями є:

- інші операційні витрати (станом на 31.12.2021 року становлять 34,4% від загальної кількості операційних витрат), до їх складу увійшли витрати підприємства, які забезпечили погашення повсякденних витрат необхідних для провадження його діяльності (компенсація опалення, електроенергії, послуги страхових компаній тощо);

- витрат на оплату праці (станом на 2021 рік їх частка підвищилась на 1,9% у порівнянні з 2020 роком, що може бути наслідком підвищення рівня мінімальної заробітної плати);

- матеріальні витрати (в результатів господарювання у 2021 році підвищилися на 4,9%), до їх складу увійшли суми сплачені за сировину,

матеріали та комплектуючі, які утворюють основу виконаних робіт та наданих послуг;

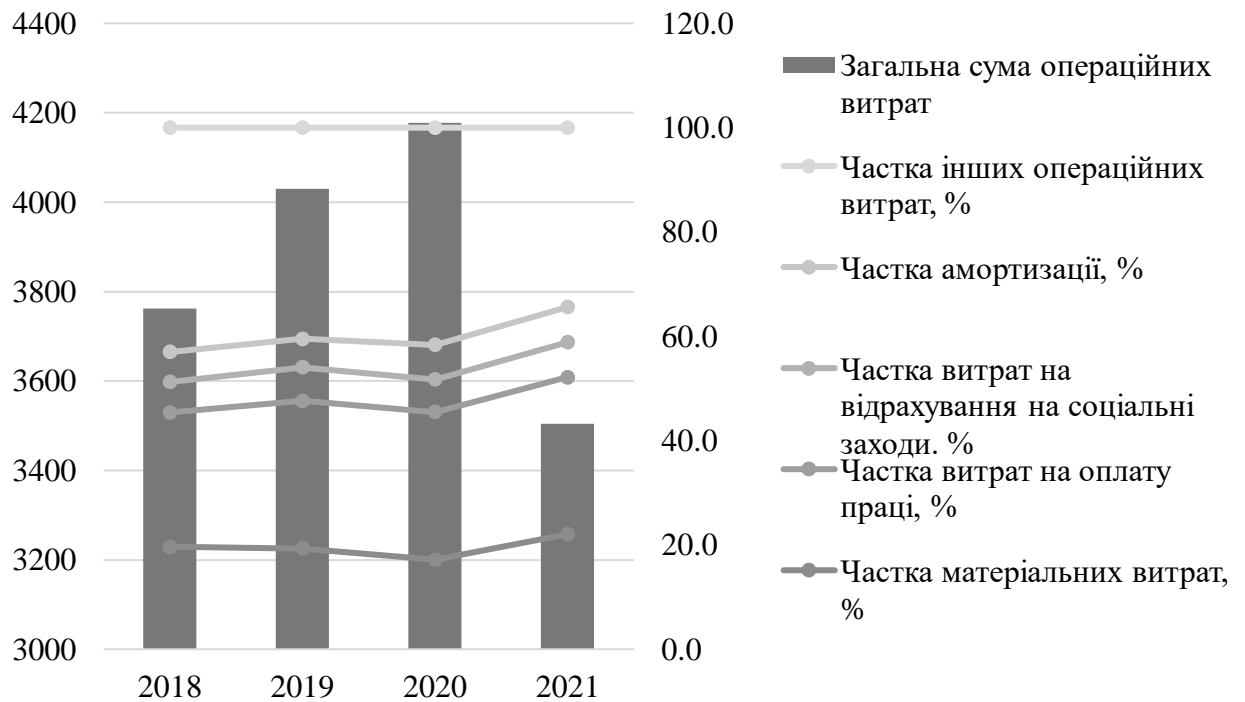


Рисунок 2.4 Відносна динаміка операційних витрат ПОСС «Роменський ринок» у розрізі їх видів, протягом 2018-2021 років

Джерело: складено автором

На основі цього пропонуємо звернути увагу керівництва ПОСС «Роменський ринок» на урегулювання питання внутрішнього контролю працівниками споживчої кооперації та закріпити таке рішення у внутрішній документації підприємства. Контроль за витратами на ПОСС «Роменський ринок» має бути організований таким чином, щоб створити ефективну систему управління витратами. Така система має забезпечити виконання таких завдань, як: встановити норми витрат, а потім зіставляти витрати періоду з такими нормами для визначення причин перелімітування та ймовірних наслідків; оцінити рівень витрат понесених на собівартість та спрогнозувати прибуток відповідного періоду задля передчасного аналізу ризиків; оцінити суми витрат понесені кожним із підрозділів споживчої кооперації задля визначення

найбільш витратних підрозділів та пошуку шляхів їх мінімізації; приймати рішення щодо доцільності скорочення чи розширення виробництва; забезпечити прийняття управлінських рішень враховуючи їх економічні наслідки.

Отже, було визначено, що контроль на досліджуваному підприємстві споживчої кооперації здійснюється лише ревізійною комісією, яка призначається облспоживспількою один раз на два роки. Що стосується контролю, який би забезпечувався працівниками підприємства, то внутрішньою документацію такий процес залишається не врегульованим, хоча рівень витрат понесених на функціонування ПОСС «Роменський ринок» є досить значним, а відсутність належного контролю може слугувати навмисному викривленню даних у бухгалтерських документах. Відтак, питання організації внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві має стояти досить гостро, особливо задля побудови ефективної системи управління витратами.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

3.1 Напрями удосконалення бухгалтерського обліку витрат на підприємствах споживчої кооперації

В результаті проведеного раніше дослідження було доведено, що ПОСС «Роменський ринок» у процесі господарської діяльності генерує досить велику частину витрат, які мають безпосередній вплив на кінцевий результат діяльності підприємства споживчої кооперації. Такі надмірні суми витрат потребують, щоб всі операції, підтверджуючи їх факт були достовірними, оформлені відповідно до вимог чинного законодавства, а інформація в первинних документах була вичерпною для потреб бухгалтерського та управлінського обліку.

Проведений аналіз особливостей бухгалтерського обліку на ПОСС «Роменський ринок» дав змогу узагальнити ряд його недоліків і паралельно були розроблені рекомендації, які вважаємо слід розглянути управлінському персоналу споживчої кооперації задля мінімізації ручної обробки первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, оперативного збору даних щодо сум понесених витрат у розрізі аналітичних рахунків (а не у сукупності) по адміністративним витратам, іншим витратам та витратам на ринок (рис.3.1).

Перша рекомендація стосується автоматизації обліку, і враховуючи той факт, що досліджуване підприємство є споживчою кооперацією, то задля налагоджування облікових процесів необхідно це робити у сукупності, тобто програма бухгалтерського обліку має бути розроблена враховуючи специфіку діяльності таких підприємств та запроваджена у всіх підпорядкованих одиниць. Необхідність повної автоматизації викликана тим, що ефективно налагоджений обліковий процес доходів та витрат є пріоритетом розвитку будь-якого бізнесу, тоді як підготовка, моніторинг і контроль статей

бухгалтерського обліку є важливими для забезпечення точних даних, щодо фінансового стану підприємства споживчої кооперації.

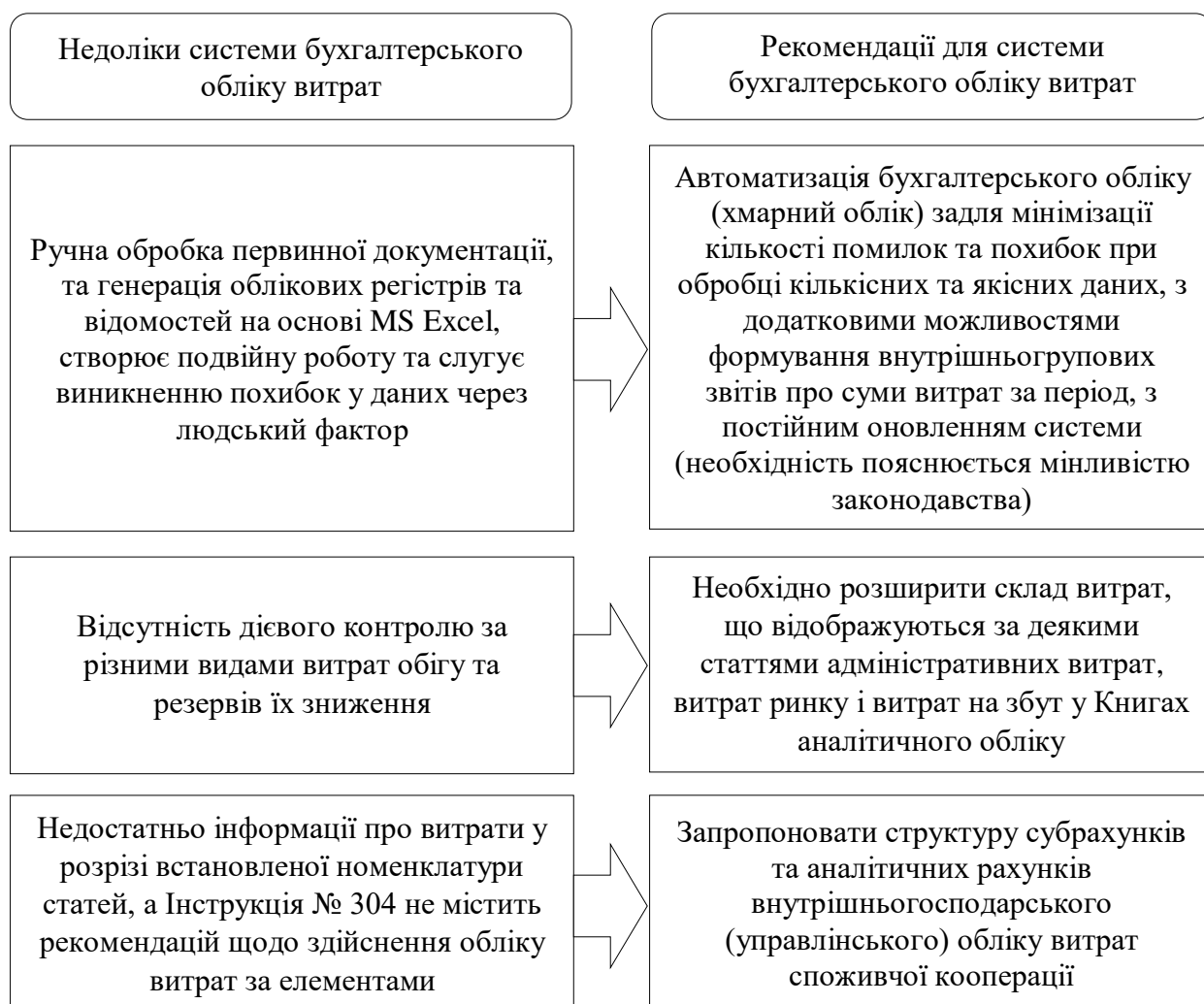


Рисунок 3.1 – Недоліки та відповідні рекомендації налагодження процесу бухгалтерського обліку витрат на ПОСС «Роменський ринок»

Джерело: авторська розробка

У країнах Європи вже багато років підприємства споживчих кооперацій не ведуть свою господарську діяльність та бухгалтерський облік вручну через реєстрові книги. Сьогодні переважна більшість компаній здійснюють свої фінансові операції за допомогою програмного забезпечення для бухгалтерського обліку та виставлення рахунків, яке значно спрощує раніше нудний, тривалий і ненадійний процес.

І якщо ще декілька років назад спеціалісти наголошували на необхідності встановлення локальних програмних продуктів безпосередньо на робочі комп'ютери облікових працівників, то в результаті військової агресії росії у 2022 році, питання хмарного середовища актуалізувалося. Хмарне середовище дозволить ПОСС «Роменський ринок» придбати програмне забезпечення та платити лише за його використання без великих початкових інвестицій, тоді як питання обслуговуванням та безпеки інструменту, передані аутсорсеру. Вважаємо, що це дасть змогу не лише скороти час на обробку даних, генерування внутрішньогрупової звітності та забезпечить цілісність облікових даних, але й матиме ряд інших переваг:

- легке та швидке впровадження, тоді як локальне програмне забезпечення потребує досить тривалого та виснажливого, а також дорогого процесу встановлення, впровадження та адаптації, а з іншого боку, у хмарі час встановлення набагато швидший і вимагає менших початкових інвестицій;

- більш безпечний облік витрат та всіх без виключення господарських операцій, адже в поточних реаліях системи безпеки хмарних сервісів відповідають всім гарантіям безпеки даних. Крім того, наявність фінансової інформації в хмарі, де резервне копіювання виконується на регулярній основі, запобігає втраті важливої інформації у випадку збою локальних серверів;

- безпомилковий облік хмарне програмне забезпечення містить системи контролю, які зменшують рівень людських помилок;

- нижча вартість і довгострокова економія.

Наступною рекомендацією є розширення складу витрат за окремими статтями у Книгах аналітичного обліку ПОСС «Роменський ринок» (рис.3.2). Вважаємо, що це дасть змогу оперативно обробляти інформацію щодо сум понесених витрат у розрізі їх видів. Додатково у майбутньому це дасть змогу створити норми витрат за допомогою усередненого зв'язку, що дасть змогу порівнювати дані та шукати ефективні шляхи скорочення витрат за окремими статтями.

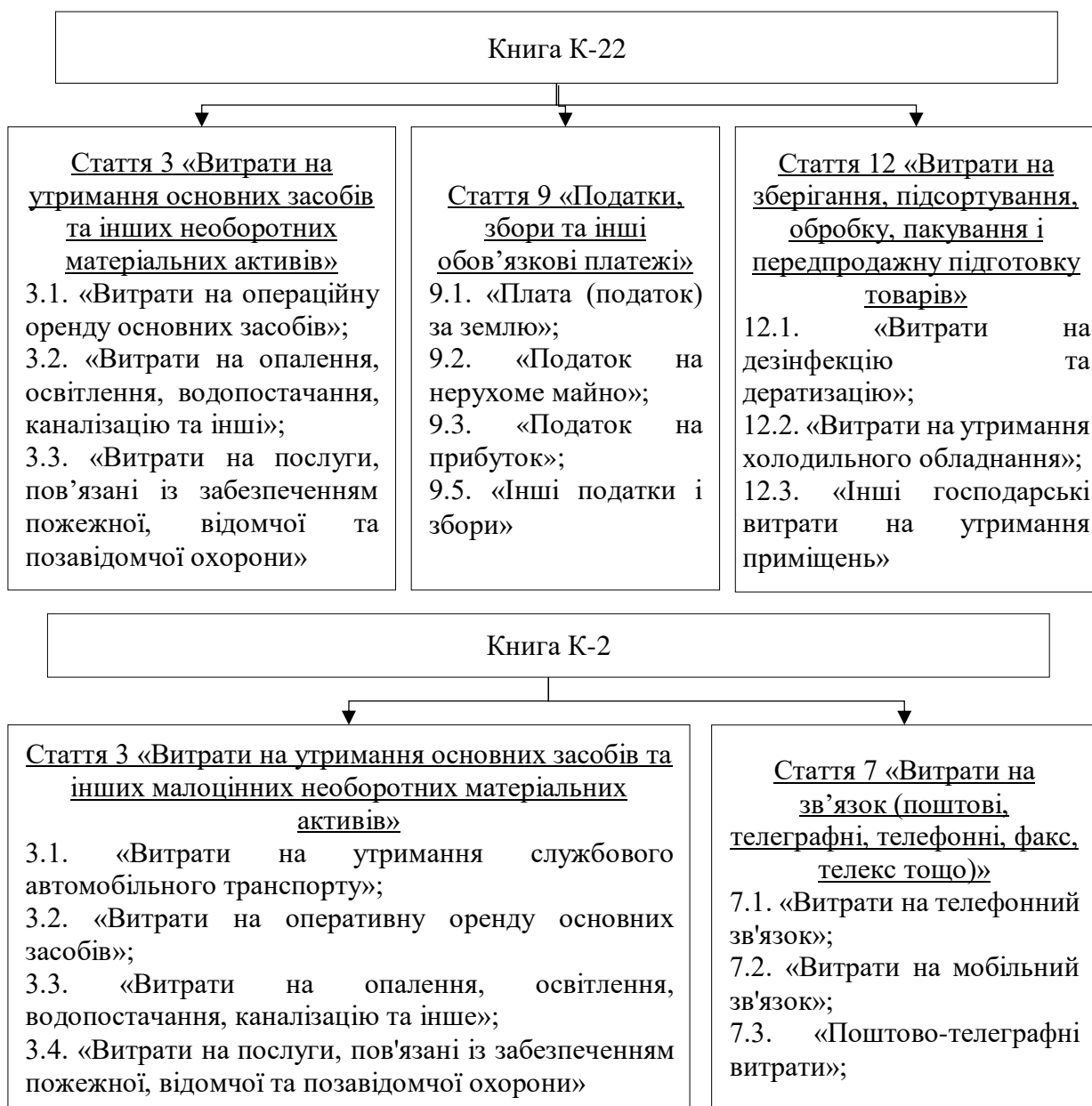


Рисунок 3.2 Рекомендації щодо деталізації витрат ПОСС «Роменський ринок»

На основі запропонованої деталізації витрат, обліковому персоналу доцільно паралельно відобразити таку класифікацію у робочому плані рахунків, зокрема такі новації торкнуться розширенню синтетичних рахунків рахунку 90 «Собівартість реалізації», рахунку 91 «Витрати ринку», рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Отже, запропоновані рекомендації мають практичний характер та можуть бути впроваджені управлінським персоналом ПОСС «Роменський

ринок» задля скорочення витрат у періоді та забезпечення ефективної та раціональної роботи облікового персоналу.

3.2 Рекомендації щодо здійснення контролю на підприємствах споживчої кооперації

Практичний аналіз місця контролю за сумами понесених витрат на ПОСС «Роменський ринок» дав змогу сформулювати думку, що такому контролю управлінським персоналом приділяється досить не значна увага. Першим фактором може слугувати проведення всеохоплюючої ревізії господарсько-фінансового стану підприємства ревізійною комісією облспожиспілки (один раз на два роки), що мінімізує потребу у контролі за поточним станом речей, враховуючи оманливий рівень впевненості у безпомилковій роботі співробітників. Тоді як іншим фактором, вважаємо є нерозуміння керівництвом важливості контролю за величиною витрат, як необхідного інструменту прийняття раціональних дій щодо скорочення/збільшення витрат на окремі статті на управлінському рівні.

Актуальність цього дослідження для ПОСС «Роменський ринок» полягає в аналізі важливості методів контролю та зниження витрат для ефективності організації діяльності споживчої кооперації. Відтак, щоб організація могла забезпечити більше зростання прибутку шляхом виробництва чи реалізації якісних товарів і послуг за допомогою наявних ресурсів, необхідно контролювати витрати та зменшувати витрати до прийнятної межі.

Враховуючи такий стан речей, пропонуємо управлінському персоналу ПОСС «Роменський ринок» передбачити внутрішньою документацією проведення внутрішнього контролю за сумами понесених витрат. На основі того, що досліджуване підприємство у ході здійснення господарської діяльності генерує досить значну суму витрат, то такий контроль має

проводитися не рідше ніж один раз на півріччя. Серед завдань внутрішнього контролю на ПОСС «Роменський ринок» можна виділити наступні:

- контроль за нормативною обґрунтованістю здійснених господарських операцій, які формують витрати підприємства споживчої кооперації;
- контроль за первинними документами, їх вичерпністю та точністю оформлення;
- контроль за достовірністю відображення господарських операцій у всіх (без виключення) облікових регістрах (меморіальних ордерах, книгах, журналах, відомостях тощо);
- контроль за відповідністю записів відображених у бухгалтерському обліку підприємства споживчої кооперації та затвердженої облспожспільною обліковою політикою;
- контроль за раціональністю та цільовим призначенням здійснюваних витрат підприємством споживчої кооперації.

Задля того, щоб визначені завдання контролю були виконані, обліковий персонал може застосувати контрольні дії задля зіставлення та перевірки всіх витрат здійснених підприємством. Серед таких контрольних дій можна виокремити: оцінка дотримання законодавчих норм та вимог; аналіз належного документального оформлення всіх господарських операцій, які підтверджують факт виникнення витрат; дослідження правильності методики відображення витрат у системі обліку; впевненість у правильності визначення періоду визнання витрат.

Відзначимо, що для контролю за сумами понесених витрат підприємством споживчої кооперації обліковий персонал може застосувати окремі методи контролю (рис.3.3). Визначені методи дадуть змогу не лише порівнювати кількісні значення витрат притаманних кожному із відділів та процесів, але й визначити причини економії чи їх наднормативне використання.

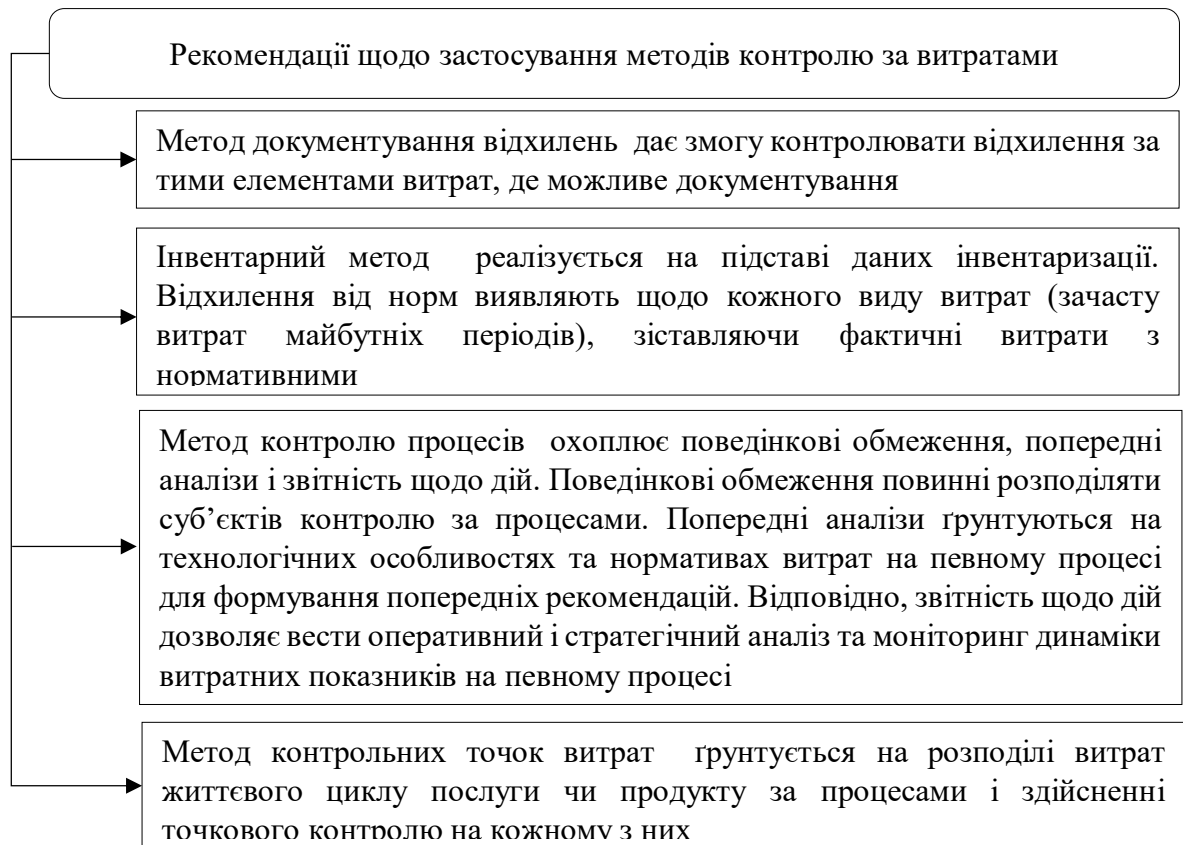


Рисунок 3.3 Рекомендації щодо застосування методів контролю за сумами понесених витрат ПОСС «Роменський ринок»

Джерело: авторська розробка

Імплемантація у контрольний процес визначених методів дасть змогу контролювати суми відхилень та вчасно виявляти їх причину (за допомогою методу документування), а це свою чергу матиме вплив на необхідність прийняття оперативних рішень керівництвом, щодо наприклад додаткового фінансування альтернативних джерел опалення, пошуку більш економічних постачальників сировини та надавачів послуг обслуговування об'єктів оренди тощо. Досить актуальним для досліджуваного підприємства є інвентарний метод, оскільки на підприємстві є витрати майбутніх періодів, то їх необхідно інвентаризувати, а вже на основі цього зіставляти фактичні дані з нормативними задля мінімізації накопичення надмірних сум на такій статті витрат. Досить важливим у внутрішньому контролі є метод контролю процесів, на його основі можна зробити передчасні висновки щодо помилок та

похибок допущених у ході облікового процесу за відповідний звітний період та визначити відповідні рекомендації. Особливістю методу контрольних точок витрат є те, що на його наглядних результатах можна передивлятися тарифні ставки оренди для контрагентів чи переглядати умови компенсації комунальних послуг.

Особливого значення для налагодження процесу внутрішнього контролю за витратами на ПОСС «Роменський ринок» має комп'ютеризація такого процесу. Відтак, при автоматизації облікового процесу, увагу розробників чи консультантів необхідно направити на те, щоб процес контролю забезпечив:

- зниження кількості часу контролерів необхідну для збору та апробації первинної документації, яка підтверджує факт виникнення витрат;
- порівнюваність даних щодо сум понесених витрат та їх видів за різними періодами, відмовившись від ручного ведення бухгалтерського обліку та налагодивши процес комп'ютеризованого обліку відповідно до правил та норм чинного законодавства з постійним оновленням, вбачаючи його мінливість;
- скорочення кількості помилок та похибок у процесі обробки первинної документації та внесенні такої у регістри бухгалтерського обліку, що забезпечить мінімізацію понаднормових витрат на погашення штрафних санкцій та пені за порушення українського законодавства щодо діяльності споживчих кооперацій.

Додатково робота з контролю за витратами на ПОСС «Роменський ринок» повинна підвищити ефективність управління та, якщо необхідно, призвести до вжиття заходів для зниження витрат з метою отримання прибутку та запобігання шахрайству та неефективності. Вбачаємо, що врегулювання комп'ютеризованого внутрішнього контролю на ПОСС «Роменський ринок» дасть змогу:

- без значних трудових та часових зусиль здійснювати простий контроль над операціями від придбання товарів до обліку продажів;

- забезпечити ефективний контроль витрат з виявленням можливих джерел економії та результатом раціонального використання матеріалів і праці;
- налагодження процесу контролю зробить прийняття управлінських рішень керівництвом легшим;
- забезпечить адекватне виробництво та дасть змогу запобігти надлишку матеріалу та сировини на споживчій кооперації.

Усе вищевикладене доводить важливу потребу в контролі над витратами та зниженні витрат задля підвищення ефективності діяльності споживчої кооперації. Для того, щоб досягти успіху, ПОСС «Роменський ринок» необхідно: застосовувати контроль над витратами, автоматизувати такий процес та розробити схему скорочення витрат у своїй діяльності, а працівники у свою чергу повинні дотримуватися вимог та правил проведення внутрішнього контролю витрат і бути мотивованими для досягнення бажаних цілей і завдань.

Отже, виходячи з наведених вище висновків, управлінський персонал ПОСС «Роменський ринок» має вжити важливі кроки, щоб витрати на ведення бізнесу були прийнятними, що, по суті, стимулюватиме економічне зростання та стабільність у кооперативному секторі економіки: контроль витрат повинен бути на місці в усіх відділах, особливо у відділі технічного обслуговування ринку, щоб переконатися, що всі понесені витрати мали необхідність, а оплачені роботи були виконані у певному об'ємі та належним чином відображені у бухгалтерському обліку; аналіз витрат повинен здійснюватися за кожною сферою відповідальності; для досягнення ефективного контролю над витратами має бути належний збір, аналіз та адміністрування даних на всіх рівнях споживчої кооперації.

ВИСНОВКИ

Актуальність цього дослідження полягає в підтвердженні важливості обліку та контролю за сумами понесених витрат підприємствами споживчих кооперацій для ефективності організації їх роботи в умовах жорсткої конкуренції. Щоб споживча кооперація могла забезпечити більше зростання прибутку шляхом виробництва якісних товарів і послуг за допомогою наявних ресурсів, необхідно забезпечувати достовірний та точний бухгалтерський облік та налагодити процес контролю за витратами задля зменшення витрат до прийнятної межі.

На першому етапі дослідження було проведено категоріальний аналіз поняття «витрати» та визначено, що власне його трактування, якого у ході дослідження було дотримано. Далі було узагальнено підходи авторів щодо класифікації витрат. Такий аналіз наукових праць підтвердив, що єдиного підходу поміж авторів немає, це пов'язано з різноплановістю підприємств які ними досліджуються, а також різноманітністю потреб облікового та управлінського персоналу. Що стосується споживчих кооперацій, то обліковий персонал може класифікувати власні витрати користуючись будь-якою із визначених класифікацій, або імплементувати у робочий процес власну, основна задача щоб така класифікація повною мірою висвітлювала ту кількість витрат яку понесла кооперація за звітний період. І завершальним етапом теоретичного дослідження став аналіз нормативно-правових особливостей відображення у обліку витрат та контролю за їх сумами. Це дало змогу виокремити ряд специфічних умов властивих бухгалтерському обліку та контролю на споживчих коопераціях. Було визначено, що бухгалтерський облік за витратами споживчої кооперації групується та аналізується у розрізі організаційних та методологічних аспектів. Тоді як, питанню контролю за сумами понесених витрат приділяється досить незначна увага, що викликано відсутністю відповідальності за зміст даних відображеної у внутрішньо-системній звітності споживчих кооперацій, відтак ставиться під питання

достовірність понесених витрат, та як наслідок отриманих доходів споживчою кооперацією за звітний період

У ході практичного аналізу особливостей обліку та контролю витрат на підприємстві споживчої кооперації, об'єктом дослідження було обрано ПОСС «Роменський ринок», фінансові показники діяльності якого підтвердили не повноцінне використання управлінським персоналом фінансового та фондового його потенціалу. Хоча, рівень акумульованого прибутку протягом 2019-2021 років свідчить, що загалом основна мета діяльності ПОСС «Роменський ринок» досягнута, але така може бути оптимізована та покращена за рахунок ефективних управлінських рішень.

Далі було визначено основні моменти роботи облікового персоналу, який формує відображає всі господарські операції у меморіальних ордерах, сукупність яких накопичується у обіговій відомості за відповідний місяць у розрізі окремого рахунку, тоді як внутрішньому контролю безпосередньо підприємством уваги не приділяється, а перевірка точності та достовірності даних щодо доходів та витрат здійснюється один раз на два роки облспоживспілкою.

На основі цього, у ході цього дослідження було виявлено, що обліковий процес на ПОСС «Роменський ринок» має бути автоматизований, і найкращим варіантом є хмарне програмне забезпечення, тоді як додатково необхідно розширити статті витрат у обов'язкових до заповнення книгах підприємства та відповідно розширити робочий план рахунків. Що стосується контролю за витратами та їх скорочення на ПОСС «Роменський ринок» то саме контроль є важливим для зростання та виживання споживчої кооперації в умовах жорсткої конкуренції, починаючи від практичного планування та встановлення стандартів, моніторингу стандарту до його досягнення, а також стратегічного скорочення витрат під час господарської діяльності. Усе це доводить важливу потребу в достовірному обліку та контролі над витратами, якого можна досягти врахувавши рекомендації які були нами визначені.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
2. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
3. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
4. Сидоров І.І. Логистическая концепция управления предприятием. Санкт-Петербург: ДНТП «Знание», ИВЭСЭП, 2001. 168 с
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2002. 656 с
6. Бланк І.А. Словарь-справочник финансового менеджера. Київ: Ника-Центр, 1998. 480 с.
7. Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник. Київ: Вища школа; Знання, 1997. 743 с
8. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 460 с
9. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика: навчальний посібник. Київ: Ніка-Центр, Ельга, 2004. 216 с.
10. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. Посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
11. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
12. Коблянська О.І. Фінансовий облік : навч. Посібник. Київ: Знання, 2007. 471 с
13. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. Київ, 2009. С. 129–131

14. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Книга, 2004. 544 с
15. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет; пер. с англ. 10-е изд. Санкт-Петербург: Питер, 2005. 1008 с.
16. Котлер Ф. Основы маркетинга: краткий курс. Москва: Издат. дом «Вильямс», 2007. 656 с
17. Гаркавенко С.С. Маркетинг : підручник. Київ: Лібра, 2002. 712 с
18. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. Посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
19. Іщенко Н.А. Факторний аналіз формування прибутку підприємства. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/33.pdf (дата звернення 28.11.2022)
20. Циган Р.М., Савченко О.С. Проблеми формування прибутку підприємства в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 36–39.
21. Концептуальна основа фінансової звітності : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.09.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 28.11.2022).
22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 28.11.2022).
23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 28.11.2022).

24. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-ХІІ : станом на 1 лип. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2265-12#Text> (дата звернення: 29.11.2022).

25. Ющак Ж.М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством. Вісник ЖДТУ. №3(61), 2012, с.203-208. URL: http://library.ztu.edu.ua/e-copies/VISNUK/61_3/203.pdf (дата звернення: 29.11.2022).

26. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. №4, 2016. URL: <http://bses.in.ua/journals/2016/4-2016/23.pdf>(дата звернення: 29.11.2022).

27. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. Посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 440 с

28. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.

29. Сабліна Н.В. Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю. *Научно-технічний збірник*. 2006. № 68. С. 145-151.

30. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф, дис канд. екон. Наук. Харків: Харківський державний економічний університет, 2003. 20 с

31. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2008. № 624. URL: <http://vlp.com.ua/node/1948>. (дата звернення: 29.11.2022).

32. Радіонова Н. Й. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. URL: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i64.149956> (дата звернення: 29.11.2022).

33. Онешко С.В. Управління витратами портового оператора на базі релевантної інформації. *Економічний аналіз*. №2, Т.16, 2014. С.148-156
34. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 1–2. С.105–108.
35. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту*. 2001. № 14. С. 146–152.
36. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. *Вісник Міжнародного слов'янського університету*. 2007. № 1. С. 39–37.
37. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 102–110.
38. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). Москва: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
39. Кудлак В.Я. Мессарош А.В. Сутність та структура витрат підприємства. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/161262273.pdf> (дата звернення: 29.11.2022).
40. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 30.11.2022).
41. Озеран В. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2010. 660 с.
42. Фірсова Н. В. Удосконалення фінансового обліку витрат в підприємствах торгівлі споживчої кооперації. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/6_Firsov.pdf (дата звернення: 30.11.2022).
43. Верига Ю. А. Особливості фінансового обліку витрат в торговельних підприємствах споживчої кооперації. *Фінанси, облік і аудит : зб. наук. Праць*. Київ, 2006. С. 105–112.

44. Романчук А.Л. Бухгалтерський облік на підприємствах споживчої кооперації: відомчі та галузеві особливості. *Облік та фінанси*. №4(72), 2018. С. 105-114. URL: <http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2018/v4/13.pdf> (дата звернення: 30.11.2022).

45. Озеран В. О. Стан та проблеми розвитку бухгалтерського обліку в споживчій кооперації України. *Вісник ЖДТУ*. 2007. № 3. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/96245/92329.pdf>. (дата звернення: 30.11.2022).

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

D.V. Kuznetsov Accounting and control of expenses of the consumer cooperative enterprise. - Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2022.

The paper examines the theoretical and practical features of accounting and control over expenditure operations of consumer cooperative enterprises. The conducted analysis made it possible to single out a number of specific features on the basis of which deficiencies inherent in accounting and cost control were determined. In accordance with this, recommendations were proposed, the observance of which by the management staff will enable the consumer cooperative to increase revenues and overall profitability.

Key words: consumer cooperation, costs, cost accounting, cost control, accounting.

АНОТАЦІЯ

Кузнецов Д.В. Облік і контроль витрат підприємства споживчої кооперації. - Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2022 р.

У роботі досліджені теоретичні та практичні особливості бухгалтерського обліку та контролю за витратними операціями підприємств споживчої кооперації. Проведений аналіз дав змогу виокремити ряд специфічних особливостей на основі яких було визначено недоліки властиві обліку та контролю за витратами. Відповідно до цього було запропоновано рекомендації, дотримання яких управлінським персоналом дасть змогу споживчій кооперації нарощувати доходи та загальну прибутковість.

Ключові слова: споживча кооперація, витрати, облік витрат, контроль витрат, бухгалтерський облік.

Додаток Б

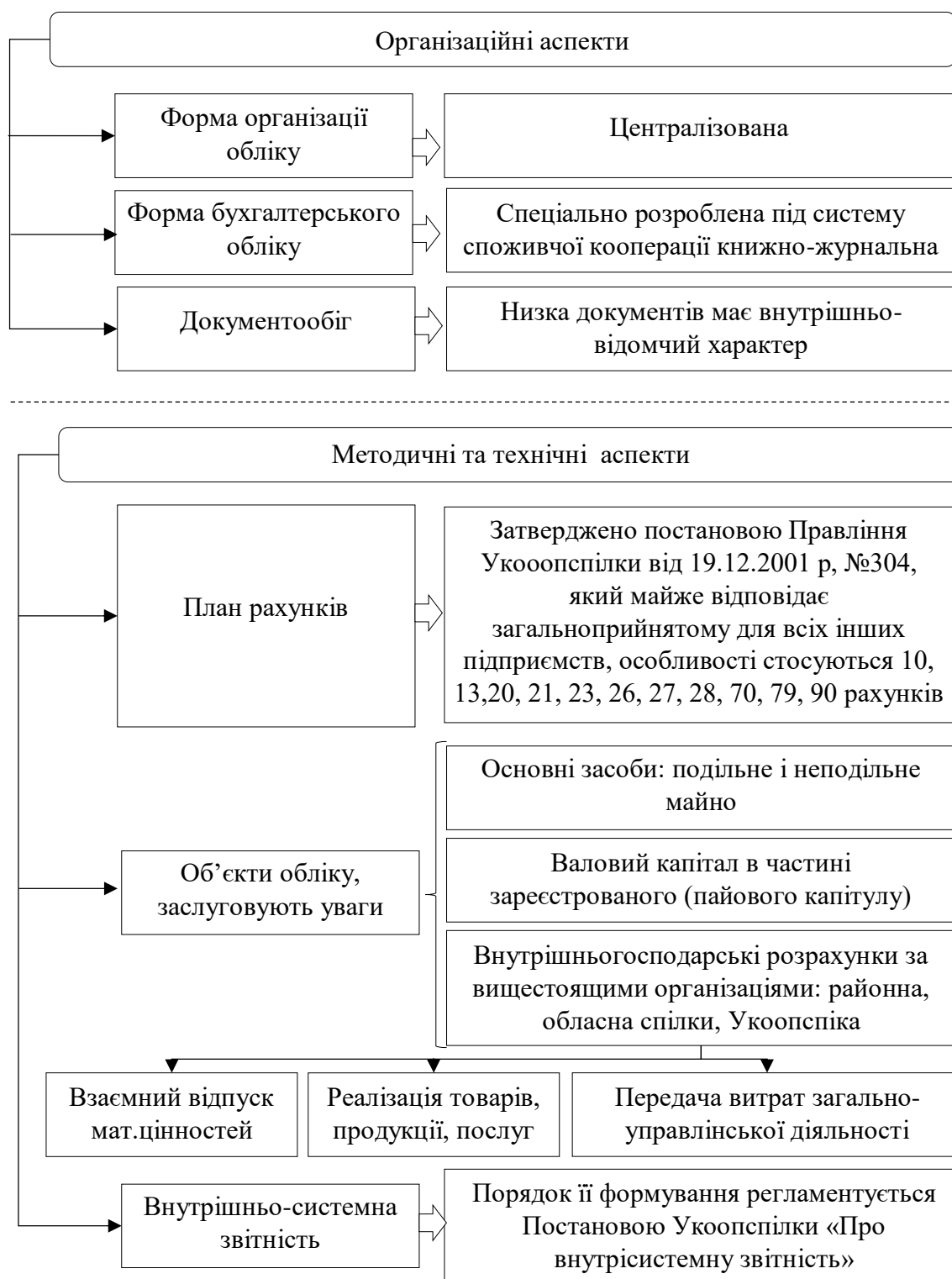


Рисунок Б.1 Особливості бухгалтерського обліку та контролю на споживчих коопераціях

Джерело: складено автором на основі

Додаток В

Таблиця В.1 Характеристика основних форм внутрісистемної звітності підприємств споживчої кооперації

№ форми	Назва	Розділи (зміст форми)
Форма № 1-р (квартальна, річна)	Звіт про організаційну структуру, власний капітал та громадське майно споживчої кооперації України	I. Структурна будова Укоопспілки II. Чисельність членів, асоційованих членів споживчих товариств III. Пайовий капітал IV. Неподільний фонд, статутний капітал V. Наявність та рух будівель VI. Розрахунки з профспілковими організаціями VII. Наявність та рух громадського майна споживчої кооперації України *VIII. Кооперативні виплати членам, асоційованим членам споживчого товариства (*подається за рік) IX. Спеціальний фонд кооперативних виплат
Форма № 1-ФП (квартальна, річна)	Звіт про фінансові результати та платежі до бюджету і позабюджетних фондів	I. Формування фінансових результатів II. Платежі до бюджету, позабюджетних фондів
Форма № ІП-НІП (квартальна, річна)	Звіт про виробництво промислової продукції	В розрізі товарних груп зазначаються дані за звітний період про фактичний та минулорічний валовий випуск продукції, включаючи продукцію, призначену для подальшої переробки на власному підприємстві. Окремо розділи не виділяються
Форма № 3-торг (квартальна, річна)	Звіт про продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства	Розділ I. Оборот торгової мережі Розділ II. Товарооборот ресторанного господарства Розділ III. Продаж і запаси товарів
Додаток до ф. № 3-торг, квартальна, річна	Продаж алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів у торговій мережі і ресторанному господарстві	Детально розкривається інформація про роздрібний товарооборот алкогольних та тютюнових виробів
Форма № 7-торг (річна)	Звіт про наявність торгової мережі та мережі ресторанного господарства	Наявність мережі (у межах регіону) Зазначається кількість діючих торговельних магазинів, торгова площа, торгова площа, здана в оренду, тощо
Форма № 1-кадри (річна)	Звіт про склад кадрів	Розкривається інформація про працівників підприємства в розрізі керівників, фахівців, технічних працівників
Форма № 2-ПК (річна)	Інформація про навчання керівників, фахівців	Зазначається дата, місце проведення, тематика навчання, категорія та кількість учасників
Додаток	Інформація про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації України	I. Інформація про розвиток матеріальнотехнічної бази; II. Інформація про власний капітал, активи та зобов'язання; III. Інформація про кількість торговельних місць, площу та кількість працівників

Додаток Г

Таблиця Г.1 Склад витрат ПОСС «Роменський ринок»

Стаття витрат	Характеристика
Собівартість за прямими витратами	Прями матеріальні витрати - вартість сировини і матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих та інших матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, зменшена на вартість зворотних відходів та супутньої продукції; прямі витрати на оплату праці; ЄСВ з прямої заробітної плати; амортизація виробничих основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; вартість отриманих послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; витрати на страхування; витрати на консалтинг; інші прямі витрати, в т.ч. витрати на придбання електрично енергії включаючи реактивну
Витрати ринку	Витрати на оплату праці апарату працівників, пов'язаних з експлуатацією та утриманням ринку; ЄСВ на заробітну плату працівників ринку; витрати на оплату службових відряджень працівників ринку; амортизація основних засобів ринку; амортизація нематеріальних активів ринку; витрати на утримання, експлуатацію, страхування та оперативну оренду основних засобів та інших необоротних активів ринку; витрати на ремонт та удосконалення ринку; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги з утримання ринку; витрати на охорону праці, тощо.
Адміністративні витрати	Загальні корпоративні витрати; витрати на службові відрядження та утримання апарату управління, витрати на утримання основних засобів, витрати на консультаційні, аудиторські та інші види послуг, витрати на зв'язок, витрати на врегулювання спорів, витрати на страхування, податок на нерухоме майно, земельний податок, оренда землі, тощо.
Витрати на збут	Витрати на пакувальні матеріали, витрати на ремонт тари, витрати на передпродажну підготовку, витрати на рекламу та дослідження ринку, витрати на заробітну плату та відрядження працівників зайнятих збутом, витрати на гарантійний ремонт, тощо
Інші операційні витрати	Собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів утриманих для продажу, витрати на створення резерву сумнівних боргів та суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, витрат від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, втрати від операційних курсових різниць, витрати на операціях з оренди, внутрішньогосподарські відрахування, тощо
Інші витрати операційної діяльності	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від безоплатної передачі необоротних активів, витрати пов'язані з ліквідацією необоротних активів, залишкова вартість ліквідованих необоротних активів, тощо

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Приклад обігової відомості за рахунком 94 «Інші витрати» на ПОСС «Роменський ринок»

Мем.ордер		Документ		№ кор.рах.	Контрагент	За аналітичними рахунками							
М-ць	№	Дата	№			Світло	Вода	Внутр.госп.відрах-ня	Заробітна плата	ЄСВ	Вивіз сміття	Опалення	Разом
11	14	14.11.22	176	631	Сумиобленерго	11429,03							11429,03
11	14	14.11.22	б/н	631	ДП «Аква сервіс» ПП Еліпс		29,42						29,42
11	9	30.11.22	б/н	683	Внутр.госп. відрахування			32700,00					32700,00
11	9	30.11.22	б/н	631	КП Ромникомтело						2468,06		2468,06
11	10	30.11.22	б/н	661	Лікарняні, зарплата				1541,58				1541,58
11	12а	30.11.22	б/н	661	ЄСВ					620,45			620,45
11	14	01.11.22	б/н	631	ПП Комунасервіс Д						164,67		164,67
Всього за листопад						11429,03	29,42	32700,00	1541,58	620,45	164,67	2468,06	48953,21

