

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»
Інститут економіки, управління та інформаційних технологій**

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит в управлінні витратами підприємства»

(за матеріалами ПАТ «Дніпропетровське автотранспортне підприємство
11205», м. Дніпро)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Суха Анна Геннадіївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	 6
1.1. Економічна сутність витрат підприємства та їх класифікація.....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат підприємства	18
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ПАТ «АТП 11205»	25
Висновки за розділом 1.....	34
 РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	 37
2.1. Організація обліку витрат підприємства та їх документальне оформлення	37
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства та напрями його удосконалення	51
2.3. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності	59
Висновки за розділом 2.....	64
 РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	 67
3.1. Організація аудиту в управлінні витратами підприємства.....	67
3.2. Методика аудиту витрат підприємства.....	76
3.3. Узагальнення результатів аудиту витрат підприємства	85

Висновки за розділом 3.....	95
ВИСНОВКИ.....	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ.....	112

ВСТУП

Результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання промислових підприємств України можливе завдяки удосконаленню системи управління витратами та собівартістю продукції. У системі управління важливе місце має облік витрат. На основі даних про розмір та види витрат працівники управлінського апарату підприємства одержують інформацію про використання ресурсів, унаслідок чого з'являється можливість здійснювати контроль кількісних та якісних показників, регулювати процес виробництва, приймати оптимальні управлінські рішення.

Одним із напрямків удосконалення управління витратами є проведення внутрішнього аудиту витрат, за допомогою якого виявляються незаконні та нецілеспрямовані витрати. Водночас, подальший розвиток аудиторської діяльності вимагає вирішення питань, пов'язаних з підвищенням його якісного рівня.

Варто зазначити, що загалом проблеми бухгалтерського обліку й аудиту витрат досліджували А. Апчерч, І.А. Басманов, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, В.І. Єфіменко, В.М. Добровський, К. Друрі, Р. Ентоні, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, М.Р. Лучко, А.Ш. Маргуліс, М.Г. Мельничук, О.В. Олійник, В.Ф. Палій, О.А. Петрик, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, В.В. Сопко, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.В. Шайкан та інші вчені.

Утім, віддаючи належне вагомості та практичній цінності наукових результатів зазначених авторів зауважимо, що недостатньо глибоко розробленими залишаються питання обліково-інформаційного забезпечення управління витратами підприємства, у тому числі в процесі виконання управлінням своєї контрольної функції через запровадження внутрішнього аудиту. Отже, необхідність розв'язання окреслених питань та вкрай важливе їх

значення в забезпеченні конкурентоспроможності автотранспортних підприємств, а також серйозна потреба в підвищенні якості споживаних автотранспортних послуг обумовлюють актуальність вибраної теми дослідження.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту витрат підприємства, використання їх даних в управлінні.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі вирішено такі завдання:

- вивчити економічну сутність витрат підприємства та їх класифікацію;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження;
- вивчити організацію обліку витрат підприємства та їх документальне оформлення;
- проаналізувати стан синтетичного та аналітичного обліку витрат підприємства та визначити напрями його удосконалення;
- дослідити порядок розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності;
- дослідити порядок організації аудиту витрат підприємства;
- провести аудит витрат підприємства;
- узагальнити результати аудиту витрат підприємства для управління.

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи до вивчення процесу формування витрат на підприємстві, їх обліку та аудиту.

Об'єктом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком та аудитом витрат підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Публічне акціонерне товариство «Дніпропетровське автотранспортне підприємство 11205» (далі – ПАТ «АТП 11205»).

У процесі вирішення поставлених у дипломній роботі завдань використовувалися сучасні методи наукового пошуку. Зокрема, для узагальнення і оцінки сучасного стану організації та ведення обліку витрат використано прийоми абстрактно-логічного методу (аналіз, синтез, індукція, дедукція, зіставлення, аналогія), історичний та балансовий методи. Методи індукції та дедукції дали змогу уточнити складові процесу контролю витрат. Головні висновки сформульовано на базі методів системного аналізу та наукової абстракції.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові праці вітчизняних та іноземних учених із проблем організації та методики бухгалтерського обліку витрат підприємства; матеріали конференцій із проблем теорії та практики бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту; статистичні дані; чинні в Україні законодавчі та нормативно-правові документи, Інтернет-ресурси, а також дані бухгалтерського обліку та звітності ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій з удосконалення обліку і аудиту витрат, що виникають у результаті господарських операцій з надання послуг автотранспортними підприємствами, що сприятиме підвищенню ефективності їх роботи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат підприємства та їх класифікація

Диверсифікація діяльності суб'єктів господарювання, пошук ними нових ніш на ринку товарів та послуг спричиняють розширення напрямів діяльності підприємств, їх товарного асортименту, що часто супроводжується зниженням якості відповідних благ, що пропонуються, а іноді й погіршенням соціально-економічного становища населення України, як головного споживача. В цьому контексті вимагає посилення спеціалізації підприємств, забезпечення належного управління якістю їх продукції та послуг, удосконалення системи законодавчого та локального регулювання їх діяльності в умовах конкурентного середовища, що обумовлює необхідність удосконалення і системи управління витратами автотранспортних підприємств. Це привертає увагу дослідників до проблематики витрат підприємства як основи забезпечення якості товарів (робіт, послуг), які пропонуються споживачам, а з іншого – основи ціноутворення.

Економічна сутність виробничих витрат глибоко досліджувалася у працях багатьох вчених. Поняття “витрати” завжди було для економістів двозначним та суперечливим. В історії економічної думки завжди існувало декілька фундаментальних теорій щодо сутності витрат, які визначали витрати у контексті інших економічних теорій. На різних етапах розвитку науки про економіку поняття “витрати” розглядали з різних точок зору.

Класична політична економія почала розглядатися витрати виробництва, проте, лише в межах теорії вартості. Праці У. Петті, в якій він говорив про визначення вартості товару в еквіваленті праці була основою для розвитку трудової теорії вартості Д. Рікардо та А. Сміта [87].

Внесок у розвиток теорії відтворення і, відповідно, витрат виробництва внесли представники фізіократичної школи політичної економії. Ф. Кене, провівши аналіз процесу суспільного відтворення, виявив взаємозв'язок, що характеризує частково процес кругообороту капіталу: “Відтворення постійно оновлюється витратами, а витрати оновлюються відтворенням” [93]. За словами Я.С. Ядгарова, “інший представник цієї наукової школи А. Тюрго, як і Ф. Кене, дотримувався витратної теорії походження вартості, зводячи її сутність до витрат живої та уречевленої праці” [93, с. 56].

Крім того, А.В. Анікін у своїй книзі “Юність науки” пише про те, що ідеї Ф. Кене щодо розгляду процесу суспільного виробництва та уречевлення праці у товарах надихали на розробку теорій К. Маркса [51, с. 87].

Сміт А. під виробничими витратами розумів витрати праці на виробництво товару. Можна сказати, що розгляд виробничих витрат він здійснював з урахуванням витрат на оплату праці як плати за використання праці як фактору виробництва, говорячи вже про поворотність таких витрат власнику інших факторів виробництва разом із виручкою, збільшеною на величину прибутку. Тракткування витрат з позиції трудової теорії вартості стало одним з елементів розвитку теорії “невидимої руки”. Крім того, класик політичної економії відійшовши від такого тлумачення витрат, звернув свою увагу на поняття витрат основного та оборотного капіталу [93, с. 79]. До такого ж питання дійшов і Д. Рікардо у своїй праці “Початок політичної економії та оподаткування” [80].

Поелементний підхід до визначення складу витрат заклав К. Маркс: він виділяв у складі виробничих витрат витрати на заробітну плату, сировину і матеріали, амортизацію засобів праці. Крім того ним також було поділено витрати на виробничі та обігові, зокрема, до останніх він відносив витрати на пакування, сортування, транспортування та зберігання товару.

Досліджуючи витрати виробництва та обігу, К. Маркс розглядав процес формування витрат за їх основними елементами у виробничому процесі. Він, наприклад, виділяв особливий вид витрат – “витрати на зберігання”. К. Маркс

зазначав: “Основний капітал вимагає особливих витрат на збереження. Збереження забезпечується зокрема самим процесом праці; основний капітал піддається псуванню, якщо він не функціонує в процесі праці” [93, с. 194].

“Нині, – зазначає Б.І. Мишолівський, – серед українських та зарубіжних вчених існує велика кількість трактувань поняття “витрати” [58]. Американські вчені Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер до поняття витрати відносять використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари та послуги [93, с. 61]. Палій В.Ф. та Р. Вандер Віл під “витратами” розуміють весь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, необхідних для створення продукту.

Як зазначає М.М. Рудий, “в нашій економічній науці і практиці досить нерідко використовуються застарілі підходи до суті виробничих витрат, що панували ще за часів командно-адміністративної системи” [51].

Схематично напрямки розгляду витрат можна зобразити так, як наведено на рис. 1.1.

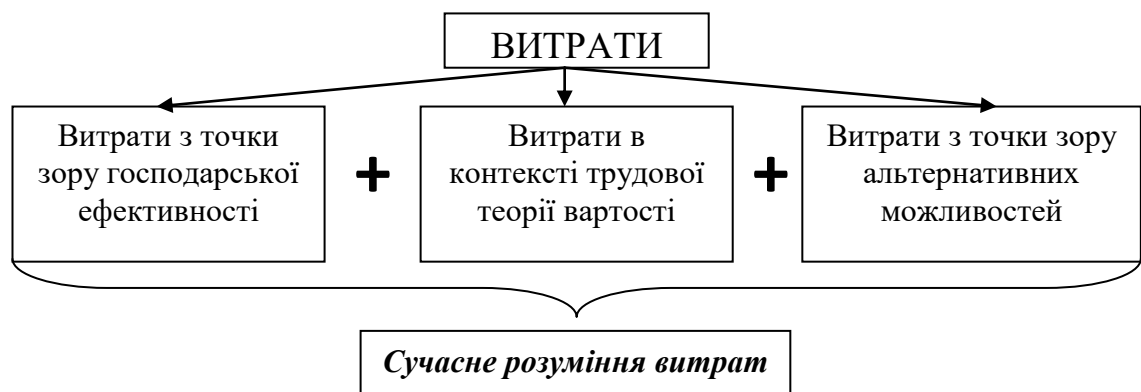


Рис. 1.1. Напрями розуміння витрат в історії економічної думки

Дослідження трактування витрат в рамках розглянутих концепцій дозволило визначити, що в цих концепціях витрат багато схожих елементів, проте, речовий зміст і соціально-економічна сутність витрат на різних етапах розвитку економіки змінювались. Сучасні ж економічні теорії розглядають проблему витрат діяльності, виходячи з потреб зростання її ефективності.

Узагальнюючи досвід розуміння витрат з економічної точки зору, можна зробити висновок, що витрати не можна розглядати з позиції окремих теорій – ефективне практичне застосування може отримати лише такий розгляд витрат, який забезпечить комплексний підхід до поняття витрат, їх класифікації, зв'язку з іншими економічними категоріями та місця в системі господарювання в цілому та системі бухгалтерського обліку зокрема.

Проблемою практичного характеру в сфері управління витратами підприємства є проблема удосконалення розуміння витрат як об'єкту бухгалтерського обліку та адаптація їх складу до галузевих особливостей діяльності самого підприємства.

Так, собівартість послуг автотранспортних підприємств як показник має вирішальне значення при оцінці результативності автотранспортної діяльності та обумовлює фінансовий стан перевізника: оптимальне зниження собівартості автотранспортних послуг призводить до поліпшення фінансового стану автотранспортного підприємства, оскільки, характеризуючи обсяги використання різноманітних ресурсів для здійснення діяльності, собівартість вказує на рівень економії витрачання товарно-матеріальних цінностей, дотримання на підприємстві системи нормування, свідчити про технічний стан виробничих потужностей.

З точки зору соціального значення собівартості автотранспортних послуг, слід зауважити, що зниження собівартості створює резерв для зниження тарифів на автотранспортні перевезення і, відповідно, створює основу для зниження собівартості продукції інших галузей народного господарства. В кінцевому випадку, підприємство отримає економічні вигоди від зростання попиту на автотранспортні перевезення.

Під автотранспортною діяльністю В. П. Бичков розуміє “комплекс робіт та послуг, пов'язаних з підготовкою, організацією та здійсненням автомобільних перевезень людей та вантажів, включаючи технічну експлуатацію автотранспортних засобів, транспортно-експедиційні роботи тощо” [3, с. 17]. Відокремлення таких складових дозволяє ідентифікувати групи

господарських операцій, що здійснюються автотранспортним підприємством, а також встановити порядок включення відповідних витрат до складу виробничої собівартості автотранспортних послуг (рис. 1.2).

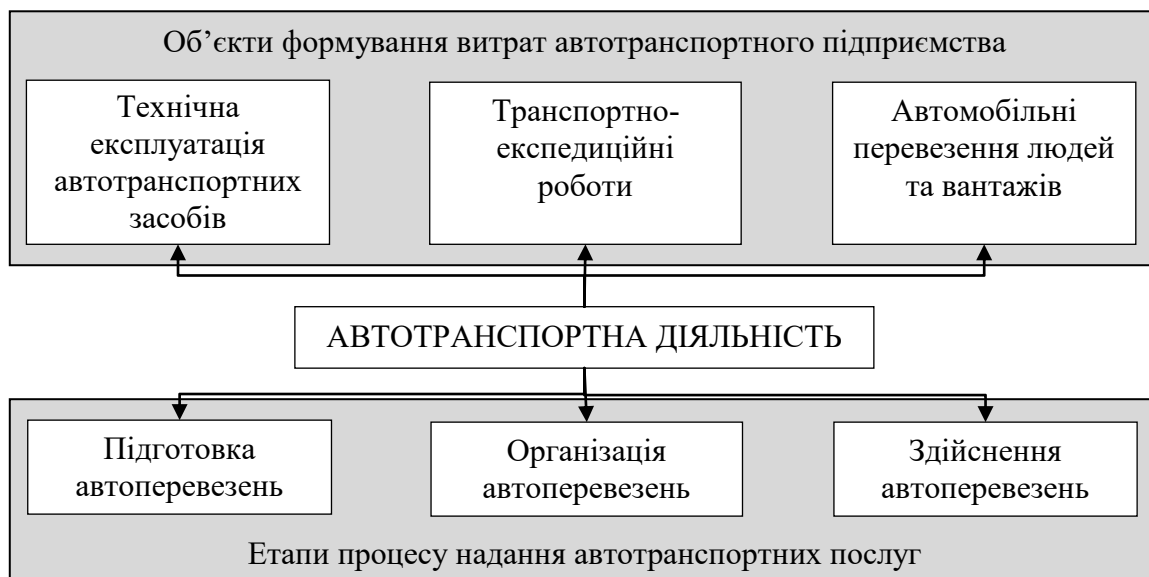


Рис. 1.2. Складові автотранспортної діяльності за В.П. Бичковим
[3, с. 17]

Технічна експлуатація автотранспортних засобів включає комплекс робіт і послуг, пов'язаних з технічним обслуговуванням, ремонтом, підтриманням і перевіркою технічного стану автотранспортних засобів для підвищення безпеки, придатності технічного стану для їх експлуатації [3, с. 17].

В економічній та обліковій літературі існують різні варіації трактування поняття «витрати». Визначення сутності витрат у нормативних джерелах розглянемо та проаналізуємо за даними табл. 1.1.

З табл. 1.1 видно, що витрати у нормативно-правових актах України та міжнародному законодавстві трактують приблизно однаково, тобто національні стандарти є наближеними до міжнародних. Це можна розцінювати як позитивне явище, оскільки воно зменшить кількість суперечок із визначення сутності витрат за умови переходу на складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» в нормативних джерелах

Джерело	Визначення
П(С)БО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [73; 63]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Податковий кодекс України [70]	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)
Концептуальна основа фінансової звітності [42]	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені

Отже, погляди вчених щодо сутності поняття «витрати» розділилися. Більшість дослідників дотримується думки, що витрати – це зменшення активів (ресурсів). Інша група вчених зазначає, що витрати мають вартісну оцінку.

Проте, на нашу думку, найбільш ґрунтовно визначено сутність терміну «витрати» все ж таки у П(С)БО 16 «Витрати».

На основі проведеного вище аналізу сутності витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі встановлено, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, виражених в грошовій формі та здійснених протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [73] до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі

витрати [73].

Слід зазначати, що на розсуд керівника автотранспортного підприємства та за його наказом встановлюється перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості автотранспортних послуг. В цьому контексті удосконаленню підлягає і групування витрат, що здійснюється в процесі їх облікового відображення, адже система управління витратами підприємства (в тому числі виробничими) вимагає високого рівня аналітичності облікової інформації, оскільки вона є основою для пошуку резервів зниження собівартості автотранспортних послуг.

Впродовж останніх років вченими-економістами та бухгалтерами-практиками вносились різні пропозиції щодо вдосконалення існуючої класифікації витрат у різних галузях промисловості.

Необхідно відмітити, що більшість авторів вирішували питання доцільності, обґрунтованості та правомірності включення певних видів витрат до собівартості продукції, проте проблеми зміни загальних принципів формування собівартості та групування витрат на виробництво залишалися невирішеними.

Як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації виробничих витрат.

Л. Пачолі виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару та господарського процесу [49, с.112].

Карпова Т.П. в обліку розрізняє три напрямки класифікації витрат:

- класифікація витрат для визначення собівартості та отриманого доходу;
- класифікація витрат для планування та прийняття рішень;
- класифікація витрат для контролю та регулювання [38, с. 121].

Проте ми підтримуємо думку Голова С.Ф., який вважає, що витрати необхідно класифікувати за такими ознаками:

- за складом;
- стосовно обсягу виробництва;

- за ступенем усереднення;
- за функцією управління;
- віднесення витрат на період генерації прибутку [24, с.63].

В основу наведеної нижче класифікації витрат (рис. 1.3) покладено принцип «різні витрати для різних цілей».

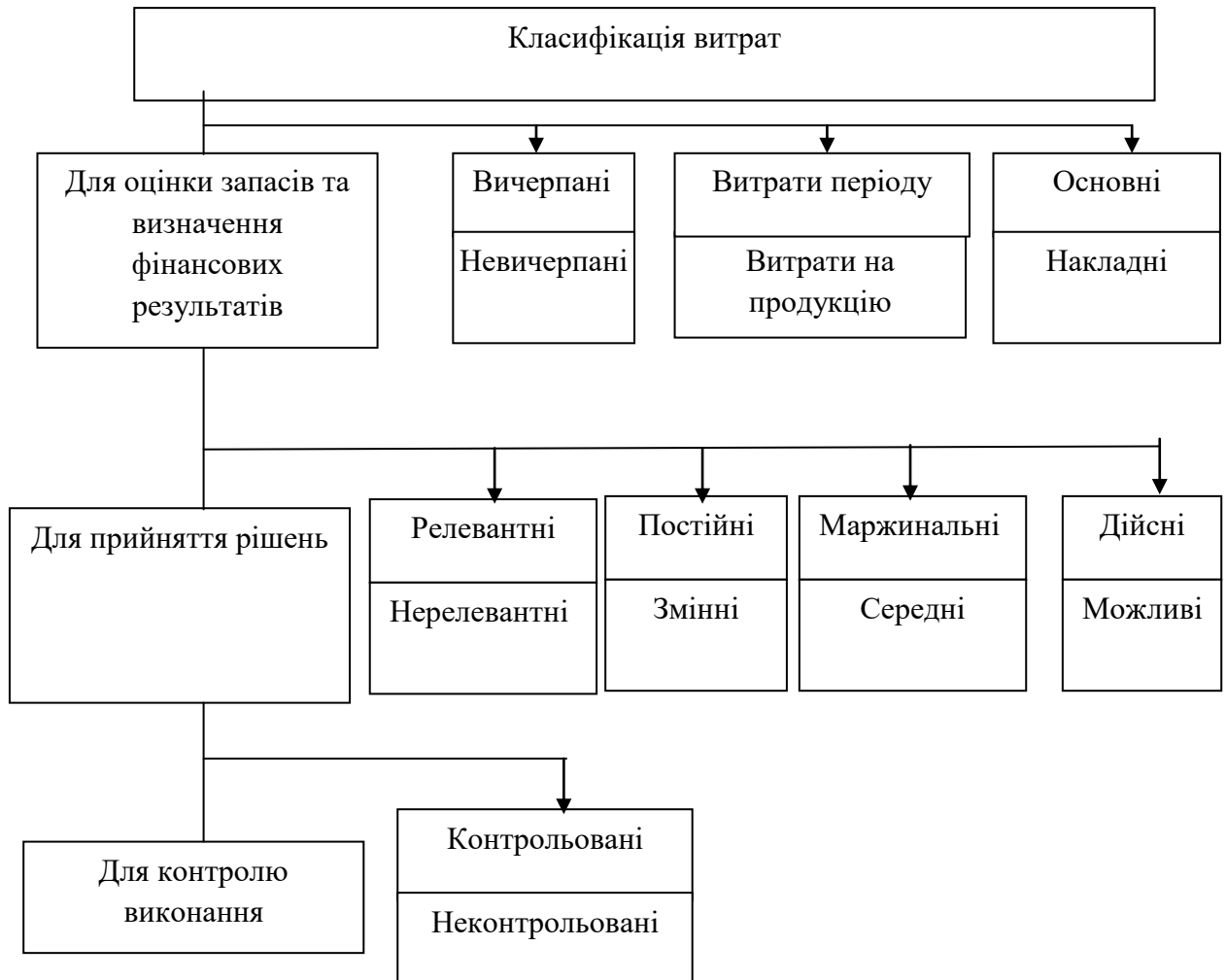


Рис. 1.3. Класифікація витрат в системі управлінського обліку

[38, с. 112]

Різні підходи до класифікації та групування витрат виробництва в діяльності автотранспортного підприємства переслідують задоволення різних інформаційних потреб користувачів облікової інформації, оскільки структурують витрати в економічно доцільному порядку, який забезпечує завдання управління витратами автотранспортного підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Відповідність групування витрат автотранспортного підприємства
завданням управління ними**

№ з/п	Підхід до групування витрат	Зміст підходу до групування	Виконання завдання управління витратами
1.	Групування за елементами витрат	Підхід відображає участь у виробничому процесі на автомобільному транспорті живої і уречевленої праці	Дозволяє здійснювати контроль за формуванням, структурою і динамікою витрат по видах, що характеризують їх економічний зміст. Контроль елементного складу і структури витрат в динаміці за ряд звітних періодів дає можливість намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості транспортних послуг залежно від змін в техніці і організації виробництва та інших чинників
2.	Групування витрат за статтями	Здійснюється за цільовим призначенням витрат	Використовується при складанні калькуляції собівартості автотранспортних перевезень, при визначенні безпосередньої участі окремих видів витрат в створенні собівартості і розкритті факторів, що формують досягнутий рівень собівартості

Управління витратами вимагає складання планових фінансових документів (в тому числі, кошторисів), які відображають витрати живої та уречевленої праці, що виступають у формі оборотних активів – предметів праці (паливно-мастильних матеріалів, запасних частин, інших матеріалів), повністю використовуваних протягом одного виробничого циклу, а також необоротних активів у формі амортизації необоротних виробничих активів (будівель та споруд, рухомого складу, інструментів та інвентарю). Як правило, для потреб визначення обсягу споживаних економічних ресурсів використовується групування витрат за елементами.

За калькуляційними статтями собівартості на автомобільному транспорті застосовується наступне групування витрат (табл. 1.3).

Виходячи з особливостей автотранспортної послуги як об'єкту бухгалтерського обліку і калькулювання, за результатами дослідження виділено завдання бухгалтерського обліку витрат автотранспортного підприємства та

калькулювання собівартості автотранспортних послуг:

Таблиця 1.3

Групування витрат за калькуляційними статтями собівартості

№ з/п	Складова витрат	Характеристика складової витрат
1.	Витрати, безпосередньо пов'язані з автотранспортними перевезеннями та наданням інших послуг	
1.1.	Заробітна плата водіїв автотранспортних засобів та іншого персоналу, що супроводжує автотранспортне перевезення	Всі види заробітної плати водіїв і кондукторів за роботу на лінії, обчислені виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок відповідно до прийнятих на підприємствах систем оплати праці, зокрема надбавки і доплати за роботу у вихідні і святкові (неробочі) дні, в надурочний час, за поєднання професій; грошові премії, нараховані водіям і кондукторам відповідно до положень, що діють, про преміювання робочих за результати господарської діяльності, включаючи премії за економію палива, скорочення зносу шин і інших матеріальних ресурсів
1.2.	Відрахування на соціальні заходи	Обов'язкові відрахування по встановленим законодавством нормам на державне соціальне страхування від витрат на оплату праці водіїв і кондукторів, що включаються в собівартість. перевезень (робіт, послуг)
1.3.	Паливно-мастильні матеріали та інші експлуатаційні матеріали	Витрати на всі види палива, вартість доставки автомобільного палива від нафтобази до ємкості автотранспортного підприємства, відповідна фактичним витратам палива (у разі, коли це підприємство отримує автомобільне паливо не в талонах, а в натурі) витрати на всі види масел, мастил, а також обтиральні та інші матеріали, вживані при експлуатації рухомого складу, а також на брезент і інші види такелажу, що використовуються при перевезенні паливно-мастильних матеріалів для потреб підприємства
1.4.	Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів	Витрати на всі види технічного огляду і ремонту (поточного і капітального) автомобілів і причепів, включаючи витрати на технічний огляд і ремонт своїми силами і оплату послуг по технічному огляду і ремонту, виконуваних сторонніми організаціями
1.5.	Знос і ремонт автомобільної гуми	– заробітна плата разом з преміями робочим у разі ремонту шин силами автотранспортного підприємства; – відрахування на соціальне і медичне страхування від витрат на оплату праці робітників, зайнятих ремонтом шин; – витрати по зняттю і установці шин на колеса автотранспортних засобів; на ремонт шин, що проводиться на шиноремонтних заводах, після пред'явлення ними рахунків

Продовж. табл.1.3

№ з/п	Складова витрат	Характеристика складової витрат
1.6.	Амортизація рухомого складу	Витрати на повне відновлення рухомого складу
2	Загальногосподарські витрати	а) витрати на утримання апарату управління, що включають основну і додаткову заробітну плату адміністративно-управлінського і обслуговуючого персоналу з преміями; відрахуваннями на соціальне і медичне страхування, витрати на службові відрядження апарату управління; на зв'язок (поштово-телеграфні витрати, утримання АТС і комутаторів, міських телефонів, міжміські переговори, радіо, телебачення, технологічні засоби зв'язку); на утримання, ремонт і амортизацію будівель; б) загальновиробничі витрати, що включають заробітну плату з преміями допоміжного персоналу, який забезпечує автотранспортні перевезення (окрім водіїв) та задіяного в господарському і технічному обслуговуванні підприємства, відповідні відрахування на соціальне і медичне страхування; витрати на поточний ремонт верстатного та іншого устаткування; в) збори і відрахування, що включають платежі по страхуванню майна, вантажів і пасажирів в дорозі; оплату технічних оглядів автомобілів; оплату вартості номерних знаків; збори за перетин контрольно-пропускних пунктів, прикордонних переходів, за проїзд по дорогах і дорожніх спорудах; за митні процедури; місцеві реєстраційні збори та інші місцеві збори, що сплачуються підприємством при виконанні перевезень і наданні інших транспортно-експедиційних послуг; г) непродуктивні витрати (оплату простоїв робочих через відсутність палива, запасних частин, шин, бездоріжжя та ін.); недостачу матеріальних цінностей в межах норм природного спаду; відшкодування збитків у разі заподіяного каліцтва, травми працівників; допомога у зв'язку з виробничим травматизмом тощо.

– своєчасне, достовірне, повне (із заданим рівнем аналітичності) відображення фактичних витрат, понесених у зв'язку з наданням автотранспортних послуг, що вимагає удосконалення системи документування господарських операцій (розробка первинних документів) рахунків аналітичного обліку за поданими вище підходами до групування витрат;

– калькулювання собівартості за рівнем фактичних витрат за видами автотранспортних послуг, окремими замовниками, одиницями калькулювання

собівартості послуг (за тонну перевезеного вантажу, за тонно-кілометр, за пасажиро-кілометр, за одиницю часу роботи транспорту);

- контроль за раціональним використанням трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, що витрачаються в процесі надання автотранспортних послуг та виявлення резервів скорочення виробничих витрат;

- обґрунтування та закріплення єдиних методів обліку і калькулювання витрат на надання автотранспортних послуг, що забезпечують адекватне визначення собівартості автотранспортних послуг (за їх видами) в розрізі статей калькулювання витрат та елементів витрат із застосуванням обґрунтованих способів розподілу витрат між об'єктами калькулювання.

Підводячи підсумок необхідно зазначити, що економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, калькулювання собівартості. Правильний вибір ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації. Необхідно відзначити, що висновки даного питання удосконалюють зміст та класифікацію витрат і дозволяють об'єктивніше оцінювати таку важливу економічну категорію, як «витрати». Головні завдання управління витратами підприємства - пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання контролю затрат.

Таким чином, управляти витратами означає:

- організовувати облік витрат по кожному підрозділу;
- аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства;
- приймати обґрунтовані управлінські рішення;
- планувати рівень витрат;
- планувати прибуток з урахуванням обсягів витрат та змін у ринковому середовищі;
- формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат;
- контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат підприємства

Система бухгалтерського обліку та аудиту витрат в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту витрат в Україні займалися вчені Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Т.Г. Маренич, В.П. Пантелеєв, В.М. Пархоменко, Н.І. Петренко, Н.І. Пилипів Н., М.С. Пушкар, Л.К. Сук та інші.

Перелічені вище вчені зробили певний внесок у розвиток Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та економічним контролем. Проте, багато проблем обліку, контролю, звітності залишилось невирішеними як з об’єктивних, так і з суб’єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку і її порівнянню з колишньою (тобто тією, що була за радянських часів), з’ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку та контролю витрат підприємств, об’єднань підприємств, видів економічної діяльності.

Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат – це, за нашим розумінням, сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів

України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 “Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 “Витрати”, 18 “Будівельні контракти”, 30 “Біологічні активи”; 31 “Фінансові витрати”, 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин” (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 “Запаси”; 9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 18 “Дохід”, 23 “Витрати позики”); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Погоджуємось з думкою Г.Г. Кірейцева, що формування прогресивних систем і моделей бухгалтерського обліку, як і нормативно-правової бази ведення обліку справа непросте і нелегке. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків, які розробляють рекомендації з

удосконалення обліку та його системи [40, с. 21].

М.С. Пушкар, М.Т. Щирба нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [77, с. 41].

Л.К. Сук та П.Л. Сук переконані, що основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений) “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [92, с. 30-31].

Щодо регулювання бухгалтерським обліком, то дані науковці розглядають чотири рівні такого регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві [92, с. 28-30].

Звідси, вважаємо, що I рівень можна було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Н.І. Пилипів розробила чотирирівневу модель нормативно-правової бази з регулювання обліку та контролю із прив’язанням до вітчизняних підприємств з транспортування газу. Ця модель передбачає чотири рівні: перший рівень – нормативно- правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України, а саме: Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; третій – нормативно-правові акти відомства; четвертий – нормативно-правові акти підприємства [68, с. 41].

Л.В. Гуцаленко переконана в тому, що реформа вітчизняного бухгалтерського обліку проводиться з метою створення і введення в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зразком для створення яких були міжнародні стандарти [29, с. 47].

До певної міри можна погодитись з думкою Л.В. Гуцаленко, проте у нас є певні сумніви щодо ефективності і терміновості реформи вітчизняного бухгалтерського обліку в результаті якої наша держава зазнала значних втрат фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Оригінальною є класифікація В.М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи: 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення стандарти бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх 4-ох групах документів цього забезпечення [66, с. 5].

Класифікація, запропонована В.М. Пархоменком, на наш погляд має за недоліки те, що перша і друга групи актів дуже споріднені між собою як акти законодавчої і виконавчої гілки центральних органів влади в Україні і їх не варто роз'єднувати, а також те, що у цій класифікації (як і в багатьох інших

класифікаціях) пропущені нормативно-правові акти місцевого походження (обласні, районні). Звичайно, що останні зустрічаються не часто, проте вони реально існують у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, пов'язаних із місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи у певній галузі (сільське господарство, переробна промисловість АПК, будівництво, торгівельна діяльність і т.д.).

Щодо нормативно-правової бази аудиту витрат, то вона реформована, за нашим переконанням, лише в частині аудиторського контролю.

Мають рацію Н.І. Петренко, О.В. Філозоф, які переконані, що питання внутрішнього аудиту на великих підприємствах України не може регулюватись лише іноземним законодавством. Треба мати і національну нормативно-правову базу, котра б враховувала національні особливості ведення підприємницької діяльності [67, с. 219].

До згаданого вище додамо, що на наш погляд, нормативно-правова база аудиту витрат в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база фінансової звітності (і це при тому, що нині в нашій державі тридцять міністерств, відомств, органів та служб, які мають відповідні контрольні функції). Звідси, можемо висловити припущення, що у нас на найвищому державному рівні є впливові політичні та бізнесові структури, які не зацікавлені у ефективному і якісному державному економічному контролі, тому він уже протягом майже двадцяти років залишається найуразливішим місцем в системі державного управління економікою України через яке у значних масштабах поширюється корупція.

Нині, за нашим переконанням, існує надзвичайна потреба у реформуванні та підвищенні ефективності аудиту витрат, становленні та розвитку громадського контролю за станом і послідовністю здійснення реформ у сфері вітчизняної економіки, поліпшенні умов та зростанні витрат на оптимізацію структури внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю і підтримання його в належному дієвому стані.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й аудиту витрат підприємств, за нашим переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп. Цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку та контролю, яка зовсім недосліджена. Однак нею не варто нехтувати);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

Нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком та аудитом витрат перебувають під постійною увагою як вчених-економістів, так й практиків (керівників, головних бухгалтерів підприємств, організацій, закладів).

На підставі висловлених вище думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту, формуємо власну класифікацію з уточненням щодо витрат підприємства (рис. 1.4).

Як свідчить інформація з рис. 1.4, пропонуємо п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення : за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, аудиту; обов'язковістю до виконання; групами.

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та аудиту витрат підприємства, вважаємо, необхідно зробити наступні кроки:

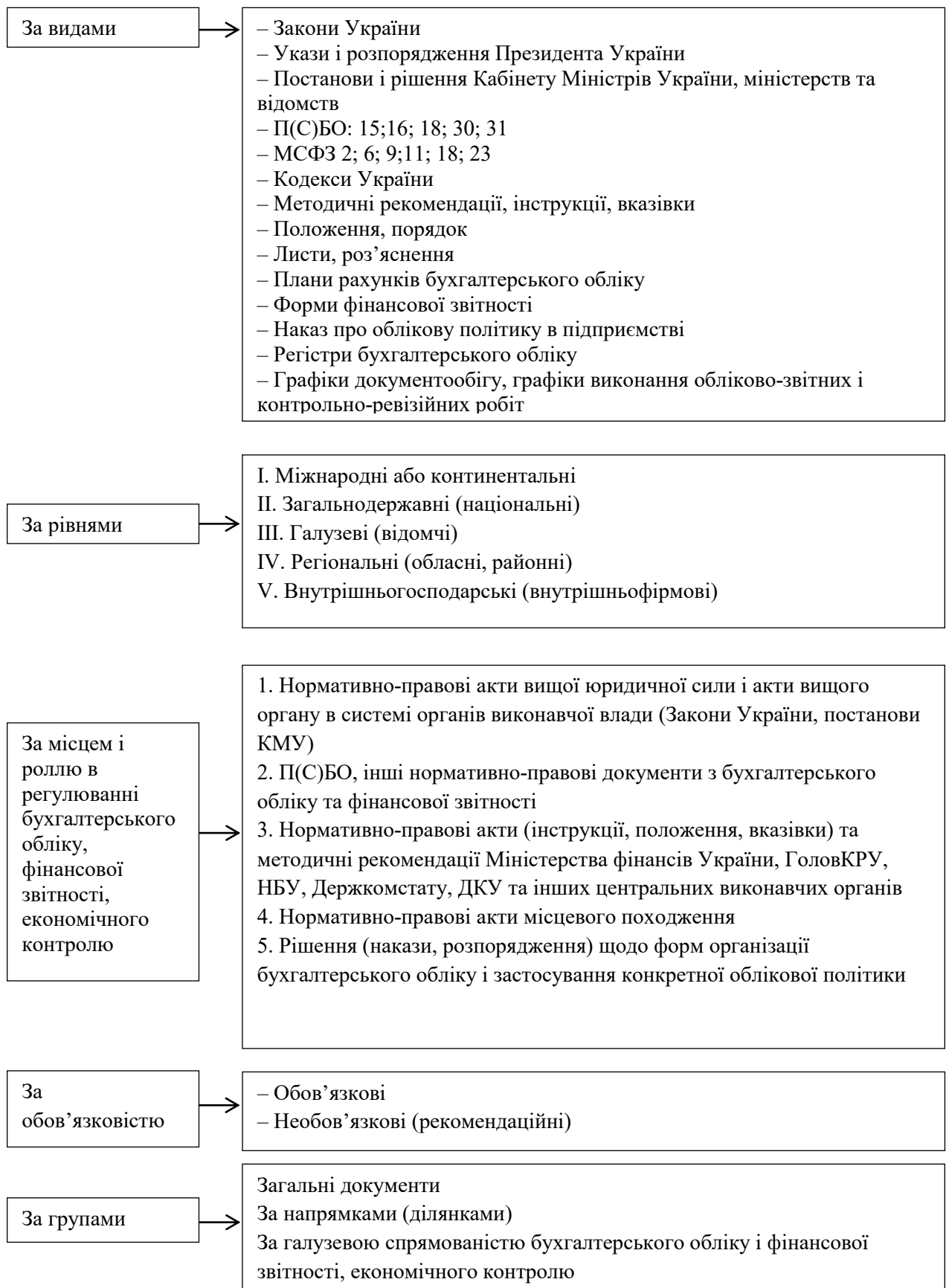


Рис. 1.4. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат підприємства

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов’язаних з обліком і аудитом витрат з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та не врегульованих ситуацій;

- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аудиту, оподаткування, в тому числі щодо витрат;

- головним бухгалтерам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув’язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях “Баланс”, “Все про бухгалтерський облік”, “Бухгалтерський облік і аудит”, “Бухгалтерія”, “Бухгалтер”, “Бухгалтерія і сільському господарстві”, “Галицькі контракти”, “Дебет-Кредит” тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

Таким чином, належне нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат є важливою умовою ефективної організації обліку та аудиту на підприємствах. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ПАТ «АТП 11205»

ПАТ «АТП 11205» створено на базі державного підприємства. Маючи необхідну технічну базу та використовуючи передові технології управління, товариство є провідним підприємством у галузі автомобільного транспорту та є базовим автотранспортним підприємством.

Відповідно до Статуту (додаток А) метою діяльності ПАТ «АТП 11205» є одержання прибутку шляхом об'єднання матеріальних, фінансових ресурсів акціонерів Товариства та здійснення господарської діяльності.

Предметом діяльності ПАТ «АТП 11205» є:

- надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом;
- надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу на таксі;
- надання послуг з встановлення відповідності дорожньо-транспортних засобів вимогам, викладеним у дозволі на переобладнання, в тому числі на переобладнання автобусів категорій М2, М3 пасажировмісністю не більше 22 пасажирів;
- виконання робіт і послуг, що пов'язані з реставрацією, ремонтом, технічним обслуговуванням автомобілів, інших машин і механізмів, їх вузлів, агрегатів та комплектуючих;
- організація, експлуатація автостоянок, автосалонів, пунктів прокату, ремонту та обслуговування транспортних засобів, інструментів, обладнання, комп'ютерної, аудіо, відео та іншої техніки та ін.

Бухгалтерський облік здійснюється відповідно до діючого законодавства України, керуючись наказом по підприємству про облікову політику товариства за № 1 від 04.01.2018 р. , із застосуванням журнально-ордерної системи обліку (додаток Б). Бухгалтерський облік ведеться з використанням плану рахунків бухгалтерського обліку , затвердженого Міністерством фінансів України.

Фінансова звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складається на основі бухгалтерських записів згідно з українським законодавством шляхом трансформації з внесенням коригувань та проведенням перекласифікації статей з метою достовірного представлення інформації згідно з вимогами МСФЗ.

Бухгалтерський облік основних засобів ведеться згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби». До основних засобів відносити матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання

(експлуатації) яких більше одного року, первісна вартість яких більш ніж 6000,00 грн. Фактичні витрати на ремонт основних засобів включати до складу витрат виробництва.

Нарахування амортизації за основними засобами здійснювати прямолінійним методом. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів не розраховувати і в цілях нарахування амортизації прийняти рівною нулю. Для подальшого обліку основних засобів - вид обліку за історичної вартості. Податковий облік основних засобів здійснюється згідно із податковим кодексом України, розділ 3, стаття 145.

Витрати виробництва відображаються в обліку та звітності у момент їх виникнення і відповідають П(С)БО №16 "Витрати".

Основні положення облікової політики розкрито у Примітках до річної фінансової звітності ПАТ «АТП 11205» (додаток Е).

2018 рік для підприємства був важким. І хоча на відміну від 2017 року, в 2018 році отримано прибуток, як і раніше, відчувається нестача оборотних коштів. Тариф на проїзд в автобусах міста збільшився в березні 2018 року. Це трохи поліпшило становище ПАТ «АТП 11205». Навіть збільшення вартості проїзду в міських і приміських автобусах, суттєво не поліпшило фінансовий стан підприємства. Поряд з невеликим збільшенням доходів, витрати збільшуються ще більше. Зростає вартість матеріалів, запасних частин, автошин, електроенергії та газу.

Проведемо горизонтальний аналіз показників діяльності ПАТ «АТП 11205» на підставі додатків В, Д, Е (табл. 1.4).

Як свідчать дані табл. 1.4 загальна величина капіталу у 2018 році становила 10951 тис. грн, що на 2022 тис. грн або на 15,6% менше, ніж на кінець 2016 року та на 2648 тис. грн або на 19,5 % менше показника 2017 року (рис. 1.4).

Таблиця 1.4

**Показники фінансово-господарської діяльності ПАТ «АТП 11205»
за 2016-2018 рр., тис.грн (станом на кінець року)**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	12973	13599	10951	-2022	-2648	84,4	80,5
1.1. Власний капітал:	642	-568	67	-575	635	10,4	-11,8
- у т. ч. власний оборотний капітал	-1507	-2900	-4891	-3384	-1991	у 3,2 рази	168,7
1.2. Нерозподілений прибуток							
непокритий збиток	-32	-1242	-607	-575	635	у 19 раз	48,9
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	11505	13494	10497	-1008	-2997	91,2	77,8
- поточні зобов'язання за розрахунками	506	1183	1704	1198	521	у 3,4 рази	144,0
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	12690	18960	20169	7449	1180	158,7	106,2
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	1151	1428	1500	350	72	130,4	105,0
- запасів	94	106	126	32	20	134,2	118,4
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	260	297	396	136	99	152,3	133,3
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	3135	5208	7852	4717	2644	у 2,5 рази	150,8
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	11822	16395	23713	11891	7318	у 2 рази	144,6
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	8538	12738	17012	8474	4274	у 2 рази	133,6
3.3. Витрати, тис. грн							
3.3.1. Від операційної діяльності	11237	15714	20447	9210	4733	182,0	130,1

Продовж. табл. 1.4

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	0,95	0,96	0,86	-0,09	-0,10	90,7	89,9
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	3284	3657	6701	3417	3044	у 2 рази	183,2
3.5.2. Від операційної діяльності	1533	1781	4332	2799	2551	у 2,8 рази	у 2,4 рази
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	-503	-1210	1027	1530	2237	у -2 рази	-84,9
3.5.4. Чистий прибуток (збиток)	-503	-1210	635	1138	1845	-126,2	-52,5
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	40,8	55,2	59,9	19,1	4,7	146,9	108,5
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	6005	6461	6652	648	191	164,4	113,1
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	0,93	0,86	1,18	0,25	0,31	126,4	136,2
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,049	-0,042	0,006	-0,043	0,048	-	-
4.2. Фінансової залежності	20,207	-23,942	-23,942	-44,149	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,003	0,018	0,011	0,008	-0,007	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,499	0,361	0,297	-0,202	-0,064	-	-
4.5. Загальної ліквідності	0,534	0,382	0,318	-0,216	-0,064	-	-

Власний капітал ПАТ «АТП 11205» у 2018 році становив 67 тис. грн, що на 575 тис. грн або на 89,6% менше, ніж на кінець 2016 року та на 635 тис. грн або на -88,2% менше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 10497 тис. грн., що на 1008 тис. грн або на 8,8% менше, ніж на кінець 2016 року та на 2997 тис.грн або на 22,2% менше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства позитивно.

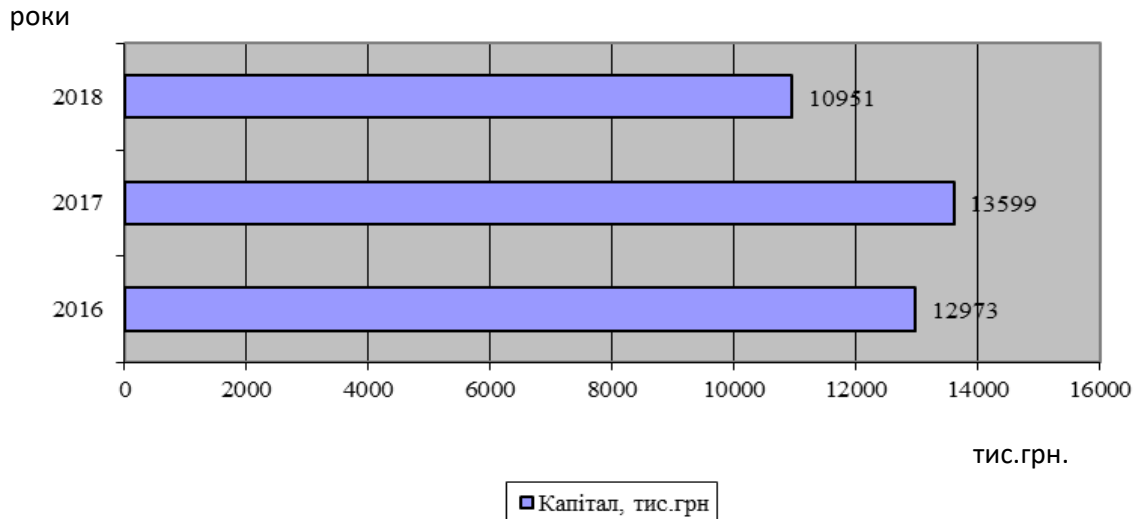


Рис. 1.4. Динаміка капіталу ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 рр.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності у 2018 році склала 20169 тис. грн. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 7449 тис. грн або на 58,7%, а у порівнянні з минулим 2017 роком - на 1180 тис. грн., або на 6,2%, що свідчить про оновлення матеріально-технічної бази ПАТ «АТП 11205».

Динаміка фондівіддачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондівіддача становила 1,18 грн, що більше показника 2016 року на 0,25 грн, або на 26,4% та на 0,31 грн більше, ніж у минулому році, або на 36,2%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 1500 тис. грн, що на 350 тис. грн. або на 30,4% більше, ніж у 2016 році, та на 72 тис.грн або на 5,0% більше показника минулого року (рис. 1.5).

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році зросла на 136 осіб, або на 52,3% у порівнянні з 2016 роком та на 99 осіб, або на 18,4% у порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 396 осіб.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 7852 тис.грн. і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 4717 тис. грн. або на 50,5%, а у порівнянні з 2017 роком - на 2644 тис. грн., або на 50,8% за рахунок зростання чисельності персоналу.

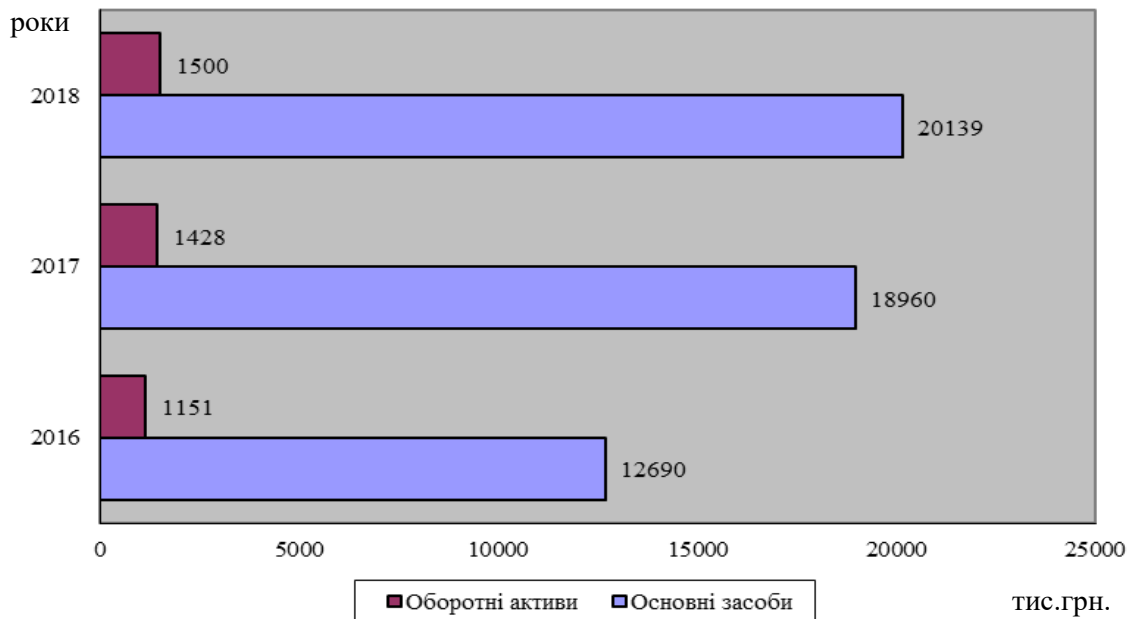


Рис. 1.5. Структура активів ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 рр.

Середньомісячна заробітна плата у 2018 році складала 6652 грн, що на 648 грн або на 64,4% більше, ніж у 2016 році та на 191 грн, або на 13,1% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

У 2018 році показник продуктивності праці становив 59,9 тис. грн, що на 14,4 тис. грн або на 31,7% більше, ніж у 2016 році та на 4,7 тис. грн., або на 8,5% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПАТ «АТП 11205», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 23713 тис. грн, що більше показника 2016 року на 11891 тис. грн, або у 2 рази та більше, ніж у минулому році на 7318 тис. грн, або на 44,6% (рис. 1.6).

Динаміка собівартості реалізації має таку ж тенденцію як і чистий дохід від реалізації. Так, цей показник у 2018 році становив 17012 тис. грн, що на 8474 тис. грн., або у 2 рази більше, ніж у 2016 році та на 4274 тис. грн. або на 33,6% більше, ніж у 2017 році.

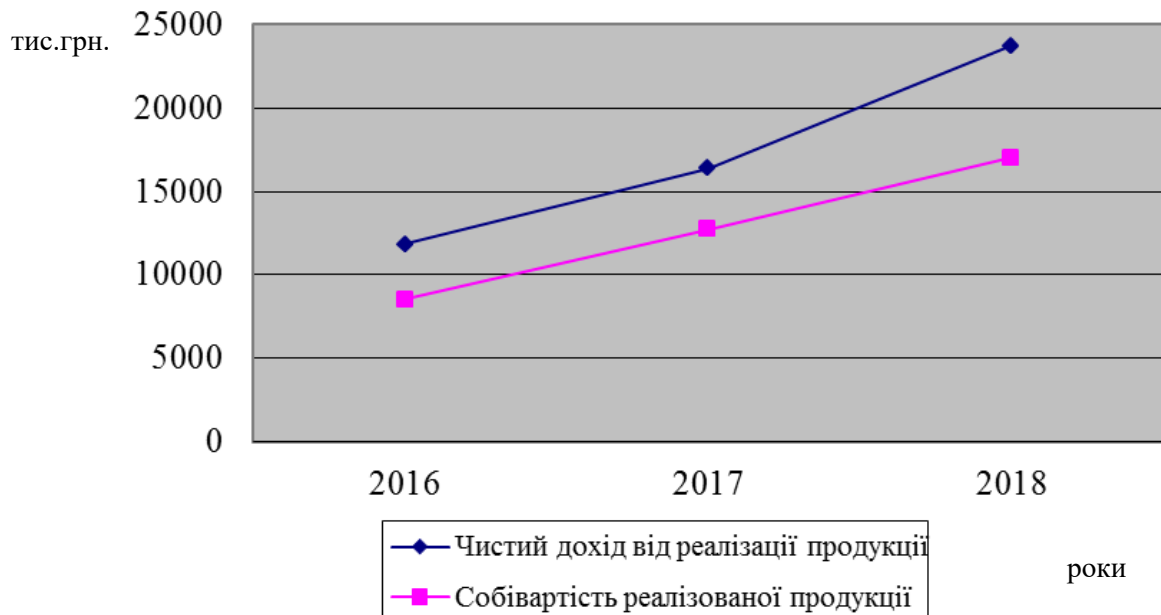


Рис. 1.6. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 рр.

Аналіз валового прибутку ПАТ «АТП 11205» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 6701 тис. грн, що на 3417 тис. грн, або у 2 рази більше, ніж у 2016 році, та на 3044 тис. грн, або на 83,2% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 4332 тис. грн, що на 2799 тис. грн., або у 2,8 рази більше показника 2016 року та на 2551 тис. грн. або у 2,4 рази більше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 635 тис. грн, що на 1138 тис. грн. більше показника 2016 року, та на 1845 тис. грн. більше розміру збитку 2017 року (рис. 1.7).

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.4), ПАТ «АТП 11205» тільки у 2016 році мало прибуток, а на протязі 2017-2018 рр. підприємство мало збитки, що характеризує його діяльність негативно.

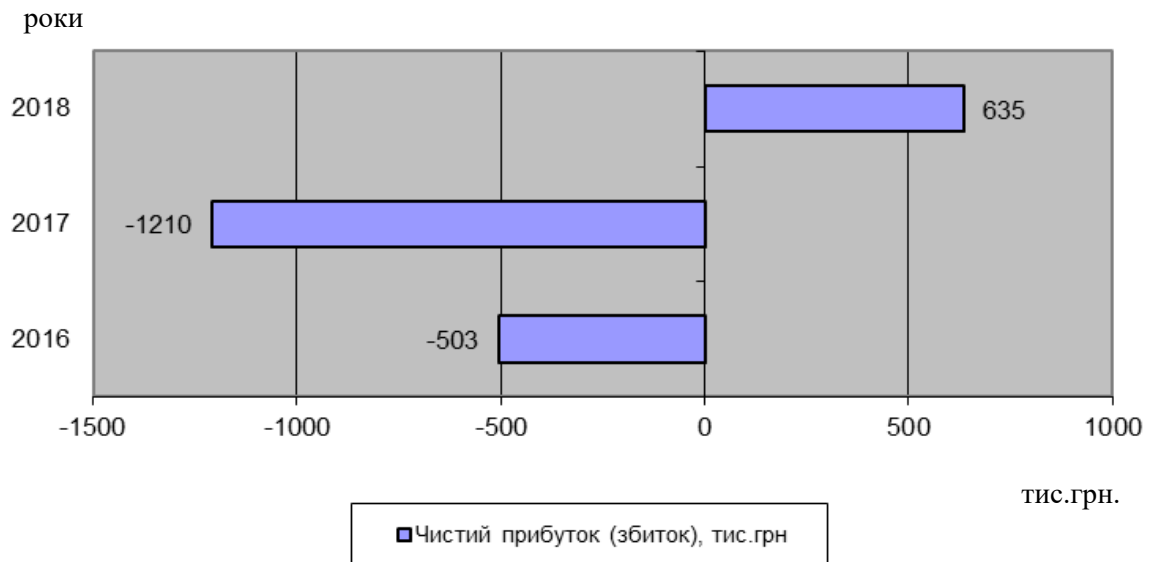


Рис. 1.7. Динаміка чистого прибутку (збитку) ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 рр.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 0,5. У ПАТ «АТП 11205» станом на кінець 2018 року коефіцієнт автономії склав 0,006, що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності (рис. 1.8).

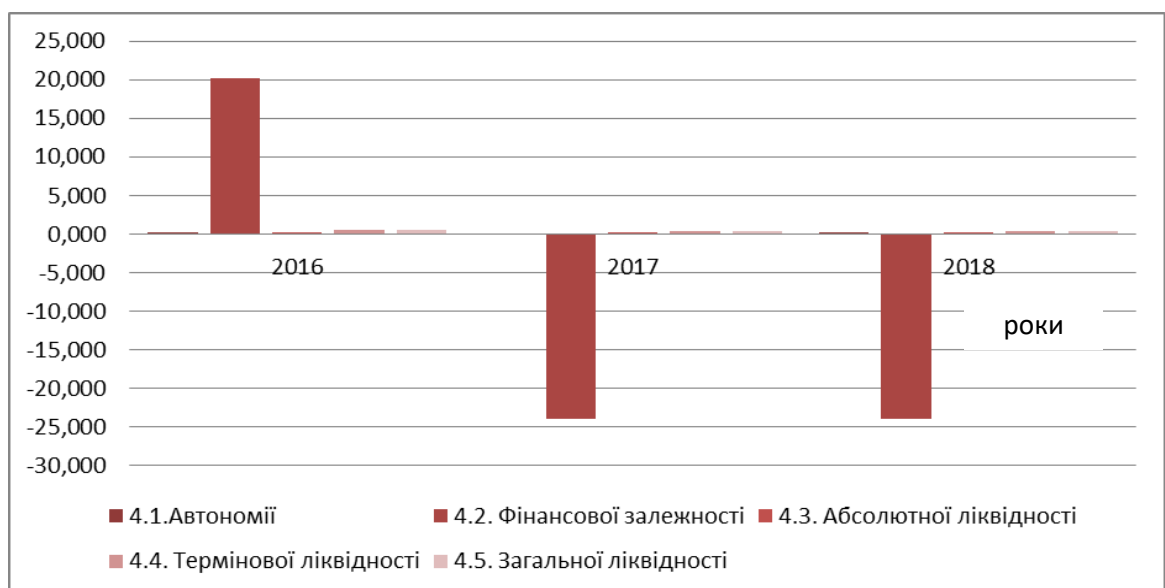


Рис. 1.8. Динаміка фінансових коефіцієнтів ПАТ «АТП 11205» за 2016-2018 рр.

Теоретичне оптимальне значення коефіцієнту абсолютної ліквідності становить приблизно 0,2-0,25. У ПАТ «АТП 11205» станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,011, що менше від нормативного значення. Отже, керівництву ПАТ «АТП 11205» необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ПАТ «АТП 11205» станом на кінець 2018 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 0,318, що нижче від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходить 0,32 грн. оборотних коштів.

Отже, показники діяльності ПАТ «АТП 11205» протягом 2016-2018 років необхідно оцінити негативно. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до їх погіршення.

Висновки за розділом 1

1. Дослідження тлумачення витрат в рамках концепцій господарської ефективності, трудової теорії вартості та затрат економічних ресурсів, узагальнення існуючих економічних характеристик витрат дозволило наголосити на необхідності комплексного підходу до визначення економічної сутності витрат, застосування якого забезпечить його практичну реалізацію. Першочерговою проблемою практичного характеру в сфері управління витратами підприємств є завдання з поглиблення розуміння витрат як об'єктів обліку та внутрішнього аудиту та адаптація їх складу до галузевих особливостей діяльності різних підприємств в цілому та автотранспортних підприємств зокрема.

2. Опрацювання практичних та наукових підходів до визначення впливу організаційно-економічних складових процесу управління автотранспортними підприємствами на формування складу їх витрат, встановлено, що до основних факторів впливу слід віднести складові автотранспортної діяльності, організаційну структуру вказаних суб'єктів господарювання, які безпосередньо впливають на формування місць виникнення та центрів витрат. На основі опрацювання положень П(С)БО 16 «Витрати» та організаційно-економічних особливостей процесу управління автотранспортними підприємствами уточнено склад витрат за елементами, що формують собівартість автотранспортних послуг і ідентифіковано їх за місцями виникнення та центрами витрат, а також презентовано групування витрат за калькуляційними статтями собівартості автотранспортних послуг.

3. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 16, 18, 30, 31, 33 (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 18, 23); Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

4. Для поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та аудиту витрат підприємств необхідно зробити наступні кроки: провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і аудитом витрат з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та не врегульованих ситуацій; організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аудиту, оподаткування, в тому числі щодо витрат; головним бухгалтерам, аудиторам,

науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту, проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад.

5. За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності ПАТ «АТП 11205» зроблено висновок, що його показники протягом 2016-2018 років необхідно оцінити негативно. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до їх погіршення.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку витрат підприємства та їх документальне оформлення

Бухгалтерський облік на автотранспортному підприємстві, відображаючи фінансово-господарську діяльність, наявність і рух транспортних засобів, що її забезпечують, процес надання автотранспортних послуг, створює потужну інформаційну систему для забезпечення інформаційних потреб системи управління. Питання організації бухгалтерського обліку в контексті функціонування системи управління витратами досліджувалися І.Є. Давидовичем, С.М. Кафкою, О.В.Олійник.

Досліджуючи завдання бухгалтерського обліку на автотранспортному підприємстві, можна їх конкретизувати з урахуванням особливостей цієї галузі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Завдання бухгалтерського обліку на ПАТ «АТП 11205»

№ з/п	Завдання бухгалтерського обліку цілому	Завдання бухгалтерського обліку на ПАТ «АТП 11205»
1	Збереження майна власника	– підвищення економічної ефективності використання матеріально-технічної бази автотранспортних підприємств; – поліпшення структури автотранспортного парку підприємства
2	Визначення фінансового результату	– забезпечення формування собівартості автотранспортних послуг та її врахування при визначенні (квантифікації) фінансового результату
3	Передача інформації про фінансовий стан та результативність діяльності підприємства	– формування інформаційної бази управління автотранспортним підприємством як суб'єктом господарювання сфери послуг та автомобільним транспортом як галуззю народного господарства

Виконання бухгалтерським обліком на ПАТ «АТП 11205» вказаних вище

завдань дозволить забезпечити якісне і повне задоволення всього народного господарства та населення як споживачів автотранспортних послуг. Це, в свою чергу, вимагає удосконалення системи управління діяльністю автотранспортних підприємств (зокрема, через реалізацію функцій планування, організації, мотивації та контролю) та удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку, в тому числі в частині витрат автотранспортного підприємств.

Дослідження практики діяльності автотранспортних підприємств, зокрема, практики ведення бухгалтерського обліку їх витрат, підтверджує, що надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо рівня витрат здійснюється неоперативно, що знижує достовірність та повноту відображення результатів формування собівартості автотранспортних послуг. Серед причин такого стану бухгалтерського обліку витрат автотранспортних підприємств можна вказати наступні:

- 1) недосконалість організації бухгалтерського обліку витрат на автотранспортних підприємствах;
- 2) недосконалість процесу калькулювання собівартості автотранспортних послуг.

Питання організації бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із здійсненням автотранспортними підприємствами своєї основної діяльності, доцільно розглядати в контексті упорядкування порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме таких з них як: документування та інвентаризація, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність [28].

Інформаційне забезпечення управління витратами формується, починаючи з суцільного документування господарських операцій, що здійснюються автотранспортним підприємством. Крім того, дані первинних документів формують доказову базу, що використовується підприємством при доведенні своєї позиції перед контролюючими органами та при розгляді справ у суді, що надає обліковій інформації юридичної (доказової) сили. Належне

документування господарських операцій сприяє збереженню майна власника, зокрема в частині інформаційного забезпечення процесу контролю за його переміщенням та ефективним використанням, оскільки первинні документи є основним джерелом інформації при здійсненні контролю та використовується для урегулювання внутрішніх та зовнішніх відносин автотранспортного підприємства.

Негативні наслідки підтвердження господарських операцій первинними документами, що не містять всіх необхідних реквізитів та підписів обумовлені неможливістю визнання не належним чином оформлених документів для підтвердження здійснених господарських операцій при проведенні перевірок податковими органами.

Окремі питання з проблем документального оформлення господарських операцій, в тому числі операцій з автомобільних перевезень, робіт та послуг знайшли відображення в працях О. Башинського, Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, Н. Волошиної, Т. Донець, С. Жакіпбекова, І. Зубрицької, Ю. Ільницького, Г. Корнійчука, Н.М. Малюги, О. Папинової, Л. Свистуна, А.М. Сушкевича, Ж.Ф. Шутикової та інших.

Бутинець Т.А. стверджує, що “первинне спостереження, яке представляє собою інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку організовується з метою наступного перетворення даних про факти, що спостерігаються, на інформаційні показники. В процесі спостереження відбуваються: описання фактів господарського життя; фіксація даних про них на матеріальних носіях; зберігання та передача даних для подальшої обробки в системі обліку” [13, с. 35]. Вважаємо, що описання фактів господарського життя, притаманних конкретній галузі народного господарства, в даному випадку транспорту, а також подальше їх інформаційне перетворення вимагає конкретизації процесів вимірювання та реєстрації показників, що характеризують стан і розвиток окремих сторін суспільного відтворення, що відбувається на автотранспортному підприємстві.

Сушкевич А.М. виділяє три основні напрями удосконалення

документування господарських операцій та документообігу:

- зменшення трудомісткості створення первинних документів;
- скорочення кількості виписуваних та оброблюваних документів;
- комп'ютеризація (впровадження) документообігу [95].

Жакіпбеков С. наголошує на необхідності “створення умови для виявлення відхилень від норм та встановлених параметрів господарської діяльності, для виявлення причини цих відхилень, місця їх виникнення та винуватців” на стадії збору та реєстрації первинних даних про господарські операції [51, с. 3]. Крім того, вчений наголошує на важливості побудови системи документування в процесі упорядкування руху економічної інформації. Така інформація, на нашу думку, становить основу прийняття економічних рішень як на мікро-, так і на макрорівні.

Підтримуючи думку А.М. Сушкевича про те, що “основна ціль організації бухгалтерського обліку – формування інформації та групування даних для аналізу та прийняття обґрунтованих, ефективних управлінських рішень, забезпечення контролю за майном та готовою продукцією підприємства” [94, с. 61], вважаємо що у цьому аспекті документування створює основу для виконання вказаних вище завдань бухгалтерського обліку на автотранспортному підприємстві. Всі записи в бухгалтерському обліку, зокрема за операціями, пов'язаними з використанням матеріально-технічної бази автотранспортного підприємства, здійснюються тільки на підставі правильно заповнених первинних документів [94, с. 62].

Актуалізація питань збереження майна власника та забезпечення ефективності господарської діяльності автотранспортного підприємства в умовах конкурентного середовища посилюють необхідність вирішення проблемних питань правового забезпечення діяльності таких суб'єктів господарювання в контексті формування документально-доказової бази правомірності здійснення ними господарської діяльності.

Так, система документування процесу технічної експлуатації автотранспортних засобів, а також процесу надання автотранспортних послуг

вимагає удосконалення в контексті підвищення рівня змістовного наповнення первинних документів, їх зв'язку з відповідними розпорядчими та дозвільними документами підприємства, наповнення їх показниками залучення та використання економічних ресурсів в процесі провадження автотранспортної діяльності.

Основним нормативним документом, що регламентує перевезення вантажів автомобільним транспортом на території України, є Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні № 363 від 14.10.1997 року, однак, вони не поширюються на перевезення небезпечних, великовагових, великогабаритних вантажів, пошти, оскільки такі перевезення мають свої особливості, пов'язані з виконанням комплексу умов при навантажувально-розвантажувальних роботах, власне процесу перевезення і його документального оформлення, а також погодження таких правил з відповідними компетентними установами.

Для цілей удосконалення системи бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з наданням автотранспортних послуг, систематизації вимагають документи, що забезпечують діяльність автотранспортного підприємства, за такими напрямками:

- документи, що забезпечують організацію господарської діяльності автотранспортного підприємства;

- документи, що посвідчують здійснення господарських операцій відповідно до

- основної діяльності автотранспортного підприємства;

- інші документи.

В табл. 2.2 систематизовані документи, якими оформлюється здійснення господарських операцій підприємства з автотранспортних перевезень.

У Законі України “Про автомобільний транспорт” окремо наводиться перелік документів, необхідних перевізнику (табл. 2.3).

Таблиця 2.2

Документи водія та їх вплив на формування даних бухгалтерського обліку ПАТ «АТП 11205»

№ з/п	Вид перевезень	Перелік документів	Відображення в бухгалтерському обліку
Пасажирські перевезення			
1	Регулярні пасажирські перевезення	Подорожній лист	+
		Квитково-касовий лист	+
		Схема маршруту	—
		Розклад руху	—
		Таблиця вартості проїзду (крім міських перевезень)	—
2	Спеціальні пасажирські перевезення	Подорожній лист	+
		Схема маршруту	—
		Розклад руху	—
3	Перевезення на таксі	Подорожній лист (якщо перевізник – юридична особа)	+
4	Перевезення пасажирів легковими авто на замовлення	Подорожній лист (якщо перевізник – юридична особа)	+
		Копія договору із замовником послуги	—
5	Перевезення пасажирів автобусами для власних потреб	Подорожній лист	+
		Список пасажирів, яких перевозять, завірений підписом перевізника та печаткою	—
Вантажні перевезення			
6	Вантажні перевезення на договірних умовах	Подорожній лист (якщо перевізник – юридична особа)	+
		Товарно-транспортна накладна або інший визначений законодавством документ на вантаж	+
7	Вантажні перевезення для власних потреб	Подорожній лист (якщо перевізник – юридична особа)	+
		Товарно-транспортна накладна або інший визначений законодавством документ на вантаж	+
8	Перевезення небезпечних вантажів	Свідоцтво про допущення транспортного засобу до перевезення вказаних небезпечних вантажів	—
		Свідоцтво про підготовку водіїв транспортних засобів, що перевозять небезпечні вантажі	—
		Письмові інструкції на випадок аварії або надзвичайних ситуацій	—
		Технічні умови на перевезення та дозвіл на дорожнє перевезення	—
9	Перевезення вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень	Дозвіл, який дає право на рух автомобільними дорогами України Товарно-транспортна накладна Подорожній лист	—

Зважаючи на виділені вище галузеві особливості діяльності таких підприємств вважаємо за доцільне виділити наступні напрями удосконалення системи документування господарських операцій досліджуваних підприємств для цілей підвищення якості інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.3

**Документи, якими оформлюються господарські операції
автоперевізника ПАТ «АТП 11205»**

№ з/п	Вид перевезень	Перелік документів	Відображення в бухгалтерському обліку
Пасажирські перевезення			
1	Регулярні пасажирські перевезення	Ліцензія	Номер ліцензії
		Договір із органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування чи їхній дозвіл	-
		Паспорт маршруту	-
		Документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах	-
		Інші документи, передбачені законодавством	-
2	Спеціальні пасажирські перевезення	Ліцензія	Номер ліцензії
		Договір із замовником транспортних послуг	Номер та дата угоди
		Паспорт маршруту	-
		Документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах	-
		Інші документи, передбачені законодавством	-
3	Перевезення на таксі	Ліцензія	Номер ліцензії
		Інші документи, передбачені законодавством	-
4	Перевезення пасажирів легковими авто на замовлення	Ліцензія	Номер ліцензії
		Договір із замовником послуги	Номер та дата угоди
		Інші документи, передбачені законодавством	-
5	Перевезення пасажирів автобусами для власних потреб	Документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах	-
		Список пасажирів, яких перевозять, завірений підписом перевізника та печаткою	-
		Інші документи, передбачені законодавством	-

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Вид перевезень	Перелік документів	Відображення в бухгалтерському обліку
Вантажні перевезення			
6	Вантажні перевезення на договірних умовах	Ліцензія	Номер ліцензії
		Документ, що засвідчує використання транспортного засобу на законних підставах	-
		Інші документи, передбачені законодавством	-
7	Вантажні перевезення для власних потреб	Документ, що засвідчує використання транспортного засобу на законних підставах	-
		Інші документи, передбачені законодавством	-

При організації системи документування на ПАТ «АТП 11205» слід:

1) обрати об'єкти бухгалтерського спостереження – об'єкти бухгалтерського обліку, операції з якими підлягають документуванню, зокрема, витрати автотранспортного підприємства, пов'язані зі здійсненням його основної діяльності;

2) залежно від параметрів господарських операцій, здійснюваних автотранспортним підприємством, визначити інформаційні запити користувачів облікової інформації (органів державної влади, управлінського персоналу, споживачів автотранспортних послуг). При обліку витрат на надання автотранспортних послуг та калькулюванні її собівартості в межах виконання контрольної функції бухгалтерського обліку в первинних документах повинні знайти своє відображення наступні показники:

– показники ліміту витрат на надання автотранспортних послуг і планових показників, відповідні фактичні показники, а також їх відхилення за статтями витрат та калькуляції від нормативних і планових показників;

– фактичні показники матеріальних витрат та їх відхилення від нормативних і планових показників (за видами товарно-матеріальних цінностей);

– фактичні показники витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні

заходи, а також їх відхилення від нормативних і планових показників (за складовими фонду оплати праці);

3) обґрунтувати систему показників, доцільних для включення до форм первинних документів, а також визначити, наскільки існуючі форми первинного обліку задовольняють інформаційні потреби користувачів (первинні документи, затверджені для автотранспортної галузі, дотримання встановленого порядку їх оформлення, графіку документообігу);

4) розробити форми первинних документів, адаптовані для цілей інформаційного забезпечення управління діяльністю автотранспортного підприємства, зокрема в частині управління його витратами в умовах конкурентного середовища. За словами М.Г. Белова та В.А. Орлова “первинний облік повинен відповідати наступним вимогам: своєчасне, точне і базоване відображення всіх об’єктів обліку в документах; оптимальна інформаційна ємність первинних даних; простота реєстрації і обробки первинної інформації, пристосованість носіїв первинної інформації до способів її наступної обробки; раціональна організація і мінімальні витрати на ведення первинного обліку” [14, с. 4]. Зауважимо, що в умовах комп’ютерного ведення бухгалтерського обліку частина цих вимог втрачає актуальність, оскільки обробка первинних даних та їх реєстрація на рахунках бухгалтерського обліку відбувається миттєво в обраній підприємством комп’ютерній системі бухгалтерського обліку, що одночасно забезпечує оперативність формування облікових даних, а також знижує витрати часу на ведення бухгалтерського обліку.

5) розробити графік документообігу на автотранспортному підприємстві, що відповідає потребам управління у якісній та оперативній інформації, що полягає формуванні найбільш раціональних шляхів руху документів від складання їх до передачі в архів із зазначенням підрозділів автотранспортного підприємства, через які має проходити документ, мети та точного часу надходження та вибуття документа, а також осіб, що його підписують. Схему документообігу на ПАТ «АТП 11205» представлено у додатку Ж.

Як вказують М.Я. Штейнман, Н.М. Малюга та К.П. Боримська, “для

забезпечення ефективної діяльності підприємства з урахуванням зростаючої конкуренції, реалізації конкретних цілей підприємства в обраній сфері діяльності необхідно надати користувачам наступну інформацію: показники розвитку галузі, конкуренти у галузі та ступінь їх впливу на діяльність підприємства, показники, що визначають результати конкурентної боротьби, показники виконання замовлень, отримані рекламаци тощо” [51, с. 35].

Погоджуючись із вченими, зауважимо, що в умовах конкурентного середовища інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку, зокрема, на рахунках відіграє вирішальне значення не тільки для цілей управління витратами автотранспортного підприємства та результативністю його діяльності, але й формує масив інформації, що ілюструє конкурентоздатність підприємства в майбутньому. Так, інформація, що формується на рахунках 23 “Виробництво” та 91 “Загальновиробничі витрати” містить показники стратегічного значення для забезпечення розвитку діяльності автотранспортного підприємства:

- показники величини витрат за статтями витрат та за статтями калькуляції;
- натуральні показники надання автотранспортних послуг, що при порівнянні з показниками фактичних прямих витрат на їх створення показують рівень витрат на одиницю послуг;
- величину постійних витрат.

На основі проведеного дослідження, з урахуванням практичних облікових потреб ПАТ «АТП 11205» щодо відображення витрат з надання транспортних послуг, запропоновано ввести субрахунки першого рівня до рахунку 23 “Виробництво”, які характеризують обсяги та структуру витрат на здійснення автотранспортним підприємством різних видів економічної діяльності:

- 231 “Автотранспортні перевезення” (за групами 49.3 та 49.4 КВЕД);
- 232 “Складське господарство” (за групою 52.1 КВЕД);
- 233 “Допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту” (за

групою 52.2 КВЕД);

Так, за даними субрахунками ПАТ «АТП 11205» повинно відображати:

1) на субрахунку 231 “Автотранспортні перевезення” за дебетом відображається прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати, понесені на здійснення автотранспортних перевезень; за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості наданих послуг автотранспортних перевезень (у дебет рахунку 903 “Собівартість реалізованих послуг” з виділенням субрахунку II рівня 903.1 “Собівартість наданих послуг автотранспортних перевезень”);

2) на субрахунку 232 “Складське господарство” за дебетом відображається прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати, понесені на надання послуг складського господарства; за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості наданих послуг складського господарства (у дебет рахунку 903 “Собівартість реалізованих послуг” з виділенням субрахунку II рівня 903.2 “Собівартість наданих послуг складського господарства”);

3) на субрахунку 233 “Допоміжна діяльність у сфері транспорту” за дебетом відображається прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати, понесені на надання послуг та виконання робіт, що складають допоміжну діяльність у сфері автомобільного транспорту; за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості відповідних наданих послуг та виконаних робіт (у дебет рахунку 903 “Собівартість реалізованих послуг” з виділенням субрахунку II рівня 903.3 “Собівартість наданих послуг та виконаних робіт, пов’язаних з допоміжною діяльністю”).

Виходячи із викладених позицій доцільно розглянути цілісну систему субрахунків та їх деталізацію для потреб аналітичного обліку до визначених вище субрахунків рахунку 23 “Виробництво”. Відповідно у табл. 2.4 запропоновано таку систему субрахунків до субрахунку 231 “Автотранспортні перевезення”.

Таблиця 2.4

**Субрахунки до рахунку 231 «Автотранспортні перевезення», призначені
для аналітичного обліку витрат на здійснення автотранспортних перевезень
ПАТ «АТП 11205»**

Субрахунки							
III рівня		IV рівня		V рівня		VI рівня	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
231.1	Внутрішні перевезення	231.1.1	Внутрішні перевезення пасажирів	231.1.1.1	послуги з перевезення пасажирів автобусами	231.1.1.1.1	Регулярні
						231.1.1.1.2	Регулярні спеціальні
						231.1.1.1.3	Нерегулярні
				231.1.1.2	послуги з перевезення пасажирів на таксі	—	—
				231.1.1.3	послуги з перевезення пасажирів легковими автомобілями на замовлення	—	—
		231.1.2	Внутрішні перевезення вантажів	231.1.2.1	перевезення вантажів між пунктами відправлення та призначення, розташованими в Україні	—	—
				231.1.2.3	технологічні перевезення вантажів, що здійснюються в межах одного виробничого об'єкта без виїзду на автомобільні дороги загального користування	—	—

Надання послуг складського господарства обумовлене потребами клієнтів ПАТ «АТП 11205» тимчасово зберігати вантажі, що транспортується із забезпеченням відповідних умов та з урахуванням їх особливостей. Таким чином, аналітичні рахунки за субрахунком 232 “Складське господарство” доцільно вести, перш за все, у розрізі замовників автотранспортних послуг.

Крім того, за умов розширення асортименту послуг ПАТ «АТП 11205» та в умовах динамічних виробничо-збутових процесів, а межах послуг складського господарства, що надаються одному замовнику, необхідно виділити аналітичний розріз окремих замовлень, що дозволить здійснювати

контроль за збереженням окремих замовлень та калькулювати собівартість відповідних послуг.

Здійснення інших робіт та надання послуг, пов'язаних зі здійсненням автотранспортних перевезень можна деталізувати за їх напрямками, зокрема, відповідно до зазначеної вище класифікації видів економічної діяльності доцільно до допоміжної діяльності у сфері автомобільного транспорту віднести:

– допоміжне обслуговування автомобільного транспорту. Сюди відносяться:

а) технічне обслуговування та ремонт автомобілів (механічний ремонт, ремонт електроустаткування, поточне обслуговування, ремонт кузовів, ремонт автомобільних деталей, миття, полірування тощо, фарбування, у тому числі за допомогою розпилення фарб), ремонт вітрових та бокових стекол автомобіля, ремонт, установлення або заміна автопокришок та камер, антикорозійне оброблення, буксирування, установлення деталей і належностей, надання технічної допомоги в дорозі;

б) діяльність, пов'язана з забезпеченням перевезень вантажів і пасажирів автомобільним транспортом; послуги автостанцій, автовокзалів та стоянок для автомобілів з виконанням технічних і технологічних операцій, послуг і робіт на лінії (маршруті) спеціальними автомобілями різного призначення (техдопомога, автокрани, спецавтотранспорт для прибирання автомобільних доріг, утримання і поточного ремонту автодоріг, мостів, переїздів, інших доріг), утримання і поточний ремонт автодоріг, мостів, переїздів, інших дорожніх споруд, а також вуличної дорожньої мережі у населених пунктах;

– транспортну обробку вантажів. Сюди включається діяльність, пов'язана з навантаженням та розвантаженням вантажів та вантажного багажу усіх видів транспорту;

– іншу допоміжну діяльність у сфері автомобільного транспорту. Сюди відноситься діяльність, пов'язана з транспортно-експедиційними послугами, декларуванням та послугами агентств, включаючи пакувальні роботи, пов'язані з перевезенням.

Відповідно у табл. 2.5 запропоновано таку систему рахунків та

субрахунків для обліку витрат на здійснення допоміжної діяльності ПАТ «АТП 11205»

Таблиця 2.5

Субрахунки до рахунку 233 «Допоміжна діяльність у сфері транспорту», призначені для аналітичного обліку витрат на здійснення допоміжної діяльності у сфері автомобільного транспорту ПАТ «АТП 11205»

Субрахунки							
III рівня		IV рівня		V рівня		VI рівня	
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
233.1	Допоміжне обслуговування автомобільного транспорту	233.1.1	Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	233.1.1.1	Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	233.1.1.1.1	механічний ремонт
						233.1.1.1.2	ремонт електроустаткування
						233.1.1.1.3	поточне обслуговування
						233.1.1.1.4	ремонт кузовів
						233.1.1.1.5	ремонт автомобільних деталей
						233.1.1.1.6	Фарбування
						233.1.1.1.7	ремонт вітрових та бокових стекол автомобіля
						233.1.1.1.8	ремонт, установлення або заміну автопокришок та камер
						233.1.1.1.9	антикорозійне оброблення
				233.1.1.2	Буксирування	—	—
				233.1.1.3	Надання технічної допомоги в дорозі	—	—
		233.1.2	Функціонування автомобільного транспорту	233.1.2.1	послуги автовокзалів та стоянок	—	—
				233.1.2.2	утримання і поточний ремонт доріг та інших дорожніх споруд	—	—
233.2	Транспортна обробка вантажів	233.2.1	завантаження та розвантаження автомобільних транспортних засобів	—	—	—	—
		233.2.2	перевантаження вантажів на інший вид транспорту чи транспортний засіб	—	—	—	—
		233.2.3	сортування, пакування, обмірювання та маркування вантажу	—	—	—	—
		233.2.4	накопичення, формування або дроблення партій вантажу	—	—	—	—
233.3	Інша допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту	233.3.1	Транспортно-експедиторські послуги	—	—	—	—
		233.3.2	декларування та використання послуг агентств	—	—	—	—

Використання запропонованої системи рахунків та субрахунків синтетичного та аналітичного обліку дозволяє визначити об'єкти виникнення виробничих витрат, що в кінцевому результаті дозволяє аналізувати обсяги та структуру витрат за запропонованими видами автотранспортних перевезень, послуг складського господарства та виконаних робіт (наданих послуг), пов'язаних зі здійсненням допоміжної діяльності у сфері автомобільного транспорту, на основі облікових даних здійснювати їх порівняння, розраховувати прогностичні показники витрат ПАТ «АТП 11205» із врахуванням наступних факторів:

- 1) планового обсягу замовлень відповідно до укладених договорів;
- 2) планового обсягу замовлень, виходячи із показників розвитку товарних ринків;
- 3) обсягу постійних та змінних витрат на одиницю створеної автотранспортної послуги;
- 4) резервів зниження собівартості автотранспортних послуг, визначених за результатами проведення економічного аналізу.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства та напрями його удосконалення

Оскільки головною функцією автотранспорту є переміщення вантажів, для нормальної роботи автомобільного транспорту здійснюється також ряд додаткових функцій обслуговування і управління виробництвом.

Класифікація витрат на утримання автотранспорту базується на групуванні витрат за їх економічним значенням (табл. 2.6) і передбачає відокремлення трьох ознак: за технологічним призначенням, за однорідністю ресурсів, а також за статтями витрат. Оскільки для бухгалтерського обліку

базовою є класифікація за статтями витрат, для удосконалення його методичних положень щодо витрат на технічну експлуатацію автотранспортного засобу, доцільно обрати підхід, що передбачає поділ витрат за їх статтями.

Таблиця 2.6

Класифікація витрат на утримання автотранспорту ПАТ «АТП 11205»

Класифікаційна ознака	№ з/п	Вид витрат	Склад витрат
За технологічним призначенням	1.1.	Основні	Безпосередньо пов'язані з переміщенням вантажів автомобільним транспортом (витрати на основну заробітну плату водіїв з відрахуваннями на соціальне страхування, паливо, мастильні та інші експлуатаційні матеріали, на відновлення і ремонт автомобільних шин, амортизаційні відрахування по рухомому складу)
	1.2.	Накладні	Пов'язані з підтриманням рухомого складу в технологічно справному стані (витрати на технологічне, виробничо-технічне і господарське обслуговування, управління виробництвом)
За однорідністю ресурсів	2.1.	Матеріальні витрати	Витрати матеріальних цінностей, які забезпечують технічну експлуатацію автотранспортних засобів
	2.2.	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці працівників, які забезпечують технічну експлуатацію автотранспортних засобів
	2.3.	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи, розраховані від фонду оплат праці працівників, які забезпечують технічну експлуатацію автотранспортних засобів
	2.4.	Амортизація	Суми амортизаційних відрахувань на транспортні засоби, які знаходяться в технічній експлуатації
	2.5.	Інші витрати	Інші витрати, пов'язані з технічною експлуатацією автотранспортних засобів
За статтями витрат	3.1.	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці працівників, які забезпечують технічну експлуатацію автотранспортних засобів
	3.2.	Витрати на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи, розраховані від фонду оплат праці працівників, які забезпечують технічну експлуатацію автотранспортних засобів
	3.3.	Витрати паливно-мастильних матеріалів	Витрати паливно-мастильних матеріалів для технічної експлуатації автотранспортних засобів
	3.4.	Знос автомобільної гуми та акумуляторів	Сума амортизаційних відрахувань на автомобільні шини, що експлуатуються, витрати на їх відновлення
	3.5.	Експлуатаційний ремонт і технічне обслуговування автомобілів та причепів	Сума витрат на проведення ремонту і технічного обслуговування автотранспортних засобів та причепів
	3.6.	Амортизаційні відрахування	Сума амортизаційних відрахувань на автомобільні шини, що експлуатуються, витрати на їх відновлення

1. Витрати на оплату праці . До цієї статті включаються всі види основної

і додаткової заробітної плати, нарахованої водіям по подорожніх листах і табелях, а також суми премій, нарахованих з фонду заробітної плати, резерви на оплату відпусток у встановленому планом розмірі. Основними завданнями обліку заробітної плати на ПАТ «АТП 11205» є:

- точне визначення затрат праці і заробітної плати та своєчасне включення її до собівартості продукції;
- контроль за кількістю і якістю праці робітників і службовців, за використанням робочого часу і трудовою дисципліною;
- контроль за використанням фонду заробітної плати, своєчасне складання і подання у відповідні інстанції звітності про працю і заробітну плату.

Належне документування виплат водіям дозволяє (на підставі табеля обліку робочого часу, подорожніх листів та інших документів) врахувати всі види робіт, що ними виконуються, їх складність, нормованість та інше для визначення рівня витрат на оплату праці, пов'язаних з наданням автотранспортних послуг та здійсненням технічної експлуатації автотранспортних засобів.

2. Відрахування на соціальні заходи. До них відносяться відрахування на соціальне страхування від основної та додаткової заробітної плати водіїв згідно з чинним законодавством. Оскільки за двома зазначеними статтями витрат господарські операції є взаємопов'язаними, розглянемо кореспонденцію рахунків із нарахуванням заробітної плати водіям та відрахувань на соціальні заходи (табл. 2.7).

Всі витрати, пов'язані із заробітною платою водіїв, та відрахування на соціальні заходи ПАТ «АТП 11205» відносить на 23 рахунок “Виробництво”.

3. Паливно-мастильні матеріали. За цією статтею відображається:

- фактична вартість палива, яке витрачено на експлуатацію рухомого складу, відповідно до відомостей заправки, талонів, вимог, подорожніх листів та інших документів;
- витрати на транспортування палива до місця зберігання і заправки;

– витрачання матеріалів безпосередньо в процесі експлуатації автомобілів, а також витрачання такелажу (брезенту, ниток тощо), що використовуються при перевезенні вантажів.

Таблиця 2.7

Відображення господарських операцій з нарахування заробітної плати водіїв та відрахувань на соціальні заходи на ПАТ «АТП 11205»

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Нараховано заробітну плату водію	91	661
2.	Утримано із заробітної плати водія ПДФО	661	641
3.	Утримано із заробітної плати водія військовий збір	661	642
4.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату	91	651
5.	Виплачено з каси заробітну плату	661	301

Надходження ПММ на ПАТ «АТП 11205» відбувається шляхом придбання за оплату коштами; безоплатного одержання; як внесок до статутного капіталу; при виявленні надлишків під час проведення інвентаризації. Крім того, підприємство фактично може купувати ПММ одним із таких способів, що обумовлює особливості відображення операцій в бухгалтерському обліку (табл. 2.8). Крім того, для цілей контролю за витрачанням ПММ, вважаємо за доцільне ввести наступні субрахунки для обліку зазначених запасів (залежно від місць їх зберігання):

- субрахунок 203.1 “Паливо на складі”, призначений для обліку палива, що зберігається на складі;
- субрахунок 203.2 “Паливо у баках”, призначений для обліку палива, що зберігається в баках автотransпортних засобів;
- субрахунок 203.3 “Паливо на відповідальному зберіганні”, призначений для обліку палива, що знаходиться на відповідальному зберіганні, в тому числі паливо, оплачене на основі придбання талонів.

4. Знос автомобільної гуми та акумуляторів. Особливої уваги потребують витрати, пов’язані з експлуатацією шин та акумуляторів. До цієї статті включають:

Таблиця 2.8

**Кореспонденція з обліку паливно-мастильних матеріалів залежно від
місць його зберігання на ПАТ «АТП 11205»**

№ п/п	Групи господарських операцій		Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
				Д-т	К-т
1.	Використання палива, що зберігається на складі	1.1.	Відображено здійснену попередню оплату продавцеві	371	311
		1.2.	Відображено податковий кредит з ПДВ при попередній оплаті	641	644
		1.3.	Відображено оприбуткування бензину на склад ПММ	203.1	631
		1.4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631
		1.5.	Закрито розрахунки за виданими авансами	631	371
		1.6.	Здійснено заправку автотransпортних засобів	203.2	203.1
		1.7.	Списано бензин за подорожніми листами у кількісних показниках з подальшою оцінкою відповідно до обраного методу, передбаченого П(С)БО 9 “Запаси”	23	203.2
2.	Придбання ПММ підзвітною особою за готівку та його використання	2.1.	Видано аванс підзвітній особі з каси	372	301
		2.2.	На підставі затвердженого авансового звіту оприбутковано ПММ, придбані шляхом заправки автотransпортного засобу	203.2	372
		2.3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
		2.4.	Списано бензин за подорожніми листами у кількісних показниках з подальшою оцінкою відповідно до обраного методу, передбаченого П(С)БО 9 “Запаси”	23	203.2
3.	Придбання ПММ підзвітною особою за талонами та його використання	3.1.	Відображено здійснену попередню оплату продавцеві	371	311
		3.2.	Відображено податковий кредит з ПДВ при попередній оплаті	641	644
		3.3.	Відображено перехід права власності на бензин, талони на який оплачено	203.3	631
		3.4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631
		3.5.	Закрито розрахунки за виданими авансами	631	371
		3.6.	Здійснено заправку автотransпортних засобів на основі використання талонів	203.2	203.3
		3.7.	Списано бензин за подорожніми листами у кількісних показниках з подальшою оцінкою відповідно до обраного методу, передбаченого П(С)БО 9 “Запаси”	23	203.2

– відрахування до резерву на відновлення і ремонт автомобільних шин, які розраховуються згідно за нормами на 100 км пробігу;

– витрати, пов'язані з встановленням акумуляторів та автомобільних шин на колеса;

– вартість матеріалів, витрачених водіями на ремонт автомобільних шин

на шляху сполучення.

Операції щодо заміни шин та акумуляторів не належать до удосконалення транспортних засобів. Проте, вказані операції не включаються до складу робіт з технічного обслуговування. При придбанні автомобіля з шинами вартість включається до первісної вартості автомобіля. Шини, придбані для заміни у процесі експлуатації, враховуються як матеріали підприємства.

Кореспонденція рахунків за операціями з придбання, встановлення та заміни шин та акумуляторів (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків з обліку придбання, встановлення та заміни шин та акумуляторів на ПАТ «АТП 11205»

№ з/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано аванс постачальнику за поставку шин (акумуляторів)	371	311
	Відображено з ПДВ	641	644
2	Відображено оприбуткування шин (акумуляторів)	207	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631
3	Закрито розрахунки за виданими авансами	631	371
4	Відображено списання непридатних шин (акумуляторів), які були замінені новими	91	207

5. Експлуатаційний ремонт і технічне обслуговування автомобілів та причепів. До цієї статті відносяться:

- витрати на всі види технічного обслуговування і ремонту рухомого складу;
- основна і додаткова заробітна плата працівників, які зайняті поточним ремонтом та технічним обслуговуванням автомобілів;
- відрахування на соціальні заходи від основної і додаткової заробітної плати ремонтних робітників;
- вартість матеріалів, палива і запасних частин до автомобілів, які витрачені при проведенні ремонтів.

Згідно з наказом Міністерства транспорту України “Про затвердження положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних

засобів автомобільного транспорту” система технічного обслуговування і ремонту автотранспорту на підприємствах, які використовують автотранспорт у виробничих цілях, у тому числі для надання транспортних послуг стороннім споживачам.

Під час здійснення технічного обслуговування і ремонту підприємство несе витрати, пов’язані з оплатою праці, використанням запасних частин, оплатою послуг сторонніх організацій тощо.

У бухгалтерському обліку згідно з п. 15 П(С)БО 7 “Основні засоби” витрати, пов’язані з ремонтом основних засобів (у тому числі автотранспортних засобів), включаються до витрат діяльності в повному обсязі. Витрати, пов’язані зі збільшенням майбутніх економічних вигод, початково очікуваних від використання транспорту, включаються до складу первісної вартості конкретного автомобіля [73].

Необхідно врахувати, що коли під час капітального ремонту замінюється будь-який базовий агрегат автомобіля і при цьому поліпшуються його технічні показники порівняно з цими ж параметрами до заміни, то в бухгалтерському обліку витрати, пов’язані з такою заміною, повинні збільшити первісну вартість автомобіля.

Розглянемо кореспонденцію рахунків по проведенню ремонту автомобіля ПАТ «АТП 11205» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Кореспонденція рахунків з обліку ремонту автотранспорту
на ПАТ «АТП 11205»**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано СТО передоплату за роботи з ремонту і технічного обслуговування автомобіля	371	311
2	Виконано роботи з ремонту автомобіля (підписано акт виконаних робіт з СТО)	91	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Виконано роботи з технічного обслуговування автомобіля	91	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
4	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371

Для бухгалтерського обліку витрати на технічне обслуговування і технічний ремонт рухомого складу, які виконуються в майстернях, призначено рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

Аналітичний облік цих витрат ведеться у спеціальних відомостях (за видами обслуговування, статтями витрат).

Для цілей контролю за цільовим використанням палива, запасних частин та інших матеріалів на підприємствах автотранспорту доцільно застосовувати систему рахунків синтетичного та аналітичного обліку, яка б дозволяла визначити стан матеріальних цінностей, що списуються у зв’язку з технічною експлуатацією автотранспортних засобів, доцільність їх відновлення та можливості подальшого використання. За результатами дослідження запропоновано використовувати наступний підхід до формування робочого плану рахунків підприємства (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Рахунки синтетичного та аналітичного обліку для відображення витрат матеріальних цінностей, пов’язаних з технічною експлуатацією автотранспортних засобів на ПАТ «АТП 11205»

Рахунок		Субрахунки				Види об'єктів аналітичного обліку
		III рівня		IV рівня		
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	
20	Виробничі запаси	203	Паливо	203.1	Паливо на складі	1) за матеріально-відповідальними особами; 2) за видами палива (дизельне пальне (за сортами), бензин (за марками))
				203.2	Паливо у баках	1) видами палива (дизельне пальне (за сортами), бензин (за марками))
				203.3	Паливо на відповідальному зберіганні	1) за постачальниками; 2) за видами палива (дизельне пальне (за сортами), бензин (за марками))
		207	Запасні частини	207.1	Запасні частини, придатні до експлуатації	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами запасних частин; 3) за станом запасних частин (нові, ті, що були в експлуатації)
				207.2	Запасні частини, що потребують ремонту	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами запасних частин
				207.3	Агрегати	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами агрегатів; 3) за рівнем використання (на складі, в експлуатації)

Продовж. табл.2.11

Рахунок		Субрахунки				Види об'єктів аналітичного обліку
		III рівня		IV рівня		
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	
		209	Інші матеріали	209.1	Автотранспортні рідини	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами рідин
				209.2	Мастильні матеріали	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами мастильних матеріалів
				209.3	Інші матеріали	1) за матеріально відповідальними особами; 2) за видами матеріалів

6. Амортизаційні відрахування. В цій статті відображаються суми щомісячних відрахувань від вартості автомобілів і причепів, які розраховуються у відповідності зі встановленими нормами амортизаційних відрахувань.

Враховуючи норми П(С)БО 7 “Основні засоби” [89], метою нарахування амортизації є систематичний розподіл вартості автомобіля, що амортизується, протягом періоду його корисного використання. Підприємство може нараховувати амортизацію на автомобіль із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого. Суму нарахованої амортизації підприємство відображає збільшенням суми витрат підприємства і зносу.

2.3. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності

Звітність ПАТ «АТП 11205» є основою для управління його розвитком. Тому важливим є забезпечення формування достовірною, повної та оперативної звітності підприємства, особливо з питань витрат ПАТ «АТП 11205». Зовнішня звітність ПАТ «АТП 11205» складається з тих самих видів звітності, які складаються й іншими підприємствами: фінансова, податкова, статистична,

відомча.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [75] визначає, що на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов’язані складати фінансову звітність, яку підписують керівник і бухгалтер підприємства.

Фінансова звітність ПАТ «АТП 11205» включає наступні форми: № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”; № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”; № 3 “Звіт про рух грошових коштів”; № 4 “Звіт про власний капітал”; № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”.

Фінансова звітність ПАТ «АТП 11205» заповнюється, як і на інших підприємствах, з урахуванням вимог НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [63].

Фінансова звітність, в принципі, повинна містити мінімально необхідну інформацію для задоволення потреб користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. На ПАТ «АТП 11205» відображення витрат у фінансовій звітності передбачається у таких формах:

- ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (додатки В, Д, Е);
- ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (додатки В, Д, Е).

У формі № 1 «Баланс» ПАТ «АТП 11205» витрати відображаються в розділі II «Оборотні активи» за рядком 1170 «Витрати майбутніх періодів», отже слід відмітити, що на кінець 2018 року вони склали 650 тис грн. До складу витрат майбутніх періодів відносяться витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Такі витрати часто називають відкладними витратами. Ці витрати є повною протилежністю нарахованим витратами, тобто тим, які понесені, але рахунки по ним постачальником ще не виписані.

Методичні рекомендації щодо визначення змісту, форми Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та загальні вимоги до

розкриття його статей регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [63].

Для заповнення першого розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) використовуються дані аналітичного обліку за субрахунками 7 і 9 класу Плану рахунків. Доходи і витрати наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарти) передбачають винятки з правила).

У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", 16 "Витрати", 30 "Біологічні активи" [56].

У статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

У статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)).

У статті «Фінансові витрати» відображаються витрати на проценти та

інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».

У статті «Втрати від участі в капіталі» відображається збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У статті «Інші витрати» відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [56].

У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17.

Розділ II «Сукупний дохід» використовуються дані аналітичного обліку за рахунком 42 «Додатковий капітал» та його субрахунками Плану рахунків.

У розділ III «Елементи операційних витрат» наводяться відповідні елементи операційних витрат, яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг) виробленої і спожитої самим підприємством [56].

Цей розділ є зведенням витрат, що наведені у розділі 1 цього звіту в рядках 2050, 2130, 2150 та 2180. Але слід зазначити, що сума всіх операційних витрат за елементами може відрізнятися від суми витрат за названими рядками у зв'язку з тим, що у більшості випадків наявність запасів, готової продукції і незавершеного виробництва на початок і кінець року не є рівною. Впродовж останніх трьох років операційні витрати підприємства постійно зростали і за 2018 рік склали 20447 тис. грн. (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Відображення статей витрат у фінансовій звітності ПАТ «АТП 11205»

Рядок фінансової звітності	Найменування показника витрат	Застосовувані рахунки, субрахунки при використанні класу 9	Сума за 2018 рік, тис грн
1170, ф.№ 1	Витрати майбутніх періодів	39	650
2050, ф.№2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	90, субрахунки 901-903 91, субрахунки за видами витрат	17012
2130, ф.№2	Адміністративні витрати	92	2789
2150, ф.№2	Витрати на збут	93	-
2180, ф.№2	Інші операційні витрати	94	653
2250, ф.№2	Фінансові витрати	95	3315
2255, ф.№2	Втрати від участі в капіталі	96	-
2270, ф.№2	Інші витрати	97	-
2300, ф.№2	Втрати (дохід) з податку на прибуток	98	-392

Статистична звітність ПАТ «АТП 11205» представлена наступними формами (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Статистична звітність ПАТ «АТП 11205»

Назва форми статистичної звітності	Шифр форми	Період складання	Суб'єкт звітування
Звіт про роботу автотранспорту	2-тр	Річна	Юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи, які експлуатують автомобільний транспорт (власний або орендований)
Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом	51-авто	місячна	Юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи, основним або одним з видів економічної діяльності яких є вантажні й (або) пасажирські автоперевезення та які мають ліцензії на їх виконання
Обстеження фізичної особи-підприємця, що здійснює пасажирські автоперевезення на маршруті	51-пас (тижнева)	раз на півроку	Фізичні особи-підприємці, які здійснюють пасажирські автоперевезення на маршруті згідно з угодами, укладеними з держадміністраціями усіх рівнів

Продовж. табл.2.13

Назва форми статистичної звітності	Шифр форми	Період складання	Суб'єкт звітування
Обстеження вантажних автомобільних перевезень, що здійснюються фізичними особами-підприємцями на комерційній основі	51-вант	раз на півроку	Фізичні особи-підприємці, які одержали ліцензії на виконання комерційних перевезень вантажів власним вантажним автотранспортом
Звіт про перевезення автомобільним транспортом вантажів за видами вантажів та пасажирів за видами сполучення	31-авто	Квартальна	Юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи, основним або одним з видів економічної діяльності яких є вантажні й (або) пасажирські автоперевезення та які мають ліцензії на їх виконання

Складання статистичної звітності ПАТ «АТП 11205» покликане не тільки забезпечити інформацією органи державного та регіонального управління відповідно до завдань конструктивного блоку обліково-аналітичного забезпечення управління автотранспортним підприємством, але й визначення тенденцій його розвитку на локальному рівні, зокрема, визначення та прогнозування.

Висновки за розділом 2

1. З метою розбудови теоретичних основ бухгалтерського обліку витрат ПАТ «АТП 11205» визначено склад облікових завдань, що полягають у: своєчасному, достовірному, повному відображенні фактичних витрат, понесених у зв'язку з наданням автотранспортних послуг, що вимагає удосконалення системи документування господарських операцій; калькулюванні собівартості за рівнем фактичних витрат за видами

автотранспортних послуг, окремими замовниками, одиницями калькулювання собівартості послуг; контролі за раціональним використанням трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, що витрачаються в процесі надання автотранспортних послуг та виявлення резервів скорочення виробничих витрат.

2. За результатами дослідження методичних положень обліку витрат на технічну експлуатацію автотранспортного засобу з урахуванням галузевих особливостей діяльності ПАТ «АТП 11205» визначено, що витрати, пов'язані з технічною експлуатацією автотранспортних засобів, потребують глибокого дослідження їх складу та зв'язку з обсягами основної діяльності ПАТ «АТП 11205». Встановлення такого зв'язку дозволить побудувати оптимальний механізм розподілу таких витрат та їх включення до собівартості створюваної автотранспортної послуги.

3. Документування витрат, пов'язаних з технічною експлуатацією автотранспортних засобів, повинно здійснюватися з урахуванням економічного ресурсу, який споживається у зв'язку з такою експлуатацією. Так, документування витрат на оплату праці водіїв та іншого персоналу, задіяного в здійсненні основної діяльності автотранспортного підприємства, повинне забезпечувати формування інформації про види робіт, виконуваних ними, їх складність, інтенсивність, нормованість. Документи з руху товарно-матеріальних цінностей повинні містити показники не тільки кількісно-сумового обліку, а й додаткові технічні характеристики, що дозволяють визначити стан та придатність використовуваних матеріалів, місця їх зберігання, стан експлуатації, що дозволить забезпечити максимізацію економічних вигід від використання матеріально-технічної бази автотранспортного підприємства.

4. Удосконалення системи рахунків синтетичного та аналітичного обліку витрат та інших об'єктів доцільно здійснювати в напрямі їх адаптації до умов господарювання ПАТ «АТП 11205», особливостей технологічного процесу, спектру робіт та послуг, виконуваних ним. Запропонована система рахунків дозволить підвищити рівень аналітичності облікової інформації про

господарські операції, пов'язані з технічною експлуатацією автотранспортних засобів.

5. Фінансова та статистична звітність є важливим джерелом оперативної інформації для управління підприємством. Вона була і залишається інформаційною базою, за допомогою якої отримують такі основні дані про обсяг виробництва, реалізації продукції, робіт і послуг та затрати на них за видами діяльності. На основі такої інформації з'являється можливість приймати своєчасні управлінські рішення щодо регулювання діяльності підприємств. Фінансова звітність ПАТ «АТП 11205» складена відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, не містить істотних перекручень і достовірно відображає всі показники діяльності підприємства, бухгалтерський облік здійснювався відповідно до прийнятої облікової політики.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аудиту в управлінні витратами підприємства

Стан та перспективи розвитку автотранспортної галузі в умовах конкурентного середовища вимагає опрацювання спектру інструментарію управління, зокрема, особливої уваги потребує удосконалення системи господарського контролю, а в її межах – підсистеми внутрішнього аудиту. Адаптація автотранспортного підприємства до динамічних умов зовнішнього середовища потребує оперативного реагування на всі зміни, що відбуваються в кон'юктурі ринків ресурсів (матеріальних, трудових), в системі нормативно-правового регулювання господарської діяльності автотранспортного підприємства, попиті на автотранспортні послуги.

На необхідності створення системи внутрішнього контролю, а в її межах і підсистеми внутрішнього аудиту наголошують багато вчених і дослідників. Яценко В.М. та Н.О. Пронь говорять про важливість функціонування системи внутрішнього контролю у забезпеченні ефективного розвитку будь-якого вітчизняного підприємства, незалежно від форми власності. Вони, зокрема, наголошують на значенні адаптації системи внутрішнього контролю відповідно до стану її фактичної організації на підприємстві, розмірів підприємства, галузі економічної діяльності, в якій воно працює. Крім того, важливим на думку авторів є забезпечення та постійне поліпшення якості внутрішнього контролю, яке “за умови щорічного нарощення інформаційної маси неможливе без розробки стратегії внутрішнього контролю відповідно до перспектив розвитку та реформування всієї системи, що контролюється”.

Важливим питання формування теоретичних основ контролю в цілому, та внутрішнього аудиту зокрема є визначення його предмету суб'єктів, об'єктів та

завдань. Предметом внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» виступають господарські процеси та операції, пов'язані з наданням автотранспортних послуг, накопиченням та списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами (додаток І).

Пантелеєв В.П. до суб'єктів аудиту відносить власника (учасників) підприємства, керівників вищої та середньої ланок управління, менеджерів нижчого рівня, працівників, створені на підприємстві контролюючі органи, осіб, залучених для проведення аудиту [65, с. 38].

Галкін О.В., поділяючи думку В.В. Бурцева [16, с. 33] та Р.А. Сагайдака [82, с. 11], під суб'єктом внутрішнього аудиту розглядає “власника (учасника) або працівника підприємства, що здійснюють контролюючу діяльність при виконанні покладених на них функціональних обов'язків або лише на підставі відповідних прав”. Крім того, вказаний дослідник пропонує класифікацію суб'єктів внутрішнього аудиту, яка ґрунтується на ознаці значущості суб'єктів внутрішнього аудиту підприємства.

Яценко В.М. та О.І. Пронь суб'єктами внутрішнього аудиту вважають окремих посадових осіб і працівників структурних та функціональних підрозділів підприємства. Серед суб'єктів внутрішнього аудиту на підприємствах автотранспорту можна виділити працівників служби внутрішнього аудиту, керівників і співробітників відділів управління підприємства, а також посадових осіб інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків. Бутинець Т.А. виділяє трьох основних суб'єктів: управлінських персонал; спеціальні служби, створені на підприємстві; обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером [12, с.31].

На основі проведених досліджень практики діяльності автотранспортних підприємств встановлено, що суб'єктів внутрішнього аудиту автотранспортного підприємства з огляду на його галузеві особливості слід розглядати в контексті посадових функцій окремих підрозділів підприємства.

Зазначимо також, що, оскільки Законом України “Про бухгалтерський

облік та фінансову звітність в Україні” [75] на головного бухгалтера покладено наступні функції:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- перевірка стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

В цьому плані на ПАТ «АТП 11205» у зв'язку з певною децентралізацією облікових робіт слід контроль з боку керівників окремих структурних підрозділів за повнотою документального оформлення господарських операцій та своєчасністю передачі і подання до бухгалтерії необхідних документів та відомостей.

Так, вважаємо, що на ПАТ «АТП 11205» доцільно визначити та закріпити на рівні посадових інструкцій, а також закласти в основу при побудові графіку документооборота підприємства наступні обов'язки керівників структурних підрозділів щодо проведення внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» (додаток К).

Бутинець Т.А. вказує, що системі внутрішнього аудиту “необхідна інформація про діяльність нижчих рівнів управління або підтвердження достовірності звітів керівників нижчих рівнів” [12, с. 125]. Така інформація формується в системі бухгалтерського обліку за об'єктами бухгалтерського обліку, які в цілому є і об'єктами внутрішнього аудиту.

Фатюха Н.Г. та І.В. Бобіна серед об'єктів внутрішнього аудиту визначають наступні:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;

- стан необоротних активів і запасів;
- забезпеченість підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- оподаткування: правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність;
- достовірність проектно-кошторисної документації тощо” [81, с. 31-32].

Погоджуючись із запропонованим вище вказаними авторами складом об’єктів внутрішнього аудиту, вважаємо за доцільне конкретизувати об’єкти внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205»:

- 1) витрати автотранспортних підприємств за економічними елементами, місцями виникнення та центрами витрат, центрами відповідальності за витрати;
- 2) собівартість автотранспортних послуг за їх видами та окремими замовленнями;
- 3) матеріально-технічна база автотранспортного підприємства, представлена рухомим складом автопарку та інструментами, пристроями, інвентарем, що використовується для цілей технічної експлуатації автотранспортних засобів;
- 4) товарно-матеріальні цінності, що складають ресурсну базу діяльності автотранспортного підприємства;
- 5) праця найманих працівників, задіяних у наданні автотранспортних послуг.

Впровадження системи внутрішнього аудиту дозволяє ПАТ «АТП 11205» підвищити оперативність контролю результатів здійснення господарських операцій, уникнути можливих помилок у бухгалтерському обліку, а також підвищити ефективність системи внутрішнього контролю за формуванням

собівартості автотранспортних послуг та ціноутворення.

Умови конкурентного середовища висувають нові вимоги до суб'єкта господарювання, в тому числі до його соціальної відповідальності, проте, часто останнє суперечить стратегії досягнення економічного зростання в короткостроковій перспективі. При побудові системи внутрішнього аудиту ПАТ «АТП 11205» повинно бути зорієнтоване, перш за все, на:

- забезпечення ресурсної безпеки;
- підвищення якості автотранспортних послуг;
- оптимальне зниження витрат підприємства.

Виділені вище особливості розвитку автотранспортної галузі, а також особливості діяльності ПАТ «АТП 11205» впливають на систему внутрішнього аудиту. Зокрема, визначено окремі положення, які повинні характеризувати підсистему внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205»:

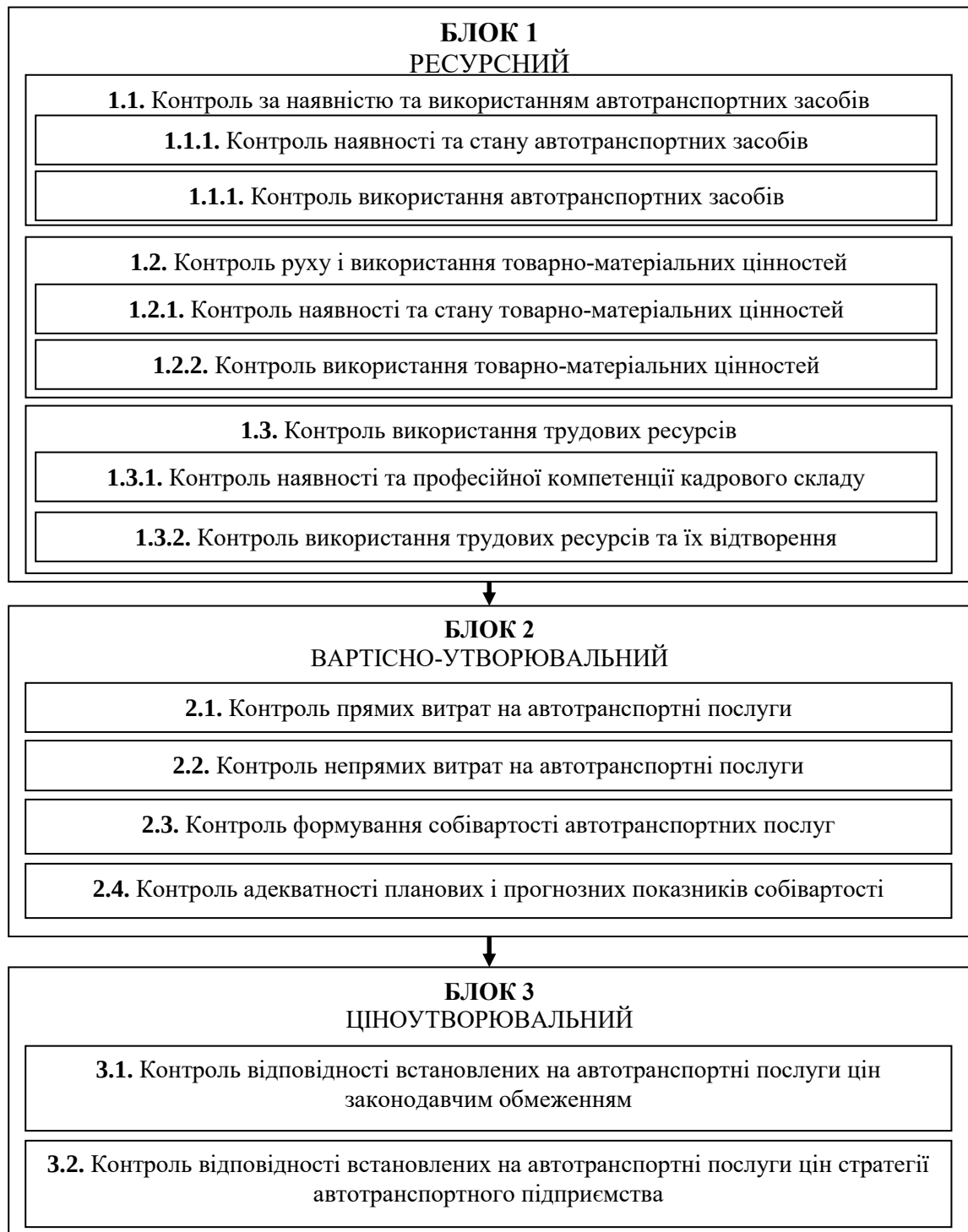
- об'єктом внутрішнього аудиту є якісні та кількісні показники надання послуг, структура собівартості, обсяги витрат автотранспортного підприємства;
- завданнями внутрішнього аудиту є: а) перевірка повноти дотримання виконання тендерних умов, дотриманням ліцензійних умов; б) визначення правильності встановлених норм та нормативів роботи автотранспортних засобів, використання матеріальних та трудових ресурсів; в) перевірка показників роботи автотранспортних засобів з урахуванням їх віку та обсягів понаднормового використання матеріальних та інших ресурсів; г) перевірка використання матеріальних ресурсів як складової майнового потенціалу підприємства, повнотою використання фонду робочого часу.

Внутрішній аудит на ПАТ «АТП 11205» зазвичай зводиться до контролю збереження майна підприємства, руху та використання товарно-матеріальних цінностей, зокрема паливно-мастильних матеріалів, фінансових ресурсів, формування собівартості та ціни послуги.

В складі внутрішнього аудиту витрат автотранспортного підприємства необхідно виділити такі блоки:

- Блок 1 “Ресурсний”;

- Блок 2 “Вартісно-утворювальний”;
- Блок 3 “Ціноутворювальний” (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Елементи внутрішнього аудиту витрат на надання
автотранспортних послуг ПАТ «АТП 11205»**

Таким чином, запропоновані елементи внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» охоплюють весь процес формування витрат, починаючи з їх

формування шляхом використання наявних ресурсів, утворення собівартості автотранспортної послуги та їх покриття шляхом закладання в ціну автотранспортної послуги.

Внутрішній аудит як елемент системи внутрішнього контролю на ПАТ «АТП 11205» потребує розробки організаційно-економічного забезпечення ефективності функціонування контрольної системи. Виконання завдань діяльності в межах загальної стратегії, що стоять перед автотранспортним підприємством, вимагає застосування раціональної системи управління, що забезпечує ефективне керівництво колективом працівників, зайнятих на підприємстві, і оперативне вирішення всієї сукупності господарських питань.

Управління діяльністю ПАТ «АТП 11205», пов'язаною з наданням автотранспортних послуг є об'єктивною необхідністю, обумовленою характером діяльності таких підприємств, їх галузевими особливостями, вимогами щодо правомірності здійснення діяльності та суворим державним регулюванням даної сфери народного господарства.

На рис. 3.2 виділено основні елементи системи управління ПАТ «АТП 11205», в контексті якої в подальшому досліджуватимуться питання організації служби внутрішнього аудиту витрат.

Дереза З.П. вказує на те, що “в умовах ринкових відносин однією з актуальних проблем, що вимагає вирішення, є проблема посилення внутрішньогосподарського аудиту за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередженням непродуктивних витрат, що завдають великих збитків економіці підприємств” [51, с.69]. Це пов'язано зі збільшенням на підприємствах частки непродуктивних витрат, при цьому гостроти набувають і проблеми збереження майнового потенціалу підприємства.

Бутинець Т.А. вказує, що “необхідність у внутрішньогосподарському аудиті зумовлюється тим, що вищі органи управління безпосередньо не займаються контролем повсякденної діяльності” [12, с.125].

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Основні завдання

- виявлення ролі управління витратами як фактору підвищення економічних результатів діяльності;
- розрахунок витрат за підрозділами підприємства;
- обчислення необхідних витрат на одиницю транспортних послуг;
- підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті управлінських рішень;
- виявлення технічних способів і засобів вимірювання і контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу у всіх підрозділах підприємства;
- вибір способу нормування витрат;

Суб'єкти

Керівники і фахівці підприємства і виробничих підрозділів (колон, цехів, відділів, ділянок і так далі). Окремі функції управління витратами виконуються тими, хто працює на підприємства безпосередньо або при їх активній участі

Об'єкти

Витрати на перевезення пасажирів і вантажів, технічне обслуговування і ремонт рухомого складу

Основні принципи

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- поєднання зниження витрат з високою якістю транспортних послуг;
- недопущення надмірних витрат;
- вдосконалення інформаційного забезпечення про витрати;
- підвищення зацікавленості підрозділів підприємства в зниженні витрат

Функції

- *прогнозування і планування* (поділяють на перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткострокового планування));
- *організація* (встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами);
- *координація і регулювання* (припускають порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів для їх ліквідації);
- *активізація і стимулювання виконання* (дослідження таких способів дії на учасників виробництва, які спонукали б дотримуватись встановлених планом витрат і знаходити можливості їх зниження);
- *облік* (необхідний для підготовки інформації в цілях прийняття правильного господарського рішення);
- *аналіз* (допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів АТП, виявити резерви зниження витрат, зібрати інформацію для підготовки планів і ухвалення раціональних управлінських рішень в області витрат)

Рис. 3.2. Система управління витратами ПАТ «АТП 11205»

За результатами дослідження обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього аудиту витрат на всіх етапах їх виникнення, тобто на ПАТ «АТП 11205» слід організувати попередній, поточний та наступний аудит витрат, характеристика яких наведена нижче (додаток Л).

Всі документи, що підлягають здачі виробничими і невиробничими підрозділами до бухгалтерської служби, повинні надаватися відповідно до центрів відповідальності та об'єктів витрат, оскільки для підвищення точності віднесення витрат на формування собівартості того чи іншого виду автотранспортних послуг підвищує якість облікової інформації, яка є основою для управління витратами та прогнозування.

Тому керівництву підприємства слід звернути увагу на існуючі на ринку програмні продукти, за допомогою яких комп'ютеризуються облікові роботи.

При формуванні інформаційної бази внутрішнього аудиту витрат з урахуванням пропозицій удосконалення порядку облікового відображення відповідних господарських операцій зазначені блоки внутрішнього аудиту дозволять врахувати всі основні елементи господарської діяльності АТП – виробничі витрати, ресурсні, накладні, зокрема маркетингові.

При впровадженні системи внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205», важливе місце належить внутрішній звітності як елементу інформаційного забезпечення процесу аудиту. Система внутрішніх бухгалтерських звітів повинна бути достатньо оперативною, щоб інформація, на якій базується прийняття управлінських рішень регулярно оновлювалася.

Таким чином, організація внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» в системі його управління є інструментом виконання тактичних завдань та реалізації стратегії функціонування ПАТ «АТП 11205» в умовах конкурентного середовища. Зокрема, загальний ефект від організації системи внутрішнього аудиту полягає у підвищенні рівня контрольованості бізнес-процесів такого підприємства, що використовуються при прийнятті управлінських рішень та при прогнозуванні майбутнього фінансового стану, що забезпечить ПАТ «АТП 11205» додаткові конкурентні переваги.

3.2. Методика аудиту витрат підприємства

Методика внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205», а також витрат його структурних підрозділів, пов'язаних з наданням автотранспортних послуг, призначена забезпечувати єдині підходи для оцінки його фінансового стану та ступінь результативності управління витратами такого підприємства.

Зокрема, методикою встановлюються напрями застосування методичних прийомів та способів для:

- встановлення причин перевищення витрат на надання автотранспортних послуг над їх нормативними значеннями;
- виявлення невикористаних резервів;
- пошуку шляхів ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- визначення факторів, що негативно впливають на фінансові результати для їх усунення.

Як зазначалось раніше, основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку; фінансова звітність, її вірогідність; стан необоротних активів і запасів;
- забезпеченість підприємства власними обіговими коштами; платоспроможність і фінансова стійкість; система управління підприємством; робота економічних і технічних служб підприємства; оподаткування: правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків; планування, нормування і стимулювання; внутрішньогосподарський контроль; виробничо-господарська діяльність; достовірність проектно-кошторисної документації тощо [81, с. 31-32].

Сагайдак Р.А. зауважує, що “в залежності від поставлених цілей аудиту, повноти обстеження об'єктів і необхідності отримання різноманітної, доказової інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкту господарювання можуть використовуватися різні методи (елементи методів): інвентаризація, лабораторний аналіз, експертна оцінка, контрольні перевірки, усне опитування,

обстеження, економічний аналіз, перевірка документів та інші [82, с. 91].

В залежності від об'єктів внутрішнього аудиту застосовують різні методичні прийоми та способи його проведення, що поділяються на документальні та фактичні і є важливими складовими системи внутрішнього аудиту. Застосування прийомів документального контролю полягає у вивченні первинних та інших документів, записів в регістрах бухгалтерського обліку, показників різних видів звітності, статистичних та оперативних матеріалів, зокрема, шляхом формального огляду документів; вивчення змісту відображеної в документі операції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Характеристика та особливості застосування на ПАТ «АТП 11205»
приймів документального контролю в системі внутрішнього аудиту**

Методичний прийом	Характеристика та особливості застосування на ПАТ «АТП 11205»
Формальна перевірка	Полягає в перевірці документу щодо дотримання всіх обов'язкових вимог та реквізитів при його заповненні. На автотранспортному підприємстві форми документів порівнюються з внутрішньогалузевими типовими формами та формами, затвердженими на рівні підприємства
Арифметична перевірка	Полягає в арифметичному перерахуванні показників первинних документів та зведених відомостей
Нормативно-правова перевірка	Становить перевірку відповідності показників документів нормам та нормативам, закріплених на підприємстві, на рівні транспортної галузі або чинного законодавства для окремих господарських операцій
Зустрічна перевірка	Здійснюється шляхом співставлення показників різних екземплярів одного і того ж документу для знаходження відхилень у них, зокрема, товарно-транспортних накладних
Внутрішня перевірка	Здійснюється шляхом співставлення показників різних документів, що пов'язані зі здійсненням однієї і тієї ж операції для знаходження відхилень у них, зокрема, накладних на рух товарно-матеріальних цінностей

Документальна перевірка є сукупністю універсальних методичних прийомів контролю, які використовуються при внутрішньому аудиті будь-яких об'єктів, проте, від аудитора вимагає урахування галузевих особливостей форм первинних та інших документів, а також особливостей документообороту на самому автотранспортному підприємстві.

Фактичний контроль полягає в перевірці наявності грошових коштів, запасів, необоротних активів, розрахунків в натурі, що обумовлено

неможливістю в окремих випадках провести документальний контроль (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Характеристика та особливості застосування на ПАТ «АТП 11205»
прийомів фактичного контролю внутрішніми аудиторами**

Методичний прийом	Характеристика та особливості застосування на ПАТ «АТП 11205»
Обстеження	Здійснюється шляхом огляду об'єкт контролю за місцем його розташування
Контрольний обмір виконаних робіт	Полягає в контрольному обмірі обсягу виконаних робіт, зокрема, автотранспортних послуг за результатами їх надання
Контрольний запуск сировини і матеріалів	Здійснюється перевірка використання сировини і матеріалів (запасних частин, паливно-мастильних матеріалів) при роботі автотранспорту
Перевірка фактів за заключною операцією	Полягає в перевірці виконаних робіт, зокрема, транспортно-експедиторських послуг за результатами їх надання
Контрольне приймання за якістю і кількістю	Полягає в перевірці приймання товарно-матеріальних цінностей та їх складування за місцями зберігання, що дозволяє на автотранспортному підприємстві виявити втрати матеріалів у матеріально відповідальних осіб
Перевірка виконання прийнятих рішень	Виявлення повноти виконання наказів та розпоряджень керівництва щодо збереження та використання товарно-матеріальних цінностей, дотримання режиму економії при наданні автотранспортних послуг
Перевірка дотримання трудової дисципліни	Перевірка дотримання працівниками автотранспортного підприємства трудової дисципліни щодо виконання функцій, передбачених посадовими інструкціями, зокрема, щодо збереження та використання товарно-матеріальних цінностей, дотримання режиму економії при наданні автотранспортних послуг

Застосування методичних прийомів фактичного контролю вимагає від аудитора розуміння операційного циклу автотранспортного підприємства, особливостей окремих видів автотранспортних послуг, а також динамічних умов зовнішнього середовища. Так, застосування прийомів контрольного виміру дозволяє визначити обсяги, наприклад, транспортно-експедиторських послуг (кількість перевезень) та встановити величину понесених витрат на їх надання.

Островерха Р.Є. вказує, що на об'єктивність, ефективність і дієвість результатів контрольного процесу безпосередньо чисельні чинники, серед яких:

- 1) суб'єктивні інтереси учасників контрольних перевірок;
- 2) рівень їх

кваліфікації; 3) рівень знань і професійної компетентності; 4) світоглядні позиції контролерів-ревізорів; 5) наявність чи відсутність досвіду практичної роботи; 6) ставлення до виконання обов'язків" [21, с. 117]. Врахування таких чинників дозволяє побудувати виважену та результативну методику внутрішнього аудиту, зокрема, відповідно:

1) спрямувати контрольні процедури на об'єкт, які становлять сферу інтересів суб'єктів проведення контролю;

2) сформулювати завдання перевірки з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків, притаманних діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту на основі вивчення умов внутрішнього та зовнішнього економічного середовища;

3) обрати способи дослідження документів на основі застосування професійного судження внутрішнього аудитора до питань рівня достовірності обліково-інформаційного забезпечення процесу внутрішнього аудиту витрат автотранспортного підприємства.

Як правило, внутрішній аудит на автотранспортному підприємстві проводиться після здійснення операцій з надання автотранспортних послуг. З урахуванням галузевих особливостей діяльності ПАТ «АТП 11205» в напрямі удосконалення підсистеми внутрішнього аудиту необхідно посилити контроль за:

– раціональним і ефективним використанням ресурсів при експлуатації автотранспортних засобів (раціональність використання пневматичних шин, норми витрат палива і мастильних матеріалів);

– якістю інвентаризації та проведення вибіркових перевірок стану товарно-матеріальних цінностей;

– виявлення витрат ресурсів (при надходженні, збереженні, транспортуванні, реалізації тощо) та порівняння з нормативом (експлуатаційними нормами середнього ресурсу акумуляторних свинцевих стартерних батарей, пневматичних шин).

Таким чином, склад завдань аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» в контексті

облікового забезпечення слід доповнити наступними позиціями:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат, пов'язаних з наданням автотранспортних послуг;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного їх включення до собівартості автотранспортних послуг відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання, а також з урахування галузевих рекомендацій;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання собівартості автотранспортних послуг;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовується при формуванні собівартості автотранспортних послуг;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості автотранспортних послуг;
- оцінка правильності формування собівартості автотранспортних послуг за об'єктами калькулювання;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- підтвердження звітності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надання автотранспортних послуг.

Підприємства працюють в умовах конкурентної боротьби, яка заснована зокрема на зниженні собівартості виробництва, кожному підприємству в цілому і кожному працівнику підприємства зокрема необхідно докладати багато зусиль для зменшення витрат виробництва. Внутрішній аудит витрат на ПАТ «АТП 11205» полягає в ідентифікації чинників, що впливають на собівартість перевезень (рис.3.3).



**Рис. 3.3. Чинники, що впливають на собівартість автоперевезень
ПАТ «АТП 11205»**

На основі вивчення зазначених на рис. 3.3 факторів можна сформулювати завдання внутрішнього аудиту витрат на здійснення автотранспортних перевезень в межах управління їх собівартістю для забезпечення конкурентоспроможності ПАТ «АТП 11205» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Напрями внутрішнього аудиту витрат на здійснення
автотранспортних перевезень для визначення шляхів зниження їх
собівартості ПАТ «АТП 11205»**

№ з/п	Чинники формування собівартості перевезень	Напрями внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг
Чинники, що залежать від роботи автотранспортного підприємства		
1.	Рівень продуктивності праці	– контроль простоїв у роботі працівників; – контроль надурочних робіт, недотримання змінності у роботі
2.	Техніко-економічні показники автотранспортного парку	– контроль технічного стану обладнання та автотранспортного парку; – виявлення простоїв обладнання у зв'язку з несправністю; – визначення величини витрат на ремонт та альтернативних витрат на заміну обладнання
3.	Рівень використання матеріалів	– контроль відповідності рівня обсягів використовуваних матеріалів нормам та нормативам; – контроль відповідності якості використовуваних матеріалів нормам та нормативам
Чинники, що не залежать від роботи автотранспортного підприємства (в цьому випадку завдання внутрішнього аудиту формуються опосередковано і спрямовані на зниження ризиків, пов'язаних з негативною дією зовнішнього середовища)		
4.	Рівень цін на паливо	– контроль за економним витрачанням паливно-мастильних матеріалів; – контроль за договірними умовами процесу придбання паливно-мастильних матеріалів

Продовж. табл. 3.3

№ з/п	Чинники формування собівартості перевезень	Напрями внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг
5.	Запасні частини та інші матеріали	– контроль за економним витрачанням запасних частин; – контроль за договірними умовами процесу придбання запасних частин
6.	Дорожні умови	– контроль за відповідністю автотранспортного спорядження дорожнім умовам; – контроль понаднормових витрат, пов'язаних з дорожніми та кліматичними умовами
7.	Вид перевезень	– контроль за рівнем витрат, пов'язаних зі специфікою перевезення

Відповідно до виділених завдань внутрішнього аудиту витрат автотранспортних підприємств на надання автотранспортних послуг та з урахуванням запроваджених на ПАТ «АТП 11205» методів калькулювання собівартості застосовуються наступні методичні прийоми контролю (рис. 3.4).

Оскільки калькулювання дозволяє вивчити порядок формування собівартості автотранспортних послуг і є основою оцінки виконання прийнятого підприємством або центром відповідальності плану діяльності, то контроль за правильністю його здійснення дозволяє виявляти відхилення у величині фактичної собівартості, причин їх виникнення та резервів зниження собівартості.

Оскільки калькулювання є основою транспортного ціноутворення, додаткового контролю з боку внутрішнього аудитора вимагає дотримання затвердженого порядку утворення цін на автотранспортні послуги, зокрема, шляхом застосування нормативно-правових та арифметичних методичних прийомів документального контролю. Така перевірка складає частину процесу внутрішнього аудиту витрат, зокрема, ціноутворювальний блок внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205».

При калькулюванні собівартості автотранспортних послуг за підрозділами (центрами відповідальності) або видами автотранспортних перевезень та інших послуг окрему увагу слід звернути на правильність розподілу непрямих витрат між ними. Оскільки їх розподіляють пропорційно

обраній підприємством бази за заздалегідь розрахованими нормативами, порядок розподілу має бути записаний в обліковій політиці підприємства – встановлення дотримання такого порядку розподілу є одним із завдань внутрішнього аудиту витрат.



Рис. 3.4. Методичні прийоми внутрішнього аудиту витрат залежно від методу калькулювання собівартості автотransпортних послуг ПАТ «АТП 11205»

Застосування таких методичних прийомів та способів внутрішнього аудиту витрат автотранспортних підприємств забезпечує можливості для реалізації політики таких підприємств щодо шляхів зниження собівартості автотранспортних послуг в умовах конкурентного середовища (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Шляхи зниження собівартості автотранспортних перевезень ПАТ «АТП 11205»

Таким чином, на рівні ПАТ «АТП 11205» внутрішній аудит витрат,

пов'язаних з наданням автотранспортних послуг, вимагає розробки підходу до організації та методики їх контролю. Зокрема, запропоновані методи проведення внутрішнього аудиту витрат обумовлюють комплексний підхід до організації процесу аудиту з урахуванням операційного циклу досліджуваного підприємства, а також дозволяють виконувати процедури контролю в логічній послідовності, що визначає раціональний підхід в опрацюванні фактографічних матеріалів в процесі дослідження.

Методика внутрішнього аудиту витрат повинна орієнтуватися на завдання зниження рівня собівартості автотранспортних послуг, оскільки в умовах конкурентного економічного середовища величина собівартості створюваних послуг є показником, що іноді має вирішальне значення.

3.3. Узагальнення результатів аудиту витрат підприємства

Результати внутрішнього аудиту представляються у підсумкових документах у письмовій формі.

Підсумковими документами внутрішнього аудиту є:

- інформація для керівництва;
- інформація для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформація для зацікавлених відділів;
- інформація та докази для зовнішніх аудиторів;
- підстава для прийняття управлінських рішень.

За наслідками проведення внутрішнього аудиту складається Висновок.

Відповідно до п. 4 розділу VI Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) в професійних учасниках фондового ринку, затвердженого рішенням НКЦПФР від 19.07.2012р. № 996, у висновку викладаються виявлені недоліки та порушення, що характеризують

проведення відповідних фінансових операцій. Необхідно також викласти причини, що створили умови для здійснення порушень, та надати свої пропозиції про прийняття заходів щодо їх усунення. Висновок повинен містити оцінку стану системи внутрішнього контролю відповідного структурного підрозділу ліцензіата.

До обов'язків служби внутрішнього аудиту (контролю) пунктом 7 розділу V цього Положення відноситься забезпечення повноти документування кожного факту перевірки, письмове оформлення висновків, де мають бути відображені усі питання, вивчені під час перевірки, та рекомендації, надані керівництву ліцензіата.

Чітких вимог до форми та змісту Висновку законодавством не встановлено. Проте, з метою забезпечення єдиного підходу та зручності сприйняття інформації, рекомендуємо застосовувати метод, при якому висновок складається з трьох умовних частин: загальної, аналітичної та заключної.

Загальна частина висновку повинна містити таку інформацію: назву документа; назву структурного підрозділу (компанії), що перевірявся, напрям діяльності структурного підрозділу (компанії), керівника на час перевірки; прізвище, ім'я та по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці та залучених працівників; період, за який проводилася перевірка; склад, перелік документів, які підлягали перевірці; посилання на положення внутрішніх та нормативних документів, які були використані під час перевірки; дату та місце складання висновку.

Аналітична частина висвітлює сам хід перевірки, зміст виконаної роботи. В цій частині має бути детально описано: що було об'єктом перевірки, які інформаційні джерела досліджувалися, які методичні прийоми і процедури аудиту при цьому було застосовано, які докази зібрано, які виявлено помилки, порушення та недоліки, що характеризують проведення відповідних фінансових операцій. Необхідно також викласти причини, що створили умови

для здійснення порушень, та надати свої пропозиції про прийняття заходів щодо їх усунення.

До складу методичних прийомів аудиторської перевірки відносяться: фактична перевірка, підтвердження, документальна перевірка, спостереження, обстеження, тестування/опитування, перевірка механічної точності, аналітичний огляд та/або аналітичні тести, обстеження та спеціальна перевірка.

Під фактичною перевіркою розуміється перевірка кількісного і якісного стану об'єктів аудита, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Документальна перевірка - це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Перевірка документів по суті дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від відповідальних за процес з метою підтвердження точності інформації (наприклад, підтвердження дебіторської заборгованості).

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику об'єкта аудита на підставі візуального огляду.

Обстеження - особисте ознайомлення із предметом дослідження.

Тестування/опитування - це одержання письмової або усної інформації від відповідальних за процес. Воно полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності.

Перевірка механічної точності передбачає повторну перевірку підрахунків і передачі інформації.

Аналітичний огляд - це вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують розвиток об'єкта аудита, а також дослідження незвичних і неочікуваних змін у процесі реалізації його функцій. Внутрішній аудитор на основі даних, отриманих в процесі аналітичного огляду, опитує керівництво та інших посадових осіб про причини виявлених неочікуваних відхилень, а отримані відповіді потім досліджуються і підтверджуються.

Аналітичні тести - методи порівняння, як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Спеціальна перевірка здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціаліст з договірної роботи). Використовується для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень і відхилень.

Основними методами організації аудиторського дослідження є: суцільна (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована перевірка.

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації без винятку щодо даних, систем та процесів, які відбулись за період, що досліджується. На підставі суцільної перевірки внутрішній аудитор робить висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених за весь період, який досліджується. Такі перевірки є найточнішими, а ступінь ризику невиявлення зводиться до мінімального. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті шахрайства.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100 % масивів інформації, які дають змогу внутрішньому аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому внутрішній аудитор повинен уважно

формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод перевірки дає змогу внутрішньому аудитору з найменшими витратами отримати результат про довіру до системи внутрішнього контролю органу та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

Аналітична перевірка - це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка - це поєднання суцільної, вибіркової й аналітичної перевірок.

При цьому, аудитор обирає певні прийоми та методи, виходячи з об'єкту та предмету перевірки.

Описуючи зміст виконаної роботи, указують напрями перевірки, які були виконані аудитором, наприклад:

- ознайомлення з документацією підрозділу, що перевіряється;
- отримання письмових пояснень від окремих посадових осіб щодо виявлених недоліків у роботі;
- аналіз дій та операцій, що здійснюються працівниками, на відповідність вимогам чинного законодавства України, у тому числі нормативно-правовим актам НКЦПФР, рішенням ліцензіата, які визначають політику та стратегію ліцензіата, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;
- перевірка документів, пов'язаних із здійсненням фінансового моніторингу;
- перевірка первинних документів, розрахунково-касових документів, правочинів ліцензіата, фінансової і статистичної звітності, іншої документації, а

у разі необхідності - наявності готівки, інших цінностей, які знаходяться у ліцензіата;

- визначення відповідності фінансової звітності основним принципам обліку;

- аналіз аудиторських доказів, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми і показники та пояснення до них;

- оцінка надійності системи внутрішнього контролю, можливості виникнення помилок та їх суттєвого впливу на звітність;

- оцінка принципів бухгалтерського обліку, яка використовується при складанні фінансових звітів;

- аналіз попередніх суттєвих оцінок, здійснених управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів;

У результаті перевірки аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський звіт.

Джерелами аудиторських доказів є:

дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;

облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

звітність про фінансові результати;

статистична звітність;

звіти про виконання окремих операцій;

інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості);

розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження;

матеріали контрольних заходів;

інші документи та матеріали, необхідні для проведення аудиторського дослідження.

Аудитор має підтвердити те, що ним зібрано достатньо якісних доказів, які є підставою для висловлення ним об'єктивної думки.

У заключній частині на підставі проведених робіт має бути чітко сформульовано висновок аудитора (об'єктивна думка) про перевірені ним об'єкти аудиту.

У заключній частині, серед іншого, необхідно оцінити стан системи внутрішнього контролю відповідного структурного підрозділу ліцензіата.

Перед формулюванням висновків аудитор повинен остаточно оцінити об'єктивність та аргументованість своїх тверджень і доказів.

Висновок може бути:

безумовно позитивним,

умовно-позитивним,

негативним.

Безумовно позитивний висновок складається, якщо виконано такі умови:
аудитор отримав необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ у підрозділі (компанії);

дані достовірні за суттєвими питаннями;

аудитором підтверджено ефективність функціонування системи внутрішнього контролю,

та/або, в залежності від мети та об'єкту аудита підтверджено:

виконання в повному обсязі завдань і досягнення цілей підрозділу (компанії), визначених у внутрішніх документах та річних планах;

ефективність виконання програм та завдань;

стан збереження активів та інформації;

правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.

Умовно-позитивний висновок надається у випадку, коли виконані наведені вище умови та засвідчено вказана якість та ефективність процесів проте, у зв'язку з неможливістю дослідження окремих фактів аудитор не може висловити свою думку щодо вказаних моментів. Водночас, такі факти (події)

мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не впливають на діяльність компанії в цілому.

Складання умовно-позитивного висновку є наслідком встановлення аудитором окремих (поодиноких) фактів, які не дають достатньої впевненості внутрішньому аудитору для складання безумовно-позитивного висновку.

У позитивних висновках використовуються такі стверджувальні вислови, як "відповідає вимогам", "дає достовірне і дійсне уявлення", "достовірно відображає", "відображає реальний стан ..." тощо.

Негативний висновок складається у випадках, коли аудиторським дослідженням встановлені суттєві порушення. При цьому, висновок має чітко відображати зміст цих порушень і наводяться підтвердження, якими керувався внутрішній аудитор під час підготовки негативного висновку.

Зміст висновку завжди залежить від конкретних обставин та результатів перевірки.

Висновок із зазначенням дати складання (дата висновку проставляється на день завершення аудиту), підписується посадовою особою служби внутрішнього аудиту (контролю), яка проводила перевірку.

Після цього у висновок не може бути внесено жодних змін.

За результатами внутрішнього аудиту приймаються:

- рішення з ліквідації негативних явищ, які виявлено внутрішнім аудитором;
- профілактичні заходи із забезпеченості збереження матеріальних ресурсів.

Для ліквідації помилок та недоліків керівництво видає:

- розпорядження, якщо у ході аудиту виявлено незначні недоліки та порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства, які не пов'язані з корисливими цілями певних робітників та не були причинами матеріальних збитків;
- накази, якщо в процесі аудиту виявлено значні недоліки в роботі підприємства, його окремих робітників, а також серйозні порушення

законодавства.

Матеріальні збитки, завдані працівниками підприємства, мають бути відшкодовані відповідно до чинного законодавства (згідно з Постановою КМУ № 116 від 22.01.1996 р).

Аудитор разом з керівництвом розробляє заходи з ліквідації та запобігання повторенню недоліків у подальшій діяльності підприємства. Профілактичні заходи з попередження виникнення правопорушень і недоліків аудитори викладають у окремому розділі звіту та подають його керівництву.

Аудитор контролює виконання профілактичних заходів у наступній аудиторській перевірці, що забезпечує безперервність контролю.

Таким чином, економічна ефективність внутрішнього аудиту досягається за рахунок своєчасного попередження порушень, зловживань, якісного стану та організації внутрішнього контролю, організації облікового процесу, своєчасного реагування керівництва на низку негативних факторів і наданих аудитором пропозицій щодо організаційного процесу, ринків збуту, збільшення обсягів випуску та реалізації продукції тощо.

На ПАТ «АТП 11205» у 2018 році внутрішній аудит витрат не проводився, але так як досліджуване підприємство є публічним акціонерним товариством, то воно підлягає обов'язковому зовнішньому аудиту.

Так, за результатами аудиту ПАТ «АТП 11205» аудиторською фірмою «Аудит-Дніпроконсульт» встановлено, що аудиторська перевірка проведена у відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, зокрема МСА 700 «Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», що застосовуються в Україні в якості Національних стандартів аудиту, а також Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Аудитором проведена перевірка фінансової звітності ПАТ «АТП 11205», складеної за Міжнародними стандартами фінансової звітності, що включають

«Баланс (Звіт про фінансовий стан)» станом на 31.12.2018р., «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)», «Звіт про власний капітал», а також з стислого викладу суттєвих принципів облікової політики та приміток.

Концептуальною основою фінансової звітності ПАТ «АТП 11205» є Міжнародні стандарти фінансової звітності та правові чи регуляторні вимоги, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV.

Бухгалтерський облік на ПАТ «АТП 11205» здійснювався з використанням робочого плану рахунків, розробленого на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. З метою забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку та звітності перед складанням річної фінансової звітності Товариством проведена інвентаризація активів і зобов'язань (наказ № 214 від 23.09.2018 року).

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться з застосуванням комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія». Перевіркою встановлено, що фінансова звітність складена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а її показники відповідають даним бухгалтерського обліку і узгоджені між собою.

На думку аудитора ТОВ «АФ «Аудит-Дніпроконсульт», за винятком можливого впливу питань, про які йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно - позитивної думки», фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПАТ «АТП 11205» станом на 31.12.2018р. та його фінансові результати і рух грошових коштів за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Отже, ПАТ «АТП 11205» за результатами аудиторської перевірки у 2018 році отримало умовно-позитивний висновок (додаток М).

Висновки за розділом 3

1. Важливою складовою процесу управління автотранспортними підприємствами виступає механізм їх державного регулювання, який покликаний забезпечити єдність норм у формуванні транспортних комунікацій, стандартів економічної дії транспортних засобів на навколишнє середовище та врахування національних інтересів при виконанні міжнародних перевезень. На підставі опрацювання нормативно-правової, тарифної, податкової та фінансової його складових автором сформовано напрями внутрішнього аудиту ПАТ «АТП 11205» в цілому та витрат зокрема.

2. В роботі умотивовано необхідність впровадження підсистеми внутрішнього аудиту на ПАТ «АТП 11205», який дозволяє підвищити оперативність контролю результатів здійснення господарських операцій, уникнути можливих помилок у бухгалтерському обліку, а також підвищити ефективність системи внутрішнього аудиту за формуванням собівартості автотранспортних послуг та ціноутворення. Доведено, що при побудові підсистеми внутрішнього аудиту ПАТ «АТП 11205» повинна бути зорієнтована, перш за все, на: забезпечення ресурсної безпеки; підвищення якості автотранспортних послуг; оптимальне зниження витрат підприємства.

3. На основі опрацювання основних підходів до управління ПАТ «АТП 11205» в умовах посилення конкуренції на ринку автотранспортних послуг, в роботі сформовано логічну схему здійснення аудиту витрат на надання автотранспортних послуг, яка передбачає відокремлення трьох блоків: ресурсного, вартісно-утворюючого, ціноутворюючого. Представлена схема охоплює весь процес формування витрат, починаючи з їх формування шляхом використання наявних ресурсів, утворення собівартості автотранспортної послуги та їх покриття шляхом закладання в ціну автотранспортної послуги.

4. В процесі дослідження суб'єктного поля внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» чітко сформовано склад його суб'єктів з урахуванням організаційної побудови автотранспортних підприємств та ідентифіковано в

межах цього складу завдання внутрішнього аудиту витрат і його обліково-інформаційне забезпечення.

5. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього аудиту витрат на всіх етапах їх виникнення, що потребує організації на ПАТ «АТП 11205» попереднього, поточного та послідуочого аудиту витрат. З урахуванням сформованої логічної схеми здійснення внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг, розроблено порядок проведення внутрішнього аудиту за часом здійснення процедур.

6. На основі виділених завдань внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» на надання автотранспортних послуг в роботі здійснено ідентифікацію методичних прийомів внутрішнього аудиту відповідно до запроваджених на ПАТ «АТП 11205» методів калькулювання собівартості та визначено порядок його проведення в залежності від обраних методів калькулювання автотранспортних послуг.

7. За результатами аудиту ПАТ «АТП 11205» аудиторською фірмою «Аудит-Дніпроконсульт» проведена перевірка фінансової звітності ПАТ «АТП 11205», складеної за Міжнародними стандартами фінансової звітності, що включають «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» станом на 31.12.2018р., «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)», «Звіт про власний капітал», а також з стислого викладу суттєвих принципів облікової політики та приміток. За результатами аудиторської перевірки у 2018 році ПАТ «АТП 11205» отримало умовно-позитивний висновок.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено узагальнення теоретичних положень та здійснено вирішення практичних завдань з удосконалення організації і методики обліку та аудиту витрат підприємства. За отриманими результатами дослідження сформульовано ряд висновків, головними з яких є наступні.

1. Дослідження тлумачення витрат в рамках концепцій господарської ефективності, трудової теорії вартості та затрат економічних ресурсів, узагальнення існуючих економічних характеристик витрат дозволило наголосити на необхідності комплексного підходу до визначення економічної сутності витрат, застосування якого забезпечить його практичну реалізацію. Першочерговою проблемою практичного характеру в сфері управління витратами підприємств є завдання з поглиблення розуміння витрат як об'єктів обліку та внутрішнього аудиту та адаптація їх складу до галузевих особливостей діяльності різних підприємств в цілому та автотранспортних підприємств зокрема.

2. Опрацювання практичних та наукових підходів до визначення впливу організаційно-економічних складових процесу управління автотранспортними підприємствами на формування складу їх витрат, встановлено, що до основних факторів впливу слід віднести складові автотранспортної діяльності, організаційну структуру вказаних суб'єктів господарювання, які безпосередньо впливають на формування місць виникнення та центрів витрат. На основі опрацювання положень П(С)БО 16 «Витрати» та організаційно-економічних особливостей процесу управління автотранспортними підприємствами уточнено склад витрат за елементами, що формують собівартість автотранспортних послуг і ідентифіковано їх за місцями виникнення та центрами витрат, а також презентовано групування витрат за калькуляційними статтями собівартості автотранспортних послуг.

3. На підставі проведеного дослідження встановлено, що собівартість автотранспортних перевезень, інших виконаних робіт та наданих послуг є

вартісною оцінкою витрат всіх видів ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових), що використовуються для здійснення автотранспортних перевезень (інших робіт і послуг, пов'язаних з допоміжною діяльністю автотранспортного підприємства).

4. Вивчення автотранспортних послуг як об'єкта калькулювання в контексті бухгалтерського обліку витрат автотранспортних підприємств на основі класифікаційного підходу дозволив обґрунтувати необхідність урахування при побудові аналітичного обліку витрат поділу перевезень за: розділами та групами видів економічної діяльності (автотранспортні перевезення, складське господарство, допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту); територіальним і географічним поділом здійснення автотранспортних перевезень (внутрішні та міжнародні перевезення); об'єктом здійснення перевезень (пасажирські та вантажні). Побудова механізму узагальнення витрат на основі запропонованих угруповань дозволить забезпечити чіткий їх розподіл, адресну ідентифікацію та достовірне калькулювання послуг автотранспортних підприємств.

5. Дослідження нормативного забезпечення обліку і аудиту витрат підприємства дозволило зробити висновок, що для поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат підприємств необхідно зробити наступні кроки: провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та не врегульованих ситуацій; організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат; головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку і аудиту, проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад.

6. Відповідно до Статуту метою діяльності ПАТ «АТП 11205» є одержання прибутку шляхом об'єднання матеріальних, фінансових ресурсів акціонерів Товариства та здійснення господарської діяльності.

Предметом діяльності ПАТ «АТП 11205» є:

- надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом;

- надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу на таксі та ін.

Витрати виробництва та обігу відображаються в обліку та звітності у момент їх виникнення і відповідають П(С)БО №16 "Витрати".

2018 рік для підприємства був важким. І хоча на відміну від 2017 року, в 2018 році отримано прибуток, як і раніше, відчувається нестача оборотних коштів. Тариф на проїзд в автобусах міста збільшився в березні 2018 року. Це трохи поліпшило становище ПАТ «АТП 11205». Навіть збільшення вартості проїзду в міських і приміських автобусах, суттєво не поліпшило фінансовий стан підприємства. Поряд з невеликим збільшенням доходів, витрати збільшуються ще більше. Зростає вартість матеріалів, запасних частин, автошин, електроенергії та газу.

Аналіз показників платоспроможності показує, що підприємство не є платоспроможним, оскільки значення коефіцієнту загальної ліквідності на кінець 2018 року не відповідає оптимальному значенню і є нижчим за одиницю.

7. Дослідження практики ведення бухгалтерського обліку витрат на ПАТ «АТП 11205» підтверджує, що надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо рівня витрат здійснюється неоперативно, що знижує достовірність та повноту відображення результатів формування собівартості автотранспортних послуг. Серед причин такого стану бухгалтерського обліку витрат ПАТ «АТП 11205» слід відокремити недосконалість: організації бухгалтерського обліку витрат на ПАТ «АТП 11205»; процесу калькулювання собівартості автотранспортних послуг.

8. В роботі обґрунтовано необхідність розгляду питань організації бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із здійсненням ПАТ «АТП 11205»

своїєї основної діяльності, в контексті порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку. Встановлено запити до побудови рахунків аналітичного обліку витрат в робочому плані рахунків ПАТ «АТП 11205» та, на їх основі з урахування розробленої раніше класифікації витрат, сформовано власне субрахунки другого рівня до рахунку 23 «Виробництво» - 231 «Автотранспортні послуги», 232 «Складське господарство», 233 «Допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту» - та розробити в межах рахунків 231 та 233 систему аналітичних рахунків для обліку відповідних однойменних витрат.

9. Важливою складовою процесу управління автотранспортними підприємствами виступає механізм їх державного регулювання, який покликаний забезпечити єдність норм у формуванні транспортних комунікацій, стандартів економічної дії транспортних засобів на навколишнє середовище та врахування національних інтересів при виконанні міжнародних перевезень. На підставі опрацювання нормативно-правової, тарифної, податкової та фінансової його складових автором сформовано напрями внутрішнього аудиту ПАТ «АТП 11205» в цілому та витрат зокрема.

10. В роботі доведено необхідність впровадження підсистеми внутрішнього аудиту на ПАТ «АТП 11205», який дозволяє підвищити оперативність контролю результатів здійснення господарських операцій, уникнути можливих помилок у бухгалтерському обліку, а також підвищити ефективність системи внутрішнього контролю за формуванням собівартості автотранспортних послуг та ціноутворення. Доведено, що при побудові підсистеми внутрішнього аудиту ПАТ «АТП 11205» повинно бути зорієнтовано, перш за все, на забезпечення ресурсної безпеки, підвищення якості автотранспортних послуг, оптимальне зниження витрат підприємства.

11. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність здійснення внутрішнього аудиту витрат на всіх етапах їх виникнення, що потребує організації на ПАТ «АТП 11205» попереднього, поточного та послідуєчого аудиту витрат. З урахуванням сформованої логічної схеми здійснення

внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг розроблено порядок проведення внутрішнього аудиту за часом здійснення процедур.

12. В процесі проведеного дослідження встановлено, що внутрішній аудит на ПАТ «АТП 11205» проводиться після здійснення операцій з надання автотранспортних послуг. З урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства для удосконалення підсистеми внутрішнього аудиту необхідно посилити контроль за раціональним і ефективним використанням ресурсів при експлуатації автотранспортних засобів, якістю інвентаризації та проведення вибіркового перевірок стану товарно-матеріальних цінностей, виявленням перевитрат ресурсів та порівнянням їх з нормативами.

13. В межах загальних завдань внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» сформульовано напрями внутрішнього аудиту витрат на здійснення автотранспортних перевезень в контексті управління їх собівартістю для забезпечення конкурентоспроможності автотранспортного підприємства.

14. На основі виділених завдань внутрішнього аудиту витрат ПАТ «АТП 11205» на надання автотранспортних послуг в роботі здійснено ідентифікацію методичних прийомів внутрішнього аудиту відповідно до запроваджених на ПАТ «АТП 11205» методів калькулювання собівартості та визначено порядок його проведення в залежності від обраних методів калькулювання автотранспортних послуг.

15. На ПАТ «АТП 11205» у 2018 році внутрішній аудит витрат не проводився, але так як досліджуване підприємство є публічним акціонерним товариством, то воно підлягає обов'язковому зовнішньому аудиту. ПАТ «АТП 11205» за результатами аудиторської перевірки у 2018 році отримало умовно – позитивний висновок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти / Сопко В. В., Андрос С. В. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – № 3 (53). – Ч.2. – 296 с. – С. 244-248.
2. Андрєєва Л.Ф. Облік витрат і калькулювання собівартості вантажних автомобільних перевезень в умовах ринкової економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Л.Ф. Андрєєва. – Луганськ: Східноукр. держ. ун-т., 2008. – 19 с.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – Д.: ДУЕП, 2011. – 392 с.
4. Аудит : підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін. – К. : КНЕУ, 2016. – 498 с.
5. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
6. Аудит: організація і методика: навч. посібник / Огійчук М.Ф., Новиков І.Т., Рагуліна І.І. – К.: Алеута, 2012. – 664 с.
7. Базілінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О.Я. Базілінська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 328 с.
8. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
9. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2011. – 592 с.
10. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

11. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація витрат підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html>.
12. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (44). – 420 с.
13. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – 412 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець / в 2-х частинах. Ч. I. - Житомир: ПП «Рута», 2009. – 512 с.
15. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. – 528 с.
16. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2010. – № 4. – С. 29–40.
17. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. – 337 с.
18. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 500 с.
19. Верига Ю. А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. – К.: ЦУЛ, 2014. – 168 с.
20. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
21. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М.Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

22. Воронцова І. І. Аудит підприємницької діяльності : навчальний посібник / І. І. Воронцова, В.І. Кузь. – Чернівці: Світ, 2010. – 96 с.

23. Гавриловська Л.М. Фінансовий облік-2: [Навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц.] / Гавриловська Л. М., Головка Т. В., Ларіонова А. С. – К.: КНЕУ, 2014. – 280 с.

24. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

25. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник - Львів: «Магнолія 2006», 2017. - 400 с.

26. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

27. Грицай О. Базові норми витрачання палива на ваш автомобіль не встановлені: як визначити тимчасові / О. Грицай // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 57. – С .4-5.

28. Грицак Н.Ю. Методичні положення обліку витрат на технічну експлуатацію автотранспортного засобу // Вісник ЖДТУ. – Випуск № 2(56). – 2011. – С. 5-12.

29. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: монографія / Л.В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2012. – 372 с.

30. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Всеукраїнський науково-практичний журнал (Інноваційна економіка). – 2013. – № 2. – С. 105-107. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/ inek/2013_2/105.pdf.

31. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність / З. Б. Живко, І. О. Ревак, М. О. Живко – К.: Алерта, 2012. – 496 с.

32. Житний П.Є. Фактори впливу на формування облікової політики

торгово-виробничих підприємств / П.Є. Житний, І.І. Афанасєва // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №1(51). – С. 51-53.

33. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник / І. В. Жолнер. – К.: ЦНЛ, 2013. – 368 с.

34. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навчальний посібник / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 216 с.

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 30.11.1999р. / Україна. Міністерство фінансів. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

36. Камне́ва В. Придбаємо запчастини для легкового авто: що з ПДВ / В. Камне́ва// Баланс. – 2012. – № 58. – С. 32-34.

37. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 359 с.

38. Карпенко О.В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Собо́ль. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.

39. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навчальний посібник / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241 с.

40. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун- ту 24-25 вересня 2012 р / Г.Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський: Вид-во???, 2012. – 32 с.

41. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 326 с.

42. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

43. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
44. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
45. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 380 с.
46. Кулик В.А. Облікова політика підприємства : навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901 і 8.0305901 «Облік і аудит» за КМСОНП / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 179 с.
47. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.
48. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Тернопіль.: Навчальна книга - Богдан, 2013. – 752 с.
49. Історія економічних учень: підручник / П.М. Леоненко, П.І. Юхименко. – К.: Знання, 2014. – 639 с.
50. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг / В. Лісіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 9 – С. 30-44.
51. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький. – К.: «Центр навчальної літератури», 2014. – 220 с.
52. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум: навчальний посібник / Мельник Т.Г. – К.: Кондор-Видавництво, 2017. – 269 с.
53. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 11.04.2013 р. № 476 / Україна. Міністерство фінансів України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http: www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
54. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт,

послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України № 47 від 9 липня 2007 року N 373 / Україна. Міністерство промислової політики України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http:// industry.kmu.gov.ua](http://industry.kmu.gov.ua).

55. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 / Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

56. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.2013 р. № 433 р. / Україна. Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

57. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.

58. Мишолівський Б. І. Визнання та класифікація витрат // Вісник Львівської Комерційної академії. – Серія економічна. – Випуск 16. – 2014. – С. 345 – 351.

59. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] / Україна. Аудиторська Палата України. - Режим доступу: [http:// www.ari.com.ua](http://www.ari.com.ua).

60. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

61. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.

62. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

63. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів

України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>.

64. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства: монографія / Н.В. Болдуєв, О.В. Болдуєва, Т.П. Макаренко, Г.В. Власик, О.В. Клименко. – Запоріжжя: КПУ, 2014. – 164 с.

65. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2012. – 491 с.

66. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.

67. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 219-228.

68. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія / Н.І.Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2013. – 364 с.

69. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

70. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. і доп.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

71. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. - 274 с.

72. Положення про документальне забезпечення записів у

бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

73. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

74. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII зі змінами і доповненнями / Україна. Верховна Рада. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

75. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

76. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 119 с.

77. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012. – 260 с.

78. Пшенична А.Ж. Аудит: навчальний посібник / А.Ж. Пшенична. – К: Центр учбової літератури, 2011.- 315 с.

79. Радченко К.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства / К.М. Радченко // Вісник ЖДТУ. – 2013. – Випуск 2 (56). – С.15-18.

80. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gallery.economicus.ru/cgi-bin/frame_rightn_newlife.pl?type=in&links=./in/ricardo/works/ricardo_w1_1.txt&img=works.jpg&name=ricardo&list_file=

81. Савченко В.Я. Аудит: навчальний посібник / В.Я.Савченко. – КНЕУ, 2012. – 328 с.

82. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 88-91.

83. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2017. – 688 с.

84. Самарченко О. Придбання автомобіля за кошти / О. Самарченко // Підприємство та автомобіль: секрети обліку: збірник систематизованого законодавства. – 2013. – № 4. – С. 36 – 45.

85. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 384 с.

86. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / А.І. Склабінська, С. А. Дrajниця, Л. Д. Федорук. – Львів : Новий світ-2000, 2015. – 342 с.

87. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e2000.kyiv.org>.

88. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні: збірник систематизованого законодавства / В.Т. Батіщев, С.М. Дробоття. – К.: Бліц-Інформ, 2012. – 224 с.

89. Сокін А.А. Роль внутрішнього контролю в корпоративному управлінні // Управління компанією. – 2014. – № 12. – С. 50.

90. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б.Н. Соколов. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с.

91. Сопко В.В. Бухгалтерський облік / В.В. Сопко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>.

92. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647с.

93. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

94. Тетянич Л. Підприємство купує автомобіль: на що слід звернути увагу / Л. Тетянич // Бібліотека головбуха. Все про транспорт та перевезення. – 2012. – № 5. – С. 6-13.

95. Тетянич Л. Автомобіль: відображення у звітності / Л. Тетянич, Д. Кучерак // Головбух. – 2013. – № 20. – С. 10-12.

96. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

97. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/zvit-dokmu>.

98. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 440 с.

99. Шалімова Н.С. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика / Н.С. Шалімова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 2. – Т. 2. – С. 173-177.

100. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

101. Шульга Н. Облік розрахунків з оплати праці на автотранспортних підприємствах: основні організаційні та методичні аспекти / Олена Петрик, Наталія Шульга // Автопрофі Бухгалтер. – 2010. – № 11. – С. 45-49.

102. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2012. – № 22. – Ч.2. – С. 3-7.

Студент _____ Суха А.Г.

«21» листопада 2019 року