

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчальний центр заочно-дистанційної освіти

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: «Облік та контроль витрат на збут на прикладі ДП «Коломийський лісгосп», м. Коломия

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОА(мб)з-7

Підпис

Н.М.Білейчук

Ініціали, прізвище

Керівник доктор економічних наук, професор
кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Підпис, дата

О.В.Замазій

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Підпис, дата

Л.В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Навчальний центр заочно-дистанційної освіти

Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування

Освітній рівень Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та оподаткування Л.В. Скоробогата

“ _____ ” _____ 2021 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Білейчук Надія Михайлівна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік та контроль витрат на збут на прикладі ДП «Коломийський лісгосп», м. Коломия

Керівник проекту (роботи) Замазій Оксана Василівна доктор економічних наук, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування

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

Затверджена наказом ректора університету від 01 вересня 2020 р. №118 (додаток 11)

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 10 грудня 2021 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-правова база, монографії, статті, навчальні посібники, підручники, матеріали круглих столів та інші джерела.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1 Науково-теоретичні засади організації обліку операцій, які пов'язані з операціями на збут, Розділ 2 Оцінка організації обліку та проведення контролю витрат на збут, Розділ 3 Напрямки поліпшення методики обліку витрат на збут, Висновки. Перелік джерел посилання, Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

Рис. 1.1. Функції збутової діяльності підприємства

Рис. 1.2. Наукові підходи до визначення поняття контролю

Рис. 2.1. Основні напрямки діяльності ДП «Коломийське лісове господарство»

Рис. 2.2 Розподіл площі лісового фонду ДП «Коломийське лісове господарство» за районами у 2020 році

Рис. 2.3 Структура насаджень в залежності від віку у ДП «Коломийське лісове господарство» у 2020 році

Рис. 2.4 Необхідні документи ДП «Коломийське лісове господарство» у 2020 році

Рис. 2.5. Види витрат, які відносяться на збут продукції

Рис. 3.1. Фактори, які впливають на загальні витрати підприємства

Рис.3.2. Модель проведення внутрішньогосподарського контролю витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп»

Рис. 3.3. Структура побудови контролю як комплексної міжфункціональної концепції управління у ДП «Коломийський лісгосп»6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п\п	Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи)	Строки виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Визначення (обрання) теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми	08.09. 2021	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання	14.09. 2021	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСА, збирання та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, проведення розрахунків та аналізу, аудиторських процедур, формування робочих документів аудитора	26.09. 2021	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10. 2021	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10. 2021	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11. 2021	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12. 2021	Виконано
8	Проходження нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й роздаткового (слайдів) матеріалу до захисту	05.12. 2021	Виконано
9	Подання завершеної курсової роботи науковому керівникові для оформлення відгуку	14.12. 2021	Виконано
10	Захист курсової роботи на засіданні комісії кафедри «Обліку, аудиту та оподаткування»	20.12. 2021	

Студент

Підпис

Н.М.Білейчук

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи)

Підпис

О.В.Замазій

Ініціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: «Облік та контроль витрат на збут на прикладі ДП «Коломийський лісгосп»».

Виконавець: студентка 2 курсу, групи ОА (мб) з-7 Білейчук Надія Михайлівна.

Керівник дипломної роботи: доктор економічних наук, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування Замазій Оксана Василівна.

Робота, загальним обсягом 89 сторінок, складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури, який складається з джерел посилань і додатків.

Актуальність теми роботи: Проведення обліку витрат є важливим питанням в бухгалтерському обліку, який впливає на механізм управління суб'єкту господарювання. Застосовуючи інформацію відносно розміру та видів витрат на збут, працівники підприємства, які знаходяться на керівних посадах мають можливість здійснювати регулювання господарської роботи та приймати дієві рішення управлінського характеру. Здійснення обліку та своєчасного контролю витрат на збут є важливою передумовою забезпечення фінансової стабільності та економічного розвитку підприємства.

У дослідженні детально розкрито питання здійснення обліку та проведення своєчасного контролю загальних витрат на збут. Загальні витрати, які понесені на збут виробленої продукції, регулюються відповідно до Методичних рекомендацій, які стосуються питання з формування собівартості та інших нормативно-правових положень. Удосконалення системи обліку дасть можливість підприємству підвищити рівень фінансової стабільності та конкурентоспроможності продукції.

“ ____ ” _____ 2021 року

Н. М. Білейчук

ЗМІСТ

	С.
Вступ	4
1 Науково-теоретичні засади організації обліку операцій, які пов'язані з операціями на збут	7
1.1 Сутність поняття збут та тенденції розвитку їх обліку в сучасних умовах	
1.2 Економічна суть та місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління.....	16
1.3 Характеристика елементів внутрішньогосподарського контролю.....	21
2 Оцінка організації обліку та проведення контролю витрат на збут.....	26
2.1 Оцінка фінансового стану та процесу організації бухгалтерського обліку та проведення контролю у ДП «Коломийський лісгосп».....	26
2.2 Документальне оформлення витрат на збут.....	35
2.3 Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат на збут.....	40
2.4 Методика внутрішньогосподарського контролю.....	42
3 Напрямки поліпшення методики обліку витрат на збут	48
3.1 Зарубіжний досвід організації обліку витрат на збут та втілення його у вітчизняну практику.....	48
3.2 Автоматизований облік витрат на збут.....	53
3.3 Шляхи удосконалення процесу організації внутрішньогосподарського контролю витрат на збут.....	57
Висновки.....	61
Перелік джерел посилання.....	64
Додаток А Статут ДП «Коломийський лісгосп»	71
Додаток Б Баланс (звіт про фінансовий стан)	82
Додаток В Звіт про фінансові результати.....	86

						ДРОО.010100		
Зм.	Лист	№докум.	Підп.	Дата				
Розробив		Білейчук Н.М.			Облік та контроль витрат на збут на прикладі ДП “Коломийський лісгосп”, м.Коломия	Літ.	Аркуш	Аркушів
Перевірив		Ченаш В.С.					6	89
Н.контр.		Ченаш В.С.				ХНУ ОА(мб)з-7		
Затвердж.		Скоробогата Л.В.						

ВСТУП

Ефективність роботи будь-якого підприємства в першу чергу залежить від рівня понесених витрат на виробництво продукції, на збут та її конкурентоздатності. Зазначимо, що під час діяльності підприємства можуть виникати витрати, які безпосередні пов'язані з процесом реалізації продукції та мають прямий вплив на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Збільшення питомої ваги загальної суми витрат, які спрямовуються на збут у загальній структурі витрат вимагає потребу у пошуку оптимального способу їх обліку.

Варто зазначити, що застосовуючи інформацію про фактичний розмір та види витрат, які спрямовуються на збут, управлінський персонал суб'єкта господарювання має потребу в регулюванні господарської роботи для прийняття виважених рішень управлінського характеру. У зв'язку із цим для того, щоб прийняти рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівні відносно процесу управління витратами, які спрямовуються на збут суб'єкта господарювання потрібна своєчасні та достовірні дані аналітичного характеру, які можна отримати лише з облікових даних, що прямо залежить від якості проведення бухгалтерського обліку.

Тому актуальність дослідження питання обліку та проведення контролю за витратами на збут, які необхідні для ефективного управління є умовою забезпечення стабільності в фінансовому аспекті, конкурентоспроможності та розвитку подальшого підприємства. Дослідження у сфері обліку витрат на збут відкривалися у працях вітчизняних вчених таких як Бутинець Ф. Ф., Дерія В. А., Нападовської Л. В., Палія В. Ф., Пушкара М. С. та інші. Більшість вчених основною метою роботи будь-якого підприємства вбачають досягнення максимального рівня прибутку, який являється основним джерелом для його розвитку. Однак напрямки його досягнення досить обмежені, оскільки на його розмір

безпосередньо впливають витрати виробництва. Не варто проводити оцінку прибутку підприємства, не маючи при цьому теоретичних знань про сутність та методику оцінку його витрат, у тому числі й витрат на збут. Процес управління витратами є важливим елементом загальної системи управління суб'єкта господарювання. У зв'язку із цим правильно організований бухгалтерський облік та забезпечення належного контролю за сукупними витратами на збут, а також аналіз актуальних проблем, що стосуються аналізу якісних характерних особливостей витрат являється досить актуальною проблемою в бухгалтерському обліку.

Активний пошук напрямків скорочення загальних витрат виробництва варто розглядати як чинник покращення рівня прибутковості та забезпечення економічної ефективності діяльності суб'єкта господарювання, забезпечення їх фінансової стабільності в ринкових умовах розвитку, збільшення можливостей для необхідної реструктуризації враховуючи зміни ринкової кон'юнктури. У більшості випадків загальна сума витрат обґрунтовуються у формі критерію вибору варіантів розвитку суб'єкта господарювання. Однак у практичній діяльності підприємства оцінка витрат виробництва залишається недостатньо вивченою, особливо в сфері використання ефективних методів управління витратами.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних аспектів та практичних засад відносно бухгалтерського обліку, проведення контролю та здійснення контролю витрат на збут з метою удосконалення існуючої організації обліку витрат.

Об'єктом дослідження є проведення обліку витрат на збут на ДП «Коломийський лісгосп».

Предметом дослідження є методичні та практичні аспекти обліку витрат на збут, що дозволять забезпечити отримання необхідних даних про витрати, які суб'єкт господарювання спрямовує на збут виробленої продукції.

Для вирішення мети роботи виокремлені наступні завдання:

1. розкрити сутність поняття збут та тенденції розвитку їх обліку в сучасних умовах
2. дослідити економічну сутність та місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління
3. охарактеризувати елементи внутрішньогосподарського контролю
4. провести оцінку фінансового стану та процесу організації бухгалтерського обліку та проведення контролю у ДП «Коломийський лісгосп»
5. оцінити документальне оформлення витрат на збут
6. проаналізувати організацію синтетичного і аналітичного обліку витрат на збут
7. навести методики внутрішньогосподарського контролю
8. дослідити зарубіжний досвід організації обліку витрат на збут та втілення його у вітчизняну практику
9. провести аналіз автоматизованого обліку витрат на збут
10. навести шляхи удосконалення процесу організації внутрішньогосподарського контролю.

У першому розділі розкриті науково-теоретичні засади організації обліку операцій, які пов'язані з операціями на збут.

У другому розділі проводиться оцінка фінансового стану та процесу організації бухгалтерського обліку та проведення контролю у ДП «Коломийський лісгосп».

У третьому розділі визначено напрямки поліпшення методики обліку витрат на збут.

Інформаційною базою роботи є праці вчених, статті та монографії з даної теми, інформаційні та статистичні дані, правові документи, довідкові та інтернет-ресурси.

1 НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИТРАТАМИ НА ЗБУТ

1.1 Сутність поняття збут та тенденції розвитку їх обліку в сучасних умовах

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання в основному має на меті отримання прибутку. При розгляді цього питання важливо зазначити, що важливим елементом управління на підприємстві є організація збутової роботи, який являється заключним етапом всієї роботи, яка пов'язана із створенням, безпосередньо виробництвом та реалізацією товарів або послуг споживачам кінцевої продукції. Внаслідок того, що прибуток підприємства в першу чергу залежить від ефективного управління збутової діяльності та отримання максимальних обсягів реалізації продукції розгляд цієї теми є досить актуальним та відіграє важливу роль в механізмі формування виробничих відносин. Внаслідок цього споживач може визнавати або не визнає дії суб'єкта господарювання як корисними та необхідними для себе, що безпосередньо впливає на обсяги продажу продукції та послуг. Від того, яка якість збутової роботи підприємства залежить його ритмічність та ефективність роботи як кожного окремого суб'єкта господарювання, так і взаємопов'язаних підприємств, виробників та споживачів ресурсів матеріально-технічного характеру [1, С. 123-128].

Роль та значення збуту для підприємства можна виокремити шляхом розгляду його основних функцій. До них належать наступні:

1. створення ефективної стратегії збутової діяльності підприємства
2. вибір конкретного каналу збуту для всього механізму
3. формування та подальша обробка даних, які показують потреби та подальші пріоритети для споживачів

4. створення партій товарів з врахуванням потреб споживачів
5. пакування виробленої продукції з дотриманням діючих вимог ринку, на якому працює підприємство
6. організація логістичних процесів складування товару перед транспортуванням та у разі необхідності дороблення товару на складах
7. здійснення організації транспортування продукції
8. надання допомоги посередникам для здійснення ефективного продажу вироблених товарів або реалізація послуг
9. проведення управління запасами товарів на підприємстві та її філіях
10. обробка, систематизація та аналіз думки споживачів про вироблену продукцію підприємства.

Оцінка досліджень науковців в цій сфері дозволяє зазначити, що наукова думка в сучасних умовах розділяється на декілька підходів до визначення сутності «збутова діяльність підприємства». Так, в цьому напрямку одна група вчених ототожнюють цю дефініцію з сутністю поняття «товарорух», «розподіл» та «збут». Інша група науковців оцінюють її в розрізі продажу та вбачають в ній заключну стадію господарської роботи суб'єкта господарювання. Деякі з авторів ототожнюють поняття «збут» із «збутовою діяльністю» та розглядають її у формі сукупності дій, що здійснюються з моменту того, як продукт використовується та надходить до підприємства приватної форми власності та кінцевого виробника, а також до того часу коли споживач його придбає у користування. Недоліками цього підходу є не лише поєднання різних понять, а й виокремлення сукупності дій однаковими за характером як для підприємства, яке є виробником, що здійснює свою реалізацію товарів, так і для суб'єкта господарювання, які безпосереднього займаються збутом продукції [2, С. 54-56].

Основною метою збутової роботи суб'єктів господарювання з інших джерел є отримання прибутку для задоволення попиту споживачів. З цього питання В. Байдін додає, що збутова робота має досить циклічний характер

та являється безперервним процесом, а ефективне управління в процесі реалізації збутової роботи дає можливість суб'єкту господарювання розподіляти свої фінансові ресурси у напрямку обігу для того, щоб отримати максимальний рівень прибутку та задовольнити попиту споживачів [3].

Отже, можемо узагальнити позиції вчених та навести своє трактування збутової роботи підприємства, під нею варто розуміти цілісний процес, який включає в себе проведення планування обсягу реалізації продукції із врахуванням планового рівня прибутку; пошук найкращого партнера, а саме покупця або посередника; проведення торгів, що включає в себе формування ціни у відповідності до завданої якості товару та можливої інтенсивності попиту, а також виявлення та застосування чинників, які дозволяють прискорити збутових процесів та збільшити рівень прибутку від реалізації.

Основні функції збуту розглянемо на рис. 1.1.

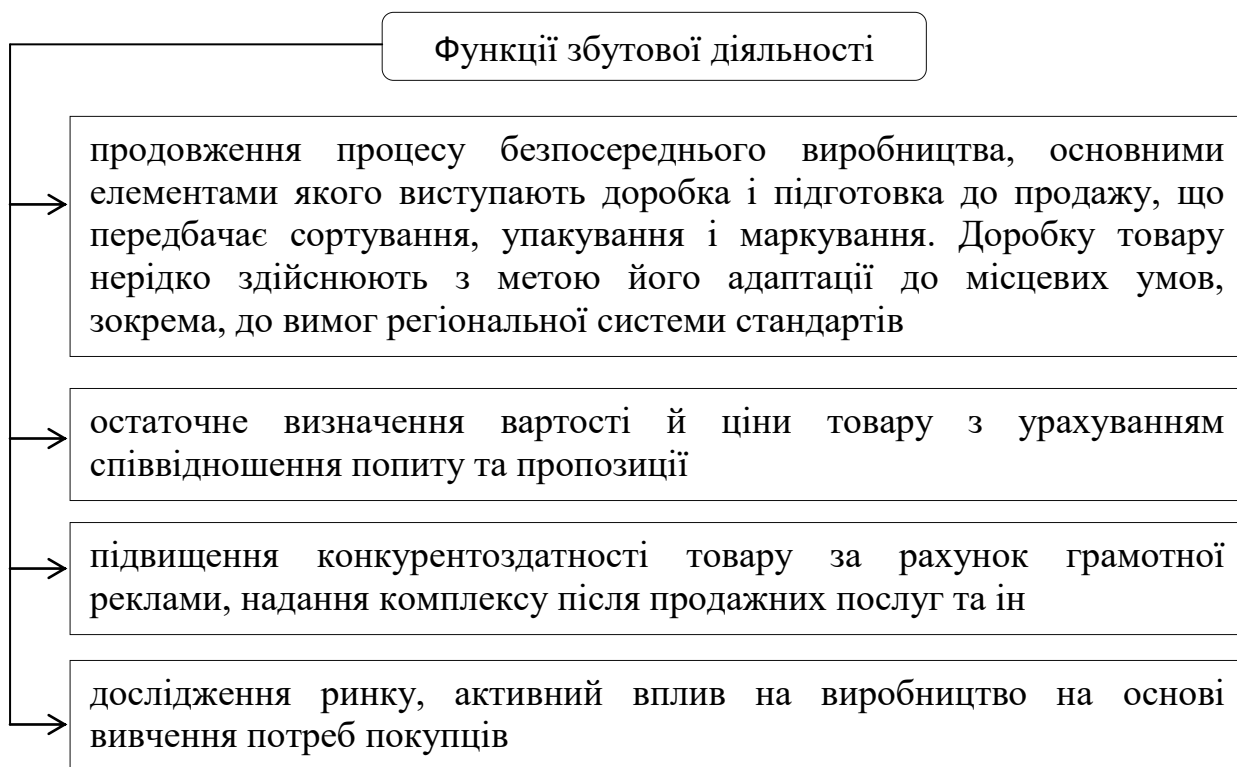


Рисунок 1.1 – Функції збутової діяльності підприємства

З наведеного рисунку можна зробити наступні висновки, під збутовою діяльністю підприємства розглядають навички відносно того як звернути увагу покупців на вироблення та реалізацію продукції, яким способом

стимулювати її продажі споживачам. Основною ціллю такої роботи являється регулювання загального обсягу продаж для того, щоб забезпечити плановий рівень прибутку підприємства та забезпечення потреб споживачів, які в цьому зацікавлені.

На наступному етапі розглянемо види витрат, які відносять на збутову діяльність, зокрема до них належать:

1. загальні витрати на безпосереднє утримання відділів підприємства, які пов'язані із збутовою діяльністю, а саме:

– витрати на оплату праці та винагороди працівникам різних підрозділів, а також торговим агентам та продавцям, що здійснюють забезпечення збуту продукції

– відрахування, які проводяться на соціальні заходи

– загальні витрати на оплату відряджень в межах затверджених правових норм діючого законодавства

– загальні витрати на канцелярські товари та матеріали.

2. загальні витрати, які відносяться на утримання, проведення ремонту та подальшу експлуатацію основних засобів, в також необоротних активів, які безпосередньо пов'язані із збутовою діяльністю підприємства, зокрема до них відносять:

– витрати на технічний огляд та обслуговування, а також проведення ремонту та утримання основних засобів та необоротних матеріальних активів

– витрати на оплату праці працівників, які займаються обслуговуванням та ремонтними роботами основних засобів, а також нематеріальних активів

– відрахування на амортизацію основних засобів та необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

3. загальні витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом транспортування та страхуванням готової продукції, зокрема:

- витрати на транспорт, перевалочні пункти та страхування на постачальника, які формують ціну продукції відповідно до базису поставки, яка передбачена угодою сторін

- витрати на сплату послуг організацій, які займаються транспортно-експедиційною та посередницькою роботою, загальна вартість яких може включатися до ціни виробленої продукції за угодою сторін

4. витрати, які пов'язані із забезпеченням охорони праці та правил техніки безпеки, зокрема на оплату праці, матеріали, енергію та паливу для забезпечення охорони праці та на соціальні відрахування

5. витрати на проведення ремонту та обслуговування на гарантійній основі з приводу заміни проданих товарів, у тому разі коли на підприємстві не формувався резервний фонд, зокрема на утримання працівників та ремонт проданих товарів по гарантії

6. загальні витрати на реалізацію рекламних та перепродажних заходів, а також на дослідження ринку відносно товарів, за якими здійснюється продаж, а саме:

- загальні витрати на проведення розробок та видання виробів рекламного характеру

- витрати на здійснення рекламних заходів в різних засобах масової інформації;

- витрати, які формуються з врахуванням оформлення вітрин, виставок, що включають відрядження працівників суб'єктів господарювання на проведення виставки виробленої продукції

- витрати на організацію презентацій, придбання подарунків, а також розповсюдження товарів та надання послуг рекламного характеру

7. витрати, які понесені на розвантаження, навантаження, пакування та зберігання продукції, які рахуються відповідно до базису поставки за згодою сторін, а також витрати на купівлю пакувальних матеріалів для того, щоб затарювати вироблену продукцію на складах, а також на ремонт тари та покриття операцій з скляною тарою

8. витрати, які нараховуються на податки та збори відповідно до діючого законодавства

9. інші види витрат витрати, які безпосередньо пов'язані із збутом продукції [5].

Варто відзначити, що збутова робота зосереджена на досягнення умов для того, щоб отримати максимальний прибуток та реалізувати виготовлені товари. У цьому напрямку є дуже важливим питанням планування діяльності у сфері збуту, в якому на першому етапі на базі показників виробництва, які плануються обґрунтовуються загальні обсяги потреби в фінансових ресурсах та основних постачальків. Якщо буде бракувати ресурсів потрібно узгодити план подальшого виробництва та здійснення збуту продукції з врахуванням пріоритетів матеріально-технічного та фінансово-економічного характеру.

Відносно другого етапу зазначимо, що він передбачає проведення розробок з планування збутової діяльності шляхом формування програми руху фінансових потоків логістичного ланцюгу, тобто від підрозділів виробничого характеру суб'єктів господарювання до торгових центрів на етапі кінцевого продажу або відносно окремих споживачів продукції. Саме на цій стадії враховується потреба у наявності складських приміщень та транспортних засобах. Заключний етап формування планування збутової діяльності формується з програми переміщень товарів, завдяки оптимізації механізму розміщення складів та транспортних потоків, при цьому формуються плани-графіки відносно підготовки товарів для подальшого відвантаження та поставок [6, С. 109-110].

В сучасних умовах відносно зниження цін на вироблені товари суб'єктів господарювання зазначимо, що відбувається скорочення каналів збуту, які реалізують продукцію у роздрібних магазинах. Отже, орієнтація подальшого розвитку вітчизняної економіки на інтеграцію у розвиток світового співтовариства та запровадження ринкових відносин вимагають змін в фінансовій організації підприємств та проведення адекватної політики відносно підвищення ефективності від проведення господарської діяльності.

Процес удосконалення механізму управління фінансовими, матеріальними та інформаційними потоками формують потенціал економічного росту роботи суб'єктів господарювання через використання нових інноваційних методів та підходів.

Потреба в адекватному реагуванні процесу управління на зміну умов господарювання та збільшення загальної ефективності заходів у збутовій діяльності зумовлює зацікавленість суб'єктів господарювання до планування процесів збуту продукції, що являється важливою функціональним елементом роботи підприємства. Варто зауважити, що для того, щоб ефективно організувати процес постачання та збуту в першу чергу залежить програма підприємства та результати його роботи, можна стверджувати, що цей напрямок дослідження є досить актуальним. Обробка інформаційних даних може здійснюватися шляхом використання сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення, що в комплексі дасть можливість прискорити та полегшити діяльність з організації діяльності у збутовому напрямку.

Ще одним важливим напрямком дослідження в цьому аспекті є аналіз обліку витрат, які спрямовуються на збут та подальше їх відображення у бухгалтерській та фінансовій звітності. Так, Кузнецова С. надала пропозицію відносно запровадження нової форми аналітичного регістру по бухгалтерському обліку за рахунком 93 «Витрати на збут», а також запропонувала методи обліку та проведення контролю за використанням витрат. Довгопол Н. оцінила проблемні питання, які можуть виникати в питаннях, які пов'язані з обліком та подальшим відображенням у звітності собівартості та витрат, собівартості, а також взаємодію обліку в фінансовій та управлінській частині з врахуванням положень П(С)БО 16 «Витрати» [7].

Відносно порядку визнання витрат було проаналізовано різні методи бухгалтерського обліку та проведення контролю витрат суб'єктів господарювання для подальшого формування звітності, а також обґрунтовані їх переваги та основні недоліки. Левицька С. у своїй науковій розкриває

поняття витрат на збут та надає класифікацію витрат, а також показала основні засади проведення внутрішнього господарського обліку та надала пропозиції з впровадження нової форми внутрішньої звітності, а саме додала статті, які відображають витрати на збут. Під час проведення виробництва саме ефективний контроль надає можливість на постійній основі здійснювати нагляд за обсягами та структурою витрат на збут. Крім цього автором пропонується нова форма Журналу витрат підприємства. Натомість Ульченко Л. дала обґрунтування потреби у використанні системного підходу до процесу обліку витрат, які відносяться на збут через запровадження механізму інтегрованого обліку.

Ще одним цікавим підходом до досліджуваної теми є положення висвітлені в статті Головачко В. М., який під обліком витрат розглядає загальну сукупність дій, які спрямовані на подальше відображення операцій, які можуть відбуватися на підприємстві протягом тимчасового періоду під час постачання, реалізацію та виробництва продуктів з використанням їх кількісного та вартісного вимірювання, а також процеси пов'язані із реєстрацією, групуванням та аналізу в тих напрямках, які формують собівартість готової продукції. Основними висновками з даного дослідження є наступними: серед значної кількості завдань, які ставляться перед проведенням бухгалтерського обліку під час процесу виробництва варто виокремити облік витрат на збут. У цьому напрямку підприємству потрібно спрямувати свою діяльність на те, щоб оптимізувати загальні витрати на збут для того, щоб виявити резерви виробництва та їх зменшити до оптимального рівня витрати, які понесені на збут. Відносно питань проведення обліку витрат, які спрямовуються на збут автор пропонує додати до діючої методології управлінського обліку принципи моделюванням та структуруванням даних. При організації процесу управління витратами, які спрямовуються на збут варто розробити моделі витрат відповідно до центрів відповідальності, яким може бути будь-який відділ, де виникають витрати на збут [8, С. 85-89].

У посібнику надаються загальні положення, які обґрунтовують П(С)БО 16 «Витрати» відносно методів їх оцінки, правильного порядку та документальному оформленні загальних витрат, які спрямовуються на транспортування, страхування та перевалку виготовленої продукції. Негативним в цьому аспекті є той факт, що окремі автори підручників, які стосуються даної теми недостатньо надають характеристику рахунків, які відносяться до класу 9 «Витрати діяльності», при цьому акцентуючи увагу на облік витрат, які спрямовуються на збут без застосування даного класу [7].

Зазначимо, що відповідно до Положень Податкового Кодексу України обґрунтовуються специфіку класифікації витрат, у тому розділі які включають у себе перелік тих витрат, які не враховуються при визначенні прибутку після оподаткування. Оцінюючи ступінь обґрунтування витрат можна зазначити, що їх характеристика зі сторони участі фінансових ресурсів та інших чинників розширює коло характеристик витрат [9].

Отже, огляд напрацювань в сучасній літературі дозволяє зазначити, що питання, які пов'язані із процесом обліку витрат на збутову діяльність є актуальним та потребує подальших досліджень, не дивлячись на те, що постійно зростає потреба в даних, які дозволяють оцінити витрати на збут, вирішити проблему проведення раціонального управління та контроль за ними. Важливою проблемою проведення такої оцінки витрат є для промислових підприємств, які виробляють номенклатурну продукцію, для виготовлення якої застосовують значну кількість матеріальних ресурсів, що підвищує трудомісткість проведення ефективного управління витрат, які понесені на збут та їх подальше відображення в фінансовому обліку. Також можемо константувати, що до цих пір залишаються невирішеними питання удосконалення аналізу обліку витрат через втілення позитивного зарубіжного досвіду.

1.2 Економічна суть та місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління

Здійснення роботи вітчизняних підприємств за сучасних умов господарювання формується в складних умовах економічного та соціального середовищ. За умовами поглиблення інтеграції та впливу явищ кризового характеру відносно забезпечення ефективної господарської роботи залежить від того як суб'єкт господарювання використовує свої ресурси, здійснює організацію різних бізнес-процесів для того, щоб з мінімальними понесеними витратами мати більш високі фінансові результати. Потреба в подальшій оптимізації системи управління господарською роботи підприємства у відповідності до поточного та планового стану внутрішнього та зовнішнього середовища проявляється через поступове вдосконалення внутрішньогосподарського контролю, що може забезпечити достатній рівень до адаптивності механізму управління, при цьому може виступати координуючою механізмом між різними функціями управління [10, С. 10-11].

Обґрунтування напрямків вирішення проблем в питаннях удосконалення методики та організації контролю здійснювалися різними науковцями такими як Бутинцем Т. А., Виговською Н. Г., Дерій В. А., Дроздом І. К., Калюгою Є. В., Куциком П. О., Пантелєєвом В. П., Рибалко Л. В. та Шевчуком В. О. та інші. Розробкою окремих питань, які положені з проведенням внутрішньогосподарського контролю було присвячено праці таких вчених як: Андрєєва В. Д., Лоббека Дж. К., Робертсона Дж. К., Соколова Я. В., Фостер Дж. та Шохін С. О. Відзначимо, що актуальність проведеного досліджень також обумовлюється проблемою в недостатньому розвитку вітчизняної системи контролю та нерозумінні власників суб'єктів господарювання відносно його важливості та формуванню переваг ефективної організації механізму внутрішньогосподарського контролю.

Однак, не дивлячись на те, що в цій сфері було проведено багато досліджень сучасний розвиток економічної науки не дав можливість затвердити єдиний підхід до розгляду сутності поняття «контроль» та «внутрішньогосподарський контроль», а також окреслити його роль та значення за сучасними економічними умовами. Процес формування науково-теоретичних основ в розгляді внутрішньогосподарського контролю вимагає проведення оцінки понятійного апарату. Основним моментом в даному напрямку є детальне вивчення існуючих підходів для оцінки сутності поняття «контроль», оскільки він є визначальним при розгляді таких понять як «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль».

В основному сутність поняття «контроль» трактується з французького як зіставлення або протиставлення. В науковому плані використовують декілька підходів до обґрунтування поняття контроль, які відобразимо на рис. 1.2.

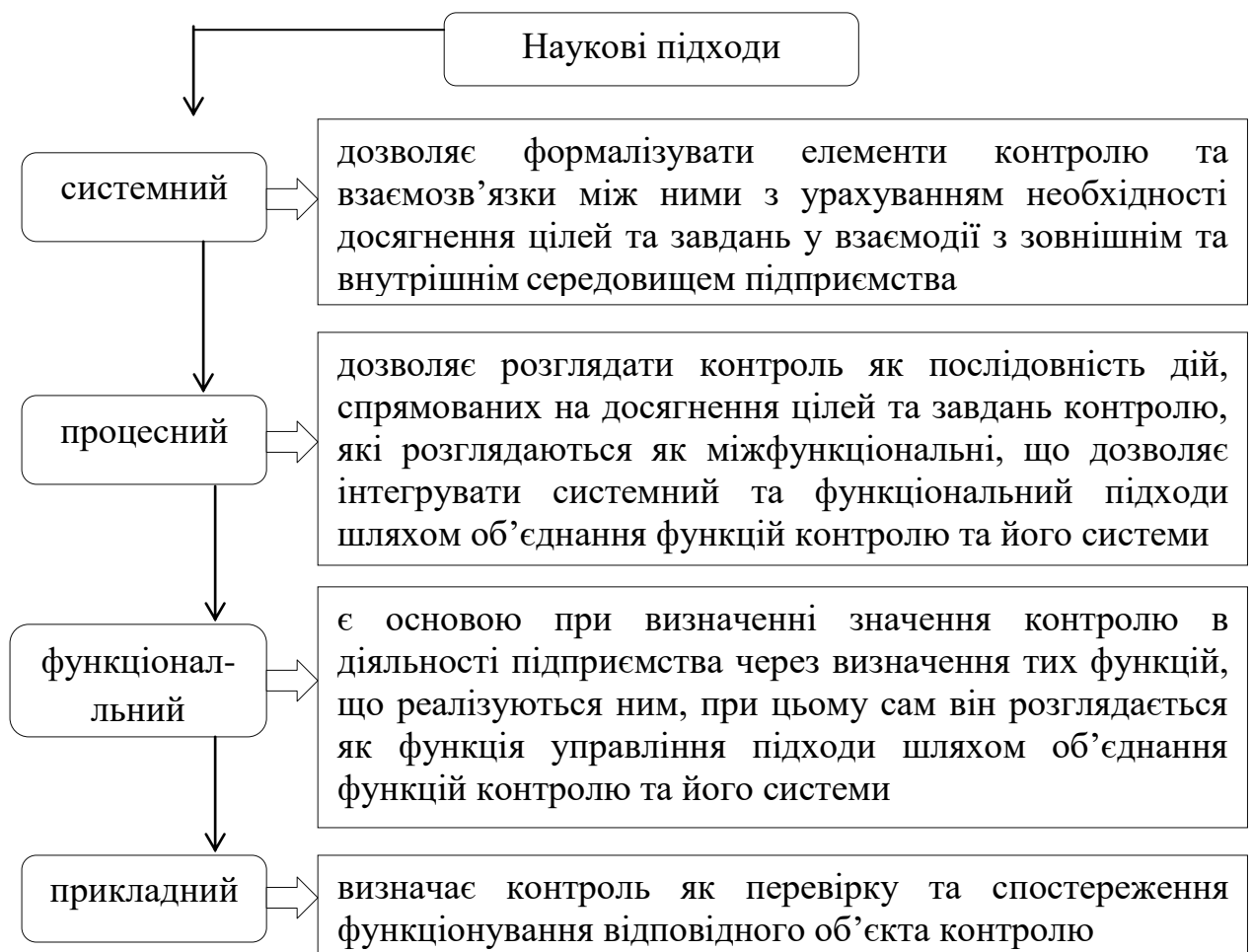


Рисунок 1.2 – Наукові підходи до визначення поняття контролю [11]

Отже, можемо узагальнити і зазначити, що під контролем розглядають функцію управління, яка передбачає формування сукупності обов'язків, дій та прав осіб, які мають на це повноваження відносно перевірки дотримання управлінських рішень та проведення оцінки здійснення операцій з відповідним дотриманням інтересів персоналу. Однак до цих пір в науковому полі немає єдиного підходу до виокремлення функцій механізму управління.

При розгляді різних наукових джерел можна констатувати, що спостерігається відсутність єдиного методичного підходу до окреслення функцій управління. Частина науковці вбачають, що для того, щоб механізм управління функціонував ефективно потрібне виокремлення відповідних функцій. Іншими словами для того, щоб виконати ту чи іншу роботу потрібно визначити який результат необхідно отримати, яким способом варто організувати процес та провести контроль його виконання. Основними функціями управління являються наступні: проведення планування та прогнозування, здійснити координацію, організацію та мотивацію, провести облік, подальший аналіз та контроль, які тісно взаєпов'язані між собою. Зважаючи на те, що саме контроль являється функцією управління внутрішньогосподарський контроль є важливою функцією в системі управління суб'єктом господарювання.

В цьому аспекті варто зауважити наступне: контроль являється основним елементом механізму управління суб'єктом господарювання в напрямку планування, формування організаційних структур та мотивацією, його можна порівняти з внутрішньогосподарським контролем. Крім цього жодна з наведених функцій не можуть формувати весь процес управління, а лише при їх поєднання в конкретній послідовності може бути розкрита сутність системи управління підприємства. При цьому основною координуючою функцією системи управління виступає внутрішньогосподарський контроль.

Також варто відзначити той факт, що контроль внутрішньогосподарського характеру являється самостійною функцією в процесі управління та являється єдиним засобом в системі організації реверсного зв'язку, внаслідок чого можна отримати потрібну інформацію відносно об'єкту проведення внутрішньогосподарського контролю при виконанні такого управлінського рішення. При цьому суб'єкт управління має відповідні можливості на те, щоб впливати на порядок прийняття рішень управлінського характеру на певних етапах його формування.

Підсумувавши зазначимо, що контроль внутрішньогосподарського характеру дозволяє відслідковувати відхилення та виявляти недоліки в системі планування та прогнозування, здійснення аналізу та обліку, а також дає можливості їх усунути та мінімізувати вплив. Відзначимо, що без наявності подібної функції управління не можна забезпечити нормальну роботу та організувати роботу суб'єкта господарювання, у зв'язку із цим вивчення та аналіз основних функцій системі управління підприємством, зокрема внутрішньогосподарському контролю необхідно приділити значну увагу [12, С. 31-35].

Оскільки контроль внутрішньогосподарського характеру суб'єкта господарювання спрямований не лише на аналізі відхилень від запланованих для конкретного об'єкту параметрів, а на попередження їх виникнення, іншими словами виступає прямим та зворотним засобом зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління роботою, пов'язану із веденням господарської діяльності.

Слід розмежувати поняття прямого та зворотнього зв'язку. Так, прямий зв'язок контролю в механізмі управління господарською роботою суб'єкта господарювання полягає в спостереженні та подальшій перевірці фактичного стану конкретного об'єкту контролю для того, щоб визначити його законність та доцільності, а також загальну ефективність та якість управління. Відносно зворотного зв'язку при проведенні внутрішньогосподарського контролю в загальному механізмі управління

зазначимо, що його суть відкривається у виявленні відхилень від фактичних показників, що надають характеристику об'єкту контролю в залежності від затверджених параметрів, а також обґрунтуванні причин та можливостей відносно забезпечення досягнення параметрів для об'єкту контролю.

В цьому напрямку також потрібно зазначити, що внутрішньогосподарський контроль в механізмі управління діяльністю суб'єкта господарювання у формі засобу реверсного зв'язку реалізується при коригуванні різних процесів в межах інших функцій, що пов'язані із управлінням, що є результатом проведення попереднього та наступного контролю, які застосовуються при плануванні, а результати поточного контролю – під час затвердження управлінських рішень.

Саме внутрішньогосподарський контроль може виступати невід'ємним структурним елементом процесу розробки, впровадження, коригування та рішень управлінського характеру при управлінні господарською роботою різних суб'єктів господарювання, які присутні на всіх етапах формування та подальшої реалізації рішень управлінського характеру від його початку до їх завершення. При відсутності дієвого та ефективного механізму внутрішньогосподарського контролю, який надавав би керівництву інформацію оперативного характеру, яка потрібна для прийняття х рішень, неможливе ефективне функціонування всієї системи управління [13, С. 139].

Отже, з метою підвищення ефективності механізму внутрішньогосподарського контролю отримання інформації має бути своєчасно, постійною, оперативною та забезпечувати вільний взаємообмін даними, які дозволить своєчасно реагувати на різні ситуації. До того ж інформація має бути точною, своєчасно надходити та доводитись до відповідальних виконавців у такому вигляді, який може дозволити оперативно затвердити рішення й здійснити дії відносно вирішення проблемних питань. Приймаючи управлінські рішення відносно встановлення або поступової зміни планового завдання керівник має в першу чергу їх обґрунтувати.

1.3 Характеристика елементів внутрішньогосподарського контролю

Керуючись концептуальними засадами проведення внутрішньогосподарського контролю, які були розглянуті в попередньому підрозділі роботи потрібно перейти на розгляд складових елементів внутрішньогосподарського контролю в механізмі управління діяльністю суб'єктами господарювання та проаналізувати методичні положення відносно формування ефективної системи контролю внутрішньогосподарського характеру на підприємстві.

Розглядаючи сучасні положення вчених в напрямку обґрунтування ефективного контролю, який може здійснюватися на підприємстві, зазначимо, що їх погляди досить неоднозначні, це пов'язано із тим, що його вивчають з різних сторін. Тому актуальним в цьому напрямку є пошук інноваційних підходів до формування науково-теоретичних засад розвитку контролю внутрішньогосподарського характеру в механізмі управління суб'єктом господарювання. Проблеми, які пов'язані із внутрішньогосподарським контролем в механізмі управління діяльністю суб'єктів господарювання різних галузей економіки стали об'єктом досліджень вітчизняних вчених [14, С. 185-187].

Всі підходи базуються на функціональному підході, оскільки саме внутрішньогосподарський контроль являється функцією проведення управління діяльністю суб'єкта господарювання. Обравши даний підхід зазначимо, що внутрішньогосподарським контролем є функцією управління, оскільки їй властиві всі потрібні для цього елементи, зокрема: об'єкт, суб'єкт, предмет, принципи, функції та методи. Тобто науковим обґрунтування цих складових являється базою для розробки основних напрямів з приводу удосконалення положень організаційно-методологічного характеру в напрямку розвитку внутрішньогосподарського контролю на

різних підприємствах. Визначені мета та основні завдання спрямовані в першу чергу на реалізацію дієвої стратегії роботи підприємств галузі. Варто відзначити, що ефективно організований механізм внутрішньогосподарського контролю дозволить виявити фактичні резерви роботи, дійти висновків відносно економічної доцільності прийняття управлінських рішень, які в комплексі сприятимуть зростанню показників, що оцінюють фінансову стійкість та конкурентоспроможності суб'єкта господарювання.

Відзначимо, що суб'єкт та об'єкт являються складовими елементами, які можуть впливати враховуючи класичний підхід до теорії систем, при цьому відбувається безпосередній вплив суб'єкта на об'єкт, тобто спостерігається зворотній зв'язок. За рахунок впливу суб'єкта контролю на об'єкт контролю можемо розглянути контрольну дію, що дозволяє суб'єкту контролювати об'єкт на базі чого він може отримати нову інформацію відносно нього та параметри відносно його розвитку. Щодо контрольної дії відзначимо, що під ними розуміють операції з порівняння показників роботи об'єкта, що контролюється.

З використанням цієї інформації суб'єкт управління може приймати рішення відносно подальшого функціонування об'єкта за тим ж параметрами або їх зміни для підвищення загальної ефективності господарської роботи суб'єкта господарювання. Отже, формування належного механізму внутрішньогосподарського контролю може здійснюватися на основі дотримання принципу системності, який передбачає обґрунтування об'єктів та суб'єктів, що в комплексі виконують дії контрольного характеру та методичні інструменти, які необхідні для реалізації контролю внутрішньогосподарського характеру [15, С. 115-117].

В процесі дослідження основних засад внутрішньогосподарського контролю потрібно дослідити його об'єкт, оскільки в ньому вкладається різне змістове наповнення. Такої думки притримується й Калюга Є. В. в своїх дослідженнях. Група вчених при аналізі можуть обрати різні об'єкти

бухгалтерського та фінансового обліку, які властиві контролю внутрішньогосподарського характеру, що і подальшому доповнюються та розширюються. Однак певна група вчених при розгляді досліджуваного контролю можуть виокремлювати його об'єкти відповідно до різних кваліфікаційних ознак. Зазначимо, що серед авторів немає єдиної думки відносно структурних елементів об'єктів внутрішньогосподарського контролю [16]. Так, науковий підхід Бутинця Ф. Ф., Бардаша С. В., Малюги Н. М., Петренко Н. І. дають можливість обґрунтувати наукову базу для формування змісту дефініції «внутрішньогосподарський контроль» з метою уточнення їх змісту [17, С. 31-34].

З цього можна зробити висновок, що об'єктом такого контролю не являється господарська робота, а явища та процеси, що можуть виникнути при її здійсненні й визначається як об'єкт такого контролю, що є причинно-наслідкових зв'язком різних процесів та явищ у формі чинників, які впливають на результати роботи підприємства та діяльність у сфері управління.

Отже, об'єктом внутрішньогосподарського контролю являється все те, на що може спрямовуватися контролююча робота суб'єкта контролю, тобто, воно є підконтрольним середовищем. У відповідності до результатів, які одержані під час дослідження об'єктом контролю являються зв'язки процесів і явищ як факторів, що впливає на результати діяльності суб'єкта господарювання та системи управління, що формує процеси роботи господарського характеру, з використанням та отриманням відповідно до них результатів, а також достовірність їх відображення у фінансовій звітності без порушення положень діючого законодавства. Визначений підхід до обґрунтування об'єктів контролю внутрішньогосподарського характеру є комплексним та поєднує в собі ресурсний і процесний підходи.

В цьому аспекті важливим питанням є певне розмежування предмета від об'єкта внутрішньогосподарського контролю. Оскільки предмет

контролю є ширшим та суб'єктивним поняттям у порівнянні з сутністю об'єкту, який об'єктивним та вужчим.

Погоджуючись з думкою Бардаша С. В. варто відзначити, що до складу предмету можуть входити лише основні властивості та ознаки об'єкта, оскільки об'єктом контролю являється виділена складова частина об'єктивної реальності, яку можна усвідомити. Аналіз поглядів авторів відносно сутності предмету такого контролю показав, що науковці не дійшли однозначного визначення у його розумінні. Відповідно до позиції Соловйова Г. А. предмет науки формується з елементів теорії контролю, а відповідно до позиції Дементьєва В. В., Калюги Є. В. та Чумаченка М. Г. наукові знання є продуктом науки. У цьому аспекті варто додати, що предметом контроль внутрішньогосподарського характеру може охопити всі стадії роботи на підприємстві [18].

Отже, узагальнивши всі положення відзначимо, що під предметом досліджуваного контролю потрібно розуміти стан об'єкту та дію суб'єктів, що здійснюють управління роботою суб'єкта господарювання. У широкому розумінні самим предметом такого контролю може виступати забезпечення роботи підприємства у відповідності до інтересів власника.

Зазначимо, що внутрішньогосподарський контроль може здійснюється суб'єктами підприємства. Однак в економічній літературі під ними можуть розглядати посадових осіб, що працюють на підприємстві. Для прикладу, ґрунтовною працею є робота Стендера С. В., за якими суб'єктами контролю внутрішньогосподарського характеру вважає керівника, головних спеціалістів та керівників підрозділів.

З наведеним визначенням суб'єктів контролю погодитися досить важко, оскільки внутрішньогосподарський контроль являється необхідним не лише для функціонування системи управління суб'єктом господарювання, а при виробничому процесі на робочому місці. До того ж суб'єктами досліджуваного контролю можуть бути не лише окремі особи, так і групи осіб, які створені спеціально підрозділами

Самі суб'єкти контролю повинні мати не лише завдання, але й на них повинні покладені права та обов'язки з приводу контролю, що визначається посадовими інструкціями, та відповідним положеннями спеціальних служб, рад, комісії та підрозділів. Це визначатиме їх приналежності до суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. У такому аспекті суб'єкти та об'єкти проведеного контролю можуть взаємодіяти через здійснення контрольних дій, під якими розглядаються операції порівняння показників роботи контрольованого об'єкта з контрою нормою.

Отже, суб'єктами проведення контролю являється групи осіб, особи, відділи та служби, що здійснюють дії контрольного характеру по відношенню до об'єктів контролю у відповідності до законних прав та обов'язків, які передбачені посадовими інструкціями, а також положеннями. Економічний зміст та роль здійснення контролю в цілому та про здійснення контролю, зокрема, проявляється в його функціях.

Основними функціями контролю внутрішньогосподарського характеру віднесені наступні: інвестиційна, інформаційна, захисна, діагностична, профілактична, завдяки яким окреслені завдань та об'єкти, які доповнені екологічною, соціальною та технологічною. Для здійснення ефективної реалізації функцій контролю внутрішньогосподарського потрібно дотримуватись деяких принципів [19, С. 84-85].

За результатами дослідження відносно відокремлення принципів різними науковцями пропонуємо виокремлення принципи, які характерні внутрішньогосподарському контролю в цілому загалом, а саме принципи порівнянності, системності, економічності, безперервного розвитку, синергізму та такими елементами: всеосяжності, об'єктивності, доцільності, незалежності, відповідальності, компетентності, регулярності, плановості й оперативності.

2 ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ЗБУТ

2.1 Оцінка фінансового стану та процесу організації бухгалтерського обліку та проведення контролю у ДП «Коломийський лісгосп»

Перед тим як охарактеризувати господарську діяльність державного підприємства «Коломийський лісгосп» потрібно оцінити саму галузь лісовирощування та основні проблеми, які можуть виникати при роботі підприємства. Щодо самої галузі відзначимо, що вона характеризується значною тривалістю здійснення процесу виробництва. Зокрема, вирощування грабових осикових насаджень та таких видів, як стигло березових приблизно може тривати близько 40-50 років, а на те, щоб виростити соснові ялинові та ялицеві необхідно понад 70-90 років дубових, для букових – 100-120 років. Внаслідок такого тривалого процесу виробництва можуть виникати багато проблем, зокрема економічного характеру, які пов'язані із плануванням розміру собівартості продукції, надходження фінансових ресурсів у цю сферу, фінансування витрат на лісо вирощування, матеріальне стимулювання, проведення еколого-економічної оцінки лісових ресурсів, а також розгляд питання ціноутворення.

Варто зазначити, що на лісовирощування впливають різні природні чинники, такі як клімат та родючість ґрунтів. Оскільки ці фактори впливають навіть більше ніж на сільське господарство саме цьому питанню потрібно приділити максимум уваги. Виникнення різних помилок, які можуть виникнути на початку виробничого циклу можуть мати довгострокові наслідки як економічного, так і екологічного характеру, тому їх потрібно вчасно виявляти та усувати. Сам процес виробництва вимагає значного запасу деревини, які неможливо оновити за короткий термін. Оскільки втрати цього запасу безповоротні потрібно слідкувати за охороною та захистом лісів у виробництві. Ще одним фактором, який впливає на

лісогосподарське виробництво є те, що воно недостатньо механізоване та зосереджене на великій території, на які впливають різні природні фактори. Така специфіка цього утворюють значні проблеми в організації виробництва та праці, які дозволяють формувати кваліфіковані кадри.

До основних галузей, які відносять до лісового комплексу є лісове господарство, функція якого проявляється у відтворенні високопродуктивних лісів, враховуючи їх багатофункціональне призначення, а також їх захист та охорона. Лісове господарство включає в себе суб'єкти господарювання вузької спеціалізації, які займаються не лише лісовирощуванням, а також захистом та охороною лісу. Більша частина підприємств, які відносяться до лісового господарства являються комплексними. Крім цього лісовирощуванням можуть займатися лісоексплуатацією та наступною переробкою деревини на відповідні товари, які відносять до широкого вжитку. У більшості випадках підприємства, які займаються деревообробкою оцінюються низьким рівнем технічного розвитку, а також процесу організації самого виробництва та праці.

Лісове господарство може відтворювати ліси на всіх землях, які безпосередньо призначені для лісовирощування, через формування та подальше збереження цінних насаджень, а також забезпечує подальше покращання складу лісів, збільшує їх продуктивність та скорочує терміни лісовирощування на основі інноваційних досягнень у науці та техніці. Особливістю лісозаготівельного виробництва, що здійснює забезпечення транспортування та заготівлі круглих лісоматеріалів на відповідні пункти є те, що виробничий процес оцінюється коротким виробничим циклом, який постійно може переміщуватися по території лісового фонду. Відзначимо, що в такому випадку предмет праці розосереджений на величезній території, при цьому на нього впливають такі фактори, як рельєф та клімат. Саме предмет праці в досліджуваному виробництві є продуктом природного походження, відмінністю якого є те, що він може поновлюватися природним шляхом.

Перейдемо до розгляду безпосередньо об'єкта дослідження, а саме державного підприємства «Коломийське лісове господарство», яке здійснює свою діяльність відповідно до затвердженого наказу Міністерства лісового господарства України № 57 «Про створення державних лісгосподарських підприємств у Закарпатській, Івано–Франківській і Чернівецькій областях», що базується на державній власності та може входити до безпосередньо управління Державного комітету лісового господарства України та управління Івано–Франківського обласного управління лісового та мисливського господарства. Основною метою створення цього підприємства є охорона, подальше відтворення та раціонального застосування мисливського фонду на території мисливських угідь, які надаються у користування досліджуваному підприємству. Крім наведених напрямків підприємство також займається веденням рибного господарства, сільського господарства, а саме безпосереднім вирощуванням, наступною заготівлею, а також зберіганням та переробкою продукції сільськогосподарської продукції з метою її подальшої реалізації, проведення капітального будівництва. Крім цього підприємство зосереджує свою увагу на ефективному застосуванні фондів виробничого призначення та спрямовує свої ресурси на капітальні вкладення з метою технічного переозброєння підприємства, формування планів виробничого та фінансового характеру в межах контрольних лімітів, балансів витрат, кошторисів, прибутків, їх подання по підлеглості та проведення відповідних заходів по їх безпосередньому виконанню, здійснення робіт відносно сертифікації продукції та її маркування, подальша переробка з метою реалізації лісоматеріалів, виробів з дерева. Також підприємство надає туристичні та рекреаційні послуги, заготовляє, експортує та імпортує гриби, дикоростучі плоди та ягоди.

Напрямки роботи ДП «Коломийське лісове господарство» відобразимо на рис. 2.1. відповідно до Статуту підприємства, який показаний в Додатку А.



Рисунок 2.1 – Основні напрямки діяльності ДП «Коломийське лісове господарство»

ДП «Коломийське лісове господарство» являє собою юридичну особу з відповідними правами та обов'язками та здійснює свої функції відповідно до статуту (Додаток А). Також підприємство має всі розрахункові рахунки у вітчизняних банках, самостійний баланс та печатку. Територіально розташований в Івано–Франківській області на території Коломийського, Снятинського, Городенківського та Тлумацького районів.

Як видно з рис. 2.2. загальна площа саме лісового фонду складає 27031 га, з яких 25049,6 га покриті лісовою рослинністю.

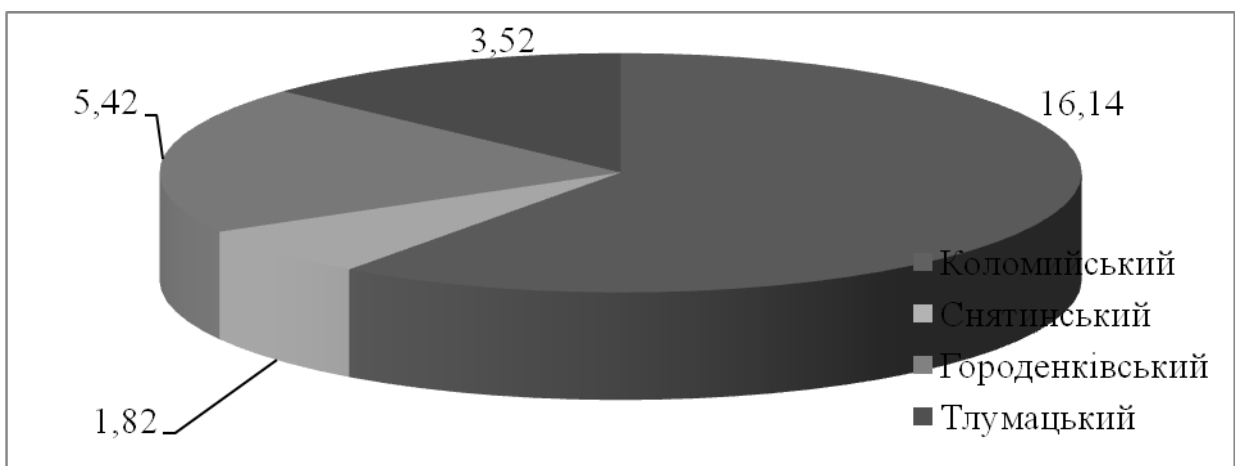


Рисунок 2.2 – Розподіл площі лісового фонду ДП «Коломийське лісове господарство» за районами у 2020 році

Також варто навести розподіл земель лісового фонду у відповідності до наступних категорій:

1. 37% складають ліси I групи, які становлять 9940 га, з них:
 - ліси захисних функцій формують 1135 га (4,2%)
 - ліси, що здійснюють функції санітарно-гігієнічного характеру становлять 2265 га (8,5%)
 - ліси, які мають спеціальне лісове призначення складають 6540 га (24,3%)
2. 63% становлять ліси II групи, тобто 16960 га
3. Крім цього на території ДП «Коломийське лісове господарство» знаходиться природо-заповідний фонд, площа якого 6963 га (близько 25,9% від загальної площі лісів цього господарства).

На рис. 2.3 відобразимо вікову структуру насаджень у 2020 року, зокрема найбільшу площу займають середньовікові насадження – 13257 га (53%), молодняк складає 5478 га (22%), пристигаючі – 3168 га (13%), стиглі та перестійні – 2972 га (12%).

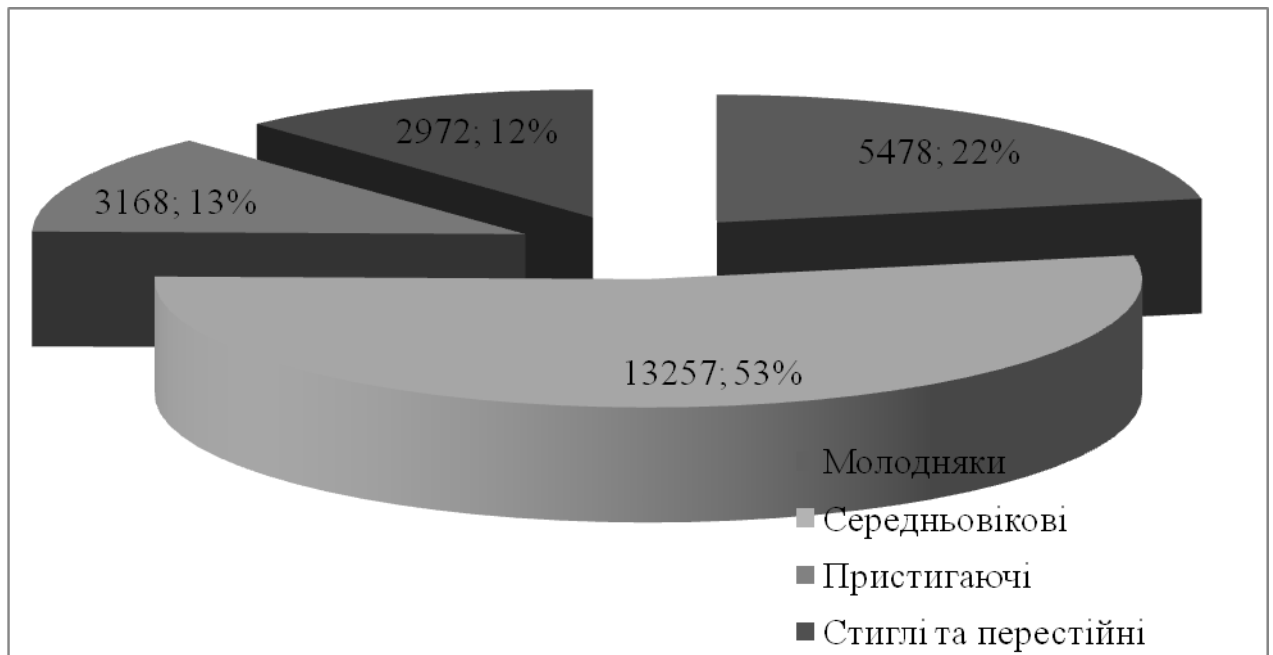


Рисунок 2.3 – Структура насаджень в залежності від віку у ДП «Коломийське лісове господарство» у 2020 році

Варто зазначити, що ДП «Коломийське лісове господарство» кожного року займається заготовлею лісового насіння багатьох лісо утворюючих порід, у 2020 році підприємством було заготовлено 2000-2500 кг. З метою підвищення продуктивності та якості лісів формується лісонасіннева плантація на базі селекції деяких порід дерев, зокрема ялиці білої – 15 га, модрини європейської – 5 га, дугласії – 4,3 га, смереки звичайної – 5 га. У 2020 році було заготовлено насіння модрини європейської вагою в 285 кг, смереки звичайної – 50 кг – першого класу якості, ялиці білої 1800 кг, дугласії зеленої – 20 кг. Основні плантації, які зосереджені на вирощуванні модрини європейської, смереки звичайної та ялиці білої було атестовано з дотриманням вимог законодавства та занесені у відповідний державний реєстр.

Структура управління виглядає наступним чином: основним органом управління є директор, з яким укладається контракт, першим його заступником є головний лісничий, функції начальників відділів полягають у використанні, охорони та захисту, а також відтворення лісів, при цьому головні спеціалісти таких підрозділів являються інспекторами, на які покладені функції контролю у сфері ведення лісового господарства. Відзначимо, що заступники директора та головні спеціалісти можуть призначатися та звільнятися з посади за рішенням управління та погодженням директора.

Щодо фінансового обліку відзначимо, що він ведеться з дотримання положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 [20] та інших нормативно-правових документів, які регулюють цю сферу [21 – 29]. Ведення бухгалтерського обліку в досліджуваному підприємстві ведеться відповідно журнально-ордерній формі. В таблиці 2.1 наведено оцінку фінансових показників роботи ДП «Коломийський лісгосп» за 2018-2020 роки.

Таблиця 2.1 – Оцінка фінансових показників роботи ДП «Коломийський лісгосп» за 2018-2020 роки

№	Показники, тис.грн.	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2020р.до 2018р.у %
1	2	3	4	5	6
1	Середньорічна вартість основних засобів	3991	3535	3475	87,08
2	Середньорічна сума зносу	7453	7899	8185	109,82
3	Виробничі запаси	591	672	653	110,49
4	Готова продукція	86	590	242	281,39
5	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	416	468	831	199,76
6	Інша поточна дебіторська заборгованість	94	69	63	67,02

1	2	3	4	5	6
7	Короткострокові кредити банків	-	-	-	-
8	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	111	56	109	98,20
9	Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	1325	2458	1241	93,66
10	Поточні зобов'язання з оплати праці	830	1095	1020	122,89
11	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	37823	33910	25332	66,98
12	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-26994	-24859	-18949	70,20
13	Інші операційні доходи	313	660	364	116,29
14	Інші операційні витрати	-1411	-1184	-874	61,94
15	Амортизація	830	730	493	59,40
16	Чистий прибуток	1211	681	265	21,88
17	Матеріальні витрати	9621	9060	5178	53,82
18	Витрати на оплату праці	18219	17770	13694	75,16
19	Відрахування на соціальні заходи	3778	3675	2840	-2,73
20	Витрати на збут	-847	-205	-256	-75,8

Отже, на основі розрахованих фінансових показників за 2018-2020 роки можна зробити висновок, що робота підприємства прибуткова. Загальна вартість основних засобів за досліджуваний період скоротилася на 11,42%, що негативно можна впливати на роботу підприємства, у зв'язку з тим, що застосовується застаріле обладнання. Вартість запасів виробничого характеру зросла на 81 тис. грн., що негативним чинником, що може вплинути на роботу підприємства. Проте у 2020 році ДП «Коломийським лісгоспом» не було залучено короткостроковий кредит у сумі, що може зменшувати загальну суму поточних зобов'язань.

Ефективність виробництва визначає рівень фінансово-економічних результатів і має різне визначення і застосування для аналітичних оцінок та управлінських рішень. З огляду на це важливим є відокремлювання за окремими ознаками відповідних видів ефективності, кожен з яких має певне практичне значення для системи господарювання. Підвищення рентабельності забезпечується переважно зниженням собівартості одиниці продукції. Чим краще використовуються основні виробничі фонди, тим нижче фондоємність, вище фондовіддача і в наслідок цього відбувається зростання показника рентабельності виробництва. Фактори прискорення оборотності матеріальних оборотних коштів є одночасно чинниками росту рентабельності виробництва. В таблиці 2.2. розрахуємо основні показники рентабельності для ДП «Коломийський лісгосп».

Таблиця 2.2 – Показники рентабельності у ДП «Коломийський лісгосп» за 2018-2020 роки

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Коефіцієнт рентабельності активів	15,22	8,56	3,28
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	30,15	16,60	6,60
Коефіцієнт рентабельності продукції	4,49	2,74	1,39
Коефіцієнт рентабельності продажу	3,20	2,01	1,05

Коефіцієнт рентабельності активів становить 3,28 % у 2020 році скоротився порівняно з 2018 роком на 11,94%, оскільки чистий прибуток скоротився на 78,12%. Коефіцієнт рентабельності продукції також скоротився, це пояснюється зменшенням валового прибутку та скорочення собівартості реалізованої продукції. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу в динаміці по рокам також скоротився, що свідчить про низьку ефективність залучення інвестицій у підприємство. Коефіцієнт рентабельності продажу скоротився від 3,20% у 2018 році до 1,05% у 2020 році, що означає факт зменшення доходу від реалізації продукції.

3.2. Документальне оформлення витрат на збут

Оформлення збутових операцій продукції документальне залежить від оцінки виду та характеристик продукції, а також напрямків до її реалізації повинно охоплювати такі етапи як: процес фактичного відвантаження продукції, списання загальної вартості продукції, яка реалізовується, обґрунтування загальних витрат роботи, розрахунок загального обсягу доходів та стану розрахунків за операціями по відвантаженій продукції покупцям. Основними документами, які використовуються в процесі оформлення збутових операцій продукції в господарстві являється товарно-транспортні накладні типів та форм, а також видаткові накладні та інші накладні.

Зазначимо, що первинними документами, завдяки яким потрібно здійснити збутову роботу можна об'єднати у такі групи:

1. базові документи, зокрема рахунки, рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні;
2. документи, які супроводжують збутову діяльність, а саме акт, грошові документи, накладні, складські, розрахункові документи. Більша частина таких документів застосовуються для обліку оперативного характеру.

Документи повинні мати значення економічного характеру, що полягає в тому, що вони надають інформацію оперативного характеру за допомогою якої можливе виконання оперативного управління суб'єктом господарювання, та правове значення, що безпосередньо полягає в своєчасному та правильно оформленому документі і є єдиним чинником, завдяки якому можна здійснити операції господарського характеру та їх законності. Всі первинні документи безумовно мають відповідну доказуючу силу в юридичному плані під час виявлення різного роду суперечок та претензій [30].

Процес продажу продукції через механізм організацій в заготівельному напрямку можуть оформлятися товарно-транспортними накладними спеціальної форми, які являються підставою для того, щоб списати продукції з складів та місць зберігання, а також для проведення розрахунків з замовниками та покупцями.

Відносно порядку оформлення накладної з товарно-транспортних операцій зазначимо, що він в першу чергу залежить від умов, які впливають під час перевезення для наступної реалізації продукції, тобто продукція буде перевозитися власним транспортом або із застосуванням послуг підприємства, яке надає транспортні послуги. У разі використання власного транспорту для того, щоб перевозити вантажі такі накладні виписують в чотирьох примірниках, а при використанні транспортних послуг в п'яти екземплярах, два з них потрібно передати підприємству, яке надало послуги для перевезення вантажів. Сортування товарно-транспортних накладних відбувається окремо на кожну поїздку та вантажоодержувача. При перевезенні декількох партій вантажів вони виписують окремо на кожного одержувача та партію продукції.

Зазначимо, що транспортні накладні призначені для того, щоб зробити списання товарно-матеріальних цінностей, проводити облік при складському, бухгалтерському та оперативному обліку, а також в напрямку переміщення та оприбутковування. Крім цього вони використовуються для проведення розрахунків внаслідок перевезення продукції та обліку вже виконаної роботи. Заповнення її в 4 екземплярах, які спрямовуються для того, щоб оприбуткувати матеріали одержувача, друга є підставою для того, щоб списати матеріалів вантажу у відправника, третій показує розрахунки з підприємством, яке надає послуги перевезення, четвертий проводиться для проведення обліку транспортних робіт [31, С. 135-137].

У разі відсутності різних розбіжностей вона може застосовуватися одержувачем матеріалів у вигляді прибуткового документа. Для того, щоб сплатити постачальникам за продукцію, суб'єкт господарювання може

сплатити з поточного рахунку оформлюючи платіжні доручення. У ДП «Коломийський лісгосп» придбання палива відбувається наступним чином: оприбуткування здійснюється прихідним ордером де, де зазначаються основні дані у кого купується пальне, по якій ціні і хто є відповідальним виконавцем за його прийняттям.

Під час виробництва використане паливо документується відповідно до вимоги у 2 екземплярах, в яких показують склад, за яким відпускається паливо, планова кількість, відповідальна особа, кількість, яку можна відпустити та загальну суму. Візується вимога на відпуск безпосередньо керівником ДП «Коломийський лісгосп». Загальна кількість палива, яка застосовується у роботі за місяць зазначається разом із загальною сумою, яка зазначена у заправочній відомості підприємства.

Основними бухгалтерськими документами, для яких підставою для обґрунтування витрат на збут ДП «Коломийський лісгосп» виступають наступні (рис. 2.4).

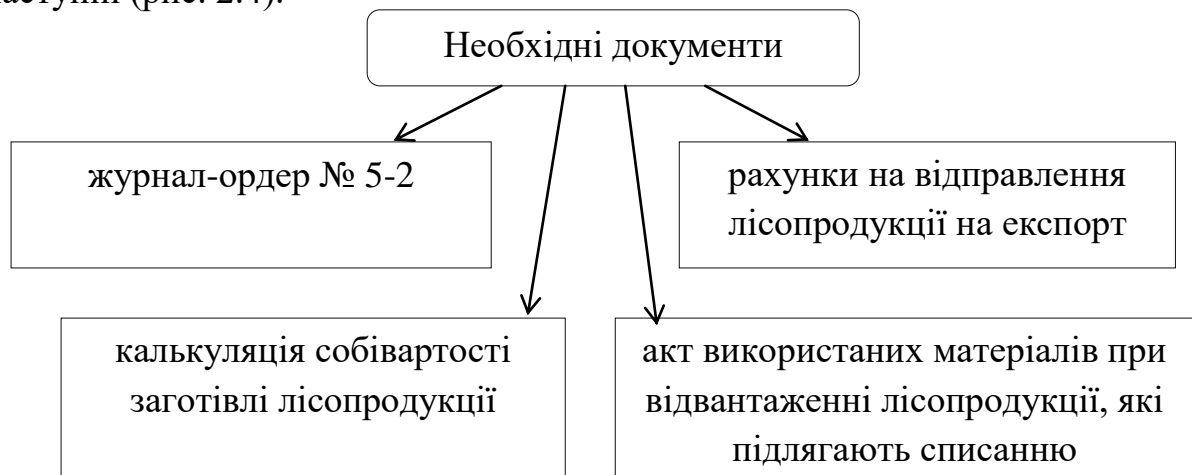


Рисунок 2.4 – Необхідні документи ДП «Коломийське лісове господарство» у 2019-2020 роках

Відзначимо, що в акті показують понесені витрати на упаковку деревини, що розташовуються у вагонах, зокрема, це пиломатеріали обрізні, стрічка пакувальна та скоба дротяна, у 2020 році їх сума становила 3723,40 грн., а у 2019 році – 3950,64 грн. Крім цього при здійсненні своєї діяльності ДП «Коломийський лісгосп» застосовував журнально-ордерну форму

проведення бухгалтерського обліку. Відповідні записи робляться в накопичувальних регістрах у відповідності до показників, які потрібні для проведення управління та забезпечення контролю за фінансовою роботою суб'єкта господарювання, а також при формуванні бухгалтерської звітності не лише місячної та квартальної, а також річної. При використанні такої форми обліку основними регістрами є журнали-ордери, що ведуться по дебету кореспондуючих рахунків та по кредиту синтетичних рахунків. Крім цього можуть бути застосовані регістри аналітичного обліку, такі як книги, відомості, картки та таблиці.

У ДП «Коломийське лісове господарство» регістрами являються сформовані таблиці аналітичного характеру за кожним окремим субрахунком робочого плану рахунків суб'єкта господарювання. Інформація, яка відображена в ній показується в журналах-ордерах, з яких переносяться підсумкові дані до головної книги, яку застосовують для узагальнення інформації з журналів-ордерів, а також для перевірки сформованих записів по рахунках та формування звітного балансу.

Дані, які показують суми понесених витрат показуються в розрізах показників діяльності. Розглянувши облікову політику ДП «Коломийський лісгосп», зазначимо, що фінансовий облік базується на використанні вимог міжнародної практики та вітчизняному законодавстві. Витрати можуть визначатися у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» [5]. На рахунку 231 відображаються прямі витрати такі як оплата праці, матеріальні витрати та інші прямі витрати, які безпосередньо формують собівартість у тому періоді, за яким вони виникли. Витрати загальновиробничого характеру можуть обліковуватися на рахунку 92 – адміністративних витрат та 93 – витрат на збут. Вони не можуть включатися до загальної собівартості продукції.

У журналі 5 відображають дані відповідно до статей адміністративних, загальновиробничих та збутових витрат, до них входять загальні витрати, які понесені на розробки та інноваційні дослідження, собівартість іноземної валюти, яка реалізована та загальна вартість запасів виробничого

призначення, загальні суми списання боргів, які відносяться до сумнівних та безнадійних, витрати від курсових різниць, від знецінення запасів виробничого характеру, від нестач та втрат при псуванні цінностей, пені, штрафи, неустойки та інші витрати. До того ж він включає інформацію відносно надзвичайних витрат.

Для формування Журналів 5 і 5-2 застосовується інформація первинних документів, а також журналів, аркушів-розшифровок та накопичувальних відомостей. На основі використання первинних документів, що показують витрати при здійсненні діяльності зазначимо, що вони показуються в облікових регістрах, дані по них можуть застосовуватися для оформлення Головної книги та складання фінансової звітності.

Загальні доходи та витрати показуються у Звіті про фінансові результати для розрахунку чистого прибутку або збитку на кінець звітного періоду. Фінансова звітність ДП «Коломийський лісгосп» представлена звітом про фінансові результати та балансом (звітом про фінансовий стан).

Оцінивши кореспонденцію фінансових рахунків, які пов'язані із проведенням обліку витрат, які відносяться на виробництво та витрат проведеної діяльності можна стверджувати відносно раціональності цільового призначення витрат ДП «Коломийський лісгосп». Оцінивши ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності можемо зазначити, що основним недоліком є той факт, що на даний момент відсутній кошторис представницьких витрат, що призводить до завищення собівартості продукції для мети проведення бухгалтерського обліку та оподаткування із заниженням оподаткованого прибутку. Господарські операції, які проводяться на підприємстві підтверджені первинними документами та відображені в регістрах та фінансовій звітності.

Отже, можемо узагальнити та зазначити, що первинні документи, які показують основні засади обліку витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп» оформлені належним чином та відповідають вимогам вітчизняного законодавства.

2.3 Організація синтетичного і аналітичного обліку витрат на збут

Спочатку зазначимо, що до витрат на збут відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом реалізації продукції, а саме до них відносять витрати на утримання підрозділів, які можуть займатися збутом продукції, рекламою та доставкою продукції різним споживачам. До основних витрат на збутову діяльність відносять витрати на купівлю пакувальних матеріалів, витрати на проведення маркетингових заходів та розповсюдження реклами, витрати на здійснення транспортування продукції відповідно до визначених умов договору, витрати, які можуть бути понесені на оплату праці та комісійні різним торговим агентам, продавцям та працівникам у відділу збуту, витрати на амортизацію, проведення ремонтів та утримання основних засобів, витрати на інші матеріальні необоротні активи, які можуть застосовуватися для того, щоб забезпечити відповідний збут реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг. Витрати, які включаються на збут продукції покажемо на рис. 2.5.

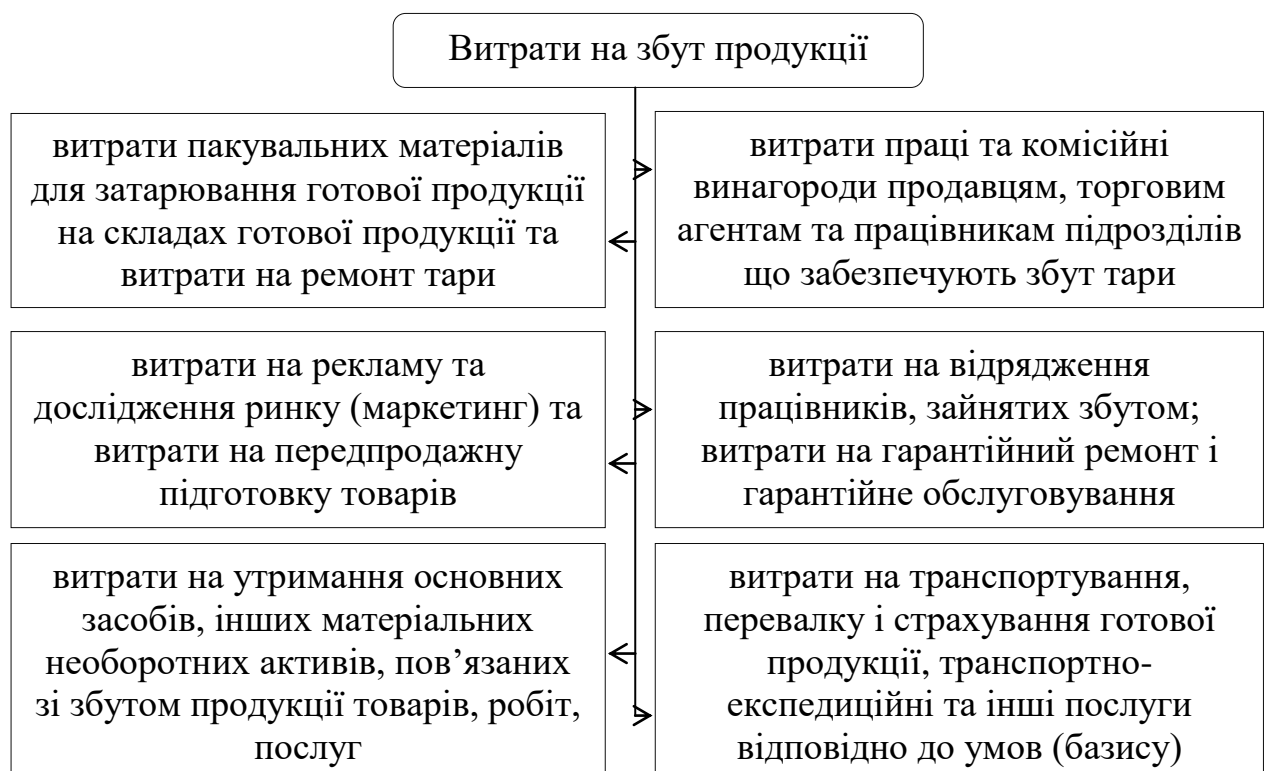


Рисунок 2.5 – Види витрат, які відносяться на збут продукції

Бухгалтерський облік цих витрат ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», які пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт і послуг. В таблиці 2.3 надамо коротку характеристику рахунку. За дебетом рахунку показують загальну суму витрат, за кредитом відбувається списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.3 – Коротка характеристика рахунку 93«Витрати на збут»

Шифр рахунка	Назва рахунка	Класифікаційна група		Дебет		Кредит		Регістри синтетичного обліку	у
		У відношенні до балансу	За призначенням і структурою	Документи	Кореспондуючі рахунки	Документи	Кореспондуючі рахунки		
93	Витрати на збут	транзитний	Збірно-розподільчий	акти	661,13,23,22,6 5	Розрахунки бухгалтерії	79	Журнал-ордер 5	Звіт про сукупний дохід

В таблиці 2.4 покажемо кореспонденцію по цьому рахунку.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з проведення обліку витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп» у 2020 році

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 «Витрати на збут»	13«Знос (амортизація) необоротних активів»	7899
2	Списано пакувальні матеріали	93 «Витрати на збут»	20«Виробничі запаси»	672

1	2	3	4	5
3	Відображено втрати на службові відрядження працівників збуту	93 “Витрати на збут”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”	468
4	Нараховано заробітну плату продавцям і проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	93 “Витрати на збут”	66 “Розрахунки з оплати праці”	1095
5	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 “Витрати на збут”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	56
6	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 “Витрати на збут”	80 “Матеріальні витрати”	9060
7	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	93 “Витрати на збут”	(205)

2.4 Методика внутрішньогосподарського контролю

Ефективність механізму контролю внутрішньогосподарського характеру в першу чергу може залежати від обраних методів та прийомів, які використовують суб’єкти для його безпосереднього здійснення та відносно яких об’єктів. Сучасний етап розвитку наукових досліджень з цього питання дає можливість константувати існування значного вибору методичних

прийомів проведення внутрішньогосподарського контролю, однак варто зауважити, що не всі вони можуть застосовуватися у практичній діяльності.

На основі здійснених досліджень також встановлено, що недоліком проведення внутрішньогосподарського контролю суб'єкта господарювання являється його обмеженість перевітками без обґрунтованого вивчення операцій господарського характеру та їх процесів за відповідними підтверджувальними документами, а також акцентування уваги на здійсненні перевірки затверджених управлінських рішень, збільшення суми заборгованості по втратах цінностей та виявлених нестач, які пов'язане із проблемами організації контролю внутрішньогосподарського характеру на підприємстві та низькою якістю його здійснення, а також виникнення непродуктивних витрат,

У зв'язку з цим зупинимося детальніше на методичних прийомах та відповідних способах проведення внутрішньогосподарського контролю, які використовуються під час діяльності підприємства. Вони показують можливості адаптації методики їх контролю та формування ефективного механізму внутрішньогосподарського контролю [32, С. 50-52].

Під час проведення формальної перевірки проводиться контроль за достовірністю та наявністю тих реквізитів, які співвідносяться для даного типу документів, тобто всі підписи, штампи та печатки. У разі потреби можна їх порівняти з реквізитами на інших документах, які були сформовані раніше. Іншими словами завдяки формальній перевірці можна встановити наявність доброякісних документів відносно всіх об'єктів проведення контролю внутрішньогосподарського характеру, дані якої документується.

При здійсненні формальної перевірки розглядають документи для виявлення фактів дописувань та підробки, виправлення даних та наступної зміни реквізитів, враховуючи той факт, що можуть навмисно порушувати порядок запису в документах або поступове спотворення реквізитів тією особою, яка його сформувала.

З використання арифметичної перевірки у розглянутому підприємстві здійснюється перевірка документів для того, щоб визначити правильності розрахунків та виявити можливі помилки та шахрайські дії. Перевіркою виявляються випадки неправильного розрахунку собівартості матеріалів та продукції. Застосуванням арифметичної перевірки можна здійснити перерахунок загальних підсумків, узгодити певні нарахування та утримання. Прийоми, які використовуються під час арифметичної перевірки мають на меті виявити викривлення даних, спроби розкрадання фінансових ресурсів та інших товарно-матеріальних цінностей. У відповідних документах, що показують рух фінансових ресурсів варто перевірити підсумки, які формуються при добутку кількісних показників на вартісні.

Здійснення перевірки операцій господарського характеру, в першу чергу пов'язана з об'єктами проведення внутрішньогосподарського контролю в аспектах їх відповідності нормативно-правовим актам, стандартам, інструкціям, положенням, законам. Це можливо здійснити з використанням прийомів нормативно-правової перевірки. Особливостями такої перевірки є те, що вона залежать від типу проведених операцій, зокрема це може бути відображення на рахунках виплат із заробітної плати, списання певної частини витрат на собівартість продукції, використання різних норм природного убутку тощо [33].

Щодо перевірки правильності та достовірності показу в документах операцій господарського характеру зазначимо, що вона формується шляхом проведення порівняння різних документів, які знаходяться в інших відділах підприємствах або по взаємопов'язаних господарських операцій. Основною метою такої перевірки є співставлення фіктивних документів та нездійснених операцій, а також привласнення коштів, які були списані не за тим призначення, неоприбуткованих матеріалів, виявлення безтоварних та безгрошових операцій. Крім цього під час такої перевірки перевіряються факти реалізації сторонніх товарів, формування лишків матеріалів, які не враховані по документах, а також товарів, готової продукції, товарів,

фінансових ресурсів. Також може бути виявлено необґрунтоване нарахування заробітної плати, розкрадання та навмисні зловживання.

При контрольному порівнянні здійснюється перевірка кількісних даних про рух цінностей за міжінвентаризаційний період, тобто до фактичного залишку товару на початок інвентаризації додаються товари, які надходять за звітний період, а також віднімається витрачання товарно-матеріальних цінностей за той період, який підлягає перевірці. Використання контрольного порівняння як методичного прийому надає можливість виявити зловживання працівників, які пов'язані з тими частинами матеріальних цінностей, які були недооприбуткувані при надходженні, з надлишковим списанням їх частини у формі документованих витрат, з приховуванням виручки, яка була отримана під час продажу товару. Однак контрольне порівняння має значні недоліки, а саме висока трудомісткість та складності з технічної сторони під час виявлення зловживань.

Дієвим прийомом проведення фактичного контролю є здійснення процесу інвентаризації, яка є ефективною та доцільною. Вона повинна проводитися не формально, а фактично, це пояснюється тим, що одержані дані потрібні для прийняття управлінських рішень при виявленні нестач. Подібну інформацію перевіряючі мають систематизувати та показати в документі, який сприятиме обґрунтованому затвердженню управлінських рішень. Поряд із цим інвентаризація не може повністю змінити способи та прийоми проведення контролю, застосування яких може забезпечити виявлення зловживань, недоліків та порушень. У зв'язку із цим потрібно використовувати інші прийоми проведення фактичного контролю [34, С. 115].

Ще одним ефективним методичним прийомом є обстеження, яке безпосередньо має на меті вивчення об'єктів підприємства, а саме цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, обладнання та інвентарю, дотримання затвердження правил торгівлі та проведення організації обслуговування покупців, а такожі ефективності матеріальної

відповідальності тощо. Наведений метод може використовуватися для виявлення фінансового стану роботи підприємства та його окремих складових частин. Він безпосередньо полягає в проведенні огляду об'єктів, отриманні пояснень від посадових. Методом обстеження можна оцінити стан обліку, а також дотримання технологічного процесу безпосереднього виробництва. Основними питаннями, які можна дослідити під час використання такого методу є:

1. стан обладнання та особливості його експлуатації
2. технологічний процес виробництва та якість продукції
3. персоналом, а саме дотримання правил підприємства та ефективність відповідальності
4. дотриманням правильності використання цін реалізації.

У більшості підприємств використовується такий метод як хронометраж робочого часу, іншими словами проводиться перевірка трудової дисципліни, що здійснюється на виробничих місцях через вибіркове та постійне спостереження, функція контролю покладається на працівника пропускного пункту. Наведений метод можуть реалізувати керівники різних підрозділів, що відповідають за підлеглих. З використанням методів наведеної перевірки можна виявляти факти запізнення або взагалі неявки на роботу, ступінь зайнятості працівників, а також простою роботи працівників внаслідок неналежної організації виробництва. На основі такої перевірки вносять корегування при нарахуванні заробітної плати.

При проведенні внутрішньогосподарського контролю особи, які відповідають за це мають право отримати пояснення та довідку працівника підприємства з питань, які можуть виникати при такій перевірці. Однак, слід зазначити, що у посадових інструкцій працівників має бути виокремлений пункт, відносно якого надсилаються письмові пояснення відносно питань, які можуть виникнути при проведенні внутрішньогосподарського контролю. Складені пояснення мають бути підписані на кожній сторінці з проставленням дата створення. Довідки та пояснення допомагають

з'ясувати достовірність даних, які відображаються в документах, виявити можливі підробки, встановити події та їх учасників.

Якщо в процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю були виявлені розкрадання або інші зловживання перевіряючий повинен повідомити про це керівника суб'єкта господарювання. Поряд із цим проводиться не лише фактичний контроль, а й документальний через порівняння його фактичного стану та документального відображення в бухгалтерському обліку. Причиною цього є відсутність повних даних відносно окремих прийомів проведення фактичного контролю, що не здатні відтворити всі процеси здійснення господарської роботи. У зв'язку із цим фактичний контроль потрібно доповнювати проведенням документального контролю. Їх спільне використання надасть можливість встановити дійсний стан підприємства та розробити потрібні заходи для усунення зловживань та недоліків [35, С. 85-87].

Всі процеси, які пов'язані з виробництвом продукції, постачанням матеріалів та реалізацією готової продукцією мають контролюватися. Це надасть можливість забезпечити керівництво суб'єкта господарювання оперативними даними для того, щоб прийняти рішення управлінського характеру з питань оперативного коригування відхилень від нормативних значень для уникнення негативних явищ. Також варто розробити методіку проведення контролю всіх процесів господарської роботи об'єктів проведення контролю. Вибір та методичних прийомів контролю залежить від об'єктів, на які спрямовуються та від суб'єктів, які використаних даних методів та прийомів.

Отже, для проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах можуть використовуватися прийоми документального та фактичного контролю. Поєднання та доповнення надасть можливість підвищити якість та достовірність даних, розрахунок ефективності управління підприємством для прийняття рішень управлінського характеру.

3 НАПРЯМКИ ПОЛІПШЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ

3.1 Зарубіжний досвід аналіз організації обліку витрат на збут та втілення його у вітчизняну практику

Процес обліку та здійснення ефективного управління загальними витратами, у тому числі й витрат на збут, які виникають в процесі діяльності підприємства передбачає перед собою вирішення складних завдань, при цьому потрібно правильно організувати облік та систему контролю за витратами, які понесені на збут продукції. В цьому аспекті потрібно звернути увагу на те, що постійно змінюються вимоги до повноти та достовірності даних, які дають можливість оцінити витрати, які фактично понесені на збут виробництва, оперативності надходження до користувачів.

Всі користувачі даних, які показують витрати на збут показують власні інтереси, які закріплюють свої вимоги відносно їх достовірності та повноти. У зв'язку з цим у суб'єктах господарювання, які функціонують в інших країнах світу використовуються цілі системи обліку витрат на збут. Варто зауважити, що матеріальні цінності посідають вагоме місце серед всіх об'єктів обліку, які підлягають ефективному управлінню. Саме вони являються однією із важливих статей активу балансу, оскільки від того на скільки ефективного застосовують матеріальні запаси в першу чергу залежить розмір прибутку підприємства та швидкість обороту капіталу, у зв'язку із цим питанням приділяють значну увагу [36].

В країнах заходу під обліком витрат на збут розуміють скорочення вигод економічного характеру за звітний період, що показуються у скороченні або втраті активів, а також збільшенні загальної суми зобов'язань, що в кінцевому підсумку може призводити до скорочення суми капіталу. В Європейському союзі планом бухгалтерських рахунків

закріплюють функцію управління, а також інформацію як джерело затвердження управлінських рішень. Проте в Україні на 3 класі рахунків проводиться облік фінансових коштів, розрахунків та інших активів. У тому разі коли облік витрат залежно від елементів затвердження рахунку класу 8, натомість в інших країнах 6 клас «рахунки затрат за елементами». Специфікою плану рахунків Організацією африканської єдності являється 9 класів рахунків у таких розділах. Особливістю здійснення обліку витрат в Данії полягає у використанні таких статей наступних витрат: витрати на матеріали, оплату праці, проведення оплати за оренду приміщень, маркетингові витрати, витрати на амортизацію та інші витрати.

В сучасних умовах відсутнє положення відносно закріплення такої статті витрат, як «маркетингові витрати», які мають входити у загальні витрати на збут що не дозволяє оцінити загальну ефективність проведеного маркетингу як основного напрямку роботи суб'єкта господарювання, а також їх вплив на загальний обсяг реалізації продукції та кінцевий фінансовий результат. Аналіз практичної сторони проведення фінансового обліку у вітчизняних суб'єктах господарювання показує можливість використання позитивного досвіду провідних країн світу. Значна кількість спільних рис може забезпечити поступовий перехід до ведення обліку витрат з врахуванням діючої методики розвинутих країн світу [37].

Поряд із цим виокремлення в складі витрат, які направляються на збут маркетингових витрат, для прикладу під субрахунком 931 можливе в тому випадку коли суб'єкт господарювання відповідно до затвердженого наказу про облікову політику може самостійно обґрунтувати той субрахунок, який можна застосувати і в якій статті ці витрати варто виділяти, оскільки в практиці функціонування підприємств досліджуваної сфери подібна стаття відсутня. Введення такої статті в окремому субрахунку забезпечить від належного рівня пошуку різних каналів збуту, які сприятимуть зростанню загальної прибутковості виробництва.

Крім цього варто запропонувати провести групування суб'єктів господарювання, які є споживачами продукції з врахуванням загального критерію дотримання умов платіжної дисципліни та договору. Практичне впровадження цієї пропозиції знаходить своє відображення через формування аналітичних таблиць спеціального призначення, які можуть відображати терміни проведення оплати відповідно до договору та за фактично здійснений розрахунок. У тому разі коли суб'єкт господарювання намагається охопити всі наявні канали збуту він повинно мати достовірний взаємозв'язок із клієнтом. В комплексі це дає можливість оцінити його запити та вчасно реагувати на певні зміни в кон'юнктури. При таких умовах суб'єкт господарювання здійснює виробництво не того, що бажає споживач.

Важливий вплив на витрати на збут здійснюють функціональні чинники, які безпосередньо пов'язані із успішною його роботою. До таких чинників відносять наступні (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Фактори, які впливають на витрати на збут підприємства [38]

Специфікою розподілу витрат на збут у Данії на такі групи як стартові та залишкові є те, що до останніх відносить витрати, які продовжують

здійснювати суб'єкт господарювання незважаючи на той факт, що процес виробництва та їх реалізація повністю зупинені. Відносно стартових витрат до них відноситься частка постійних витрат, які можуть виникати з процесом відновлення виробництва та їх реалізації.

Спільними рисами у Великобританії та Англії являється те, що вони виключають безпосередню можливість застосування методу «останнім надійшов – першим використаний» та базового запасу. У Португалії для обліку сировини застосовується метод базового запасу, іншими словами обґрунтування його кількості в залежності від закріпленої за ним ціни. Цей метод може використовуватися при наступних умовах: у тому разі якщо сировина не призначається для роботи на підприємстві, якщо загальний обсяг, вартість змінюються суттєво, у тому разі коли оборот застосування сировини є високим.

В Іспанії формування звіту про прибутки та збитки можуть бути представленими на основі типу витрат, основні показники розраховуються на основі:

1. Понесення витрат, які пов'язані з видами роботи
2. Фінансові надходження та загальні витрати
3. Надходження та витрати від надзвичайних операцій, яка відноситься до угод, що виходять за основними видами роботи підприємства.

Всі користувачі інформації, зокрема власники, які являють собою управлінці на вищих рівнях, на базі звітних документів можуть приймати рішення управлінського характеру відносно проведення координації заходів, які спрямовуються на усуненню різних відхилень та причин, що в комплексі можуть призвести до їх виникнення та створення наслідків негативного характеру, а також притягнення винних осіб до відповідальності. Поряд із тим, при затвердженні управлінських рішень можуть формуватися нові більш детальні завдання для того, щоб здійснити внутрішньогосподарський контроль, заходи для запобігання виникненню відхилень в майбутньому та мінімізації їх впливу на роботу підприємства.

Оцінивши облік витрат на збут та здійснивши порівняння методів, які та використовуються у вітчизняних суб'єктах господарювання та у зарубіжних країнах, можна узагальнити та зазначити, що вдосконалення механізму обліку всіх матеріальних витрат безпосередньо пов'язаний з потребою своєчасного впливу на формування витрат на збут різними методами регулювання, проведення контролю та внесення змін у різні процеси виробництва. Такий напрям, який використовується у зарубіжній практиці оснований на методах обліку відповідно до центрів відповідальності. Впровадження такого напрямку дасть можливість проводити вчасний контроль за загальною динамікою витрат на збут, що виникають на виробництві [39].

Своєчасний розвиток фінансового обліку відповідно до центрів відповідальності може забезпечити проведення контролю за ефективною діяльністю підрозділів для того, щоб зіставити понесені витрати на збут, що в кінцевому підсумку дозволить підвищити точність облікової інформації, дозволить розрахувати калькуляцію загальної собівартості продукції, особливо в тих випадках коли підприємство випускає значну кількість продукції. В такому випадку центри відповідальності можуть формуватися у відповідності до структури правління, зокрема всередині по основному та допоміжному виробництві. В комплексі вони забезпечать проведення контролю за абсолютною величиною розміру витрат на збут. Враховуючи те, що ДП «Коломийський лісгосп» проводить контроль статей витрат лише за укрупненими центрами відповідальності це не є доречним для застосування.

Отже, враховуючи сучасні тенденції нагальною проблемою постає питання вирішення уніфікації вітчизняної системи проведення бухгалтерської звітності та формування фінансової звітності з міжнародною системою. У зв'язку із цих облік витрат, які спрямовується на збут та їх використання буде ефективно у тому випадку, коли на підприємстві буде формуватися та здійснюватиметься контроль планування в розрізах центрів відповідальності.

3.2 Облік витрат на збут в умовах комп'ютерної обробки даних

При переході до ринкової економіки основними чинниками успішного розвитку вітчизняної економіки є автоматизація проведення бухгалтерського обліку, а також надання точної та оперативної інформації. У такому випадку потрібно враховувати різницю у особливостях проведення вітчизняного бухгалтерського обліку та обліку розвинутих країн світу. Зазначимо, що в Україні бухгалтерський облік в основному обмежується обліково-реєстраційними завданнями, натомість в країнах, що мають розвинуту ринкову економіку вони не являються важливою частиною здійснення обліку, оскільки основна увага акцентується на здійсненні фінансового аналізу та прогнозуванню. У цьому випадку потрібно провести оцінку основних завдань та цілей для його автоматизації.

Основною причиною розвитку малого підприємництва являється проведення раціональної організації не лише бухгалтерського обліку, а й обліку. Враховуючи діючу практику проведення обліку його ефективність значно покращиться у тому випадку коли інформація буде подана своєчасно та в повному розмірі, що обумовлює потребу в автоматизації всієї облікової інформації. Тому всі суб'єкти господарювання прагнуть організувати свою роботу більш ефективно, для цього необхідно обрати ефективну програму для автоматизації не лише бухгалтерського обліку, а й проведення управління, що дозволить задовольняти всі необхідні вимоги [40, С. 142-143].

Основними завданнями електронного обліку лісопродукції є:

1. своєчасне, якісне та достовірне відображення руху лісопродукції
2. одержання даних про залишки лісопродукції
3. контроль за зберіганням і використанням лісопродукції
4. облік та контроль за оплатою відвантаженої лісопродукції
5. контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб

б. попередження нестач, крадіжок і незаконного витрачання лісопродукції.

Однією з важливих умов організації електронного обліку лісопродукції є своєчасне, якісне і достовірне складання первинної документації по заготівлі, зберіганню, реалізації і використанню на власні потреби лісопродукції на всіх стадіях виробництва і місцях зберігання. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції. Первинні документи складаються за допомогою кишенькового персонального комп'ютера та роздруковуються на мобільному принтері а інформація з усіма необхідними реквізитами передається засобами телекомунікацій до бухгалтерії підприємства, виробничого відділу та інших структур підрозділів.

У ДП «Коломийський лісгосп» використовується автоматизована система обліку «Електронний облік деревини» для проведення оперативного, бухгалтерського та податкового обліку. Запроваджуючи автоматизацію загального виробництва досліджуваного підприємства можна отримати можливість аналізувати та управляти різними параметрами в технологічному процесі, що надасть можливість оперативно затверджувати управлінські рішення. Крім цього це надасть можливість сформувати інформаційну базу даних в суб'єкті господарюванні, що показуватиме фактичний стан об'єктів бухгалтерського обліку та їх специфічних параметрів у предметній роботі, що досліджується.

Зазначимо, що цю програму розробило державне підприємство «Укрлісконсалтинг», що дозволяє застосовувати при електронному обліку діяльності смартфони на операційній системі Android. Функціонал розробленого програмного забезпечення дозволяє виконувати повний цикл робіт, щодо ведення електронного обліку деревини та водночас дозволяє заощадити значні кошти на закупівлі обладнання. Пропонований програмний продукт дозволяє виконувати друк всіх необхідних документів за допомогою термопринтеру «APEX 3» та його аналогів, а також розроблена система

адаптована в циклі виробничого процесу, що не потребує значних затрат коштів та часу.

Процес електронного обліку деревини цілковито ґрунтується на електронному документообігу. Його основу складає програмне забезпечення, яке дозволяє контролювати етапи руху деревини, де вся облікова інформація передається в електронному вигляді. Важливим результатом роботи системи є значне скорочення паперового документообігу та різних видів звітності між виробничими підрозділами підприємства, а також зменшення тіньового обігу незаконно добутої деревини.

Система електронного обліку деревини дає можливість переглянути повністю ланцюг руху заготовленої деревини від місця її заготівлі до кінцевого споживача. Таким чином за допомогою реєстру походження деревини по нумерації бирки, якою маркується деревина, можна встановити легальність її заготівлі, а саме: місце та час, назву бригади, що здійснювала заготівлю, повну характеристику маркованої продукції. На сьогодні саме єдина державна система електронного обліку є єдиним інструментом, який дозволяє державі відстежувати походження деревини від моменту заготівлі до реалізації за межі України і тим самим унеможлиблюється обіг деревини невідомого (сумнівного) походження.

Крім цього наведена єдина державна система електронного обліку має значний і внутрішній ефект для підприємства, яке безпосередньо здійснює електронний облік деревини, який полягає у автоматизації обліку та підвищенні якості управлінських рішень. Таким чином, введення в дію положень інструкції означає інтеграцію системи електронного обліку до бухгалтерського і управлінського обліків. Завдяки цій автоматизованій системі обліку усі етапи утворення деревини і проходження її по технологічному ланцюгу, зокрема, там де передбачається здійснення обліку, супроводжуються автоматизацією процесів його проведення.

Одним із нормативних документів, які стосуються електронного обліку деревини став спільний наказ Мінінфраструктури та Мінагрополітики «Про

затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН – ліс)» від 29 листопада 2013 р. № 961/707. Його поява, яка запровадила нову форму накладної була викликана необхідністю реалізації можливостей автоматизації процесів відпуску деревини споживачеві на верхньому чи нижньому складах і друку цього документу [41].

Процес автоматизації проведення обліку витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп» дозволить виконати такі завдання як:

1. отримати інформацію оперативного характеру про фактичні залишки у виробництві, а також про нараховану заробітну плату працівників та про понесені виробничі витрати
2. оцінити та проаналізувати собівартості основної та допоміжної продукції, а також зіставити фактичні показники із загальним обліком накладних витрат
3. отримати звітні дані відносно залишків матеріалів за конкретний період, а також про вихід продукції з процесу виробництва
4. згрупувати, систематизувати та перегрупувати витрати в розрізі фінансового, податкового та управлінського обліку
5. обґрунтувати та систематизувати всі фактичні відхилення від норм затрат
6. формування звітних калькуляцій
7. відображення витрат у механізмі синтетичних рахунків
8. проведення детального аналітичного обліку витрат [42].

Отже, основним завданням автоматизації у ДП «Коломийський лісгосп» є зростання продуктивності праці бухгалтерів та фінансового економічного відділу. Головними перевагами використання автоматизованого обліку є збільшення масштабованості діяльності системи, співпраця з новими платформами, включення нових можливостей в напрямку аналізу та пошуку даних, застосування інноваційних підходів до інтеграції та зручність адміністрування всієї системи.

3.3 Шляхи удосконалення процесу організації внутрішньогосподарського контролю витрат на збут

Побудову та вдосконалення системи організації внутрішньогосподарського контролю витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп» можна здійснити шляхом реалізації наступних заходів (рис.3.2.):

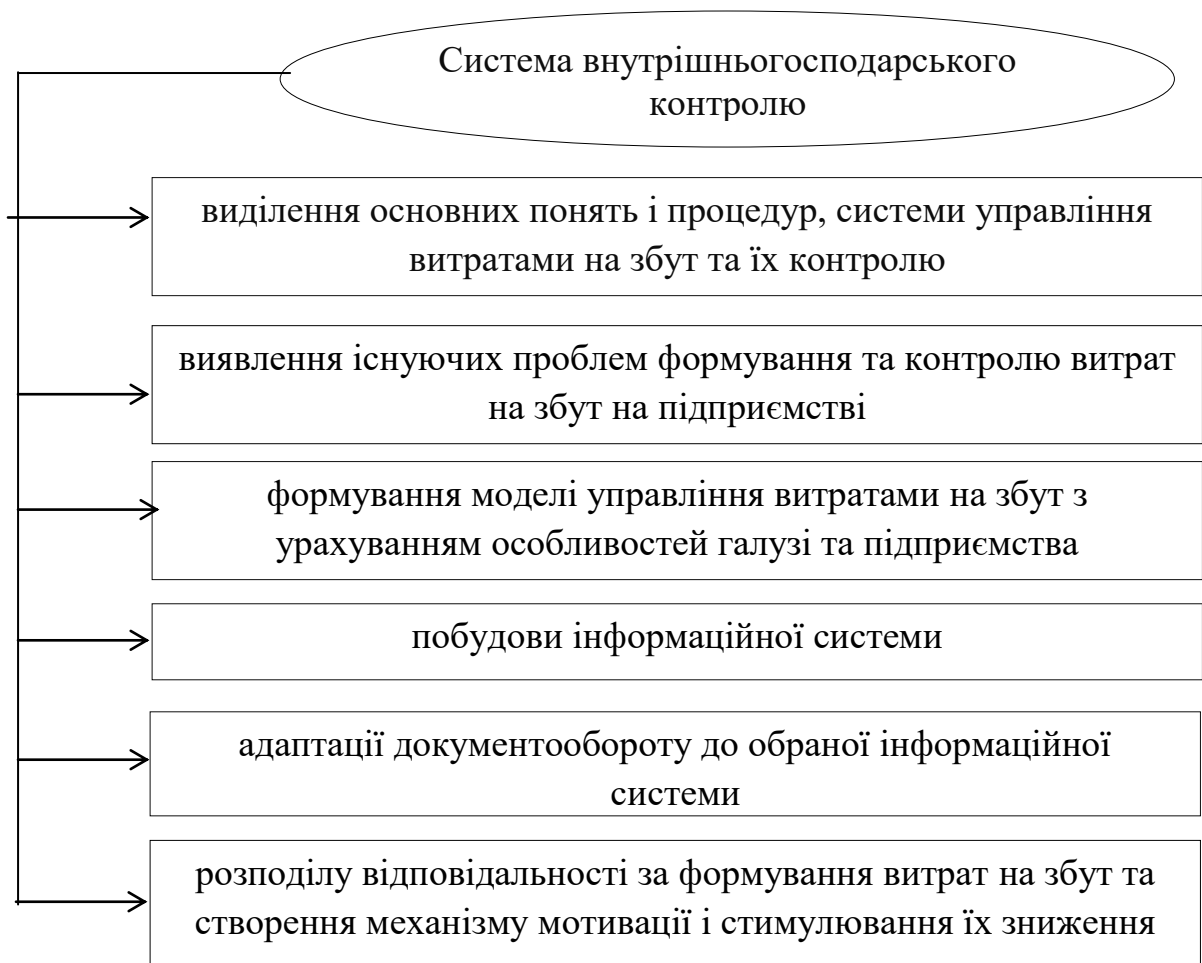


Рисунок 3.2 – Модель проведення внутрішньогосподарського контролю витрат на збут у ДП «Коломийський лісгосп»

Планування витрат на збут у досліджуваному підприємстві передбачає такі дії: складання класифікації витрат на збут, визначення норм витрат ресурсів, виходячи із запланованого обсягу випуску продукції та необхідності підтримки оптимального режиму роботи технологічного

обладнання, розрахунок вартості витрат на збут на основі даних про заплановані витрати ресурсів та існуючі ціни на них, визначення умов, за яких можлива економія ресурсів або допустима їх перевитрата порівняно з нормами, розробка програми ресурсозбереження та складання плану-кошторису на витратному горизонті планування. Разом з тим, при планування витрат на збут потрібно розробити свою власну класифікацію, яка б деталізувала загальні статті витрат на збут у вигляді, зручному для планування та управління ними [43].

Наступним кроком у здійсненні внутрішньогосподарського контролю витрат на збут має бути розроблення норм та нормативів витрачання ресурсів, виходячи з планових завдань з виробництва продукції та необхідності нормального функціонування технологічного обладнання. При цьому відповідна увага має приділятися нормам чи нормативу, тобто тому чи нормуються витрати ресурсу на одиницю продукції, на умовну одиницю технологічного обладнання, на одиницю часу використання ресурсу, чи інше в залежності від змісту процесу.

Спланувавши витрати на збут, необхідно налагодити їх облік та фактичний контроль. Під оперативним обліком витрат розуміють їх однорідне відображення в цехових облікових формах із заданою періодичністю і заданим терміном готовності даних. За своєю структурою облікова форма має співпадати з плановою. Тобто, облікова форма повинна забезпечувати можливість прямого порівняння планових та фактично досягнутих показників. У цьому і полягає один із важливих елементів всієї системи управління витратами на збут, а саме план – фактичний контроль. Облік витрат на збут із заданою періодичністю означає необхідність відображати в обліковій формі всі практично здійснені витрати на відповідний період часу [44].

Корегуючий вплив під час внутрішньогосподарського контролю витрат на збут в процесі формування загальних витрат ДП «Коломийський лісгосп»

передбачає три основні цілі, що мають постійно знаходитись в полі зору особи, яка відповідає за управління витратами, а саме:

- підтримку відповідності між фактичними витратами ресурсів та їх нормативно-плановими витратами
- досягнення економії за рахунок зниження витрат ресурсів порівняно з нормативними витратами без зниження корисного ефекту витрат
- приведення обсягу і графіка витрачання ресурсів у відповідності зі зміною виробничих і фінансових можливостей підприємства.

Виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат ДП «Коломийський лісгосп», у тому числі й витрат на збут зводиться до визначення причин недостатньої оперативності обліку, відсутності надійних критеріїв оцінки ефективності діяльності в сфері управління витратами, недорозвиненості системи мотивації. Недостатність оперативного обліку полягає в тому, що повні дані про фактичні витрати можуть бути отримані в бухгалтерії через місяць після звітного. Ці дані на момент їх отримання будуть застарілими. Вони не дозволяють оперативно аналізувати виробничі процеси і, відповідно, приймати рішення з виникненням проблем [45].

Відхилення витрат від кошторисних показників зазвичай неможливо адекватно оцінити в зв'язку з відсутністю достатнього переліку норм і нормативів, розвинутої статистики про витрати за минулі періоди, єдиного методичного підходу до аналізу ефективності здійснених витрат. Нерозвиненість системи мотивації за досягнення кінцевого результату пов'язана з відсутністю оперативного контролю та управління витратами, що ускладнює оцінку роботи підрозділів у плані ресурсозбереження [46]. Проблеми організації внутрішньогосподарського обліку та контролю витрат підприємства, у тому числі й витрат на збут розглядають на основі базового принципу контролінгу стосовно координації інформаційних функцій управління і спрямування їх на забезпечення інтеграційних процесів в підприємстві. Одержана облікова інформація піддається систематизації, узагальненню, віднесенню на окремі об'єкти управління, а також оцінці, яка

орієнтовна для прийняття управлінських рішень. На рисунку 3.3. відображено структуру побудови контролю як комплексної міжфункціональної концепції управління у ДП «Коломийський лісгосп».



Рисунок 3.3 – Структура побудови контролю як комплексної міжфункціональної концепції управління у ДП «Коломийський лісгосп»

Оброблена таким чином інформація використовується у двох напрямках: забезпечення інформаційних потреб господарства для підтримки внутрішнього процесу ухвалення та реалізації рішень та потреб зовнішніх користувачів інформації відповідно до законодавства. Відповідно до цих напрямів використання інформації система обліку розподіляється на внутрішню та зовнішню. Зовнішня система обліку відображає фінансові відносини даного підприємства з його оточенням. Внутрішня спрямована на вирішення таких завдань, як розрахунок затрат і обсягів виробництва, оцінка економічної ефективності діяльності підприємства у майбутньому на основі планових та інвестиційних розрахунків.

Отже, удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та управління витратами на збут у досліджуваному підприємстві націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

В роботі детально обґрунтовані теоретичні аспекти та практичні засади відносно бухгалтерського обліку, проведення контролю та здійснення контролю витрат на збут з метою удосконалення існуючої організації обліку витрат. Оцінка досліджень науковців в цій сфері виокремлення сутності збуту дозволяє зазначити, що наукова думка в сучасних умовах розділяється на декілька підходів до визначення сутності «збутова діяльність підприємства». Так, в цьому напрямку одна група вчених ототожнюють цю дефініцію з сутністю поняття «товарорух», «розподіл» та «збут». Інша група науковців оцінюють її в розрізі продажу та вбачають в ній заключну стадію господарської роботи суб'єкта господарювання. Деякі з авторів ототожнюють поняття «збут» із «збутовою діяльністю» та розглядають її у формі сукупності дій, що здійснюються з моменту того, як продукт використовується та надходить до підприємства приватної форми власності та кінцевого виробника, а також до того часу коли споживач його придбає у користування.

Під внутрішньогосподарським контролем розглядають функцію управління, яка передбачає формування сукупності обов'язків, дій та прав осіб, які мають на це повноваження відносно перевірки дотримання управлінських рішень та проведення оцінки здійснення операцій з відповідним дотриманням інтересів персоналу. Однак до цих пір в науковому полі немає єдиного підходу до виокремлення функцій механізму управління. При розгляді різних наукових джерел можна констатувати, що спостерігається відсутність єдиного методичного підходу до окреслення функцій управління. Частина науковці вбачають, що для того, щоб механізм управління функціонував ефективно потрібне виокремлення відповідних функцій. Іншими словами для того, щоб виконати ту чи іншу роботу

потрібно визначити який результат необхідно отримати, яким способом варто організувати процес та провести контроль його виконання.

Всі підходи в розгляді структурних елементів внутрішньогосподарського контролю базуються на функціональному підході, оскільки саме внутрішньогосподарський контроль являється функцією проведення управління діяльністю суб'єкта господарювання. Обравши даний підхід зазначимо, що внутрішньогосподарським контролем є функцією управління, оскільки їй властиві всі потрібні для цього елементи, зокрема: об'єкт, суб'єкт, предмет, принципи, функції та методи. Тобто науковим обґрунтування цих складових являється базою для розробки основних напрямів з приводу удосконалення положень організаційно-методологічного характеру в напрямку розвитку внутрішньогосподарського контролю на різних підприємствах. Основними функціями контролю внутрішньогосподарського характеру віднесені наступні: інвестиційна, інформаційна, захисна, діагностична, профілактична, завдяки яким окреслені завдань та об'єкти, які доповнені екологічною, соціальною та технологічною.

Об'єктом дослідження є державне підприємство «Коломийське лісове господарство», яке здійснює свою діяльність відповідно до затвердженого наказу Міністерства лісового господарства України № 57 «Про створення державних лісогосподарських підприємств у Закарпатській, Івано–Франківській і Чернівецькій областях». Основною метою створення цього підприємства є охорона, подальше відтворення та раціонального застосування мисливського фонду на території мисливських угідь, які надаються у користування досліджуваному підприємству. Розподіл земель лісового фонду відбувається у відповідності до наступних категорій: 37% складають ліси I групи, які становлять 9940 га, з них: ліси захисних функцій формують 1135 га (4,2%); ліси, що здійснюють функції санітарно-гігієнічного характеру становлять 2265 га (8,5%); ліси, які мають спеціальне лісове призначення складають 6540 га (24,3%); 63% становлять ліси II групи, тобто 16960 га. Крім цього на території ДП «Коломийське лісове

господарство» знаходиться природо–заповідний фонд, площа якого 6963 га (близько 25,9% від загальної площі лісів цього господарства).

Первинними документами, завдяки яким потрібно здійснити збутову роботу можна об'єднати у такі групи: базові документи, зокрема рахунки, рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні, а також документи, які супроводжують збутову діяльність, а саме акт, грошові документи, накладні, складські, розрахункові документи. Більша частина таких документів застосовуються для обліку оперативного характеру. Витрати на збут ДП «Коломийський лісгосп» підтверджуються такими документами: журнал-ордером № 5-2, рахунками на відправлення лісопродукції на експорт, калькуляцією собівартості заготовлі лісо продукції та актом використаних матеріалів при відвантаженні лісопродукції, які підлягають списанню.

Бухгалтерський облік цих витрат ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», які пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку показують загальну суму витрат, за кредетом відбувається списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Для проведення внутрішньогосподарського контролю у підприємстві використовуються прийоми документального та фактичного контролю. Поєднання та доповнення дасть можливість підвищити якість та достовірність даних, розрахунок ефективності управління підприємством для прийняття рішень управлінського характеру.

Враховуючи сучасні тенденції нагальною проблемою постає питання вирішення уніфікації вітчизняної системи проведення бухгалтерської звітності та формування фінансової звітності з міжнародною системою. У зв'язку із цих облік витрат, які спрямовується на збут та їх використання буде ефективно у тому випадку, коли на підприємстві буде формуватися та здійснюватиметься контроль планування в розрізах центрів відповідальності.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бухгалтерський облік (теорія): навч. посіб. / Михайлов М. Г., Глушаченко А. І., Гончар В. П., Болмат Г. А. – К.: Центр учбової літератури, 2013 – 248 с. (дата звернення: 14.12.2021).
2. Гарасим П. М., Кізима А. Я., Забчук В. Д., Кушнірик І. П., Хомин П. Я. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: Навч. посібник / За ред. Хомина П.Я. –Тернопіль: Астон, 2000. –288 с. (дата звернення: 14.12.2021).
3. Економічний словник-довідник за ред. С В. Мочерного. – К.: Феміна, 2010. – 368 с. (дата звернення: 14.12.2021).
4. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : підручник / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 432 с. (дата звернення: 14.12.2021).
5. Пустовіт Г. Особливості обліку готової продукції та її реалізації у малих підприємствах/ Ганна Пустовіт // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 27-28. (дата звернення: 14.12.2021).
6. Думинець О. М. Прогнозування витрат підприємства / О. Думинець Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 109–115. (дата звернення: 14.12.2021).
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»» від 31.12.1999 № 318. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).
8. Должанський М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: навчальний посібник / М. І. Должанський, А. М. Должанський. – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с. (дата звернення: 14.12.2021).
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 14.12.2021).

10. Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореферат дис. на здобуття вчен. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. В. Борисенко. – К. : 2008. – 21 с. (дата звернення: 14.12.2021).
11. Булкот Г. В. Місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Г. В. Булкот // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2009. – №24. – С. 68–73. (дата звернення: 14.12.2021).
12. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки». – Житомир : ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). – С. 31-42. (дата звернення: 14.12.2021).
13. Зубілевич С.Я. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) / С. Я. Зубілевич . – 3-е вид., перероб. та доп. – К.: 2010. – 472 с. (дата звернення: 14.12.2021).
14. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю. / С. П. Ярошенко. – Суми: Університетська книга, 2007. – 252 с. (дата звернення: 14.12.2021).
15. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко – К.: Лібра, 2012. – 976 с. (дата звернення: 14.12.2021).
16. Качанова Т. Внутрішньогосподарський контроль: стан і шляхи вдосконалення. – Режим доступу: <http://sophus.at.ua>. (дата звернення: 14.12.2021).
17. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф.Ф. Бутиця. – Вид. 7-е. – Житомир : Рута, 2011. – 832 с. (дата звернення: 14.12.2021).
18. Калюга Є. В. Проблеми організації внутрішньогосподарського контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 17. – С. 31 – 36. (дата звернення: 14.12.2021).
19. Дрозд І. К. Удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах / І. К. Дрозд // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – №11 (54). – С. 83–88. (дата звернення: 14.12.2021).

20. Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 № 291. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» від 01.01.2012. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text. (дата звернення: 14.12.2021).

23. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

24. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»» від 31.01.2000 № 20. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

25. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»» від 28.04.2006 № 415. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

26. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2000 № 356. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

27. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» від 27.06.2013 № 635. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/MF13052>. (дата звернення: 14.12.2021).

28. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» від 01.08.2005 № 668. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/668-2005-п#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

29. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України /Державний комітет лісового господарства України – К., 2002. – 89 с. (дата звернення: 14.12.2021).

30. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: «Академія», 2002. – 672 с. (дата звернення: 14.12.2021).

31. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. –К. : Знання, 2010. – 631 с. (дата звернення: 14.12.2021).

32. Коржачникова Л. Проблеми бухгалтерського і управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – № 12.– 2011. – С.50-52. (дата звернення: 14.12.2021).

33. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навчальний посібник / Г. Кім, С. Г. Кім, В. В. Сопко. – К : Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с. (дата звернення: 14.12.2021).

34. Завгородній В. П., Савченко В. Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. – Київ: ДІ - КСІ, 2003. – 832 с. (дата звернення: 14.12.2021).

35. Лишиленко О.В. Фінансовий облік : підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / О. В.Лишиленко. – Київ: Центр навчальної літератури, 2011. – 556 с. (дата звернення: 14.12.2021).

36. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. – КНЕУ, 2002. – 131 с. (дата звернення: 14.12.2021).

37. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2012. – 370 с. (дата звернення: 14.12.2021).

38. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України – К.: А.С.К., 2002. – 784 с. (дата звернення: 14.12.2021).

39. Бланк І.А. Фінансовий механізм управління ефективністю операційних витрат підприємства / І. Бланк // Фінанси України. – 2000. – № 4. – С. 32–38. (дата звернення: 14.12.2021).

40. Воронко Р. М. Трагування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету «Економічні науки». – Луцьк, 2013. – Вип. 10 (37). – Ч. 3. – 530 с. – С. 139–146. (дата звернення: 14.12.2021).

41. Наказ Міністерства інфраструктури України та Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН – ліс)» 29.11.2013 № 961/707. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2070-13#Text>. (дата звернення: 14.12.2021).

42. Белявцев М. І. Маркетинговий менеджмент: навч. посіб. / М. І. Белявцев, В. Н. Воробйов. – К. : Донецький нац. ун-т., 2010. – 407 с. (дата звернення: 14.12.2021).

43. Череп А.К. Проблеми планування витрат на збут продукції / А. Череп // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 8. – С. 17–21. (дата звернення: 14.12.2021).

44. Хомин П.Я. Удосконалення методики калькуляції собівартості продукції в контексті критерію достовірності звітності // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 9. – С. 11-15. (дата звернення: 14.12.2021).

45. Сук П. Л. Облік витрат, що підлягають розподілу// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №13(142). – С.8-14. (дата звернення: 14.12.2021).

46. Моссаковський В. Концепція побудови управління витратами у сільськогосподарських підприємствах / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 32-43. (дата звернення: 14.12.2021).