

**Куцик П. О., Марценюк Р. А.  
Макарук Ф. Ф., Чік М. Ю.**

# **ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ РИНКАМИ**



**ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Куцик П. О.  
Марценюк Р. А.  
Макарук Ф. Ф.  
Чік М. Ю.**

**ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА  
ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
В УПРАВЛІННІ РИНКАМИ**

**Монографія**

**ЛЬВІВ**  
**Видавництво Львівського торговельно-економічного університету**  
**2020 рік**

**УДК 657.1**  
**ББК 65.052.2**  
**К 95**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Львівського торговельно-економічного  
університету (протокол № 7 від 05.03.2020 р.)*

**Рецензенти:**

**Шевчук В. О.** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри аудиту та підприємництва Національної академії статистики, обліку та аудиту;

**Реслер М. В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу Мукачівського державного університету;

**Воронко Р.М.** – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету.

**К 95**

**Куцик П. О.** Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками : монографія / П. О. Куцик, Р.А. Марценюк, Ф. Ф. Макарук, М. Ю. Чік. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. – 280 с.

**ISBN 978-617-602-276-3**

У монографії висвітлено організаційно-методичні основи інтегрованої системи обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками. Розглянуто теоретичні засади діяльності та розкрито особливості заготівель сільськогосподарської продукції та сировини. Визначено вплив організаційних особливостей заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини на побудову обліку та контролю й розглянуто економічні засади формування результатів діяльності досліджуваних підприємств. Запропоновано систему обліку операцій з заготівель, сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки і продажу сільськогосподарської продукції. Досліджено організацію обліку в діяльності ринків та розкрито методику обліку результатів їх діяльності. Розглянуто управлінську звітність результатів діяльності ринків. Досліджено організацію і методику внутрішнього контролю у системі управління діяльністю ринків. Запропоновано систему бюджетування як елемент внутрішнього контролю діяльності ринків.

Монографія може бути корисною для фахівців у галузі обліку, контролю, управління та економіки, здобувачів вищої освіти і науково-педагогічних працівників.

**УДК 657.1**

**ISBN 978-617-602-276-3**

© Куцик П. О., Марценюк Р. А.  
Макарук Ф. Ф., Чік М. Ю, 2020  
© Видавництво ЛТЕУ, 2020

## ЗМІСТ

|                                                                                                                        |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>ВСТУП .....</b>                                                                                                     | <b>4</b>   |
| <b>Розділ 1. Теоретико-методичні засади обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками .....</b>                  | <b>6</b>   |
| 1.1. Сутність діяльності ринків та особливості заготівель сільськогосподарської продукції і сировини .....             | 6          |
| 1.2. Економічні засади формування результатів діяльності ринків ...                                                    | 32         |
| 1.3. Обліково-контрольне забезпечення системи управління діяльністю ринків .....                                       | 55         |
| <b>Розділ 2. Облік заготівель та продажу сільськогосподарської продукції і сировини ринками .....</b>                  | <b>82</b>  |
| 2.1. Носії первинної облікової інформації заготівельно-збутової діяльності ринків .....                                | 82         |
| 2.2. Облік заготівель сільськогосподарської продукції і сировини .....                                                 | 96         |
| 2.3. Облік операцій сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції ..... | 114        |
| 2.4. Облік продажу сільськогосподарської продукції і сировини ....                                                     | 125        |
| <b>Розділ 3. Облік в інформаційному забезпеченні менеджменту діяльності ринків .....</b>                               | <b>144</b> |
| 3.1. Організація обліку діяльності ринків .....                                                                        | 144        |
| 3.2. Первинний облік діяльності ринків з надання послуг .....                                                          | 158        |
| 3.3. Методика обліку результатів діяльності ринків .....                                                               | 179        |
| 3.4. Управлінська звітність результатів діяльності ринків .....                                                        | 194        |
| <b>Розділ 4. Внутрішній контроль у системі управління діяльністю ринків ...</b>                                        | <b>205</b> |
| 4.1. Організація внутрішнього контролю діяльності ринків .....                                                         | 205        |
| 4.2. Методика внутрішнього контролю діяльності ринків за центрами доходів і центрами витрат .....                      | 223        |
| 4.3. Бюджетування у системі внутрішнього контролю діяльності ринків .....                                              | 235        |
| <b>Висновки .....</b>                                                                                                  | <b>255</b> |
| <b>Додатки .....</b>                                                                                                   | <b>260</b> |

## ВСТУП

Соціально-економічний розвиток України залежить від успішності реформ, які супроводжуються змінами у господарському механізмі як окремих підприємств, так і галузей економіки у цілому. Це вимагає побудови оптимальної системи управління та докорінної переорієнтації системи оцінки ефективності діяльності підприємств. Відповідно, система обліку і внутрішнього контролю діяльності повинна активно сприяти успішному забезпеченню реального використання ринкових інструментів та ґрунтуватися на ефективній системі управління підприємствами, включаючи і ринки, діяльність яких вивчено при написання монографії, оскільки ринки займають одне з провідних місць в економіці розвинутих країн.

За минулі роки споживча кооперація України на ринках створила цілісну систему підприємств торгівлі, закладів харчування, заготівель, виробництва, побутового та готельного обслуговування. Було зроблено багато справ з благоустрою та технічного переснащення, реконструкції і будівництва нових ринків, які поступово перетворюються у потужні сучасні торговельно-сервісні та виробничі комплекси з надання різноманітних торговельно-заготівельних, виробничих, побутових та інших послуг покупцям і виробникам сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів.

Основною проблемою обліку і внутрішнього контролю результатів діяльності ринків в Україні, з метою їх ефективного управління, є проблема повноти та своєчасності відображення результатів діяльності ринків в системі обліку та внутрішнього контролю, тобто облік і внутрішній контроль витрат, доходів і фінансових результатів. У даний час, переважна більшість вітчизняних підприємств відображають доходи і витрати не повністю. Так, рівень не відображення доходів знаходиться в діапазоні: 30-70 %, а витрат – 10-50 %, тобто витрати відображають більш повно, ніж доходи. Інфраструктурний характер операційної діяльності ринків впливає на формування їх результатів, які визначаються шляхом порівняння

доходів і відповідних їм витрат. Тому сьогодні важливе значення та актуальність набула проблема обліку і внутрішнього контролю результатів діяльності ринків, з метою їх ефективного управління.

Високо оцінюючи внесок вітчизняних і зарубіжних вчених у розробку різноманітних аспектів обліку та внутрішнього контролю, варто все ж таки зауважити, що ці наукові дослідження здебільшого присвячені загальним питанням обліку і внутрішнього контролю. Проблеми, пов'язані з організацією та методикою обліку та внутрішнього контролю діяльності ринків, потребують системних досліджень.

Необхідність удосконалення формування системи обліку і внутрішнього контролю діяльності ринків з урахуванням інформаційних потреб сучасного менеджменту, а також напрацювань вітчизняної школи бухгалтерського обліку і господарського контролю визначили актуальність теми монографії щодо удосконалення системи обліку та внутрішнього контролю діяльності ринків для підвищення ефективності системи управління.

## РОЗДІЛ I

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ РИНКАМИ

#### **1.1. Сутність діяльності ринків та особливості заготівель сільськогосподарської продукції і сировини**

Прагнення до свободи вибору форм власності та видів економічної діяльності є одним із пріоритетів і бажань суб'єктів господарювання у сучасних умовах їх діяльності. Розширення видів економічної діяльності, виробництво широкого асортименту продукції та збільшення спектра надання послуг спричинило необхідність обміну та збуту продукції і послуг на певному місці, доступному для всіх охочих придбати таку продукцію чи отримати певну послугу, яке охарактеризовано як ринок.

Виникнення та розвиток терміна “ринок” пов'язане з тривалим історичним процесом, що й зумовлює різноманітне трактування цього поняття. Із розвитком економічних відносин термін “ринок” почав набувати нового, більш розширеного значення.

В економічній літературі, визначаючи поняття “ринок”, використовують два методичних підходи, а саме: ринок розглядається як соціально-економічна категорія та як суб'єкт господарської діяльності.

Визначення поняття “ринок” як соціально-економічної категорії досліджувалось у багатьох працях вітчизняних і зарубіжних науковців різних галузей економіки, про що свідчать захищені кандидатські та докторські дисертації, видані підручники, монографії, тези, статті. Також різні дефініції “ринок” містяться у нормативно-правових актах законодавчих і виконавчих органів влади України.

Провівши аналіз наукових праць, де наведено визначення поняття “ринок”, нами здійснено наступні виокремлення цієї дефініції:

- ринок як соціально-економічна категорія;
- ринок як сукупність соціально-економічних відносин;
- ринок як суб'єкт господарювання.

Таким чином, синтезувавши наукові погляди вчених і нормативну характеристику поняття, вважаємо, що ринок – це економічні відносини, які виникають між виробниками і споживачами благ (продукції, товарів, робіт, послуг) у процесі вільного еквівалентного обміну виробленими благами (продукцією, товарами, роботами, послугами), який організований за законами товарного виробництва та грошового обігу.

З розгортанням соціально-економічної кризи та зростанням безробіття в Україні торгівля на ринках стала головним середовищем економічної активності працездатного населення, в якій зайнята значна частина громадян. З початку 90-х рр. XX століття товарні ринки в Україні перетворилися на найбільш динамічну організаційну частину внутрішнього споживчого ринку: національне приватне підприємництво почало свій розвиток саме в межах товарних ринків. Сьогодні, коли посилилась економічна криза, ринки є важливою частиною соціально-економічного життя суспільства. За неофіційними даними на українських ринках задіяно тією чи іншою мірою близько 6 млн громадян, для яких торгівля на ринках стала не лише способом працевлаштування, а й середовищем їхнього існування.

Враховуючи основні характеристики функціонування національної економіки, особливості діяльності ринків та принципи здійснення на них основних видів діяльності (реалізація товарів, надання послуг, виконання робіт) залишаються недостатньо обґрунтованими та дослідженими, що пов'язано з низкою проблемних аспектів. Що ж стосується державної політики з розвитку ринків, то найбільш активно формування її принципів розпочалося з 2001 р., коли Президент України видав Указ “Про заходи щодо вдосконалення функціонування ринків з продажу продовольчих і непродовольчих товарів” [1], а Кабінет Міністрів України затвердив постанову “Концепції вдосконалення функціонування ринків з продажу продовольчих і непродовольчих товарів” [2].

---

<sup>1</sup> Про заходи щодо вдосконалення функціонування ринків з продажу продовольчих і непродовольчих товарів : указ Президента України від 23 травня 2001 року № 334/2001 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/2001>

<sup>2</sup> Концепція вдосконалення функціонування ринків з продажу продовольчих і непродовольчих товарів : постанова Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2001 року № 1662 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1662-2001-%D0%BF>

Діяльність ринків в Україні регулюється достатньо сформованою нормативно-правовою базою, але вона потребує постійного вдосконалення для адекватного реагування на зміни у стані економіки країни та створення законодавчого підґрунтя для їх розвитку.

Ринок як суб'єкт підприємницької діяльності, що виступає об'єктом дослідження, можна охарактеризувати також як систему, призначену для трансформування різних видів діяльності у послугу, тому його модель можна подати таким чином (рис. 1.1).

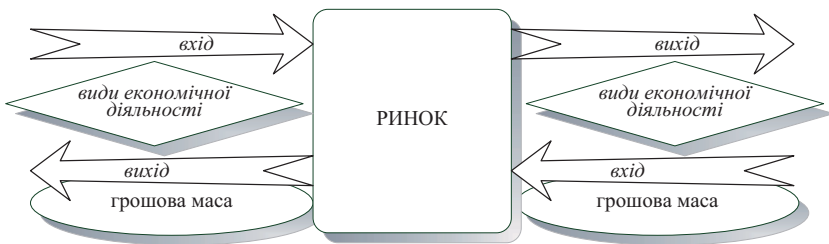


Рис. 1.1. Модель діяльності ринку (запропоновано авторами)

На рис. 1.1 показано, що першим процесом, без якого неможлива діяльність ринку, є вибір видів економічної діяльності суб'єктами господарювання, які будуть надавати послуги на ринку. Тому на виході з системи є безпосередньо сама послуга, яка призначена для надання споживачам. Від споживачів послуг на ринок надходять гроші, які згодом “виходять” – при оплаті послуг суб'єктам господарювання різних видів діяльності та як узагальнення цієї моделі формується результат діяльності.

Здійснення процесу реалізації товарів у торгівлі є неможливим без створення і розвитку її матеріальної основи – матеріально-технічної бази, яка є основною передумовою технічного процесу просування товарів від виробника до споживача, при цьому така матеріальна основа формується у розгалуженій структурі ринків (рис. 1.2).

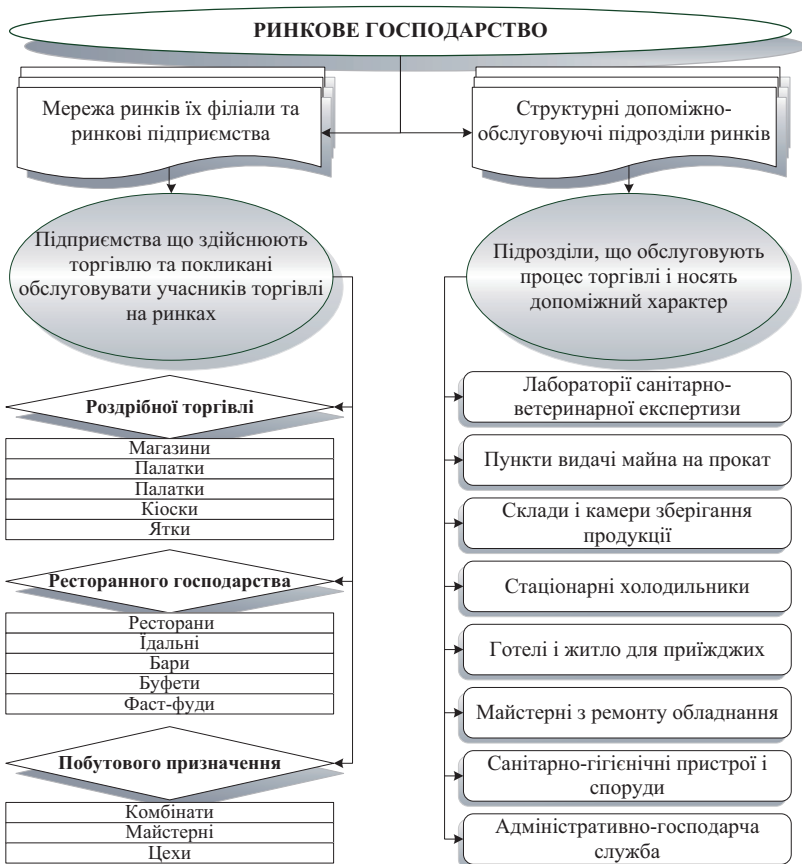


Рис. 1.2. Структура ринкового господарства *(запропоновано авторами)*

Комплексний підхід до аналізу матеріальної бази ринків дозволяє виділити у їх складі, що розміщені в межах ринкового комплексу і покликаних обслуговувати учасників ринкового торгу: підприємства роздрібно́ї торгівлі, ресторанного господарства, побутового обслуговування та допоміжного призначення.

Відповідно до цього підприємства та їх структурні підрозділи, що складають власну матеріальну базу ринку, можна розділити на ті, що безпосередньо беруть участь у процесі реалізації, обслуговують цей процес, і такі, що носять допоміжний характер [3, с. 82].

<sup>3</sup> Апопій В. В. Організація торгівлі : підручник – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 632 с.

Важливим питанням для організації обліку на ринках є їх класифікація. В основу такої класифікації покладено перелік ознак, що здійснюють організаційний і функціональний вплив на розвиток, розміщення та діяльність ринків (рис. 1.3).

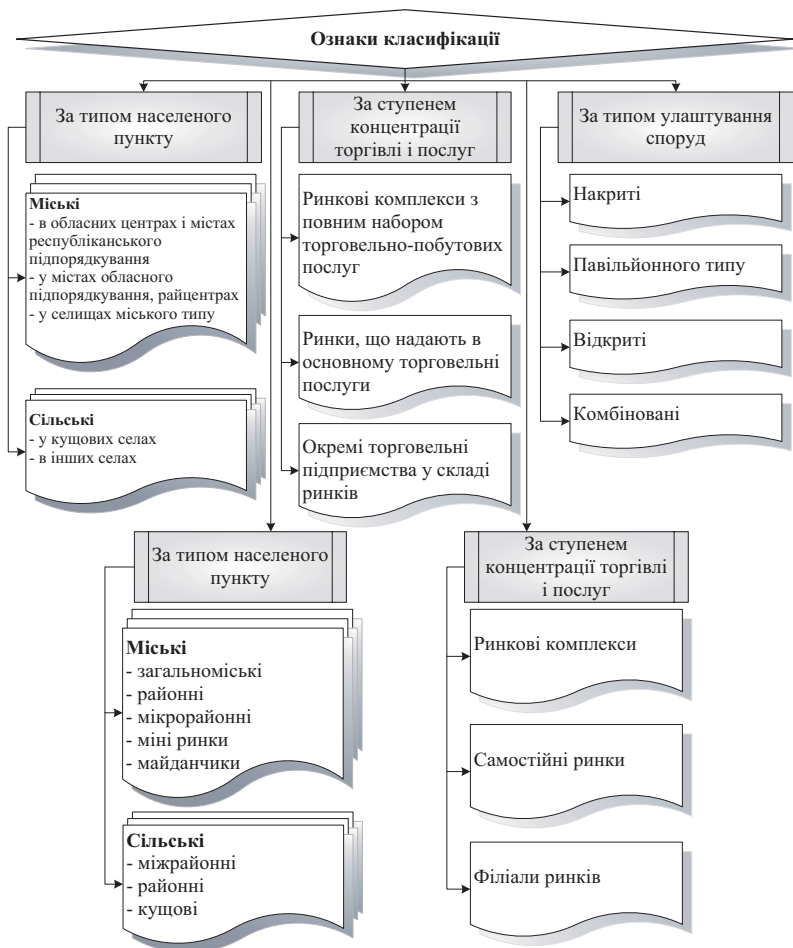


Рис. 1.3. Загальна класифікація ринків (запропоновано авторами)

За ступенем концентрації торгівлі і торговельно-побутових послуг ринки можуть бути поділені на:

✓ ринкові комплекси, що проводять у найбільш розвиненому вигляді торговельні функції й обслуговування усіх учасників ринкових відносин. Комплекси мають широкий набір підприємств різноманітного профілю для реалізації власних завдань: торговельні, побутові, допоміжні та інші. Ознакою відмінності комплексів від інших ринків є також порівняно вищий рівень матеріально-технічної бази;

✓ ринки, що не мають широкого набору підприємств різноманітного призначення і здійснюють в основному торговельну функцію;

✓ окремі підприємства (структурні підрозділи) у складі ринків, що виконують окремі види торговельних функцій.

Ринки як підприємства характеризуються різним ступенем господарської самостійності, тому в організаційному плані можна виділити такі їх види:

➤ ринкові комплекси (ринки) господарчо-відокремлені, що володіють господарською самостійністю та правами юридичної особи. Самостійні ринки в особі власного керівництва мають право розпоряджатися власними грошовими коштами, вести господарську діяльність на правах і з обов'язками юридичних осіб;

➤ філіали ринкових комплексів (ринків), що є структурними підрозділами головного ринку і не володіють господарською самостійністю та правами юридичної особи. Несамостійні ринки є філіалами або структурними підрозділами головного ринку, або перебувають у підпорядкуванні інших організацій. Господарську діяльність вони здійснюють на принципах внутрішнього госпрозрахунку;

➤ ринкові підприємства (структурні підрозділи) різного профілю та призначення – торговельні, торговельно-закупівельні, допоміжні і обслуговуючі (камера зберігання, готель тощо), що входять до складу ринкового комплексу або пов'язані з ним [<sup>4</sup>, с. 112].

На роботу ринку, на рівень організації ринкової торгівлі значний вплив надає тип розташування споруд ринку. За цією ознакою ринки можна поділити

---

<sup>4</sup> Апопій В. В. Організація торгівлі : підручник / В. В. Апопій. – [3-тє вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 632 с.

на криті, павільйонного типу, відкриті і комбіновані. Криті ринки – збудовані за типовим або індивідуальним проектом споруди різної поверховості. Ринки павільйонного типу розташовуються у спеціально обладнаних некапітальних спорудах відносно невеликої вмістимості або у спорудах із легких конструкцій.

Відкритий ринок – обладнана для ринкової торгівлі відкрита площа, на якій проводять продаж зі столів – прилавків, автомашин, гужових возів, з рук.

Для успішного функціонування торгівлі на ринках необхідна широка мережа ринків, що надає виробникам та іншим учасникам торгівлі можливість реалізації вироблених або закуплених ними товарів. Мережа ринків, складає ринкове господарство кооперативних організацій України, яке сьогодні є частиною економічного потенціалу споживчої кооперації.

Первинна ланка ринкового господарства – ринковий комплекс (ринок) само по собі явище специфічне, оскільки в його межах здійснюється ринковий торг, що має низку особливостей, рис, притаманних тільки йому.

У цей час на більшості ринків організована зручна торгівля товарами народного вжитку торговельними одиницями державної, комунальної, приватної, кооперативної торгівлі; цими ж системами організована мережа закладів громадського харчування, функціонують підприємства побутового обслуговування та ін. Саме це створює передумови для зарахування ринків до торговельно-побутових ринкових комплексів.

Органічна єдність складових – підприємств і підрозділів різних відомств і систем – вимагає комплексного підходу до обліку та контролю, аналізу і планування, економічного регулювання та координації розвитку. Поряд з організацією торгівлі товарами промислового і сільськогосподарського характеру останні роки функціонування ринків показали, що в основному ринки здійснюють надання різних видів послуг відповідно до Правил торгівлі на ринках та Інструкції щодо надання окремих видів побутових послуг, що відображено на рис. 1.4 [5; 6].

---

<sup>5</sup> Інструкція щодо надання окремих видів побутових послуг : наказ Українського союзу об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 27.08.2000 р. № 20 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0803-00>

<sup>6</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99>



Рис. 1.4. Види послуг ринків (запропоновано авторами)

Проведені дослідження свідчать, що найбільш поширеними послугами є:

- бронювання торговельних місць (надання торговельних місць на ринку);
- прокат майна (інвентаря, обладнання, санітарного одягу тощо);

- супутні послуги (розрубка і зважування м'яса тощо);
- транспортні послуги.

Вказані послуги забезпечують основну частку доходу ринків.

Ринкові комплекси, філіали і ринкові підприємства, що складають основу ринкового господарства споживчої кооперації і окремих кооперативних організацій, у свою чергу формуються організаціями і підприємствами різних господарських систем, що зайняті обслуговуванням продавців і покупців на ринку [7, с. 7-16]. Зміни в економіці України, перебудова державного та суспільного секторів, проведення реформ в агропромисловому комплексі, розвиток підприємництва, а також безробіття та падіння життєвого рівня більшості населення, призвели до перерозподілу ролі каналів продажу товарів, зокрема на користь ринків.

Ринкова торгівля є складовою системи розподілу товарів (робіт, послуг) і полягає в реалізації (наданні) необхідних товарів (робіт, послуг) кінцевому споживачу. Сфера ринкової торгівлі – це одна з частин функціонування місцевого ринку, що розглядається, як один із різновидів торгівлі на споживчому ринку товарів і послуг. Сфера торгівлі на місцевих ринках є важливим джерелом взаємовідносин споживача та ринку з приводу придбання як продовольчих, так і непродовольчих товарів.

Важливою характеристикою ринку є здатність задовольняти попит споживачів у тих товарах, роботах, послугах, які необхідні останнім. Враховуючи основні економічні закони ринкової економіки, зокрема механізм конкуренції, взаємовідносини між покупцями і ринком впливають на розширення асортименту, підвищення якості товарів (робіт, послуг), які пропонуються на ринку. В Україні торговельний ринок належить до категорії суб'єктів, які виконують не лише власні господарські, а й суспільні завдання. Діяльність ринку об'єктивно залежить від суб'єктів, що на ньому працюють, і такою ж мірою діяльність суб'єктів-продавців залежить від функціонування їхнього ринку. З огляду на особливий суспільно-

---

<sup>7</sup> Апопій В. В. Перспективні структури й організаційні моделі у сфері торгівлі : [Текст] / В. В. Апопій // ВІСТІ. Діловий випуск. – 10.03.2006. – С. 7-16.

економічний статус ринку в нашій державі, який він займає серед інших суб'єктів господарювання, до ринку повинні висуватися особливі вимоги щодо ведення підприємницької діяльності.

Розквіт торгівлі на ринках сьогодні став відчутним чинником конкуренції у сфері товарного обігу та здійснює суттєвий вплив на комунальну і приватну форми торгівлі. Ідеально ринковий характер ціноутворення, в середньому невисокі посередницькі винагороди та низький рівень накладних витрат на ведення ринкової діяльності дозволяє учасникам цієї форми торгівлі за допомогою цінових методів успішно конкурувати із стаціонарною торговельною мережею, залучати у власний товарообіг значну частку товарообігу торговельних центрів і крамниць, що функціонують поряд.

Розширений контингент продавців на ринках із різноманітним асортиментом товарів притягує доволі інтенсивні потоки відвідувачів з реальними засобами платежу – потенційних покупців (клієнтів), що своєю чергою приваблює до торгівлі на ринках підприємства сфери послуг, громадського харчування, побутового обслуговування тощо. Внаслідок цього сучасний ринок є специфічним торговельно-сервісним комплексом, сконцентрованим на єдиній території (під одним дахом), у єдиному місці.

Завдяки широкій доступності та незначному капіталовкладенню для багатьох категорій продавців торгівля на ринках стала, поряд із організованими формами торгівлі, потужним каналом збуту сільськогосподарських продуктів і сировини, продукції промислового виробництва [8, с. 149-151].

Результати дослідження засвідчують, що одна з проблем зростання економіки України – вдосконалення економічних зв'язків і взаємовідносин між виробниками сільськогосподарської продукції та її споживачами. Важливу роль у цій системі обігу відіграє заготівельна діяльність ринків, які виступають посередниками між сільгоспвиробниками і промисловістю та

---

<sup>8</sup> Макарук Ф. Ф. Стан і перспективи розвитку ринків в Україні / Ф. Ф. Макарук // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. – Львів : Видавництво ЛКА, 2009. – Випуск 10. – С. 149-151.

торгвельною мережею з метою безперерйного й ефективного забезпечення всix суб'єктiв господарювання сiльськогосподарською продукцiєю та сировиною. Оскiльки особистi сiльські господарства бiльшою мiрою нiж великi агроформування вiдчувають недосконалiсть системи збуту сiльськогосподарської продукцiї, яка здатна швидко псуватися i втрачати товарний вигляд [9, с. 111]. Тому актуальнiсть заготiвель та збуту сiльськогосподарської продукцiї на ринках на сучасному етапi лише зростає.

До 90-х рокiв ХХ ст. в Україні функцiонувала жорстка система заготiвель i збуту сiльськогосподарської продукцiї та сировини iз застосуванням планових державних закупiвель через канали державних пiдприємств i пiдприємств системи споживчої кооперацiї, зокрема, їх оптову та роздрiбну мережу. Вiльному продажу пiдлягало лише 10–12 % сiльськогосподарської продукцiї через домогосподарства [10, с. 144].

Починаючи з 90-х рокiв ХХ ст. заготiвельна галузь Україні опинилася в глибокій кризi, основними причинами якої були загальний кризовий стан економiки країни, несприятливий диспаритет цiн на сiльськогосподарську продукцiю та вторинну сировину, не виважена полiтика держави щодо вiдмови вiд регулювання процесу заготiвель продукцiї й сировини, що виявилось у скасуванні держзамовлень, знищеннi цивiлізованого ринку збуту продукцiї.

Аналіз економiчної сутi заготiвельної дiяльностi як конкретної форми товарного обмiну спирається на теоретичне пiдґрунтя про те, що товарно-грошовi вiдносини – важлива форма виробничих вiдносин за умов ринкової економiки. При цьому заготiвельну дiяльнiсть слiд розглядати в двох аспектах: як специфiчну економiчну категорiю i як колишню особливо важливу галузь агропромислового комплексу, оскiльки система заготiвель забезпечує

---

<sup>9</sup> Дусановський С. Органiзацiйно-економiчнi аспекти розвитку продовольчого ринку рiгiону в контекстi вступу України до СОТ / С. Дусановський, М. Горлачук // Економiка АПК : Вiсник Тернопiльського нацiонального економiчного унiверситету. – 2008. – № 2. – С. 109-116

<sup>10</sup> Апопiй В. В. Внутрiшня торгiвля та АПК України: ефективнiсть взаємодiї : [монографiя] / В. В. Апопiй. – Львiв : Львiвська комерцiйна академiя, 2007. – 368 с.

сільськогосподарських виробників стійким і постійним ринком збуту власної продукції.

Спірним є твердження В. В. Апопії, що заготівельна діяльність на сучасному етапі не вписується в систему ринкових відносин [<sup>11</sup>, с. 7]. Адже очевидно, що, заготівельна діяльність створює певну частку фінансових ресурсів для інвестування розвитку галузей економіки (особливо в агропромисловий комплекс), а також робочі місця в країні. Ефективно відлагоджена система заготівель продукції та сировини підприємствами забезпечує сільськогосподарських виробників ринком збуту продукції за стабільними цінами [<sup>12</sup>, с. 300].

Розкриття економічних умов і протиріч розвитку виробничо-заготівельної сфери економіки – важлива наукова й практична проблема. На нашу думку, під заготівельною діяльністю слід розуміти систему зв'язків, що відображають економічні відносини сільського господарства, переробних комплексів, торговельних закладів та інших сфер агропромислового комплексу в процесі обміну сільськогосподарською продукцією й сировиною.

В економічній літературі термін “заготівлі” розуміють по-різному. Проте, твердження учених майже не відрізняються. Одні намагаються зробити визначення стислішим, інші, навпаки, намагаються його розширити, однак, на наш погляд, зміст та економічна суть при цьому не змінюються.

На думку Н. П. Писаренко, заготівлі – комплекс економічних відносин, пов'язаних з товарним обміном, які виникають під час заготівлі сільськогосподарської продукції у фермерських господарствах і населення. В. С. Марцин стверджує, що заготівлі – одна з форм товарних зв'язків між містом і селом, що забезпечує сільськогосподарською продукцією промисловість, а міське населення через торговельні заклади продуктами

---

<sup>11</sup> Апопій В. В. Перспективні структури й організаційні моделі у сфері торгівлі : [Текст] / В. В. Апопій // ВІСТІ. Діловий випуск. – 10.03.2006. – С. 7-16.

<sup>12</sup> Марценюк Р. А. Економічна суть діяльності заготівельних підприємств / Р. А. Марценюк // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [ред. кол. : В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – Вип. 12. – С. 132-135.

харчування. На наш погляд, заготівлі – це процес збору сільськогосподарської продукції та сировини на визначеній території з метою отримання економічної вигоди.

Тлумачення, яке подає більшість учених, стосується переважно процесу закупівель – складової заготівельної діяльності підприємств [<sup>13</sup>, с. 13], які на сучасному етапі мають суттєві відмінності.

В. Коноваленко вважає, що закупівлі – це придбання товарів належної якості, необхідної кількості та в потрібний час з метою їх подальшого перепродажу, здійснюваного торговельним підприємством і орієнтованого на задоволення споживчого попиту [<sup>14</sup>, с. 57]. В. В. Апопій більш стисло тлумачить термін закупівлі, під яким розуміє придбання товарів великими партіями з метою їх дальшого перепродажу [<sup>15</sup>].

На нашу думку, закупівлі – це економічні відносини, які будуються на основі організованого придбання сільськогосподарської продукції та сировини у сільськогосподарських товаровиробників (підприємств, фермерських господарств, фізичних осіб тощо) і посередників з метою перепродажу іншим підприємствам, продажу через власну торговельну мережу чи її переробки з подальшим продажем готової продукції.

Беручи до уваги тлумачення термінів “заготівлі” й “закупівлі”, можна зробити висновок, що ці економічні категорії різні за своїм призначенням і суттю й не є синонімами, як стверджує більшість вітчизняних учених. Зокрема, закупівлі також здійснюються на роботи і послуги, а заготівля – лише на сільськогосподарську продукцію та сировину. Підтвердженням нашої думки є думка П. К. Семенова, який виокремлює на підприємствах заготівельну і закупівельну діяльність.

---

<sup>13</sup> Березін О. В. Організація заготівель сільськогосподарської продукції та сировини : [підручник] / О. В. Березін – К. : НМЦ Укоопосвіта, 1998. – 379 с.

<sup>14</sup> Коноваленко В. Закупівельна діяльність підприємства в логістичній системі товароруку / В. Коноваленко // Вісник КНТЕУ. – 2005. – № 4. – С. 54-59.

<sup>15</sup> Апопій В. В. Перспективні структури й організаційні моделі у сфері торгівлі : [Текст] / В. В. Апопій // ВІСТІ. Діловий випуск. – 10.03.2006. – С. 7-16.

Перехід України до ринкової системи господарювання спричинив суттєві зміни й у розвитку внутрішнього ринку. Зокрема, зазнали змін основні форми торгівлі із набуттям чинності нової класифікації галузей народного господарства (липень 1997 р.). Відповідно до міжнародних стандартів заготівельну діяльність виведено зі сфери обігу товарів та послуг і включено її до складу іншої оптової торгівлі [16, с. 20]. До неї відносять торгових посередників, комісіонерів, заготівельників і кооперативні організації, які здійснюють збут сільськогосподарської продукції.

На нашу думку, така схема є не цілком логічна, оскільки, оптова (у багатьох випадках) та роздрібна торгівля є кінцевим етапом реалізації, а заготівельна діяльність виступає посередником між сільськогосподарським виробником і промисловістю чи торгівлею. Не взято до уваги також національні особливості функціонування економіки, а тому недоцільно включати заготівельну діяльність ні до оптової, ні до роздрібно торгівлі.

Згідно з чинними видами економічної діяльності до заготівельно-збутової діяльності підприємств можна віднести 18 видів, і при цьому всі вони не належать до оптової торгівлі. А це, породжує труднощі їх “входження” на ринок. Однак якщо все ж таки заготівельну діяльність і відносити до складу торгівлі, то найбільш доцільно було б виокремити як окремий розділ – діяльність заготівельних підприємств.

У сучасних умовах господарювання відсутні законодавчі й нормативні акти, що регламентують принципи функціонування заготівельної діяльності. Тому економічні відносини в системі заготівельної діяльності будуються з урахуванням національних особливостей провадження бізнесу, що й призводить до недостовірної оцінки його реальних можливостей, і як наслідок – втрати практично всього потенціалу.

Перетворення, що відбулися в сфері обігу в процесі трансформаційних змін економіки України, суттєво змінили рівень і

---

<sup>16</sup> Балабан М. П. Оптова торгівля в ринковому середовищі: ефективність функціонування та стратегія розвитку : [монографія] / М. П. Балабан. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 280 с.

характер заготівельної діяльності й чітко окреслили економічну суть і об'єктивну необхідність її існування як торговельного посередництва, що організовує процес обміну товарів і сприяє скороченню витрат, пов'язаних із процесом відтворення [<sup>17</sup>, с. 144].

У зв'язку з відсутністю сучасної теорії заготівель, заготівельної політики, її ефективної організації як цілісної системи управління, заготівельна діяльність в Україні розглядається спрощено – як товарно-розподільний канал, що є складовою іншої оптової торгівлі. Нерозуміння особливостей та важливості в економічних відносинах суспільства заготівельної діяльності призвело, на наш погляд, до спотворення і заготівель, і власне торгівлі. Зокрема, багато вітчизняних учених не визначають, яку роль виконує в сфері обігу торгівля, а яку – заготівлі.

Так, Л. І. Безгінова зазначає, що “в системі економічних відносин торговельна діяльність – особлива ланка, яка зв'язує виробників і споживачів продукції, що обумовлює відмінність торговельних суб'єктів діяльності від інших суб'єктів господарювання” [<sup>18</sup>, с. 28]. М. П. Балабан під оптовою торгівлею розуміє різновид торговельної діяльності, який виступає посередником між сферою виробництва та споживання в процесі відтворення при якому можливий варіант завершення (не завершення) процесу руху товарів [<sup>19</sup>, с. 14]. Л. М. Чернелевський стверджує, що оптова торгівля забезпечує потік товарів від виробника до торгових посередників, які своєю чергою, забезпечують потік до безпосередніх реалізаторів товарно-матеріальних цінностей населенню [<sup>20</sup>].

На нашу думку, активним, незалежним комерційним посередником між виробником і сферою виробництва та торгівлі є саме заготівельна діяльність підприємств, що виступає різновидом торговельної діяльності й важливим

---

<sup>17</sup> Трубей О. М. Залучення посередників до закупівельно-збутової діяльності на ринку споживчих товарів / О. М. Трубей // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 1 (91) – С. 143-151.

<sup>18</sup> Безгінова Л. І. Формування оптимальної структури капіталу в підприємствах роздрібною торгівлі : дис... канд. екон. наук: спец. 08.07.05 / Безгінова Л. І. – Х., 2004. – 235 с.

<sup>19</sup> Балабан М. П. Оптова торгівля в ринковому середовищі: ефективність функціонування та стратегія розвитку : [монографія] / М. П. Балабан. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 280 с.

<sup>20</sup> Чернелевський Л. М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі : [підручник] / Л. М. Чернелевський. – К. : 2003. – 312 с.

елементом інфраструктури ринкової економіки, яка забезпечує ефективні господарські зв'язки та збалансованість внутрішнього ринку (рис. 1. 5).

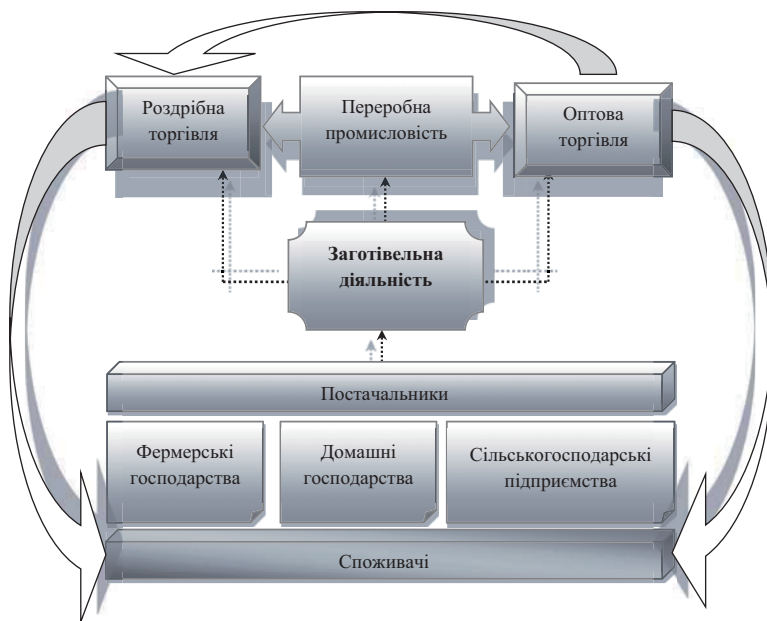


Рис. 1.5. Місце заготівельної діяльності у сфері торговельних відносин національної економіки *(запропоновано авторами)*

Як бачимо, із наведеної схеми, заготівельна діяльність перебуває в центрі господарських зв'язків між виробництвом і споживанням, а це свідчить, що в процесі відтворення заготівлі – важлива торгово-посередницька ланка. Зауважимо, що в заготівельній діяльності виявляється розмежованість у відносинах окремих підприємств із окремими виробниками сільськогосподарської продукції та сировини (домогосподарствами, фермерськими господарствами, сільськогосподарськими підприємствами) стосовно її придбання. Сумісність відносин досягається при забезпеченні сільгоспвиробників засобами виробництва, наданні послуг підприємствами з переробки сільськогосподарської продукції на давальницьких умовах. Власне

заготівельну діяльність слід вважати важливим учасником сфери обігу, який бере активну участь у відносинах з формування ринку сільськогосподарської продукції та сировини.

Для всебічного розкриття економічної суті, характеристик і особливостей заготівельної діяльності та її реального місця в ринковій економіці, на нашу думку, слід поглиблено дослідити функції, за допомогою яких вона практично втілюється. При цьому слід застосувати різні критерії та методологічні підходи щодо класифікаційних ознак її функцій [<sup>21</sup>, с. 197].

На сучасному етапі відсутні теоретичні дослідження функцій заготівельної діяльності, однак у економічній літературі існує багато думок щодо функцій оптової торгівлі, де заготівельна діяльність відповідно до класифікатора видів економічної діяльності є її складовою. Наше дослідження є спробою дослідити функції заготівель у сучасних умовах господарювання.

Заготівельна діяльність як форма товарного обігу протягом свого історичного існування виконує функцію з продовження й завершення процесу сільськогосподарського виробництва у сфері обігу, доопрацювання, зберігання, комплектування відвантажування партій [<sup>22</sup>, с. 148]. Слушною є також думка А. А. Фастовця, який застосовує поняття “дозвільні функції”, включаючи до них “закупівлі (заготівлі) продукції й сировини, формування товарного асортименту, складування, транспортування та організацію ефективної системи збуту”.

На нашу думку, найбільш повною може бути характеристика функцій заготівельної діяльності за класифікацією на макро- і макрорівнях. Додатково, на наш погляд, на макрорівні серед

---

<sup>21</sup> Юрченко Ю. Ю. Сутнісна конкретизація місця оптової торгівлі в системі товароруку / Ю. Ю. Юрченко // Вісник ДонНУЕТ. – 2009. – № 3 (43). – С. 195-201.

<sup>22</sup> Березін О. В. Організація заготівель сільськогосподарської продукції та сировини : [підручник] / О. В. Березін – К. : НМЦ Укоопосвіта, 1998. – 379 с.

перелічених вище функцій можна віднести до заготівельної діяльності такі: інтегрувальна, оціночна, регулювальна та організаційна.

Д. Блайт називає функціями такі операції, які, на нашу думку, також можна віднести до заготівельної діяльності, а саме: перемовини з покупцями та постачальниками, складування, зберігання й оброблення, перевезення, ціноутворення, можливість придбання на одному місці великих /невеликих партій. Незважаючи на те що погляди вчених на функції видів діяльності змінювались залежно від зміни політичної й економічної ситуації в суспільстві, перелічені вище функції не вичерпують усіх можливих, які виконує заготівельна діяльність, оскільки, на неї постійно впливають внутрішні та зовнішні чинники. При цьому також слід брати до уваги те, що економічні відносини зазнають постійних змін.

Результати дослідження засвідчують, що заготівельно-збутова діяльність ринків має певні особливості, які є обов'язковими для врахування під час організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що сприятиме підвищенню системи управління та контролю за ефективністю їх діяльності. Для дослідження організаційних особливостей заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини важливе значення мають процеси, що властиві для таких підприємств, а розуміння процесів допомагає управлінському персоналу ефективно організувати діяльність. Діяльність підприємств, які здійснюють заготівлі та збут сільськогосподарської продукції і сировини, поєднує такі процеси: заготівлі; сортування; передпродажна підготовка; первинна переробка; тривале зберігання; збут (рис. 1.6).

Заготівельна діяльність ринків має певні особливості, такі як сезонність, знання методів оцінки визначення якості, умови транспортування, зберігання, та є особливим видом придбання сільськогосподарської продукції й сировини, в якій слід виокремлювати процес заготівлі та закупівлі.

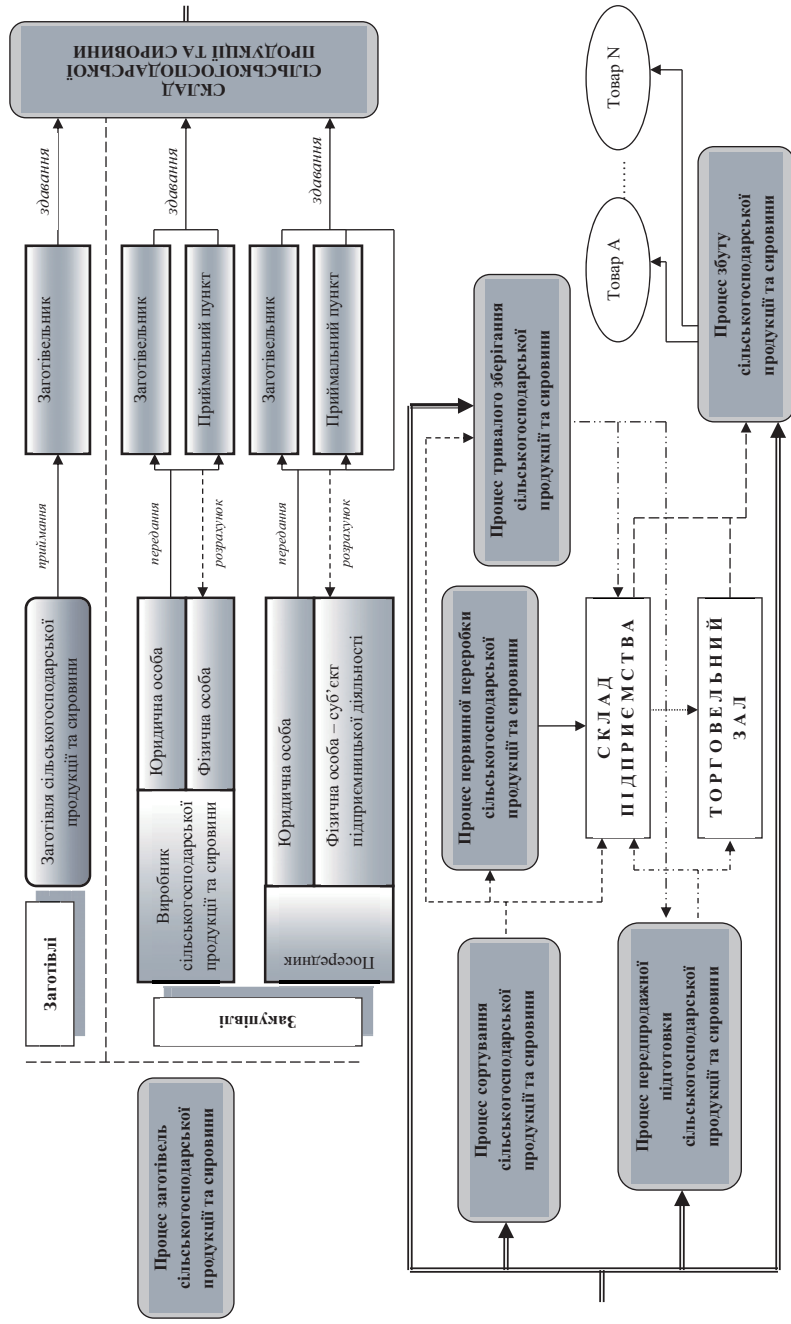


Рис. 1. 6. Послідовність технологічних процесів заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини (запропоновано авторами)

Заготівлю продукції та сировини проводять власними та найманими виїзними бригадами на місцях заготівель. Закупівлі здійснюють через заготівельні пункти, заготівельні пункти-магазини, ятки, скотозабійні пункти і майданчики та заготівельників як підзвітних осіб, [23]. Заготівля продукції має більш складний технологічний процес, який полягає в тому, що працівники підприємства або інші особи, відповідно до розпорядження керівника, на зазначеній території самостійно заготовляють продукцію й оприбутковують її на склад. За надані підприємству послуги задіяні працівники й інші особи за заготовлену продукцію та сировину отримують грошову винагороду згідно з наявними розцінками.

Закупівлю сільськогосподарської продукції та сировини у фізичних і юридичних осіб можна здійснювати на основі одноразових узгоджень або укладання договорів між підприємством та здавачем (виробником).

Процес закупівель на практиці більш поширений ніж процес заготівель, який полягає в тому, що заготівельники із супровідними документами виїжджають на маршрут і закуповують продукцію в агроформуваннях та домогосподарствах згідно затвердженим керівником підприємства довідником закупівельних цін. Інший варіант процесу закупівлі – функціонування приймальних пунктів у закладах роздрібної торгівлі системи споживчої кооперації України, які і приймають продукцію від населення.

Заготовлену продукцію та сировину приймають на склади підприємства в присутності здавальника, керівника заготівельної бригади або завідувача заготівельного пункту. У процесі приймання сільськогосподарської продукції та сировини важливе значення має те, як заготівельники визначили їх якісні характеристики та масу, адже від цього залежать правильність визначення їх вартості й відповідно економічні показники роботи підприємства.

Закуплена сільськогосподарська продукція повинна мати відповідні супровідні документи, які надають підтвердження якості та придатності її для

---

<sup>23</sup> Інструкція з приймання, первинної обробки, зберігання і відвантаження шкіряної сировини, шубних та хутряних овчин підприємствами системи Укоопспілки : постанова правління Укоопспілки від 12.12. 2000 р. № 233 // Збірник нормативних документів із заготівельної діяльності. – К. : Укооппостачмаш. – 2001. – 112 с.

споживання. До них відносять сертифікати якості, сертифікати відповідності, ветеринарне свідоцтво для продукції тваринництва тощо [24].

Сільськогосподарську продукцію, придбану з необхідними сертифікатами, перевіряють додатково в лабораторії підприємства на підтвердження її якості та реалізують на підставі цих документів. У разі надходження продукції без сертифікатів товарознавець виписує посвідчення про якість продукції за результатами лабораторних досліджень. У процесі приймання продукції заготівельник враховує кількісні й якісні показники, визначає наявні дефекти, а також у присутності здавальника зважає продукцію та перераховує товар.

Прийняту продукцію обліковують у вартісному вимірнику, а також за фізичною або заліковою масою. Для визначення залікової маси потрібно визначити якість продукції. Для цього відбирають середній зразок з різних місць партії і різних шарів у розмірах, передбачених відповідними інструкціями, ДСТУ, стандартами за кожним видом продукції. Усі відібрані зразки аналізують за всіма показниками стандарту. Результати лабораторних досліджень поширюються на всю заготовлену партію. Прийняту сільськогосподарську продукцію і сировину можна відразу реалізувати оптовими партіями зі складів підприємства закладам торгівлі й промисловості, закладати на тривале зберігання.

За правилами роздрібної торгівлі картоплею та плодовоовочевою продукцією перед відвантаженням у торговельну мережу підприємство зобов'язане здійснити операції з сортування та передпродажної підготовки [25]. Процес сортування включає підготовку сільськогосподарської продукції та сировини і тарних матеріалів (подання, сортування, миття, інспекція); здійснення власне процесу: перебирання, розділення, калібрування, відбирання

---

<sup>24</sup> Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : [навч. посібник] / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин, Н. В. Трушина. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.

<sup>25</sup> Про затвердження Правил роздрібної торгівлі картоплею та плодовоовочевою продукцією : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 8 липня 1997 р. № 344 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0353-97>.

продукції за розмірами та видами з метою усунення зіпсованої продукції, відділення відходів, що підлягають подальшій реалізації або списанню.

У чинному законодавстві відсутнє визначення терміна “операції з передпродажної підготовки”. Під такими операціями, на нашу думку, слід розуміти заходи або дії, що здійснюються підприємством і спрямованні на забезпечення продажу сільськогосподарської продукції та сировини. Застосування різного роду передпродажних операцій із сільськогосподарською продукцією та сировиною є важливим елементом нецінової конкуренції, що дає можливість підвищити їх конкурентоспроможність, сприяє підвищенню попиту серед покупців і збільшенню обсягів їх реалізації. До таких послуг відносять операції з миття і просушування продукції, зв’язування у пучки, фасування та пакування [26, с. 234].

Важливою складовою заготівельно-збутової діяльності підприємств є вихід на ринок не лише із заготовленою сільськогосподарською продукцією та сировиною, а й із продуктами її первинної переробки. Процес переробки передбачає здійснення певних технологічних операцій, унаслідок яких відбувається зміна фізичних і хімічних властивостей з метою їх тривалого зберігання та виходу на ринок з новими видами продукції [27]. Переробка сільськогосподарської продукції рослинництва і тваринництва проводиться згідно з санітарними та ветеринарними правилами для підприємств промисловості.

Підприємства, які переробляють заготовлену сільськогосподарську продукцію, за ступенем зв’язку можна поділити на дві групи: підприємства, що здійснюють первинну переробку (засолювання томатів і огірків; квашення капусти та яблук; сушіння фруктів, овочів і ягід; маринування грибів, усунення

---

<sup>26</sup> Марценюк Р. А. Облік операцій з переробки, сортування і підготовки до продажу товарів заготівель: організаційний аспект / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 38. – С. 233-235

<sup>27</sup> Жамалбеков Ш. Ж. Основные направления стабилизации и развития заготівельно-перерабатывающего комплекса потребительской кооперации в современных условиях / Ш. Ж. Жамалбеков // Современные проблемы экономического роста национальных экономик. Государственный, региональный и отраслевой аспекты в условиях глобализации и модернизации : материалы. междунар. науч.-практ. конф. – Караганда : 2004. – С. 336-337.

дефектів виявлених на шкурах, знежирювання шкір хутрової сировини, розморожування, дезінфекцію, промивання, класування вовни); підприємства, що здійснюють вторинну переробку (забійний цех, виробництво ковбасних виробів; приготування варення; консервування; варіння). За тривалістю операційного циклу переробка продукції може бути сезонною і цілорічною, перервного та неперервного виробничого циклу.

Для здійснення перелічених вище операцій на підприємстві створюють невеликі цехи з сортування, передпродажної підготовки та переробки продукції з відповідним обладнанням (мийні і вентиляторні машини для миття та просушування продукції; обладнання для сортування продукції, фасування та пакування, забійні та інші переробні цехи).

З метою виходу на ринок під час оптимальних коливань ціни та попиту на сільськогосподарську продукцію підприємства заготівельно-збутової діяльності можуть закладати заготовлену продукцію на тривале зберігання до зимового або весняного періоду. Процес зберігання сільськогосподарської продукції передбачає здійснення комплексу заходів, які забезпечують насамперед збереження їх споживчих властивостей, запобігають втрат і погіршенню хімічних складових їх якості, що актуально для своєчасної та ефективної реалізації.

Організація раціонального зберігання сільськогосподарської продукції насамперед передбачає правильний вибір місця зберігання, а саме: умов зберігання. Відповідно до цього буде обрано спеціально обладнані відкриті майданчики, навіси, склади, підвали, холодильне обладнання тощо [28]. Обрані місця зберігання повинні мати необхідне обладнання для забезпечення оптимального режиму температури, освітлення, вологості та протипожежної безпеки.

Серед питань зберігання продукції виділяють ті, що стосуються обліку та контролю руху продукції у сховищах, системності перевірок дотримання режиму зберігання, своєчасності підготовки продукції до продажу. Режим

---

<sup>28</sup> Каталог компаній, підприємств і організацій України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://allfirm.com/category-302>.

зберігання продукції (термін зберігання, вологість, освітлення, температура) має відповідати стандартам і технічним умовам залежно від видів продукції і термінів їх придатності. Тимчасове й тривале зберігання сільськогосподарської продукції за умов дотримання оптимальних режимів зберігання з урахуванням товарознавчих властивостей може призвести до зміни їх якості та маси. Відповідно на заготівельно-збутових підприємствах для всіх видів сільськогосподарської продукції розроблено норми природних втрат під час зберігання в різних видах овочесховищ, якими й користуються при їх списанні. У разі виявлення втрат понад природні норми комісія з'ясовує причини їх виникнення та винних осіб, які відшкодовуватимуть завдані збитки.

Після завершення процесу тривалого зберігання продукцію, що немає відхилень у якості, зважують (за наявності контрольних сіток) і визначають загальні втрати маси за весь період зберігання. Якщо маса продукції змінилася, розраховують щомісячну втрату маси. Середньомісячну масу продукції обчислюють за даними на перше, одинадцяте та двадцять перше число поточного місяця і на перше число наступного. Зокрема, на перше число поточного місяця беруть 0,5 залишку маси, додають до нього залишок на одинадцяте і двадцять перше число та 0,5 залишку на перше число наступного місяця й одержану суму ділять на три. До обчисленої суми додають визначену втрату маси в контрольній сітці, якщо вона була в цій партії, або норми втрат для виду продукції залежно від виду сховища та кліматичної зони. Загальні втрати визначають як суму щомісячних втрат [29].

При цьому виникає проблема розрахунку рівномірного й оптимального завантаження потужностей. Крім цього, для зберігання продукції, яка швидко псується (від сонця та високих температур, дощу тощо), підприємства створюють холодильні камери та складські приміщення, у наслідок чого збільшується собівартість продукції на 5 – 10 % [30].

---

<sup>29</sup> Скалецька Л.Ф. Технологія зберігання і переробки продукції рослинництва : [наук. видання] / Л.Ф. Скалецька. – К. : Вища школа, 2005. – 321 с.

<sup>30</sup> Керимов В. Э. Организация управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности : [научн. издание] / В. Э. Керимов, Р. А. Сухов, П. В. Селиванов : [Електронний ресурс]. – [Режим доступу] : <http://www.twirpx.com/file/820997/>.

Важливим елементом у діяльності досліджуваних підприємств є не лише ефективна організація заготівель і операцій із сортування, передпродажної підготовки й переробки сільськогосподарської продукції та сировини, а й функціонування ефективної збутової політики. На нашу думку, під збутовою політикою підприємства слід розуміти діяльність центрів відповідальності, що організовують і здійснюють комплекс збутових операцій із доставки заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини, результатів їх переробки до відповідних споживачів. Метою організації збутової діяльності є доставка товарно-матеріальних цінностей і своєчасне отримання доходу у вигляді надходження виручки, а її здійснення залежить від впливу контрольованих і неконтрольованих чинників, що зумовлює високий рівень ризику та непередбачуваності ринку [<sup>31</sup>, с. 204].

Організація операцій зі збуту має враховувати належне інформаційне забезпечення про попит і пропозицію на ринку сільськогосподарської продукції та сировини, підписання договорів на купівлю-продаж, вибір форм і методів збуту та постійне вдосконалення. Серед організаційних особливостей діяльності підприємств, що займаються заготівельно-збутовою діяльністю, що впливають на організацію обліку і внутрішнього контролю основної діяльності, необхідно виокремити організаційну структуру підприємства з урахуванням його величини, обсягів діяльності та зазначених вище технологічних процесів.

Важливий вплив на організацію бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю має асортимент сільськогосподарської продукції й сировини, що заготовляється підприємством. Товарний асортимент, як свідчать результати проведеного дослідження, налічує понад 100 найменувань, що потребує специфічних підходів до організації заготівель, транспортування, приймання, зберігання, переробки та реалізації. Він включає сільськогосподарську продукцію, що не пройшла первинну чи промислову переробку, – худобу, птицю, молоко, яйця, зерно, насіння олійних культур, картоплю, овочі та фрукти,

---

<sup>31</sup> Шевченко Н. О. Облік збуту в сільськогосподарських підприємствах / Н.О. Шевченко // Сталій розвиток економіки. – 2012. – № 5 (15). – С. 203-205.

дикорослі плоди, горіхи тощо. До тваринницької сировини належить м'ясна продукція, кістки, кишки, шкури великі й дрібні, вовна, хутро тощо. Продукти переробки – продукція, що пройшла первинну чи промислову переробку (м'ясопродукти, молокопродукти, олія, цукор, борошно, крупи, крохмаль, а також овочі та фрукти первинної та промислової переробки). З урахуванням попиту здійснюється придбання також і інших видів, перелік яких затверджує керівництво підприємства самостійно з урахуванням природних і місцевих особливостей, наприклад: чорниці, суніці, білі гриби, виноград, равлики, лікарська сировина, березовий сік.

У системі управління досліджуваних підприємств питання ціноутворення також є важливим організаційним моментом, оскільки, ціни на ринку постійно коливаються. Так, на сільськогосподарську продукцію рослинництва ціни істотно знижуються під час масових заготівель, а зростає з наближенням наступного збирального сезону. Ціна на тваринницьку продукцію пов'язана зі змінами обсягів виробництва й наявності попиту та пропозиції на ринку. Відповідно закупівельні ціни можуть змінюватись як за сезоном, декадами, так і щоденно. Така ситуація потребує від керівництва підприємства оперативного перегляду довідника закупівельних цін. Із огляду на це, на досліджуваних підприємствах з метою ефективності управління заготовлену сільськогосподарську продукцію та сировину слід оприбутковувати за обліковими цінами, оскільки фактичну собівартість заготовленої продукції та сировини визначити відразу неможливо. Первісну вартість заготовленої сільськогосподарської продукції й сировини та результатів її сортування і переробки визначають у кінці місяця, сформувавши витрати та розподіливши їх відповідно до обраної бази розподілу.

Таким чином, узагальнення результатів дослідження впливу організаційних особливостей заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини дало змогу окреслити низку характерних ознак, визначальних при побудові обліку та внутрішнього контролю на досліджуваних підприємствах. Особливостями такої діяльності є види заготівель, широта асортименту сільськогосподарської продукції та сировини,

наявність операцій із сортування, передпродажної підготовки, переробки і тривалого зберігання, обсяги діяльності й наявність у його складі допоміжних структурних підрозділів. Вивчення особливостей здійснення технологічних процесів на досліджуваних підприємствах дає можливість належно організувати систему обліку і внутрішнього контролю та структуру управління.

## **1.2. Економічні засади формування результатів діяльності ринків**

Процес діяльності ринків передбачає взаємодію як засобів праці, так і безпосередньо праці людей, тобто залучення та використання всіх видів економічних ресурсів. Підсумком такого процесу є отримання прибутку (чи збитку), тобто результатів діяльності, які формуються через співставлення доходів і витрат.

Трактування сутності доходів, витрат і фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ці категорії залишаються в центрі уваги вчених у сфері філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, бухгалтерського обліку і містять багато суперечностей та протиріч, що обумовлює актуальність їх дослідження.

Сьогодні проблема визнання, формування та відображення доходів, витрат і фінансових результатів діяльності ринків не є вирішеною та потребує проведення додаткових наукових теоретичних і практичних досліджень. Для формулювання науково обґрунтованих пропозицій, які б дали можливість охарактеризувати дефініцію “результати діяльності ринків”, на нашу думку, необхідно дати характеристику наступним термінам – “доходи”, “витрати”, “фінансові результати”, а також узагальнити науково-теоретичні та практичні напрацювання інших науковців і практиків.

Ефективна діяльність будь-якого суб'єкта господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток) [32]. Безпосередньо з цією категорією пов'язані поняття доходи, витрати і фінансові результати. Взаємозв'язок наведених категорій представлено на рис. 1.6. За результатами дослідження вітчизняної і зарубіжної економічної літератури та практики діяльності ринків визначено, що загальноприйнятим є виділення таких видів результатів діяльності як прибуток і збиток, але нами виокремлено ще один вид результатів діяльності, такий як “нульовий результат”.

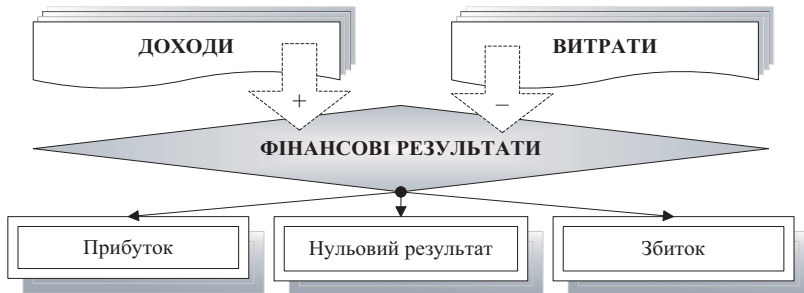


Рис. 1.6. Види фінансових результатів діяльності ринків  
(запропоновано авторами)

Методика узгодження фінансових результатів підприємницької діяльності є складним економічним процесом, який повинен забезпечити комплексний підхід, що здійснюється у чіткій послідовності: визначення і відображення у звітності фінансового результату підприємницької діяльності, тобто співставлення доходів і витрат для визначення прибутку або збитку ринку [33]. Зважаючи на це, узгодження фінансових результатів

<sup>32</sup> Редченко К. І. Управління бізнес-процесами підприємств роздрібної торгівлі : [монографія] / Гелей Л. О., Редченко К. І. – Львів : СПОЛЮМ, 2015. – 224 с.

<sup>33</sup> Реслер М. В. Роль і місце облікової інформації в управлінні підприємством / М. В. Реслер // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 139-145.

– це система розрахунку і порівняння доходів і витрат досліджуваного підприємства.

В економічній науці не існує єдиного трактування категорії “фінансові результати”. Полеміка протягом десятиліть значною мірою розгорталася навколо суті, форм та джерел формування результатів діяльності, методики їх визначення. Етимологічно поняття “фінансові результати” трактують як різницю між доходами та витратами підприємства за певний час [<sup>34</sup>, с. 1209]. Тому, здійснивши дослідження в історичній перспективі, можна зробити висновок, що вчені пов’язують функції та завдання визначення фінансових результатів з визначенням доходів і витрат підприємств. Ф. Б. Єзерський писав, що людині необхідно зіставляти витрати та доходи, докладаючи зусилля до скорочення перших і збільшення других, а завдання науки “рахунковедення” полягає в тому, щоб допомогти людині бачити в будь-який момент своє фінансове становище, як вона живе: багатіє чи бідніє, зростає чи зменшується її достаток.

А. Сміт і Д. Рікардо досліджували фінансові результати у взаємозв’язку з процесом накопичення капіталу, доходами, витратами та факторами багатства суспільства. Вони вважали джерелом прибутку не кругообіг, а виробництво.

В. О. Рибалкін вважає, що фінансові результати фірми демонструють результативність і межі її діяльності. Тому складові фінансових результатів фірми – категорії “дохід”, “дохідність” (“рентабельність”), “прибуток”, “норма прибутку” тощо – є одночасно і найважливішими показниками і джерелами існування та розвитку підприємства [<sup>35</sup>].

З наведеного вище можна зробити висновок, що порядок визначення фінансових результатів ринків ґрунтується на достовірності визначення доходів і витрат.

---

<sup>34</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел ]. – К. : Ірпінь, ВТФ „Перун”, 2003. – 1440 с.

<sup>35</sup> Рибалкін В. О. Основи економічної теорії / В. О. Рибалкін. – К. : Академвидав, 2003. – 352 с.

Фінансові результати мають принципове значення у ринковій економіці і є універсальною економічною категорією ефективності, яка встановлює взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнює результати діяльності підприємства.

Економічні питання, що стосуються визнання, формування та відображення фінансових результатів, розв'язували у своїх працях зарубіжні та вітчизняні вчені і практики. Важливими є науково обґрунтовані результати досліджень низки зарубіжних вчених і практиків щодо проблеми визнання, формування та відображення фінансових результатів, а саме: італійських представників Дж. Дзаппу, В. Котрулі, А. Піетро, Л. Флорі; французьких вчених – Б. Ф. Баррема, Л. Батардона, В. Бланшара, П. Гарньє, Ж.Ж. Рішара, Л. Сея, Ж. Фурастьє; німецьких вчених – Й. Бетге, Т. Вельтона, Ф. Гертца, В. Зомбарта, Е. Купера, В. Рігера, Е. Шмаленбаха; російських і радянських вчених – Г. Л. Бикова, О. М. Галагана, В. Д. Новодворського, А. К. Рошаховського, М. І. Туган-Барановського, Є. Є. Сіверса, Я. В. Соколова.

Вагома обґрунтована складова у розв'язанні проблеми визнання, формування та відображення фінансових результатів належить українським науковцям: В. Д. Базилевичу, Б. І. Валуєву, А. М. Герасимовичу, З. В. Гуцайлюку, М. Я. Дем'яненку, Г. Г. Кірейцеву, М. М. Коцупатрію, П. О. Куцику, М. В. Корятіну, М. В. Кужельному, Я. Д. Крупці, В. Г. Ліннику, С. В. Мочерному, С. С. Носову, В. О. Озерану, П. Т. Саблуку, В. В. Сопко, Л. К. Суку, М. Г. Чумаченку, Л. С. Шатківській та ін.

Відсутність досліджень вище наведених науковців, не дала б змоги винести науково обґрунтовані пропозиції, які містяться у проведеному дослідженні. Але у вже здійснених наукових дослідженнях, які були проведені у різні періоди економічного розвитку як зарубіжних країн, так і України, однозначно не враховані ті політичні, соціальні, економічні та інші особливості, які притаманні економіці у сучасних умовах її функціонування, а також певні результати переліку проведених досліджень сьогодні уже не мають наукової та практичної економічної цінності.

За результатами дослідження, можна стверджувати про відсутність

обґрунтованих висновків щодо визначення та формування фінансових результатів у суб'єктів господарювання різних видів діяльності, зокрема на ринках.

Існує безліч визначень фінансового результату, особливо прибутку. Еволюцію визначення сутності фінансового результату відрізняє та обставина, що в міру його розвитку послідовно звужується область визначення поняття “фінансові результати” і відповідно значення показника, що його відображає.

Позитивний фінансовий результат – прибуток – є тією метою, заради якої працює або, принаймні, повинно працювати підприємство. У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія й організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість і обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості, стан продуктивності праці тощо [36, с. 422].

Система всіх вище зазначених аспектів діяльності господарюючого суб'єкта визначає ефективність його діяльності і перетворює прибуток як фінансовий результат на основне джерело функціонування ринкового механізму господарювання, економічного розвитку підприємства та держави.

На нашу думку, прибуток – це категорія не тільки мікроекономіки, а й макроекономіки, яка може бути виражена наступною системою математичних моделей:

$$\Pi_1 = W - (C + \text{частина } V + \text{частина } t) \quad (1.1)$$

$$\Pi_2 = W - (C + \text{частина } V + \text{частина } t) - НП, \quad (1.2)$$

де  $\Pi_1$  – валовий прибуток, грн;

$\Pi_2$  – чистий прибуток, грн;

$W$  – вартість продукції (робіт, послуг) в оцінці за ринковою ціною, грн;

$C$  – витрати на споживання засобів виробництва, грн;

$V$  (частина) – витрати на оплату праці, грн;

$t$  (частина) – відрахування на соціальні потреби та інші елементи чистого

---

<sup>36</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение : [науч. пособие] / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2008. – 512 с.

доходу, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), грн;

НП – платежі за податками і зборами, грн.

Прибуток підприємств, в кінцевому результаті, формується в процесі кругообороту коштів. За економічною сутністю прибуток виражає приріст економічної вигоди (корисності використання ресурсів) за певний період часу в грошовому вираженні і є частиною вартості додаткового продукту, виробленого на конкретному підприємстві та реалізованого у складі товарної продукції. Вивчення питань про сутність фінансових результатів зводиться до чіткого розмежування таких понять, як бухгалтерський і економічний прибуток. Перший – результат продажу продукції, товарів, послуг; другий – результат “роботи” капіталу [37].

Для бухгалтерів фінансові результати – це те, що залишається від загальної виручки після сплати окремим особам, іншим організаціям вартості праці, матеріалів, капіталу, які були використані певним підприємством (явні витрати). Нерозподілений прибуток - це достатньою мірою об’єктивний показник, оскільки його сума визначається моментом демонстрації господарської операції, прийнятим варіантом оцінки витрат підприємства.

Економісти трактують поняття фінансових результатів в більш вузькому сенсі, ніж бухгалтери, їх трактування фінансових результатів включає не тільки явні витрати, але і внутрішні витрати. До зовнішніх або явних витрат належать ті витрати, які підприємство несе в результаті здійснення платежів за необхідні йому ресурси і послуги, тобто це ті витрати, які підкріплені платіжними документами та проходять реєстрацію в бухгалтерських регістрах. Внутрішні витрати – це такі витрати, які не виступають у формі грошових платежів і не відображені в

---

<sup>37</sup> Макарук Ф. Ф. Визнання доходів ринків: теоретико-практичні аспекти / Ф. Ф. Макарук // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу : матеріали міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (м. Івано-Франківськ, 16-17 жовтня 2015 р.). – Івано-Франківськ : [б.в.], 2015. – С. 341-343.

бухгалтерських документах, наприклад, не отримані відсотки, рента та інші витрати.

На наш погляд, всі вищенаведені теорії включають концепцію максимізації прибутку незалежно від відмінностей у поглядах щодо економічної сутності фінансових результатів. Сучасні ж трактування фінансових результатів характеризуються поєднанням елементів різних уявлень про економічний зміст цієї категорії. Однак, однією з причин відсутності єдиного розуміння сутності фінансових результатів щодо прибутку можна вважати залежність самого поняття від поставлених заінтересованою особою цілей.

Прибуток, на нашу думку – економічна категорія, що характеризує фінансовий результат діяльності підприємства; показник, який найбільш повно відображає ефективність виробництва, обсяг і якість продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

З точки зору економічної теорії прибуток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств, який є різницею між загальною сумою доходів і витрат на виробництво та реалізацію продукції з урахуванням прибутків (збитків) від різних господарських операцій.

Інфраструктурний характер операційної діяльності ринків впливає на формування їх фінансових результатів, які визначаються шляхом порівняння доходів і відповідних їм витрат [38]. Є ринки, основним видом діяльності яких є лише надання ринкових послуг (надання торговельних місць продавцям, зберігання продуктів і товарів у холодильниках, розрубання м'яса, видача на прокат торговельного інвентаря тощо) та ринки, що крім ринкових послуг здійснюють закупівельну діяльність, провадять торгівлю через торгово-закупівельні підрозділи та заклади ресторанного господарства, займаються виробничою діяльністю, надають транспортні і комунально-побутові послуги тощо.

---

<sup>38</sup> Макарук Ф. Ф. Особливості організації обліку формування результатів діяльності ринків / Ф. Ф. Макарук // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI-му столітті : тези виступів міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : О. О. Євнюк, 2015. – С. 224-226.

Розрахунок результатів діяльності ринків відображається у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) через співставлення доходів і витрат звітного періоду, які зазначаються у звіті в період, коли виникають, але не у період отримання грошових коштів (спосіб нарахування).

При способі нарахування дохід відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу завдяки внескам учасників). Витрати відображаються у звіті в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власникам). Згортання (перекриття) доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Особливість відображення фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства в тому, що протягом року фінансовий результат визначається оперативно в Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), а згодом – відображається заключними записами по підсумку за звітний рік. Вважаємо, що щомісячне списання доходів і витрат на фінансові результати господарсько-фінансової діяльності підприємства та закриття відповідних рахунків є недоцільним.

Таким чином, зростаючий позитивний фінансовий результат є економічною основою для функціонування суб'єктів господарювання різних видів діяльності, зокрема подальшого нарощення активів і погашення зобов'язань підприємства. Характеризуючи ефективність виробництва, прибуток свідчить про обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості.

Негативний фінансовий результат розраховується як різниця між витратами і доходами підприємства, при якій витрати понесені у більшій сумі, ніж отримано доходів. На збитковість підприємства впливають

наступні фактори: зменшення обсягів реалізації; зменшення цін на реалізовану продукцію (послуги); висока собівартість; вимушені простой; знецінення запасів; курсові різниці та збитки від інших позареалізаційних операцій.

У сучасних умовах господарювання управлінський персонал підприємства (менеджери) ухвалюючи ефективні рішення, насамперед, керуються інформацією про результати діяльності суб'єкта господарювання. Економічна необхідність розрахунку фінансових результатів діяльності підприємств зумовлює важливість виокремлення уніфікованих принципів, що стосуються визнання доходів і витрат.

У міжнародній практиці виділяють три основні підходи до визначення величини фінансового результату діяльності підприємства:

1) фінансовий результат розглядають, як зміну величини чистих активів підприємства протягом звітного періоду. Розмір чистих активів визначається, як вартісна оцінка сукупного майна підприємства за вирахуванням загальної суми його заборгованості та додаткових внесків власників;

2) фінансовий результат виступає як різниця між величиною доходів і витрат діяльності підприємства;

3) фінансовий результат трактується, як зміна величини власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду [186, с. 18-25].

Досвід міжнародної практики передбачає два головні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства:

1) балансовий метод, який передбачає визначення фінансового результату на підставі основного балансового рівняння, за яким величина активу підприємства відповідає сумі власного капіталу (статутний, резервний, додатковий капітал, прибуток минулих років) та зобов'язань суб'єкта господарювання. За такого підходу, показник фінансового результату буде відображати зміну вартості чистих активів протягом звітного періоду;

2) метод “витрати – випуск”, в основу якого покладено модель В. Леонтьєва. Розрахунок фінансового результату проводиться шляхом співставлення доходів та витрат діяльності підприємства, з наступними коригуванням вказаної різниці на суму зміни залишків запасів та вартості незавершеного будівництва впродовж звітного періоду [98, с. 58-65].

В зарубіжній практиці найбільшого поширення у діяльності підприємств отримав метод “витрати – випуск”, в той час, як балансовий метод розрахунку фінансового результату є більш притаманним для діяльності підприємств малого бізнесу.

Для аналітичних цілей, на нашу думку, ринкам потрібно використовувати балансовий метод розрахунку показника фінансового результату підприємства. Проблеми гармонізації та впровадження найбільш позитивних аспектів міжнародних методик для удосконалення процесів формування, оцінки, аналізу й управління фінансовими результатами становлять значну наукову та практичну цінність для подальшого їх дослідження.

Статистичні дані стосовно формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності за 2018 р. свідчать, що основним джерелом отримання прибутку більшості ринків є їхня операційна діяльність, насамперед реалізація послуг, що окреслює основні завдання визначення фінансових результатів, а саме [39]:

- визнання, формування і розрахунок фінансових результатів у розрізі видів послуг;
- достовірне визнання, формування та розрахунок фінансових результатів загалом за суб'єктом господарювання, ґрунтуючись на достовірній оцінці витрат і доходів;
- формування і представлення економічно обґрунтованої та правдивої інформації про отримані фінансові результати кожного структурного підрозділу, центру відповідальності та суб'єкту

---

<sup>39</sup> Публікація документів Державної Служби Статистики України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ukrstat.org/uk>.

господарювання для формування інформаційної основи щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

Для виконання поставлених завдань важливим є розмежування фінансових результатів для різних цілей. Так, Я. В. Лебедзевич доводить, що фінансові результати підприємств необхідно визначати у такому розрізі:

- фінансовий результат для загального кола зовнішніх користувачів інформації, що знаходить своє відображення у відкритій звітності;
- фінансовий результат з виведенням його в розрізі виробничих підрозділів, видів послуг і призначений для цілей управління підприємством;
- фінансовий результат, визначений для цілей оподаткування.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності, як зазначає О. В. Гаращенко, має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку економічної теорії, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів [<sup>40</sup>, с. 9].

Враховуючи результати вище наведених досліджень щодо визначення результатів діяльності, вважаємо за доцільне виокремлювати фінансові результати діяльності ринків у розрізі основних видів діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку (збитку) ринків є надання послуг. Зокрема проведені нами розрахунки на підставі фінансової звітності ринків засвідчують, що питома вага прибутку (збитку) від надання послуг у загальній сумі прибутку (збитку),

---

<sup>40</sup> Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Гаращенко. – К., 2004. – 19 с.

отриманого ними у 2018 р., коливається від 80 % до 63,4 %, а середній показник становить близько 70 %.

Таким чином, нами розглянута класична схема визначення результатів діяльності ринків, проте сьогодні у наукових дослідженнях наявні наукові погляди вчених (М. В. Корягін, П. О. Куцик, С. Ф. Легенчук), які вважають, що результат діяльності формується заради визначення приросту чи зменшення вартості підприємства (капіталізації). А показник вартості підприємства на сьогодні відіграє визначальну роль в управлінні, оскільки, з одного боку, він є комплексною характеристикою стану діяльності, що адекватно відображає його фінансові параметри, економічну ефективність та очікувані перспективи розвитку, виступає орієнтиром, з яким власники й управлінський персонал узгоджують свої рішення. З іншого боку, це основний показник, який дозволяє реалізувати інтереси всіх зацікавлених у результатах діяльності підприємства осіб. Підтримка показника вартості підприємства на належному рівні, забезпечення його збереження та зростання створюють передумови для сталого розвитку бізнесу [<sup>41</sup>, с. 7].

Таким чином, ми також підтримуємо думку вчених щодо характеристики результатів діяльності підприємства як результуючого показника, що є основою формування вартості суб'єкта господарювання.

Проте наше дослідження ґрунтується на класичній схемі розрахунку фінансового результату на ринках з врахуванням видів діяльності, які виокремлені як основні для цього дослідження (рис. 1.7).

---

<sup>41</sup> Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства : теоретико-методологічні концепції : монографія / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.

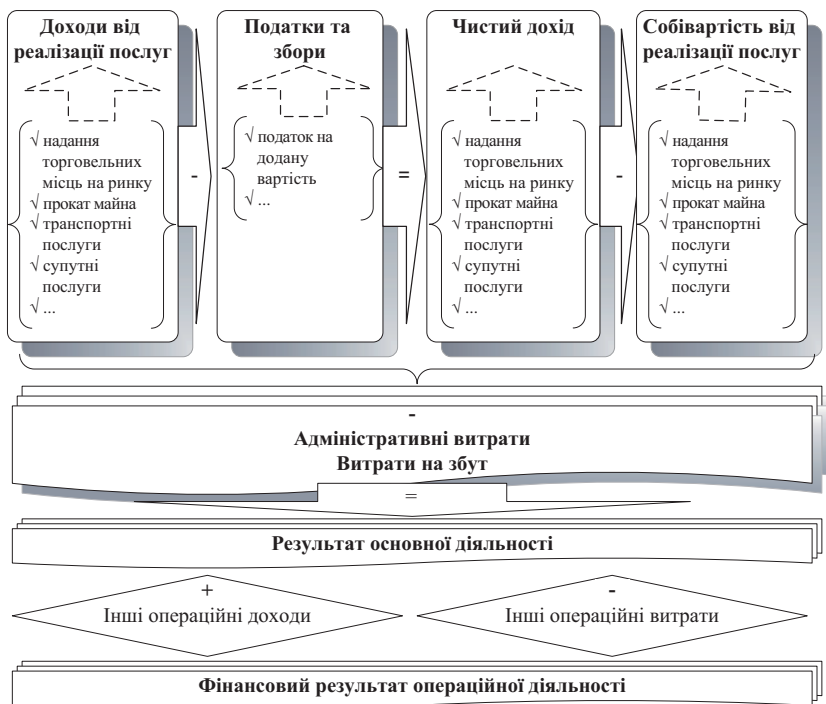


Рис. 1.7. Модель формування фінансового результату діяльності ринків  
(запропоновано авторами)

Удосконалення порядку визначення фінансових результатів на ринках неможливе без виділення науково обґрунтованого підходу щодо визначення доходів ринку. В економічній літературі існує декілька визначень суті доходу. У широкому значенні дохід – це гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності.

У сучасних умовах господарювання при складанні плану реалізації продукції (товарів) чи надання послуг на ринках на перспективу (майбутні періоди) найважливішу роль відіграє планування доходів. Результати проведеного порівняння планової суми доходів з фактично

отриманими доходами (відповідно до складених бюджетів) є інформаційним базисом для прийняття управлінських рішень. При управлінні доходами важливе значення має структуризація підприємства за центрами відповідальності за певними видами доходів, за територіальними сегментами одержання доходів ринків тощо.

У будь-якого суб'єкта господарювання основою формування позитивного фінансового результату є доходи [42]. Основним питанням, яке у сучасних умовах господарювання розв'язують теоретики та практики, є визначення основних принципів визначення, формування та відображення доходів. Визначення доходів регулюється нормативно-правовими актами, які по-різному тлумачать цю категорію, а тому в практичній діяльності ринків часто виникають проблеми стосовно їх визнання, класифікації та відображення.

Економічна категорія “дохід” досліджується протягом багатьох століть у працях відомих вчених А. Сміта, К. Маркса, Дж. Мілля, В. Парето та ін. Дефініція “дохід” в дослідженнях науковців трактується як зростання активів суб'єктів господарювання, що зможуть використовуватись для майбутнього погашення зобов'язань для подальшого ефективного розвитку підприємства. Проте на сучасному етапі досліджень економічної категорії “дохід” акцент робиться на поглиблення теоретичних і методичних аспектів формування, розподілу та використання доходу на рівні окремих суб'єктів господарювання, держави і населення [43].

При визначенні суті доходу в сучасній економічній літературі немає єдиного підходу щодо його трактування. Так, вчені Ю. М. Гончар, В. С. Марцин,

---

<sup>42</sup> Куцик П. О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2010. № 3 (53). Ч. 2. С. 140–143.

<sup>43</sup> Макарук Ф. Ф. Визначення економічної суті доходів ринків як передумова раціональної організації їх обліку / Ф. Ф. Макарук // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці : матеріали 1-ї міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.). – Ужгород : УжНУ, 2010. – С. 167-168.

С. В. Мочерний дохід визначають як грошові надходження юридичних і фізичних осіб за одиницю часу. Вони виділяють доходи від реалізації (фінансові надходження (валова виручка) від реалізації продукції, робіт та послуг споживачам і замовникам) та позареалізаційні доходи. Вказані доходи розподілені ними на чотири основні групи: заробітна плата, відсоток, рента і прибуток.

Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Ломонос-Чанкселіані, Н. М. Малюга, Л. В. Нападівська, В. О. Озеран, В. В. Сопко, Є. Ю. Шара та ін., що займались проблемами визнання доходу як в цілому, так і в окремих галузях економіки, та відображення його, вважають, що доходи – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі набуття або зростання активів чи зменшення зобов'язань, що забезпечує зростання капіталу підприємства і не є внесками учасників; грошові або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг); сума будь-яких коштів, вартість матеріального та нематеріального майна, інших активів, одержаних особою у власність, нарахованих на її користь протягом відповідного періоду.

Щодо економічної суті доходів ринків і їх визнання, то вони потребують детального дослідження, враховуючи те, що ринки здійснюють різні види діяльності (торгівля, виробництво продукції та надання послуг), які впливають на критерії визнання доходів.

Так, дохід від продажу товарів визнається, якщо: ринок передав покупцеві всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на такі товари; ринок не бере подальшої участі в управлінні товаром та контролі за ним; сума доходу від продажу може бути достовірно оцінена; ринок отримує економічні вигоди, пов'язані з таким продажем; витрати, понесені ринком у зв'язку з таким продажем, можуть бути достовірно визначені.

Визнання доходу від надання послуг має свої особливості. Це пов'язано, насамперед, зі ступенем завершеності операцій з їх надання на

дату визнання доходу. Як показують дослідження, ринки надають послуги, які мають повну завершеність, а сума витрат, понесених на момент визнання доходу, включає всі витрати на їх надання. Тому, з двох методів визнання доходів – від надання послуг (рівномірного нарахування (коли не має можливості визначити обсяг виконання) та поетапного завершення (на основі відсотка готовності або питомої ваги понесених витрат)), – ринки використовують перший.

Також немає єдиного підходу в трактуванні сучасними економістами поняття “дохід”, що зумовлює необхідність розглянути сучасну економічну парадигму сутності категорії доходу підприємства.

Сучасна економічна парадигма ґрунтується на двох базових підходах до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратному та ринковому [44]. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що базуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно відзначити такі:

1) факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

2) компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності і ризик;

3) інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш новітні, ніж до цього, технологічні, організаційні та інші інновації, що істотно підвищують продуктивність праці;

---

<sup>44</sup> Чабанюк О. М. Організаційно-облікові напрями функціонування підприємств торгівлі / О. М. Чабанюк, К. І. Кузьмінська // Теорія, методологія і практика господарсько-фінансової діяльності підприємств : колективна монографія / Кол. авторів. Полтава: ПП «Астроя», 2019. 254 с. с. 45-50

4) теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку.

Вище наведені характеристики теорії “доходу” є взаємодоповнювальними, оскільки кожна з них розкриває якийсь один бік складного процесу визначення сутності доходу підприємства і несе інформацію про об’єктивні механізми його формування.

Розгляд сучасних напрямів економічної теорії та її практичної реалізації у господарській діяльності ринку дає змогу визначити найважливіші характеристики категорії доходу, що притаманні їй у реальних економічних відносинах господарювання:

- дохід підприємства становить економічний результат його господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікується з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період його господарської діяльності;
- формування доходу характеризує процес отримання підприємством конкретних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу;
- дохід підприємства є результатом використання ним економічних ресурсів (факторів виробництва);
- дохід характеризує конкретний рівень підприємницької активності суб’єкта господарювання в умовах невизначеності (ризик);
- рівень доходу підприємства формується з урахуванням конкретного рівня конкурентних переваг і перспектив, що базуються на його інноваційній активності;
- формування доходу підприємства відбувається у тісному зв’язку з його конкурентним (монопольним) становищем на певному сегменті ринку товарів та послуг.

Сучасне управління ринками безпосередньо залежить від чіткої класифікації доходів ринків. З метою її удосконалення пропонуємо загальну класифікацію доходів ринків (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Загальна класифікація доходів ринків (запропоновано авторами)

Зважаючи на особливості проведеного дослідження у наступних розділах роботи ми будемо розглядати класифікацію доходів ринків саме за виокремленою ознакою “за видами послуг”.

Враховуючи вище наведені особливості визнання, формування, відображення та класифікації доходів, нами запропоновано охарактеризувати дохід ринків як валову виручку від реалізації товарів, продукції, робіт і послуг споживачам і замовникам. Вони включаються до складу об’єктів економічного процесу на підставі принципів нарахування та відповідності, тобто доходи визнаються при підтвердженні факту здійснення господарських операцій ринком з продажу товарів, робіт і послуг (незалежно від того, коли отримані

грошові кошти або інша компенсація) та відображаються у тих періодах, до яких вони належать <sup>[45]</sup>.

Результати проведеного дослідження наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо дефініції “дохід” дали можливість сформувати авторське бачення цього поняття з врахуванням особливостей ринків та ґрунтуючись на таких основних позиціях:

1) суттєві характеристики дефініції “дохід” містяться не лише у постулатах економічної теорії, а також у нормах бухгалтерського обліку, основною особливістю якого є визнання, формування та відображення доходу як результату змін у активі та пасиві балансу (звіту про фінансовий стан), що приводить до збільшення власного капіталу в частині формування нерозподіленого прибутку;

2) наведена “бухгалтерська характеристика” дефініції “дохід” сьогодні є основою для визнання, формування та відображення доходу для цілей оподаткування, враховуючи інтеграцію норм податкового законодавства з нормами бухгалтерського законодавства.

Вважаємо, що надходження коштів чи покращення активів може визнаватись на ринках як дохід, проте отримання коштів у рахунок майбутніх періодів хоча і збільшує активи, однак ще не є заробленими доходами ринків. Тому необхідно встановити перелік елементів, які входять до складу доходів і відобразити ці норми у Положенні про облікову політику ринків, оскільки різні елементи визнання доходів створюють додаткові труднощі при формуванні інформації в фінансовій і податковій звітності та унеможливають їх порівняння.

Для забезпечення мінімізації ризику збиткової діяльності ринки розширюють свою діяльність. Вони трансформуються у торговельно-сервісні комплекси, що вміщують сферу послуг, торгівлю, ресторанне господарство, торговельно-закупівельну діяльність тощо. У зв'язку з цим

---

<sup>45</sup> Редченко К. І. Облікова політика як інформаційна основа системи управлінського контролю / К. І. Редченко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2015. – Том 20. – Вип. 3. – С. 274-278.

виникає складність визначення витрат, які належать до того чи іншого виду діяльності та визначення собівартості реалізованих товарів і послуг. З огляду на викладене, постає питання щодо сутності витрат діяльності ринків з метою формування результатів основної операційної діяльності ринків та управління ними.

Питання сутності витрат досліджувались у працях вітчизняних вчених: В. І. Бачинського, М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, М. В. Кужельного, В. Б. Моссаковського, В. О. Озерана, В. М. Олійника, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, Ю. С. Цал-Цалко та ін., а також у працях зарубіжних вчених: Дж. Тостера, Чарльза Т. Хорнгрена та ін. Дослідження вчених характеризували дефініції витрат з врахуванням особливостей різних галузей економіки. Проте дослідження щодо вивчення суті витрат, які виникають при веденні багатогалузевої діяльності, ринками не проводились.

Витрати завжди були у центрі уваги досліджень різних вчених, тому виділяють такі найбільш поширені теорії витрат:

1) класична теорія витрат розглядає середні суспільні витрати на одиницю продукції, тобто вартість окремої одиниці продукції на середньому за обсягом діяльності підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до певної галузі;

2) трудова теорія витрат трактує, що саме людська праця створює вартість, яка визначається кількістю роботи, необхідною для виробництва певної продукції (надання послуг);

3) маржиналістська теорія витрат ґрунтується на граничній корисності, якою володіє фірма з погляду продавця і під якою розуміють суму, яку сплачує фірма за фактори виробництва;

4) неокласична теорія витрат розглядає їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання чинників виробництва, які необхідні підприємцю, що організовує виробництво [20, с. 192].

Сучасна теорія витрат, яка є основою вітчизняних і зарубіжних нормативних актів, розглядає витрати як зменшення засобів ринків або

збільшення їх боргових зобов'язань, що виникають у процесі господарської діяльності, з метою отримання прибутку та призводять до зменшення величини власного капіталу.

За результатами проведеного дослідження історичних і сучасних теорій витрат, вважаємо, що витратам ринку притаманні наступні ознаки та характеристики:

- витрати ринків становлять витрачені ресурси (матеріальні, трудові та ін.) під час здійснення господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікуються з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період;

- формування витрат характеризує процес зменшення засобів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів та ін.), спрямованих на зменшення власного капіталу;

- витрати ринків виникають при використанні ними економічних ресурсів (факторів діяльності);

- витрати характеризують конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризиків).

В економічній теорії утвердився підхід, згідно з яким будь-яке комерційне підприємство прагне приймати такі рішення, які б забезпечували йому одержання максимально можливого прибутку, що, зазвичай, залежить від ціни продукції (послуги) і витрат на її виробництво (надання) та реалізацію. Ціна продукції (послуги) на ринку є наслідком взаємодії попиту і пропозиції. Враховуючи сучасні умови господарювання та дію економічних законів (попиту, пропозиції, конкуренції та ін.) первинне формування ціни товарів (послуг) здійснюється суб'єктами господарювання на місцях, а остаточне – на ринках, де відбувається їх реалізація, проте склад і вартісне вираження витрат, які понесені при цьому та складають собівартість, формуються безпосередньо суб'єктами господарювання. Їх рівень можна оптимізувати через економічно обґрунтоване споживання всіх видів ресурсів, використання техніки та технологій

та ін. Отже, суб'єкт господарювання володіє значною кількістю важелів зниження витрат, які він може привести в дію при вмілому керівництві.

Наведена нижче класифікація витрат складена на основі вивчення економічних монографій і статей (рис. 1.9). Ця класифікація з наведеними особливостями є актуальною на ринках.



Рис. 1.9. Загальна класифікація витрат ринків *(запропоновано авторами)*

Зважаючи на особливості проведеного дослідження у наступних розділах роботи ми будемо розглядати класифікацію витрат ринків саме за

виділеною ознакою “за видами послуг”.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання вимагає певних витрат, пов'язаних із споживанням ресурсів і послуг. Так, М. С. Пушкар зазначає:

“... оскільки при наданні послуг виникають різноманітні витрати, постає необхідність розробляти детальні норми витрат на надання послуг, оплати праці та її нормування, норми часу, норми адміністративних, збутових та інших витрат” [46, с. 202].

Тому процес накопичення витрат на ринках для подальшого формування результатів діяльності пропонується формувати за такими принципами:

- перший принцип – “нормування витрат”, відповідно до якого відбувається нормування витрат, факторів, що впливають на виникнення витрат за окремими видами послуг;

- другий принцип – “виділення підрозділів підприємства”, який вимагає поділу суб'єкта господарювання на центри виникнення витрат і центри відповідальності (найбільше необхідно для об'єкта дослідження, що впливає з організаційно-структурної побудови ринків і їх багатогалузевої діяльності), необхідний для локалізації витрат у різних структурних підрозділах з метою оперативного прийняття управлінських рішень щодо витрат і собівартості послуг;

- третій принцип – “групування витрат” за окремими статтями калькуляції у розділі носіїв витрат (послуг тощо).

Таким чином, узагальнене економічно обґрунтоване визначення, формування та відображення фінансового результату здійснюється через первинне визначення доходів і витрат. Це уможливило однакову уніфіковану інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами та створює інформаційну основу для розробки моделі

---

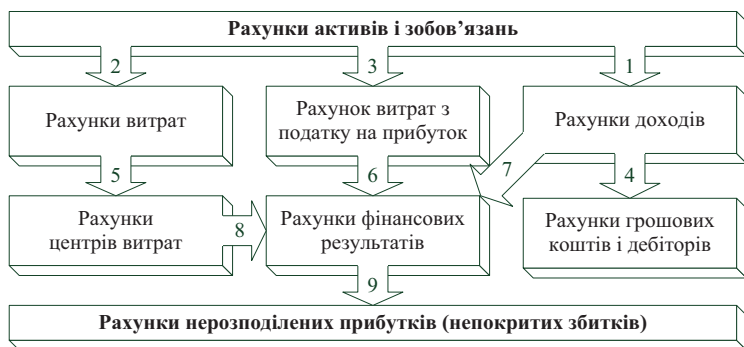
<sup>46</sup> Пушкар М. С. Фінансовий облік : [підручник] / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с

управління результатами діяльності. Дослідження, проведені на ринках, дають змогу стверджувати, що питання визначення доходів, витрат, фінансових результатів за різними видами діяльності здійснюється згідно з класичною економічною теорією розрахунку фінансових результатів, проте у сучасних умовах господарювання доцільно характеризувати та вивчати фінансові результати діяльності ринків як результуючий показник, що є основою формування вартості суб'єкта господарювання.

### **1.3. Обліково-контрольне забезпечення системи управління діяльністю ринків**

Задля прийняття своєчасних оперативних і тактичних рішень щодо управління ринками в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури необхідна своєчасна, достовірна і аналітична інформація щодо формування фінансових результатів ринків, яка забезпечується, насамперед, ефективною організацією обліково-контрольного забезпечення.

Кожний ринок може здійснювати декілька видів діяльності і тоді фактично складається з таких структурних одиниць, що є організаційно відокремлені та виконують певний комплекс робіт відповідно до внутрішньої спеціалізації. Для визначення фінансового результату діяльності в кожному з них можуть вести облік власних витрат, доходів і результатів діяльності, калькулювати ціни на свої послуги. Загальна структура обліку результатів діяльності наведена на рис. 1.10.



**Зміст операцій:** 1 – відображення доходів звітного періоду; 2 – відображення витрат звітного періоду; 3 – відображення витрат з податку на прибуток; 4 – нарахування доходів; 5 – перегрупування витрат за центрами відповідальності; 6 – списання відображених витрат з податку на прибуток; 7 – списання доходів; 8 – списання витрат; 9 – визначення нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

Рис. 1.10. Загальна структура визначення фінансових результатів діяльності ринку (запропоновано авторами)

Одним з головних принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, що характеризується порівнянням отриманих доходів з понесеними витратами у конкретно визначеному звітному періоді, незалежно від дати оплати чи надходження грошових коштів суб'єкту господарювання, що відображено у первинних документах і реєстрах обліку. Цей принцип лежить в основі витратно-дохідної політики підприємства, що спрямована на достовірне визначення фінансових результатів, мінімізацію його витрат і максимізацію отриманих доходів за умови дотримання основних принципів бухгалтерського обліку.

Для цілей оподаткування бухгалтери для формування об'єкту оподаткування повинні керуватись дефініцією “дохід”, при цьому необхідно здійснити порівняння норм бухгалтерського та податкового законодавства стосовно визнання і відображення доходу у суб'єктах господарювання.

Так, згідно з Н(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу завдяки внескам власників) [47]. Наведене визначення є узагальненим і відображає сутність доходів, отриманих як у межах країни, так і закордоном. Проте у Податковому кодексі України міститься поділ доходів: з джерелом походження з України та з джерел походження за межами України.

Враховуючи специфіку діяльності ринків та орієнтацію їхньої діяльності на внутрішній ринок, розглянемо визначення доходу з джерелом походження з України. У п. 14.1.54 Податкового кодексу України зазначено, що дохід з джерелом його походження з України – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів; доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів; доходів, отриманих у вигляді внесків і премій на страхування та перестрахування ризиків на території України; доходів страховиків – резидентів від страхування ризиків страхувальників – резидентів за межами України; інших доходів від діяльності, у тому числі пов’язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов’язків за

---

<sup>47</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо); спадщини, подарунків, вигащів, призів; заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового і цивільно-правового договору; доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю [48].

Порівняння трактувань у бухгалтерському та податковому законодавстві дефініції “дохід”, дає змогу стверджувати, що саме у бухгалтерському законодавстві ця дефініція є більш чітко обґрунтованою. Проблемні ситуації з обліком доходів ринків виникають у зв’язку із: оптимізацією шляхом зниження витрат, які визнаються і відображаються у податковому обліку; недосконалим правовим укладення договорів в частині істотних умов, що визначають порядок визнання доходів і витрат; недосконалим нормативно-правовим регулюванням, що стосується порядку визнання доходів.

На сьогодні формування фінансових результатів у суб’єктів господарювання є завершальною господарською операцією в системі діяльності суб’єктів господарювання, аналіз здійснення якої передбачає порівняння одержаного (фактичного) фінансового результату із плановими (бюджетними) показниками із подальшим розрахунком відхилень. Тому методика та організація обліку фінансових результатів повинні бути спрямовані на аналіз господарської діяльності ринків. Суттєвою проблемою у сучасних умовах діяльності ринків є недостатність внутрішнього контролю управлінського персоналу за документальним оформленням господарських операцій (насамперед, це стосується первинних документів, інформація з яких є основою для формування

---

<sup>48</sup> Податковий кодекс України : закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

облікових реєстрів з відображення фінансових результатів), а також форм фінансової звітності.

За результатами проведених досліджень щодо характеристики поняття “облік фінансових результатів”, відзначимо наявність різних підходів і трактувань, які суттєво відрізняються між собою у різних аспектах.

У науковій літературі з питань бухгалтерського обліку відсутнє уніфіковане трактування “обліку фінансових результатів”. Низка науковців вважає, що облік фінансових результатів – це завершальна господарська операція у системі діяльності суб’єкта господарювання у визначеному звітному періоді. Зокрема, вчені А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній та В. В. Сопко під обліком фінансових результатів розуміють процес спостереження за фактами економічної діяльності, їх вимір та реєстрацію в певних символах на машинних носіях інформації або в документах, з подальшою передачею інформації в банк даних. На їх думку, суть обліку фінансових результатів полягає, насамперед, у документуванні господарських фактів на доказах (носіях) інформації.

Інші економісти трактують поняття “обліку фінансових результатів” дещо ширше, розглядаючи його як стадію (етап), яка притаманна кожному виду господарського обліку, що у підсумку формує первинні дані для обробки і збереження, з метою контролю та ефективного управління діяльністю підприємства [49].

У наукових працях певних вчених облік фінансових результатів виокремлено як окремий вид бухгалтерського обліку, оскільки бухгалтерський облік нормативно врегульований нормами національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [50; 51]. А облік фінансових результатів є незалежним від цих державних регламентацій: первинний і зведений облік фінансових

---

<sup>49</sup> Кужельний М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

<sup>50</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение : [науч. пособие] / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2008. – 512 с.

<sup>51</sup> Яремко І. Й. Критерії та складові інтегрального показника результативності функціонування підприємства / І. Й. Яремко, О. В. Рябкова // Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2014. – № 797. – С. 423-429.

результатів (первинні документи, реєстри обліку); особливості формування інформації у вище перелічених формах документів первинного і зведеного обліку; характеристика звітності, де відображаються фінансові результати діяльності (форми звітності, терміни складання). Тому облік фінансових результатів можна характеризувати не тільки окремою стадією чи етапом бухгалтерського обліку, а й окремим самостійним видом обліку [<sup>52</sup>, с. 53].

На наш погляд, найбільш обґрунтованою є позиція вчених, які вважають, що облік фінансових результатів – це єдина періодична організована система збору, виміру, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів. При цьому облік фінансових результатів здійснює нагромадження узагальненої облікової інформації, її контроль, аналіз, з подальшим виявленням відхилень [<sup>53</sup>]. Під нагромадженням узагальненої облікової інформації, на нашу думку, необхідно розуміти накопичення інформації про підсумкові господарські операції діяльності суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що в усіх випадках облік фінансових результатів повинен бути пристосованим до особливостей організації діяльності ринків з урахуванням специфіки їх діяльності, тривалості операційного циклу, способів та обсягів реалізації послуг.

За результатами проведеного дослідження вважаємо, що облік фінансових результатів передбачає відображення узагальненої інформації в облікових документах (первинних документах і реєстрах обліку), яка є базисом для оцінки достовірності визнання, формування та відображення доходів і витрат суб'єктів господарювання з метою прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень (рис. 1.11).

---

<sup>52</sup> Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська / за редакцією Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.

<sup>53</sup> Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнарод. зб. наук. праць ЖДТУ. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2011. Вип. 3 (21). Ч.1. С. 211–216.



Рис. 1.11. Основні етапи формування результатів діяльності в системі управління ринком (запропоновано авторами)

Конкурентоспроможність ринків є головною передумовою їх життєдіяльності у зв'язку із загостренням конкурентної боротьби як на внутрішньому, так і зовнішньому ринкових середовищах. З розвитком

ринкових відносин в Україні змінилися умови здійснення господарської діяльності ринків.

При цьому значно збільшилась кількість факторів, які здійснюють вплив на формування результатів діяльності суб'єктів господарювання: диференціювався шляхом значного розширення склад учасників, директорів, власників підприємства; зросла сукупність інформаційно зацікавлених осіб стосовно фінансового стану підприємства (показників рентабельності, платоспроможності та ліквідності). Ці фактори спричинили до зростання актуальності досліджень як з теоретичної, так і з практичної точок зору, що стосуються формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Проведене дослідження дає підставу розглядати управління в двох різних аспектах: як процес, тобто сукупність конкретних дій, що спрямовані на досягнення певної мети, та як систему, тобто сукупність взаємозалежних і взаємопов'язаних елементів, які у своїй взаємодії повинні забезпечувати процес управління [<sup>54</sup>, с. 117-123].

За результатами проведеного дослідження, вважаємо, що методика та організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є важливими складовими етапами системи управління на підприємстві, характеристику яких наведено на рис. 1.12.

Науково обґрунтовані результати досліджень провідних науковців-менеджерів у теоретичному та практичному аспекті, що стосуються діяльності ринків, підтверджують результати проведених досліджень, оскільки бухгалтерський облік і внутрішній контроль є не лише інформаційним базисом процесу управління, але й також його основними етапами.

---

<sup>54</sup> Блонська В. І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В. І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – С. 117-123.

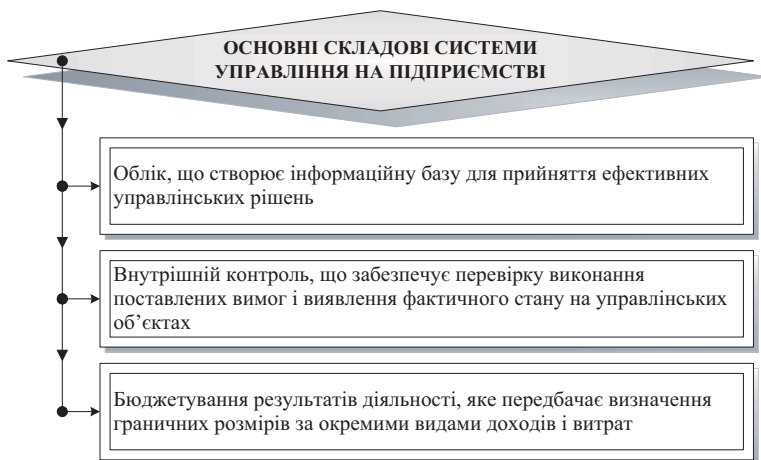


Рис. 1.12. Складові системи управління діяльністю ринків  
(запропоновано авторами)

Протягом тривалого періоду часу вчені здійснюють дослідження стосовно обґрунтування методичних прийомів і принципів, які б можна було використовувати для будь-якого об'єкта, явища у соціально-економічному середовищі [55]. За результатами таких досліджень встановлено, що найбільш застосованим і результативним є системний підхід. Його застосування у менеджменті стало звичним явищем. Вже традиційно, нами розглянуто підприємство як складну систему, що має величезну кількість підсистем. Також бухгалтерський облік і внутрішній контроль можна розглядати як систему, при цьому варто керуватися тим, що на конкретному підприємстві він здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і живої праці працівників бухгалтерії, які виконують обробку специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та результатної

<sup>55</sup> Герасименко Т. О. До питання сутності обліково-аналітичної системи підприємства / Т. О. Герасименко // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень : матеріали всеукр. наук.-практ. конф. 6-7 квіт. 2017 р. (ЛІТЕУ, м. Львів). Тернопіль. - С. 206 - 208.

інформації. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль можна охарактеризувати як систему, оскільки він має властивості системи – наявність зв'язків (зокрема зворотних), структури (упорядкованих елементів), поділ на частини, цілеспрямованість, збереження певної структури в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність [56].

Розширення діяльності ринків у напрямку інтеграції із світовою економічною системою спрямовано на використання нових принципів і методів управління ринками, у зокрема формування й управління результатами діяльності ринків. Оцінивши стан та перспективи розвитку ринків можна зазначити, що у змінених умовах господарювання основним фактором підвищення прибутковості господарської діяльності ринків і забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є створення дієвої системи обліку та внутрішнього контролю, оскільки менеджмент ринків України недостатньо використовує можливості сучасних інформаційних систем обліку і внутрішнього контролю.

В управлінні підприємством у сучасних умовах важлива роль відводиться бухгалтерському обліку, який генерує інформацію про досліджувані об'єкти (у нашому випадку – витрати, доходи, фінансові результати) та зміни, які відбуваються в них, з метою моніторингу.

М. Ф. Огійчук вважає, що ефективна система бухгалтерського обліку повинна мати чотири основних сегменти: робочий план рахунків; первинні й зведені облікові документи; баланс та інші форми фінансової звітності [57, с. 11].

Певні науковці характеризують бухгалтерський облік як складну трирівневу систему. Перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. Згідно із запропонованим

---

<sup>56</sup> Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход / Сидней Дж., Грэй, Белверд, Е. Нидлз; [пер. с англ.]. – М. : Волтер Клоувер, 2008. – 616 с.

<sup>57</sup> Огійчук М. Ф. Сутність системи і форми бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України / М. Ф. Огійчук // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 2(8). – С. 11-29.

В. Ф. Палієм і Я. В. Соколовим поділом на методичному, базовому рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються й узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності приводять до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників у процесі ведення обліку потребує управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному, рівні системи бухгалтерського обліку.

Серед економістів, які розглядали третій, організаційний рівень системи бухгалтерського обліку, необхідно назвати С. І. Волкова, К. Н. Нарібаєва, В. С. Рожнова. Ці автори підійшли до визначення системи бухгалтерського обліку з позицій теорії систем, теорії інформації та теорії управління. Болгарський економіст В. Янков, зважаючи на те, що поняття системи є фундаментальним поняттям кібернетики, визначив бухгалтерський облік як “...керовану, складну, імовірнісну, динамічну, кібернетичну систему зі своїм об’єктом та суб’єктом управління”, в якій об’єктом управління є сукупність матеріальних, трудових і грошових ресурсів у процесі їх кругообігу на підприємстві (господарські факти), суб’єктом – працівники підприємства, які виконують облікові функції [58, с. 42].

Основоположні елементи методу бухгалтерського обліку, нами було об’єднано у систему бухгалтерського обліку, до якої ввійшли: документи, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис і звітність. Тому при проведенні дослідження нами удосконалено такі складові системи у частині обліку витрат, доходів і результатів діяльності. На основі інформації про розмір, види витрат та доходів, результати діяльності працівники управлінського апарату ринків отримують інформацію про використання ресурсів, формування собівартості товарів (робіт), послуг, обсяг виконаних та реалізованих послуг, у результаті чого з’являється

---

<sup>58</sup> Сухарева Л. О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : [монографія] / Л. О. Сухарева, К. О. Закалінська. – Донецьк : Вебер, 2009. – 236 с.

можливість здійснювати оперативний і наступний контроль за кількісними та якісними показниками, регулювати процес надання послуг, ухвалювати оптимальні управлінські рішення.

Результати аналізу наукової та навчальної літератури показали, що вченими виокремлюються різні завдання системи обліку. Так, М. Т. Білуха зазначає, що головним завданням обліку є своєчасне відображення і контроль виконання єдиного плану в цілому, в кожній його частині та за кожен відрізок часу. Х. Л. Литвак вважає, що головним завданням обліку є контроль виконання поставлених планових завдань, а також виявлення та використання внутрішньогосподарських резервів.

Нормативно-правові акти, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в різних країнах, виокремлюють певні завдання (мету ведення) бухгалтерського обліку, вказані в табл. 1.2.

Таким чином, здійснивши аналіз виокремлених завдань бухгалтерського обліку науковцями та у нормативно-правових актах зарубіжних країн, вважаємо, що завданнями бухгалтерського обліку на ринках є: здійснення документального спостереження за економічними процесами та явищами на ринках; забезпечення інформацією про господарські процеси та явища, що здійснювалися на ринках, про наявність і стан господарських засобів та їх джерел внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації; формування інформаційної бази для обліку та внутрішнього контролю господарської діяльності ринків; встановлення системи основних й допоміжних показників для оцінки ефективності діяльності ринків; розробка системи первинної документації для накопичення інформації з потреб управління; виявлення центрів доходів і витрат та організація системи обліку за ними; складання планів й бюджетів за зазначеними центрами відповідальності; розробка системи ефективної управлінської звітності; визначення ефективності діяльності в цілому, за структурними підрозділами, центрами відповідальності.

Таблиця 1.2

**Завдання обліку, зазначені у нормативно-правових актах країн**

| Країна     | Завдання бухгалтерського обліку                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Україна    | Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Білорусія  | Формування повної і достовірної інформації про діяльність організації та її фінансовий стан, отримані доходи і понесені витрати; забезпечення при здійсненні організацією господарських операцій внутрішніх і зовнішніх користувачів своєчасною інформацією про наявність та рух активів і зобов'язань, а також про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів; попередження негативних результатів господарської діяльності організації та виявлення резервів її фінансової стійкості                                                                                                                                           |
| Казахстан  | Забезпечення зацікавлених осіб повною і достовірною інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані індивідуальних підприємств та організацій                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Узбекистан | Забезпечення користувачів повною, достовірною, своєчасною фінансовою та іншою бухгалтерською інформацією; формування на рахунках бухгалтерського обліку повних та достовірних даних про стан та рух активів, стан майнових прав та зобов'язань; узагальнення даних бухгалтерського обліку з метою ефективного управління; складання фінансової, податкової та іншої звітності                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Молдова    | Забезпечення: хронологічної та систематичної реєстрації, обробки і зберігання інформації про майно, видатки виробництва та обігу, розрахунки, зобов'язання, права і досягнуті результати, котрі використовуються як для власних потреб, так і у відносинах з акціонерами, клієнтами, постачальниками, банками, податковими органами та іншими фізичними і юридичними органами чи іншими фізичними та юридичними особами; представлення інформації, необхідної для визначення національного майна, виконання бюджету, а також складання фінансових звітів у цілому по національній економіці; контроль за проведеними операціями з майном, використаними методами обробки і точністю бухгалтерських даних |

*Примітка.* Складено на підставі [59, 60, 61, 62, 63]

<sup>59</sup> О бухгалтерском учете : закон Республики Молдова от 04.04.1995 г. № 426-XIII : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lawmoldova.com>

<sup>60</sup> О бухгалтерском учете : закон Республики Узбекистан от 30.08.1996 г. № 279-I : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mf.gov.uz/ru/gos-documents.html>.

<sup>61</sup> О бухгалтерском учете и отчетности : закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stroytender.com/articles/46>.

<sup>62</sup> О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : закон Республики Казахстан от 28.02.2007 г. № 234 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter=1165820004>.

<sup>63</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99>.

Організація діяльності ринків суттєво відрізняється від інших форм підприємницької діяльності одночасною скерованістю на наданням фізичним і юридичним особам послуг для здійснення торгівлі на ринку та веденням власної підприємницької діяльності. Первинною залишається функція обслуговування і створення послуг, яка належить до виробничого процесу, а вторинними є інші види діяльності ринку, що передбачені у статуті.

Відповідно до організаційної побудови діяльності ринків необхідно організовувати ведення бухгалтерського обліку (рис. 1.13).

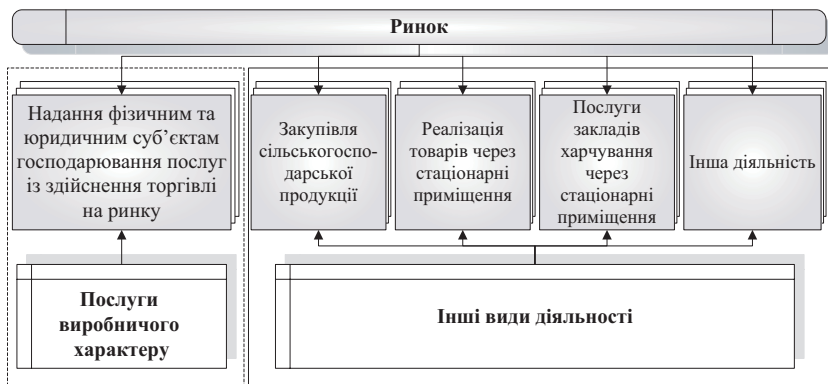


Рис. 1.13. Організаційна структура діяльності ринку  
(запропоновано авторами)

Складна структура ринку, а також особливості організації господарської діяльності вимагають належної побудови бухгалтерського обліку – основного постачальника економічної інформації для управління і контролю.

Питання раціональної організації бухгалтерського обліку особливо актуальне сьогодні, що пов'язано з пошуком більш досконалих організаційних форм управління [<sup>64</sup>, с. 123].

<sup>64</sup> Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [монографія] / Ю. А. Верига, О. В. Карпенко, О. Ф. Савченко, Т. П. Галушкіна, О. М. Губачова, А. В. Грилицька ; Укоопспілка, Полтав. ун-т спожив. кооп. України. – Полтава, 2009. – 337 с.

Отже, необхідно чітко і гнучко організувати облік, здатний задовольнити сучасні вимоги управління. Організація бухгалтерського обліку полягає у практичному застосуванні методів обліку на підприємстві, документуванні господарських операцій, їх подвійному записі, оцінці та калькулюванні, інвентаризації і складанні звітності, а також забезпеченні оперативного обліку. Суть організації бухгалтерського обліку можна визначити як раціональну систему практичного здійснення прийомів і способів відображення господарських операцій, які забезпечують дієвий контроль за виконанням окремих планів за мінімуму витрат праці і коштів.

Раціональна організація бухгалтерського обліку спрямована на отримання вичерпних матеріалів для бухгалтерської і статистичної звітності, а також повинна забезпечити керівництво релевантною та своєчасною інформацією. Така організація складається із чіткого порядку документації господарських операцій з попереднім і наступним контролем, тому необхідне взаємне узгодження всіх видів обліку (бухгалтерського, оперативного і статистичного) у первинних документах і реєстрах на ринках [65].

Для того, щоб скласти фінансову звітність відповідно до нормативних актів і представити її користувачам, керівництво підприємства формує облікову політику: обирає принципи, методи та процедури обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити відповідність показників фінансових звітів. У ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наведені 10

---

<sup>65</sup> Воронко Р. М. Оцінка та контроль бізнес-ризиків суб’єктів господарювання споживчої кооперації України / Р. М. Воронко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. – № 862. – С. 40-48.

основних принципів, якими повинні керуватися при визначенні облікової політики ринки [66, 67].

У системі отримання необхідної інформації для організації обліку фінансових результатів чільне місце займає система обліку за центрами відповідальності, яка забезпечує внутрішній контроль і оцінку діяльності кожного центру. Це, у свою чергу, стимулює підрозділи до кращих фінансових результатів через використання як економічних, так і психологічних важелів впливу.

Формування центрів відповідальності ринків, як показують дослідження, відповідає певним видам послуг, що надаються ринками та відбувається на базі відповідних підрозділів, обслуговуючих і управлінських служб. При цьому, процес виділення на ринках центрів відповідальності повинен відбуватись зважаючи на організаційну структуру управління ринками, яка відображає склад і взаємозв'язок його підрозділів.

Процес управління на ринках здійснюється на підставі інформації, що характеризує об'єкт управління. Основним джерелом отримання зазначеної інформації є дані обліку та внутрішнього контролю.

В. П. Завгородній стверджує, що облікова інформація повинна забезпечити реалізацію трьох функцій управління:

1) планування, котре дозволить сформувавши порядок дії підприємств. На даній стадії обліковий апарат на підставі даних здійснить постановку цілей отримання найбільшого досягнення ефективності виробництва, пошук шляхів його отримання та здійснить вибір найкращого варіанту;

---

<sup>66</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

<sup>67</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99>.

2) контроль, який дозволить своєчасно виявити наявні відхилення від нормального (планового) стану господарського процесу (діяльності) на підприємстві;

3) оцінка, при якій здійснюється вивчення фактичного стану підприємства і визначається, чи були досягнуті встановлені цілі перед підприємством, окреслюються чинники, які впливають на невиконання цілей підприємства, формується правильність прийняття критеріїв планування або контролю.

Таким чином, функцією управління, що безпосередньо пов'язана з обліком є контроль. В управлінні контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого ухвалюються управлінські рішення.

В економічній літературі для класифікації контролю найчастіше зустрічаються такі критерії: застосовані форми і методи, види контролю, час проведення, джерела інформації, повнота контролю, тривалість контрольних дій тощо [68].

У своїх дослідженнях ми вважаємо, що процес внутрішнього контролю як форми контролю є невід'ємним елементом цілісної системи контролю ринків. Враховуючи те, що контроль за операціями, які формують фінансовий результат на ринках насамперед має здійснюватися посадовими особами ринку, тому вважаємо за необхідне у своїх дослідженнях розглянути як один з різновидів контролю внутрішній контроль.

Саму систему можна розглядати з багатьох точок зору, як це роблять різні автори. Під “системою внутрішнього контролю” за результатами здійсненого дослідження будемо вважати сукупність елементів, що

---

<sup>68</sup> Воронко Р. М. Контроль у системі споживчої кооперації України: сучасний стан та перспективи розвитку: монографія / Р. М. Воронко. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2016. – 448 с.

утворюють єдине ціле, з метою реалізації функції “контролю” як провідної функції процесу управління суб’єктами господарювання.

Складовими сукупності елементів контролю є, зокрема, суб’єкт, об’єкт, предмет, процес контролю, основа яких – принципи та постулати контролю, здійснення якого відбувається через впорядковані етапи.

Треба зазначити, що існують й інші точки зору щодо елементів системи контролю. Зокрема, Р. Дафт стверджує, що система контролю “включає стратегічні плани організації, фінансові прогнози, бюджети, управління за цілями, прийоми операційного менеджменту та відповідні звіти”. С. Пилипенко подає такі елементи системи: “фінансовий аналіз, бюджети, управління за цілями, статистичні звіти” [69, с. 102].

У своїх дослідженнях ми використовуємо напрацювання вище зазначених вчених та акцентуємо увагу, що система внутрішнього контролю матиме свої особливості, зважаючи на різні види суб’єктів господарювання, де вона застосовуватиметься.

Елементи контролю – суб’єкт, об’єкт, предмет, процес контролю – ми виокремили на основі формування наступних логічних узагальнених тверджень, а саме:

- 1) сукупність вище наведених елементів становить систему, в якій за кожним елементом закріплені певні функції, які є взаємодоповнювальні у випадку їх поєднання;
- 2) кожен елемент “вступає” у взаємовідносини з іншим;
- 3) вище наведені елементи системи внутрішнього контролю є “унікальними” для окремого взятого суб’єкта господарювання;
- 4) ефективно функціонуюча система внутрішнього контролю у

---

<sup>69</sup> Пилипенко С. М. Менеджмент : навчальний посібник / С. М. Пилипенко, А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2002. – 2008 с.

суб'єктів господарювання взаємодіє як з їх внутрішнім, так із зовнішнім економічним середовищем.

Розглядаючи систему внутрішнього контролю як окремий взятий об'єкт дослідження, необхідно зазначити, що за певних економічних ситуацій на підприємстві саме система є об'єктом внутрішнього контролю.

Роль внутрішнього контролю на підприємстві у багатьох дослідників зводилася до порівняння планових та фактичних показників. В умовах адміністративно-командної економіки такий спосіб внутрішнього контролю був найбільше застосований. Проте, завдання системи внутрішнього контролю на ринках передбачає не лише порівняння планових і фактичних показників, але й пошук шляхів для усунення виявлених недоліків. К. Лебедев виділяє контроль процесів власної фірми та контроль зовнішнього середовища. Перший складається, на його думку, з оцінки та розробки коректуючих заходів, другий – з виявлення відхилень та застосування заходів з їх усунення. Він також говорить про те, що внутрішній контроль покликаний віднаходити не лише загрози, але й нові можливості для підприємства [70, с. 557]. У значній мірі схожі відображення ми знаходимо у праці Г. Мінцберга [71]. Тобто, система внутрішнього контролю повинна допомагати управлінському персоналу досягнути основної мети діяльності підприємства. Проте це не єдина мета здійснення внутрішнього контролю на ринках. Крім визначення шляхів усунення відхилень між плановими та фактичними показниками система внутрішнього контролю повинна передбачити напрями майбутньої організації діяльності підприємства: обмежити вплив негативних факторів зовнішнього та внутрішнього

---

<sup>70</sup> Лебедев К. Н. Системный подход и методология менеджмента : [монография] / К. Н. Лебедев. – М. : Красная звезда, 2008. – 838 с.

<sup>71</sup> Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Генрі Мінцберг; пер. з англ. К. Сисосва. – К. : Видавництво Олексія Капусти, 2008. – 412 с.

середовища, які можуть бути причиною майбутніх значних відхилень планових і фактичних показників.

На нашу думку, крім безпосередньо функції контролювання, система внутрішнього контролю повинна здійснювати моніторинг результатів діяльності ринків через представлені на її розгляд інформаційні облікові бази, які є основою для прийняття управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю ринків ґрунтується на сукупності науково обґрунтованих постулат, які прийнято називати принципами. Так, В. Ф. Максимова виділяє три групи принципів: загальносистемні принципи внутрішнього контролю, принципи створення структури системи внутрішнього контролю, принципи функціонування системи внутрішнього контролю [72, с. 235-236]. Автор аводить перелік принципів внутрішнього контролю, що входять до кожної з груп. Однак, на нашу думку, доцільно розширити сферу дослідження у цьому напрямку.

Так, Г. Мінцберг порушує ще одну важливу проблему, яка стосується межі внутрішнього контролю. На нашу думку, під “межами внутрішнього контролю” потрібно розуміти ті кордони (обмеження) здійснення внутрішнього контролю на підприємстві, що змушують його ґрунтуватись на ринкових економічних принципах. Наприклад, якщо у сфері внутрішнього контролю на підприємстві є його персонал, то функції внутрішнього контролю тут повинні проявлятися через здійснення внутрішнього контролю виконання працівниками підприємств посадових обов’язків, зазначених у посадових інструкціях останніх, а не у сукупності контрольних дій, результатом яких буде висловлення керівництвом підприємства недовіри своєму персоналу.

---

<sup>72</sup> Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : [монографія] / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

Тому, до групи принципів функціонування системи внутрішнього контролю, які подає науковець В. Максимова доцільно додати граничність застосування контрольних процедур. Враховуючи те, що нами виділено використання системного підходу до організації внутрішнього контролю, вважаємо, що система внутрішнього контролю у свою чергу є частиною більш складної системи, яку охарактеризуємо як “управління підприємства”.

При цьому важливим є не лише виділення елементів внутрішнього контролю, але і визначення місця внутрішнього контролю у системі управління підприємства (рис. 1.15). Як видно з рис. 1.15, ринки функціонують як відкрита система. Вони піддаються впливу факторів зовнішнього середовища, в якому функціонують, та здійснюють вплив на нього. У свою чергу, система менеджменту є підсистемою щодо ринку. Для подальшого аналізу рис. 1.15 необхідно виокремити поняття система внутрішнього контролю та система зовнішнього контролю.

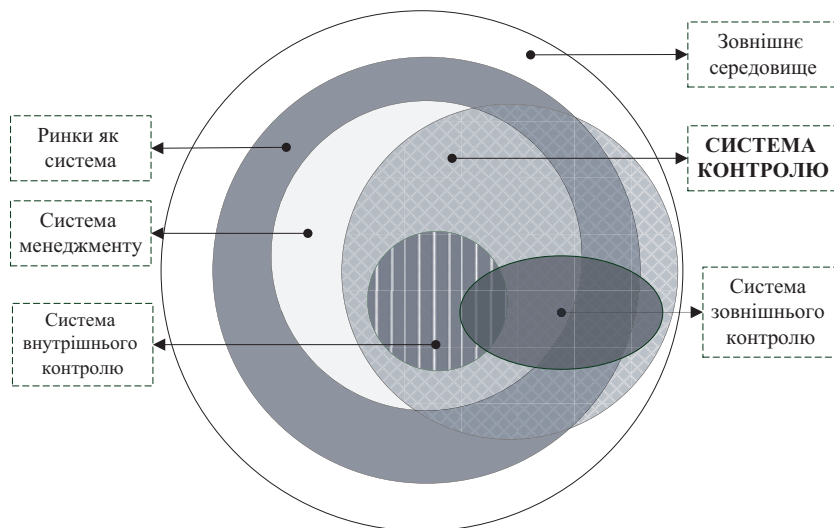


Рис. 1.15. Місце внутрішнього контролю в системі управління ринками  
(запропоновано авторами)

Зовнішній контроль ринків може здійснюватися державними контролюючими органами у сфері фінансового контролю (Державна фіскальна служба України, Антимонопольний комітет України, Державна фінансова інспекція України в межах контролю цільового використання бюджетних коштів та ін.) і недержавними підприємствами та організаціями (аудиторські фірми, інвестори, банки, громадські організації тощо). Користувачем інформації при внутрішньому контролі є керівництво підприємства [73, с. 313].

Основним призначенням внутрішнього контролю на підприємстві є пошук шляхів зростання прибутковості діяльності останніх. Напрямами вдосконалення системи внутрішнього контролю діяльності ринків на сьогодні є:

- розвиток методики внутрішнього контролю результатів діяльності ринків шляхом розроблення концепції внутрішнього контролю;
- виділення центрів відповідальності на ринках (центрів доходів і витрат за найбільш дохідними послугами, що розглядаються у дослідженні) із впровадженням у них методики внутрішнього контролю за видами;
- запровадження системи бюджетування як складової внутрішнього контролю діяльності ринків з розробкою системи бюджетів основних статей звітності ринків.

При цьому основними завданнями внутрішнього контролю є:

- моніторинг суми та рівня доходів, витрат і фінансових результатів діяльності;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників доходів і витрат;

---

<sup>73</sup> Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

- перспективне планування фінансових результатів діяльності підприємства;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на доходи і витрати та вибір методу такого впливу;
- детальний аналіз усіх статей витрат, що формують собівартість товарів (робіт, послуг);
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу витрат;
- виявлення внутрішніх резервів оптимізації доходів і витрат.

Науковці виділяють наступні види внутрішнього контролю: попередній, оперативний та ретроспективний. Метою здійснення ефективного попереднього внутрішнього контролю є ідентифікація суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів, використовуючи методи моделювання і планування діяльності підприємства. Шляхи усунення можливих відхилень працівники внутрішнього контролю можуть лише розробити, проте на разі не застосувати у діяльності підприємства.

Оперативний контроль діяльності підприємства здійснюється у період його функціонування. Метою здійснення ефективного оперативного внутрішнього контролю є ідентифікація суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів у розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності. Виявлені відхилення управлінський персонал має змогу відкоригувати безпосередньо у період здійснення внутрішнього контролю.

Ретроспективний контроль діяльності підприємства здійснюється після здійснення певної господарської операції або сукупності таких операцій. Метою здійснення ефективного ретроспективного внутрішнього контролю є ідентифікація узагальненої суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів, які є вже документально підтвердженими у звітності ринку. Виявлені відхилення управлінський персонал не має змоги відкоригувати

безпосередньо у період здійснення внутрішнього контролю, що є основним недоліком ретроспективного контролю. Тобто ретроспективний внутрішній контроль дозволяє підвищити ефективність управління витратами тільки в наступних періодах [<sup>74</sup>, с. 496].

Результати проведеного дослідження свідчать, що на ринках в основному застосовується ретроспективний внутрішній контроль, який здійснюється за результатами господарської діяльності в кінці звітного періоду і не дозволяє прямо впливати на розмір та структуру витрат, доходів і результатів діяльності.

Одним із інструментів внутрішнього контролю на ринках є бюджетування, що за допомогою системи бюджетів дає можливість вчасно зафіксувати відхилення в розмірі та на рівні витрат за вказаними товарними групами і прийняти адекватні управлінські рішення на ринках. Такий інструмент контролю дозволяє здійснювати попередній, поточний та ретроспективний контроль, тому для удосконалення системи управління витратами, доходами фінансовими результатами ринків необхідне запровадження детального й обґрунтованого внутрішнього контролю (за допомогою бюджетування), який дозволить мінімізувати відхилення від бюджетних показників в розмірі та структурі доходів і витрат за центрами відповідальності та групами товарів ринків [<sup>75</sup>, с. 80].

Бюджетування забезпечує процес осмислення і аналізу як операцій, які уже здійснили, так і процесів, що планують до здійснення в майбутньому для забезпечення ефективності господарської діяльності на підприємствах. Це дає можливість наочно відтворити характеристику об'єктів внутрішнього

---

<sup>74</sup> Рудницький В. С. Шляхи вдосконалення діючої системи контролю та пошуку її ефективних форм і методів / В. С. Рудницький // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні : тези доповіді Міжнар. наук. конф. 16-17 березня 2006 р. / відп. за вип. В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 496.

<sup>75</sup> Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навч. посібник] / [за ред. М. Д. Корінка]. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.

контролю і поглиблено їх вивчити.

Отже, достовірне інформаційне забезпечення є базисом функціонування ефективної системи управління доходами, витратами і фінансовими результатами на всіх рівнях управління підприємства (у розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності). Основними елементами інформаційного забезпечення управління є облік і внутрішній контроль. Ефективність функціонування ринків напрямку залежить від налагодженої системи обліку та внутрішнього контролю доходів, витрат і фінансових результатів. Тому нами визначено місце і роль обліку та внутрішнього контролю в системі управління (рис. 1.16).

За результатами проведеного дослідження встановлено, що система обліку доходів, витрат і фінансових результатів ринків має певні проблеми, які потребують вирішення, враховуючи вимоги сучасного управління.

Важливою проблемою діючої системи обліку доходів, витрат і фінансових результатів ринків є неможливість забезпечення завдяки бухгалтерському обліку та внутрішньому контролю точної, своєчасної та економічно обґрунтованої інформації для управління витратами, доходами і результатами діяльності ринків.

Це пов'язано з відсутністю аналітичних даних щодо розміру і структури витрат в розрізі товарних груп, послуг та окремих найменувань товарів, послуг для прийняття адекватних управлінських рішень.

Оцінка системи внутрішнього контролю на ринках показала, що внутрішній контроль витрат, доходів і фінансових результатів практично не застосовується та має ретроспективний характер, майже не використовуються аналітичні процедури внутрішнього контролю [76].

---

<sup>76</sup> Марценюк Р. А. Внутрішній контроль діяльності ринків: теоретико-організаційний аспект / Р. А. Марценюк, Ф. Ф. Макарук // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези 12-ї міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 35-36.

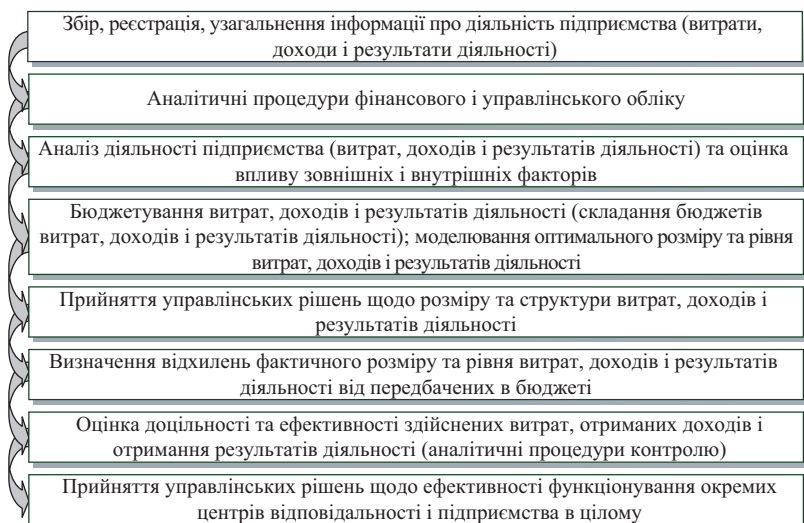


Рис. 1.16. Облік і внутрішній контроль в системі управління діяльністю ринків *(запропоновано авторами)*

Для підвищення ефективності ринкового менеджменту пропонуємо налагодження бухгалтерського обліку та оперативного контролю доходів, витрат і фінансових результатів за центрами відповідальності з використанням аналітичних процедур внутрішнього контролю на базі сучасних комп'ютерних технологій, що дозволить контролювати розмір та доцільність витрат, доходів і фінансових результатів на кожному етапі ринкового процесу, а також за групами та найменуваннями товарів і послуг.

Отже, за результатами проведеного дослідження встановлено, що методика й організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю ринків, має низку досі не вирішених економічних проблем, що пов'язані з недосконалістю нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. На сучасному етапі господарювання у

більшості ринків на рівні підрозділів не виконуються функції бюджетування, і внутрішнього контролю, як наслідок, брак інформаційної підтримки, що забезпечувало б достовірну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Важливим шляхом вирішення таких проблем є впровадження децентралізованої системи управління, яка дає можливість управлінському персоналу різних рівнів децентралізації ухвалювати економічно обґрунтовані рішення.

Децентралізована система управління передбачає таку організаційну структуру підприємства, що складається з виділених структурних одиниць із визначенням прав, обов'язків і відповідальності. Таким узагальнювальним поняттям в економічній літературі став термін “центр відповідальності”.

При організації обліку за центрами відповідальності потрібно врахувати організаційну структуру ринків, а також види та обсяги діяльності центру, при цьому, особливу увагу варто приділити статтям витрат і доходів, які частково контролюватимуться на цьому рівні управління й обрати базу для їх розподілу. З метою оперативного формування управлінської звітності необхідно сформувавши схему документообігу; форми подання звітності необхідно розробляти з урахуванням організаційних особливостей діяльності та встановити терміни їх подання. Вищенаведені особливості формування інформації у розрізі центрів відповідальності повинні бути оптимальними та обґрунтованими, при цьому виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю повинно бути незагромадженим, для ефективного формування інформації для цілей управління.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ЗАГОТІВЕЛЬ ТА ПРОДАЖУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ РИНКАМИ

#### **2. 1. Носії первинної облікової інформації заготівельно-збутової діяльності ринків**

Ефективність управління заготівельно-збутовою діяльністю ринків вимагає функціонування якісної інформаційної системи, що оперативно нагромаджує та систематизує достовірну інформацію про господарські операції та процеси на носіях первинної облікової інформації.

Носіями первинної облікової інформації визначаються як матеріальне вираження первинної інформації на паперовому чи електронному первинному документі, оформлення якого має бути здійснене відповідно до нормативного регламенту [77].

Первинне спостереження, документування та документація посідають важливе місце в системі управління діяльності підприємств, зокрема, надають інформацію про реальний стан суб'єктів господарювання та їх зміни в процесі діяльності, забезпечують прозорість у їх діяльності й здійснюють контроль наявності та руху майна і грошових потоків, є юридичним свідченням щодо здійснення господарських операцій та важливим джерелом для користувачів під час проведення зовнішнього і внутрішнього контролю за діяльністю підприємств.

Водночас результати дослідження процесу документування заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини ринків свідчать про недостатність необхідної інформації для системи управління. Тому з метою підвищення рівня інформаційного забезпечення на сучасному етапі необхідно вдосконалювати носії первинної облікової інформації.

---

<sup>77</sup> Подолянчук О. А. Облікова інформація в управлінні доходами / О. А. Подолянчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2006. – № 2 (21). – С. 106-111.

Організація руху носіїв первинної облікової інформації за операціями заготівельно-збутової діяльності ринків має забезпечити реєстрацію та контроль за господарськими операціями, що дасть змогу одержати достовірну інформацію для потреб управління, а також підвищити аналітичність вихідної інформації для зростання ефективності їх діяльності (рис. 2. 1).



Рис. 2. 1. Рух первинної облікової інформації на ринку  
(запропоновано авторами)

Стверджуємо, що раціоналізація руху облікової інформації застосовується в комплексі з загальними заходами щодо вдосконалення організації системи управління суб'єкта господарювання, з метою поліпшення інформаційної бази та максимальної автоматизації збору інформації [78, с. 6 – 7].

<sup>78</sup> Куцик П. О. Внутрішньогосподарські регламенти, стандарти і звіти: теоретичний аспект / П. О. Куцик // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. мат. 1-ї всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. / [відп. за вип. П. О. Куцик]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – С. 7-9.

Погоджуємося з думкою, що кожна господарська операція – значний обсяг економічної інформації, і для того щоб її можна було контролювати, потрібне документальне підтвердження. Відтак первинний документ виступає основним і важливим носієм інформації, основою бухгалтерського обліку на підприємстві, що заноситься до звітів матеріально відповідальних осіб, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, що систематизується на рахунках бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що носії первинної облікової інформації мають бути чітко пристосованими до організаційно-технологічних особливостей з урахуванням специфіки фінансово-господарської діяльності, операційних циклів діяльності підприємства, способів і обсягів придбання сільськогосподарської продукції та її реалізації. Суб'єкт господарювання в процесі діяльності здійснює безліч господарських операцій, за якими оформляється велика кількість різних за змістом і формою первинних документів. У широкому значенні під документом розуміють матеріальний носій, який використовується під час спілкування та в якому зафіксовано інформацію, що призначена для управління.

Вважаємо, дискусійною думку Й. Я. Даньківа, М. Р. Лучка і М. Я. Остап'юк, що “велика кількість форм документів знижує їх якість, тому є реальні можливості оформлення операцій однотипними первинними документами” [79]. Спростуванням цієї думки є те, що стандартизація первинної документації під усі особливості діяльності підприємств у галузі економіки неможливо, оскільки, кожен вид господарської діяльності має певну специфіку. Стандартизовані документи не мають можливості відобразити всю необхідну інформацію для ефективного управління в процесі заготівель сільськогосподарської продукції та сировини. Закупівля продукції та сировини відображається у приймальних квитанціях за їх видами, а тому документально підтверджувати надходження продукції, наприклад, накладними недоцільно,

---

<sup>79</sup> Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : [навч. посібник] / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2006. – 350 с.

оскільки у приймальних квитанціях розкриваються якісні та кількісні характеристики закупленої сільськогосподарської продукції й сировини, на відміну від інших первинних документів. У зв'язку з цим особливо посилюються вимоги до бухгалтерського обліку і організації документування в напрямі підвищення дієвості, аналітичності, достовірності й оперативності отримуваної інформації про товарно-матеріальні цінності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень [<sup>80</sup>, с. 386].

Іншу думку висловлює І. О. Лукашкова, яка стверджує, що вдосконалення форм існуючих первинних документів забезпечить розширення можливостей аналітичного обліку залученням додаткових даних і як наслідок, підвищить задоволення потреб управління з метою прийняття поточних і стратегічних рішень [<sup>81</sup>].

Носій облікової інформації можна оформляти на паперовому або електронному носії і, щоб набути юридичної сили та доказовості має містити такі реквізити: назва форми (документа); місце й дата складання; назва суб'єкта господарювання, від якого складається документ; коротка характеристика господарської операції, кількісний і ціновий вимірник, прізвище та підписи посадових осіб, які беруть участь у здійсненні господарської операції.

Під час оформлення первинного документа персонал здійснює аналіз господарської операції з урахуванням законності й економічної доцільності, тобто, проводиться поточний внутрішній контроль, який перетворює документування господарських операцій на процес спостереження, як засіб обґрунтування облікових записів. На стадії заповнення носіїв первинної облікової інформації управлінський персонал повинен організувати обліковий процес таким чином, щоб мінімізувати витрати часу та коштів,

---

<sup>80</sup> Чабанюк О. А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів / О. А. Чабанюк // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 386-391.

<sup>81</sup> Лукашкова І. О. Первинна та поточна обліково-економічна інформація в забезпеченні управління підприємницькою діяльністю: проблеми формування / І. О. Лукашкова : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Tiru/2009\\_28\\_3/33.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_28_3/33.pdf).

прискорити рух первинної документації до бухгалтерії підприємства [<sup>82</sup>, с. 39].

Використання паперових або електронних носіїв для оформлення первинного документа залежить насамперед від організації бухгалтерського обліку на підприємстві та специфіки його господарювання. Проведенні дослідження заготівельно-збутової діяльності суб'єктів господарювання свідчать, що на підприємствах системи споживчої кооперації України первинний облік ведеться на паперових носіях, а на інших підприємствах оформлення первинних документів здійснюється з використанням обчислювальної техніки.

Результати досліджень свідчать, що носіями первинної облікової інформації із закупівлі сільськогосподарської продукції та сировини на підприємствах приватної форми власності є накладні, товарно-транспортні накладні. На підприємствах системи споживчої кооперації використовують первинні документи відображені у табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

**Первинні документи, якими оформляється закупівля  
сільськогосподарської продукції та сировини ринками  
споживчої кооперації України**

| <b>Форма</b> | <b>Назва документа</b>                                                                                            |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| № ПК-1 УКС   | Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролів                                                         |
| № ПК-2 УКС   | Приймальна квитанція на закупівлю худоби, птиці та кролів в особистих підсобних господарствах громадян            |
| № ПК-3 УКС   | Приймальна квитанція на закупівлю молока та молочних продуктів                                                    |
| № ПК-4 УКС   | Приймальна квитанція на закупівлю сільськогосподарських продуктів, продуктів їх переробки та сировини у населення |
| № ПК-5 УКС   | Відомість на закупівлю сільськогосподарських продуктів їх переробки та сировини у населення                       |

Приймальні квитанції та закупівельні відомості, якими оформляється закупівля сільськогосподарської продукції, продуктів переробки та

<sup>82</sup> Бурдюх Н. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів / Н. Бурдюх // Економічний аналіз. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – № 6. – С. 39-42.

сировини є первинними документами для ведення бухгалтерського обліку, підставою для розрахунку з клієнтами, що використовуються з метою складання фінансової і статистичної звітності, а також для аналізу обсягів обороту з заготівель окремих видів товарно-матеріальних цінностей та загального обсягу заготівельного обороту ринків (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

### **Характеристика приймальних квитанцій**

| <b>Критерій</b>        | <b>Характеристика критерію</b>                                                                                                         |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Товарний документ      | Оприбутковується закуплена сільськогосподарська продукція і вторинна сировина на склад (пункт), а здавальник підтверджує її реалізацію |
| Розрахунковий документ | Визначається сума для оплати здавальникам за сільськогосподарську продукцію та сировину                                                |
| Грошовий документ      | Підтверджується право на отримання грошових коштів здавальником під час закупівлі у нього продукції та сировини                        |
| Юридичний документ     | Підтверджується перехід права власності на продукцію та сировину, а також має юридичну силу в разі виникнення спірних питань           |

Приймальні квитанції та відомості, оформлені у визначеному порядку, підтверджують закупівлю та є основою для обліку заготовленої сільськогосподарської продукції на підприємстві. Їх реквізити відповідають правилам приймання окремих видів продукції за кількістю та якістю, порядку розрахунків, транспортування та іншим вимогам, зокрема:

- дата складання квитанції для обліку обсягів закупівлі продукції та сировини за певний звітний період;
- назва фермерського господарства, а у випадку купівлі у фізичної особи – прізвище ім'я та по батькові здавальника, його ідентифікаційний код;
- найменування продукції, її кількість (фізична маса);
- якісні показники закупленої продукції та сировини (гатунок, жирність, категорія тощо з метою визначення передбачених надбавок (знижок) з фізичної маси та розрахунків зі здавальниками).

Результати досліджень дають підстави стверджувати, що діючі носії первинної облікової інформації із закупівлі сільськогосподарської

продукції та сировини не відповідають вимогам часу і сучасним товарно-грошовим відносинам та відповідно не забезпечують управлінський персонал об'єктивною інформацією про заготовлену продукцію. А тому, з метою забезпечення керівництва повною, правдивою та об'єктивною інформацією, яка б повністю характеризувала якісні й кількісні характеристики продукції та сировини, їх необхідно вдосконалити. Зокрема, пропонуємо не виокремлювати в первинних документах розподіл за суб'єктами придбання, оскільки реквізити квитанції в цьому випадку суттєво не відрізняються. На підставі приймальної квитанції на закупівлю худоби, птиці та кролів розробити дві окремі квитанції: на закупівлю худоби та на закупівлю птиці й кроликів, де детально розкрити їх характеристики: якість шкури у худоби, якість пір'я і хутра у птиці й кролів, відсоток їх забруднення тощо. У приймальній квитанції на закупівлю молока та молочних продуктів слід додатково вказувати категорію молока та молочних продуктів, термін їх виготовлення, адже від цієї інформації залежить термін придатності й поставки товару для переробних підприємств і споживачів. У приймальній квитанції на закупівлю сільськогосподарських продуктів, продукції їх переробки та сировини (на які немає спеціалізованих форм приймальних квитанцій) слід вказувати інформацію про сорт продукції, вид продукції, відсоток забруднення тощо. Додатково потрібно розробити приймальну квитанцію на закупівлю іншої сировини.

За результатами проведених досліджень для оформлення операцій із закупівлі сільськогосподарської продукції та сировини пропонуємо ввести носії первинної облікової інформації (розроблені або удосконалені), які апробовані на ринках системи споживчої кооперації України:

- приймальна квитанція на закупівлю продукції сільськогосподарського рослинництва (наприклад, додаток А);
- приймальна квитанція на закупівлю худоби;
- приймальна квитанція на закупівлю птиці та кроликів;
- приймальна квитанція на закупівлю вторинної сировини;

- приймальна квитанція на закупівлю баштаних культур фруктів та ягід;
- приймальна квитанція на закупівлю молока та молочної продукції;
- приймальна квитанція на закупівлю шкірсировини;
- приймальна квитанція на закупівлю дикорослих рослин (плодів);
- приймальна квитанція на закупівлю яєць;
- приймальна квитанція на закупівлю лікарсько-технічної сировини;
- приймальна квитанція на закупівлю зернових культур;
- приймальна квитанція на закупівлю продукції бджільництва.

При закупівлі сільськогосподарської продукції, вирощеної з використанням хімічних компонентів (органічних добавок), у носіях первинної облікової інформації вважаємо за доцільне робити помітку “органічна продукція”, оскільки вона має меншу вартість, за ту, що вирощена без органічних домішок. Запропоновані первинні документи закупівель сільськогосподарської продукції та сировини дають змогу системі менеджменту оперативно надавати інформацію про якісні характеристики придбаних запасів, що забезпечує ефективність управління ними.

За результатами дослідження встановлено відсутність порядку документального оформлення процесу заготівель сільськогосподарської продукції та сировини у місцях заготівлі та порядку оприбуткування її на склади підприємства. Для оформлення операцій із заготівлі сільськогосподарської продукції та сировини пропонуємо застосовувати такі носії первинної облікової інформації (табл. 2.3).

Під час приймання заготовленої продукції та сировини її зважують, де кожне зважування записують у відомість заготівлі продукції та сировини за кількісними показниками (вага й кількість). У випадку, якщо заробітну плату заготівельникам нараховують за кількість заготовленої продукції, на підставі цього первинного документа визначають денний виробіток кожного заготівельника, оскільки в ньому записується кількість продукції, заготовленої кожним заготівельником.

Таблиця 2.3

**Носії первинної облікової інформації на заготівлю  
сільськогосподарської продукції та сировини ринками**

| <b>Назва документу</b>                                        | <b>Характеристика</b>                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Подорожній лист вантажного автомобіля                         | Призначений для навантажування продукції та доставки на склади підприємства. На його підставі нараховують заробітну плату водієві автомобіля та списують витрачені паливно-мастильні матеріали     |
| Табель обліку робочого часу                                   | Необхідний для нарахування заробітної плати заготівельникам продукції та сировини за умови погодинної оплати                                                                                       |
| Акт на списання виробничого та господарського інвентарю       | Призначений для списання малоцінних і швидкозношуваних предметів, а також іншого необхідного інвентарю                                                                                             |
| Накладна на внутрішні переміщення                             | Оформляється видача тари та інших товарно-матеріальних цінностей, необхідних для здійснення процесу заготівель                                                                                     |
| Відомість заготівлі продукції і сировини (додаток Б)          | Первинний документ, призначений для оприбуткування заготовленої продукції та сировини в місцях заготівлі                                                                                           |
| Накладна на оприбуткування заготовленої продукції (додаток В) | Первинний документ, яким оформляється приймання заготовленої продукції та сировини на склади підприємства, що формується на підставі даних, зазначених у відомості заготівлі продукції та сировини |

Зазначені пропозиції, спрямовані на вдосконалення носіїв первинної облікової інформації з заготівель сільськогосподарської продукції й сировини насамперед дадуть змогу системі управління отримувати оперативну, повну й достовірну інформацію про якісні характеристики товарно-матеріальних цінностей. Це сприятиме ефективності здійснення операцій із сортування, зберігання та первинної переробки, відповідно зекономивши час керівників структурних підрозділів, які раніше досліджували заготовлену продукцію та сировину на отримання тієї ж інформації.

На підприємствах заготівельно-збутової діяльності, які здійснюють допоміжні операції з сільськогосподарською продукцією й сировиною, відсутня регламентована документація за операціями з сортування, передпродажної підготовки та первинної переробки, яка відповідала б

сучасним вимогам інформаційного забезпечення системи управління за даними процесами.

Кожне окреме сортування слід закінчувати у звітному місяці й оформляти запропонованим нами актом на сортування, що містить: назву продукції, яка підлягає сортуванню, підставу для здійснення сортування; інформацію про кількісно-сумову оцінку продукції, яка надійшла та вибула з сортування; кількість відходів; природні втрати та їх вартість; види і категорії, за якими здійснювали сортування продукції та сировини (додаток Д).

Операції з первинної переробки оформляють розробленим нами актом на переробку продукції. У ньому відображається назва й кількісно-сумова оцінка продукції, яка надійшла на переробку, назва й вартість допоміжних матеріалів; вихід готової продукції у відсотках та кількості; кількість відходів, розрахунок заробітної плати працівників, що здійснювали переробку продукції.

Після забою худоби, технологічної обробки, ветеринарно-санітарної експертизи та клеймування туш м'ясопродукти у свіжому вигляді зважують. Далі оформляють акт на забій худоби. Акт складає в день забою комісія в складі матеріально відповідальної особи (завідувача забійного пункту), ветеринарного спеціаліста і забійника на кожну тварину (велику рогату худобу) або групу тварин (вівці, свині, кролі, птиця) одного виду та однієї категорії вгодованості. Акт на забій худоби є основним документом, що визначає фактичний вихід м'яса, жиру-сирцю, субпродуктів та інших продуктів забою.

Закладення сільськогосподарської продукції та сировини на тривале зберігання оформляється актом, у якому вказують місце зберігання, якісні та кількісні характеристики продукції, закладеної на зберігання, що підтверджується підписом матеріально-відповідальних осіб про приймання-передання продукції.

Зазначені вище носії первинної облікової інформації складають матеріально відповідальні особи у двох екземплярах. Один залишається у

відповідальної особи, інший подається в бухгалтерію не пізніше наступного робочого дня після завершення відповідного процесу. Бухгалтерія підприємства перевіряє правильність складання акта відповідно до встановлених норм виходу продукції, відходів та норм природних втрат. Акт затверджений керівником підприємства, є підставою для відображення даних операцій на рахунках і в регістрах обліку за операціями з сортування, первинної переробки продукції та її закладання на тривале зберігання.

Заготовлену сільськогосподарську продукцію та сировину збувають на переробні підприємства, в заклади оптової та роздрібної торгівлі, ресторанні господарства тощо. Порядок документального оформлення відвантаження продукції покупцям або власним підприємствам залежить від місця відвантаження продукції, виду транспорту, за допомогою якого здійснюється транспортування, а також від якісних характеристик цінностей. На практиці вибуття сільськогосподарської продукції та сировини оформляється такими носіями первинної облікової інформації: з внутрішнього переміщення – накладною; з реалізації – видатковою накладною; накладною; товарно-транспортною накладною.

Дослідження підтверджують, що носії первинної облікової інформації на відвантаження (продаж) сільськогосподарської продукції та сировини переробним підприємствам слід доопрацювати. Зокрема, інформація, що міститься в чинних первинних документах під час реалізації продукції, недостатньо, оскільки в них не відображено якісні характеристики цінностей, які важливо враховувати в процесі їх транспортування та зберігання. Тому пропонуємо ввести розроблені видаткові документи на зразок запропонованих нами приймальних квитанцій, де чітко відображати інформацію, яка б повністю характеризувала якісні та кількісні характеристики продукції, що дасть можливість переробним підприємствам якісніше переробляти продукцію й

заощаджувати при цьому не лише час, а й власні витрати на додаткове вивчення цих характеристик продукції та сировини:

- Приймально-здавальний акт на відвантаження яєць (наприклад, додаток Е);
- Приймально-здавальний акт на зернові культури;
- Приймально-здавальний акт на м'ясну продукцію;
- Приймально-здавальний акт на фрукти, ягоди та дикорослих плодів (рослин);
- Приймально-здавальний акт на молоко та молочну продукцію;
- Приймально-здавальний акт на лікарсько-технічну сировину.

Запропоновані носії первинної облікової інформації є підставою для визнання доходів підприємства та списання цінностей з відповідальності матеріально відповідальних осіб. На підставі цих документів працівник бухгалтерії виписує на ім'я покупців додатково-необхідні документи й податкову накладну.

Завідувачі заготівельних складів (пунктів) у зазначений термін складають запропонований нами Звіт про рух товарів і тари у заготівлях. Підставою для складання звіту є первинні документи: приймальні квитанції, приймальні акти, видаткові накладні та інші документи, що відображають рух заготовленої продукції та сировини й тари на складі. Звіти складає кожна матеріально відповідальна особа у двох примірниках. У звіті кожний прибутковий і видатковий документ записується окремим рядком. Якщо через обмежену кількість рядків у звіті немає змоги записати надходження продукції за кожною приймальною квитанцією, оприбуткування дозволяється здійснювати на підставі реєстру приймальних квитанцій (приймальних актів, видаткових документів). Рух товарів у звіті відображається окремо від руху тари, причому рух товарів як з надходження, так і з вибуття відображається за вартістю, виплаченою здавачам, а рух тари – за цінами постачальника.

Після запису всіх документів за звітний період підраховуються підсумки з надходження й вибуття, виводиться залишок товарів і окремо

тари на кінець звітного періоду. Матеріально відповідальні особи вказують кількість прибуткових і видаткових документів, доданих до звіту, які є підставою для його складання. Ці звіти завідувачів заготівельних складів (пунктів) із доданими до них первинними документами працівники бухгалтерії приймають у термін, затверджений графіком надходження таких документів.

Звіти про рух товарів і тари у заготівлях перевіряються після надходження їх у бухгалтерію у присутності матеріально відповідальних осіб. За достовірність інформації, відображеної у звіті та документах, які додаються, відповідають особи, які їх склали та підписали. Перший примірник звіту з первинними документами залишається в бухгалтерії, другий – повертають матеріально відповідальній особі з підписом працівника бухгалтерії про приймання, перевірку звіту та документів.

Документи, додані до звіту про рух товарів і тари у заготівлях, після його затвердження керівником підприємства підлягають бухгалтерській обробці. Обробка документів, зазначених у звіті, означає запис кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку господарської операції. Після цього в графах звіту про надходження та вибуття товарів і тари під заголовком “Заповнюється бухгалтерією” роблять записи на підставі опрацьованих прибуткових документів за дебетом аналітичних рахунків. Дані зі звітів є підставою для запису в реєстри бухгалтерського обліку, а оброблені первинні документи – в реєстри кількісно-сумового обліку.

Після обробки носіїв первинної облікової інформації здійснюється групування і накопичення вхідної інформації у реєстрах обліку, яка має відповідати вимогам достовірності, інформативності та доступності “читання” для системи управління заготівельно-збутовою діяльністю підприємств.

Описаний вище порядок оформлення первинних документів, складання звітів, їх опрацювання та узагальнення інформації у реєстрах обліку описаний для підприємств системи споживчої кооперації України,

які займаються заготівлями та збутом сільськогосподарської продукції та сировини.

З метою своєчасності й ефективності ведення первинного обліку на підприємстві слід забезпечити порядок організації складання й опрацювання носіїв первинної облікової інформації, або графік документообігу підприємства. Мета документообігу – прискорення руху носіїв інформації, та чим коротшим і швидше організованим буде процес документообігу на підприємстві, то він буде ефективнішим для користувачів, які зможуть вчасно отримати інформацію й ефективно впливати на ситуацію управлінськими рішеннями та здійснювати постійний контроль за фінансово-господарською діяльністю. У графіку документообігу вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх для відображення в обліку, передання їх до обробки й архіву. Графік документообігу оформляється додатком до Положення про облікову політику, який подається у вигляді таблиці з переліком робіт, пов'язаних зі створенням, перевіркою та обробкою документів, які виконує кожний структурний підрозділ підприємства, а також усіх виконавців та їх посади, із зазначенням взаємозв'язку й термінів виконання. Схему документообігу на підприємствах із заготівель та збуту сільськогосподарської продукції та сировини подано на рис. 2.2.

Таким чином, результати дослідження носіїв первинної облікової інформації на підприємствах заготівельно-збутової діяльності дають підстави стверджувати, що невід'ємною умовою процесу ведення бухгалтерського обліку є оформлення кожної господарської операції відповідним первинним документом. З цією метою удосконалено існуючі носії первинної облікової інформації та розроблено нові форми. Такі носії первинної облікової інформації на надходження та вибуття заготовленої продукції дають можливість оперативно отримувати достовірну інформацію з урахуванням особливостей заготівельно-збутової діяльності ринків, що впливає на ефективність управління.

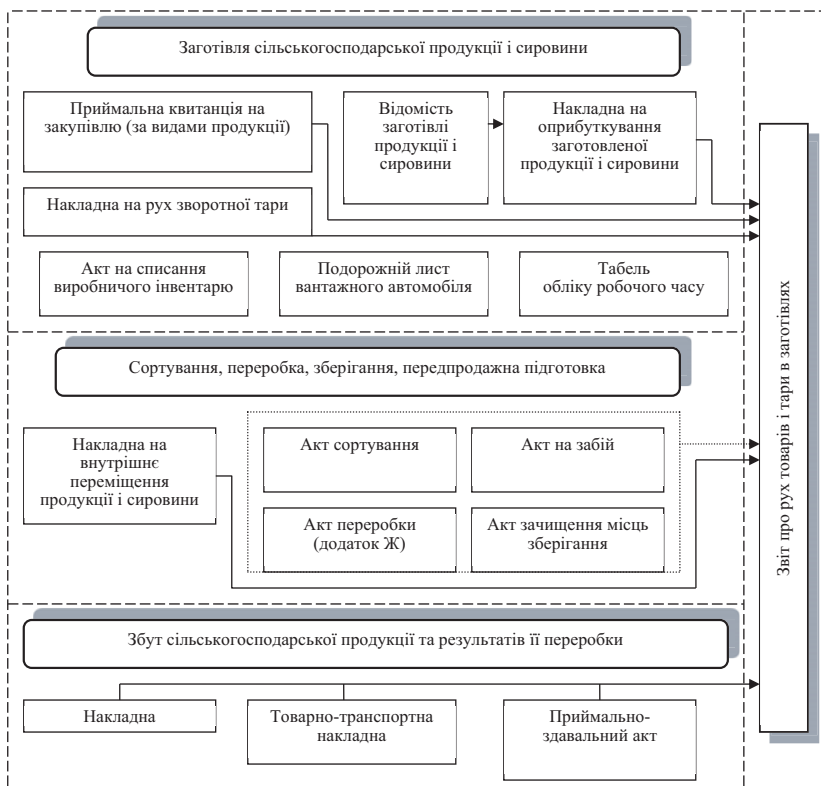


Рис. 2. 2. Схема документообігу на ринках, які здійснюють заготівлю і збут сільськогосподарської продукції та сировини  
(запропоновано авторами)

## 2.2. Облік заготівель сільськогосподарської продукції і сировини

Сучасні умови господарювання вимагають наукового підходу до організації праці управлінського персоналу, що є передумовою успішного розв'язання проблем ефективного керівництва заготівельно-збутовою діяльністю ринків. У процесі удосконалення економічних відносин між

суб'єктами господарювання та змін економічного середовища виникає потреба щорічного перегляду чинної методики бухгалтерського обліку з метою приведення у відповідність із законодавством та сучасними досягненнями науки і техніки.

Основним завданням під час організації бухгалтерського обліку на досліджуваних підприємствах є забезпечення ефективної системи контролю за процесом заготівель сільськогосподарської продукції й сировини та її тривалим зберіганням не лише загалом, а й за найменуванням, видами культур і джерелами їх надходження. За перелічених вище умов головна мета апарату управління полягає в забезпеченні максимального зниження витрат, пов'язаних із заготівлями, тривалим зберіганням, оприбуткуванням сільськогосподарської продукції та сировини на склади підприємства.

На нашу думку, важливе значення має правильна оцінка заготовленої продукції як під час придбання (формування первісної вартості), так і під час реалізації (визначення фактичної собівартості та вартості реалізації). Відповідно перед бухгалтерією постає завдання правильно організувати бухгалтерський облік витрат процесів заготівель і тривалого зберігання з урахуванням усіх технологічних й організаційних особливостей, чинної нормативної бази та досліджень вітчизняних учених.

Організація обліку процесів заготівель і тривалого зберігання за центрами відповідальності та центрами витрат, на наш погляд, дасть можливість системі управління чітко ідентифікувати суми понесених витрат на кожний технологічний процес, визначити прибутковість придбання того чи іншого виду продукції, доцільність закладення її на тривале зберігання та отримати достовірну інформацію про суми необхідних витрат на цей процес <sup>[83]</sup>. При цьому слід брати до уваги види

---

<sup>83</sup> Марценюк Р.А. Облік на підприємствах сфери обігу: управлінський аспект / Р. А. Марценюк // Фінансово-економічний розвиток України в умовах глобалізаційно-інтеграційних процесів : зб. мат. III всеук. наук.-практ. Інтернет-конф. (28 лютого 2014 р.). - Львів : ЛКА, 2014. - 56-58.

та обсяги діяльності, з урахуванням особливостей формування витрат кожного центру. Відповідно виникає необхідність організації роботи апарату бухгалтерії підприємства за виділеними центрами відповідальності.

Дослідження сучасної методики та організації обліку заготівельно-збутової діяльності ринків із заготівель та тривалого зберігання продукції свідчать, що чинні підходи не задовольняють систему управління, зокрема, не надають оперативної достовірної інформації про формування первісної вартості в процесі заготівель та фактичну собівартість продукції після закінчення процесу тривалого зберігання.

Тому особливої ваги набуває вдосконалення аналітичного обліку рахунків, що використовуються під час заготівель і тривалого зберігання сільськогосподарської продукції та сировини. Для рахунків, які використовуються для обліку цих процесів, вважаємо економічно доцільним відкрити в робочому плані рахунків рахунки аналітичного обліку, беручи до уваги організаційно-технологічні особливості заготівельно-збутової діяльності та структури ринку. Рахунки аналітичного обліку слід відкривати додаванням послідовних цифр до синтетичного рахунка фінансового обліку, де кожному номеру відповідатиме певна назва класифікаційного групування (рис. 2.3).

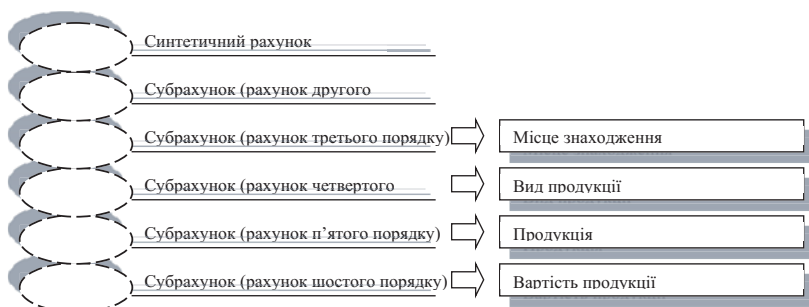


Рис. 2. 3. Структура кодів рахунків внутрішньогосподарського обліку сільськогосподарської продукції та сировини *(запропоновано авторами)*

Для того щоб у повному обсязі згрупувати й систематизувати інформацію та забезпечити систему управління повною, правдивою та оперативною інформацією за процесами заготівель і тривалого зберігання продукції, нами розроблено робочий план рахунків, у якому передбачені аналітичні рахунки з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства. Це на нашу думку, забезпечить ефективність управління та системи внутрішнього контролю за ними.

Пропозиції щодо робочого плану рахунків, спрямовані на розв'язання таких завдань: забезпечення управлінського персоналу повною і достовірною інформацією про первісну вартість заготовленої сільськогосподарської продукції й сировини та фактичну собівартість продукції після тривалого зберігання; ефективний складський облік заготовленої продукції та сировини; систематизація витрат за центрами придбання продукції. Але при запропонованій деталізації рахунків обліку потрібно слідкувати за їх оптимальністю залежно від обсягів діяльності суб'єкта господарювання, оскільки надмірна деталізація призведе лише до громіздкості та ускладнення системи обліку. При цьому, недостатність деталізації рахунків призведе до невпорядкованості масиву інформації, і, як наслідок, неефективності управління.

Підтвердженням правильності наших пропозицій з удосконалення робочого плану рахунків є думка Б. І. Валуєва та Е. І. Склера щодо необхідності підвищувати аналітичність обліку запасів. Чинна методика обліку заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини на підприємствах системи споживчої кооперації передбачає обліковувати її на рахунку 2824 "Товари у заготівлях". На нашу думку, такий підхід є недоцільним, оскільки продукція надходить на підприємство насамперед на склади, а не відразу в торговельну мережу. Сільськогосподарська продукція, яка надійшла на склади, оптом реалізовується переробним і торговельним підприємствам, відвантажується у власні цехи сортування та первинної переробки, і

лише незначна частина може відвантажуватись у власну торговельну мережу (за їх наявності). Відповідно заготовлену сільськогосподарську продукцію та сировину, яка надходить на підприємство, в обліку пропонуємо відображати на рахунку 2812 “Товари на складі у заготівлях” з відкриттям аналітичних рахунків за видами продукції. У робочому плані рахунків до рахунка 2812 “Товари на складі у заготівлях” пропонуємо відкрити аналітичні рахунки: 28121 “Заготовлена сільськогосподарська продукція і сировина”, 28124 “Сільськогосподарська продукція на тривалому зберіганні”, відповідно до яких відкрити аналітичні рахунки для обліку продукції та сировини на складі за її видами.

Важливим процесом під час операцій із заготівель і транспортування сільськогосподарської продукції та сировини є використання тари й тарних матеріалів. За терміном використання на досліджуваних підприємствах тара є багаторазовою (контейнери, бідони) та одноразовою (тара, що не підлягає поверненню й реалізовується разом із продукцією). Тару обліковують матеріально відповідальні особи за видами тари, кількістю та ціною. Облік тари і тарних матеріалів на підприємствах заготівельно-збутової діяльності ведеться за такими оцінками: ціна надходження – тара дерев’яна, картонна та з тканини; заставні ціни – склотара, бідони; ціна придбання або облікова – інші види тари [84].

Для обліку руху тари на заготівельно-збутових підприємствах споживчої кооперації України застосовується рахунок 2844 “Тара у заготівлях”. З метою отримання достовірної інформації за видами тари пропонуємо відкрити до рахунка 2844 “Тара у заготівлях” субрахунки за призначенням тари для сільськогосподарської продукції та сировини, а до них відкрити рахунки п’ятого порядку, на яких обліковувати тару за її видами.

---

<sup>84</sup> Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : [навч. посібник] / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин, Н. В. Трушина. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.

З метою ефективного управління кредиторською заборгованістю підприємства, що виникає в процесі заготівель сільськогосподарської продукції й сировини, до рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” слід відкрити субрахунок 634 “Розрахунки з постачальниками за закуплену продукцію”, до яких відкрити субрахунок четвертого порядку відповідно до особи в якій заготовлюється (закуповується) продукція. Аналітичний облік постачальників за закупленою продукцією та сировиною слід організувати за кожною фізичною та юридичною особою, за видами продукції, а також за формами розрахунків (готівковий і безготівковий).

Ціна на один і той же вид заготовленої продукції та сировини постійно змінюється, оскільки на неї впливає низка об’єктивних і суб’єктивних чинників. Зокрема, важливу роль при цьому відіграють транспортно-заготівельні витрати, актуальність яких зумовлена вагомою часткою у собівартості продукції заготівельно-збутових підприємств [85].

В. А. Єрофієва висловлює думку, яку ми поділяємо: ”невід’ємним питанням ефективної організації бухгалтерського обліку є облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат” [86].

Враховуючи положення нормативно-правових актів, що регулюють питання обліку, суб’єкти господарювання мають змогу самостійно обрати метод обліку транспортно-заготівельних витрат – або їх прямо включати до собівартості заготовленої продукції або загальною сумою обліковувати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і потім їх розподіляти.

Л. В. Ліberman зазначає, що облік транспортно-заготівельних витрат слід відображати на окремому рахунку за субрахунками в розрізі видів продукції.

---

<sup>85</sup> Михалевич С. Г. Класифікація транспортно-заготівельних витрат для організації обліку / С. Г. Михалевич : [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2011\\_2/65.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_2/65.pdf).

<sup>86</sup> Ерофеева В. А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях : [научн. издание] / В. А. Ерофеева. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1987. – 174 с.

Л. Г. Кабик стверджує, що облік транспортно-заготівельних витрат на підприємстві доцільно відображати за статтями витрат у розрізі груп придбаної сільськогосподарської продукції та сировини. При цьому рекомендується використовувати відокремлений облік транспортно-заготівельних витрат загального призначення, які неможливо та недоцільно відразу прямо пропорційно відносити до конкретного виду продукції та сировини.

Витрати, пов'язані з заготівлею і транспортуванням сільськогосподарської продукції та сировини, в обліку заготівельно-збутових підприємств споживчої кооперації відображаються на рахунку 2894 „Транспортно-заготівельні витрати у заготівлях”. Оскільки такі витрати неможливо відразу віднести на первісну вартість заготовленої сільськогосподарської продукції, їх необхідно накопичувати протягом відповідного звітного періоду, а в кінці місяця розподіляти та списувати розподілену суму на собівартість реалізованої продукції.

Для підприємств заготівельно-збутової діяльності в робочому плані рахунків пропонуємо до рахунка 2894 “Транспортно-заготівельні витрати у заготівлях” відкрити аналітичні рахунки 28941 “Прямі заготівельні витрати”, 28942 “Непрямі заготівельні витрати” та 28943 “Транспортно-закупівельні витрати”. Відповідно управлінський персонал чітко розмежовуватиме суму понесених витрат окремо на заготівлі сільськогосподарської продукції і сировини та її транспортування. Також вважаємо за доцільне до запропонованих аналітичних рахунків відкрити субрахунки в розрізі статей витрат, які виникають на даному процесі.

Організація обліку транспортно-заготівельних витрат за запропонованою послідовністю дасть змогу достовірно визначити собівартість заготівель сільськогосподарської продукції та сировини,

контролювати розмір і доцільність витрат на кожному етапі заготівель і збуту, за групами та їх найменуванням [<sup>87</sup>].

При цьому транспортно-заготівельні витрати доцільно розглядати у такому складі: процеси придбання (заготівля і закупівля) продукції та сировини; транспортування; страхування ризиків під час перевезення продукції; сума нарахованої заробітної плати працівникам, які беруть участь у перевезенні продукції, та відрахування на соціальні заходи на фонд оплати праці; вантажно-розвантажувальні роботи; сума амортизації і витрат на утримання та ремонт основних засобів; вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів та інші витрати, зв'язані з процесом придбання продукції [<sup>88</sup>, с. 144].

У кінці місяця непрямі заготівельні та транспортно-закупівельні витрати, наприклад у ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” розподіляються між залишком заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини на кінець звітного місяця і продукцією та сировиною, що вже реалізована або вибула в інші процеси. Сума таких витрат, до сільськогосподарської продукції та сировини, що вибула, визначається множенням середнього відсотка витрат на вартість відвантаженої продукції. Середній відсоток витрат визначається розподілом суми залишків витрат на початок звітного місяця і суми витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця та запасів, що надійшли за звітний місяць (табл. 2.4). У системі управління заготівельно-збутовою діяльністю підприємства важливим аспектом їх ефективної діяльності є надання оперативної інформації будь-якого ступеня деталізації про формування первісної вартості

---

<sup>87</sup> Марценюк Р. А. Транспортно-заготівельні витрати підприємств із заготівлі сільськогосподарської продукції: теоретико-організаційний аспект / Р. А. Марценюк // Інтеграційні економіко-правові напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя : матеріали 1-ї міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Львів, 31 січ. 2012 р.). – Львів, 2012. – С. 31-32.

<sup>88</sup> Озеран В. О. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : [навч. посібник] / В. О. Озеран, П. О. Куцук, А. М. Волошин, Н. В. Трушина. – Львів : Львівська комерційна академія, 2010. – 311 с.

Таблиця 2.4

**Розрахунок розподілу транспортно-закупівельних витрат**  
**ТЗОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” за вересень 2019 р.**

| № з/п | Показник                                                                                                         | Сума, грн |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1     | Сума транспортно-закупівельних витрат на початок місяця                                                          | 27189     |
| 2     | Сума транспортно-закупівельних витрат за звітний місяць                                                          | 17963     |
| 3     | Разом витрат (р.1 + р. 2)                                                                                        | 45153     |
| 4     | Вартість залишку сільськогосподарської продукції за обліковими цінами на початок місяця                          | 279158    |
| 5     | Вартість надходження сільськогосподарської продукції за обліковими цінами за місяць                              | 117367    |
| 6     | Разом сільськогосподарської продукції (р. 4 + р. 5)                                                              | 393525    |
| 7     | Середній відсоток (р. 3 : р. 6 x 100 %)                                                                          | 11,47     |
| 8     | Вартість реалізованої сільськогосподарської продукції                                                            | 83579,00  |
| 9     | Сума витрат, що припадає на реалізовану сільськогосподарську продукцію (р. 7 x р. 8 : 100)                       | 9587      |
| 10    | Сума транспортно-закупівельних витрат на залишок сільськогосподарської продукції на кінець періоду (р. 3 – р. 9) | 35567     |

з метою пошуку резервів зниження витрат на заготівлі сільськогосподарської продукції та сировини. За основу доцільно взяти П(С)БО 9 “Запаси” та інформацію з даних обліку про витрати на заготівлі. Такі витрати складаються з суми, сплаченої товаровиробникові, транспортно-заготівельних витрат (у тому числі непрямих заготівельних і транспортно-закупівельних витрат) та інших витрат, які безпосередньо були понесені в даному процесі. Сума, сплачена за продукцію, фіксується в довіднику закупівельних цін заготівельно-збутового підприємства або у договорі контрактації <sup>[89]</sup>, якого зобов’язані дотримуватись заготівельні бригади під час купівлі сільськогосподарської продукції та сировини.

Важливим аспектом в управлінні заготівельно-збутовою діяльністю ринків є формування оперативної інформації за кожною господарською

<sup>89</sup> Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями від 02.12.2012 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

операцією, за кожним задіяним структурним підрозділом [90], що дасть можливість у оперативному режимі сформувати необхідну інформацію для прийняття ефективних рішень, яка формуватиметься в розрізі центрів витрат і центрів відповідальності за здійснюваними роботами (табл. 2.5).

Таблиця 2. 5

**Інформація про об'єкти витрат на заготівлю сільськогосподарської продукції та сировини в розрізі структурних підрозділів ринку**

| Центр витрат               | Об'єкти витрат                                                   | Підрозділ формування витрат | Користувачі інформації       |
|----------------------------|------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Відділ заготівель          | Витрати на заготівлю сільськогосподарської продукції та сировини | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Відділ закупівель          | Витрати на закупівлю сільськогосподарської продукції та сировини | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Транспортний відділ        | Витрати, пов'язані з роботою транспорту                          | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Відділ приймання продукції | Витрати, пов'язані з прийманням продукції на склади підприємства | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Лабораторія                | Витрати на роботу лабораторії                                    | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Вагова                     | Витрати на роботу вагової                                        | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач відділу            |
| Тарний склад               | Витрати на роботу тарного складу                                 | Бухгалтерія                 | Керівник                     |
|                            |                                                                  |                             | Відділ внутрішнього контролю |
|                            |                                                                  |                             | Завідувач складу             |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

<sup>90</sup> Марценюк Р. А. Організація обліку на заготівельних підприємствах за центрами відповідальності: теоретичний аспект / Р. А. Марценюк // Проблеми післякризової економічної політики в Україні : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу і аспір. навч.-наук. компл. "Академія". (м. Львів, 06-07 квіт. 2011 р.). – Львів : Львівська комерційна академія, 2011 – С. 186.

Обсяг заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини, яка “проходить” через кожний центр витрат, визначається в системі обліку та під час оприбуткування запасів на склади, яка достатньою мірою є інформативна для формування первісної вартості одиниці продукції та сировини за кожною партією [91]. Вартість заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини визначається відповідно до даних відомості заготівлі продукції і сировини, а також накладної на оприбуткування заготовленої продукції.

Перед виїздом на маршрут для закупівлі сільськогосподарської продукції та сировини заготівельники отримують у бухгалтерії підприємства приймальні квитанції за підписом у реєстрі виданих квитанцій. Перш ніж видати книжки квитанцій та відомостей, відповідальна особа бухгалтерії зобов’язана поставити на всіх примірниках штамп підприємства. Для готівкового розрахунку зі здавачами сільськогосподарської продукції та сировини заготівельники перед виїздом отримують у касі підприємства кошти під звіт у потрібному розмірі та на визначений термін.

Крім готівкового розрахунку зі здавачами, можливий і безготівковий, але на практиці він більш ймовірний у тому випадку, якщо виробник продукції – суб’єкт підприємницької діяльності. У разі розрахунку зі здавачами сільськогосподарської продукції та сировини готівкою на приймальних квитанціях, що оплачені, ставлять позначку “Оплачено” і дату.

У процесі закупівель продукції та сировини заготівельник виписує приймальні квитанції та відомість на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та сировини (параграф 2.1). Саме на підставі цих документів формується їх первісна вартість. Квитанції виписують на кожного здавача за видами сільськогосподарської продукції та сировини у трьох примірниках. Перший видають здавачеві, другий – завідувачу складу для

---

<sup>91</sup> Марценюк Р. А. Бухгалтерський облік придбання продукції заготівельно-переробними підприємствами / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2012. – Вип. 39. – С. 106-109.

оприбуткування на склад, третій – дає змогу заготівельникові відзвітувати перед бухгалтерією про витрачені кошти, отримані підзвіт.

До звіту заготівельника додаються оплачені приймальні квитанції та відомості, приймальні акти й інші документи, які підтверджують закупівлю продукції та сировини і витрачання коштів. Звіти заготівельників з доданими до них первинними документами перевіряє працівник бухгалтерії. Також звіряють зустрічні суми за документами, які є у звіті касира та у звітах інших матеріально відповідальних осіб підприємства.

Під час перевірки правильності складання реєстру приймальних квитанцій (приймальних актів та інших документів) визначають, чи вся закуплена сільськогосподарська продукція та сировина за приймальними квитанціями й відомостями здана заготівельником, прийнята й оприбуткована на склади підприємства. Перевірені та затверджені звіти й документи опрацьовує бухгалтерія. На доданих до звітів документах проставляються кореспондуючі рахунки та субрахунки, за якими здійснюється групування сум. Схему господарських операцій заготівель сільськогосподарської продукції та сировини відображено на рис. 2.4.

Під час приймання на склад продукції з підвищеною забрудненістю (понад допустимі норми) завідувачі складів зобов'язані не лише вести облік за фізичною масою, але й записувати різницю між фізичною масою і масою, прийнятою до оплати. Завідувач складу, приймаючи товарно-матеріальні цінності, перевіряє відповідність зазначених якісних характеристик продукції, облікові дані з фактичними та оприбутковує їх на склад. Складський облік сільськогосподарської продукції та сировини на підприємстві провадять матеріально відповідальні особи за обліковими цінами та в одиницях виміру, які передбачені номенклатурою. Додатково для системи управління – партійний та сортовий <sup>[92]</sup>.

---

<sup>92</sup> Марценюк Р. А. Внутрішньогосподарський облік в управлінні заготівельним підприємством: організаційний аспект / П. О. Куцук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 34. – С. 163-166.

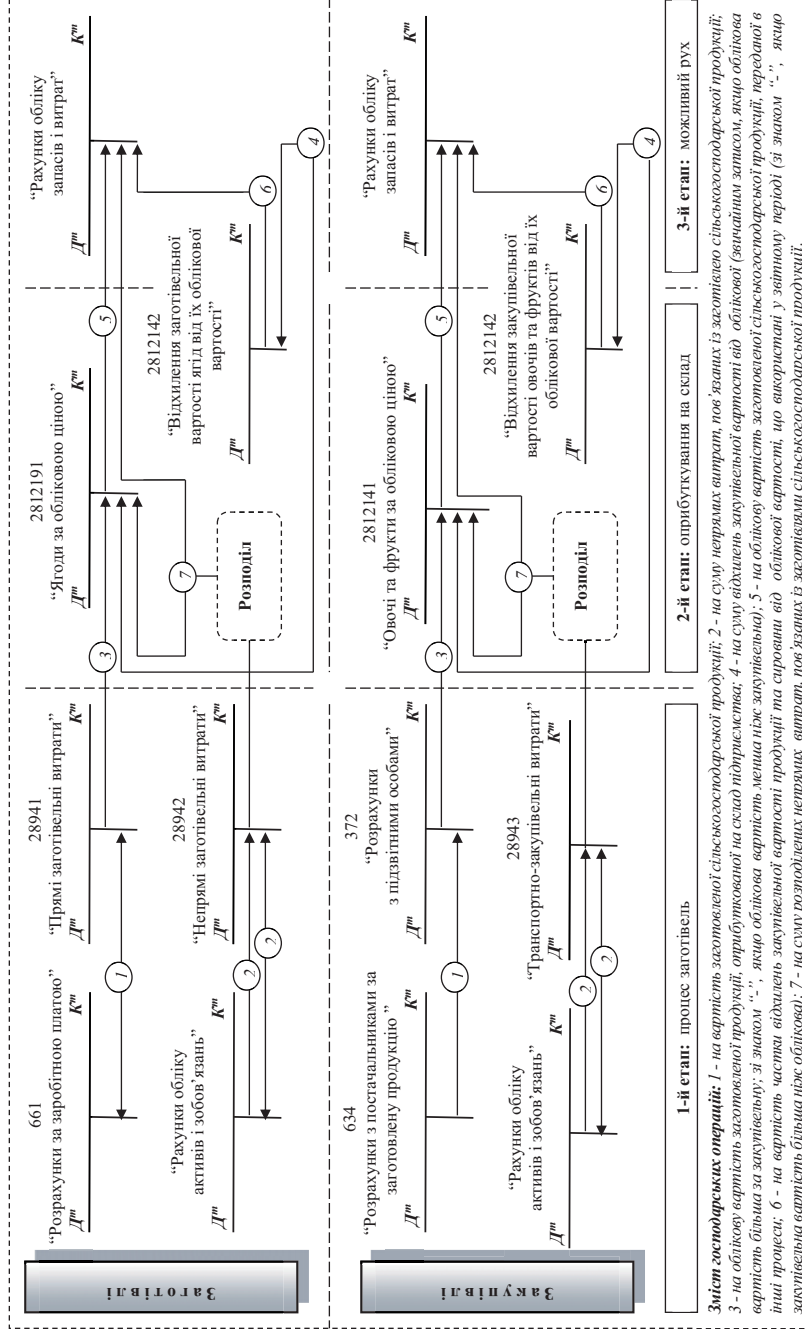


Рис. 2. 4. Схема обліку процесу заготівель сільськогосподарської продукції та сировини ринками (запропоновано авторами)

Складський облік ведеться щоденно на підставі правильно оформлених, перевірених і записаних у звіті приймальних квитанцій, накладних, актів та інших документів, які засвідчують рух матеріальних цінностей на складах підприємства. На кінець місяця матеріально відповідальна особа звіряє свої записи з даними бухгалтерії. Про звірку записів у відповідних регістрах складського обліку роблять записи або складають акт, який підписують завідувач складу та уповноважений представник бухгалтерії.

Необхідною умовою підтримання безперебійної заготівельно-збутової діяльності ринків є не лише ефективна організація процесу заготівель сільськогосподарської продукції та сировини, а й правильно обрана система їх оцінки вибуття. Тому важливим аспектом під час пошуку резервів ефективного управління собівартістю є правильний вибір методу оцінки вибуття запасів [93].

Через постійний рух заготовленої продукції та сировини на складах підприємства важко визначити з якої партії придбання вже відвантажено продукцію, а яка ще перебуває на складі. Оскільки вибуття продукції не завжди відповідає її фізичному руху, більш важливого значення для потреб управління набуває інформація щодо руху вартості запасів.

Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл стверджують, що під “рухом вартості” розуміється сукупність витрат із наперед запланованим потоком, який відповідно дає можливість системі управління правильніше й точніше планувати отримання прибутку.

Враховуючи особливості господарської діяльності заготівельно-збутових підприємств, які характеризуються швидким псуванням сільськогосподарської продукції тваринництва і рослинництва та необхідністю наявності технологічного обладнання для тривалого

---

<sup>93</sup> Полянська О. А. Облік та оподаткування товарів: стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / О. А. Полянська, О. М. Чабанюк, Г. О. Кальніна // Економіка та суспільство. – 2017. – № 12. – Режим доступу до журналу : <http://economyandsociety.in.ua>

зберігання такої продукції, а також з метою спрощення процедури поточної оцінки та облік запасів слід здійснювати за методом ФІФО. Цей метод передбачає перше надходження – перше вибуття, що, на нашу думку, дає змогу найбільш ефективно управляти заготовленою продукцією і сировиною. Крім цього, рух вартості запасів максимально наближений до фізичного руху, причому, що частіше здійснюється заготівля і вибуття запасів, то ближчим є це наближення.

Доцільно застосовувати цей метод з урахуванням особливостей заготівельно-збутової діяльності ринків. Більшість заготовленої сільськогосподарської продукції зазнає природного псування внаслідок зберігання, а цей метод якнайбільше відповідає раціональному руху активів. Також вартість продукції, яка відобразатиметься у звітності підприємства, відповідатиме вартісному вимірнику.

Заготовлену сільськогосподарську продукцію та сировину реалізують відразу, або закладають на зберігання з метою виходу на ринок за збільшення попиту на неї. В процесі тимчасового та тривалого зберігання сільськогосподарської продукції підприємство матиме витрати, безпосередньо зв'язані з цим процесом: на заробітну плату працівникам, які задіяні у закладанні продукції, відрахування на соціальні заходи, амортизацію приміщень та обладнання відділу тривалого зберігання, на створення спеціальних умов для зберігання (штучне охолодження, активна вентиляція, випромінювання тощо), витрати на оплату послуг підприємств із технічного обслуговування обладнання; на дезінфекцію, дератизацію тощо [94].

Відповідно до чинної методики, витрати на тривале зберігання сільськогосподарської продукції відносяться на операційні витрати підприємства. На нашу думку, цей підхід є неправильний, оскільки, по-перше: понесені витрати не формують їх собівартість, по-друге: витрати

---

<sup>94</sup> Марценюк Р. А. Облік окремих витрат діяльності заготівельних підприємств: організаційний аспект / Р. А. Марценюк / Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26-28 квіт. 2012 р.). – Львів : Львівська політехніка, 2012. – 184-185.

здійснені в одному звітному періоді, а доходи від їх реалізації будуть отримані в іншому. А це є порушенням відповідності доходів витратам на їх отримання, а також норм податкового законодавства.

Пропонуємо, щоб суми витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції формували вартість реалізації в тому ж самому періоді, коли будуть отримані доходи від реалізації продукції. Обліковувати такі витрати слід на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. У робочому плані рахунків відкрити до рахунка субрахунки 391 “Витрати тривалого зберігання продукції в овочесховищах”, 392 “Витрати тривалого зберігання продукції в елеваторах”, 393 “Витрати тривалого зберігання продукції в холодильних камерах”, та ін. До них доцільно відкривати аналітичні рахунки за видами сільськогосподарської продукції.

Витрати процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції за своєю суттю є непрямими витратами, тобто, їх неможливо відразу віднести на собівартість продукції, тому витрати потрібно розподіляти відповідно до обраної бази розподілу. Розподіл понесених витрат на тривале зберігання здійснюється після реалізації продукції, яка пройшла такий процес. Сума витрат тривалого зберігання, яка списується на собівартість реалізації, визначається як добуток середнього відсотка витрат і вартості реалізованої продукції <sup>[95]</sup>. Середній відсоток визначається діленням витрат за період (сума витрат на початок і за звітний місяць) на суму залишку продукції за період (сума вартості сільськогосподарської продукції на початок місяця і надходження за звітний місяць) (табл. 2.6).

---

<sup>95</sup> Марценюк Р.А. Облік і контроль витрат тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на підприємствах сфери обігу / Р.А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, П. О. Куцик, В. О. Шевчук та ін.]. – Львів, 2014. – Вип. 44. – С. 44-45.

Таблиця 2.6

**Розрахунок розподілу витрат тривалого зберігання****ТЗОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” за вересень 2019 р.**

| № з/п | Показник                                                                                                     | Сума, грн |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1     | Сума витрат на тривале зберігання сільськогосподарської продукції на початок місяця                          | 5673      |
| 2     | Сума витрат на тривале зберігання продукції, понесених за звітний місяць                                     | 1797      |
| 3     | Разом витрат (р.1 + р. 2)                                                                                    | 7470      |
| 4     | Вартість залишку сільськогосподарської продукції за обліковими цінами на початок місяця                      | 127585    |
| 5     | Вартість надходження сільськогосподарської продукції за обліковими цінами за місяць                          | -         |
| 6     | Разом продукції (р. 4 + р. 5)                                                                                | 127585    |
| 7     | Середній відсоток (р. 3 : р. 6 x 100 %)                                                                      | 5,85      |
| 8     | Вартість реалізованої сільськогосподарської продукції за місяць                                              | 31296     |
| 9     | Сума витрат тривалого зберігання на реалізовану сільськогосподарську продукцію за місяць (р. 7 x р. 8 : 100) | 1831      |
| 10    | Сума витрат на тривале зберігання на залишок сільськогосподарської продукції на кінець місяця (р. 3 – р. 9)  | 5639      |

Визначена сума розподілених витрат тривалого зберігання списується в кінці місяця на субрахунок 90244 “Собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції тривалого зберігання”, на якому формується фактична собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції, закладеної на тривале зберігання. Схеми обліку витрат, пов’язаних із тривалим зберіганням сільськогосподарської продукції на заготівельно-збутовому підприємстві, відображено на рис. 2.5.

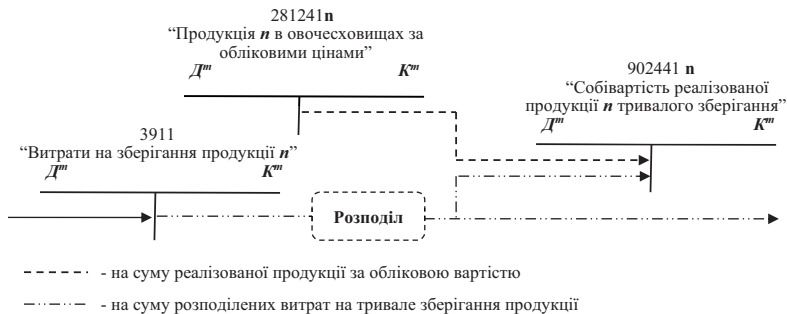


Рис. 2. 5. Схема обліку операцій процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції ринками *(запропоновано авторами)*

Отже, удосконалення чинної системи організації та методики бухгалтерського обліку операцій із заготівель сільськогосподарської продукції та сировини й впровадження запропонованої методики обліку операцій процесу тривалого зберігання сільськогосподарської продукції на ринках дасть можливість отримувати достовірну інформацію про формування первісної вартості продукції та сировини під час заготівель та фактичної собівартості після завершення процесу тривалого зберігання, що сприятиме підвищенню ефективності системи управління заготівельно-збутовою діяльністю ринків.

### **2.3. Облік операцій сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції**

Відносини в умовах ринкової економіки вимагають від підприємств заготівельно-збутової діяльності не лише ефективної організації заготівель сільськогосподарської продукції та сировини та її зберігання, а й ефективного налагодження процесів сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки. Перелічені процеси є одним із важливих етапів збуту заготовленої сільськогосподарської продукції та сировини, активізація яких дає змогу збільшити товарний асортимент, забезпечити їх раціональне зберігання, привернути увагу більшої кількості покупців, а отже, отримати значно більшу економічну вигоду. Відповідно ці процеси вимагають ефективного управління, що залежить насамперед від достовірності інформації, отриманій завдяки системі обліку.

Незважаючи на вибір форми організації обліку процесів сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки, бухгалтерський облік на підприємстві має бути побудований таким чином щоб його дані, призначались не лише для складання звітності, надавали достовірну інформацію про суми фактично понесених витрат з метою адекватного реагування на економічні ризики та ефективного управління підприємством.

Ефективність управління за операціями, що здійснюються на підприємствах, пов'язаних із заготівлями та збутом сільськогосподарської продукції і сировини, полягає в тому, що групування витрат за кожним центром витрат дає змогу керівництву центрів відповідальності самостійно здійснювати оперативний контроль за раціональним використанням ресурсів [96]. Тому перед системою управління підприємством постає завдання

---

<sup>96</sup> Марценюк Р. А. Теоретичні аспекти формування системи контролю на заготівельних підприємствах / Р. А. Марценюк // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матеріали 6-ї міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28-29 квіт. 2011 р.). – Львів : ЛКА, 2011. – С. 230-231.

удосконалення чинної методики обліку процесів сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки продукції з метою пошуку резервів зниження собівартості, що певною мірою залежить від ефективності організованого обліку витрат на перелічені вище процеси як основної функції системи управління підприємством.

Організаційні аспекти й методика обліку витрат залежать від технологічних і організаційних особливостей процесу, способів сортування, передпродажної підготовки та видів первинної переробки. Тому для якісної організації обліку даних операцій важливе значення має групування витрат. Пропонуємо до понесених витрат на заготівельно-збутовому підприємстві застосовувати групування за:

- технологічними процесами (сортування, передпродажна підготовка, первинна переробка);
- видами продукції (продукція рослинництва, тваринництва тощо);
- місцем виникнення витрат (відділ, цех, робоче місце);
- видами витрат (статті витрат).

З урахуванням цих умов визначають об'єкти обліку витрат, місця їх виникнення, центри обліку руху сировини, продукції, способи контролю та управління витратами й системи узагальнення облікових даних. За місцем виникнення витрат облік ведеться залежно від організаційної структури підприємства, за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. За видами чи групами однорідної продукції витрати групують для обчислення її собівартості. Для цього здійснюють групування продукції, що підлягає сортуванню, первинній переробці та передпродажній підготовці.

Облік витрат допоміжних операцій заготівельно-збутової діяльності підприємств має бути організований таким чином, щоб інформація, яка надходить для потреб управління, була достовірною, відповідно управлінський персонал ефективніше здійснюватиме оперативний контроль за цими процесами, отримуватиме дані про суму витрат на сортування та первинну переробку за статтями витрат, що необхідно для визначення фактичної

собівартості продукції [<sup>97</sup>]. Для цього в робочому плані рахунків підприємства пропонуємо відкрити аналітичні рахунки: додавання цифр до синтетичного рахунка за видами технологічних процесів, видами процесів та продукції, над якою здійснюється процес, і статтями витрат, які з'являються під час здійснення таких операцій (рис. 2.6).

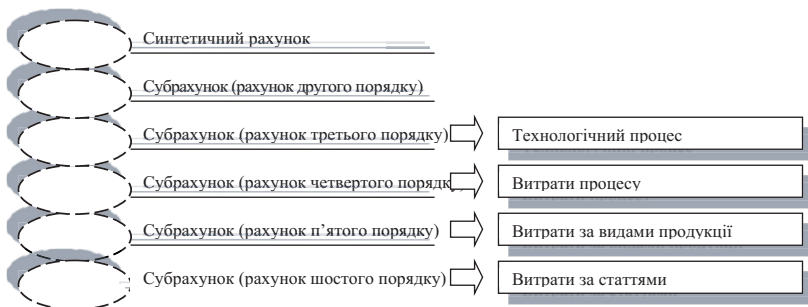


Рис. 2. 6. Структура кодів рахунків обліку основних витрат заготівельно-збутової діяльності ринків *(запропоновано авторами)*

При цьому, слід наголосити, що йдеться не лише про фіксацію, але й про належне їх відображення – за місцями виникнення (цехи, відділи), тобто групування понесених витрат у процесі сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки для визначення собівартості продукції після кожного процесу. Акумуляування витрат за здійснюваними операціями на субрахунках за запропонованою нами аналітикою дозволить визначити фактичну собівартість продукції, а система управління підприємства отримуватиме достовірну інформацію про їх вартість.

Кінцевий підрахунок собівартості сортованої та переробленої продукції здійснюється групуванням понесених витрат за статтями витрат. Результати дослідження свідчать, що витрати на сортування і первинну переробку на підприємствах сфери обігу, які здійснюють діяльність із заготівель та збуту

<sup>97</sup> Марценюк Р. А. Облік операцій з переробки, сортування і підготовки до продажу товарів заготівель: організаційний аспект / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Алопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 38. – С. 233-235.

сільськогосподарської продукції і сировини доцільно поділяти на прямі та непрямі. Прямі витрати – витрати, які відразу можливо віднести до собівартості продукції (закупівельна вартість продукції, вартість допоміжних матеріалів, витрати тари і тарних матеріалів, інші матеріальні витрати); до непрямих витрат належать витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати на утримання і експлуатацію приміщень та обладнання, витрати на управління процесом та інші витрати (рис. 2.7). Непрямі витрати протягом звітного місяця формуються на окремому аналітичному рахунку, а в кінці періоду розподіляються відповідно до обраної бази розподілу.

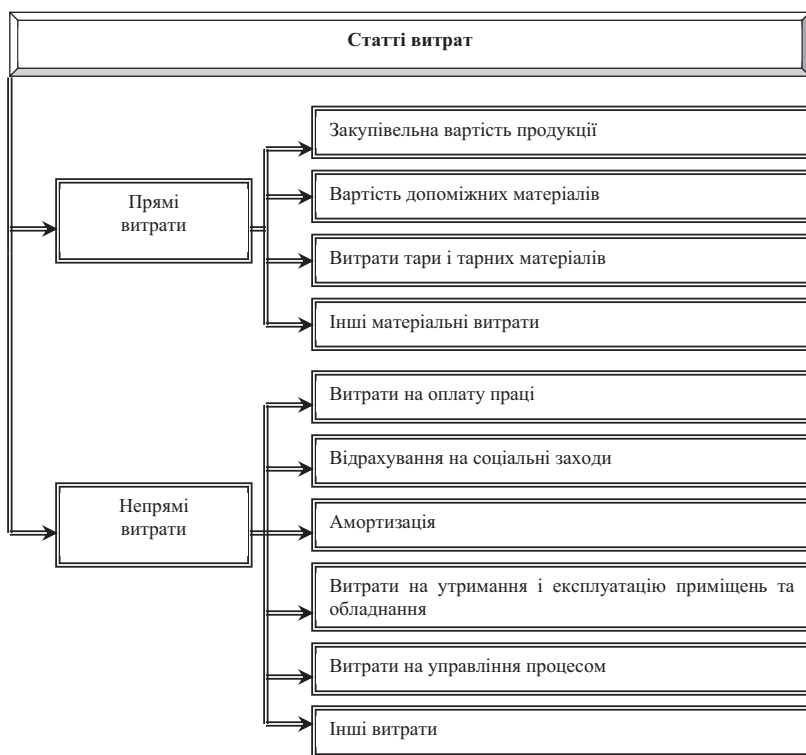


Рис. 2. 7. Номенклатура статей витрат процесів сортування та первинної переробки сільськогосподарської продукції  
(запропоновано авторами)

Кожне окреме сортування сільськогосподарської продукції слід закінчувати у звітному місяці та оформляти актом на сортування (додаток Д), в якому відображаються: назва продукції, яка сортується; підстава для здійснення сортування; інформація про кількісно-сумову оцінку продукції, що надійшла і вибула з сортування; кількість відходів; природні втрати та їх вартість; види й категорії продукції, за якими здійснювалось сортування.

Результати дослідження підтверджують, що чинна система обліку операцій сортування продукції не задовольняє вимоги системи управління. На наш погляд, чинна методика обліку даних процесів є недосконалою, оскільки рекомендує вважати понесені витрати витратами періоду та відображати їх на рахунку 9304 “Витрати на збут у заготівлях” [<sup>98</sup>]. Сума витрат на сортування становить значну частку у складі операційних витрат, а ціна сортованої продукції є більшою. Тому для управлінського персоналу, з метою визначення доцільності здійснення таких операцій, необхідно визначати фактичні витрати процесу [<sup>99</sup>].

Відтак у робочому плані рахунків підприємств сфери обігу, що здійснюють заготівлю й збут сільськогосподарської продукції та сировини, для формування витрат процесу сортування пропонуємо відкрити субрахунок 287 “Витрати на сортування сільськогосподарської продукції і сировини”, до якого відкрити аналітичні рахунки витрат сортування за видами продукції, що підлягають сортуванню, на яких відображати понесені витрати за видами сортування та видами витрат. Витрати сортування, які понесенні протягом звітного періоду, але відразу неможливо віднести на результат сортування певного виду продукції, слід відображати на рахунку 2874 “Непрямі витрати сортування”, які в кінці

---

<sup>98</sup> Про затвердження Правил роздрібної торгівлі картоплею та плодоовочевою продукцією : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 8 липня 1997 р. № 344 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0353-97>

<sup>99</sup> Марценюк Р. А. Управлінський облік на підприємствах заготівельної діяльності: організаційний аспект / Р. А. Марценюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези доп. 9-ї міжнар. наук. конф. (м. Київ, 25 берез. 2011 р.). – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – С. 264-266.

місяця розподіляти відповідно до обраної бази розподілу. Базою розподілу в даному випадку є кількість продукції і сировини, що пройшла сортування у ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Розрахунок розподілу непрямих витрат на сортування  
сільськогосподарської продукції  
ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” за вересень 2019 р.**

| № з/п | Показник                                                                                                            | Сума, грн |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1     | Сума непрямих витрат на початок місяця                                                                              | 16791     |
| 2     | Сума непрямих витрат, понесених за звітний місяць                                                                   | 11196     |
| 3     | Разом витрат (р.1 + р. 2)                                                                                           | 27987     |
| 4     | Вартість залишку сільськогосподарської продукції, що пройшла сортування, за обліковими цінами на початок місяця     | 199177    |
| 5     | Вартість надходження сільськогосподарської продукції за обліковими цінами за місяць у цех сортування                | 92350     |
| 6     | Разом сільськогосподарської продукції (р. 4 + р. 5)                                                                 | 291527    |
| 7     | Середній відсоток (р. 3 : р. 6 x 100 %)                                                                             | 9,6       |
| 8     | Вартість сортованої сільськогосподарської продукції                                                                 | 123275    |
| 9     | Сума витрат на сортування (р. 7 x р. 8 : 100)                                                                       | 11834     |
| 9.1   | а) на продукцію, реалізовану за місяць                                                                              | 30 % 3550 |
| 9.2   | б) на продукцію, що передану на первинну переробку                                                                  | 45 % 5325 |
| 9.3   | в) на продукцію, що закладену на тривале зберігання                                                                 | 25 % 2958 |
| 10    | Сума витрат на сортування, що відноситься до залишку сільськогосподарської продукції на кінець місяця (р. 3 – р. 9) | 16153     |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

Сільськогосподарська продукція та сировина, одержана після сортування, оприбутковується за обліковими цінами, що відповідають новим сортам або новому якісному стану, цінні відходи – за ціною можливої реалізації [100, с. 103 – 104]. Для оприбуткування сортованої продукції на склад підприємства у робочому плані рахунків пропонуємо до рахунка 2812 “Товари на складі у заготівлях” відкрити рахунок 28123 “Сортована продукція”, до якого відкрити аналітичні рахунки за видами сортованої продукції.

Сільськогосподарська продукція може надходити у первинну переробку за обліковою вартістю відразу після оприбуткування на склад від заготівельників, а при потребі – після завершення сортування. Методика обліку

<sup>100</sup> Засць О. В. Бухгалтерський облік у заготівельно-переробному комплексі споживчої кооперації : [підручник] / О. В. Засць, Д. І. Козак, М. Д. Лебедєва, В. А. Левченко. – К. : Вища школа, 1993. – 302 с.

витрат з переробки продукції насамперед залежить від видів переробки продукції, технології та організації виробництва, складу, структури тощо. Важливим, на наш погляд, є значення окремих структурних підрозділів у технологічному процесі й управлінні ними. Залежно від цих передумов визначаються об'єкти обліку витрат, місця їх виникнення, центри обліку руху сировини, результатів переробки, способи контролю та управління витратами, система узагальнення облікової інформації.

В економіці процес первинної переробки є виробничою діяльністю і чинна методика обліку передбачає відображати витрати на переробку сільськогосподарської продукції на рахунку 2361 “Витрати на первинну переробку сільськогосподарської продукції”. Для отримання деталізованої інформації про понесенні витрати на первинну переробку сільськогосподарської продукції доцільно відкривати до рахунка 2361 аналітичні рахунки за видами продукції, що переробляється, до яких відкрити рахунки за видами переробки та видами витрат. На запропонованих рахунках під час процесу первинної переробки формуються прямі витрати на переробку. Суму непрямих витрат пропонуємо відображати на рахунку 23619 “Непрямі витрати первинної переробки”, які в кінці місяця розподіляються відповідно до обраної бази розподілу та відносяться до виробничої собівартості переробленої продукції. Базою розподілу таких витрат є облікова вартість переробленої продукції за звітний період (табл. 2.10).

Щодо забою худоби, то після технологічної обробки, ветеринарно-санітарної експертизи і клеймування туш м'ясопродукти в свіжому вигляді зважують на що складається відповідний акт (Акт на забій худоби). Після проведення забою комісія складає акт у двох примірниках. До складу комісії входять завідувач забійного пункту, ветеринар, забійник. У акті відображається фактичний вихід м'яса, жиру-сирцю, субпродуктів у відповідно до визначених нормативів на підприємстві та ін.

Таблиця 2.10

**Розрахунок розподілу непрямих витрат на первинну переробку  
сільськогосподарської продукції**

**ТЗОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” за вересень 2017 р.**

| Вид продукції    | Перероблено продукції за місяць |              | Вартість переробленої продукції |              | Сума непрямих витрат понесених за місяць, грн |
|------------------|---------------------------------|--------------|---------------------------------|--------------|-----------------------------------------------|
|                  | кг                              | частка, %    | грн                             | частка, %    |                                               |
| Корейська морква | 179                             | 7,02         | 1342,50                         | 11,12        | 1097,76                                       |
| Квашена капуста  | 296                             | 11,61        | 814,00                          | 6,74         | 665,37                                        |
| Квашені яблука   | 467                             | 18,31        | 1634,50                         | 13,54        | 1336,66                                       |
| Сушені груші     | 371                             | 14,55        | 1762,25                         | 14,60        | 1441,17                                       |
| Сушені яблука    | 316                             | 12,39        | 1422,00                         | 11,78        | 1162,92                                       |
| Сушені гриби     | 125                             | 4,90         | 906,25                          | 7,51         | 741,38                                        |
| Повидло яблучне  | 671                             | 26,31        | 3187,25                         | 26,41        | 2607,18                                       |
| <i>і т. д.</i>   | ...                             | 4,91         | ...                             | 8,30         | 819,51                                        |
| <b>Всього</b>    | <b>2550</b>                     | <b>100,0</b> | <b>12068,75</b>                 | <b>100,0</b> | <b>9871,95</b>                                |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

Після завершення процесу первинної переробки новий вид продукції передається на склад підприємства відповідно до акта переробки за обліковою вартістю [101]. Для обліку такої продукції в робочому плані рахунків до рахунка 2812 “Товари на складі у заготівлях” пропонується субрахунок 28122 “Перероблена сільськогосподарська продукція” з відкриттям аналітичних рахунків за видами переробленої продукції.

За результатами дослідження операцій з первинної переробки сільськогосподарської продукції на підприємствах заготівельно-збутової діяльності можна стверджувати, що більшість суб’єктів господарювання необґрунтовано завищують собівартість результатів переробки продукції у зв’язку зі списанням корисних зворотних відходів. Зокрема, керівництво підприємств вважає за доцільне знищувати такі відходи.

В сучасних умовах господарювання слід розв’язувати питання необхідності розробки налагодженої системи організації, збору, обліку, оцінки та реалізації корисних зворотних відходів і їх подальшого використання в діяльності, що дасть

<sup>101</sup> Марценюк Р. А. Облік операцій з переробки, сортування і підготовки до продажу товарів заготівель: організаційний аспект / Ф. Ф. Макарук, Р. А. Марценюк // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / [ред. кол. : Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів, 2011. – Вип. 38. – С. 233-235.

змогу підприємствам збільшити доходи від операційної діяльності. Із огляду на це, обліковувати такі відходи на субрахунок 28125 “Відходи” з відкриттям аналітичних рахунків за видами відходів. Вартість відходів, які неможливо використати згодом, доцільно списувати на рахунок 79142 “Результат іншої операційної діяльності”. Схему господарських операцій із сортування та первинної переробки сільськогосподарської продукції подано на рис. 2. 8.

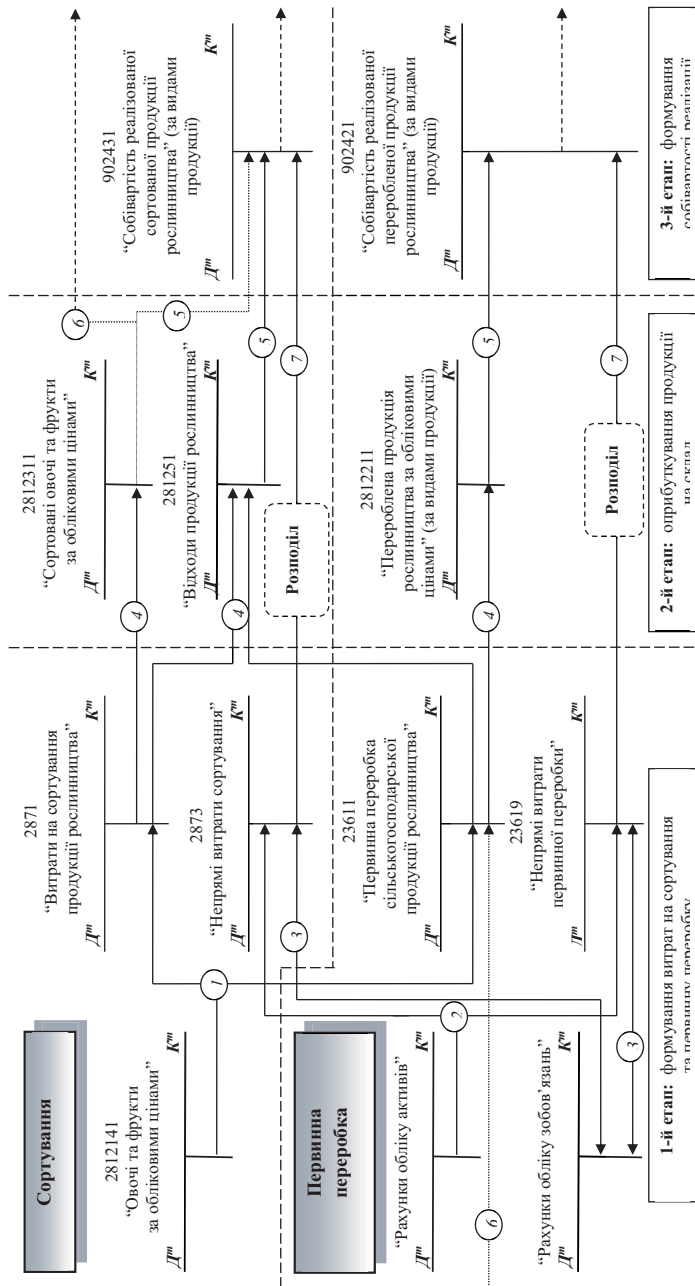
Важлива стаття витрат заготівельно-збутової діяльності підприємства – витрати на передпродажну підготовку продукції. До таких витрат належать: вартість пакувальних матеріалів, що використовуються для зберігання, сортування, переробки, пакування та фасування; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівникам відділу передпродажної підготовки; витрати на спеціальне маркування й нанесення кодів та інші витрати, пов’язані з передпродажною підготовкою продукції [102].

Відповідно до чинної методики витрати на передпродажну підготовку відносять до складу операційних витрат, що на наш погляд, недоцільно. Продукція, підготовлена для продажу, має вищу ціну реалізації, тому такі витрати необхідно формувати на окремому рахунку, а в кінці періоду розподіляти за видами реалізованої продукції [103]. Для формування витрат на передпродажну підготовку в робочому плані рахунків заготівельно-збутових підприємств запропоновано субрахунок 288 “Витрати на передпродажну підготовку”, на якому формуються витрати відповідного процесу за статтями. За своєю суттю такі витрати є непрямими, тому в кінці місяця їх розподіляють і списують на собівартість реалізації. Базою розподілу є облікова вартість продукції, що пройшла передпродажну підготовку (табл. 2.11). Облік формування та списання витрат з передпродажної підготовки подано на рис. 2.9.

---

<sup>102</sup> Марценюк Р. А. Облік витрат з передпродажної підготовки товарів: методичний аспект / Р. А. Марценюк // Фінанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики, Х. : ХДУХТ, 2016. – 89-90.

<sup>103</sup> Марценюк Р. А. Інтегрована система обліку витрат заготівельних підприємств: проблемно-організаційний аспект / Р. А. Марценюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація : тези доп. 10-ї міжнар. наук. конф. (м. Київ, 30 берез. 2012 р.). – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – 71-73.



**Зміст господарських операцій:** 1 - на облікову вартість ової та фруктів, переданих на сортування (переробку); 2 - на вартість переданих допоміжних матеріалів, необхідних для здійснення технологічного процесу; 3 - на суму визнання зобов'язань, пов'язаних зі здійсненням технологічного процесу; 4 - на облікову вартість оприбуткованої на склад підприємства сортової (переробленої) продукції та відходів, придатних для реалізації; 5 - на вартість реалізованої продукції; 6 - на облікову вартість сортової продукції, переданої на переробку; 7 - на суму розподілених непрямих витрат процесу.

Рис. 2. Схема обліку операцій із сортування і переробки сільськогосподарської продукції ринками (запропоновано авторами)

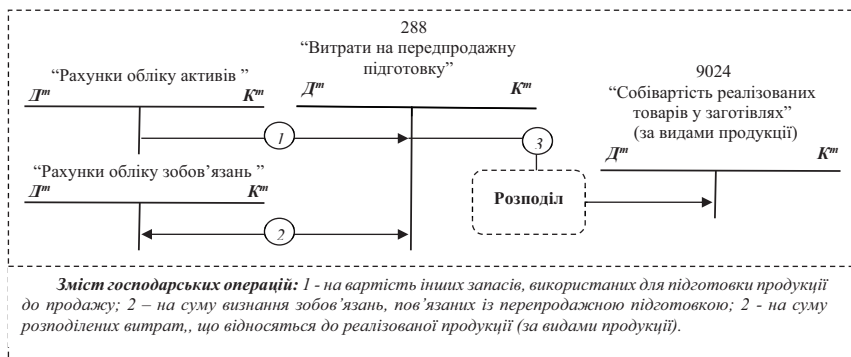


Рис. 2. 9. Схема обліку витрат з передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції ринками (запропоновано авторами)

Таблиця 2.11

### Розрахунок розподілу витрат з передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції

ТЗОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар" за вересень 2019 р.

| № з/п | Показник                                                                                                                        | Сума, грн |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1     | Сума витрат із перепродажної підготовки на початок місяця                                                                       | 12913     |
| 2     | Сума понесених витрат за звітний місяць                                                                                         | 11374     |
| 3     | Разом витрат (р. 1 + р. 2)                                                                                                      | 24287     |
| 4     | Облікова вартість залишку сільськогосподарської продукції на початок місяця, щодо якої проведена передпродажна підготовка       | 101309    |
| 5     | Облікова вартість сільськогосподарської продукції, щодо якої проведена передпродажна підготовка за місяць                       | 89117     |
| 6     | Разом сільськогосподарської продукції (р. 4 + р. 5)                                                                             | 190426    |
| 7     | Середній відсоток (р. 3 : р. 6 x 100 %)                                                                                         | 12,75     |
| 8     | Вартість реалізованої сільськогосподарської продукції                                                                           | 97331     |
| 9     | Сума витрат з передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції, що реалізована (р. 7 x р. 8 : 100)                     | 12409     |
| 10    | Сума витрат з передпродажної підготовки, що відноситься до залишку сільськогосподарської продукції на кінець місяця (р. 3–р. 9) | 11878     |

Примітка. Складено за результатами дослідження

Отже, запровадження до чинної методики обліку запропонованих автором пропозицій з удосконалення організації та методики обліку операцій з сортування, первинної переробки та передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції допоможе в режимі реального часу отримувати достовірну інформацію про формування фактичних витрат за даними технологічними процесами, а отже впливати на формування результатів діяльності підприємства.

## 2. 4. Облік продажу сільськогосподарської продукції і сировини

Діяльність заготівельно-збутових підприємств сфери обігу за сучасних умов господарювання зумовлює об'єктивну необхідність оптимізації збутової політики, тобто максимальної реалізації заготовленої сільськогосподарської продукції і сировини та результатів її первинної переробки. Ефективна система управління заготівлями і збутом вимагає постійної систематизації інформації про результати діяльності, отримані доходи та понесені витрати. Тому для формування адекватного інформаційного забезпечення системи управління особливе значення має вдосконалення чинної системи обліку збутової діяльності ринків.

Чинна система обліку збуту сільськогосподарської продукції і сировини та результатів діяльності ринків не в змозі задовольнити потреби системи управління щодо вибору оптимальних і ефективних методів та прийомів стимулювання збуту. Для побудови ефективної системи обліку збуту, доходів і витрат заготівельно-збутової діяльності ринку необхідно визначити його мету. На нашу думку, це оперативне інформаційне забезпечення управлінського персоналу про отримані доходи та понесені витрати з метою визначення втрачених можливостей підприємства; оперативне формування фінансових результатів заготівельно-збутової діяльності, оцінки доцільності заготівель того чи іншого виду продукції та оцінки ефективності запланованих заходів зі збільшення обсягів їх збуту.

У процесі створення системи аналітичного забезпечення облікової інформації про доходи, витрати і фінансові результати заготівельно-збутової діяльності ринків слід враховувати їх структуру, організаційно-технологічні особливості <sup>[104]</sup>. До них належать: процеси заготівель сільськогосподарської продукції та сировини; їх асортимент, що підлягає реалізації, особливості формування їх собівартості; технологія

---

<sup>104</sup> Марценюк Р. А. Облікова політика заготівельних підприємств / Р. А. Марценюк // Шевченківська весна: економіка : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21-25 берез. 2011 р.). – К. : Освіта України, 2011. – Вип. 9. – Т. 2. – С. 391-392.

та різноманітність способів оброблення заготовленої продукції (сортування, передпродажна підготовка та первинна переробка), наявність тривалого зберігання; значні складські запаси; сезонність діяльності тощо.

Н. В. Фірсова стверджує, що побудова обліку доходів і витрат на торговельних підприємствах залежить від організаційної структури процесу управління – за центрів відповідальності. Вони виступають одним із важливих аспектів інтегрованої системи обліку, який забезпечує реалізацію основних завдань системи управління, зокрема, обліку, аналізу, контролю, планування, бюджетування та обміну необхідною інформацією на різних рівнях менеджменту. На нашу думку, беручи до уваги об'єкти системи контролю підприємств із заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини, слід розрізняти центри витрат, центри доходів і центри прибутку. Під запропонованими центрами відповідальності слід розуміти умовні організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх складові, керівництво яких відповідає лише за результати діяльності свого підрозділу.

Організація та методика обліку витрат, доходів і фінансових результатів заготівельно-збутової діяльності ринків вимагає врахування норм П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати”. В процесі дослідження нами проаналізовано існуючі недоліки й обґрунтовано напрями вдосконалення теоретичних і практичних аспектів методики та організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності.

Доходи у кожній сфері суспільного виробництва чи в певній галузі економіки мають індивідуальний характер і виступають джерелом покриття витрат. Слід зазначити, що за сучасних умов господарювання постають нові завдання у розв'язанні проблем обліку операцій зі збуту, позаяк існуючі дослідження базуються лише на класичному підході. Тому деякі аспекти обліку доходів від реалізації підприємств заготівельно-

збутової діяльності потребують, на нашу думку, більш глибоких досліджень, що залежать від специфіки та особливостей їх господарювання.

Відповідно до П(С)БО 15 “Дохід”, дохід – це збільшення активів або зменшення зобов’язань, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови достовірності визначення їх оцінки [105].

В. А. Дерій доходом вважає економічну категорію, що дає змогу одержати певні активи (грошові кошти, матеріальні ресурси), або зменшення зобов’язань, що призводить до збільшення власного капіталу [106].

О. А. Подолянчук розглядає дохід, як надходження певної економічної вигоди, що нараховані і підлягають отриманню або вже отримані в результаті діяльності підприємства [107, с. 15].

Визнання доходу від реалізації (збуту) сільськогосподарської продукції і сировини пов’язане з виконанням таких умов:

- ризики і вигоди, пов’язані з переходом права власності передано покупцю;
- сума доходу є достовірно визначеною;
- упевненість у тому, що в результаті здійснених операцій зросте економічна вигода (існує впевненість в отриманні компенсації від реалізації);
- витрати, пов’язані з реалізацією достовірно визначені (принцип відповідності доходів і витрат).

Важливе місце в системі управління доходами підприємств заготівельно-збутової діяльності посідає їх класифікація. В економічній

---

<sup>105</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

<sup>106</sup> Дерій В. А. Доходи підприємств та їх сучасні трактування / В. А. Дерій : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/vsunu/2010\\_11\\_1/Derij.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2010_11_1/Derij.pdf).

<sup>107</sup> Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Подолянчук О. А. – К., 2009. – 21 с.

літературі приділяється недостатня увага проблемним аспектам класифікації доходів, що є необхідним елементом належної організації та методики обліку підприємств заготівельно-збутової діяльності. За результатами проведеного дослідження автором запропоновано додаткові класифікаційні ознаки доходів від реалізації: за видами реалізованої продукції (продукція тваринництва, рослинництва тощо); за видами контрагентів (кінцевий споживач; торговельні підприємства; переробні підприємства тощо) (рис. 2.10).

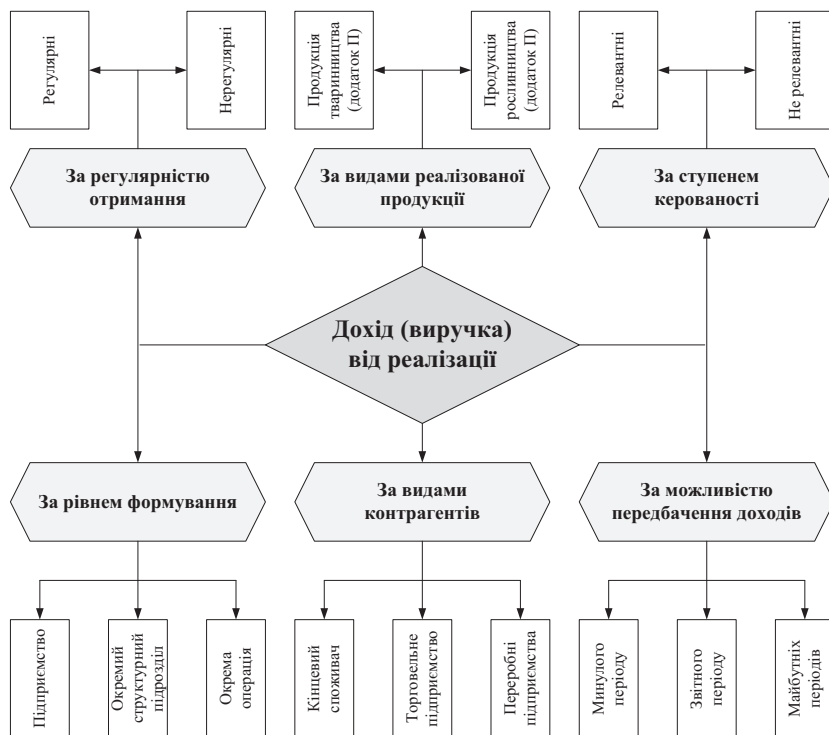


Рис. 2. 10. Класифікація доходів із заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини (запропоновано авторами)

Запропоновані класифікаційні ознаки, на наш погляд, сприятимуть ефективнішому здійсненню організації обліково-аналітичного забезпечення

системи управління, що дасть можливість оперативно реагувати на зміни в структурі доходів за сегментами ринку, видами та складовими заготовленої продукції, а також ефективно проводити оперативний аналіз та внутрішній контроль. При цьому врахування запропонованих класифікаційних характеристик при організації системи обліку на підприємстві забезпечить отримання аналітичної інформації за доходами (у розрізі кожного виду продукції та сировини) заготівельно-збутової діяльності підприємств сфери обігу.

Слід зауважити, що сучасна практика бухгалтерського обліку доходів не враховує можливостей цілісного відображення цього процесу, а також аналітичної деталізації обліку доходів від реалізації (збуту), і як наслідок, не задовольняє інформаційні запити користувачів, а отже, і потребує вдосконалення. Аналітичний облік збуту сільськогосподарської продукції та сировини підприємств сфери обігу в системі управління повинен забезпечувати відображення повної інформації щодо отриманих доходів, понесених витрат і результатів діяльності за кожним видом реалізованої продукції (сировини), у розрізі товарних груп, покупців (резиденти (юридичні особи, кінцеві споживачі), нерезиденти), місць реалізації тощо. Діяльність досліджуваних підприємств характеризується різноманітністю реалізованої продукції та способів її реалізації [108]. Із огляду на це виникає необхідність у формуванні облікової інформації в розрізі центрів відповідальності – центрів доходів.

Оскільки на сучасному етапі досліджувані підприємства самостійно визначають асортиментну, маркетингову та цінову політику, аналітичні рахунки в робочому плані рахунків до рахунка доходів від реалізації потрібно відкривати залежно від інформаційних потреб системи управління з метою прийняття

---

<sup>108</sup> Марценюк Р. А. Проблемні аспекти організації обліку доходів операційної діяльності заготівельних підприємств / Р. А. Марценюк // Теоретико-методологічні і науково-практичні засади інвестиційного, фінансового та облікового забезпечення розвитку економіки : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Кам'янець-Подільський, 15-16 лист. 2011 р.). – Тернопіль : Крок, 2011. – С. 217-219.

ефективних рішень за згаданими вище об'єктами. Аналітичну деталізацію інформації за реалізованими товарами для визначення фінансових результатів на підприємствах заготівельно-збутової діяльності пропонуємо здійснювати за такими ознаками:

- спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні);
- об'єкти аналітики (підприємство загалом, відділи торговельного залу (для планування мотиваційної політики), товарні групи, товарні позиції);
- часова періодизація (за певний звітний період).

Для підвищення достовірності інформації, ефективності прийняття управлінських рішень, урахування особливостей господарювання заготівельно-збутових підприємств та відповідно до запропонованих нами класифікаційних характеристик доцільно до рахунка 7024 “Доходи від реалізації товарів у заготівлях” відкрити аналітичні рахунки: 70241 “Дохід від реалізації заготовленої сільськогосподарської продукції і сировини”, 70242 “Дохід від реалізації переробленої продукції”, 70243 “Дохід від реалізації сортової продукції”, 70244 “Дохід від реалізації продукції тривалого зберігання” та 70245 “Дохід від реалізації відходів”, а при потребі аналітичні рахунки – за назвами продукції. Ця пропозиція з удосконалення системи обліку доходів забезпечить ефективність управління збутовою діяльністю підприємства й сприятиме кращому плануванню основної діяльності.

Відповідно до запропонованої системи обліку доходів від реалізації сільськогосподарської продукції та сировини нами розроблено відомості обліку доходів від реалізації товарів у заготівлях (за видами доходів) за аналітичними рахунками до субрахунку 7024 “Доходи від реалізації у заготівлях”, адаптовані в практику діяльності досліджуваних підприємств з використанням сучасних інформаційних технологій.

Діяльність підприємств заготівельно-збутової діяльності пов'язана з різними проблемами (насамперед із оптимізацією витрат, розв'язання яких неможливе без створення відповідної системи обліку та контролю витрат, яка б формувала достовірну інформацію для системи управління.

Витрати звітного періоду визнаються одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, якщо вони можуть бути достовірно оцінені з одночасним зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, витрати – це зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком його вилучення або розподілу), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [109].

Л. Г. Медвідь під витратами розуміє зменшення економічних вигод підприємства через вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [110].

Важливим у системі управління витратами підприємств заготівельно-збутової діяльності є їх класифікація. У економічній теорії питанню виділення класифікаційних ознак витрат тривалий час приділялась значна увага, однак єдиної класифікації, яка б максимально задовольнила потреби управління підприємством не розроблено [111]. На основі узагальнення результатів дослідження цієї проблеми виявлено відсутність чіткої класифікації витрат діяльності підприємств із заготівель і збуту сільськогосподарської продукції та сировини. Науково обґрунтована класифікація витрат є основою раціональної організації побудови обліку, що сприяє ефективному здійсненню контролю і прийняттю рішень.

---

<sup>109</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

<sup>110</sup> Медвідь Л. Г. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : [навч. посібник] / Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітін. – Л. : Львівська комерційна академія, 2010. – 199 с.

<sup>111</sup> Чік М. Ю. Теорія трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання / М. Ю. Чік, Ф. Ф. Макарук // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» / [відповідальний за випуск: проф. Куцук П.О.] – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – С. 62-64.

На практиці використовуються різні класифікаційні характеристики, але існують певні відмінності при обґрунтуванні таких класифікаційних ознак, що залежить від видів діяльності. Тому обрана класифікація витрат для конкретного підприємства чи галузі діяльності повинна відповідати завданням, які досліджуються, і основним напрямам їх розв'язання є врахування особливостей їх діяльності (організаційно-технологічні та ін.).

З метою ефективної побудови системи обліку для отримання адекватної інформації про витрати підприємств заготівельно-збутової діяльності, враховуючи організаційно-технологічні особливості їх діяльності, мету та напрями здійснення витрат, що є необхідними для системи управління, запропоновано розширену класифікацію витрат, адаптовану для потреб досліджуваних підприємств (рис. 2.11).

Витрати підприємств, які займаються заготівлями та збутом сільськогосподарської продукції і сировини поділяються на витрати, що належать до собівартості реалізованих продукції і сировини, та витрати, пов'язані з операційною діяльністю, де основна частка – це витрати на збут [<sup>112</sup>].

Результати дослідження підтверджують, що чинна методика обліку витрат заготівельно-збутової діяльності не задовольняє потреби управління, оскільки на більшості таких підприємств система організації технології збору та оброблення інформації про витрати є недосконалою, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення їх діяльності.

Дослідження стану обліку витрат підтверджує, що для підприємств заготівельно-збутової діяльності з метою ефективного господарювання слід організовувати облік витрат за інтегрованою системою, яка передбачає взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку. В запропонованій нами системі обліку інформація про витрати більш деталізована в розрізі видів продукції, центрів витрат і центрів відповідальності.

---

<sup>112</sup> Марценюк Р. А. Облік окремих витрат діяльності заготівельних підприємств: організаційний аспект / Р. А. Марценюк / Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доп. наук.-практ. конф. (м. Львів, 26-28 квіт. 2012 р.). – Львів : Львівська політехніка, 2012. – 184-185.

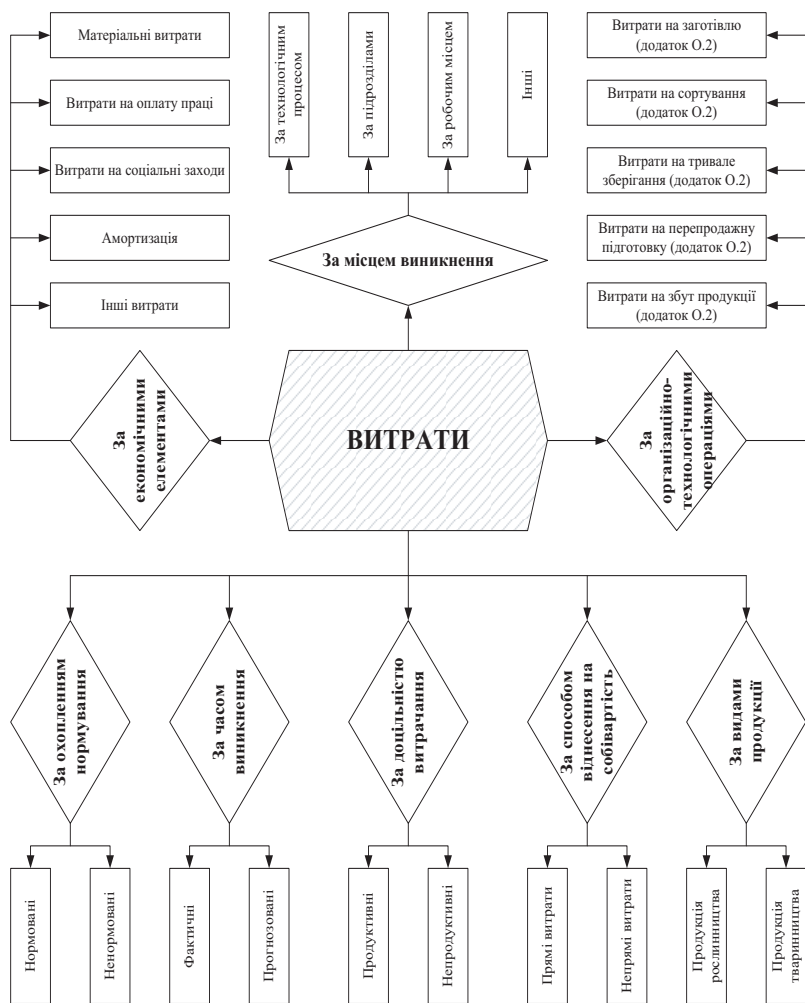


Рис. 2. 11. Класифікація витрат діяльності ринків із заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини (розроблено авторами)

На наш погляд, одна з проблем якісної побудови інтегрованої системи обліку витрат полягає в тому, що управлінський вплив на

організаційну структуру підприємств заготівельно-збутової діяльності в певному випадку має бути адресним, відповідно спрямовуватиметься саме на відповідальну особу, яка відповідатиме за певний процес та від якої залежатиме ефективність цього процесу [113]. Дослідження показують, що доцільно сформувані послідовність організації системи обліку витрат діяльності досліджуваних підприємств за етапами (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Етапи організації інтегрованої системи обліку витрат  
заготівельно-збутової діяльності ринку**

| Етап | Назва етапу                                                                 | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I    | Обґрунтування доцільності запровадження                                     | Полягає в деталізації певних конкретних завдань і визначенні об'єктів і методів обліку витрат                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| II   | Удосконалення організаційної структури                                      | Полягає у створенні системи та закріпленні за нею функцій з організації та методики фінансового й управлінського обліку витрат, що зумовлює зміни в структурі бухгалтерії, а надалі впливає на організаційну структуру підприємства                                                                                                                                                                                                      |
| III  | Вивчення чинної системи обліку                                              | З'ясовується, якою мірою вона задовольняє потреби системи управління. Вирішується питання адаптації управлінського обліку до загальної системи чинного обліку. Здійснюється структуризація витрат на основі показників системи обліку, тобто формування рахунків за групами витрат та облік витрат за визначеними факторами (складається робочий план рахунків). Особливу увагу слід приділити особливостям визначення валового прибутку |
| IV   | Розробка та впровадження сучасних інформаційних технологій у систему обліку | Найбільш суттєвим елементом у системі інформаційних потоків внутрішньої звітності є фіксування видів витрат, що дозволяє оцінити діяльність підприємства (структурного підрозділу) і виявити оптимальну залежність алгоритму “витрати-прибуток”. Відповідно виникає потреба у формуванні схеми внутрішньої звітності для визначення кінцевого результату                                                                                 |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

Упровадження інтегрованої системи обліку витрат на підприємствах заготівельно-збутової діяльності дасть змогу достовірно оцінити стан і резерви зниження витрат до оптимального рівня та сприятиме проведенню гнучкої

<sup>113</sup> Марценюк Р. А. Інтегрована система обліку витрат заготівельних підприємств: проблемно-організаційний аспект / Р. А. Марценюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія, організація : тези доп. 10-ї міжнар. наук. конф. (м. Київ, 30 берез. 2012 р.). – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – 71-73.

цінової політики за збереження достатньої межі рентабельності, що є важливою умовою зміцнення позицій на споживчому ринку. Проте при організації обліку слід розв'язати питання інтегрування обліку з загальною системою обліку, здійснивши їх групування за даними управлінського і фінансового обліку, тобто запропонувати аналітику використовуваних рахунків за видами витрат.

Дослідження аналізу структури витрат підприємств заготівельно-збутової діяльності показало, що основну частку в складі витрат становить собівартість реалізації. Саме тому раціональна організація обліку заготівель, приймання, сортування, зберігання, первинної переробки та передпродажної підготовки сільськогосподарської продукції й сировини має важливе значення з метою пошуку резервів щодо зниження їх собівартості.

О. В. Засць стверджує, що собівартість відображає понесені витрати сировини і матеріалів, оплати праці та інші витрати, пов'язані з виробництвом (сортуванням, первинною переробкою) і збутом продукції [114, с. 140]. Ефективність управління витратами заготівельно-збутової діяльності підприємства залежить від якості інформаційного забезпечення про фактичну собівартість продукції, що реалізовується в звітному періоді.

За сучасних умов господарювання метою обліку собівартості продукції і сировини на підприємствах заготівельно-збутової діяльності є своєчасне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з їх заготівлею, обчислення фактичних витрат сортування, первинної переробки й тривалого зберігання, визначення понесених витрат на передпродажну підготовку, а також на реалізовану продукцію з метою пошуку резервів зменшення понесених витрат і визначення цінової стратегії підприємства (параграф 2.2 і 2.3).

Реалізовану сільськогосподарську продукцію та сировину списують на собівартість реалізації за обліковими цінами, тому в кінці місяця визначається їх фактична собівартість. З цією метою складається

---

<sup>114</sup> Засць О. В. Бухгалтерський облік у заготівельно-переробному комплексі споживчої кооперації : [підручник] / О. В. Засць, Д. І. Козак, М. Д. Лебедєва, В. А. Левченко. – К. : Вища школа, 1993. – 302 с.

розрахунок розподілу відхилень закупівельної вартості продукції від її облікової вартості (додаток К).

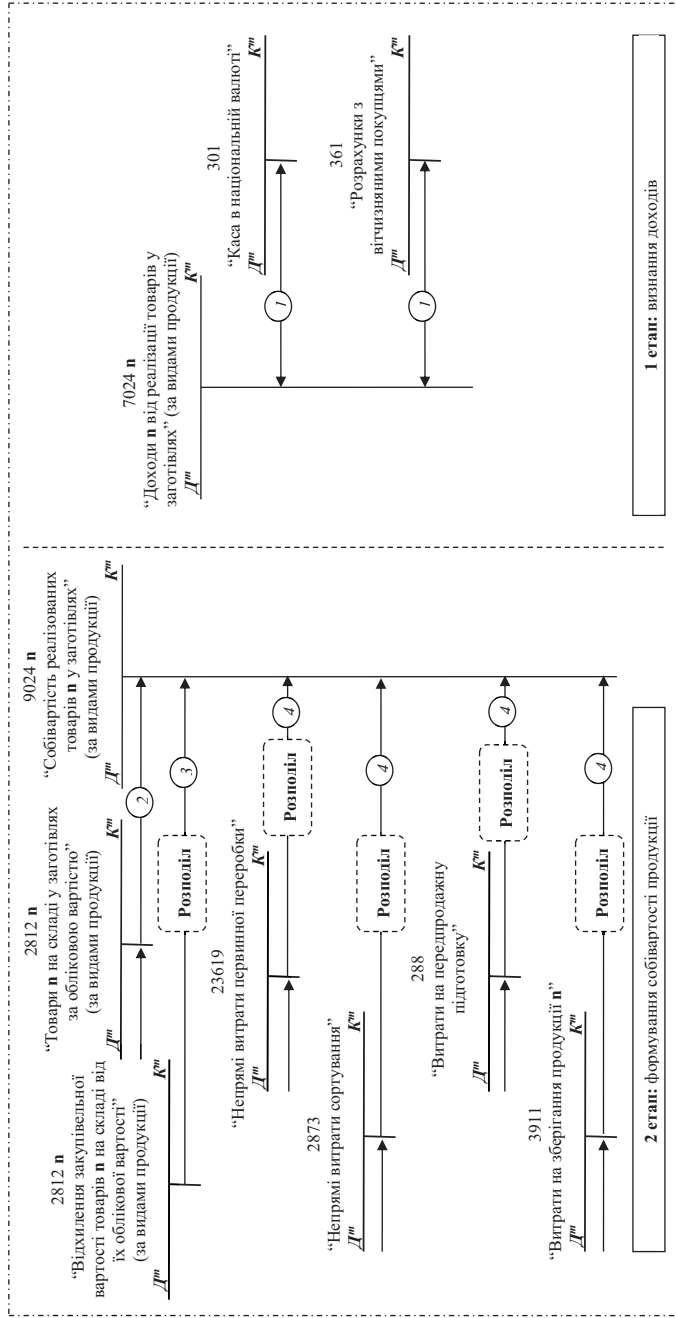
Дослідження чинної системи обліку дають підстави стверджувати, що на досліджуваних підприємствах не узагальнюється інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими їх найменуваннями, видами, групами та структурними підрозділами [115]. Тому для формування достовірної інформації про собівартість реалізації продукції та результатів їх переробки, беручи до уваги організаційні особливості господарювання підприємств заготівельно-збутової діяльності, вважаємо за доцільне до субрахунка 9024 “Собівартість реалізованих товарів у заготівлях” відкрити аналітичні рахунки за видами реалізованої продукції та назвами продукції, з врахуванням процесів, через які пройшла продукція. Пропозиції з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення собівартості реалізованої продукції забезпечать систему управління достовірною інформацією про фактичну собівартість реалізації за видами реалізації, що сприятиме кращому плануванню операційної діяльності та здійсненню повного внутрішнього контролю за діяльністю [116]. Відповідно до запропонованої системи обліку нами запропоновано відомість обліку собівартості реалізованих товарів у заготівлях (за видами продукції) з виділеними субрахунками, яка адаптована для застосування з використанням сучасних інформаційних технологій.

З урахуванням викладеного вище щодо обліку доходів і витрат заготівельно-збутової діяльності ринків нами запропоновано схему обліку збуту сільськогосподарської продукції та сировини (рис. 2.12).

---

<sup>115</sup> Головацька С.І. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства : монографія / С.І. Головацька, О.П. Сашко. – Львів: Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

<sup>116</sup> Куцик П. О. Фінансовий та управлінський облік як інформаційна база контролінгу. Науковий журнал Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Серія: Економічні науки. 2011. Вип. 4 (52). С. 331–341.



**Зміст господарських операцій:** 1 - на суму визнання доходу від реалізації сільськогосподарської продукції і сировини; 2 - на облікову вартість реалізованої сільськогосподарської продукції і сировини; 3- на вартість частки відчуження закупівельної вартості продукції і сировини від їх облікової вартості, що реалізовані у звітному періоді (зі знаком "-"); якщо закупівельна вартість більша ніж облікова; 4- на суму розподілених непрямих витрат процесів, які пройшла продукція і сировина, що відносяться до собівартості реалізації.

Рис. 2. 12. Схема обліку збуту сільськогосподарської продукції та сировини ринками (запропоновано авторами)

Важливим аспектом у системі менеджменту підприємств заготівельно-збутової діяльності є ефективна організація та управління витратами на збут. До таких витрат на досліджуваних підприємствах належать витрати, на відвантаження та реалізацію заготовленої, сортової і переробленої сільськогосподарської продукції та сировини. До них також пропонуємо відносити витрати, на участь у ярмарках і виставках, включаючи витрати на оплату праці допоміжного персоналу, задіяного в організації презентаційної інформації як про товарну продукцію, так і про підприємство.

Ефективність управління витратами на збут сільськогосподарської продукції та сировини неможлива без системного відображення повної собівартості їх реалізації. На наш погляд, складова їх собівартості – витрати на збут, які впливають на кінцевий фінансовий результат підприємства. Тому з метою ефективного управління витратами підприємства наприкінці звітного періоду пропонуємо визначати повну собівартість реалізації сільськогосподарської продукції та сировини, включивши до них збутові витрати. Для цього в робочому плані рахунків до субрахунка 9304 “Витрати на збут у заготівлях” пропонуємо відкрити аналітичні рахунки за центрами понесених витрат: 93041 “Витрати на збут товарів зі складу” (за видами продукції); 93042 “Витрати на збут товарів у торговельній мережі. До запропонованих рахунків також необхідно відкрити аналітичні рахунки за видами продукції, що реалізовується на підприємстві. На запропонованих рахунках формуватимуться прямі витрати на збут за видами реалізованої сільськогосподарської продукції та сировини, які наприкінці періоду списуватимуться на фінансовий результат основної діяльності. З врахуванням пропозицій щодо організації обліку збутових витрат нами розроблено та запропоновано для підприємств заготівельно-збутової діяльності відомість обліку прямих витрат на збут за видами продукції, що реалізовується. У даних відомостях накопичується інформація в розрізі статей витрат за кожний місяць та з початку року, що дає повну інформацію про витрати для системи менеджменту, а надалі дає змогу визначати повну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції і сировини.

Понесені витрати, які неможливо відразу віднести до прямих витрат на збут певного виду сільськогосподарської продукції та сировини, пропонуємо формувати на субрахунку 93043 “Непрямі витрати на збут у заготівлях”. Сума непрямих витрат на збут у кінці місяця розподіляється. Базою розподілу таких витрат є частка кожного виду реалізованої сільськогосподарської продукції та сировини в складі доходів, отриманих у тому ж самому звітному періоді. Після розподілу витрати списуються на фінансовий результат за кожним видом продукції.

Відповідно до запропонованого порядку формування та розподілу непрямих витрат на збут нами розроблено та запропоновано відомості обліку, що дасть можливість формувати такі витрати та розподіляти їх відповідно до обраної бази розподілу на фінансовий результат кожного виду продукції. Запропоновані відомості адаптовані для застосування з використанням сучасних інформаційних технологій.

Для підприємств заготівельно-збутової діяльності проблема формування фінансових результатів у обліково-аналітичній системі набуває щораз більшого значення, оскільки це впливає на кінцевий результат та є однією з найважливіших складових їх діяльності в умовах ринкової економіки.

Фінансові результати є комплексною системою взаємозв’язаних показників, які формуються поетапно і визначаються практично всім розмаїттям чинників та впливають на всі аспекти господарської діяльності підприємства. З’ясування значення, пріоритетності тих чи інших чинників, можливості їх використання роблять ефективнішим процес управління та обґрунтованішими – прийняті управлінські рішення.

Специфіка господарювання підприємств заготівельно-збутової діяльності окреслює основні завдання побудови обліку фінансових результатів для системи управління, а саме:

- визначення фінансових результатів для цілей оподаткування;
- отримання кінцевих результатів діяльності кожного структурного підрозділу;

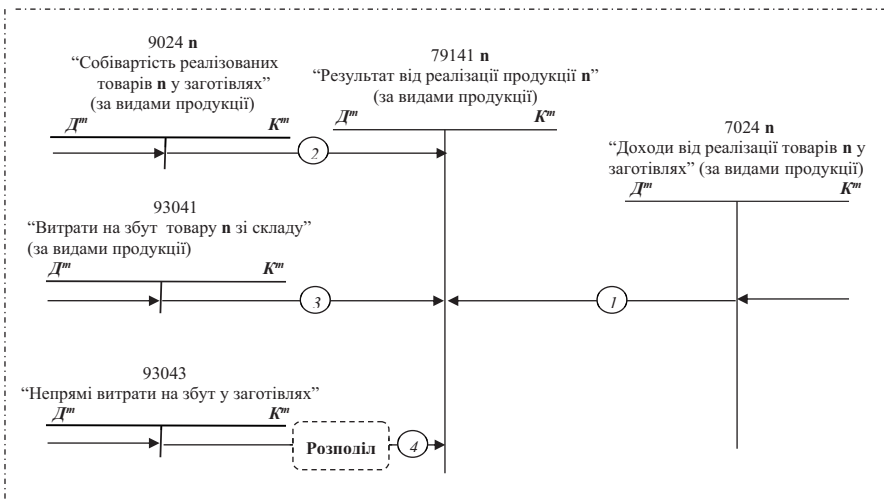
– формування фінансових результатів за кожним видом реалізованої продукції та сировини й загалом по підприємству задля врахування достовірної оцінки витрат і доходів та визначення результативності діяльності за окремими видами реалізованих товарно-матеріальних цінностей.

Л. В. Нападовська стверджує, що в системі обліку фінансовий результат формується щонайменше за два етапи: на першому визначається валовий фінансовий результат як різниця між одержаною сумою доходів від реалізації продукції і сумою виробничих витрат, на другому – сума прибутку як різниця між валовим фінансовим результатом операційними витратами.

Під час формування фінансових результатів заготівельно-збутової діяльності підприємств виникає необхідність їх розмежування. Пропонуємо для них у робочому плані рахунків ввести до рахунка 7914 “Результат операційної діяльності заготівель” відповідні аналітичні рахунки 79141 “Результат основної діяльності” (за видами реалізованої продукції і сировини, з урахуванням пройдених процесів) та 79142 “Результат іншої операційної діяльності”. Це дозволить забезпечити систему управління адекватною інформацією для обґрунтування рішень щодо змін обсягів реалізації за кожним видом продукції, визначення ціни їх реалізації, прийняття рішень щодо доцільності здійснення операцій з сортування, передпродажної підготовки та тривалого зберігання, а також обґрунтування рішень щодо розширення чи припинення заготівель та збуту за тим чи іншим видом сільськогосподарської продукції й сировини. Тоді можна достовірно оцінити стан і резерви підвищення доходів та зниження витрат до раціонального рівня, забезпечити зростання ефективності діяльності й стабільності фінансового положення підприємств, що провадять таку діяльність.

До запропонованої системи обліку формування результатів діяльності (в тому числі визначення повної собівартості реалізації сільськогосподарської продукції і сировини) нами розроблено Відомість обліку результатів основної

діяльності за виділеними аналітичними рахунками, що дасть змогу визначати достовірну інформацію про результати діяльності за кожним видом продукції. Запропонована відомість обліку є адаптованою для застосування з використанням сучасних інформаційних технологій. Загальну схему обліку та формування результатів заготівельно-збутової діяльності підприємств подано на рис. 2. 13.



**Зміст господарських операцій:** 1 - на суму чистого доходу від реалізації сільськогосподарської продукції і сировини, списаного на фінансові результати; 2 - на суму фактичної собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції списаної на фінансові результати; 3 - на суму прямих витрат на збут сільськогосподарської продукції списаних на фінансові результати; 4 - на суму розподілених непрямих витрат на збут у заготівлях списаних на фінансовий результат відповідної продукції.

Рис. 2. 13. Схема обліку формування результатів діяльності ринків  
(запропоновано авторами)

Відповідно до запропонованої системи обліку нами розроблена модель формування собівартості в системі обліку, яка запропонована нами на рис. 2.14.

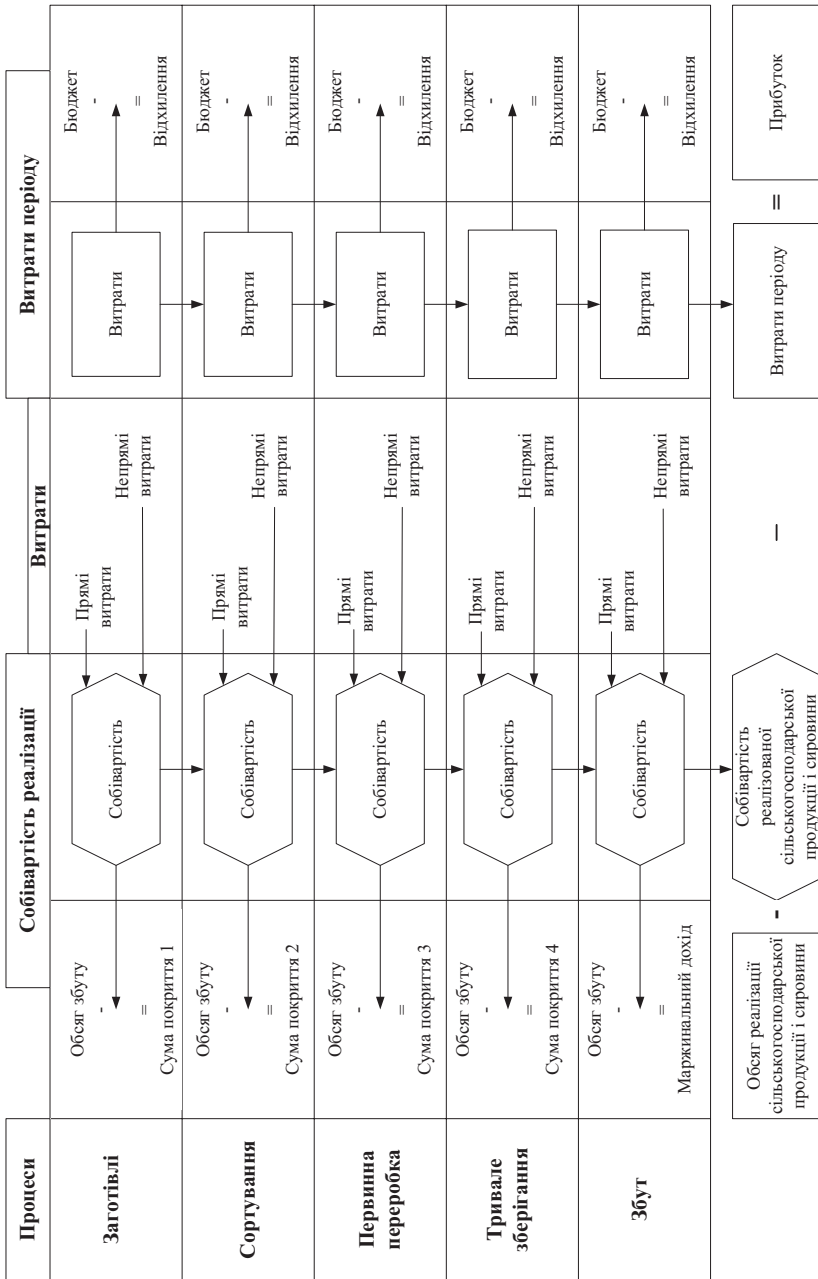


Рис. 2.14. Модель формування собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції в системі обліку  
(запропоновано авторами)

Таким чином, результати дослідження дають підстави стверджувати, що організаційні аспекти й методика обліку збуту сільськогосподарської продукції і сировини та результатів діяльності ринків – складний обліковий процес, який повинен забезпечити комплексний підхід, здійснюваний у чіткій послідовності з метою визначення й відображенню у фінансовій звітності результатів діяльності, розкриття інформації про причини і суми розбіжностей між показниками прибутку (збитку) у звітності підприємства. На підставі наведених вище недоліків і пропозицій пропонуємо впроваджувати інтегровану систему обліку заготівельно-збутової діяльності ринків з метою підвищення результатів їх діяльності.

Відображення господарських операцій у системі обліку за запропонованою методикою надасть системі менеджменту адекватну інформацію щодо результатів заготівельно-збутової діяльності по ринку загалом, а також достовірну інформацію щодо результатів діяльності за кожним видом реалізованої продукції, що забезпечить інформаційний супровід системи управління підприємств сфери обігу.

## **РОЗДІЛ 3**

### **ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ МЕНЕДЖМЕНТУ ДІЯЛЬНОСТІ РИНКІВ**

#### **3.1. Організація обліку діяльності ринків**

В управлінні діяльністю підприємства важливе місце посідає його облікове забезпечення, що вимагає належної організації обліку. Дієва система обліку продукує потрібний обсяг інформації, необхідної управлінцям. Так, С. А. Думлер стверджував, що дані обліку обіймають 78,5 % загального обсягу інформації про підприємство. При цьому облікова робота щодо організації, методики здійснення та узагальнення інформації про фінансові результати становить близько 40 %. Проте на сьогодні, наведені цифрові дані є завищеними, оскільки як зазначає М. С. Пушкар, в умовах річного оприлюднення даних згаданий показник, можливо, був би близьким до наведених цифр, але за розвинутої системи обліку на фінансовий облік результатів діяльності припадає приблизно 5-10 % інформації.

Шляхи удосконалення системи управління суб'єктів господарювання взаємопов'язане з покращенням організації і методики бухгалтерського обліку, який формує інформаційний базис для управлінського персоналу, що приймає економічно обґрунтовані рішення [117]. У сучасних умовах господарювання важливе значення відіграє бухгалтерський облік господарських операцій підприємства, де відображаються як понесені витрати (використання матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів), а також отримані доходи (втілюються в економічних вигодах за результати ефективної діяльності суб'єктів господарювання).

З метою формування інформації для потреб управління, щоб забезпечити його ефективне функціонування, управлінський персонал повинен володіти економічно обґрунтованими даними стосовно основних

---

<sup>117</sup> Головацька С.І. Теоретико-методологічні аспекти обліку, оподаткування, аудиту та аналізу в системі інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання» : колективна монографія, - Видавництво Херсонського національного технічного університету, 2018.

об'єктів бухгалтерського обліку з врахуванням впливу факторів, як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Представлена управлінському персоналу (керівникам, менеджерам) інформація повинна у повній мірі характеризувати об'єкти бухгалтерського обліку через призму як фінансових, так і нефінансових даних.

Нагромадження облікової інформації про результати діяльності, яку сучасні підприємства використовують для управління та прийняття ефективних рішень, – це початковий етап організації обліку формування фінансових результатів ринків, до складу якого входять організація обліку формування доходів і витрат [118]. Навіть незначна помилка, що виникла на цьому етапі, може справити істотний вплив на ефективне функціонування ринків. Тому важливе місце в організації обліку фінансових результатів належить обліковій інформації, яка потребує відповідної реєстрації, необхідної обробки, передачі та відображення, адже вона виступає основним джерелом для прийняття обґрунтованих рішень, попередження незаконних і економічно недоцільних операцій у господарській діяльності ринків.

Основною проблемою обліку фінансових результатів ринків в Україні, з метою їх ефективного управління, є проблема повноти та своєчасності їх відображення в системі бухгалтерського обліку, тобто облік витрат, доходів і фінансових результатів. У даний час, переважна більшість вітчизняних підприємств відображають доходи і витрати не повністю. Так, рівень не відображення доходів знаходиться в діапазоні: 30-70 %, а витрат – 10-50 %, тобто витрати відображають більш повно, ніж доходи. Це пов'язано з тим, що витрати важче приховувати, їх легше проконтролювати, ніж доходи, а також це дає змогу занижити “реальний”

---

<sup>118</sup> Чік М. Ю. Рациональна організація бережливого обліку з використанням облікових інструментів / М. Ю. Чік, Ф. Ф. Макарук // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск : проф. Куцик П. О., проф. Бачинський В. І.]. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. – С. 320-323.

результат діяльності підприємства [<sup>119</sup>, с. 86-87]. Інфраструктурний характер операційної діяльності ринків впливає на формування їх результатів, які визначаються шляхом порівняння доходів і відповідних їм витрат. Тому сьогодні важливе значення та актуальність набула проблема обліку фінансових результатів ринків, з метою їх ефективного управління.

Є ринки, основним видом діяльності яких є лише надання послуг (оренда, платні послуги, у тому числі побутові послуги) та ринки, що крім надання послуг здійснюють закупівельну діяльність, провадять торгівлю через торгово-закупівельні підприємства та заклади ресторанного господарства тощо. У нашому дослідженні ми будемо розглядати організацію обліку результатів діяльності на ринках основним видом діяльності яких є лише надання послуг.

Важливою характеристикою організації бухгалтерського обліку діяльності ринків є те, що бухгалтерський облік безпосередньо пов'язаний з джерелом інформації, а саме операціями господарської діяльності підприємства. Завдяки цьому в економічній літературі склалася така думка, що облік діяльності – це підсумкова база формування всієї системи обліку. Тому вимоги до оперативності, аналітичності, економічності, розгорнутості та достовірності бухгалтерського обліку повинні реалізовуватися на стадії обліку фінансових результатів [<sup>120</sup>].

В сучасних умовах господарювання організація обліку фінансових результатів на ринках повинна бути спрямована на забезпечення максимальної ефективності облікових процедур, що визначається найбільш повною реалізацією його інформаційної, аналітичної та контрольної функцій.

Організація обліку результатів діяльності визначається сучасними науковцям по-різному. В. П. Завгородній та В. В. Сопко розглядають

---

<sup>119</sup> Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Економічна думка, 2009. – 272 с.

<sup>120</sup> Куцик П. О. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія / П. О. Куцик, В. І. Бачинський, О. А. Полянська [за заг. ред. П. О. Куцика]. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2015. – 312 с.

організацію бухгалтерського обліку результатів діяльності в широкому та вузькому розумінні відповідно як “організацію обліку як системи”, або “організацію його функціонування (управління ним) у просторі та часі”. На думку Л. А. Костецької, А. М. Кузьмінського, Т. А. Миланич, В. К. Савич, Л. П. Скотнікової та О. О. Солодовник, організація бухгалтерського обліку результатів діяльності – це система методів, способів (заходів) та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування обліку та дальший розвиток відповідно до поставленої мети. В. Г. Лінник та М. В. Кужельний під раціональною організацією обліку результатів діяльності розуміють систему заходів, які забезпечують найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку. Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович та І. Л. Томашевська визначають організацію обліку результатів діяльності як сукупність заходів власника підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу на підприємстві.

На нашу думку організація результатів діяльності ринку – це надання повної, достовірної інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки) підприємства за звітний період, що є основою для аналізу та прийняття управлінських рішень.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його керівника, відповідно до законодавства та установчих документів. Керівник, з огляду на організаційну побудову, самостійно обирає форми його організації для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, а саме: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого підприємцем; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності

[<sup>121</sup>]. З практичної діяльності ринків відомо що ведення бухгалтерського обліку здійснюється введенням до штату ринків посади бухгалтера, проте враховуючи наявність декількох центрів відповідальності ринків, вважаємо необхідним залучення безпосередньо бухгалтерів для кожного із виокремлених центрів відповідальності.

Для правильного ведення бухгалтерського обліку керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до бухгалтерії ринку первинних документів. Очевидно, що відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом визначеного терміну несе саме керівник підприємства згідно із законодавством, а не головний бухгалтер. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації [<sup>122</sup>, с. 51]. Обов'язки головного бухгалтера ринків полягають:

- у забезпеченні дотримання на ринках визначених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- в організації внутрішнього контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- в участі в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат, крадіжки і псування активів ринків;
- у забезпеченні перевірки стану бухгалтерського обліку за центрами відповідальності ринків.

---

<sup>121</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99>.

<sup>122</sup> Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : [монографія] / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінко та ін.]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2010. – 162 с.

Тому, ефективно розроблена та функціонуюча організаційна структура бухгалтерії формує інформацію для керівника (власника) підприємства, управлінського персоналу. При цьому вищий управлінський персонал повинен здійснювати постійний контроль за діючою організаційною структурою бухгалтерії та своєчасно вносити в неї відповідні зміни для забезпечення формування достовірної інформаційної системи останньою.

Дослідження організаційної структури бухгалтерії необхідне не тільки для виявлення її складових, але й для розробки посадової інструкції бухгалтерів підприємства. У сучасних умовах господарювання роль бухгалтерів на підприємствах постійно зростає, оскільки розширюється перелік функцій бухгалтерів.

З облікових працівників, які займаються рознесенням даних первинних документів на рахунки бухгалтерського обліку для складання звітності, вони поступово перетворюються на “радників” керівника практично за всіма питаннями діяльності підприємства.

Статистичні дані стосовно формування результатів діяльності ринків свідчать, що основним джерелом отримання прибутку і відповідно формування результатів діяльності більшості ринків є їхня операційна діяльність, в тому числі надання послуг, що окреслює основні завдання організації обліку результатів діяльності, а саме:

- визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу ринку;
- правильне визначення результатів діяльності загалом по ринку, ґрунтуючись на достовірній оцінці витрат і доходів;
- надання повної та достовірної інформації про отримані результати діяльності кожного структурного підрозділу та ринку в цілому для потреб управління. Щоб обґрунтувати шляхи вирішення поставлених завдань, необхідно розмежувати фінансові результати діяльності для різних цілей. Так, Я. В. Лебедзевич доводить, що результати діяльності підприємств слід визначати в такому розрізі:

- результат діяльності для загального кола зовнішніх користувачів інформації, що знаходить своє відображення у відкритій звітності підприємства;

- результат діяльності з виведенням його в розрізі підрозділів, видів послуг і призначений для цілей управління підприємством;

- результат діяльності, визначений для цілей оподаткування [<sup>123</sup>].

Чітке розмежування результатів за видами послуг підприємства, як зазначає О. В. Гаращенко, має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу результатів діяльності у розрізі послуг підприємства є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі видів послуг [<sup>124</sup>, с. 9-16].

За результатами аналізу фінансової діяльності ринку ТОВ “Шувар” встановлено, що у 2018 р. дохід від реалізації товарів, робіт, послуг складав 24379 тис. грн, що на 891 тис. грн більше, ніж у 2017 р. У структурі отриманих доходів близько 60 % (14627,40 тис. грн.) становить дохід від отриманих послуг, у тому числі:

- Передпродажна підготовка – 2925,48 тис. грн;

- Відповідальне зберігання – 1036,59 тис. грн;

- Оренда – 4814,37 тис. грн;

- Інші послуги – 5850,96 тис. грн, у т.ч.:

А) бронювання торговельних місць – 1755,29 тис. грн;

Б) прокат торговельного обладнання – 1867,30 тис. грн;

В) транспортні послуги – 1249,96 тис. грн;

---

<sup>123</sup> Лебедзевич Я. В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності / Я. В. Лебедзевич // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Економ. науки. – 2001. – № 15. – С. 155-161.

<sup>124</sup> Гаращенко О. В. Історичний розвиток і формування поглядів щодо бухгалтерського обліку фінансових результатів, їх зв'язок із сучасністю / О. В. Гаращенко // Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – Вип. 3(22). – Рівне : УДУВГП, 2003. – С. 9-16.

Г) супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд) – 978,41 тис. грн.

Велике значення для облікового відображення витрат, доходів і фінансових результатів ринків має процес формування облікової політики, в ході якого обґрунтовується вибір: того чи іншого методу обліку окремих об'єктів, які пов'язані з витратами і доходами; методів калькулювання та обліку витрат. Адже, “держава встановлює лише єдині правові та методичні основи організації ведення, надаючи право господарюючим суб'єктам самостійно формувати облікову систему, що відповідає умовам їх функціонування шляхом вибору та обґрунтування способів ведення обліку первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності” [<sup>125</sup>, с. 352-353].

Зважаючи на це основою організації результатів діяльності ринків є формування облікової політики. З даного приводу О. В. Олійник зазначає: “організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає перш за все розробку облікової політики підприємства, що забезпечує (при ретельно обґрунтованій обліковій політиці) ефективність ведення бухгалтерського обліку. Облікова політика представляє собою “інструмент” організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності” [<sup>126</sup>, с. 49].

Важливе значення облікової політики полягає не лише в суті регламентації ведення бухгалтерського обліку всієї діяльності ринків, але й в

---

<sup>125</sup> Шакина О. В. Проблемы формирования учетной политики потребительского общества на материалах Янтиковского райпо / О. В. Шакина, Т. В. Федосенко // Молодежь и кооперация – 2005 : тезисы докладов XXIX итоговой студенческой научной конференции. – Чебоксары : Русика, 2005. – С. 352-353

<sup>126</sup> Олійник О. В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства / О. В. Олійник // Технічний прогрес та ефективність виробництва : вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. – Збірка наукових праць, випуск 24. – Харків : НТУ “ХПІ”, 2001. – 280 с. – С. 48-52.

тому, що облікова політика є вагомим управлінським інструментом. Вчені порізному характеризують значення облікової політики. В. В. Сопко та В. П. Завгородній стверджують: "...облікова політика використовується підприємством для складання і подання фінансової звітності, основна її позначка – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності, з метою прийняття відповідних рішень". Ф. Ф. Бутинець дає таке визначення: "...облікова політика надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)". М. С. Пушкар, М. Т. Щирба вважають, що від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово- господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. На нашу думку, значення облікової політики можна виокремити на макрорівні – визначення тактики фінансово-господарської діяльності ринків, створення цілісної обліково-аналітичної роботи ринків, а на макрорівні – формування єдиної методичної бази ринків на загальнодержавному рівні.

У Положенні про облікову політику ринків необхідно вказати хто веде бухгалтерський облік на підприємстві, запровадити номенклатуру справ на підприємстві, вказати терміни подання фінансової та статистичної звітності, передбачити порядок обробки документів, визначити строки зберігання бухгалтерських документів. А також потрібно вказати, що є підставою для документації та запису господарських операцій, передбачити форму бухгалтерського обліку, визначити терміни інвентаризації, підкреслити принципи бухгалтерського обліку на ринках.

На сучасному етапі господарювання питання облікової політики на ринках розглядається на недостатньому рівні, і як наслідок, практичні проблеми щодо її організації в наукових джерелах висвітлено у не повному обсязі. Результати дослідження підтверджують, що на досліджуваних підприємствах спостерігається формальний підхід до формування облікової політики, який зводиться лише до складання фінансової звітності відповідно

до загальних вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та зовнішніх користувачів [<sup>127</sup>, с. 36-41]. Причиною формування вище наведеної ситуації є відсутність економічно обґрунтованих практичних знань, недостатність нормативно-правового регулювання.

За результатами дослідження діяльності ринків встановлено, що проблемними питаннями сформованих Положень про облікову політику є: відсутність норм щодо методики та організації окремих об'єктів бухгалтерського обліку (наприклад, доходів, витрат та ін.) або їх неточність з врахуванням мінливого нормативно-правового регулювання; відсутність або неможливість практичного використання норм стосовно методи та організації управлінського обліку та ін. Розв'язання вище наведених проблемних питань допоможе більш ефективно формувати облікову інформацію для цілей управління [<sup>128</sup>].

Процес формування облікової політики на ринках є складним управлінським процесом, адже облікова політика виступає вагомим інструментом в економічному управлінні такими результативними показниками як прибуток підприємства, а також на її основі формується інформаційна база для прийняття управлінських рішень. Таким чином, облікова політика направлена на формування ефективного механізму облікового відображення витрат, доходів і фінансових результатів ринків на основі вибору методів обліку окремих об'єктів. У бухгалтерському та податковому законодавстві України існує багатоваріативність обліку того чи іншого об'єкта, що в свою чергу впливає на облікову політику ринків. Нами запропоновано власну етапізацію формування облікової політики на основі вимог нормативно-правової бази, особливостей діяльності ринків, актуальних наукових джерел та власного трактування поняття “облікова політика” (рис. 3.1).

---

<sup>127</sup> Рузмаїкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмаїкіна // Економіст. – № 5. – 2010. – С. 36-41.

<sup>128</sup> Куцик П. О. Комплексна оцінка діяльності підприємств на основі показників управлінської звітності: теоретичний аспект. Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали 18-ї міжнар. наук.-практ. конф. (Луцьк, 29-30 травня 2013 р.). Луцьк: Вежа-Друк, 2013. С. 217–218.



Рис. 3.1. Етапи формування облікової політики ринків  
(запропоновано авторами)

Важливим кроком у формуванні облікової політики є вибір форми бухгалтерського обліку. Під формою бухгалтерського обліку розуміють “систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них” (ст. 8.5 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”) [129].

Сьогодні в Україні фактично ручні форми обліку (меморіально-ордерна; журнально-ордерна; журнал-головна; спрощена форма обліку) втратили свою актуальність, тому усі наявні дослідження щодо застосування форми обліку на ринках носять теоретико-методичний

<sup>129</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua> .

характер. Тому нами в обліковій політиці ринків, при розробці первинних, зведених облікових документів, управлінської звітності, графіку документообігу враховувались принципи автоматизації облікового процесу, які передбачає автоматизована форма обліку.

Поряд із положенням про облікову політику як одним із важливих елементів організації обліку формування результатів діяльності ринків важливе значення приділяється графіку документообігу, обов'язковість ведення якого передбачено у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Детально інформацію про особливості складання графіку документообігу на ринках розглянуто в питанні 3.2.

Одним з найбільш важливих методичних і практичних питань організації обліку результатів діяльності є такі, що пов'язані з підготовкою робочого Плану рахунків, які дозволяють уникнути складнощів, пов'язаних з розширенням діяльності ринків, збільшенням обсягу наданих послуг, дозволяють врахувати вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, представляють значне поле для фінансового аналізу обліково-звітної інформації підприємства. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку ринків формується самостійно, з орієнтацією на загальноприйняті принципи побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- гнучкість Плану рахунків бухгалтерського обліку – здатність його адаптації під мінливі умови діяльності ринків, нові завдання та об'єкти обліку;

- визначення користувачів обліково-звітної інформації підприємства та їх потреб в аналізі такої інформації;

- зручність побудови звітності на основі робочого плану рахунків, облік можливих змін у форматах фінансової та управлінської звітності, з урахуванням організаційних особливостей, а також вимог до підготовки основних форм фінансової звітності та приміток до неї.

Також важливо, щоб робочий План рахунків бухгалтерського обліку не був переобтяжений кількістю рахунків і субрахунків, були враховані

вимоги стосовно достатньої продуктивності обчислювальної техніки, яка працюватиме з робочим Планом рахунків.

Важливу частину в підготовці робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку представляє меппінг (з англ. mapping – перетворення даних) рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань. Меппінг являє собою перетворення даних рахунків бухгалтерського обліку згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на субрахунки бухгалтерського обліку ринків за певними правилами.

Інформаційним продуктом результатів діяльності ринків, що забезпечує користувачам можливість прийняття адекватних управлінських рішень є звітність. Сучасна система звітності, що формується на ринках має ряд недоліків. По-перше, вона не забезпечує наявність достатньо оперативної інформації для управлінців різного ієрархічного рівня. По-друге, традиційна система звітності є складною з точки зору менеджерів, які здебільшого є спеціалістами-технологами. Вона не піддається безпосередній інтерпретації при обґрунтуванні управлінських рішень. Тому роль звітності на ринках підвищилась, що пов'язано зі зміною адресності звітності, розширення кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші господарські рішення і спираються при цьому на бухгалтерські дані. При цьому, складаючи звітність ринків, слід дотримуватись такого методологічного принципу: максимум інформації при мінімумі звітних форм і показників. Розроблені та удосконалені форми управлінської звітності нами розкрито у питанні 3.4.

Враховуючи значення моделювання у сучасних умовах господарювання вважаємо за доцільне відобразити організацію обліку результатів діяльності ринків у вигляді наступної моделі (рис. 3.2)

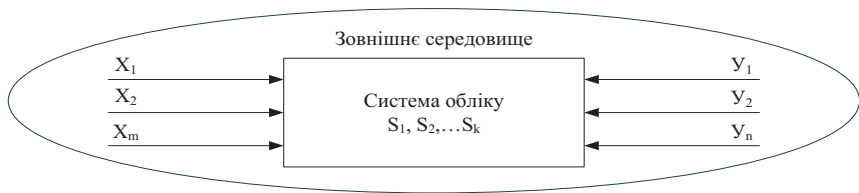


Рис. 3.2. Модель організації бухгалтерського обліку результатів діяльності ринків (запропоновано авторами)

На вході в систему організації бухгалтерського обліку ( $X_1, X_2, \dots, X_m$ ) показується інформація (принципи ведення бухгалтерського обліку, первинні документи, графік документообігу та ін.), яка формується на початковому етапі організації бухгалтерського обліку, а на виході – підсумкова інформація ( $Y_1, Y_2, \dots, Y_n$ ).

На вході в систему і виході з неї можуть бути досить велика номенклатура первинної і підсумкової інформації, тому спостерігач (бухгалтерія) приймає до уваги тільки ті елементи, які мають суттєве значення для поставленої мети перед даною системою спостереження. Несуттєві елементи ігноруються або враховуються як інформаційні доповнення. Система характеризується також різним параметрами внутрішньої організації та стану, одні з яких є суттєвими (враховуються), а інші несуттєвими (не враховуються). Якщо стан входів, виходів і параметрів системи зафіксовані в деякий момент часу  $t$ , то ми можемо записати три вектори, які характеризують систему:

вектор стану первинних документів  $X_t = (X_1, X_2, \dots, X_m) t$ ;

вектор стану підсумкових даних  $Y_t = (Y_1, Y_2, \dots, Y_n) t$ ;

вектор стану системи організації бухгалтерського обліку  $S_t = (S_1, S_2, \dots, S_k) t$ .

Функція системи (поведінка) характеризується вектором  $U_t$  станів виходів. Якщо припустити, що в момент  $t$  стани виходів визначаються станами входів системи і її внутрішніми станами, то функцію можна записати формулою:

$$U_t = f(X_t, S_t) \quad (3.1)$$

Ця функція може бути дискретною або безперервною, детермінованою або статистичною. Знання такої залежності дає достатньо інформації для того, щоб мати уяву про систему. Якщо така система цілеспрямована, то серед виходів із системи можна обрати такий варіант, що в найбільшій мірі задовольняє систему управління або застосувати методи активного впливу на входи і внутрішній стан системи для досягнення необхідного результату на виході.

Використання у практиці діяльності ринків моделі організації бухгалтерського обліку результатів діяльності та запропонованих новацій обліково-аналітичної системи у частині посадової інструкції бухгалтера, облікової політики, графіку документообігу дасть змогу удосконалити методiku обліку результатів діяльності ринків.

### **3.2. Первинний облік діяльності ринків з надання послуг**

Однією з ключових умов забезпечення якості та оперативності бухгалтерської інформації, що є основою для прийняття дієвих управлінських рішень, є налагодження та чітка організація системи первинного обліку на підприємстві. Первинний облік являє собою повноцінну складову системи бухгалтерського обліку. У теорії бухгалтерського обліку традиційно первинний облік представлений як початкова стадія облікового процесу, яка включає в себе документування операцій ... (тобто спостереження, вимірювання і запис операцій у документах), обробка та рух первинних документів до здачі їх в архів. З іншого боку, науковці у сфері бухгалтерського обліку визначають первинний облік як самостійну систему, яка потребує належної організації і має свої закони, особливості та зв'язки – внутрішні і зовнішні. Так, З. В. Кир'янова характеризує первинний облік як єдину, повторювану в часі, організовану систему збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – її передачі та

первинної обробки. В. І. Бачинський і О. А. Полянська характеризують первинний облік як початковий дуже вагомий та водночас дуже складний етап, який притаманний різним видам обліку. Разом з тим первинний облік передбачає не лише спостереження та фіксацію даних у первинних документах, а й елементарне узагальнення, групування первинної інформації в облікових реєстрах [<sup>130</sup>, с. 129]. На наш погляд, первинний облік – це складова (початкова стадія) системи бухгалтерського обліку, на якій здійснюється оформлення активів, зобов'язань і господарських операцій бухгалтерськими документами. У нашому дослідженні об'єктами первинного обліку є доходи, витрати і фінансові результати ринків.

Діяльність ринків пов'язана з понесенням витрат та отриманням доходів. Всі витрати ринку з надання послуг (виконання робіт, виробництва продукції, реалізації товарів), виражені у грошовій формі, утворюють собівартість послуг (робіт, продукції, реалізованих товарів). Собівартість складається із спожитих у процесі діяльності запасів, основних засобів у вигляді їх амортизації (зносу), трудових ресурсів у вигляді заробітної плати з відповідними нарахуваннями на неї, а також інших витрат, пов'язаних з діяльністю ринку. Відповідно доходи ринку – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження грошових коштів та інших активів або зменшення зобов'язань, що зумовлюють зростання власного капіталу. Таким чином, фінансові результати ринків формуються співставленням доходів і витрат ринків.

Враховуючи історичні періоди виникнення та розвитку бухгалтерського обліку, його інформаційним базисом, який втілений у паперовий варіант є документ. Проте у сучасних умовах господарювання втрачається значення такого інформаційного базису, що втілюється в паперовій формі, у зв'язку із застосуванням автоматизованих технологій обробки та інформації облікових даних.

---

<sup>130</sup> Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : [монографія] / П. О. Куцик, В. І., Бачинський, О. А. Полянська. – [за заг. ред. проф. П. О. Куцика]. – Львів : Растр-7, 2015. – 312 с.

Але як би не змінювалися носії облікової інформації, сам документ, як свідчення факту здійснення господарської операції, залишається незмінним. В економічній літературі носії облікової інформації, які застосовуються в обліку результатів діяльності, поділяються на три групи:

- пристосовані для сприйняття людьми;
- пристосовані для сприйняття комп'ютерною технікою;
- комбіновані, дані яких можуть сприйматися людиною і обчислювальною технікою.

У своїй сукупності носії облікової інформації формують графік документообігу, тобто впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту, передачі в архів, який включає наступні стадії (рис. 3.3).

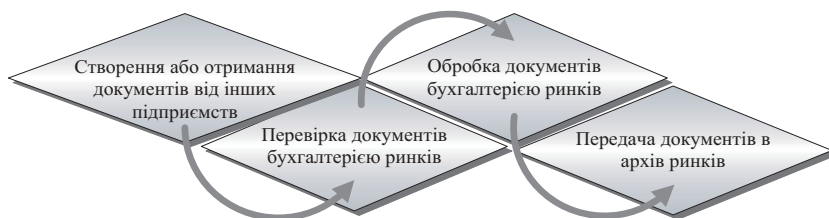


Рис. 3.3. Графік документообігу на ринках  
(запропоновано авторами)

Г. Ловінська, Л. Жилкіна, О. Голенко розглядають документування як спосіб відображення господарських операцій, здійснюваних на підприємстві у бухгалтерському обліку.

С. В. Івахненко вважає, що документ – це початкове джерело всієї облікової інформації та приблизно 30 % усіх документів, що створюються на промисловому підприємстві, припадають на бухгалтерію.

На початковому етапі організації документообігу на ринках, необхідно виокремити перелік господарських операцій, які необхідно документально

оформити у вище зазначених суб'єктів господарювання; на наступному етапі – виокремлюють основні види та форми первинних документів, якими буде оформлятися такий перелік господарських операцій.

Створення форм документів формування різних первинних, проміжних та підсумкових (узагальнюючих) даних та показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації (документів) як у просторі, так і в часі. Тому нами розроблено примірний графік документообігу з врахуванням вищезазначених стадій та з поділом його за видами документів: установчі та інші організаційно-правові документи; організаційно-розпорядчі документи та бухгалтерські документи.

Документальне оформлення операцій господарської діяльності, що передбачують формування результатів діяльності ринків, ґрунтується на використанні типових, спеціалізованих та розроблених безпосередньо на підприємстві з врахуванням усіх обов'язкових реквізитів форм первинних документів, де будуть відображатись доходи, витрати та фінансові результати. Необхідно зазначити, що застосовані типові чи спеціалізовані форми первинних документів не у повній мірі дають можливість відобразити доходи, витрати та фінансові результати діяльності ринків з врахуванням інтеграції норм національного законодавства у галузі бухгалтерського обліку до норм міжнародних стандартів. Також за результатами проведеного дослідження встановлено факт відсутності або часткового застосування автоматизованих систем обробки інформації на ринках. Проте, як показав зарубіжний досвід організації документування на ринках Західної Європи у країнах, що розвиваються, ринки таких країн обмежені низькою купівельною спроможністю. Тому управлінська думка, в першу чергу, спрямована на різнобічне поліпшення параметрів торгівлі, до яких відносять і використання сучасних інформаційних технологій.

У сучасних умовах господарювання для кожного підприємства важливе значення має правильне відображення інформації, яка відображає

його фінансовий стан, у документах.

На основі правильного документального оформлення операцій оперативний облік повинен забезпечити контроль за рухом матеріальних, трудових та інших ресурсів. У зв'язку з цим документальне оформлення операцій повинно містити дані про фактичне витрачання ресурсів на виконання послуг в порівнянні із встановленими нормами, про асортимент і кількість наданих послуг, а також всі інші дані необхідні про роботу ринку.

Кожна операція господарської діяльності підприємства відображається у певному економічному носії облікової інформації, який підлягає моніторингу та контролю. Тому документ є основним інформаційним базисом системи бухгалтерського обліку. У реєстрах бухгалтерського обліку, як синтетичного, так і аналітичного, відображається лише документально підтверджена інформація, що попередньо була зазначена на рахунках бухгалтерського обліку. При оформленні документа бухгалтер не тільки заповнює основні його реквізити, але й аналізує зміст самої господарської операції на її законність, доцільність, економічну обґрунтованість.

Документальне оформлення господарських операцій регламентується нормативно-правовими документами. Проте можна виокремити ряд реквізитів документів, які є обов'язковими та ідентичними для різних документів. Ці реквізити і вимоги щодо їх заповнення детально викладено у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [131] і законодавчо затверджено у ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку і Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що документи повинні складатися під час здійснення господарської операції, а якщо це не можливо, безпосередньо після її закінчення.

---

<sup>131</sup> Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ МФУ від 24 травня 1998 року № 88 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що досить часто документи складаються до або після здійснення операції господарської діяльності підприємства, що спричинює до виникнення помилок.

Документи оформляються на паперових або електронних носіях і з метою надання їм юридичної сили та доказовості повинні містити такі обов'язкові реквізити: назва документа (форми); дата й місце складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; короткий виклад змісту та обсягу господарської операції, зазначення одиниці вимірювання; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Звичайно, використання тих чи інших носіїв інформації залежить від способу вирішення облікових завдань та організації праці облікових працівників [132]. Дослідження діяльності ринків показало, що ряд ринків все ще здійснюють паперове оформлення господарських операцій, тобто не використовують автоматизовані інформаційні системи обробки даних. Тому виникає необхідність у піднятті якості документації, її уніфікації та максимального пристосування до особливостей діяльності ринків.

Облік результатів діяльності на ринках являє собою комплекс інформаційно-логічних операцій з документами, які супроводжують будь-які матеріальні, грошові та фінансові потоки, результатом яких є понесення витрат чи отримання доходів. Єдиним та економічно обґрунтованим інформаційним носієм у бухгалтерському обліку є первинні документи, тому що вони є базисом найперших господарських операцій, які мають місце на підприємстві у системі бухгалтерського обліку.

Результати досліджень свідчать, що основними первинними документами у ринків, в яких присутня інформація про доходи, витрати підприємства, є наступні (табл. 3.1).

---

<sup>132</sup> Куцик П. О. Інформаційні системи обліку у корпоративному управлінні: концептуальний підхід. Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: тези виступів 12-ї міжнар. наук. конф. (Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.). Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 220–222.

Таблиця 3.1

**Первинні документи,  
якими оформляються надання послуг на ринках**

| <b>Нормативний документ, яким затверджено</b>                                                                                                                                                                                                                                                          | <b>Назва документа</b>                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>1</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>2</b>                                                |
| Наказ Міністерства фінансів України від 21.01.2016 р. № 13                                                                                                                                                                                                                                             | Фіскальний чек                                          |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Товарний чек                                            |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Накладна                                                |
| Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 17.09.2018 р. № 763)                                                                                                                                                                     | Податкова накладна                                      |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Рахунок-фактура                                         |
| Інструкцію про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи, затвердженої наказом Мінстату України та Мінтрансу України від 07.08.1996 р. № 228/25 (рекомендована форма) | Товарно-транспортна накладна                            |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Розрахунки (довідки) бухгалтерії                        |
| Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджена Постановою Правління Національного банку України 29.12.2017 № 148                                                                                                                                 | Прибуткові касові ордери                                |
| Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку, бухгалтерського контролю під час здійснення операційної діяльності в банках України, затверджено Постановою Правління Національного банку України 04.07.2018 № 75                                                                   | Виписки банку                                           |
| Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV                                                                                                                                                                                                                                                    | Договори купівлі-продажу                                |
| Інструкція по використанню форм документів суворої звітності, що застосовуються для оформлення замовлень та розрахунків із споживачами побутових послуг, затверджена наказом Українського союзу об'єднань підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 29.09.1995 р. № 8          | Замовлення-зобов'язання, квитанція                      |
| Відсутній (довільна форма документу з обов'язковими реквізитами первинного документу)                                                                                                                                                                                                                  | Акт на розрубку м'яса на ринку                          |
| Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля: наказ Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 488/346                                                                                                                       | Подорожній лист вантажного автомобіля                   |

*Примітка.* Узагальнено за результатами дослідження

Вище зазначені первинні документи, якими оформляються надання послуг на ринках, не обмежуються сферою їх використання лише для цілей бухгалтерського обліку. Такі документи формують інформаційний базис

для управлінського персоналу, з метою прийняття економічно виважених рішень та здійснення моніторингу. Практика свідчить, що типові первинні документи за якими формуються доходи основної діяльності ринку не накопичують достатньої інформації для внутрішньогосподарського обліку ринку, а тому потребують удосконалення з метою відображення в них достатньої інформації про доходи для потреб ринку. Тому враховуючи організаційні особливості діяльності ринків необхідно розробити і затвердити первинні документи щодо основних послуг ринків, у яких би формувалась детальна інформація для Звіту про результати фінансово-господарської діяльності ринків для достовірного та точного розрахунку фінансових результатів.

Такі первинні документи повинні містити усі обов'язкові реквізити відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, оскільки лише доброякісний документ, оформлений з урахуванням усіх законодавчо встановлених вимог, набуває юридичної сили та доказовості. Правильно складені та оформлені документи дадуть можливість відобразити доходи і витрати ринків у системі податкового обліку, оскільки відповідно до п. 1 ст. 44 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [<sup>133</sup>].

У зарубіжній практиці організації та ведення бухгалтерського обліку поширеною є практика інформаційного аналізу і синтезу документів (Information Analysis and Synthesis Documents), що передбачає сукупність процесів аналізу форми і змісту документів, з метою їх вивчення,

---

<sup>133</sup> Податковий кодекс України : закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

виокремлення необхідних даних для цілей управління, а також їх оцінку та узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку [<sup>134</sup>, с. 720]. У вітчизняних дослідженнях вищенаведена практика охарактеризована як елемент методу бухгалтерського обліку, що передбачає фіксацію інформації у документах та її узагальнення.

Враховуючи вищевикладене, на нашу думку, основними вимогами до носіїв інформації для формування результатів діяльності на ринках є:

- підвищення ролі облікової інформації як основної управлінської інформації;
- інформаційне покращення первинних документів для відображення даних бухгалтерського обліку з використанням автоматизованих інформаційних систем обробки даних;
- стандартизація та оптимізація джерел отримання облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;
- оперативність збору, реєстрації та обробки облікової інформації;
- економічна обґрунтованість та інформаційна наповненість об'єктів бухгалтерського обліку;
- співставність інформаційного наповнення облікової інформації у цілому по ринку із його структурними підрозділами.

Первинний облік доходів, витрат і результатів діяльності на ринках являє собою комплекс інформаційно-логічних операцій з документами, які супроводжують будь-які матеріальні, грошові та фінансові потоки, результатом яких є понесення витрат, отримання доходів і формування результатів діяльності. Проте окремі первинні документи для відображення доходів, витрат і результатів діяльності ринків з врахуванням їх організаційних особливостей є відсутніми. Тому враховуючи організаційні особливості діяльності ринків необхідно розробити і затвердити зміни до первинних документів ринків для достовірного та точного розрахунку

---

<sup>134</sup> Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearey. – [Eighth Edition]. – SAGE Publications, Inc, (2004). – 800 p.

фінансових результатів.

З огляду на зазначене значення первинного обліку доходів, витрат і результатів діяльності ринків можна стверджувати, що одним із головних напрямків організації системи первинного обліку на ринках є розробка та впровадження форм документів, які забезпечують накопичення інформації для управлінських потреб.

В умовах функціонування управлінського обліку використання типових первинних документів та реєстрів натурально-вартісного обліку є недостатнім. Адже управлінням необхідна інформація у більш детальному розрізі, наприклад про суму надходжень від бронювання торговельних місць, середній термін надання обладнання в прокат, суму амортизаційних відрахувань при здійсненні розробки м'яса.

Тому, виникає необхідність у розробленні таких форм документів, які зможуть забезпечити менеджерів швидкою оперативною та точною інформацією, яка у відділ управлінської бухгалтерії буде потрапляти вже сформованою, попередньо накопиченою та обробленою на нижчих рівнях.

За результатами проведеного дослідження, можемо зробити висновок, що дослідження у сфері первинного обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності, у тому числі на ринках, носять теоретико-методичний характер, а враховуючи світову практику документального оформлення господарських операцій та те, що ринки потребують оперування великими масивами інформації, вважаємо за необхідне розглянути застосування інформаційних технологій на ринках, які оперативно оброблятимуть таку інформацію та готуватимуть базу для прийняття оптимальних управлінських рішень. При цьому розвиток технологій слід розглядати через призму людської активності, тобто як процес послідовної передачі частини виробничих та управлінських функцій від працівників до техніки. Найсуттєвішим етапом розвитку автоматизованих технологій обробки даних є можливість їх суцільного використання ні підприємствах різних видів економічної діяльності та форм власності.

Варто погодитися з думкою С. Сіняка, який всі операції над обліковими даними поділяє на три групи. До першої групи він відносить збір первинних даних, реєстрацію замовлень, розрахунок потреби у матеріалах, ведення інвентаризаційних відомостей, оформлення прийому товарів та їх доставку до покупця, здійснення та оформлення розрахунків з постачальниками та замовниками, виписку з рахунків, розрахунки по заробітній платі та заборгованості перед бюджетом, формування звітності. До другої групи належить визначення та встановлення цін, вибір постачальників і замовників, короткострокове прогнозування, поточне управління кадрами. До третьої – довгострокове прогнозування, вибір номенклатури продукції, розроблення фінансово-інвестиційної політики, здійснення кадрової політики. Операції першої групи, на думку автора, можуть бути повністю автоматизовані, другої – підлягають частковій автоматизації з незначною участю управлінського апарату, а операції третьої групи потребують безпосереднього виконання людиною, яка використовує комп'ютер як допоміжний інструмент [<sup>135</sup>, с. 70].

Питання ефективності організації первинного обліку на підприємстві та окремих етапів документування фактів господарського життя набувають все більшої актуальності в умовах інтенсивного розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій. В. В. Євдокимов намагався встановити межі повної автоматизації облікової системи, що дає можливість суттєво зменшити кількість працівників підприємства [<sup>136</sup>, с. 35-40]. Найбільш вдалою, на наш погляд, для запровадження повністю автоматизованих (автоматичних, без участі людини) систем здійснення фінансово-господарської діяльності та обробки інформації є діяльність на ринках та пов'язані з нею розрахункові й транспортні операції. Потреба в цьому

---

<sup>135</sup> Арсеньев Ю. Н. Информационные системы и технологии. Экономика. Управление. Бизнес : учеб. пособие / Ю. Н. Арсеньев, С. И. Шелобаев, Т. Ю. Давыдова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 447 с.

<sup>136</sup> Євдокимов В. В. Бухгалтерський облік як інформаційна система: загальні методологічні підходи / В. В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету (Серія: економічні науки). – 2009. – № 1(47). – С. 35-40.

виникає через те, що ринки характеризується значними різновидами послуг, облікової інформації про них, а також запровадженням кількісно-сумового обліку, що є причиною значної трудомісткості ручного та традиційно автоматизованого його здійснення.

Обліковий процес на ринках як організаційна сукупність складається з певних організаційних етапів, а саме: первинного, поточного та підсумкового. Важливими об'єктами облікового процесу на кожному організаційному етапі є носії облікової номенклатури та їх рух, технологія та інформаційне забезпечення облікового процесу. Характеристика здійснення облікового процесу є різною на підприємствах із врахуванням особливостей їх діяльності, складу системи об'єктів бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також господарських операцій, які формуються у цій системі. Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять: первинне спостереження, тобто сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному виразах, фіксація в носіях облікової інформації – документах.

Документальне оформлення облікової інформації, інформаційне покращення первинних документів на кожному етапі здійснення господарських операцій на підприємстві відіграють вагомую роль при організації інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку для цілей управління, оскільки ефективно організований та достовірний документообіг на будь-якому підприємстві незалежно від видів економічної діяльності та форм власності є базисом облікового процесу, який дає змогу обґрунтувати його юридичну достовірність та дієвість.

Вищесказане підтверджує, що інформаційне забезпечення менеджменту починається з правильної організації первинного обліку, в основі якого лежить “первинна документація” або “первинні документи” як ідентичне поняття. Аналіз тлумачення поняття “первинний облік” дозволив дійти висновку, що вживання цього терміну є досить суперечливим, до кінця не визначеним та не зовсім вдалим. Не можна розглядати первинні документи як первинний облік, а бухгалтерський облік – як вторинний облік. Такий поділ облікового процесу,

на нашу думку, є необґрунтованим, таке розгалуження обліку є надуманим [137, с. 11]. На наш погляд, також суперечливим є тлумачення поняття “первинна облікова документація”.

Пройдення облікової документації у схематичному вигляді, поданому на рис. 3.4, підтверджує, що первинна документація формується в інформаційній системі обліку і на різних ланках здійснення господарських операцій.

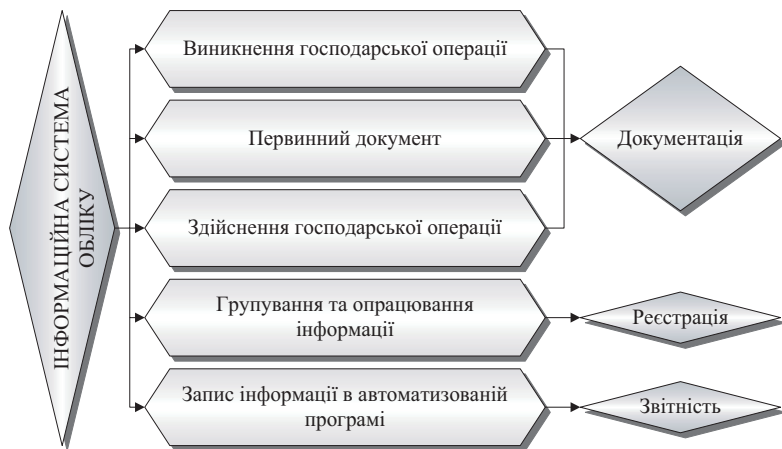


Рис. 3.4. Формування документів в інформаційній системі обліку  
(запропоновано авторами)

На підставі вивчення досвіду роботи ринків відзначимо, що існуюча первинна обліково-економічна інформація не повною мірою відповідає вимогам менеджменту, оскільки не дозволяє управлінському персоналу осмислити та проаналізувати її повністю. Для того, щоб первинна облікова інформація відповідала завданням розвитку і вдосконалення менеджменту, вона повинна бути спеціально підготовленою у вигляді спеціального

<sup>137</sup> Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку : теорія і методологія : автореф. дис. ... канд. кон. наук : 08.06.01 / Т. А. Бутинець. – К., 2001. – 18 с.

групування або коротких оглядів відповідно до ієрархічного рівня управлінського персоналу.

Аналіз на інформаційну доцільність первинних документів та їх вдосконалення є основою організації бухгалтерського обліку як інформаційного базису на будь-якому підприємстві. Інформаційне покращення форм документів створити можливість деталізації аналітичного обліку через впровадження у форми документів додаткової інформації, яка необхідна управлінському персоналу для прийняття рішень.

Ми відстоюємо позицію, що облік на окремо взятому підприємстві єдиний, його поділ є умовним і розглядається лише на теоретичному рівні. При цьому порядок документування фактів господарської діяльності має бути інтегрованим.

Як показує практика, у наш час інформація для прийняття управлінських рішень готується функціональними відділами, що традиційно існують на ринках, – плановий відділ, фінансовий і, звичайно, бухгалтерія. Робота цих відділів пов’язана з інформуванням керівництва про те, що відбулося. А щоб забезпечити динаміку розвитку підприємства, діяльність цих відділів, особливо фінансового і бухгалтерії, повинна бути спрямована на з’ясування того, що слід було б зробити. При цьому система обліку здатна виконати вказане завдання одним з двох способів – забезпечення управління шляхом узгоджування реальних кількісних показників з плановими, а також шляхом надання кількісної інформації, яка допомагає оцінювати альтернативні варіанти дій.

За результатами здійсненого дослідження встановлено, що у практиці роботи ринків щодо надання послуг, не існує єдиного підходу щодо документального оформлення операцій різними підрозділами. Так, за однотипними операціями використовуються різні первинні документи, в яких інформація відображається й узагальнюється у різній формі та за різні періоди.

Тому враховуючи виділені нами найбільш дохідні послуги на ринках: бронювання торговельних місць, прокат, розрубка м'яса та транспортні послуги, розглянемо особливості їх документального обліку в частині складання первинних документів.

Бронювання торговельного місця – послуга ринку, яка надається за заявою продавця з метою резервування торговельного місця на обумовлений термін, у разі відсутності інших угод (оренди, суборенди) на даний об'єкт. Тобто така господарська операція оформляється наступними документами:

- заява, рахунок, договір бронювання, акт виконаних робіт (наданих послуг): для підтвердження витрат;
- прибутковий касовий ордер, чек: для підтвердження доходів.

Вагомі труднощі в частині складання, узагальнення та використання первинних документів на ринках існують у місцях приймання та оплати бронювання торговельних місць. Найбільш поширеною формою документу, що засвідчує приймання замовлення та розрахунки з клієнтами на підприємствах з надання послуг бронювання торговельних місць є договір бронювання торговельного місця, акт виконаних робіт (наданих послуг) прибутковий касовий ордер та розрахунковий чек. У вище наведених первинних документах не дотримано вимог до первинного обліку. А також у ряді ринків взагалі відсутні будь-які первинні документи, що підтверджують здійснення господарської операції з споживачем послуг. Зобов'язання між клієнтом та ринком щодо бронювання торговельних місць підтверджується лише усною домовленістю, після чого клієнт оплачує орендну (заставну) плату.

Тому нами удосконалено основний документ, який підтверджує факт надання послуги з бронювання торговельного місця (витрати) і відповідно отримання плати за надану послугу (доходи), а саме Акт приймання-передачі торговельного місця на ринку (додаток Л).

У застосованому у практичній діяльності ринків Акті приймання-передачі торговельного місця на ринку, на нашу думку, містяться наступні неточності:

- сторони господарських відносин при здійсненні бронювання торговельного місця на ринку зазначаються як “Орендодавець” і “Орендар”. Ми пропонуємо їх найменувати як “Замовник” і “Виконавець”;
- акт носить формальний характер, оскільки є підставою прийому-передачі торговельного місця. Ми пропонуємо навести розрахунок і вартість послуг бронювання торговельного місця.

Відповідно до ст. 787 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV, за договором прокату наймодавець, який здійснює підприємницьку діяльність з передачі речей у найм (у нашому дослідженні – ринок), передає або зобов’язується передати рухому річ (санітарний одяг, торговельний інвентар, обладнання та ін.) наймачеві у користування за плату на певний строк. Прокат є своєрідним “приєднанням”, тобто наймач погоджується на встановлені наймодавцем умови договору і не може їх змінювати. Типові умови договору прокату не можуть порушувати прав наймачів, встановлених законом.

За видані напрокат санітарний одяг, торговельний інвентар, обладнання вноситься:

- орендна плата, облік цих операцій проводиться із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Розмір плати встановлюється адміністрацією ринку і не повинен перевищувати вартості виданих напрокат речей у ринкових цінах з урахуванням зносу;
- заставна плата, яка повертається платнику після повернення у робочому стані взятих напрокат інвентарю, санітарного одягу та інших предметів. У разі втрати взятих напрокат речей або їх псування продавець відшкодовує суб’єкту господарювання завданий збиток за рахунок внесеної заставної плати.

За даними проведених досліджень на ринках досить часто для оформлення послуг прокату використовуються різні за формою та змістом

первинні документи: замовлення-зобов'язання, договір, акт, прибутковий касовий ордер, чек, квитанція. З метою забезпечення використання єдиної методики для ринків щодо надання послуг пропонується використовувати удосконалені нами діючі, та розроблені нові форми первинної облікової документації. Так, враховуючи норми наказу Українського союзу об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення “Про затвердження форм документів суворої звітності та Інструкції щодо їх використання” від 29 вересня 1995 року № 8 нами удосконалено замовлення-зобов'язання і квитанцію, яка використовується для приймання коштів за прокат, продовження терміну прокату, неповернення речей прокату та ін.

Так щодо замовлення-зобов'язання, вважаємо що двох-стороння форма замовлення-зобов'язання є занадто громіздкою, проте інформаційно не важливою для бухгалтера, тому з метою оптимізації складання первинних документів та формування необхідного обсягу інформації для бухгалтерської служби, нами об'єднано дві сторони бланку “замовлення-зобов'язання”. Зважаючи на те, що замовлення-зобов'язання складається у 2 примірниках (другий примірник з відміткою “копія”), тому при продовженні терміну прокату представник ринку матиме змогу проаналізувати наведену інформацію та доповнити її тими даними, що стосуються плати за продовження терміну прокату, доплати за невчасне повернення речей та прострочення платежу. Також в удосконаленій нами формі замовлення-зобов'язання відведена графа, яка заповнюється бухгалтером ринку, який здійснює облік предметів прокату, в частині проставлення кореспондуючого рахунку в залежності від виду обладнання, інвентаря, що береться на прокат.

Квитанція до замовлення-зобов'язання є первинним документом для ведення бухгалтерського обліку, яким оформлюються відносини із представником ринку і наймачем (особою, що бере обладнання, устаткування на прокат), є підставою для розрахунку з клієнтами та підставою для нарахування додаткових зобов'язань при невиконанні умов

прокату, що використовується з метою складання звітності, а також для аналізу обсягів обороту з надання послуг прокату (додаток М).

При наданні супутніх послуг (з розрубки м'яса та ін.) на ринку складається відповідний акт, що підтверджує факт надання послуги, а споживачеві послуги при цьому виписується, прибутковий касовий ордер чи видається чек.

Первинні носії облікової інформації, що використовуються на ринках із надання послуг з розрубки м'яса не у повній мірі відповідають сучасним умовам господарювання та господарським відносинам, які виникають, відповідно, такі носії облікової інформації не забезпечують управлінський персонал економічно обґрунтованою інформацією про надану послугу. За результатами проведеного дослідження запропоновано удосконалити первинні документи з надання послуг з розрубки м'яса.

Окремо затверджений документ на ринках для документального оформлення операції розрубки м'яса відсутній, тому нами враховуючи норми і затверджені первинні документи у інших галузях промисловості, зокрема громадському харчуванні, розроблено акт на розрубку м'яса на ринку (додаток Н).

Акт на розрубку м'яса оформлений у визначеному порядку, підтверджує факт надання послуги та є основою для її обліку на підприємстві. Запропонована форма Акту (його реквізити) відповідають правилам документального оформлення первинних документів відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [138].

За результатами дослідження встановлено недосконалість порядку документального оформлення відносин представника ринку і споживача послуг в частині оформлення розрахункових відносин для здійснення плати за отриману послугу та отримання сировини (м'яса) для надання послуг

---

<sup>138</sup> Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ МФУ від 24 травня 1998 року № 88 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

розрубки. Тому для оформлення операцій із розрубки м'яса пропонуємо застосовувати приймальну квитанцію як носій первинної облікової інформації (додаток П).

На ринках зважують продукцію та сировину для розрубки під час її приймання, за результатами проведеної господарської операції формується інформація, яка записується у приймальну квитанцію. Якщо нарахування заробітної плати здійснюється з врахуванням обсягів розрубленої продукції, то у первинному документі, де фіксується обсяг розрубленої продукції, зазначають денний виробіток кожного рубчака м'яса.

Зокрема, для здійснення достовірного планування доходів і витрат, що виникають при наданні послуг з розрубки м'яса у Акті на розрубку м'яса нами запропоновано враховувати як нормативні так і фактичні дані, що будуть основою в майбутньому для здійснення планування (бюджетування) доходів і витрат, для детального аналізу усіх відхилень і їх обґрунтування.

Найбільш вагому частку близько 30 % зі всієї сукупності наданих послуг ринками складають транспортні послуги ринку, або транспортно-заготівельні послуги. Транспортні послуги на ринках включають:

- вантажно-розвантажувальні роботи;
- транспортування товарів і продуктів до місць їх використання;
- страхування ризиків транспортування товарів і продуктів.

Основними документами, якими оформляються автотранспортні перевезення є подорожній лист і товарно-транспортна накладна. Подорожній лист характеризує роботу автотранспортного засобу, а товарно-транспортна накладна призначена для обліку руху товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), розрахунків за перевезення вантажу та обсягу виконання вантажно-розвантажувальних робіт. Разом з цими документами використовуються також рахунки-фактури, прибуткові та видаткові накладні й інші.

Розрахунки із замовниками за надані послуги здійснюються у готівковій чи безготівковій формі. Порядок оплати вартості послуг

визначається виконавцем за погодженням із замовником, що передбачено укладеним договором до або після надання послуг та отримання замовлення.

Запропоновано удосконалити форму Подорожнього листа вантажного автомобіля, що стосується відображення інформації щодо понесення транспортних витрат у розрізі структурних підрозділів та центрів відповідальності. За результатами проведеного дослідження вважаємо за доцільне віднести Подорожній лист вантажного автомобіля до спеціалізованих форм документів ринків, оскільки законодавчо встановлена форма такого документа є відсутньою. Основними позитивними сторонами використання Подорожній листа вантажного автомобіля на ринках є:

- методика та організація аналітичного обліку транспортних витрат у розрізі структурних підрозділів та центрів відповідальності;
- методика та організація внутрішнього контролю транспортних витрат на ринках;
- детальне відображення на рахунках бухгалтерського обліку транспортних витрат у розрізі субрахунків з врахуванням виділених структурних підрозділів та центрів відповідальності.

Удосконалення первинного обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності ринків у розрізі найбільш дохідних видів послуг є основою для покращення методики та організації господарських операцій облікової системи та системи внутрішнього контролю ринків.

Ринки у своїй діяльності здійснюють узагальнення інформації, наведеної у первинних документах (первинний облік), шляхом складання зведених документів (зведений облік), у яких також враховуються всі особливості діяльності ринків, а також сучасні й прогностичні вимоги до формування інформаційної бази, використовуваної для прийняття ефективних управлінських рішень.

В історичному аспекті методика зведення (узагальнення) в бухгалтерському обліку за різними об'єктами відома ще з елліністичного

періоду (334 р. до н.е. – 30 р. н.е.). У ті часи записи на рахунках бухгалтерського обліку за різними об'єктами здійснювали в хронологічному порядку, при цьому сальдо вираховували після запису кожної господарської операції. У деяких випадках дані з документів записували безпосередньо на рахунки, а інколи групували за однорідними господарськими операціями. Далі складали зведений документ, який узагальнював денну (місячну, квартальну) інформацію [<sup>139</sup>, с. 35-40].

Зазвичай, зведені реєстри результатів діяльності представлені звітністю матеріально-відповідальних осіб [<sup>140</sup>]. Проте, враховуючи особливості діяльності ринків щодо надання послуг матеріально-відповідальні особи не формують таких звітів, оскільки вся інформація узагальнюється працівниками бухгалтерії.

Таким чином, документація виступає основою обліку результатів діяльності та є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Документація має надзвичайно важливе значення для забезпечення збереження майна підприємства, а також раціонального та ефективного використання ресурсів ринків. Узгодженість структури процесу первинного та зведеного обліку результатів надання послуг сприятиме підвищенню ефективності управління на ринках. Запропоновані методичні підходи до організації методики обліку результатів діяльності ринків сприятимуть систематизації і вдосконаленню накопичення та обробки інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень.

---

<sup>139</sup> Дюкарева Х. Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання / Х. Л. Дюкарева // Науковий вісник НЛТУ України : Збірник науково-технічних праць. – Львів : НЛТУ України, 2008. – Вип. 18.6. – 308 с. – С. 134-137.

<sup>140</sup> Куцук П. О. Внутрішня стандартизація інтегрованого обліку корпоративного об'єднання. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: зб. матеріалів 3-ї міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 70-річчю кафедри підприємницької діяльності (Київ, 3-4 квітня 2014 р.). Київ: КНЕУ, 2014. С. 95–97.

### 3.3. Методика обліку результатів діяльності ринків

Важливим етапом формування результатів діяльності ринків є синтетичний та аналітичний облік результатів діяльності. Сьогодні соціально-економічне середовище функціонування ринків висуває вимоги щодо наявності ефективних підходів організації праці управлінського персоналу, що здійснює прийняття обґрунтованих економічних рішень. Поряд з розробкою підходів до організації праці управлінського персоналу необхідно переглядати та удосконалювати підходи щодо організації та методики діяльності ринків з врахуванням усіх змін у законодавчому середовищі.

Основним завданням під час організації бухгалтерського обліку на ринках є забезпечення ефективної системи контролю за процесом надання послуг не лише загалом, а й за видами послуг і центрами їх формування (центрами відповідальності). За перелічених вище умов головна мета апарату управління полягає в забезпеченні максимального зниження витрат, пов'язаних із наданням послуг.

Інфраструктурний характер операційної діяльності ринків впливає на формування їх фінансових результатів, які визначаються шляхом порівняння доходів і відповідних їм витрат. Є ринки, основним видом діяльності яких є лише надання ринкових послуг (надання торговельних місць продавцям, супутні послуги (розрубка м'яса і зважування, ветеринарно-санітарний огляд), видача на прокат торговельного інвентарю тощо) та ринки, що крім ринкових послуг здійснюють закупівельну діяльність, провадять торгівлю через торгово-закупівельні підприємства та заклади ресторанного господарства, займаються виробничою діяльністю, надають транспортні та комунально-побутові послуги тощо. У нашому дослідженні ми розглядаємо саме перший тип ринків, основним видом діяльності є надання лише ринкових послуг [<sup>141</sup>, с. 111].

---

<sup>141</sup> Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації : навч. посіб. / [колект. авт.: Озеран В. О., Куцик П. О., Макарук Ф. Ф. та ін.]. – Львів : Видавництво ЛКА, 2010. – 311 с.

Організація обліку послуг бронювання торговельних місць; прокату; супутніх послуг (розрубка м'яса і зважування, ветеринарно-санітарний огляд) та транспортних послуг за центрами відповідальності та центрами витрат і доходів, на наш погляд, дасть можливість системі управління чітко ідентифікувати суми понесених витрат на кожен надану послугу, визначити прибутковість тієї чи іншої послуги, доцільність закладення її на тривале зберігання та отримати достовірну інформацію про суми необхідних витрат на цей процес. Необхідно враховувати основні види діяльності ринків з врахуванням особливостей формування доходів, витрат і фінансових результатів, а також методику й організацію їх бухгалтерського обліку

На ринках рахунки для відображення доходів, витрат, результатів діяльності як об'єктів обліку підприємства використовують відповідно до затвердженого Управлінням бухгалтерського обліку, контролю, звітності і корпоративних прав Укоопспілки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій споживчої кооперації України [<sup>142</sup>], проте, враховуючи те, що підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, із огляду на потреби управління, контролю, аналізу та звітності. Ми пропонуємо симбіоз обох варіантів застосування Плану рахунків з використанням методики меппінгу, а саме: застосування Плану рахунків із використанням субрахунків, наведених у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій споживчої кооперації України, із одночасним запровадженням окремих, власних запропонованих субрахунків де взято до уваги специфіку діяльності ринків.

Дослідження сучасної методики та організації обліку діяльності ринків свідчать, що чинні підходи не задовольняють систему управління, зокрема, не надають оперативної достовірної інформації про формування

---

<sup>142</sup> Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. / [колект. авт.: Озеран В. О., Куцик П. О., Макарук Ф. Ф. та ін.]. – Львів : Видавництво ЛКА, 2008. – 660 с.

вартості послуг. Тому особливої ваги набуває вдосконалення аналітичного обліку рахунків, що використовуються при наданні послуг. Для рахунків, які використовуються для обліку цих процесів, вважаємо економічно доцільним відкрити в робочому плані рахунків рахунки аналітичного обліку, беручи до уваги особливості діяльності ринків та структури підприємства. Рахунки аналітичного обліку слід відкривати додаванням послідовних цифр до синтетичного рахунка фінансового обліку, де кожному номеру відповідатиме певна назва класифікаційного групування (рис. 3.5).

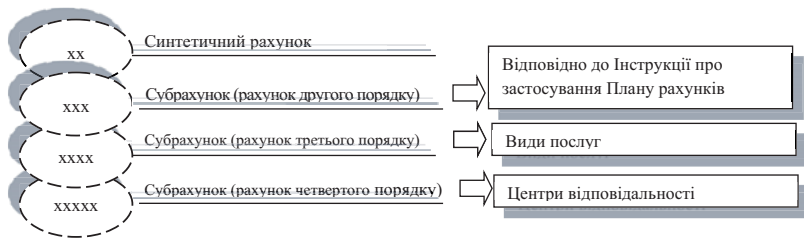


Рис. 3.5. Структура кодів рахунків обліку послуг на ринку  
(запропоновано авторами)

Узагальнення облікової інформації у повному обсязі для цілей управління ринками у розрізі найбільш дохідних видів послуг було основою для розробки робочого плану рахунків для ринків, у якому наявним є розріз аналітичних рахунків з врахуванням виділених структурних підрозділів та центрів відповідальності. Вважаємо, такий інформаційний базис як деталізований робочий план рахунків забезпечить ефективне управління діяльністю ринків.

Авторські дослідження у частині удосконалення робочого плану рахунків є основою для вирішення наступних питань: забезпечення управлінського персоналу повною і достовірною інформацією про вартість наданих послуг; систематизація витрат за центрами відповідальності. Але при запропонованій деталізації рахунків обліку

потрібно слідкувати за їх оптимальністю залежно від обсягів діяльності суб'єкта господарювання, оскільки надмірна деталізація призведе лише до громіздкості та ускладнення системи обліку. При цьому, недостатність деталізації рахунків призведе до неупорядкованості масиву інформації, і, як наслідок, неефективності управління [<sup>143</sup>, с. 257].

Ринки системи споживчої кооперації у процесі надання послуг фізичним особам і суб'єктам підприємницької діяльності отримують доходи. Доходи ринку – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження грошових коштів та інших активів або зменшення зобов'язань, що зумовлюють зростання власного капіталу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи ринку регламентуються П(С)БО 15 “Дохід”.

Облік доходів з наданих послуг ведеться на рахунку 70 “Доходи від реалізації” субрахунок 703 “Доходи від реалізації робіт і послуг” із запропонованим розрізом таких субрахунків третього порядку: 7031 “Доходи від послуг з надання торговельних місць на ринку”, 7032 “Доходи від надання послуг з прокату майна”, 7033 “Доходи від надання супутніх послуг на ринку”, 7034 “Доходи від надання транспортних послуг”. За кредитом цих субрахунків відображаються суми визнаних доходів, за дебетом – зменшення доходів у сумі нарахованого податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, що утримуються з доходів та списання чистого доходу (в порядку закриття) в кінці місяця на фінансові результати за видами послуг. Названі субрахунки сальдо не мають.

Плата за бронювання торговельних місць, торговельного інвентаря та обладнання, супутні послуги – послуги, які надаються ринком продавцям, здійснюється через реєстратори розрахункових операцій на

---

<sup>143</sup> Кошкарів С. А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : [монографія] / С. А. Кошкарів, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. – Чернівці : Золоті Литаври, 2012. – 264 с.

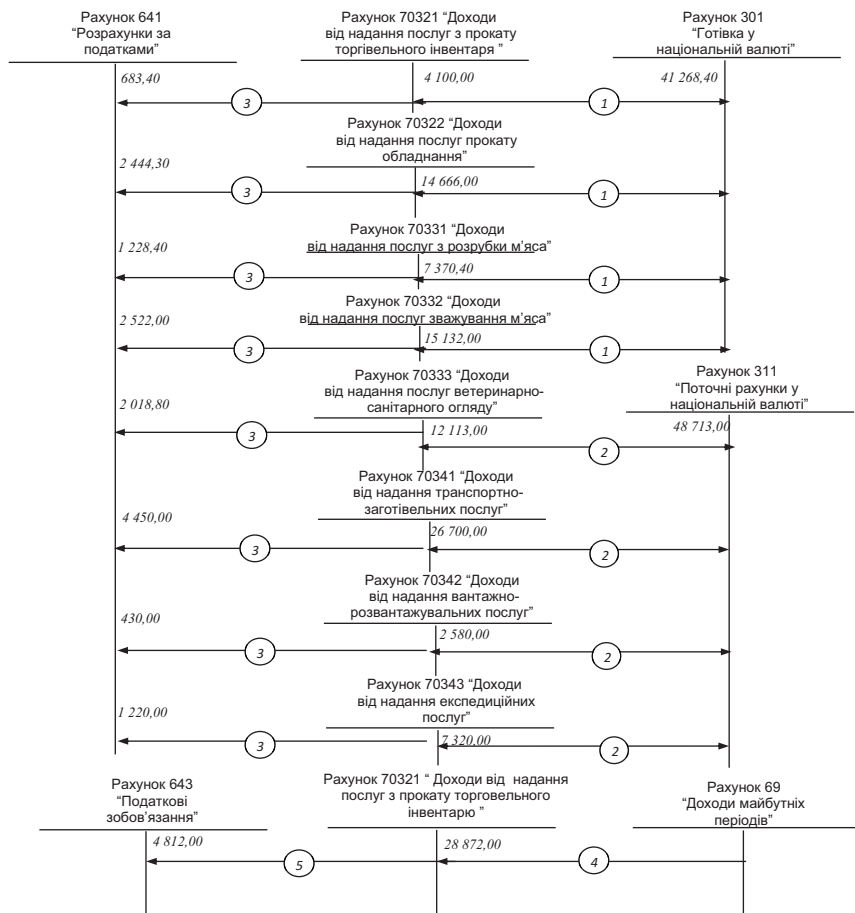
поточний рахунок або через оформлення прибуткових касових ордерів у касу. Така плата є виручкою (доходом) ринку.

Облік доходів від надання послуг ведеться у розрізі видів: торгівельних місць; торгівельного обладнання, що надається в прокат; супутніх та транспортних послуг.

Протягом місяця на підставі первинних документів (товарно-транспортних накладних, рахунків, актів виконаних робіт (наданих послуг) та інших) структурного підрозділу ринку, що надає автотранспортні послуги та виконує вантажно-розвантажувальні роботи відображаються отримані доходи від їх реалізації на окремому аналітичному рахунку субрахунку 7034 “Доходи від надання транспортних послуг” – за видами транспортних послуг. Нами запропоновано відкривати окремі субрахунки для обліку автотранспортних послуг у розрізі центрів відповідальності. Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів від надання послуг ринками складені з врахуванням авторських пропозицій відображено на рис. 3.6.

Аналітичний облік доходів від реалізації ринкових послуг ведеться за видами послуг, за структурними підрозділами ринку. Нами запропоновано для ведення аналітичного обліку Відомість обліку доходів від реалізації послуг ринків.

У кредитовій частині Відомості обліку доходів від реалізації послуг ринків, у графах (аналітичних рахунках), записують вид доходу у розрізі центрів відповідальності та відповідні суми, а за дебетом – суми непрямих податків утриманих з відповідного доходу та суму, що списується на фінансовий результат у порядку закриття рахунку. Після вказаних записів підраховують суми оборотів за звітний місяць і з початку року.



**Умовні позначення:** 1 – отримано в касу ринку кошти за послуги, надані продавцям у розрізі центрів відповідальності за: прокат торговельного інвентаря; прокат обладнання; розрубку м'яса; зважування м'яса; 2 – зараховано на поточний рахунок кошти як плата за: ветеринарно-санітарний огляд; транспортно-заготівельні послуги; вантажно-розвантажувальні послуги; експедиційні послуги; 3 – нараховано податкові зобов'язання з податку на додану вартість від суми визнаних доходів з надання ринком послуг за: прокат торговельного інвентаря; прокат обладнання; розрубку м'яса; зважування м'яса; ветеринарно-санітарний огляд; транспортно-заготівельні послуги; вантажно-розвантажувальні послуги; експедиційні послуги; 4 – визнано доходом поточного періоду доходи майбутніх періодів, одержані від послуг прокату торговельного інвентарю; 5 – відображено закриття нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Рис. 3.6. Схема з обліку доходів з надання послуг ринками  
(запропоновано авторами)

Облік витрат, пов'язаних з наданням послуг на ринках, здійснюється на рахунком 23 “Виробництво” субрахунок 231 “Витрати ринків” із запропонованим розрізом субрахунків третього порядку: 2311 “Витрати на утримання торговельних місць на ринку”, 2312 “Витрати на надання послуг з прокату майна”, 2313 “Витрати на надання супутніх послуг на ринку”, 2314 “Витрати на надання транспортних послуг”.

За дебетом субрахунків третього порядку відображаються суми поточних витрат, за кредитом субрахунків третього порядку – списання витрат на собівартість реалізованих послуг за місяць.

Субрахунки третього порядку 2311-2314 сальдо не мають. Фактично понесені витрати за місяць характеризують собівартість наданих (реалізованих) послуг ринком. Нами запропоновано відкривати окремі субрахунки для обліку витрат ринків у розрізі видів: торговельних місць; торговельного обладнання, що надається в прокат; супутніх та транспортних послуг.

Одним із видів діяльності ринків системи споживчої кооперації є надання послуг з перевезення вантажів, в окремих випадках і пасажирів. Для цього, як правило, використовуються автомобілі малої вантажопідйомності, оскільки саме вони забезпечують оптимальні розміри перевезень для невеликих торговельних, заготівельних, промислових та інших підприємств (підрозділів).

Облік витрат автотранспорту з надання послуг ведеться на субрахунку 2314 “Витрати на надання транспортних послуг”. За дебетом цього субрахунку відображаються суми поточних витрат понесених структурним підрозділом у розрізі таких калькуляційних статей: основна і додаткова заробітна плата; нарахування на фонд оплати праці загальнообов'язкових соціальних внесків (зборів); паливо та мастильні матеріали; поточний ремонт і технічне обслуговування автотранспорту; заміна та ремонт автошин; амортизація (знос) транспортних засобів та інших необоротних матеріальних активів; інші прямі витрати, пов'язані з використанням автотранспорту; загальновиробничі витрати. За кредитом

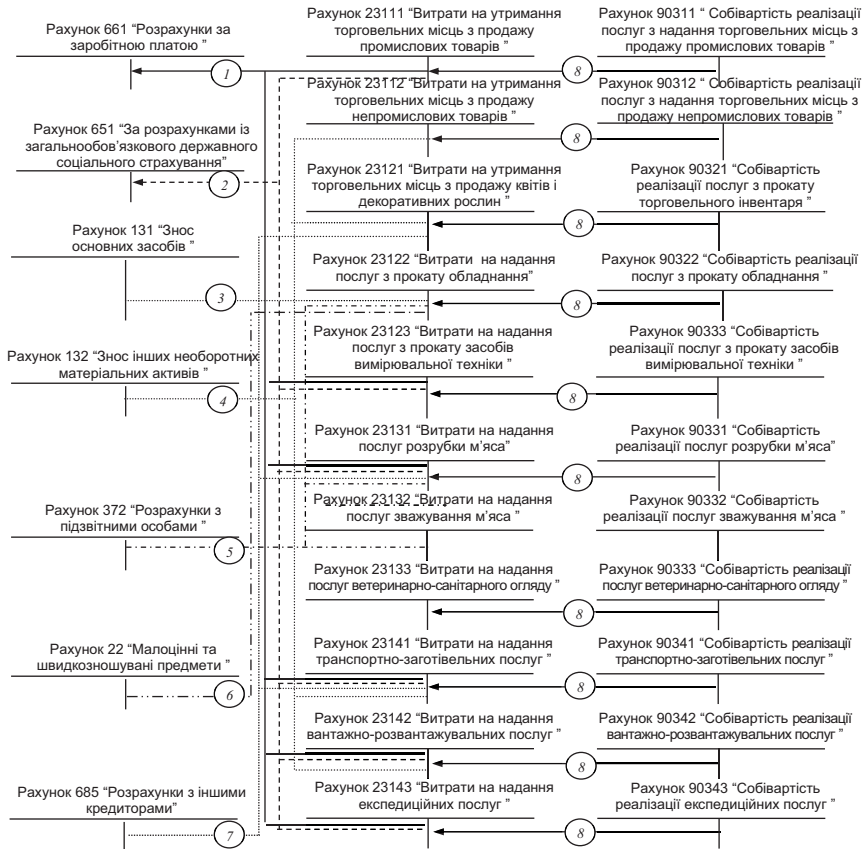
субрахунку відображається списання витрат на собівартість реалізованих послуг за місяць. Субрахунок 2314 “Витрати на надання транспортних послуг” сальдо не має. Фактичні понесені витрати за місяць характеризують собівартість наданих (реалізованих) автотransпортних послуг. Нами запропоновано відкривати окремі субрахунки для обліку видів транспортних послуг, що надаються ринками у розрізі видів транспортних послуг. Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат від надання послуг ринками складені з врахуванням авторських пропозицій відображено на рис. 3.7.

Для аналітичного обліку витрат ринку використовується Відомість обліку витрат від реалізації послуг ринків, у графах якої запропоновано записувати центри відповідальності ринку, де були понесені такі витрати. Записи у відомості здійснюються на підставі окремих первинних і зведених документів. У кінці звітної місяця у дебетовій частині книги підраховують підсумки у графах у розрізі центрів відповідальності, а також загальний підсумок витрат за місяць.

У кредитовій частині книги відображається собівартість реалізованих послуг ринку у розрізі статей витрат по центрах відповідальності, з яких сформована собівартість реалізованих послуг ринку.

Для інформаційних потреб, а також для складання відповідної звітності за дебетом і кредитом субрахунку 231 “Витрати ринків” у Відомості обліку витрат від реалізації послуг ринків в окремій стрічці визначають витрати та собівартість реалізованих послуг наростаючим підсумком за кожний квартал та з початку року.

За результатами дослідження діючої методики обліку витрат на ринках, бачимо, що поряд з основними витратами, які обліковуються на субрахунку 231 “Витрати ринків”, при наданні послуг у ринків виникають витрати, які пов’язані з:



**Умовні позначення:** 1 – нараховано заробітну плату працівникам, ринку; 2 – нараховано на фонд оплати праці ЄСВ працівникам ринку; 3 – нараховано знос основних засобів при наданні послуг ринку; 4 – нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів; 5 – відображено витрати, пов'язані із службовими відрядженнями працівників ринку; 6 – відображено списання МШП; 7 – нараховано інші витрати, пов'язані з експлуатацією ринку при здійсненні реалізації послуг; 8 – списано фактичні витрати на собівартість реалізованих послуг ринку: здійснюють надання послуг бронювання; надання послуг прокату; надання супутніх послуг; надання транспортних послуг

Рис. 3.7. Схема обліку витрат з надання послуг ринками  
(запропоновано авторами)

- утримання адміністративно-управлінського персоналу, їх службовими відрядженнями, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, суми податків, зборів (обов'язкових платежів);

- транспортуванням продукції, товарів за умовами договору, витрати на пакувальні матеріали, маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг [144].

Облік загальногосподарських витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, на якому за дебетом відображається сума витрат у розрізі статей, за кредитом – списання витрат у кінці місяця на результати операційної діяльності ринку. Субрахунок 92 “Адміністративні витрати” сальдо не має.

Облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 “Витрати на збут” у розрізі субрахунків, субрахунок 931 “Витрати на збут ринків” із запропонованим розрізом субрахунків третього порядку: 9311 “Витрати на збут, пов’язані з утримання торговельних місць на ринку”, 9312 “Витрати на збут, пов’язані з наданням послуг з прокату майна”, 9313 “Витрати на збут, пов’язані з наданням супутніх послуг на ринку”, 9314 “Витрати на збут, пов’язані з наданням транспортних послуг”. За дебетом субрахунків відображається сума визнаних витрат на збут у розрізі статей, за кредитом – списання витрат у кінці місяця на результати видів операційної діяльності ринку.

Адміністративні витрати не виокремлюються та обліковуються загальною сумою на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, а понесені витрати, які

---

<sup>144</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

неможливо відразу віднести до прямих витрат на збут певного виду послуг, пропонуємо формувати на субрахунку 9315 “Непрямі витрати на збут ринків”.

Враховуючи норми П(С)БО 16 “Витрати” нами запропоновано наступна методика розподілу адміністративних витрат і непрямих витрат на збут на ринках у залежності від видів послуг: бронювання торговельних місць; прокат торговельного інвентарю, обладнання, засобів вимірювальної техніки, санітарного одягу; супутні послуги (розрубка і зважування м’яса, ветеринарно-санітарний огляд); транспортні послуги.

Базою розподілу використано суму прямих витрат (прямі витрати як база розподілу наведена у П(С)БО 16 “Витрати”. Приклад проведеного розподілу адміністративних витрат і непрямих витрат на збут на ринках пропорційно сумі прямих витрат наведено у табл. 3.3.

*Таблиця 3.3*

**Розрахунок розподілу адміністративних витрат і витрат на збут  
у ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”**

| № з/п | Зміст                                                  | Прямі витрати, тис. грн | Адміністративні витрати, тис. грн | Непрямі витрати на збут ринків, тис. грн |
|-------|--------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------|
| 1     | 2                                                      | 3                       | 4                                 | 5                                        |
| 1.    | Загальна сума адміністративних витрат / витрат на збут | х                       | 12000,00                          | 10000,00                                 |
| 2.    | Загальна сума прямих витрат пов’язаних з               | 58632,00                | х                                 | х                                        |
| 2.1   | бронюванням торговельних місць:                        | 16101,00                | х                                 | х                                        |
| 2.1.1 | з продажу промислових товарів                          | 4570,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.1.2 | з продажу непромислових товарів                        | 4628,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.1.3 | з продажу квітів і декоративних рослин                 | 3903,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.1.4 | з продажу продуктів харчування                         | 3000,00                 |                                   |                                          |
| 2.2   | послугами прокату:                                     | 15503,00                | х                                 | х                                        |
| 2.2.1 | торгівельного інвентарю                                | 4017,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.2.2 | обладнання                                             | 4788,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.2.3 | вимірювальної техніки                                  | 3698,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.2.4 | санітарного одягу                                      | 3000,00                 |                                   |                                          |
| 2.3   | супутніх послуг:                                       | 16896,00                | х                                 | х                                        |
| 2.3.1 | розрубка м’яса                                         | 3791,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.3.2 | зважування м’яса                                       | 5580,00                 | х                                 | х                                        |
| 2.3.3 | ветеринарно-санітарного огляду                         | 7525,00                 | х                                 | х                                        |

Продовження табл. 3.3

| 1     | 2                                                                              | 3        | 4       | 5       |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------|----------|---------|---------|
| 2.4   | транспортних послуг:                                                           | 10132,00 | x       | x       |
| 2.4.1 | транспортно-заготівельних послуг                                               | 3505,00  | x       | x       |
| 2.4.2 | вантажно-розвантажувальних послуг                                              | 3542,00  | x       | x       |
| 2.4.3 | експедиційних послуг                                                           | 3085,00  | x       | x       |
| 3     | Відсоток адміністративних витрат / витрат на збут                              |          | 20,46   | 17,01   |
| 4     | Адміністративні витрати / витрати на збут, включені до результатів діяльності: |          |         |         |
| 4.1   | бронюванням торговельних місць:                                                | x        | 3294,26 | 2738,78 |
| 4.1.1 | з продажу промислових товарів                                                  | x        | 935,02  | 777,36  |
| 4.1.2 | з продажу непромислових товарів                                                | x        | 946,89  | 787,22  |
| 4.1.3 | з продажу квітів і декоративних рослин                                         | x        | 798,55  | 663,90  |
| 4.1.4 | з продажу продуктів харчування                                                 | x        | 613,80  | 510,30  |
| 4.2   | послугами прокату:                                                             | x        | 3171,91 | 2637,06 |
| 4.2.1 | торгівельного інвентарю                                                        | x        | 821,88  | 683,29  |
| 4.2.2 | обладнання                                                                     | x        | 979,62  | 814,44  |
| 4.2.3 | вимірювальної техніки                                                          | x        | 756,61  | 629,03  |
| 4.2.4 | санітарного одягу                                                              | x        | 613,80  | 510,30  |
| 4.3   | супутніх послуг:                                                               | x        | 3456,92 | 2874,01 |
| 4.3.1 | розрубка м'яса                                                                 | x        | 775,64  | 644,85  |
| 4.3.2 | зважування м'яса                                                               | x        | 1141,67 | 949,16  |
| 4.3.3 | ветеринарно-санітарного огляду                                                 | x        | 1539,61 | 1280,00 |
| 4.4   | транспортних послуг:                                                           | x        | 2073,01 | 1723,45 |
| 4.4.1 | транспортно-заготівельних послуг                                               | x        | 717,12  | 596,20  |
| 4.4.2 | вантажно-розвантажувальних послуг                                              | x        | 724,69  | 602,49  |
| 4.4.3 | експедиційних послуг                                                           | x        | 631,20  | 524,76  |

Загальну схему обліку адміністративних витрат і витрат на збут на ринках зображено на рис. 3.8.

Ринки, які надають лише ринкові послуги, фінансові результати операційної діяльності обліковують на рахунку 79 “Фінансові результати” субрахунок 791 “Результат операційної діяльності” із запропонованим розрізом субрахунків: 7911 “Результат діяльності з надання торговельних місць на ринку”, 7912 “Результат діяльності з надання послуг прокату майна”, 7913 “Результат діяльності з надання супутніх послуг ринку”, 7914 “Результат діяльності з надання транспортних послуг”.

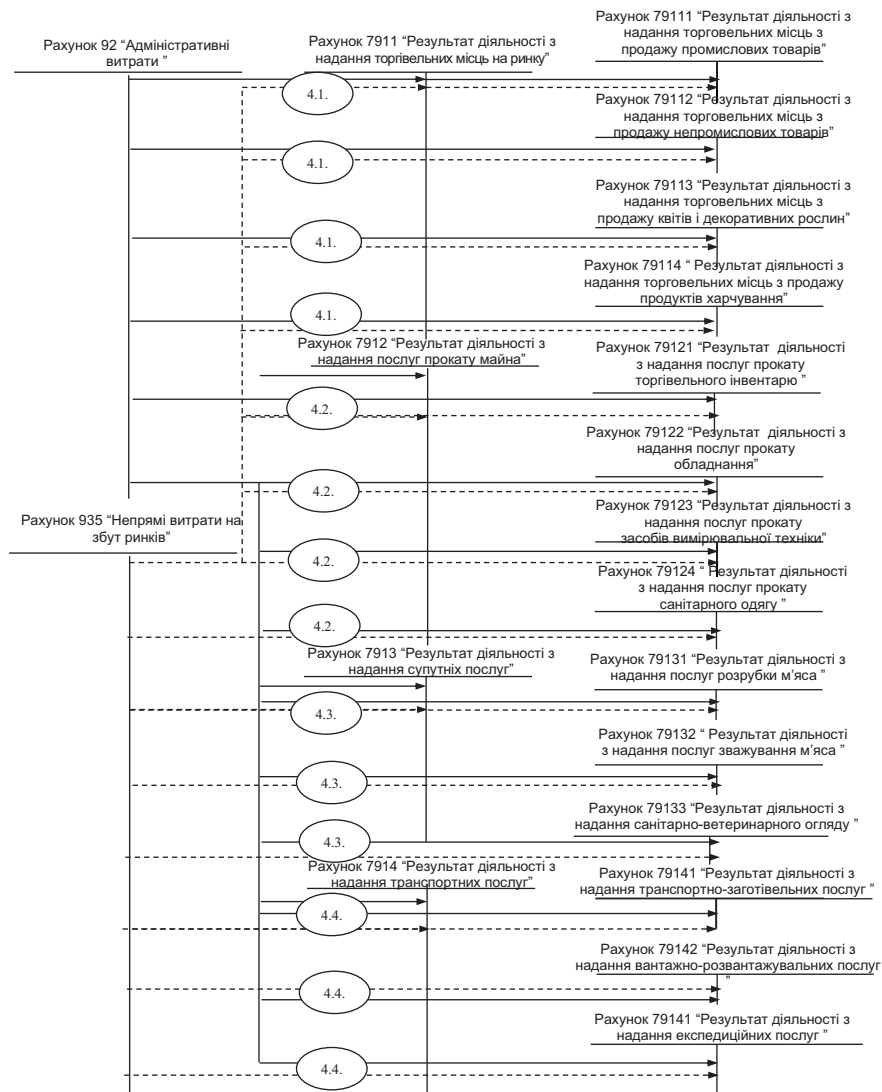


Рис. 3.8. Схема відображення на рахунках бухгалтерського обліку адміністративних витрат і витрат на збут (запропоновано авторами)

За кредитом субрахунків відображають суми чистого доходу (в порядку закриття рахунків з обліку доходів) від видів наданих послуг, за дебетом – собівартість реалізованих послуг та інших витрат операційної діяльності (в порядку закриття рахунків витрат). Сальдо на субрахунку показує фінансовий результат операційної діяльності ринку.

Нами запропоновано відкривати окремі субрахунки для обліку видів результатів діяльності у залежності від видів доходів і витрат, що надаються ринками. Основні бухгалтерські проведення з обліку результатів діяльності від надання послуг ринками складені з врахуванням авторських пропозицій відображено на рис. 3.9.

Аналітичний облік фінансових результатів операційної діяльності ринку за їх видами ведеться в Відомості обліку результатів діяльності від надання послуг ринків (додаток Р). Записи в книзі здійснюються на підставі Відомостей обліку доходів і витрат від надання послуг ринків. У кредитовій частині книги, у графах – аналітичних рахунках, записують чисті доходи за видами діяльності та інші операційні доходи, а за дебетом – собівартість реалізованих товарів, робіт і послуг, списані адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Після вказаних записів підраховуються суми оборотів за звітний місяць і з початку року та визначається кінцевий фінансовий результат у розрізі центрів відповідальності ринків.

Запропонована удосконалена методика обліку результатів діяльності в частині доходів, витрат і фінансових результатів від надання послуг бронювання торговельних місць; прокату; супутніх послуг (розрубка м'яса і зважування, ветеринарно-санітарний огляд) та транспортних послуг дасть змогу покращити аналітичність облікової системи, а отже, допоможе приймати більш ефективні управлінські рішення на ринках.

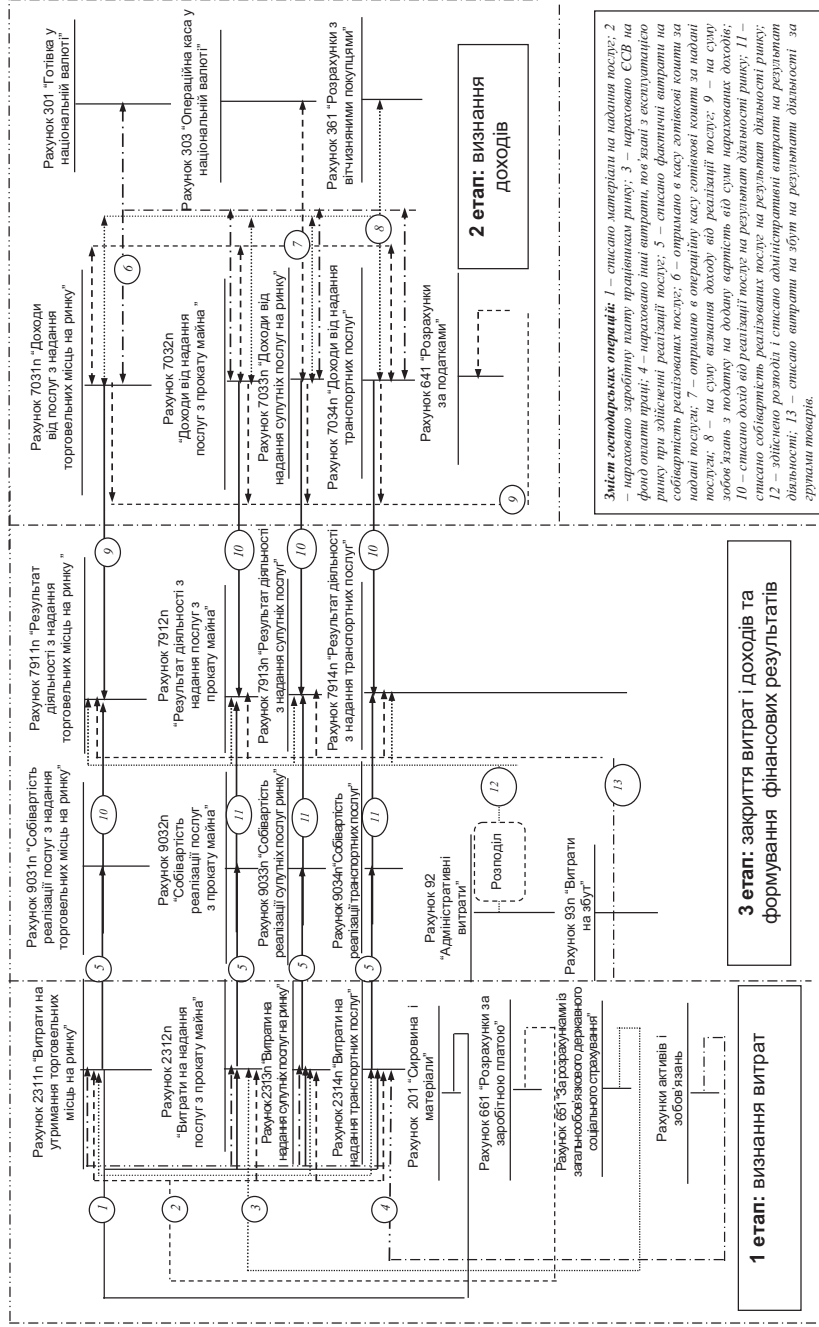


Рис. 3.9. Загальна схема обліку формування фінансових результатів діяльності ринків (запропоновано за результатами дослідження)

## 2.4. Управлінська звітність результатів діяльності ринків

Ефективно управляти підприємствами та організаціями у різних галузях діяльності неможливо без раціональної побудови системи бухгалтерського обліку та заключного етапу облікового циклу – складання звітності.

Ринкові засади господарювання підвищують рівень вимог не лише до фінансової звітності, котра розрахована, переважно, на таких користувачів інформації, які не можуть вимагати звітів з урахуванням їх конкретних потреб. Однією із переваг звітності є подання інформації з врахуванням вимог користувачів як внутрішніх, так і зовнішніх [145].

На сучасному етапі, при наявності ринкової конкуренції, для попередження регресивних тенденцій необхідно створити інформаційне забезпечення для ефективного управління комерційною діяльністю ринків. Проте, використовуючи показники тільки фінансової звітності неможливо забезпечити достатність інформації, якої потребують управлінські структури. Цей недолік усуває управлінська і внутрісистемна звітність, в якій сформована більш детальна інформація про окремі аспекти фінансово-господарської діяльності для керівних органів різних рівнів, які, проаналізувавши дані звітності, надають коректні консультації, що полегшує процес тактичного та стратегічного планування.

Тому враховуючи основні вимоги користувачів звітності, за результатами діяльності ринки складають як регламентовані (фінансова, внутрісистемна звітність та ін.), так і не регламентовані (управлінська звітність та ін.) форми звітності [146].

Щодо регламентованих форм звітності, то фінансові результати господарсько-фінансової діяльності ринків за звітний період відображаються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід),

---

<sup>145</sup> Куцик П. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності / П. Куцик, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С.11-18.

<sup>146</sup> Куцик П. О., Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

що складається згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Примітках до річної фінансової звітності. Цими нормативними документами, визначені зміст і форма регламентованої звітності, а також загальні вимоги до розкриття їх статей.

З метою вдосконалення інформаційної бази, що створює система бухгалтерського обліку, постановою Правління Укркоопспілки затверджено нові форми спеціалізованої звітності в системі споживчої кооперації. Певні зміни відбулися і в Звіті про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації України ф. № 3-ФП, що з моменту прийняття постанови має назву «Інформація про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації України».

З одного боку, спеціалізовані форми звітності забезпечують деталізацію інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, з іншого – передбачають подання інформації про специфічну діяльність організацій та підприємств системи споживчої кооперації [<sup>147</sup>].

Щодо управлінської звітності, то форми таких звітів не регламентовані на законодавчому рівні, їх структура більш гнучка, тобто більш придатна до змін, яких вимагає стрімкий розвиток глобальних та національних економічних систем.

Управління підприємством відбувається згідно з даними, отриманими із системи обліку. Відтак форми управлінської звітності підприємством необхідно створювати відповідно до структури діяльності та потреб керівного апарату. Особливість формування управлінської звітності полягає в тому, що вона є сучасним способом відображення роботи підприємства і призначена встановлювати взаємозв'язки господарюючого суб'єкта із стекхолдерами підприємства: інвесторами, покупцями, постачальниками та ін. Як зазначав П. Друкер: «... велика кількість потреб

---

<sup>147</sup> Куцик П. О. Управлінська звітність підприємств: сучасне трактування та проблеми підготовки. Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали 7-ї міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 16-17 травня 2014 р.). Львів: ЛКА. С. 161–163.

користувачів інформації не співпадає із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку» [<sup>148</sup>, с. 211].

На сучасному етапі розвитку економічних відносин, які передбачають інтеграційні процеси вітчизняних підприємств зі світовим співтовариством, особливої актуальності набуває процес формування обліково-аналітичної інформації, придатної для прийняття ефективних та якісних управлінських рішень як на короткий період, так і в довгостроковій перспективі. Відбувається зміна поглядів на склад і структуру фінансової звітності, яка донедавна розглядалася як головне джерело інформації для користувачів з метою прийняття ними відповідних рішень.

Проте процеси, що відбуваються у суспільстві та мають вплив на ведення бізнесу, обумовлюють необхідність трансформації звітності, яка буде об'єднувати фінансові і нефінансові звіти в єдину модель та структурувати стратегічні завдання підприємства, орієнтуватися на підвищення якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Саме таку інформацію і зможе надати інтегрована звітність, яка на сучасному етапі розвитку економіки ще не отримала широкого розповсюдження через інноваційність моделі та відсутність нормативно-правової основи, а, відтак, і досвіду її складання. Історичний розвиток видів звітності, що складається ринками з врахуванням авторських пропозицій щодо інтегрованої звітності можна відобразити так (рис. 3.10).

Аналіз наведеного на рисунку 3.6 історичного розвитку складання звітності на ринках дозволяє констатувати, що сьогодні відбувається перехід від 4 до 5 етапів розвитку бухгалтерської звітності та поступовий процес оформлення і формування інтегрованої звітності, під якою розуміємо поєднання елементів як фінансової, так і нефінансової звітності, тобто конгломерат бухгалтерських, управлінських, внутрісистемних звітів [<sup>149</sup>, с. 141-142]. У нашому дослідженні це

---

<sup>148</sup> Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке : учеб. пособие / П. Ф. Друкер; пер. с англ. – М. : ВИЛЬЯМС, 2001. – 272 с.

<sup>149</sup> Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [монографія] /

поєднання фінансової, внутрішньої (фінансової звітності), управлінської та соціальної (нефінансової звітності). Нефінансова звітність – це інструмент соціально-відповідального бізнесу, який надає інформацію про підприємства на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність підприємства у відповідному суспільному контексті. Тому на нашу думку, цінність інтегрованої звітності полягає саме у поєднанні інформації як фінансового, так і нефінансового характеру. Дослідження показали, що оприлюднення інтегрованого звіту значно впливає на сприйняття компанії читачами звіту. 90 % читачів зазначили, що звіт суттєво вплинув на їхні погляди на компанію. З них 85 % відзначили, що вплив був радше позитивним [150].

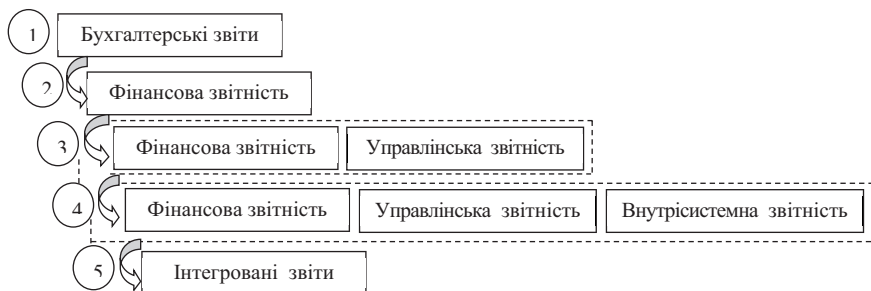


Рис. 2.10. Історичний розвиток складання звітності на ринках  
(складено за результатами дослідження)

В Україні підготовка інтегрованих звітів є добровільною, а тому в ній зацікавлені, як правило, підприємства-лідери, для яких це є частиною корпоративної культури. За даними Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності», питання підготовки нефінансових звітів є

М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

<sup>150</sup> Venkat S. Somasundaram. Integrated Reporting: Experiences from KPMG, PwC, Experts, Practitioners / S. Somasundaram Venkat : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.carbon49.com/2011/10/integrated-reporting-views-from-ricewaterhousecoopers-kpmg-experts-practitioners/>.

актуальним для України, про що заявили 86% респондентів [<sup>151</sup>, с.20]. Втої ж час основною проблемою, з якою стикається будь-яке підприємство, зацікавлене в такому звіті, є вибір підходу, в основі якого лежали б доцільні принципи розкриття інформації, змістовний набір показників. При цьому обсяг інформації має бути таким, щоб поряд з демонстрацією стратегії підприємства не надавалася б інформація, що несли б в собі загрозу з боку конкуруючих підприємств.

Неможливо в одному документі побачити "все відразу і про все". Затрати на розробку та подальшу експлуатацію інтегрованої звітності не повинні перевищувати економічну вигоду від її впровадження. Застосувавши знамените правило Парето (80/20, тобто 80 % результату досягається за рахунок 20 % зусиль, а решта 80 % зусиль дають лише 20 % результату), можна стверджувати, що 80 % корисної інформації дають 20 % інформації із інтегрованої звітності. Тому необхідно ретельно визначитися, яку саме і наскільки деталізовану інформацію ми хочемо побачити у інтегрованих звітах.

Ринки можуть використовувати при підготовці інтегрованих звітів ряд керівництв і рекомендацій, керуючись при цьому власною оцінкою доцільності використання того чи іншого документу. На сьогодні за результатами проведених досліджень ринки при підготовці інтегрованої звітності можуть використовувати:

- Керівництво із звітності в сфері сталого розвитку, розроблене Глобальною ініціативою зі звітності (GRI);

- Глобальний договір (Global Compact) – стандарт ведення бізнесу, який визначає загальні базові принципи в сфері прав людини, умов праці, охорони навколишнього середовища і протидії корупції;

- стандарт «Account Ability 1000» (AA 1000);

- ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності».

Враховуючи особливості діяльності ринків нами розроблено рекомендації з підготовки інтегрованого звіту для ринків (табл. 3.4).

---

<sup>151</sup> Костирко Р. О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р. О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2(615). – С. 18-28.

Таблиця 3.4

**Рекомендації з підготовки інтегрованого звіту для ринків**

| Ознака                                   | Рекомендація                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Інформаційні потреби аудиторії           | Вивчити тип «читачів» інтегрованого звіту (внутрішні, зовнішні і т. д.); провести дослідження інформаційних потреб для чіткого уявлення про них.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Формат представлення інтегрованого звіту | Інформацію необхідно наводити як у вартісних, так і кількісних показниках у поєднанні фінансової і нефінансової звітності; представляти на веб-сторінці ринку;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Зміст інтегрованого звіту                | Визначення структури інтегрованого звіту із затвердженням її вищим керівництвом ринку; подання як позитивної, так і негативної інформації про діяльність ринку; представлення інформації про цілі, стратегію та основні цільові напрямки діяльності ринків; наведення усіх показників фінансового і нефінансового характеру з можливістю порівняння з попередніми періодами. Зміст: короткий огляд інформації про підприємство та оточуюче навколишнє середовище; управління, керівництво; можливості та ризики; стратегія та розподіл ресурсів; бізнес-модель; діяльність; перспективи на майбутнє. |
| Процес складання інтегрованого звіту     | Делегування повноважень зі збору і надання інформації для інтегрованого звіту з різних центрів відповідальності ринку; формування інтегрованого звіту як механізму визначення стратегії діяльності ринку; аналіз кращих інтегрованих звітів подібних підприємств (ринків) та підприємств-конкурентів; аналіз істотності показників наведених у інтегрованому звіті;                                                                                                                                                                                                                                  |
| Верифікація інтегрованого звіту          | Верифікація інтегрованого звіту здійснюється внутрішніми підрозділами ринку, наприклад, відділом внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійним відділом та ін. чи з залученням зовнішніх структур: незалежний аудит інтегрованого звіту.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Поширення інтегрованого звіту            | Представлення керівництву та працівникам ринку; надання інтегрованого звіту під час представницьких презентацій, фахових форумів.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

*Примітка.* Складена за результатами дослідження

Таким чином, інтегрована звітність містить економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства. Слід зазначити, що підходи до якісного відображення даної інформації в різних суб'єктах господарювання можуть бути різними. На перший погляд, неможливо створити єдині концептуальні засади щодо відображення такої інформації в інтегрованій звітності, оскільки екологічні та соціальні аспекти діяльності можуть суттєво відрізнятися в залежності від виду, форми та завдань ведення бізнесу.

Інтегрована звітність вимагає розробки методики формування, яка передбачає блоковий підхід щодо джерел інформації, інструментів маніпуляції, способів її представлення та інформаційних результатів (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Етапи формування інтегрованої звітності в умовах застосування інформаційних технологій (запропоновано авторами)

Важливе місце займає питання про визначення оптимального розміру та ступеня уніфікації інформації, що міститься в інтегрованій звітності як за кордоном, так і в Україні. Протягом останніх років спостерігається тенденція глобальної уніфікації фінансової звітності, що веде до значного зменшення інформативності наданої підприємствами інформації.

Наприклад в більшості галузей економіки були виключені показники, що характеризують їх галузеві особливості [<sup>152</sup>].

В зв'язку з цим, деякі фахівці вважають, що необхідно відновлювати диференційований підхід як до змісту, так й до обсягу звітності підприємств, що відносяться до різних секторів економіки. Існує думка, що необхідно збільшити час на підготовку показників, що можуть бути корисними для внутрішніх користувачів та зменшити час на підготовку показників, призначених для зовнішніх користувачів інтегрованої звітності.

Хоча, як відомо, зараз спостерігається проблема оцінки фінансового стану організації зовнішніми користувачами.

За результатами проведеного дослідження на ринках нами запропоновано форму інтегрованого звіту, що поєднує у собі як нефінансові, так і фінансові показники. Щодо порядку розкриття фінансових показників, то останні враховують інформацію про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації, що складається з метою формування фінансового результату ринків, як специфічної діяльності, яка здебільшого надає послуги. Нами крім самої структури інтегрованої звітності удосконалено форму представлення інформації про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації наступним чином.

Структурою звіту передбачено I розділ та три довідки, які заповнюються за даними бухгалтерського обліку відповідно до постанови Правління Укркоопспілки. Інформаційним забезпеченням для його складання виступає система бухгалтерського фінансового та статистичного обліку. Особливе значення мають аналітичні дані, що групуються за необхідними ознаками.

При дослідженні методики заповнення Розділу I Інформації про фінансові результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації виявлено подібність його структури до звіту про фінансові результати за ф. № 2 Міністерства фінансів України: наведення інформації

---

<sup>152</sup> Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

про доходи, витрати та результати діяльності. Тому враховуючи зміни до форм фінансової звітності згідно Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», вважаємо за необхідне деталізувати інформацію, що розкривається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з врахуванням особливостей діяльності ринків. Таким чином, нами запропоновано удосконалити діючу форму наступними рядками (статтями Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг;
- інші операційні доходи;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

В довідці I «Інформація про розвиток матеріально-технічної бази» наводяться дані, які розкривають інформацію щодо суми коштів, яка була використана суб'єктом господарювання на розвиток матеріально-технічної бази, в розрізі статей. Ця інформація є специфічною і обумовлюється основним видом діяльності ринків – здавання в оренду власного нерухомого майна, та метою підприємства – отримання максимальних економічних вигід, що ставить першочерговим завданням розвиток матеріально-технічної бази.

Інформація, зазначена в Довідці II «Інформація про власний капітал, активи і зобов'язання» передбачає подання даних за статтями, що підпорядковані назвам розділів і рядків ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Нами запропоновано наводити інформацію у відповідності до ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» для подальшої можливості її співставлення.

Довідка III «Інформація про кількість торговельних місць, площу та кількість працівників заповнюється за рік та надає статистичну інформацію про ринок як суб'єкт господарювання.

Крім того, окремі рядки Інформації про фінансові результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації розшифровують рядки, що передбачає деталізацію специфічних статей доходів та витрат. За результатами проведеного дослідження ми пропонуємо деталізувати статті

доходів і витрат у розріз послуг, які є найбільш рентабельними: бронювання торговельних місць; прокат; супутні послуги; транспортні послуги.

Проте, Інформація про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації не відповідає вимогам порівнянності. З метою вдосконалення звіту доцільно передбачити наведення в ньому інформації за попередні декілька періодів, враховуючи способи представлення інформації у звітності за МСФЗ (МСБО). Для цього необхідно доповнити його відповідними графами. Виділені характеристики і порядок складання інтегрованої звітності на ринках при використанні у практичній діяльності стикаються з рядом проблем щодо впровадження:

1. Дуже важливо забезпечити суттєвість інформації, що має розкриватися в інтегрованій звітності. Сама по собі вимога забезпечення суттєвості у даному випадку має бути розтлумачена з різних позицій. Складність в тому, що суттєвість з позиції різних інститутів це не одне й те ж саме, так вона дещо відрізняється з позиції зовнішніх інвесторів, самого підприємства, державних органів, інших користувачів. Отож, постає питання: які саме показники і з якою мірою суттєвості мають бути розкриті у звітності, щоб задовольнити обґрунтовані вимоги різних зацікавлених користувачів?

2. Також не менш важливим є аспект забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації, що може становити загрозу економічно стійкому розвитку підприємства. Питання забезпечення комерційної таємниці у діючих складних умовах конкурентної боротьби є дуже важливим і тому, вводячи у звітність оцінку ризиків діяльності, освітленні власної стратегії тощо слід розуміти, що при розкритті таких показників можуть бути збільшені загрози стійкому розвитку ринку в частині використання цієї інформації з боку конкурентів.

3. Сама ідея складання інтегрованого звіту виходить з тези максимального розкриття інформації для забезпечення стійкого розвитку, але постає логічне питання стійкий розвиток відносно кого із зацікавлених осіб в даному випадку розглядається? Якщо мова про стійкий розвиток людства чи суспільства в цілому, то це справді зрозуміло, але навряд чи це є достатнім. Бо якщо мова

про суб'єкт господарської діяльності, то насамперед підтримання саме його стійкого розвитку слід розглядати як головний інтерес всіх зацікавлених осіб, інакше взагалі втрачається мета функціонування ринку. І необхідно забезпечити такі умови, за яких стійкий розвиток суб'єкта господарювання буде корелювати із стійким розвитком регіону, держави, суспільства.

Отже, має йтися про постійне підтримання балансу економічних інтересів відносно забезпечення стійкого розвитку і розкриття відповідної інформації.

4. Дуже складним питанням при складанні будь-якої звітності, в тому числі інтегрованої, є питання достовірності показників, що в ній наводяться. Забезпечення достовірності фінансової звітності само по собі забезпечується різними шляхами, серед яких документальне підтвердження всіх господарських операцій, що відбулися, підтвердження фактичного стану активів і зобов'язань шляхом інвентаризації тощо. Однак залишається непростим питанням те, яким чином може бути забезпечено більш-менш достовірне наведення у звітності прогнозної інформації.

Таким чином, жодна форма звітності, складеної підприємством, не носить практичного та прикладного характеру без додаткових розрахунків та аналізу. Тому можна сказати, що лише запропонована інтегрована звітність є інформаційною системою ринків, а користувачі, через методи фінансового аналізу та прогнозування, оцінюють прибутковість та ефективність діяльності підприємства та приймають адекватні рішення. Зважаючи на це, доцільно здійснювати подальше удосконалення звітності ринків в частині розширення змісту та структури інтегрованої звітності та розроблення методик аналізу з використанням її показників, що найбільш повно та правдиво відображало б оцінку фінансового стану ринків, як результат врахування усіх аспектів специфіки господарювання.

## РОЗДІЛ 4

### ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

#### У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ РИНКІВ

#### 4.1. Організаційні аспекти внутрішнього контролю діяльності ринків

Сучасний стан соціально-економічних відносин в Україні характеризується невизначеністю й нестабільністю макросередовища, що породжує до виникнення нових потреб системи управління підприємств, передбачає посилення зацікавленості власників і керівного персоналу в ефективності функціонування, підвищенні рівня рентабельності, збереженні та приросту активів. Тому на ринках, що провадять таку діяльність, необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є внутрішній контроль.

Система внутрішнього контролю – самостійна функція управління, яка виступає засобом налагодження зворотних зв'язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства чітко простежує хід виконання прийнятих ним рішень. Це дає змогу своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольних центрів відповідальності від заданої мети й відповідно коригувати їх діяльність.

В. Ф. Максимова стверджує, що система внутрішнього контролю – це організаційна сукупність, спрямована на визначення цілісності та єдності елементів, які перебувають у відносинах і зв'язках один з одним та іншими складовими цілісної системи управління [<sup>153</sup>, с. 134]. Л. В. Нападівська зазначає, що внутрішній контроль – це процес, який забезпечує якісне й ефективне досягнення мети, поставленої керівництвом в процесі прийняття управлінських рішень [<sup>154</sup>, с. 18]. Т. В. Ковтун вважає, що внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення мети,

---

<sup>153</sup> Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : [монографія] / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

<sup>154</sup> Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

який є наслідком дій системи управління з планування, організації, моніторингу діяльності загалом та її окремих структурних підрозділів [155]. На думку Ю. М. Футоранської, “внутрішній контроль – це система заходів, визначених системою управління, та виконання усіма працівниками своїх безпосередніх обов’язків під час здійснення господарських операцій на підприємстві” [156].

Питанню класифікації видів внутрішнього контролю в економічних джерелах тривалий час приділяли значну увагу, однак єдиної класифікації, яка б задовольнила вчених і практичних працівників, не створено. Одні вчені намагаються класифікувати систему контролю підприємства загалом, інші ж здійснюють класифікацію за окремими видами. Але при цьому слід враховувати також розвиток економіки, що сприяє зміцненню ринкових засад ведення господарської діяльності, які дедалі більше ускладнюються, та інші чинники, що впливають на економічне життя суб’єктів підприємницької діяльності.

Вітчизняні вчені класифікують внутрішній контроль за загальноприйнятими класифікаційними ознаками, що систематизують систему контролю лише за основними параметрами, а також за ознаками, які характеризують їх загальну сукупність, а не виокремлюють види та форми контролю. Узагальнюючи власні дослідження та дослідження вітчизняних і зарубіжних учених, пропонуємо удосконалену класифікацію системи внутрішнього контролю підприємств, з урахуванням організаційно-технологічних особливостей їх діяльності (рис. 4.1).

---

<sup>155</sup> Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т.1. – С. 165-170.

<sup>156</sup> Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2 (31). – С. 20-24.

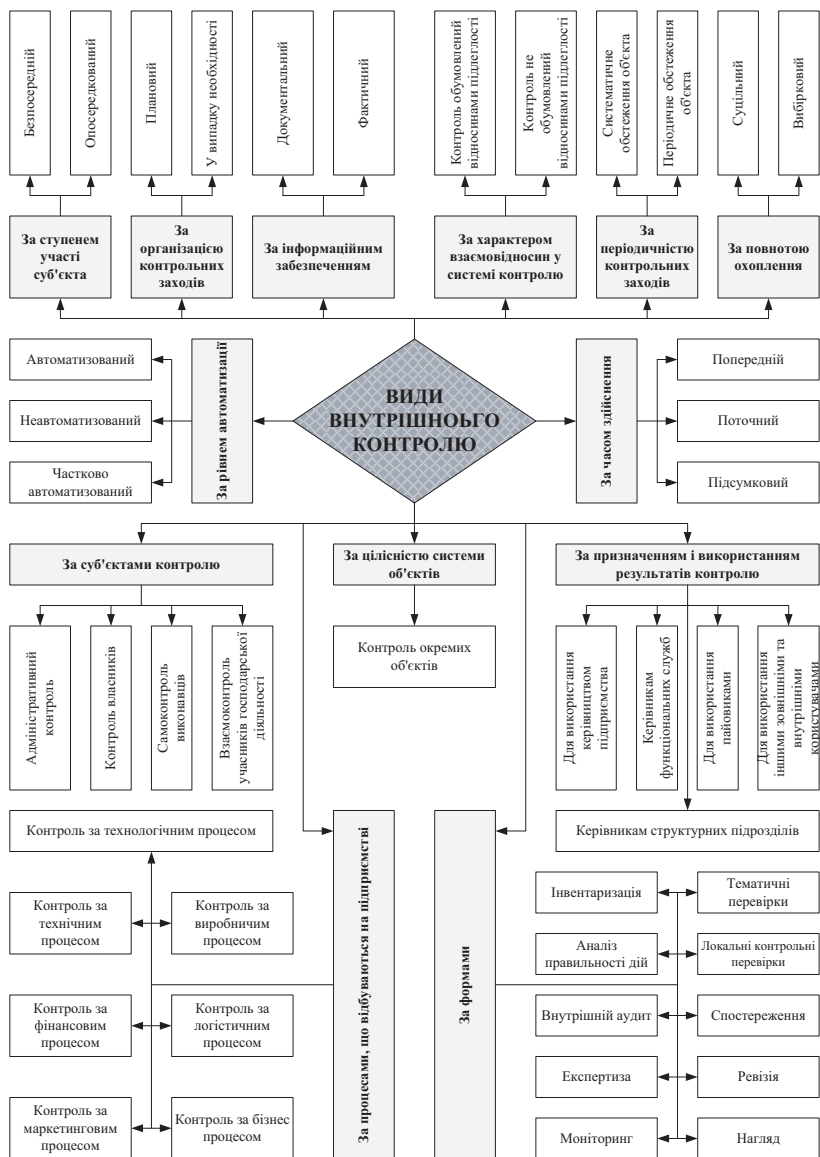


Рис. 3.1. Загальна класифікація внутрішнього контролю діяльності ринків  
(запропоновано авторами)

Погоджуємось із думкою С. М. Петренка, що основоположним для визначення об'єктів внутрішнього контролю є забезпечення взаємодії функцій управління [<sup>157</sup>]. Оскільки внутрішній контроль найбільш повно реалізує свої функції в системі управління підприємством, саме управління є “безперервним і цілеспрямованим процесом впливу на об'єкт...”, завдяки якому відбувається “досягнення оптимальних результатів при найменших затратах часу і ресурсів” [<sup>158</sup>].

Значення внутрішнього контролю в системі управління полягає в тому, що він впливає на поведінку підконтрольного об'єкта, забезпечуючи прийняття більш обґрунтованих управлінських рішень і удосконалення господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

Внутрішній контроль – основне джерело забезпечення ефективності управління підприємством, покликано забезпечувати дотримання законності й економічної доцільності здійснення господарських операцій; збереження майна, запобігання, виявлення та виправлення суттєвих помилок і викривлень інформації; належне формування облікових даних і звітності.

За результатами досліджених дефініцій “внутрішнього контролю” вважаємо, що внутрішній контроль на ринках можна представити у вигляді концепції, що інтегрує три блоки: елементи системи внутрішнього контролю; систему забезпечення внутрішнього контролю; безпосередньо саму систему внутрішнього контролю для прийняття ефективних управлінських рішень на ринках (рис. 4.2).

Під контрольним середовищем ринку розуміють обізнаність та дії керівництва, спрямовані на встановлення і підтримання системи внутрішнього контролю, а також розуміння важливості цієї системи. Контрольне середовище впливає на ефективність конкретних засобів контролю.

---

<sup>157</sup> Петренко С. М. Система об'єктів внутрішнього контролю / С. М. Петренко // Вісник ДонНУЕТ : наук. журн. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. – № 3 (43). – С. 239-247.

<sup>158</sup> Коровченко О. А. Учетная информация в системе внутреннего контроля финансовых результатов организации : автореф. дис. на соиск. учен. степени. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Коровченко О. А. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/uchetnaya-informatsiya-v-sisteme-vnutrennego-kontrolya-finansovykh-rezultatov-organizatsii>.

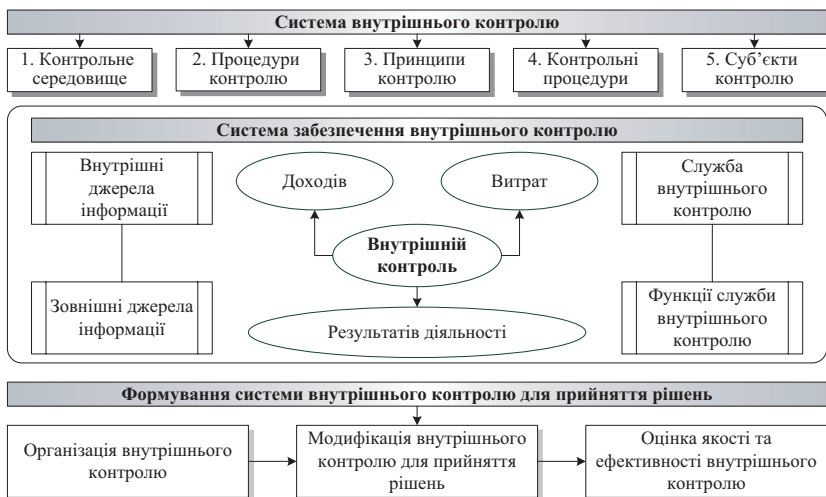


Рис. 4.2. Концепція внутрішнього контролю на ринках  
(запропоновано авторами)

Його складові: стиль і основні принципи управління; організаційна структура господарюючого суб'єкта; розподіл відповідальності і повноважень; здійснювана кадрова політика; порядок підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення управлінського обліку та підготовки звітності для внутрішніх потреб; забезпечення відповідності господарської діяльності суб'єкта господарювання вимогам законодавства; наявність і особливості організації роботи служби внутрішнього контролю в складі органу управління господарюючого суб'єкта [159, с. 139-146].

Систему внутрішнього контролю слід якісно організовувати, щоб досягти поставленої мети і завдань керівництва досліджуваних

<sup>159</sup> Воронко Р. М. Трактуювання 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. – С. 139-146.

підприємств та отримати від неї найбільший економічний ефект. Їх Склад і зміст безпосередньо впливають на організацію контролю, тому, на нашу думку, потребують конкретизації та визначення складових контрольного процесу, які за результатами дослідження охарактеризовані в додатку Т. Результати дослідження підтверджують, що організація внутрішнього контролю підприємств є слабким місцем у системі управління.

Організація системи внутрішнього контролю має бути здійснена на конкретному суб'єкті господарювання та в його підрозділах за індивідуальним підходом, який надає контролю системності:

- визначення підконтрольних об'єктів;
- формування оптимальних показників, за якими налагоджується контроль;
- організація методики контролю з використанням чинних прийомів і методів системи контролю;
- з'ясування місць виникнення витрат і центрів відповідальності та розробка на цій основі номенклатури витрат з метою виявлення відхилення;
- формування аналітичного забезпечення системи контролю та визначення нормативних показників для порівняння;
- визначення джерел інформації та впорядкування її документообігу;
- розроблення й затвердження первинної документації та регістрів обліку, налагодження контролю акумульованої в них інформації.

На основі узагальнення чинників, що впливають на організацію внутрішнього контролю, з урахуванням принципів визначено його основні етапи організації (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Етапи організації внутрішнього контролю на ринках**

| <b>№ етапу</b> | <b>Назва етапу</b>                                                       | <b>Результат</b>                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1              | Визначення цілей та вимог до внутрішнього контролю                       | 1. Вибір організаційної форми внутрішнього контролю.<br>2. Вибір методики внутрішнього контролю.<br>3. Визначення повноважень відділу контролю.<br>4. Формування проекту організаційної структури внутрішнього контролю на підприємстві        |
| 2              | Виявлення основних процесів                                              | 1. Визначення складу контрольних процедур, здійснюваних на рівні процесного і на рівні надпроцесного контролю.<br>2. Виявлення меж ризику процесного та надпроцесного контролю.<br>3. Уточнення організаційної структури внутрішнього контролю |
| 3              | Розроблення організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю | 1. Розроблення документів, що регламентують внутрішній контроль на підприємстві                                                                                                                                                                |
| 4              | Впровадження затвердженого регламенту внутрішнього контролю              | 1. Ознайомлення працівників підприємства з регламентом внутрішнього контролю (в частині відповідальності правам, обов'язкам та повноваженням).<br>2. Тестування внутрішнього контролю                                                          |
| 5              | Виконання контрольних процедур                                           | 1. Формування інформаційної бази внутрішнього контролю.<br>2. Аналіз показників внутрішнього контролю.<br>3. Розроблення пропозицій і рекомендацій за результатами показників внутрішнього контролю.                                           |
| 6              | Оцінка якості функціонування внутрішнього контролю на підприємстві       | 1. Виконання процедур з оцінки якості внутрішнього контролю.<br>2. Розроблення пропозицій з усунення недоліків у функціонуванні внутрішнього контролю та рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього контролю                            |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

Вчені стверджують, що здійснення внутрішнього контролю супроводжується формуванням інформаційного забезпечення, яке використовується для виконання контрольних процедур. Джерела інформації, які використовуються при внутрішньому контролі за здійсненням операцій, що формують фінансові результати підприємства, наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Джерела інформації внутрішнього контролю операцій, що формують результати діяльності підприємства**

| №   | Вид документа                                                                                                                                                                                  | Наявність |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1   | Посадові інструкції осіб, відповідальних за контроль результатів діяльності                                                                                                                    | +         |
| 2   | Бюджет                                                                                                                                                                                         | +         |
| 3   | Договори (контракти) (з працівниками, контрагентами, банками)                                                                                                                                  | +         |
| 4   | Первинні документи                                                                                                                                                                             | +         |
| 4.1 | Банківські документи (виписки з рахунків, платіжні доручення, меморіальні ордери)                                                                                                              | +         |
| 4.2 | Документи за розрахунками з персоналом (відомості нарахування, відомості виробітку, відомості преміювання, розрахунки нарахування соціального внеску тощо)                                     | +         |
| 4.3 | Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими послугами (акти, розрахунки, довідки бухгалтерії (або планового відділу) )                                                             | +         |
| 4.4 | Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими запасами (накладні, товарно-транспортні накладні, розрахунки розподілу ТТН, акти, довідки сформованої первісної вартості запасів тощо) | +         |
| 4.5 | Документи щодо наявності та руху необоротних активів (розрахунки, акти, довідки бухгалтерії тощо)                                                                                              | +         |
| 5   | Звіти осіб, які контролюють результати діяльності                                                                                                                                              | +         |
| 6   | Зведені реєстри результатів діяльності за центрами відповідальності                                                                                                                            | +         |
| 7   | Зведені реєстри результатів діяльності за структурними підрозділами                                                                                                                            | +         |
| 8   | Висновок відділу внутрішнього контролю з перевірки операцій, що формували результати на підприємстві                                                                                           | +         |

*Примітка.* Складено за результатами дослідження

Проведене дослідження стану внутрішнього контролю діяльності ринків свідчить про відсутність належного інформаційного забезпечення, відлагодженої системи контролю за центрами відповідальності й центрами витрат відповідно до організованої системи обліку, за якими не закріплені посадові інструкції працівників, що відповідають за функціонування системи контролю. Проблеми її функціонування ускладнюються і через відсутність єдиного підходу до організації контролю на всіх ділянках бізнес-процесів, а також перекладання контрольних функцій інших підрозділів підприємства на працівників бухгалтерського апарату на шкоду загальному результату. Це призводить до неналежного здійснення контрольних функцій. Організаційна структура внутрішнього контролю характеризується багаторівневістю. Під час формування необхідно виявляти взаємозв'язок суб'єктів внутрішнього контролю з іншими підрозділами підприємства [160]. Надпроцесний рівень внутрішнього контролю представлений керівниками відділів кожного процесу, яким делеговане право підпису деяких дозвільних документів і формування проміжної внутрішньої звітності. Вони виконують контрольні функції разом із покладеними на них посадовими обов'язками. Аналогічно здійснюється контроль і на нижчих рівнях. Вищий рівень контролю підприємства здебільшого представляє керівник підприємства, і він є завершальним рівнем контролю управління. Служба внутрішнього контролю, як орган, незалежний від системи менеджменту, контролює функціонування внутрішнього контролю. За такої організації системи контролю заготівельно-збутової діяльності підприємств обов'язки контролю перейдуть на безпосередніх виконавців підконтрольних операцій. Слідкування за дотриманням норм (бюджетів) безпосередніми виконавцями або їх керівниками дасть змогу кваліфіковано визначати

---

<sup>160</sup> Шевчук В.О. Контроль інновативних господарських систем: стратегії модернізації та перспективи розвитку / В.О. Шевчук // Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри : матер. наук.-практ. конф. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”, 2015. – 320 с.

причини відхилень, своєчасно впливати на перебіг технологічного процесу та ліквідовувати негативні процеси у діяльності ринків.

На наступному етапі організації внутрішнього контролю слід обрати його організаційну форму. Як свідчать результати досліджень, проведення внутрішнього контролю на досліджуваних підприємствах можна здійснювати у двох організаційних формах: зі створенням окремого відділу контролю (на великих підприємствах) і без створення спеціального відділу з розподілом контрольних функцій між структурними підрозділами (бухгалтерія та ін.) або відповідальними особами підприємства (на малих і середніх підприємствах). Ефективність управління діяльністю підприємств залежить від співпраці обох організаційних форм контролю [161]. На нашу думку, вони мають доповнювати одна одну. Вибір організаційної форми залежить насамперед від обсягів діяльності та технологічних процесів, які є на підприємстві.

На більшості досліджуваних підприємств функціонування системи внутрішнього контролю покладено на головного бухгалтера. Проте на наше переконання, ця організаційна форма має певні недоліки, зокрема, відсутній системний підхід, оскільки контроль не є постійним, внаслідок чого не охоплюються певні ділянки господарювання, що призводить до неефективності їх діяльності. Нами виділено основні чинники, що мають визначальний вплив на вибір організаційної форми контролю:

- 1) тип моделі внутрішнього контролю: модель “приватного підприємства”; модель “колективної власності”; модель “змішаної власності”;
- 2) масштаби діяльності та складність її організаційної структури.

У табл. 4. 3 зафіксовано вплив цих чинників на вибір оптимальної форми організації внутрішнього контролю (спеціалізованої або структурно-функціональної).

---

<sup>161</sup> Куцик П. О. Актуальні потреби користувачів бухгалтерської інформації. Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах євроінтеграції: матер. щорічної наук. конф. проф.-викл. складу і асп. Львівського торговельно-економічного університету (Львів, 13-14 травня 2016 р.).

Таблиця 4.3

**Вибір оптимальної форми організації  
внутрішнього контролю на підприємстві**

| Масштаби діяльності підприємства<br>Тип моделі внутрішнього контролю | Велике підприємство  | Середнє підприємство            |                                | Мале підприємство              |
|----------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
|                                                                      |                      | Складна організаційна структура | Проста організаційна структура |                                |
| Модель “приватного підприємства”                                     | Спеціалізована форма | Спеціалізована форма            | Структурно-функціональна форма | Структурно-функціональна форма |
| Модель “колективної власності”                                       | Спеціалізована форма | Спеціалізована форма            | Структурно-функціональна форма | Структурно-функціональна форма |
| Модель “змішаної власності”                                          | Спеціалізована форма | Спеціалізована форма            | Спеціалізована форма           | Структурно-функціональна форма |

Під час прийняття рішення про організаційну форму внутрішнього контролю слід брати до уваги вимоги щодо забезпечення процесу контролю. Одна з вимог до системи внутрішнього контролю полягає в наявності внутрішнього документа, що визначає процедури контролю діяльності підприємств. При цьому контроль за дотриманням процедур здійснює окремий структурний підрозділ вищого рівня, що сповіщає про виявлені порушення вищим органам управління. На таких підприємствах можна використовувати лише спеціалізовану форму внутрішнього контролю [162].

Обираючи тип методики внутрішнього контролю, необхідно орієнтуватися передусім на наявність нормативних вимог із застосування методики контролю. Крім цього, потрібно вказувати, що витрати на організацію та здійснення контролю за їх використанням, за оцінками спеціалістів, перевищують аналогічні витрати на здійснення традиційного внутрішнього контролю.

<sup>162</sup> Марценюк Р.А. Внутрішній контроль заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини: організаційний аспект / Р.А. Марценюк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. - К. : ПП "Рута", 2013. - 192-198

Із проведених нами досліджень випливає висновок, що потенціал служби контролю, як суб'єкта внутрішнього контролю, невинновано занижений. Створюючи регламент діяльності служби контролю, слід передбачити можливість її активної участі в процесі господарської діяльності.

Обсяг повноважень служби контролю визначається моделлю внутрішнього контролю. Найбільший обсяг повноважень служби контролю доцільно передбачати для підприємств із наявністю усієї сукупності технологічних процесів. Обсяг повноважень служби контролю може бути скорочений для підприємств із меншим колом технологічних процесів (малих підприємств), що потребують здійснення внутрішнього контролю. Для таких випадків передбачено модель “приватного підприємства” та модель “змішаної власності”. Із огляду на це та з урахуванням вимог забезпечення процесу контролю, створюється регламент діяльності служби контролю:

- завдання служби контролю;
- періодичність здійснення планових перевірок і з'ясування підстав для проведення позапланового контролю;
- методика проведення контролю господарської діяльності (включаючи перелік питань, формалізовані вимоги до оформлення результатів);
- порядок подання результатів контролю вищому керівництву.

Аналіз процесів дає змогу виокремити господарські операції, найбільш значимі для досягнення поставленої перед відділом внутрішнього контролю мети. До них належать операції, обіг яких у грошовому вираженні за звітний період (період, що приймається за базисний) визнається суттєвим, а також операції, обіг за якими нижчий визначеного підприємством рівня суттєвості, але які несуть потенційно значні фінансові наслідки.

Рівень суттєвості визначається в процентному відношенні до якого-небудь показника, наприклад, до величини заготівель (закупівель) сільськогосподарської продукції і сировини (суттєвими можуть бути господарські операції заготівель з оборотом понад 5 % загальної суми заготівель за звітний період).

Внутрішній контроль на рівні процесного контролю забезпечується розробленням відповідного регламенту (внутрішнього нормативного документа), взаємозв'язаного з обов'язками працівників, передбаченими посадовими інструкціями. Відсутність таких організаційних документів (що виявлено під час дослідження підприємств-ринків) є суттєвим недоліком внутрішнього контролю, що характеризує ставлення керівництва до контролю як до “другорядної, вторинної, несамостійної діяльності”, що не потребує регламентування. Дії учасників процесу внутрішнього контролю мають бути регламентовані, що віднесено нами до забезпечення контрольного процесу, як для самого процесу контролю, так і для визначення відхилень від існуючих вимог. Зміст регламенту внутрішнього контролю висвітлено в табл. 4.4.

*Таблиця 4.4*

**Зміст регламенту внутрішнього контролю діяльності ринків**

| <b>№ розділу</b> | <b>Найменування розділу регламенту</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                | Загальні положення: призначення регламенту, підстави для введення, період застосування, терміни використання                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 2                | Опис організаційної структури внутрішнього контролю з визначенням місця служби контролю на підприємстві                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 3                | Визначення мети та завдань внутрішнього контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 4                | Опис порядку здійснення внутрішнього контролю на рівні процесів                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 5                | Опис порядку діяльності спеціалізованого підрозділу підприємства з внутрішнього контролю (спеціаліста, уповноваженого здійснювати внутрішній контроль): перелік об'єктів контролю (об'єктом контролю може бути як структурний підрозділ підприємства, так і окремий процес); періодичність планових контрольних заходів і порядок їх планування; порядок здійснення позапланових контрольних заходів; формалізація результатів контрольних заходів; порядок подання результатів контрольних заходів вищому органу управління |
| 6                | Опис порядку прийняття рішень управління підприємства за результатами перевірок, проведених відділом (спеціалістом), внутрішніми контролерами                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 7                | Відповідальність за порушення вимог регламенту внутрішнього контролю, що застосовується до працівників, які здійснюють процесний контроль, і до працівників усіх рівнів надпроцесного контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 8                | Порядок оцінки якості функціонування внутрішнього контролю на підприємстві                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

Упровадженню внутрішнього контролю має передувати ознайомленням працівників підприємства з регламентом (у частині, що відповідає їх обов'язкам і повноваженням). Доцільно першочергово апробувати регламент внутрішнього контролю в тестовому режимі, що дозволить виявити обставини, які не враховані під час розроблення регламенту, але важливі для його коректного застосування.

Показники, що формуються в результаті перевірки функціонування внутрішнього контролю, здійснюваного на всіх рівнях надпроцесного контролю, використовують для оцінки його якості. Тому під час розроблення методичного забезпечення внутрішнього контролю важливо визначити склад показників, які його характеризують та відображають специфіку фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства. Такі показники доцільно об'єднати у дві групи: показники, що характеризують внутрішній контроль у сфері обліку; показники, що характеризують внутрішній контроль у сфері бюджетування.

Головна мета організації системи внутрішнього контролю на підприємствах полягає в такому: виявлення відхилень фактичного стану керуючої та керованої підсистем з метою усунути відхилень й внести коригування [163, с. 20]; здійснення упорядкованої та ефективної фінансово-господарської діяльності; забезпечення розподілу відповідальності та ефективності дотримання повноважень кожного центру відповідальності та кожного працівника; збір, передання, оброблення інформації про стан об'єктів підприємства та все інше, що належить до господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

Організація внутрішнього контролю має підпорядковуватись таким вимогам: контроль здійснюють особи, які представляють інтереси підприємства та є представниками колективу; забезпечення прямого та зворотного зв'язку між органом контролю чи працівниками зі

---

<sup>163</sup> Реслер М.В. Обліково-аналітичне забезпечення операційної компоненти фінансового менеджменту [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Реслер М. В. ; Терноп. нац. екон. ун-т. - Тернопіль, 2015. - 40 с. .

структурними підрозділами підприємства, між керованою та керуючою системами, між лінійними та функціональними підрозділами.

Організація внутрішнього контролю на ринках ставить перед собою такі завдання: надавати користувачам достовірну й неупереджену інформацію про об'єкти та процеси, що відбуваються; надавати оперативну інформацію системі управління для прийняття рішень; не допускати надходження недостовірної інформації для зовнішніх користувачів, що може призвести до юридичної відповідальності; своєчасно виявляти та усувати чинники, які заважають діяльності підприємства [164].

Відповідно до виділених завдань, на нашу думку, основними етапами організації та проведення внутрішнього контролю на досліджуваних підприємствах є такі: складання й затвердження нормативної документації, яка регламентує умови функціонування системи контролю; затвердження видів і форм узагальнення результатів контролю; розподіл прав та обов'язків за певними суб'єктами та об'єктами контролю; проведення контролю за затвердженою методикою; використання в системі управління результатів контролю (рис. 4.3).

При цьому на систему контролю впливають також зовнішні та внутрішні чинники: нормативна база, стан економіки, державне регулювання [165]. Кризовий стан економіки та якість чинного нормативно-правового регулювання негативно впливають на діяльність досліджуваних підприємств, що не стимулює організацію ефективного внутрішнього контролю. Внутрішніми чинниками середовища є система управління підприємства та його організаційно-технологічна структура.

---

<sup>164</sup> Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління [Текст] : монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинович-Яворська. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.

<sup>165</sup> Пантелєєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств / В. П. Пантелєєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць, 2017, № 1-2. – С. 15-22.

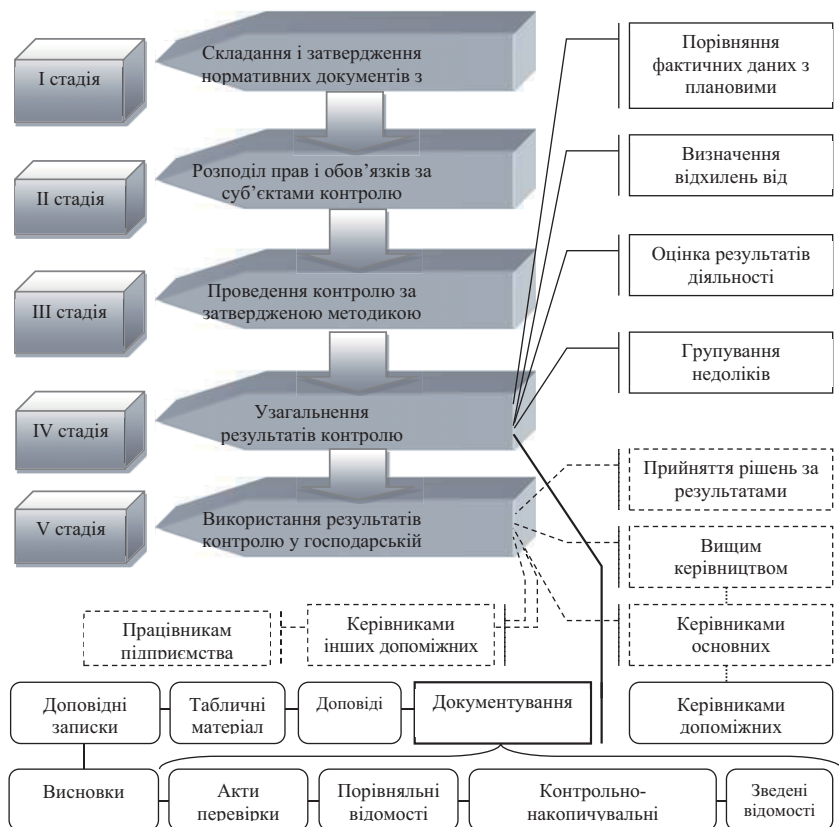


Рис. 4.3. Стадії внутрішнього контролю діяльності ринків  
(запропоновано авторами)

Оскільки система внутрішнього контролю впливає як на фінансовий стан, так і на результати господарської діяльності, з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, слід унеможливити або хоча б зменшити вплив суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу. Тому потрібно оптимізувати організаційну побудову як усього контрольного процесу, так і кожної контрольної процедури.

З метою удосконалення внутрішнього контролю діяльності ринків авторами запропоновано його організацію у розрізі досліджуваних видів послуг (рис. 4.5).

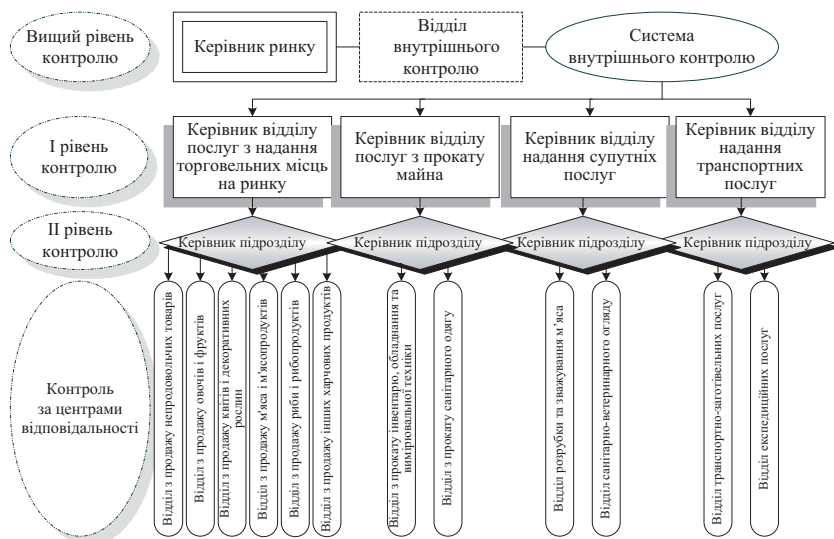


Рис. 4.5. Організація внутрішнього контролю діяльності ринків за структурними підрозділами та центрами відповідальності  
(запропоновано авторами)

Для здійснення внутрішнього контролю діяльності ринків формування інформації повинно відбуватися в два етапи. На першому етапі працівники відділів послуг з надання торговельних місць на ринку, прокату майна, супутніх послуг (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд), транспортних послуг безпосередньо формують обліково-інформаційну базу результатів надання послуг у кожному центрі відповідальності та щоденно подають керівнику відділу послуг (центру відповідальності) Відомість результатів діяльності.

На другому етапі керівник центру відповідальності один раз у три дні групує, узагальнює та аналізує інформацію, яка подана у Відомостях результатів діяльності у розрізі центрів відповідальності. Оброблена та проаналізована інформація у розрізі доходів, витрат і результатів діяльності та центрів відповідальності узагальнюється у Зведеній відомості результатів діяльності роботи ринків за місяць (Додаток Ц). Ця інформація є базисом для прийняття управлінських рішень за результатами здійсненого контролю.

Під час підготовки, розробки і прийняття управлінських рішень за результатами здійсненого внутрішнього контролю є забезпечення від виникнення відхилень та зниження вірогідності їх появи за основними центрами відповідальності [<sup>166</sup>], де проведений внутрішній контроль на ринках. Результатом процесу прийняття управлінських рішень слід вважати власне управлінське рішення, яке може бути як ефективним, так і неефективним (ефективність управлінського рішення оцінюється після його реалізації). У разі здійснення неефективного внутрішнього контролю основною метою прийняття управлінських рішень є виявлення допущених відхилень при організації внутрішнього контролю.

Лише комплексна організація та методика проведення внутрішнього контролю діяльності ринків дасть можливість оптимізувати рівень доходів і витрат ринків та вдосконалити систему управління ринків.

Таким чином, організація внутрішнього контролю діяльності ринків, за наведеними пропозиціями дасть змогу системі управління оперативно контролювати діяльність як структурних підрозділів (за виробничими процесами), так і підприємства загалом. Це забезпечить прямий і зворотний зв'язок між керованою та керуючою системами, що сприятиме ефективній реалізації поставленої мети, також вказівок, виконуваних суб'єктами контролю.

---

<sup>166</sup> Куцик П. О. Необхідність подальшого розвитку внутрішньої управлінської звітності: потреба менеджменту чи дань моді? Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали 6-ї міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 24 травня 2018 р.). Одеса: ОНЕУ, 2018. С. 84–86.

## **4.2. Методика внутрішнього контролю діяльності ринків за центрами доходів і центрами витрат**

Сьогодні в умовах формування ринкових відносин діяльності на підприємствах різних видів економічної діяльності та форм власності, перед суб'єктами господарювання постає ряд питань, які стосуються регулювання доходів і витрат у частині їх контролю. Тому вагомим змін потребує система обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, де формується інформаційне забезпечення процесу управління доходами і витратами. Такі зміни необхідно здійснювати, починаючи з методики та організації обліку доходів і витрат, а також їх контролю.

У сучасних умовах господарювання основним завданням підприємств є вдосконалення існуючої системи управління, основою для вдосконалення якої є фінансова структура, яка передбачає відповідальність підрозділів за досягнення кінцевого фінансового результату діяльності, а це передбачає виділення на підприємстві центрів відповідальності та встановлення ієрархічних взаємозв'язків між ними, що дозволяє отримати відповідь на питання, хто і скільки заробляє і витрачає на підприємстві.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що основними відмінностями центрів відповідальності є: їх функції, вили послуг, технічні та технологічні особливості діяльності та ін. Тому в основу характеристики центрів відповідальності необхідно взяти постулат “контролю”, згідно з яким у кожному центрі відповідальності є керівник, який формує управлінські рішення стосовно доходів, витрат і фінансових результатів даного центру відповідальності.

Головною метою створення таких центрів відповідальності є розробка механізму розподілу відповідальності за економічні показники: витрати, доходи, маржинальний дохід, чистий прибуток, інвестиції тощо. Центри відповідальності повинні формуватися на базі підрозділів підприємства, проте на відміну від останніх нестимуть відповідальність не за виконання своїх функціональних обов'язків, а за досягнення певних фінансових і

нефінансових показників [167]. Встановивши відповідальність за досягнення розглянутих показників, можна контролювати отримання загального фінансового результату роботи підприємства, що дозволяє розглядати фінансову складову в якості ефективного інструменту досягнення його цілей.

За результатами дослідження встановлено, що центром відповідальності є основний складовий елемент, що містить у структурі діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, структурний підрозділ та ін.), який має права, обов'язки та наділений відповідальністю стосовно об'єктів, які до нього належать, при цьому результати його діяльності є інформаційним базисом для формування загальних результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, на нашу думку, центр відповідальності – це організаційна (визначена) одиниця підприємства, керівник якої відповідає за частину об'єктів, якими вона користується, понесені нею витрати та отримані доходи, а також інші показники, що характеризують результати його діяльності.

Таким чином, дослідження дефініції “центр відповідальності” дало можливість сформулювати наступні твердження:

1) не обов'язково центри відповідальності підприємства повинні співпадати з структурними підрозділами суб'єкта господарювання, їх може бути й більше;

2) вважаємо, що керівник центру може відповідати за різні показники, а не лише за витрати чи доходи, оскільки у підсумку повинен сформулювати інформацію про результати діяльності центру;

3) керівники центрів відповідальності мають права, обов'язки та несуть відповідальність не лише за показниками фінансового характеру,

---

<sup>167</sup> Куцук П.О. Внутрішній контроль діяльності ринків за центрами відповідальності: теоретичні і практичні аспекти / П.О. Куцук, Ф.Ф. Макарук, Р.А. Марценюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний науковий журнал. Вип. 1-2. 2019. - С. 118-129.

але й нефінансового;

4) вважаємо за доцільне встановлювати чіткі завдання та цілі для кожного центру відповідальності.

Шляхом виділення декількох основних показників діяльності (витрати, доходи, маржинальний дохід, прибуток, віддача на інвестований капітал тощо) нами визначено найбільш поширені п'ять типів центрів:

1) центр витрат – центр відповідальності, керівник якого здійснює контроль за витратами центру і несе за них відповідальність;

2) центр доходу – центр відповідальності, керівник якого здійснює контроль за доходами центру і несе за них відповідальність;

3) центр маржинального доходу – центр відповідальності, керівник якого здійснює контроль за маржинальним доходом, який визначається як різниця між доходами центру та прямими витратами центру, і несе за нього відповідальність;

4) центр прибутку – центр відповідальності, керівник якого здійснює контроль за доходами, витратами і прибутком центру і несе за них відповідальність;

5) центр інвестицій – центр відповідальності, керівник якого здійснює контроль за прибутком центру і несе за нього відповідальність, а також приймає рішення про величину оборотного капіталу і капітальних інвестицій (вкладень).

У системі обліку центрів відповідальності виділяють поняття “місце виникнення витрат”. Уніфікованої наукової думки у вчених щодо дефініції „місце виникнення витрат” та „центр витрат” не має. Так, наприклад, С.Ф. Голов [168] у своїх працях взагалі не приділяють уваги поняттю „місце виникнення витрат” будуючи свої концепції за двома напрямками. За першим, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, другий полягає в тому, що ідея поділу підприємства на

---

<sup>168</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 523 с.

центри відповідальності розглядається без участі категорії „місце виникнення витрат”, а поняття „центр витрат” використовуються лише як різновид центру відповідальності.

Інші вчені, доводять, що місце та центр витрат нерівнозначні поняття, наголошуючи на тому, що кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат, тобто це поняття є більш загальним порівняно з центром витрат а центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат.

Вважаємо, що під центрами витрат необхідно розглядати первинні одиниці, які відрізняються єдністю соціально-економічних функцій і основних господарських операцій. Центри витрат є первинними ланками аналітичного обліку витрат. Організація внутрішнього контролю за центрами витрат передбачає виконання всіх функцій, притаманних управлінню будь-яким об'єктом. При цьому функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, стимулювання виконання, облік і аналіз. Для успішної організації внутрішнього контролю за центрами витрат необхідне вирішення таких завдань:

1) вибір способу поділу підприємства на центри витрат – визначається специфікою конкретних ситуацій, при цьому потрібно враховувати вимоги до яких відносяться: наявність показника для вимірювання діяльності та бази для розподілу витрат; функціональна однорідність; персональна відповідальність; достатній ступінь деталізації інформації для аналізу і прийняття управлінських рішень; віднесення на центр тільки прямих витрат; розробка системи мотивації для центрів витрат;

2) обґрунтування класифікації центрів витрат, які поділяють на види у залежності від таких критеріїв: за рівнем регульованості, за видами витрат, за видами завдань і виконуваних функцій, за принципом схожості структури витрат, за територіальним принципом (в залежності від контрольно-аналітичних функцій обліку), за ступенем співпадіння з місцем виникнення витрат;

3) обґрунтування класифікації витрат – розподіл витрат на змінні і постійні дозволяє застосовувати адекватні методи їх планування з

використанням гнучкого бюджету, а виділення регульованих і нерегульованих статей дозволяє включати до бюджету тільки ті статті, на які може впливати керівник центру витрат;

4) створення системи кодування підрозділів, видів витрат і форм бюджетів, розроблення звітності за показниками діяльності центрів витрат, систему обліку витрат (тобто розробка плану рахунків у якому уніфікуються рахунки центрів витрат за кожним підрозділом і підприємству в цілому), систему калькулювання за центрами витрат, систему контролю показників і автоматизованої обробки інформації;

5) застосування методу бюджетування витрат (відхилення між бюджетом і фактичною величиною характеризують зміни рівня витрат відповідного центру витрат в порівнянні з нормативами);

6) розроблення внутрішньої (управлінської) звітності, яка повинна відповідати певним вимогам: бути оперативною, містити інформацію про відхилення від бюджетних даних, забезпечувати можливість їх аналізу, показувати відповідальність менеджера за прийняті рішення.

Також, проведені дослідження дають підстави стверджувати, що у вчених немає єдиної думки і щодо поняття „центр доходу”. Деякі вчені вважають, що на практиці дуже рідко можна зустріти підрозділ, який контролює тільки доходи, але не контролює витрати [<sup>169</sup>]. На наш погляд, центр доходу це – структурний підрозділ підприємства, керівник якого в рамках затвердженого бюджету витрат відповідає за формування доходів від продажу товарів (продукції, робіт, послуг). Центри доходів є первинними ланками їх аналітичного обліку.

Враховуючи вище викладене нами пропонуються три варіанти визначення центрів відповідальності на підприємстві (рис. 4.6).

---

<sup>169</sup> Головацька С. І. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / С. І. Головацька, О. П. Сашко // Молодий вчений. – 2016. – № 5. – С. 36-40.

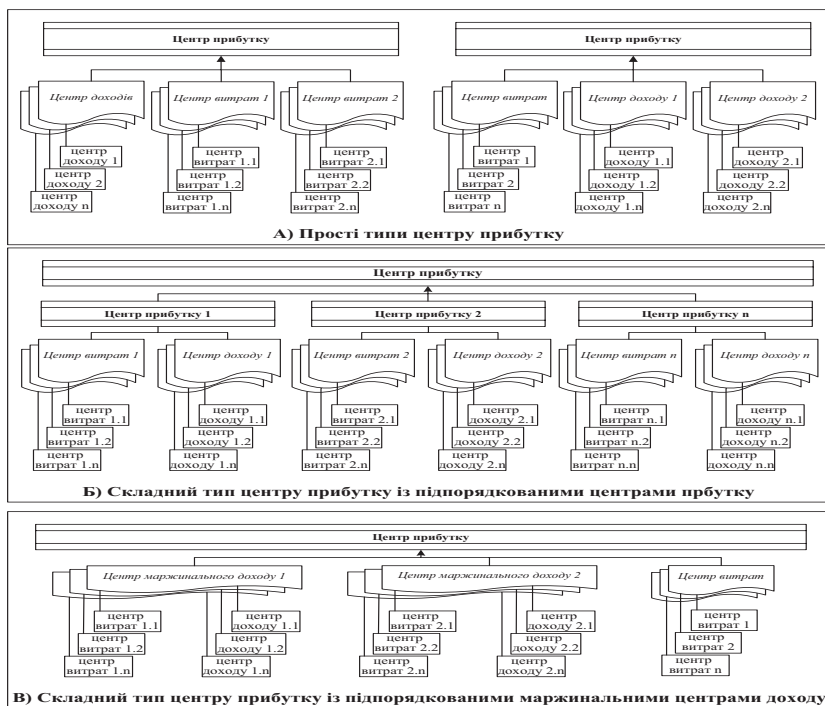


Рис. 4.6. Варіанти визначення центрів відповідальності на ринках  
(запропоновано авторами)

Перший – простий тип центру прибутку, де центром прибутку є саме підприємство, а всі інші підрозділи підприємства є центрами доходів і витрат. Другий – складний тип центру прибутку з підлеглими центрами прибутку, тобто на підприємстві виділяється кілька центрів прибутку, кожен з яких виділяється на центр доходу і центр витрат. Третій – складний тип центру прибутку з підлеглими центрами маржинального доходу, тобто до складу підприємства як центру прибутку входить декілька центрів маржинального доходу, які виникають лише у разі наявності кількох самостійних напрямів діяльності підприємства, здатних контролювати тільки свої прямі витрати.

Вибір одного з трьох варіантів центрів відповідальності залежить насамперед від самостійності центрів (структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо) підприємства, який здійснюється за запропонованим нами алгоритмом (рис. 4.7).

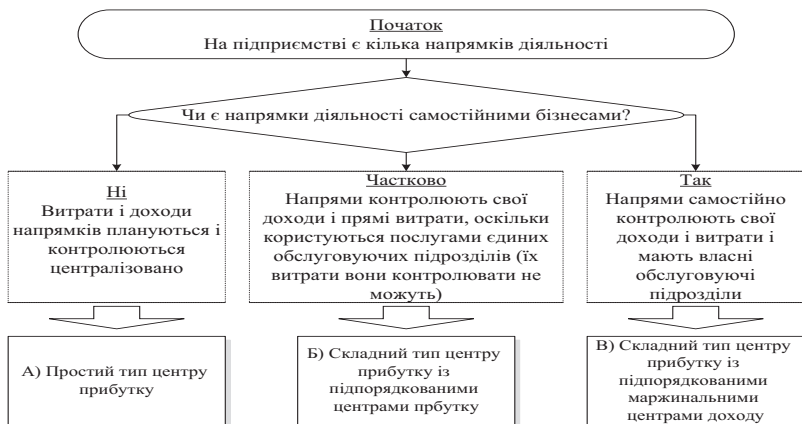


Рис. 4.7. Алгоритм вибору варіанту організації центрів відповідальності на ринках *(запропоновано авторами)*

Щодо системи внутрішнього контролю на ринках за центрами відповідальності, то вона передбачає: поділ підрозділів ринків на центри відповідальності, визначення статусу центру відповідальності; визначення переліку бюджетів, що складаються кожним центром відповідальності і цільових показників, які найбільш повно відображають його діяльність; розробка для кожного типу центру відповідальності методики розрахунку показників ефективності діяльності у відповідності до їх специфіки та особливостей функціонування; визначення регламенту взаємодії в ієрархічній фінансовій структурі ринку (за горизонталлю і вертикаллю); створення переліку форм управлінської звітності, що складатимуться кожним центром відповідальності у процесі оперативного інформування та за підсумками певного звітного періоду (кварталу, півріччя, року).

Рішення завдань внутрішнього контролю діяльності ринків досягається за умови його оптимальної організації, яка визначається дотриманням вимог, що висуваються до нього безпосередньо підприємством в особі власника (директора) [170]. Головні серед них – повнота, достовірність та оперативність

<sup>170</sup> Куцик П.О. Внутрішній контроль діяльності ринків за центрами відповідальності: теоретичні і практичні аспекти / П.О. Куцик, Ф.Ф. Макарук, Р.А. Марценюк // Інститут

інформації, яка надається бухгалтерським обліком.

З метою організації ефективного внутрішнього контролю результатів діяльності доцільно розподіляти відповідний ринок на окремі сегменти або підрозділи залежно від видів послуг, що реалізуються, а повноваження та відповідальність у сфері керівництва й оперативного управління ним розподілити між управлінським персоналом різного рівня, що розширить можливості та підвищить ефективність менеджменту. Такий розподіл дає можливість визначити центри доходів, витрат і центри відповідальності. На ринках, наприклад ринку “Шувар” основними центрами доходів, витрат і відповідальності у сфері надання послуг є наступні (рис. 4.8).



Рис. 4.8. Центри доходів, витрат і відповідальності у сфері надання основних видів послуг на ринку (запропоновано авторами)

Вважаємо, що обрання такого підходу до організації результатів діяльності ринків, тобто обґрунтування центрів виникнення доходів, витрат та відповідальності залежить від внутрішньої організації системи управління на ринках.

Це в свою чергу обумовлює те, що на підприємствах ринків вибір місць виникнення витрат та центрів відповідальності буде різним, адже це залежить від прерогативи управлінського апарату, що в свою чергу обумовлюється особливостями організаційного процесу [171].

Дослідивши рентабельність та питому вагу послуг у загальній сумі доходів у своїх дослідженнях ми акцентуємо увагу на наступних послугах ринку: бронювання торговельних місць, супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд), прокат обладнання і інвентар та транспортні послуги.

Враховуючи те, що формування центрів відповідальності здійснюється з врахуванням організаційної структури управління будь-якого підприємства, тому розв'язання проблеми господарських відносин і розподіл відповідальності між центрами в кожному окремо взятому випадку залежатиме від організаційної структури управління

У сучасних умовах господарювання організація внутрішнього контролю діяльності ринків передбачає виокремлення центрів відповідальності, що залежить від структури самого суб'єкта господарювання і в найбільш загальному вигляді збігаються з нею. Це означає, що кожному підрозділу в організаційній структурі відповідає свій центр відповідальності, при цьому отримання керівником підрозділу права самостійно приймати рішення означає і відповідальність за їх наслідки [172].

За результатами проведеного дослідження наукових поглядів ряду

---

<sup>171</sup> Чік М. Ю. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / М. Ю. Чік, В. О. Озеран // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету "Львівська політехніка" № 722. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2012. – С. 172-177.

<sup>172</sup> Медвідь Л.Г. Удосконалення внутрішнього контролю як складової управління торговельним підприємством // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України, 2015. – Вип. 25.1. – 404 с. – С. 307-314.

вчених щодо внутрішнього контролю діяльності за центрами відповідальності вважаємо, що концепція внутрішнього контролю діяльності ринків за центрами відповідальності має враховувати специфічні особливості і ознаки ринку, але разом з тим, безпосередньо, сама концепція регламентує такі характеристики. Треба також брати до уваги, що у вузькому розумінні внутрішній контроль діяльності за центрами відповідальності – це контроль за обґрунтованістю і раціональністю певних показників у межах центрів відповідальності. У широкому розумінні слова – це контроль за окремими стадіями кругообігу засобів на підприємстві у взаємозв'язку різних центрів відповідальності [173].

Організація внутрішнього контролю діяльності за центрами відповідальності ґрунтується на сукупності принципів: плановості, дотримання режиму економії, ефективності використання ресурсів, контролюваності та ін. Проте сьогодні найбільш важливу роль відіграє саме принцип контролюваності, що означає включення в зону відповідальності менеджера конкретного центру лише тих ділянок витрат, доходів, фінансових результатів та ін., які контролює персонал цього центру. На практиці застосування цього принципу викликає труднощі, оскільки багато облікових ділянок центрів відповідальності не можуть бути строго поділені на контрольовані і неконтрольовані. Однак, менеджери можуть приймати певні управлінські рішення, що не завжди будуть відноситись до їх посадових обов'язків (наприклад, замінити відсутній матеріал іншим, своєчасно реагувати на дії конкурентів і ін.). Це залежить від того, як керівник розподіляє функції між менеджерами центрів відповідальності, про що зазначається у посадових інструкціях останніх. Таким чином, внутрішній контроль може здійснюватися тільки через керівників центрів відповідальності. При ефективній системі внутрішнього контролю діяльності за центрами відповідальності вище керівництво підприємства делегує частину повноважень менеджерам центрів відповідальності [174].

---

<sup>173</sup> Anthony R. The Management Control Function / R. Anthony. – Boston : HBS, 1988. – 643 p.

<sup>174</sup> Ciurlău Loredana. Measuring Financial Performance Types of Responsibility Centers / Loredana Ciurlău : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2012\\_2/](http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2012_2/)

Внутрішній контроль діяльності за центрами відповідальності являє собою і найважливішу функцію менеджменту, що дозволяє підприємству досягти запланованих цілей. Завданнями внутрішнього контролю діяльності за центрами відповідальності є наступні: фіксація досягнутих показників і ступеня їх відхилення від запланованих; аналіз причин відхилень і розробки заходів з подолання негативних тенденцій і використанню сприятливих зовнішніх факторів. Обґрунтованість прийнятих рішень за результатами внутрішнього контролю залежить від повноти отриманих висновків і якості проведеного контролю.

Нами виділено наступні цілі, які переслідує керівництво підприємства при організації внутрішнього контролю діяльності ринків за центрами відповідальності: виконання контрольних функцій повинне доручатися особам, компетентним у питаннях, що підлягають контролю, щоб вони могли на високому професійному рівні оцінити причини й передбачити наслідки можливих відхилень, внести пропозиції по усуненню недоліків; працівники, менеджери, що здійснюють контроль, не повинні бути пов'язані єдиними матеріальними інтересами з підконтрольними підрозділами, щоб забезпечити об'єктивність і принциповість оцінок (контроль може бути перехресним); при здійсненні процесу планування, при реалізації планів та на інших ділянках роботи обов'язково повинен бути присутній самоконтроль, що є невід'ємною частиною нової концепції управління, оскільки кожна людина, кожен працівник повинен бути зацікавлений результатами своєї діяльності для того, щоб досягти поставлених перед собою цілей і завдань, а керівництво, в свою чергу, повинне створити відповідну систему мотивації, використовуючи яку зможуть досягти своїх цілей обидві сторони [<sup>175</sup>, с. 381].

Враховуючи викладене вище основними висновками є:

1) центри відповідальності, центри витрат та центри доходів на ринку

---

AnaleFSE\_2012\_2\_051.pdf.

<sup>175</sup> Тарасюк Г. М. Планова діяльність як системний процес управління підприємством : [монографія] / Г. М. Тарасюк. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 469 с.

є поняттями різними за суттю та являють собою ієрархічну піраміду, основа якої належить місцю виникнення витрат, що є вихідною ланкою формування витрат, тією структурною одиницею ринку, де здійснюється початкове накопичення витрат. Центри доходів і витрат в основному виконують функціональні завдання для забезпечення основної мети діяльності ринків, у розрізі яких організовуються моніторинг та контроль. Вершиною ієрархічної піраміди є центр відповідальності – структурний підрозділ ринку, що очолюється керівником відповідного рівня, який несе відповідальність за виконання завдань підрозділом і має право приймати самостійно управлінські рішення у межах своїх повноважень;

2) впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати безліч проблем, що виникають в управлінні ринком, а саме: спрощення методики та організації синтетичного та аналітичного обліку на ринках; створення сприятливого економічного середовища для формування управлінської звітності у розрізі центрів відповідальності, інформація якої є основою для складання інтегрованого звіту діяльності ринків. Побудова обліку витрат і доходів діяльності за центрами відповідальності дозволяє пов'язати відповідальність конкретних осіб з результатами роботи ринку.

Отже, впровадження системи центрів відповідальності забезпечить оптимізацію витрат, підвищить мотивацію керівників різного рівня, покращить ефективність управління діяльністю підрозділів підприємства і підприємства в цілому.

#### **4.3. Бюджетування у системі внутрішнього контролю діяльності ринків**

Дослідження наукової літератури в контексті організації та методики контролю результатів діяльності ринків показало, що у вітчизняній та зарубіжній літературі немає розробок щодо концептуальних основ і фундаментальних бюджетів процесів контролю такої діяльності, тому доцільно сформувані концептуальні бюджети, що дасть змогу в межах бюджетування у системі контролю відображати результати діяльності ринків.

Дефініція “бюджет” у межах конкретно досліджуваного суб’єкта господарювання не є цілком доступною для розуміння науковцями і практиками, як результат існує безліч її трактувань як у вітчизняних, так і з зарубіжних наукових і практичних джерелах. Вперше економічно обґрунтована дефініція “бюджет” у межах конкретно досліджуваного суб’єкта господарювання охарактеризована як складова управлінського обліку, який як відомо досить рідко ведеться на підприємствах. Це зумовлює забезпечення ведення управлінського обліку для ефективної діяльності кожного підрозділу підприємства, а, відповідно, потребує і розроблення для них бюджетів.

Важливою функцією управління суб’єктом господарювання бюджетування його діяльності з наступним контролем над реалізацією прийнятих бюджетів. В умовах адміністративно-командної економіки основою методології планування була його централізація за принципом "зверху вниз", то для ринкових відносин основною вимогою ефективного управління виступає планування узгодженої роботи всіх підрозділів підприємства, з метою організації ефективного надходження та використання його активів, що забезпечує динамічний розвиток бізнесу. Суттєве зростання ролі внутрішнього планування у суб’єктах господарювання в умовах ринкових відносин пов’язане з тим, що потенційні інвестори вкладають ресурси у підприємства, тільки ретельно зваживши всі можливі ризики, і зупиняються на передбачуваному варіанті

виробництва конкурентоспроможної продукції на основі пошуку, оцінки та відбору всіх можливих альтернатив оптимального використання обмеженої кількості ресурсів.

Бюджетування є важливим елементом менеджменту, яке забезпечує формування бюджетів виконання яких забезпечить розвиток підприємства. Коло питань, пов'язаних з методологією, організацією та розвитком процесу бюджетування у системі контролю та обліку на підприємстві, недостатньо висвітлені в науковій і практичній літературі. Необхідність осмислення нових підходів до системи бюджетування та подальший контроль показників бюджетів доходів та витрат, вирішення його методології та організації, зумовлює глобальних досліджень.

Ряд актуальних питань залишається нерозкритим, спостерігається неоднозначне тлумачення важливих категорій та понять. Проте використання зарубіжних концепцій без адаптації до вітчизняних умов господарювання є недоцільним у зв'язку з наявністю ряду суттєвих національних особливостей менеджменту, системи обліку і звітності, рівня інформаційного забезпечення.

Оперативне планування роботи ринку і подальший контроль виконання планових завдань неможливі без формування бюджету, як основного інструменту гнучкого управління, що забезпечує вище керівництво точною, повною і своєчасною інформацією про реалізацію заходів щодо досягнення цілей розвитку. Термін "бюджет" походить від французького слова "bougett" – означає "шкіряна сумка". Термін "бюджет" в Англії з 1870 року використовувався як назва документу, що включав у собі затверджений парламентом план доходів і витрат держави. На рівні відокремленого суб'єкта господарювання "бюджет" трактується як один із методів обліку, що дозволяє порівнювати фактичні результати з плановими показниками, а також як ефективний інструмент для прийняття рішень, за допомогою якого вищі менеджери підприємства забезпечують найбільш раціональне використання майна власників.

За визначенням Інституту дипломованих керуючих бухгалтерів з

управлінського обліку (США) бюджет – це "кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до певного періоду, зазвичай показує плановану величину доходу, який повинен бути досягнутий, і (або) витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду, і капітал, який необхідно залучити для досягнення даної мети".

На думку Р. Ентоні (R. Anthony), "бюджет являє собою план, виражений у кількісних, зазвичай грошових, показниках, що охоплюють заданий період часу, як правило, рік" [<sup>176</sup>, с. 898].

Не менш точно визначення подають Дж. К. Шим і Дж. Г. Сігел, пояснюючи термін "бюджет" як "... кількісний план діяльності підприємства і виконання програм, що представляє собою пов'язаний набір фінансових (активи, власний капітал, доходи та витрати і т. д.) і (або) натуральних (обсяг виробленої продукції і наданих послуг та ін.) економічних показників діяльності компанії ... ". На їхню думку, бюджет описує "... цілі компанії в термінах виконання конкретних фінансових і операційних завдань ..." і є "... набір фінансових прогнозів або фінансових планів ..." [<sup>177</sup>, с. 456]. Аналогічної точки зору дотримуються Б. Нідлз (B. Needles), С. Міллз (S. Mills) та Г. Андерсон (H. Anderson), що визначили бюджет як "план дій, який прогнозує майбутні економічні операції, господарську діяльність та результати у фінансових або нефінансових показниках" [<sup>178</sup>, с. 264].

Термін "бюджет" характеризується також у наукових дослідженнях українських та російських економістів. Так, Є. С. Стоянова розглядає бюджет підприємства як "... кількісне втілення плану, що характеризує доходи і витрати на певний період, і капітал, який необхідно залучити для досягнення заданих планом цілей ..." [<sup>179</sup>, с. 411], що практично збігається з

---

<sup>176</sup> Anthony R. N. Accounting: Text and Case / R. N. Anthony, J. S. Reece. – [8th ed.]. – Illinois : Homewood, 1989. – 1030 p.

<sup>177</sup> Шим Дж. К. Основи комерційного бюджетування / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сігел ; [пер. з англ.]. – СПб. : Пергамент, 1998. – 496 с.

<sup>178</sup> Needles B. E. Managerial Accounting / B. E. Needles, M. Powers, S. K. Mills, H. R. Anderson. – [5th ed.]. – Boston, N.-Y. : Houghton Mifflin Company, 1999. – 603 p.

<sup>179</sup> Стоянова Є. С. Фінансовий менеджмент: теорія і практика : підручник / Є. С. Стоянова, І. Т. Балабанов,

думкою практикуючих американських бухгалтерів.

Аналогічне визначення зустрічається і у професора І. А. Бланка, який розглядає бюджет як "... оперативний фінансовий план, що розробляється зазвичай в рамках до одного року, що відображає витрати і надходження коштів за окремими напрямками господарської діяльності, окремих видів операцій, окремим інвестиційним проектам ..." [<sup>180</sup>, с. 490].

Слід зазначити, що бюджет як інструмент управління ринком дозволяє навчитися не тільки керувати фінансами, але і регулювати відносини як всередині господарюючого суб'єкта, так і з зовнішнім середовищем.

Згідно з концепцією В. М. Самочкіна, бюджет "... представляє собою виражені в конкретних показниках, альтернативи досягнення цілей, наслідки впливу альтернатив на цілі, фактичні результати реалізації управлінських рішень, відхилення від запланованих результатів ...".

За визначенням В. В. Ковальова бюджет – це "... деталізований план діяльності підприємства на найближчий період, який охоплює дохід від продажів, виробничі і фінансові витрати, рух грошових коштів, формування прибутку підприємства ...". Крім того, він виділяє ключові відмінності понять "план" і "бюджет" за трьома ознаками: показники, горизонт планування, призначення. Так, на думку В. В. Ковальова, для плану характерне використання будь-яких, у тому числі і не кількісних, показників і різних горизонтів планування, а при формуванні бюджету застосовують в основному вартісні показники і горизонт планування встановлюють у межах одного року.

Призначення плану – "... формулювання цілей, які потрібно досягти, і способів досягнення", а призначення бюджету – "... деталізація способів ресурсного забезпечення обраного варіанта досягнення цілей" і бути засобом "поточного контролю виконання плану ..." [<sup>181</sup>, с. 295].

---

І. А. Бланк та ін. ; [за ред. Є. С. Стоянової]. – [5-е вид., перероб. і доп.]. – М. : Перспектива, 2000. – 656 с.

<sup>180</sup> Бланк І. А. Управління прибутком / І. А. Бланк. – К. : Ніка-Центр, 1998. – 544 с.

<sup>181</sup> Ковальов В. В. Введення у фінансовий менеджмент / В. В. Ковальов. – М. : Фінанси і статистика, 2000. – 768 с.

Погоджуємося із думкою А. М. Кармінського, Н. Г. Данілочкіно, які розглядають бюджет як вираження в економічних показниках результату оперативного планування, що вимагає від вищого керівництва конкретних дій у сфері управління підприємством. На їхню думку бюджет – це кількісний вираз плану діяльності підприємства в цілому або окремих його підрозділів.

А. Д. Шеремет вважає що, бюджет як "фінансовий план дій" і відзначає відповідність терміна "бюджет" терміну "кошторис", підкреслюючи тим самим зв'язок процесу оперативного планування та контролю як однієї з функцій управління з управлінським обліком.

За твердженнями Ю. Брігхем та Л. Гапенські "бюджет – це план, який у деталях розкриває проєктовані витрати і прибутки протягом певного майбутнього періоду...". В. Е. Керимов вважає, "бюджет – інструмент управління фінансами на рівні підприємства, що включає розроблення бюджетів на рівні окремих підрозділів, на основі яких здійснюють контроль за центрами відповідальності."

Отже, бюджет це формування цілей за окремими напрямками господарської діяльності (або операціями) та структурними підрозділами на певний період часу із формуванням кінцевої мети які вираженні у грошовому вимірнику.

Для організації ефективного внутрішнього контролю на підприємстві рекомендується створення сучасної системи бюджетування, яка б була заснована на розробці і контролі виконання ієрархічної системи бюджетів [182]. Тому крім терміну "бюджет" у економічній літературі та полеміці науковців зустрічається термін "бюджетування".

При визначення суті поняття «бюджетування» у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі досі немає єдиного підходу щодо його трактування. У контексті підприємств під бюджетуванням розуміється

---

<sup>182</sup> Остап'юк Н. А. Бюджетування й організація бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. А. Остап'юк, Н. В. Гойло // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 3 (25). – С. 180-186.

розробка та затвердження короткострокового плану, в якому відображається розподіл ресурсів [<sup>183</sup>]. Вичерпну дефініцію цього інструменту фінансового управління дав ще в 1850 р. представник італійської школи фінансів Ф. Вілла. Під бюджетуванням він розумів складання попереднього кошторису, який перед початком планового періоду дає інформацію про очікувані надходження і видатки, рух капіталу та всі результати ділової активності підприємства.

Так, відомі вчені-економісти Джай К. Шим та Джой Г. Сідел бюджетування визначають, як колективний процес, який дає змогу погодити діяльність підрозділів усередині підприємства (установи) і підпорядкувати її загальній стратегічній меті». Ковтун С. вважає, що бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отриманих від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані та фактичні показники. А Прохорова В. В. та Таранець О. О. вважають, бюджетування – це стандартизований процес, що базується як на самостійно розроблених, так і на загальноновизначених вимогах і процедурах, до яких належать: 1) розроблення бюджетів усіма підрозділами; 2) забезпечення єдиного порядку підготовки, аналізу і затвердження бюджетів; 3) координація діяльності підрозділів підприємства (установи) у процесі розроблення бюджетів; 4) структурованість бюджетів; 5) обґрунтованість показників бюджетів; 6) відкритість бюджетів до змін.

У своїх роботах І. А. Бланк, розглядає термін "бюджетування" як "... процес розробки конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування ...". На думку В. М. Самочкіна, "... бюджетування – це система узгодженого управління підрозділами підприємства на підставі відповідних бюджетів в умовах динамічно та диверсифікованого бізнесу ...".

На думку Джай К. Шим, Джойл Г. Сігел "Бюджетування – процес колективний, який дає змогу погодити діяльність підрозділів усередині компанії і підпорядкувати їй загальній стратегічній меті".

---

<sup>183</sup> Пожусва Т.О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. Вісник економічної науки України. 2017. № 1. С. 73-77.

С. Ковтун дає наступне визначення "Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, отриманих від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані та фактичні показники.

Як стверджує П. О. Куцик "бюджетування це процес розробки, формування та планування майбутньої діяльності суб'єкта господарювання, який оформляється у вигляді системи бюджетів" [<sup>184</sup>].

На основі вищевикладеного щодо трактування категорії "бюджетування", можна зробити висновок, що це процес розробки, формування та планування майбутньої діяльності підприємства, установи чи організації, який оформляється у вигляді системи бюджетів. Поява цього поняття свідчить про зростаючу роль оперативного фінансового планування та управлінського обліку. Бюджет стає частиною системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати діяльності порівнюються із плановими і вживають необхідних заходів.

Для сучасного ринку бюджетування – це система узгодженого управління окремими його підрозділами на основі систематичної обробки економічної інформації в умовах динамічно бізнесу [<sup>185</sup>]. При цьому основне завдання бюджетування полягає у підвищенні ефективності роботи ринку на підставі цільової орієнтації і координації всіх подій, що впливають на зміни господарських засобів та їх джерел, виявленні ризиків і зниження їх рівня.

Необхідно відзначити, що крім загальноприйнятого терміну "бюджетування" у М. М. Треньова зустрічається термін "бюджетінг", що, однак, не змінює загальноприйнятого сенсу і означає складання бюджету, кошторису та, в кінцевому підсумку, рівнозначне фінансовому плануванню.

Значення бюджетування у системі фінансового планування суб'єктів

---

<sup>184</sup> Куцик П. О. Бюджетування як основна складова оперативного планування та фінансового контролінгу вищих навчальних закладів / П. О. Куцик // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 7 (25) – Ч. 2. – Луцьк, 2010. – 556 с.

<sup>185</sup> Волинчук Ю.В. Бюджетування, як інструмент управління фінансово-економічними результатами підприємства. Збірник наукових праць «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип.11 (41). Ч.3. С. 17-27.

господарювання досить повно характеризуються функціями бюджету. У літературі, присвяченій контролінгу, можна зустріти різні підходи до формулювання функцій бюджетування. Так, І. Т. Балабанов виділяє чотири функції бюджетування: планування, координування, стимулювання і контроль. А. Д. Шеремет до вищевказаних функцій бюджету додає ще дві: оцінка ефективності роботи підприємства і навчання менеджерів. Є. С. Стоянова розглядає тільки п'ять функцій бюджету: планування, керування і координація, орієнтація на досягнення завдань, контроль, підвищення професіоналізму, опускаючи оцінку економічної ефективності прийнятих рішень і стимулювання трудового колективу.

Слід зазначити, що відсутність серед економістів однотайності в частині визначення функцій бюджетування визначається тим, що, як вірно підкреслює В. М. Самочкіна, виділяючи тільки дві з них – планування і контроль, зміна функцій бюджету знаходиться в залежності від фази його формування та реалізації.

Найважливішою, на нашу думку, є класифікація функцій бюджетування, запропонована німецькими експертами в галузі контролінгу А. Цюндом та П. Хорвачем: функція регулювання фінансових компетенцій (визначення потреби у фінансових ресурсах, необхідних для досягнення поставлених цілей окремими підрозділами підприємства); функція прогнозування (в бюджетах знаходять свій фінансовий вираз майбутні операції підприємства); функція координації (наявні та мобілізовані фінансові ресурси повинні спрямовуватися на досягнення цілей, визначених у стратегії розвитку підприємства); функція мотивації (виконання бюджетних показників є критерієм ефективності діяльності окремих осіб, структурних підрозділів підприємства тощо).

Важливі класифікаційні ознаки видів бюджетів та методів бюджетного планування представлені нами на рис. 4.9.

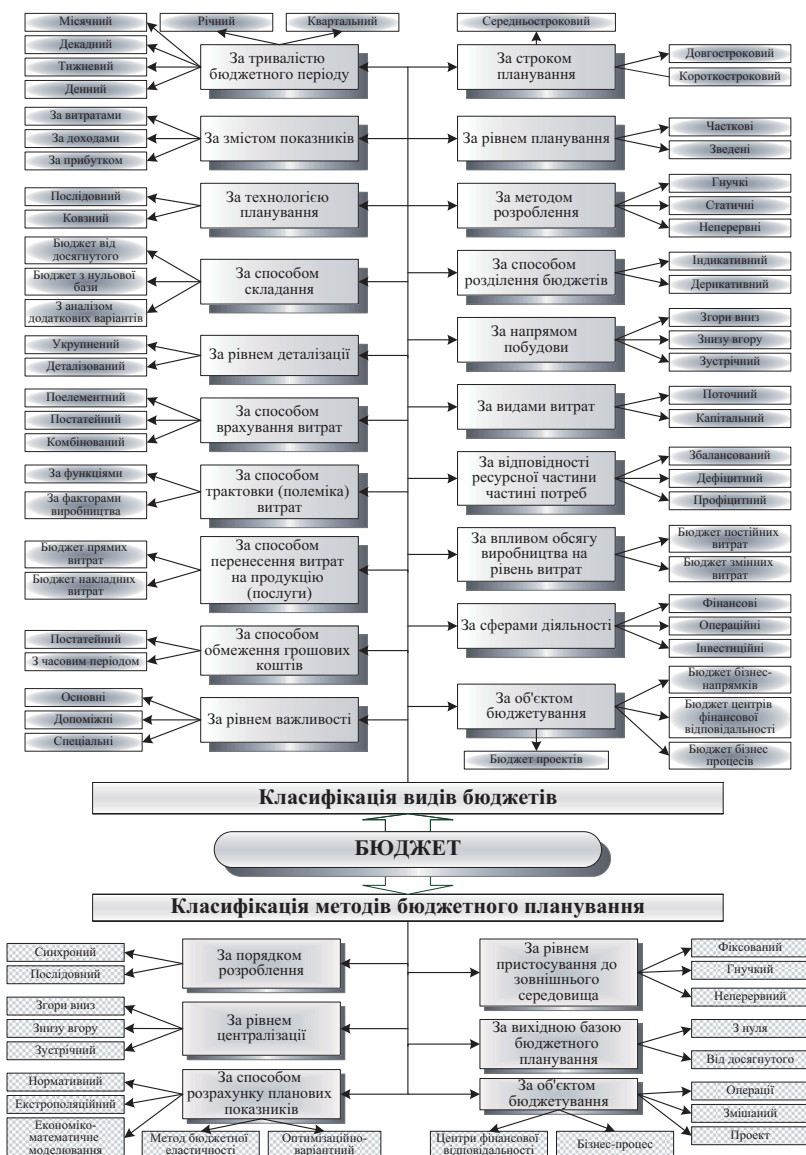


Рис. 4.9. Класифікація видів бюджетів на ринках  
(запропоновано авторами)

Розглянувши термін "бюджетування" основними принципами бюджетування на ринку доцільно виділити:

1) досягнення основних завдань бюджетування, які передбачають здійснення цього процесу "знизу вгору", оскільки керівники "нижчих рівнів" мають більш детальну інформацію про соціально-економічне становище на ринку. Безпосередньо узгодження бюджетів повинне здійснюватися керівниками "вищих рівнів";

2) встановлення пріоритету стосовно завдання координації бюджетування, що забезпечує використання дефіцитних ресурсів у найбільш вигідному напрямку;

3) підпорядкованість, припускає, що кожен підрозділ ринку планує і відповідає тільки за ті економічні показники, на які він має вплив;

4) відповідальність щодо надання кожному структурному підрозділу ринку, центру відповідальності функцій контролю за виконанням бюджету структурного підрозділу ринку, центру відповідальності;

5) стабільність мети, основою якої є константа базових показників бюджету у конкретно визначеному періоді;

6) послідовність, яка враховує особливості формування бюджетів відповідно до норм Положення про облікову політику підприємства;

7) відповідність бухгалтерському обліку, основою яких є відображення усіх показників бюджетів у вигляді таблиць, форма яких була б співставною з основними формами фінансової звітності підприємства, що дає можливість ефективно здійснювати аналіз та контроль за виконанням бюджету суб'єкта господарювання;

8) взаємозв'язок різних техніко-економічних показників, присутніх у бюджетах різних рівнів, що забезпечує узгодженість і наступність вхідних і вихідних параметрів розвитку підприємства, які забезпечують прийняття дієвих управлінських рішень, і дозволяє моделювати наслідки здійснення останніх. Важливим етапом бюджетування є планування, яке у багатьох наукових дослідженнях ідентифікується до бюджетування, проте ми виділяємо його окремим етапом, оскільки: бюджетування зорієнтоване в

основному на фіксацію та координацію показників у короткостроковому періоді, а планування – на прогнозування шляхів і засобів досягнення поставлених цілей як у коротко -, так і довгостроковій перспективі.

Структурно-логічна схема планування в рамках системи внутрішнього контролю ринків приведена на рис. 4.10. З метою організації бюджетного планування діяльності ринків доцільно запровадити наскрізну систему бюджетів.

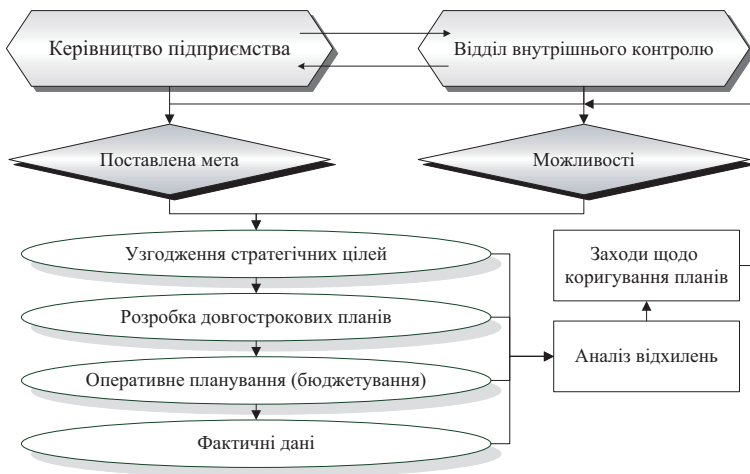


Рис. 4.10. Бюджетування у системі внутрішнього контролю ринків  
(запропоновано авторами)

Ця система дозволяє встановити жорсткий бюджетний контроль за надходженням і витратами коштів, створити реальні умови для вироблення ефективної фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств [186].

<sup>186</sup> Марценюк Р.А. Бюджетування як елемент контролю діяльності торговельних підприємств: сучасний орієнтир теоретико-практичних аспектів / Р.А. Марценюк // Науковий журнал «Молодий вчений», листопад 2017. – № 11 (51). – С. 1234-1238.

Рішення щодо залучення та використання фінансових ресурсів приймаються на основі двох основних критеріїв: прибутковість та ліквідність (платоспроможність). Саме тому в ході фінансового планування слід чітко розмежовувати планування фінансових результатів і планування вхідних та вихідних грошових потоків (планування ліквідності), оскільки не всі доходи і витрати підприємств ринків, які враховуються при визначенні фінансових результатів, призводять до відповідних грошових надходжень або виплат у плановому періоді [187]. Оцінка майбутніх фінансових результатів (прибутків, збитків) здійснюється шляхом складання бюджету доходів і видатків за всіма видами діяльності підприємств ринків, які очікуються в плановому періоді. Прогнозування ліквідності проводиться на основі зіставлення грошових надходжень і видатків, які очікуються в плановому періоді. Координація цих двох напрямів бюджетування здійснюється в результаті їх інтеграції у формі планового балансу та бюджету грошових потоків (руху грошових коштів).

У економічній літературі висвітлено два підходи щодо визначення структури (складових) системи бюджетування. Згідно першого підходу система бюджетів включає первинний бюджет (в якому фіксуються планові значення фактора, що найбільше обмежує діяльність установи (підприємства), групу основних бюджетів та сукупність часткових бюджетів. У стандартному вигляді група основних бюджетів містить: план інвестицій; план фінансових результатів (прибутків і збитків); планування ліквідності (оперативний фінансовий бюджет); плановий баланс; план звіту про рух грошових коштів (Cash-flow).

Базовою ланкою системи бюджетування є часткові бюджети, які формуються відповідно до принципів спеціалізації та декомпозиції і

---

<sup>187</sup> Чік М. Ю. Аспекти автоматизації бюджетування в системі управління витратами підприємства / М. Ю. Чік // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : Збірник матеріалів І Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» / [відповідальний за випуск : проф. Куцик П. О.] – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. – С. 176-178.

включають окремі частини грошових доходів і витрат підприємств ринків (наприклад, бюджети структурних підрозділів, центрів витрат чи доходів, функціональні бюджети у розрізі окремих витрат тощо). До типових часткових бюджетів можна віднести: план надання послуг (реалізації продукції); бюджет товарно-матеріальних запасів; бюджет фонду оплати праці та нарахувань на неї; бюджет матеріальних витрат; бюджет споживання енергії; бюджет інших витрат; бюджет погашення кредитів (прив'язаний до графіків виконання зобов'язань); податковий бюджет (складається тільки в цілому по ринку).

Система бюджетування повинна бути націлена на підвищення керованості й адаптованості підприємств ринків зокрема, до змін на ринку; забезпечення оперативного одержання інформації про необхідність коригування стратегії і тактики управління.

Згідно другого підходу система бюджетів представлена консолідованим бюджетом – скоординованим за всіма підрозділами і функціями план діяльності підприємств ринків загалом, що об'єднує блоки окремих бюджетів та характеризує інформаційний потік для прийняття і контролю управлінських рішень в області фінансового планування.

Консолідований бюджет поділяється на дві частини: операційний бюджет (operating budget) та фінансовий бюджет (financial budget).

Операційний (поточний, періодичний, оперативний) бюджет – це система бюджетів, що характеризує доходи і витрати за операціями або окремими функціями підприємства. Операційний бюджет включає: бюджет продаж (sales budget), бюджет виробництва (production budget), бюджет витрат (єдиний, або за видами витрат: закупівлі і використання матеріальних витрат, трудових, загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут), бюджетний звіт про прибутки і збитки.

Фінансовий бюджет – це план, в якому відображаються обсяг і структура грошових коштів та їх використання. Фінансовий бюджет включає: бюджет грошових коштів; бюджет капітальних інвестицій; прогнозний бухгалтерський баланс. Фінансовий бюджет складається на базі інформації бюджетного звіту про прибутки і збитки.

Узагальнюючи рекомендації науковців та практиків щодо змісту і структури бюджетів підприємства та враховуючи інформаційні потреби управління ринків в аспекті внутрішнього контролю, система бюджетів була розроблена нами у послідовності відповідно до вищезазначеного першого підходу. Варто зазначити, що за результатами проведених досліджень встановлено, що ринки на даний момент не здійснюють бюджетування, тому нами запропоновано складання бюджетів витрат з врахуванням фактичних даних і, відповідно, планових даних (додаток .

У теорії і практиці економічної науки можна зустріти різні підходи до формулювання принципів бюджетування та планування. На нашу думку, до основних з них слід віднести такі:

1) принцип повноти – всі операції, що призводять до надходжень чи витрачання грошових коштів, а також впливають на його фінансові результати, повинні бути відображені в бюджеті;

2) принцип координації – бюджети окремих центрів прибутковості, затрат, структурних підрозділів тощо повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет;

3) принцип централізації – бюджетування є важливим інструментом фінансового управління, яке повинно здійснюватися з єдиного центру, а отже, всі грошові надходження повинні служити для покриття всіх видатків;

4) принцип спеціалізації бюджетів – грошові надходження та виплати відображаються відповідно до їх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух грошових коштів у розрізі окремих центрів прибутковості та відповідальності;

5) принцип точності – всі операції та результуючі з них грошові надходження і виплати повинні базуватися на реальних прогнозах;

6) принцип декомпозиції полягає в тому, що кожний бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету більш високого рівня [<sup>188</sup>, с. 5-10].

---

<sup>188</sup> Черненко М. Бюджетное планирование – инструмент оперативной реализации стратегии / М. Черненко // Корпоративные системы. – 2006. – № 1. – С. 5-10.

Наведені принципи бюджетного планування діяльності підрозділів необхідно впроваджувати з метою економії фінансових ресурсів, усунення недоцільних витрат, більшої гнучкості в управлінні та контролі за собівартістю послуг, а також для підвищення точності заданих бюджетних показників.

Впровадження процесу бюджетування на ринках має певні переваги:

1) з точки зору витрат: забезпечують економний підхід до використання ресурсів підприємств ринків; дають змогу зменшити витрати за рахунок децентралізації рішень; орієнтують керівництво на організацію ефективної роботи фінансових і бухгалтерських підрозділів у напрямку пошуку й використання резервів;

2) з точки зору управління фінансами: дають змогу прогнозувати надходження й використання грошей протягом року та встановлювати «фінансові межі» діяльності; дають змогу заздалегідь визначити де, коли і на яку суму можна забезпечити фінансування;

3) з точки зору комерційної діяльності – зміст бюджетування змушує підприємства ринків вивчати та прогнозувати місце послуг, що надаються на ринках, тобто поступово виходити за межі різного періоду планування;

4) з точки зору планово-аналітичної роботи: змушують детально аналізувати всі сторони діяльності установи (організації), потрібні для розробки всебічно обґрунтованих планів, що регулюють діяльність підприємств ринків в цілому та окремих його підсистем; є засобом кількісної оцінки досягнення короткострокових цілей; є засобом виявлення відхилень в діяльності, пов'язаних з виконанням планів;

5) з погляду загального керівництва: чітко визначають місце, важливість і вартість кожної структурної ланки, її внесок у загальні результати; забезпечують координацію діяльності всіх підрозділів, спрямованої на досягнення кінцевих результатів; створюють умови для децентралізації відповідальності;

6) з точки зору організації контролю – створюють підстави для контролю за грошовими ресурсами, інвестиціями та прибутковістю;

7) підвищують загальну ефективність діяльності підприємства [35].

Впровадження процесу бюджетування на підприємстві дозволить: поліпшити фінансові результати на основі управління доходами і витратами; раціонально розподіляти і використовувати ресурси; оптимізувати витрати по підприємству і впровадити оперативний контроль; поліпшити платоспроможність підприємства на основі ефективного управління грошовими потоками; підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень.

Постійно мінливі зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на діяльність суб'єкта господарювання зумовлюють необхідність постійного перегляду цілей діяльності підприємства, балансування між стабільністю та змінністю кінцевих результатів діяльності підприємства. З цією метою необхідно створити таку стратегічну ефективність діяльності чи здатність функціонування підприємства, які б давали змогу формувати управлінські заходи та швидко реагувати на зовнішні зміни для отримання конкурентних переваг.

Протягом багатьох років підприємства України, у тому числі ринки, розглядали свої плани лише як елемент обов'язкової оцінки майбутніх річних доходів і витрат, тобто мейнстрімом планування була спрямованість на майбутнє, без належного аналізу фактичних показників діяльності (доходів і витрат) та без делегування відповідальності. Тепер це відношення швидко змінюється, оскільки ринок потребує все більшої конкурентоспроможності і тому підприємства ринків змушені бути більш рентабельними. Успішні підприємства мають постійно підвищувати точність своїх прогнозів щодо майбутніх доходів і витрат, при цьому необхідно чітко закріплювати відповідальних осіб за такими ділянками прогнозів, тобто бюджетування починає відігравати основну роль у організації системи контролю ринків [<sup>189</sup>, с. 88-96].

В умовах трансформації вітчизняної економіки, що супроводжується високими темпами інфляції, нестабільністю чинного законодавства,

---

<sup>189</sup> Roger L. M. Dunbar. Budgeting for Control // L. M. Dunbar Roge. – Administrative Science Quarterly. – Vol. 16. – No. 1. – Mar., 1971. – pp. 88-96.

посиленням конкуренції, мінливістю цін на товарних і фінансових ринках, підприємства змушені шукати більш ефективні інструменти контролю фінансово-господарської діяльності [<sup>190</sup>]. Одним з таких способів контролю є бюджетування як ефективний інструмент фінансового менеджменту, який дозволяє узгодити діяльність підрозділів усередині підприємства і підпорядкувати їх загальній стратегічній меті: отримання оптимального доходу при мінімальних витратах. Виходячи із вищезазначеної стратегічної мети розробка загального бюджету доходів і витрат ринків дає можливість контролювати витрати (джерела їх фінансування) і доходи (джерела їх виникнення) основної діяльності ринків протягом усього періоду їх функціонування. Такий бюджет покликаний показати, як джерела фінансування покривають витрати, при цьому підприємство повинно отримувати оптимальний рівень доходів для забезпечення позитивної рентабельності ринків. Загальний бюджет доходів і витрат є найпоширенішим видом бюджету у практичній роботі діяльності підприємств ринків.

У ринкових умовах господарювання ефективно функціонуючим вважається підприємство, яке отримує стійкий прибуток від своєї діяльності. Це так зване завдання “максимум” діяльності ринків може бути реалізоване на стабільній основі за допомогою бюджетування. Як відомо, провідна роль у координації діяльності суб’єктів ринку належить цінам, саме вони визначають оптимальні обсяги діяльності для учасників господарських відносин. Кожне підприємство змушене підпорядковувати свою діяльність економічним законам: ціновому механізму, закону попиту і пропозиції та ін., оскільки ніхто не в стані скасувати їх дію. Однак у внутрішній структурі кожного підприємства механізм цін витісняється свідомими діями (прийняттям управлінських рішень) адміністрації, менеджерів та інших фахівців економічної служби. Тому діяльність підприємств ринків у більшості випадків регулюється через прийняття планових рішень. З цієї позиції планування

---

<sup>190</sup> Коркуна Д. Бюджетування в системі фінансового планування підприємства / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні. – 2014. Вип.19. – С. 330-334.

(бюджетування) слід розглядати як механізм, який дає змогу контролювати ціни у внутрішній діяльності підприємства шляхом складання бюджетів.

На нашу думку, процес складання бюджетів на підприємствах ринків необхідно розпочинати з формування бюджету продаж (реалізації), в якому в першу чергу, необхідно відображати, скільки товарів (продукції) може продати (реалізувати) підприємство і за якою ціною. Як правило, джерелом для формування такої інформації є бізнес-плани, проте необхідно враховувати, що 90 % бізнес-планів містять завищені показники, тому використовувати їх для складання бюджету можна лише після проведення детального аналізу економічних можливостей діяльності підприємств ринків. У практичній діяльності підприємств ринків управлінський персонал, що здійснює складання бюджетів враховує в них виручку за “мінімумом”, а витрати за “максимумом”. Такий підхід має право на існування, проте необхідно прагнути до того, щоб в бюджеті відображались реальні, а не завищені показники. Проте сьогодні в умовах нестабільної економічної ситуації в країні важко визначити скільки продукції (товарів) реалізують підприємства ринків протягом року. У такому випадку бюджет продаж (реалізації) складають в трьох варіантах “песимістичному” (Pessimistic Budget), “оптимальному” (Optimal Budget) та “оптимістичному” (Optimistic Budget). У сукупності такі бюджети складають гнучкий бюджет продаж (реалізації), який є ефективним та зручним інструментом контролю, що є основою для прийняття конкретних управлінських рішень. Після складання бюджету продаж (реалізації) складають бюджет витрат, на основі поділу останніх на постійні (не залежать від того, скільки продукції (товарів) буде реалізовано) та змінні (зростають пропорційно об’єму реалізованої продукції (товарів)) [<sup>191</sup>].

Щоб бюджетування не було формальним, а бюджети втілювались у практичній діяльності підприємства, важливо правильно визначити можливі доходи і норми витрат. Як це зробити? На нашу думку, найпростіший спосіб

---

<sup>191</sup> Демченко А. Бюджетирование: как попасть в цель // А. Демченко, А. Агафонов. – Финансовый менеджмент. – 2008. – № 1 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.iteam.ru/publications/finances/section\\_12/article\\_371](http://www.iteam.ru/publications/finances/section_12/article_371).

спланувати свої витрати – взяти за основу середній прибуток досліджуваного підприємства. Далі, знаючи, скільки можна отримати прибутку протягом найближчого періоду часу (місяць, квартал, рік), легко визначити нормовану загальну суму витрат з розподілом за окремими статтями витрат.

Ступінь деталізації того чи іншого виду бюджету залежить від виду діяльності підприємства, місця його на ринку, виду реалізованої продукції (товарів) [192]. Наприклад, підприємство має чітко зафіксовану частку на ринку. Значно збільшити реалізацію підприємство не може, оскільки частка підприємства на ринку є чітко визначеною. Тому особливу увагу при бюджетуванні треба приділяти оптимізації витрат. При цьому всі витрати можна умовно розділити на три групи. До першої групи входять ті, частка яких становить близько 75 % загальних витрат підприємства. Зазвичай це всього кілька статей витрат, які в АВС-аналізі відносять до групи “А”? До другої групи “В” входять ті витрати, що займають близько 20 % (близько десятка або трохи більше статей), а до третьої “С” – 5% (кілька десятків дрібніших статей витрат) загальних витрат підприємства. Тому, вважаємо, непотрібно складати детальний бюджет по третій групі витрат “С”, наприклад, скільки канцтоварів та за якою ціною буде закуплено, так як це практично не впливає на величину собівартості реалізації продукції (товарів). Детальне планування (бюджетування) і контроль важливі, перш за все, щодо першої і, частково, другої групи витрат – тих, що надають найбільш помітний вплив на собівартість реалізованої продукції (товарів). Інша ситуація при здійсненні бюджетування виникає тоді, коли підприємство несе постійно одні й ті ж витрати. У цьому випадку варто зосередити увагу на розробці бюджету продаж. У більшості підприємств ринків сьогодні бюджети або не складаються, або складаються у спрощеному вигляді. В результаті управлінський персонал при прийнятті рішень, при здійсненні контролю може пропустити важливу економічну тенденцію щодо доходів, витрат чи ін.

---

<sup>192</sup>Птащенко Л. О. Проблеми організації процесу бюджетування в системі фінансового управління підприємством / Птащенко Л. О., Великожон А. О. // Ефективна економіка. 2018. № 12. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6723>

показників діяльності. Тому впровадження бюджетування як основи контролю є необхідністю сьогодення на підприємствах різних видів економічної діяльності, у т. ч. підприємств ринків.

Таким чином у сучасних умовах господарювання основними завданнями бюджетування як інструменту внутрішнього контролю доходів і витрат є наступні:

- підвищення ефективності основної діяльності ринків за допомогою цільової орієнтації і координації економічних подій на підприємствах ринків;
- виявлення економічних ризиків та зниження їх рівня;
- підвищення гнучкості основної діяльності і здатності пристосовуватись до зовнішніх (економічних, політичних, соціальних) і внутрішніх змін.

Отже, бюджетування сьогодні стає найважливішим управлінським інструментом, показником якості управління підприємств ринків, відповідності рівня управлінських рішень сучасним вимогам.

Для створення системи ефективного управління на підприємствах ринків в умовах відсутності економічної стабільності необхідно:

- створити ефективну та діючу систему управлінського обліку, тому що в Україні, як показують проведені дослідження, майже відсутні підприємства ринків, що використовують управлінський облік. Наявність системи управлінського обліку – це необхідна умова функціонування системи управління;
- чітко формувати цілі, завдання та мету підприємств ринків як у короткостроковому періоді, так і в довгостроковому;
- визначитися у необхідних параметрах, які розраховуються для аналізу відхилень від плану у системі бюджетів;
- своєчасно приймати управлінські рішення щодо регулювання цих відхилень, а також враховувати виникнення ризиків у процесі бюджетування та відповідної його оцінки.

## ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв'язання наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні й розробці теоретико-методичних, організаційних і практичних рекомендацій з удосконалення інтегрованої системи обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками. Результати дослідження дозволили сформулювати такі висновки:

1. Тенденції розвитку ринків, зокрема, зменшення кількості ринків і зростання обсягів їх діяльності, обґрунтовують важливість ринків як суб'єктів господарювання для економіки країни. Дослідження основних тенденцій розвитку та особливостей діяльності ринків дали підстави сформулювати завдання системи обліку діяльності ринків: обґрунтована класифікація доходів і витрат як важлива передумова побудови системи обліку діяльності; належне документальне оформлення доходів, витрат і фінансових результатів діяльності; організація та методика синтетичного й аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів з урахуванням організаційних особливостей діяльності ринків; відображення господарських операцій ринків у звітності. Сформовані завдання обліково-аналітичної системи ринків з урахуванням їх організаційних особливостей діяльності і сучасних тенденцій розвитку забезпечують системний підхід для доведення висунутої у дисертації гіпотези.

2. Наявність різних підходів вчених до класифікації доходів і витрат спричиняє зниження ефективності управління ринками, адже інформація, що формується в системі обліку та внутрішнього контролю є фрагментарною і несистематизованою. Для покращення функціонування системи обліку та внутрішнього контролю діяльності ринків проаналізовано підходи щодо класифікаційних ознак, переліку доходів і витрат. Запропоновано класифікаційну ознаку – за видами послуг – доходи і витрати поділяються на: доходи і витрати від надання

торговельних місць на ринку, доходи і витрати від прокату майна, доходи і витрати від супутніх послуг, доходи та витрати від транспортних послуг). Це дає змогу здійснювати облік і внутрішній контроль у розрізі видів послуг, що забезпечують найбільші суми доходів.

3. Дослідження сутності та існуючих підходів щодо облікової політики дало змогу вдосконалити облікову політику ринків у контексті формування та розкриття інформації про доходи, витрати і фінансові результати як сукупність принципів, методів і процедур, що забезпечують їх вимірювання, реєстрацію та облікове відображення через: розширення аналітики доходів, витрат і фінансових результатів; впровадження додаткових рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку. Це дає можливість сформувати єдині методичні засади організації бухгалтерського обліку на ринках і збалансованість процесу перетворення вхідних даних на об'єктивну, достовірну та своєчасну оперативну інформацію про доходи, витрати і фінансові результати для прийняття ефективних управлінських рішень щодо діяльності.

4. Удосконалено носії первинної облікової інформації заготівельно-збутової діяльності підприємств, які відображають кількісні та якісні характеристики продукції та сировини, що дає змогу формувати повну інформаційну базу про них для ефективного управління процесами зберігання, сортування, первинної переробки та збуту. З метою деталізації інформації про сільськогосподарську продукцію і сировину автором вдосконалено чинні та розроблено нові приймальні квитанції на закупівлю продукції і сировини; розроблено відомість на заготівлю продукції і сировини, а також накладну на їх оприбуткування, для реалізації переробним підприємствам – приймально-здавальні акти за видами продукції і сировини.

5. З урахуванням норм Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку щодо переліку обов'язкових реквізитів первинних документів, удосконалено форми діючих первинних документів і реєстрів первинного обліку для відображення в них інформації про найбільш дохідні послуги на ринках: Замовлення-

зобов'язання; Акт приймання-передачі торговельного місця на ринку; Акт на розрубку м'яса. Це дає змогу деталізувати доходи, витрати і фінансові результати за місцями їх виникнення та формувати повну інформаційну базу про їх діяльність.

6. Запропонована методика заготівель сільськогосподарської продукції і сировини дає змогу отримувати достовірну інформацію про суми фактично понесених витрат на придбання, що реалізовується розподілом їх на прямі і непрямі витрати та відображенням на субрахунках 28941 “Прямі заготівельні витрати”, 28942 “Непрямі заготівельні витрати”, 28943 “Транспортно-закупівельні витрати” (у розрізі аналітичних рахунків – за статтями), відкритих до рахунка 2894 “Транспортно-заготівельні витрати у заготівлях”. Сума сформованих непрямих витрат (непрямі заготівельні витрати, транспортно-закупівельні витрати) списується відповідно до бази розподілу на сільськогосподарську продукцію і сировину, що вибула.

7. Важливими процесами заготівельно-збутової діяльності підприємств сфери обігу є операції сортування, тривалого зберігання, передпродажної підготовки та первинної переробки продукції, що є складовими їх збутової політики. Запропоновано власний методичний підхід до обліку цих операцій, що полягає у формуванні витрат за процесами на відповідному субрахунку. Пропонується: для обліку операцій сортування використовувати рахунок 287 “Витрати на сортування продукції і сировини” (у розрізі аналітичних рахунків – за видами продукції) та субрахунок 2874 “Непрямі витрати сортування”, що дасть змогу формувати вартість сортованої продукції та визначати доцільність її здійснення; витрати передпродажної підготовки відображати на субрахунку 288 “Витрати на передпродажну підготовку”, які в кінці місяця розподіляти та списувати на собівартість реалізації за видами продукції що пройшла даний процес; витрати тривалого зберігання формувати на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” (у розрізі аналітичних рахунків), які у періоді отримання доходу пропорційно розподіляти на собівартість реалізації такої продукції. Розроблені пропозиції дають змогу визначити величину понесених витрат за кожним процесом для правильного формування їх собівартості, що підвищить

достовірність облікової інформації для прийняття управлінських рішень з метою визначення доцільності їх здійснення.

8. Відповідно до чинних норм Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку під час здійснення дослідження особливостей надання послуг ринками для кожного виду послуг розроблено систему обліку витрат, доходів і фінансових результатів у системі рахунків бухгалтерського обліку, запропоновано кореспонденцію рахунків та методику відображення результатів діяльності кожного центру відповідальності. Використання запропонованої методики обліку дасть змогу формувати ефективне обліково-контрольне забезпечення системи управління ринків.

9. Враховуючи вимоги МСБО і МСФЗ, які все більше використовуються у вітчизняній практиці, запропоновано розширити деталізацію інформації щодо діяльності ринків у звітності шляхом складання інтегрованої, що поєднуватиме фінансову і нефінансову інформацію, яка акумулюється у запропонованих окремих формах управлінської звітності. Використання інтегрованої звітності забезпечить системний підхід до бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю з урахуванням особливостей діяльності ринків і дасть змогу підвищити ефективність системи управління ними (це добре прослідковується на ринках споживчої кооперації).

10. В управлінні діяльністю ринків потрібно застосовувати вдосконалену методику і організацію внутрішнього контролю діяльності. За результатами здійсненого дослідження розроблено та адаптовано для використання у практичній діяльності ринків концепція внутрішнього контролю на ринках, яка ґрунтується на розробленому плані внутрішнього контролю результатів діяльності ринків у розрізі видів послуг: надання торговельних місць на ринку; прокат майна; транспортні послуги; супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд тощо), а також організація внутрішнього контролю у розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності. На основі

вище зазначеної організації внутрішнього контролю ринків запропоновано поетапну методику внутрішнього контролю, результати якої знаходять відображення у Зведеній відомості результатів діяльності роботи ринків у розрізі найбільш дохідних видів послуг. Використання цієї методики внутрішнього контролю діяльності дасть змогу підвищити ефективність системи управління доходами, витратами і фінансовими результатами ринків.

11. Організація контролю на ринках передбачає, насамперед, контроль керівництва підприємства за правильним формуванням витрат, оскільки саме від об'єктивного здійснення контролю в більшості випадків залежить діяльність ринків в майбутньому, а тому важливим інструментом є бюджетування. Бюджетування у внутрішньому контролі – це формування цілей за окремими напрямками господарської діяльності (або операціями) та структурними підрозділами на певний період часу із формуванням кінцевої мети, які вираженні у грошовому вимірнику. Результати дослідження свідчать про не використання системи бюджетування на ринках, що не дає можливості раціонально використовувати ресурси, здійснювати внутрішній контроль за правильним формуванням результатів діяльності та раціональним використанням фінансових ресурсів. З цією метою запропоновано систему бюджетів для використання на ринках, яка враховує як загальні вимоги, так і специфіку діяльності ринків. Використання запропонованої системи бюджетів дозволить значно підвищити контрольованість системи обліку результатів діяльності ринків.

Апробація у практичній діяльності ринків запропонованих рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підтвердила доцільність їх використання, забезпечуючи розширення інформаційної бази даних для потреб ефективного управління.

## Додаток А

ТЗОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”

(підприємство-приймальник)

ФГ “Хлібодар В”

(продавець)

Код за ЄДРПОУ

(Ідентифікаційний код)

33711331

Код за ЄДРПОУ

(Ідентифікаційний код)

36848497

Перемишлянський район, село Волове

(регіон в якому здійснюється закупівля продукції)

Заготівельник Денисов І.І.

(прізвище та ініціали)

Довіреність № 29 від 07.11.2019 р.

(№, дата видачі)

Приймальна квитанція № ПКСВ-00018  
на закупівлю продукції сільськогосподарського рослинництва  
від “07” листопада 2019 р.

Ветеринарне свідоцтво: серія АА № 4215 від “07” листопада 2019 р.

Вміст органічних речовин -

| № з/п       | Вид продукції | Сорт | Одиниця виміру | К-сть | % забрудн. | Знижка за забруднення % | Ціна без знижки, грн | Ціна з урахуванням знижки, грн | Сума, грн |
|-------------|---------------|------|----------------|-------|------------|-------------------------|----------------------|--------------------------------|-----------|
| 1           | Картопля      | I    | кг             | 1000  | 7          | 5                       | 1,70                 | 1,57                           | 1570,00   |
| 2           | Морква        | I    | кг             | 350   | 3          | 5                       | 3,45                 | 2,25                           | 787,50    |
| 3           | Буяк столовий | I    | кг             | 780   | 5          | 5                       | 3,75                 | 3,04                           | 2371,20   |
|             |               |      |                |       |            |                         |                      |                                |           |
|             |               |      |                |       |            |                         |                      |                                |           |
| Разом:      |               |      | х              | 2130  | х          | х                       | х                    | х                              | 4728,70   |
| ПДВ         |               |      |                |       |            |                         |                      |                                | -         |
| Разом з ПДВ |               |      |                |       |            |                         |                      |                                | 4728,70   |

Закуплено продукції дві тисячі сто тридцять кілограм

(кількість прописом)

Всього вартість з урахуванням якості Чотири тисячі сімсот двадцять вісім гривень 70 коп.

Дотація за рахунок коштів ПДВ -

(прописом)

Сума до оплати Чотири тисячі сімсот двадцять вісім гривень 70 копійок

(прописом)

Прийняв Денисов

(підпис)

Здав Артеменко

(підпис)

Сплачено в сумі по перерахунку

(прописом)

Заплатив -

(підпис)

Отримав -

(підпис)

Примітка. Розроблено за результатами проведеного дослідження

## Додаток Б

ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”  
(назва підприємства)

Код за ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

33711331

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Директор підпис Федишин Р.С.

“13” вересня 2019 р

### Відомість заготівлі продукції і сировини № 74

від “12” вересня 2019 року

|         |   |
|---------|---|
| Відділ  | 1 |
| Бригада | 2 |

| Заготівельник   | Продукція |           | Одиниця<br>виміру | вага       | Якісні показники |      | Підпис<br>заготівельника |
|-----------------|-----------|-----------|-------------------|------------|------------------|------|--------------------------|
|                 | назва     | сорт      |                   |            | Забруднення      | Інше |                          |
| Денисов І.І.    | яблуко    | бабушкіно | кг                | 57         | -                | -    | Денисов                  |
| Степанюк П.В.   | яблуко    | бабушкіно | кг                | 59         | -                | -    | Степанюк                 |
| Щербанюк Л.М.   | яблуко    | бабушкіно | кг                | 61         | -                | -    | Щербанюк                 |
| Мельничук С.Ю.  | яблуко    | бабушкіно | кг                | 54         | -                | -    | Мельничук                |
| Паук С.В.       | яблуко    | бабушкіно | кг                | 64         | -                | -    | Паук                     |
| Денисюк С.М.    | яблуко    | бабушкіно | кг                | 58         | -                | -    | Денисюк                  |
| Олійник О.О.    | яблуко    | бабушкіно | кг                | 63         | -                | -    | Олійник                  |
| Форналь В.Я.    | яблуко    | бабушкіно | кг                | 62         | -                | -    | Форналь                  |
| Ткачук І.С.     | яблуко    | бабушкіно | кг                | 55         | -                | -    | Ткачук                   |
| Яриновський С.А | яблуко    | бабушкіно | кг                | 56         | -                | -    | Яриновський              |
| <b>Разом</b>    | <b>х</b>  | <b>х</b>  | <b>х</b>          | <b>589</b> | -                | -    | <b>х</b>                 |

Заготовлено продукції П'ятсот вісімдесят дев'ять кілограм

(кількість прописом)

Приймальник

Ткаченко  
(підпис)

Ткаченко В. Ю.  
(прізвище та ініціали)

Погоджено:

Бригадир заготівельної бригади

Денисов  
(підпис)

Денисов І. І.  
(прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер

Гринюк  
(підпис)

Гринюк З. А.  
(прізвище та ініціали)

*Примітка.* Розроблено за результатами проведеного дослідження

## Додаток В

ТЗОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”  
(назва підприємства)

Код за ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

33711331

**НАКЛАДНА № 87**  
**на оприбуткування заготовленої продукції і сировини**  
**за “12” вересня 2019 р.**

Відвантажувач бригада № 5, відділ 1

Одержувач склад сільськогосподарської продукції № 2

Призначення передання заготовленої продукції

| Назва продукції       | Кореспонденція рахунків |        | Одиниця виміру | Кількість |          | Ціна, грн | Сума, грн |
|-----------------------|-------------------------|--------|----------------|-----------|----------|-----------|-----------|
|                       | дебет                   | кредит |                | відпущено | прийнято |           |           |
| Яблуко<br>“Бабушкіно” | 28941                   | 281104 | кг             | 589       | 589      | 4,35      | 2562,15   |

**Відпущено:** П'ятсот вісімдесят дев'ять кілограм

**На суму:** Дві тисячі п'ятсот шістдесят дві грн 15 коп.

Відпустив приймальник Ткаченко Ткаченко В. Ю.  
(посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

Прийняв завідувач складу Ткачук Ткачук О. Ю.  
(посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

*Примітка.* Розроблено за результатами дослідження

# Додаток Д

ТзОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар"  
(назва підприємства)

Код ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

33711331

## ЗАТВЕРДЖУЮ:

Директор підпис Федішин Р.С.  
"03" вересня 20 11 р.

АКТ № 14  
на сортування яєць  
від "02" вересня 2019 р.

на підставі наказу № 76 від "01" вересня 20 19 р.

Сортувальники Сидорчук В.В., Денисов І.І., Денисюк С.М.

(прізвище та ініціали осіб, які здійснюють сортування)

Підстава

-(вказати підставу сортування)

Розпочато "02" вересня 2019 р.

Закінчено "02" вересня 2019 р.

| № з/п | Назва продукції  | Одиниця виміру | Номенклатурний номер | Надійшло на сортування |           |           | Вихід із сортування |           |           |
|-------|------------------|----------------|----------------------|------------------------|-----------|-----------|---------------------|-----------|-----------|
|       |                  |                |                      | К-ть                   | Ціна, грн | Сума, грн | К-ть                | Ціна, грн | Сума, грн |
| 1     | Оригінал         | шт.            |                      | 1200                   | 0,80      | 960,00    | -                   | -         | -         |
| 2     | I категорія      | шт.            |                      |                        |           |           | 860                 | 1,10      | 946,00    |
| 3     | II категорія     | шт.            |                      |                        |           |           | 180                 | 0,95      | 171,00    |
| 4     | Дрібні           | шт.            |                      |                        |           |           | 145                 | 0,75      | 108,75    |
| 5     | Харчові відходи  | шт.            |                      |                        |           |           | -                   | -         | -         |
| 6     | Технічні відходи | шт.            |                      |                        |           |           | -                   | -         | -         |
| 7     | Втрати           | шт.            |                      |                        |           |           | 15                  | -         | 12,00     |
| Разом |                  |                |                      | 1200                   | x         | 960,00    | 1200                | x         | 1237,75   |

Сортування здійснено у присутності завідувача складу Ткачук  
(підпис)

Сортувальники Сидорчук  
(підпис)

Денисов  
(підпис)

Денисюк  
(підпис)

Розпорядження керівника підприємства: втрати списати на сортування

Головний бухгалтер Гринюк Гринюк З.А.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Примітка. Удосконалено за результатами дослідження

## Додаток Е

Постачальник

ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”  
(назва)

Одержувач

ПП «Агро-Переробка»  
(назва)

Платник

той самий

Умови поставки

договір № 54 від 17 травня 2018 року

Відпущено

на підставі довіреності

№ 354 від 15 грудня 2019 р.  
(№, дата видачі)

**Приймально-здавальний акт № 311  
на відвантаження яєць  
від “17” грудня 2017 р.**  
(дата)

|            |          |
|------------|----------|
| домашні    | <b>X</b> |
| фермерські |          |

| Назва продукції | категорія | Кількість яєць |            | Ціна за одиницю продукції без ПДВ | Сума, грн          | Тара і пакувальні матеріали |      |           |
|-----------------|-----------|----------------|------------|-----------------------------------|--------------------|-----------------------------|------|-----------|
|                 |           | В ящиках       | В штуках   |                                   |                    | Назва                       | К-ть | Ціна, грн |
| Яйця курячі     | I         | -              | 100        | 0,75                              | 75,00              | -                           | -    | -         |
| Яйця курячі     | II        | -              | 120        | 0,62                              | 74,40              | -                           | -    | -         |
| Яйця курячі     | дрібні    | -              | 70         | 0,55                              | 38,50              | -                           | -    | -         |
| <b>Разом</b>    | <b>x</b>  | -              | <b>290</b> | <b>X</b>                          | <b>187,90</b>      | <b>Разом</b>                |      | <b>X</b>  |
|                 |           |                |            |                                   | <b>37,58</b>       |                             |      |           |
|                 |           |                |            |                                   | <b>ПДВ</b>         |                             |      |           |
|                 |           |                |            |                                   | <b>Разом з ПДВ</b> |                             |      |           |
|                 |           |                |            |                                   | <b>225,48</b>      |                             |      |           |

На суму: Двісті двадцять п'ять гривень 48 копійок

(сума прописом)

у тому числі ПДВ Тридцять сім гривень 58 копійок

(сума прописом)

Відвантажив підпис Ткачук О.Ю.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Отримав підпис Лисенко М.С.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Примітка. Розроблено за результатами дослідження

# Додаток Ж

ТзОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар"  
(назва підприємства)

Код ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

33711331

## ЗАТВЕРДЖУЮ:

Директор підпис Федисин Р.С.  
"12" жовтня 2019 р.

## АКТ № 19

### на переробку продукції

капусти свіжої з морквою та яблуками  
(назва готової продукції)

від "11" жовтня 2016 р.

| Продукція                                                                 | Одиниця виміру   | Відпущено для переробки     |           |               | Результати переробки          |             |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------|-----------|---------------|-------------------------------|-------------|
|                                                                           |                  | К-ть                        | Ціна, грн | Сума, грн     |                               |             |
| I. Сировина                                                               | х                | х                           | х         | х             | III. Вихід готової продукції  |             |
| Капуста свіжа                                                             | кг               | 1750                        | 1,35      | 2362,50       | Кількість                     | 1694 кг     |
| Морква свіжа                                                              | кг               | 65                          | 2,75      | 178,75        | Відсоток виходу               | 88 %        |
| Яблука свіжі                                                              | кг               | 80                          | 3,50      | 280,00        | Облікова ціна одиниці         | 5,55 грн    |
| Разом                                                                     | х                | 1895                        | х         | 2821,25       | Вартість за обліковими цінами | 9401,70 грн |
| II. Допоміжні матеріали                                                   | х                | х                           | х         | х             | IV. Відходи                   |             |
| Сіль                                                                      | кг               | 30                          | 1,00      | 30,00         | а) при очистці                |             |
| Перець чорний мелений                                                     | пачки            | 7                           | 1,20      | 8,40          | кількість                     | 144 кг.     |
| Разом                                                                     | х                | 30                          | х         | 38,40         | відсоток                      | 7,6         |
| Всього надійшло у переробку                                               | х                | х                           | х         | 2859,65       | б) технологічні відходи       |             |
|                                                                           |                  |                             |           |               | кількість                     | 195 кг.     |
|                                                                           |                  |                             |           |               | відсоток                      | 11,5        |
| V. Розрахунок заробітної плати працівників задіяних у переробці продукції |                  |                             |           |               |                               |             |
| ППП працівника                                                            | Назва роботи     | Кількість готової продукції |           | Розцінка, грн | Сума, грн                     |             |
| Щербанюк Л.М.                                                             | Квашення капусти | 847                         |           | 0,35          | 296,45                        |             |
| Денисюк С.М                                                               | Квашення капусти | 847                         |           | 0,35          | 296,45                        |             |
| Разом                                                                     |                  | 1694                        |           | х             | 592,90                        |             |

Переробку виконали

Щербанюк  
(підпис)

Денисюк  
(підпис)

Відповідальний за переробку Ткачук  
(підпис)

Продукцію згідно акту прийняв Сидоров Сидоров В.В.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Норми, ціни та підрахунки перевірів головний бухгалтер Гринюк Гринюк З.А.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

"11" жовтня 2016 рік

Примітка. Удосконалено за результатами дослідження  
Додаток К

ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”  
(підприємство)

**РОЗРАХУНОК**  
**розподілу відхилення купівельної вартості**  
**заготовленої сільськогосподарської продукції і сировини від їх облікової вартості**  
за вересень 2017 р.

| № з/п | Зміст                                                                                                                                                                                                   | Сума, грн |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1     | Сума відхилень, яка відноситься до залишку заготовленої сільськогосподарської продукції на початок місяця                                                                                               | 11125,50  |
| 2     | Сума відхилень за звітний місяць                                                                                                                                                                        | 5125,95   |
| 3     | Разом (п. 1 + п. 2)                                                                                                                                                                                     | 16251,45  |
| 4     | Вартість залишку сільськогосподарської продукції за обліковими цінами на складах на початок місяця                                                                                                      | 193798,00 |
| 5     | Вартість заготовленої продукції за обліковими цінами за місяць                                                                                                                                          | 95950,00  |
| 6     | Разом (п. 4 + п. 5)                                                                                                                                                                                     | 289748,00 |
| 7     | Середній відсоток відхилень ((п. 3 : п. 6) x 100 %)                                                                                                                                                     | 5,614     |
| 8     | Вартість залишку продукції за обліковими цінами на складах на кінець місяця                                                                                                                             | 69738,50  |
| 9     | Вартість продукції, яка реалізована, списана та вибувша за обліковими цінами за звітний місяць, в тому числі:                                                                                           | 220009,50 |
| 9.1   | а) передано у сортування                                                                                                                                                                                | 92135,50  |
| 9.2   | б) передано у первинну переробку                                                                                                                                                                        | 17295,00  |
| 9.3   | в) закладено на тривале зберігання                                                                                                                                                                      | 75300,00  |
| 9.4   | д) реалізована покупцям                                                                                                                                                                                 | 35279,00  |
| 9.5   | е) інше вибуття (документальне списання)                                                                                                                                                                | -         |
| 10    | Сума відхилень, які відносяться до залишку заготовленої сільськогосподарської продукції, які списана, реалізовані та вибувша за обліковими цінами за звітний місяць (п. 9 x п. 7 : 100%), в тому числі: | 12342,53  |
| 10.1  | а) передано у сортування                                                                                                                                                                                | 5168,80   |
| 10.2  | б) передано у первинну переробку                                                                                                                                                                        | 970,25    |
| 10.3  | в) закладено на тривале зберігання                                                                                                                                                                      | 4224,33   |
| 10.4  | д) реалізована покупцям                                                                                                                                                                                 | 1979,15   |
| 10.5  | е) інше вибуття (документальне списання)                                                                                                                                                                | -         |
| 11    | Сума відхилень, яка відноситься до залишку продукції на кінець звітного місяця (п. 3 – п. 10)                                                                                                           | 3908,92   |

Розрахунок склав бухгалтер підпис Макара Т. І.  
(підпис) (прізвище та ініціали)

“30” вересня 2017 р.

Примітка. Запропоновано за результатами дослідження

## Додаток Л

### А к т № 1

приймання – передачі торговельного місця на ринку  
за Договором 114-1/15  
про надання послуг з бронювання торговельного місця на ринку від 31.03.2019 р.

торгівельне місце знаходиться за адресою: 79070, м. Львів, вул. Чукаріна, 6, ринок Шувар, місце № 105

Україна. Місто Львів

30 листопада 2019 року

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ „БЕЙКЕР”, надалі **Замовник**, в особі Генерального директора Почкуна Олександра Васильовича, який діє на підставі Статуту товариства, з однієї сторони, та

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”, надалі – **Виконавець**, в особі Генерального директора Федішина Романа Степановича, який діє на підставі Статуту товариства, з іншої сторони, а разом іменовані надалі **Сторони**, кожний окремо – **Сторона**, керуючись вимогами Договору № 114-1/15 про надання послуг з бронювання торговельного місця на ринку від 31 березня 2019 року (надалі іменується – **Договір**), склали цей Акт про таке.

1. Замовник прийняв в оренду торговельне місце, розміщене за адресою: 79070, м. Львів, вул. Чукаріна, 6, ринок Шувар, місце № 105 для використання під торгівлю промисловими товарами. Технічний стан торговельного місця задовільний і дозволяє використовувати його в цілях, передбачених п. 1.1 вказаного договору.
2. Винагорода Виконавця за послуги бронювання торговельного місця за період з 01 по 30 листопада 2019 року складає — 4 000 (чотири тисячі) грн 00 коп., ПДВ 800 (вісімсот) грн 00 коп. Вартість послуг з урахуванням ПДВ 4 800 (чотири тисячі вісімсот) грн 00 коп. Розрахунок додається:

| № з/п | № торговельного місця | Площа торговельного місця, м. кв. | Ціна 1 м. кв., грн | Вартість бронювання торговельного місця, грн |
|-------|-----------------------|-----------------------------------|--------------------|----------------------------------------------|
| 1     | 105                   | 10,0                              | 400,00             | 4000,00                                      |

3. Після підписання цього Акту, Сторони претензій та зауважень одна до одної не мають.
4. Підписи Сторін.

Замовник

Виконавець

#### ТОВ «БЕЙКЕР»

Юр. адреса: вул. Грекова, буд. 3, кв. 9, м. Київ, 04112  
Поштова адреса: вул. Фізкультури, 28, м. Київ, 03680  
Тел. (044) 284 18 65 факс (044) 284 18 66  
Код ЄДРПОУ 30373906  
Свідцтво платника ПДВ № 100239369  
ПІН № 303739026599  
п/р № UA7538033300000 26006014037509  
Ф-Я АТ «УКРЕКСІМБАНК» в м. Києві,  
МФО 380333

#### ТОВ «РСП “Шувар”

Юридична адреса: 79070, м. Львів,  
вул. Чукаріна, 6  
Поштова адреса: 79070, м. Львів, вул. Чукаріна, 6  
Фактична адреса: 79070, м. Львів, вул. Чукаріна, 6  
код ЄДРПОУ 20777340  
тел./факс (044) 490-74-33 (-34, -35)  
П/р: UA24305749000002600230509001  
Банк одержувача: ПАТ «Банк Кредит Дніпро»,  
МФО 305749  
Свідцтво платника ПДВ № 36353576  
ПІН 302212626574

Генеральний Директор

Генеральний директор

\_\_\_\_\_  
Почкун О.В. Почкун

\_\_\_\_\_  
Федішин Р.С. Федішин

М.П.

М.П.

*Примітка. Розроблено за результатами дослідження*

**Додаток М**  
**ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”**  
(господарюючий суб'єкт)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 22833340  
Адреса 79070, м. Львів, вул. Чукаріна, 6  
Телефон 225-68-70

**КВИТАНЦІЯ № 78**  
**до замовлення-зобов'язання № 56**

03.09.2019 р.

Прийнято від Борковської М.В.  
(прізвище, ініціали)

| Види розрахунків                                                                     | Вартість за одиницю часу, грн/добу | Термін прокату (прострочки) |               |                  | Сума, грн |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|---------------|------------------|-----------|
|                                                                                      |                                    | тривалість, днів            | початок, днів | закінчення, днів |           |
| За прокат <u>холодильника</u><br><small>найменування, номер речей, предметів</small> | 100                                | 27                          | 03.09         | 30.09            | 2700,00   |
| За несвоєчасне повернення речей, прострочку платежу                                  | -                                  | -                           | -             | -                | -         |
| За ремонт речей, які повернуті з дефектами, та недостачу деталей                     | x                                  | -                           | -             | -                | -         |
| За неповернення речей та повернення речей доведених до повної непридатності          | -                                  | -                           | -             | -                | -         |
| Всього                                                                               | x                                  | x                           | x             | x                | x         |

Отримано коштів Дві тисячі сімсот гривень 00 коп.  
(прописом)

|                   |                                 |                                                  |
|-------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------|
| Наймач            | <u>Борковська</u><br>(підпис)   | <u>Борковська М.В.</u><br>(прізвище, ініціали)   |
| Представник ринку | <u>Домашевський</u><br>(підпис) | <u>Домашевський В.А.</u><br>(прізвище, ініціали) |

*Примітка.* Розроблено за результатами дослідження

ДОДАТОК Н

ТЗОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар"

Заслад (підприємство)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Федішин Р.С.

Керівник закладу

"02" 09 2019 р.

87756

54

02.09.2019 р.

87

5675666623

Код документа

Номер документа

Дата документа

Код операції

Код підприємства

АКТ  
на розрубку мяса  
№ 78 від "02"вересня 2019 р.

| Найменування<br>м'яса-<br>сировини за<br>категоріями, що<br>надійшло для<br>розрубки,<br>одиниця виміру | Код<br>м'яса-<br>сиро-<br>вини | Витрати м'яса-сировини |             |              |              | Наймену-<br>вання<br>напівфаб-<br>рику | За нормами   |             |              | Код напів-<br>фаб-<br>рика-<br>тів | Фактично     |             |              | Від-<br>хи-<br>лен-<br>ня<br>(+, -) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------|-------------|--------------|--------------|----------------------------------------|--------------|-------------|--------------|------------------------------------|--------------|-------------|--------------|-------------------------------------|
|                                                                                                         |                                | одиниця<br>виміру      | вага,<br>кг | ціна,<br>грн | сума,<br>грн |                                        | ціна,<br>грн | вага,<br>кг | сума,<br>грн |                                    | ціна,<br>грн | вага,<br>кг | сума,<br>грн |                                     |
| 1                                                                                                       | 2                              | 3                      | 4           | 5            | 6            | 7                                      | 8            | 9           | 10           | 11                                 | 12           | 13          | 14           | 15                                  |
| Свинина                                                                                                 | 12                             | кг                     | 25          | 24,00        | 600,00       | Лопатка                                | 20,00        | 10,00       | 200,00       | 121                                | 20,00        | 11,00       | 220,00       | +10,00                              |
|                                                                                                         |                                |                        |             |              |              | Спина разом<br>з філейним<br>куском    | 25,00        | 20,00       | 500,00       | 122                                | 25,00        | 19,00       | 475,00       | -25,00                              |

Перероблено м'яса 25 кг на загальну суму 600,00 грн

Вироблено крупнокускових напівфабрикатів 30 кг на загальну суму 700,00 грн

Майстер (бригадир) *Фаліковський А.П.*  
(підпис)

Завідуючий цеху *Гроин Р.А.*  
(підпис)

Перевірник бухгалтер *Парасів П.О.*  
(підпис)

Представник адміністрації ринку *Спікер А.Р.*  
(підпис)

*Фаліковський А.П.*  
(прізвище, ініціали)

*Гроин Р.А.*  
(прізвище, ініціали)

*Парасів П.О.*  
(прізвище, ініціали)

*Спікер А.Р.*  
(прізвище, ініціали)

Примітка. Розроблено за результатами дослідження

## Додаток П

ТзОВ "РСП "Шувар"  
(підприємство-приймальник)

Код за ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

01771060

Швець В.В.  
(замовник послуг)

Код за ЄДРПОУ  
(Ідентифікаційний код)

3256789512

### Приймальна квитанція № ЛТС-000027 на розрубку м'яса від "02" вересня 2019 р.

| № з/п        | Назва продукції | Код мяса сировини | Одиниця виміру | К-сть | Ціна, грн | Сума, грн     | Вихід напівфабрикатів         |
|--------------|-----------------|-------------------|----------------|-------|-----------|---------------|-------------------------------|
| 1            | Свинина         | 12                | кг             | 25    | 24,00     | 600,00        | Лопатка                       |
|              |                 |                   |                |       |           |               | Спина разом з філейним куском |
| ...          | ....            | ...               | ...            | ...   | ...       | ...           | ...                           |
| <b>Разом</b> |                 |                   |                |       |           | <b>600,00</b> | <b>х</b>                      |

Прийнято продукції Двадцять п'ять кілограм  
(кількість прописом)

Всього оцінена вартість з урахуванням якості Шістсот гривень 00 копійок  
(прописом)

**Прийняв** Денисов  
(підпис)

Денисов А.Я.  
(прізвище, ініціали)

**Здав**

Швець  
(підпис)

Швець В.В.  
(прізвище, ініціали)

**Примітка.** Розроблено за результатами дослідження

Додаток Р

Зведена відомість результатів діяльності ринків

за вересень 2019 р. у ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар”

тис. грн

| №              | Статті доходів і витрат          | ВЕРЕСЕНЬ |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | Разом |
|----------------|----------------------------------|----------|----|----|----|----|----|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-------|
|                |                                  | 1        | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7 | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | 29 | 30 |       |
| 1              | ДОХОДИ                           |          |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |       |
| 1.1            | Від реалізації товарів           | 35       | x  | x  | x  | x  | x  | x | 35 | x  | x  | x  | x  | 35 | x  | x  | x  | x  | x  | 35 | x  | x  | x  | x  | x  | 35 | x  | x  | x  | x  | x  | 140   |
| 1.2            | Від реалізації робіт             | x        | x  | x  | x  | x  | x  | x | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x     |
| 1.3            | Від реалізації послуг:           | x        | x  | 67 | 56 | 78 | 89 | x | x  | 67 | 56 | 78 | 89 | x  | x  | 67 | 56 | 78 | 89 | x  | x  | 67 | 56 | 78 | 89 | x  | x  | 67 | 56 | 78 | 89 | 1160  |
| 1.3.1          | бронювання торговельних місць    | x        | x  | 67 | x  | x  | x  | x | 67 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 67 | x  | x  | x  | x  | x  | 67 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 268   |
| 1.3.2          | прокат обладнання                | x        | x  | x  | 56 | x  | x  | x | x  | 56 | x  | x  | x  | x  | x  | 56 | x  | x  | x  | x  | x  | 56 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 56 | x  | x  | 224   |
| 1.3.3          | супутні послуги                  | x        | x  | x  | 78 | x  | x  | x | x  | 78 | x  | x  | x  | x  | x  | 78 | x  | x  | x  | x  | x  | 78 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 78 | x  | 312   |
| 1.3.4          | транспортні послуги              | x        | x  | x  | x  | 89 | x  | x | x  | x  | 89 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 89 | x  | x  | x  | x  | x  | 89 | x  | x  | x  | x  | x  | 89 | 356   |
| УСЬОГО ДОХОДІВ |                                  | 35       | 40 | 67 | 56 | 78 | 89 | x | 35 | 40 | 67 | 56 | 78 | 89 | 35 | 40 | 67 | 56 | 78 | 89 | 35 | 40 | 67 | 56 | 78 | 89 | 35 | 40 | 67 | 56 | 78 | 2460  |
| 2              | ВИТРАТИ                          |          |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |       |
| 1              | Бронювання торговельних місць    | x        | x  | 24 | x  | x  | x  | x | 24 | x  | x  | x  | x  | x  | 24 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 24 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 96    |
| 1.1            | Матеріальні витрати              | x        | x  | 10 | x  | x  | x  | x | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | 40    |
| 1.2            | Витрати на оплату праці          | x        | x  | 5  | x  | x  | x  | x | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | 20    |
| 1.3            | Відрахування на соціальні заходи | x        | x  | 6  | x  | x  | x  | 6 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 6  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 6  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 6  | x  | x  | 24    |
| 1.4            | Амортизація                      | x        | x  | 1  | x  | x  | x  | 1 | x  | x  | x  | x  | x  | 1  | x  | x  | x  | x  | 1  | x  | x  | 1  | x  | x  | x  | x  | x  | 1  | x  | x  | 4  |       |
| 1.5            | Інші операційні витрати          | x        | x  | 2  | x  | x  | x  | 2 | x  | x  | x  | x  | x  | 2  | x  | x  | x  | x  | 2  | x  | x  | 2  | x  | x  | x  | x  | x  | 2  | x  | x  | 8  |       |

## Продовж. додатку Р

| №             | Статті доходів і витрат          | ВЕРЕСЕНЬ |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | Ра-<br>зом |    |     |     |
|---------------|----------------------------------|----------|----|----|----|----|----|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------------|----|-----|-----|
|               |                                  | 1        | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7 | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 |            | 29 | 30  |     |
| 2             | Прокат обладнання                | x        | x  | x  | 30 | x  | x  | x | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | x  | 30 | x          | x  | 120 |     |
| 2.1           | Матеріальні витрати              | x        | x  | x  | 10 | x  | x  | x | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x          | x  | 40  |     |
| 2.2           | Витрати на оплату праці          | x        | x  | x  | 8  | x  | x  | x | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 8  | x          | x  | 32  |     |
| 2.3           | Відрахування на соціальні заходи | x        | x  | x  | 3  | x  | x  | x | x  | x  | 3  | x  | x  | x  | x  | 3  | x  | x  | x  | x  | x  | 3  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 3  | x          | x  | 12  |     |
| 2.4           | Амортизація                      | x        | x  | x  | 5  | x  | x  | x | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 5  | x          | x  | 20  |     |
| 2.5           | Інші операційні витрати          | x        | x  | x  | 4  | x  | x  | x | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 4  | x          | x  | 16  |     |
| 3             | Суттєві послуги                  | x        | x  | x  | 48 | x  | x  | x | x  | x  | 48 | x  | x  | x  | x  | 48 | x  | x  | x  | x  | x  | 48 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 48 | x          | x  | 192 |     |
| 3.1           | Матеріальні витрати              | x        | x  | x  | 20 | x  | x  | x | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 20 | x          | x  | 80  |     |
| 3.2           | Витрати на оплату праці          | x        | x  | x  | 10 | x  | x  | x | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 10 | x          | x  | 40  |     |
| 3.3           | Відрахування на соціальні заходи | x        | x  | x  | 8  | x  | x  | x | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | x  | 8  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 8  | x          | x  | 32  |     |
| 3.4           | Амортизація                      | x        | x  | x  | 6  | x  | x  | x | x  | x  | 6  | x  | x  | x  | x  | 6  | x  | x  | x  | x  | x  | 6  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 6  | x          | x  | 24  |     |
| 3.5           | Інші операційні витрати          | x        | x  | x  | 4  | x  | x  | x | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 4  | x          | x  | 16  |     |
| 4             | Транспортні послуги              | x        | x  | x  | x  | 69 | x  | x | x  | x  | x  | 69 | x  | x  | x  | x  | 69 | x  | x  | x  | x  | x  | 69 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 69         | x  | x   | 276 |
| 3.1           | Матеріальні витрати              | x        | x  | x  | x  | 30 | x  | x | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | x  | 120 |     |
| 3.2           | Витрати на оплату праці          | x        | x  | x  | x  | 20 | x  | x | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | x  | 80  |     |
| 3.3           | Відрахування на соціальні заходи | x        | x  | x  | x  | 10 | x  | x | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | 10 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | x  | 40  |     |
| 3.4           | Амортизація                      | x        | x  | x  | x  | 5  | x  | x | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | 5  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | x  | 20  |     |
| 3.5           | Інші операційні витрати          | x        | x  | x  | x  | 4  | x  | x | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | 4  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | x  | 16  |     |
| УСЬОГО ВИТРАТ |                                  | 25       | 20 | 24 | 30 | 48 | 69 | x | 25 | 20 | 24 | 30 | 48 | 69 | 25 | 20 | 24 | 30 | 48 | 69 | 25 | 20 | 24 | 30 | 48 | 69 | 25 | 20 | 24 | 30         | 48 | 684 |     |

Продовж. додатку Р

| №                             | Статті доходів і витрат       | ВЕРЕСЕНЬ |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | Ра-<br>зом |     |     |
|-------------------------------|-------------------------------|----------|----|----|----|----|----|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------------|-----|-----|
|                               |                               | 1        | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7 | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 |            | 29  | 30  |
| 4                             | РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ         |          |    |    |    |    |    |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |            |     |     |
| 4.1                           | бронювання торговельних місць | x        | x  | 43 | x  | x  | x  | x | x  | 43 | x  | x  | x  | x  | 43 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 43 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x  | x          | 172 |     |
| 4.2                           | прокат обладнання             | x        | x  | x  | 26 | x  | x  | x | x  | 26 | x  | x  | x  | x  | 26 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 26 | x  | x  | x  | x  | 26 | x  | x  | x          | 104 |     |
| 4.3                           | супутні послуги               | x        | x  | x  | x  | 30 | x  | x | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | x  | 30 | x  | x  | x  | 120        |     |     |
| 4.4                           | транспортні послуги           | x        | x  | x  | x  | 20 | x  | x | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | x  | x  | 20 | x  | x  | x  | x  | 20         | 80  |     |
| УСЬОГО РЕЗУЛЬТАТИВ ДІЯЛЬНОСТІ |                               | 10       | 20 | 43 | 26 | 30 | 20 | x | 10 | 20 | 43 | 26 | 30 | 20 | 10 | 20 | 43 | 26 | 30 | 20 | 10 | 20 | 43 | 26 | 30 | 20 | 10 | 20 | 43 | 26         | 30  | 476 |

\*Примітка. Розроблено за результатами здійсненого дослідження

## Додаток С

### План внутрішнього контролю результатів діяльності ринку\*

Назва підприємства, організації ТЗОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар"

Вид (характеристика) завдання внутрішній контроль результатів діяльності

Період виконання завдання 17.01.2019 – 31.01.2019 рр.

Керівник групи із завдання Попадюк П.Р.

Склад групи із завдання Панков А.Р., Варно П.Р.

| № за/п | Заплановані види робіт                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Період проведення    | Виконавець                 | Примітки |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------|----------|
| 1      | Планування робіт з питань внутрішнього контролю результатів діяльності                                                                                                                                                                                                                                            | 17.01-18.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 2      | Вивчення окремих облікових ділянок, де формуються результати діяльності:<br>- бронювання торговельних місць<br>- прокат торговельного обладнання<br>- супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд)<br>- транспортні послуги                                                        | 17.01.2019 р         | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 3      | Ознайомлення з обліковою політикою ринку                                                                                                                                                                                                                                                                          | 18.01-19.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 4      | Перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку результатів діяльності у розрізі облікових ділянок їх формування:<br>- бронювання торговельних місць<br>- прокат торговельного обладнання<br>- супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд)<br>- транспортні послуги         | 19.01.2019 р.        | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 5      | Перевірка правильності формування результатів діяльності для цілей податкового обліку у розрізі облікових ділянок їх виникнення<br>- бронювання торговельних місць<br>- прокат торговельного обладнання<br>- супутні послуги (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд)<br>- транспортні послуги | 19.01-20.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 6      | Внутрішній контроль результатів діяльності від бронювання торговельних місць                                                                                                                                                                                                                                      | 20.01-21.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 7      | Внутрішній контроль результатів діяльності від прокату торговельного обладнання                                                                                                                                                                                                                                   | 21.01-22.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 8      | Внутрішній контроль результатів діяльності від супутніх послуг (розрубка і зважування м'яса, ветеринарно-санітарний огляд)                                                                                                                                                                                        | 22.01.2019 р.        | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 9      | Внутрішній контроль результатів діяльності від транспортних послуг                                                                                                                                                                                                                                                | 23.01.2019 р.        | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 9      | Оцінка і аналіз результатів перевірки                                                                                                                                                                                                                                                                             | 24.01-26.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |
| 10     | Процедури написання Аналітичної записки за результатами перевірки                                                                                                                                                                                                                                                 | 26.01-27.01.2019 рр. | Панков А.Р.,<br>Варно П.Р. |          |

Контролер

Панков  
(підпис)

Панков А.Р.  
(прізвище та ініціали)

Контролер

Варно  
(підпис)

Варно А.Р.  
(прізвище та ініціали)

Керівник групи

Попадюк  
(підпис)

Попадюк А.Р.  
(прізвище та ініціали)

17.01.2019 р.  
(дата)

\*Примітка. Складено за результатами проведеного дослідження

Додаток Т

Таблиця Т.1

Бюджет реалізації ТЗОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар" на 2020 р.

|   | Показник                       | Одиниці виміру | I звітний період | II звітний період | III звітний період | IV звітний період | РАЗОМ   |
|---|--------------------------------|----------------|------------------|-------------------|--------------------|-------------------|---------|
| 1 | Дохід (виручка) від реалізації | тис. грн.      | 3532,1           | 3751,7            | 4065,0             | 4632,4            | 15981,2 |
|   | супутних послуг                | тис. грн.      | 1766,0           | 1875,9            | 2032,5             | 2316,2            | 7990,6  |
|   | бронювання торговельних місць  | тис. грн.      | 630,7            | 670,0             | 725,9              | 827,2             | 2853,8  |
|   | прокату обладнання і інвентаря | тис. грн.      | 126,1            | 133,9             | 145,2              | 165,4             | 570,6   |
|   | транспортні послуги            | тис. грн.      | 1009,2           | 1071,9            | 1161,4             | 1323,6            | 4566,1  |

Таблиця Т.2

Бюджет надходження грошових коштів ТЗОВ "Ринок сільськогосподарської продукції "Шувар" на 2020 р.

|   | Показник                                               | Одиниці виміру | I звітний період | II звітний період | III звітний період | IV звітний період | РАЗОМ   |
|---|--------------------------------------------------------|----------------|------------------|-------------------|--------------------|-------------------|---------|
| 1 | Дохід (виручка) від реалізації                         | тис. грн.      | 3532,1           | 3751,7            | 4065,0             | 4632,4            | 15981,2 |
|   | супутних послуг                                        | тис. грн.      | 1766,0           | 1875,9            | 2032,5             | 2316,2            | 7990,6  |
|   | бронювання торговельних місць                          | тис. грн.      | 630,7            | 670,0             | 725,9              | 827,2             | 2853,8  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                         | тис. грн.      | 126,1            | 133,9             | 145,2              | 165,4             | 570,6   |
|   | транспортні послуги                                    | тис. грн.      | 1009,2           | 1071,9            | 1161,4             | 1323,6            | 4566,1  |
| 2 | Надходження грошових коштів                            | тис. грн.      | 2753,2           | 2905,6            | 3150,7             | 3567,3            | 12376,8 |
|   | супутних послуг                                        | тис. грн.      | 1761,4           | 1863,0            | 2026,4             | 2304,1            | 7954,9  |
|   | бронювання торговельних місць                          | тис. грн.      | 629,1            | 665,4             | 723,7              | 822,9             | 2841,0  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                         | тис. грн.      | 125,8            | 133,1             | 144,7              | 164,6             | 568,2   |
|   | транспортні послуги                                    | тис. грн.      | 236,9            | 244,2             | 255,8              | 275,8             | 1012,7  |
| 3 | Дебіторська заборгованість на початок звітного періоду | тис. грн.      | 77,8             | 83,7              | 103,1              | 113,1             | 377,7   |
|   | супутних послуг                                        | тис. грн.      | 51,1             | 55,7              | 68,6               | 74,7              | 250,1   |
|   | бронювання торговельних місць                          | тис. грн.      | 18,3             | 19,9              | 24,5               | 26,7              | 89,3    |
|   | прокату обладнання і інвентаря                         | тис. грн.      | 3,7              | 4,0               | 4,9                | 5,3               | 17,9    |
|   | транспортні послуги                                    | тис. грн.      | 4,8              | 4,1               | 5,1                | 6,4               | 20,4    |
| 4 | Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду  | тис. грн.      | 856,7            | 929,8             | 1017,4             | 1178,2            | 3982,1  |
|   | супутних послуг                                        | тис. грн.      | 55,7             | 68,6              | 74,7               | 86,8              | 285,9   |
|   | бронювання торговельних місць                          | тис. грн.      | 19,9             | 24,6              | 26,7               | 31,0              | 102,1   |
|   | прокату обладнання і інвентаря                         | тис. грн.      | 4,0              | 4,8               | 5,4                | 6,2               | 20,3    |
|   | транспортні послуги                                    | тис. грн.      | 777,1            | 831,8             | 910,7              | 1054,2            | 3573,8  |

\* в частині послуг, що розглянуті в дослідженні

Примітка. Розроблено за результатами здійсненого дослідження.

Таблиця Т.3

## Бюджет надходження грошових коштів ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” на 2020 р.

|   | Показник                                                  | Одиниці виміру | I звітний<br>період | II звітний<br>період | III звітний<br>період | IV звітний<br>період | РАЗОМ   |
|---|-----------------------------------------------------------|----------------|---------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|---------|
| 1 | Виручка від реалізації                                    | тис. грн.      | 3532,1              | 3751,7               | 4065,0                | 4632,4               | 15981,2 |
|   | супутніх послуг                                           | тис. грн.      | 1766,0              | 1875,9               | 2032,5                | 2316,2               | 7990,6  |
|   | бронювання торговельних місць                             | тис. грн.      | 630,7               | 670,0                | 725,9                 | 827,2                | 2853,8  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                            | тис. грн.      | 126,1               | 133,9                | 145,2                 | 165,4                | 570,6   |
|   | транспортні послуги                                       | тис. грн.      | 1009,2              | 1071,9               | 1161,4                | 1323,6               | 4566,1  |
| 2 | Надходження грошових коштів                               | тис. грн.      | 2597,7              | 2738,2               | 2944,5                | 3341,1               | 11621,5 |
|   | супутніх послуг                                           | тис. грн.      | 1761,4              | 1863,0               | 2026,4                | 2304,1               | 7954,9  |
|   | бронювання торговельних місць                             | тис. грн.      | 473,6               | 498,0                | 517,5                 | 596,7                | 2085,7  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                            | тис. грн.      | 125,8               | 133,1                | 144,7                 | 164,6                | 568,2   |
|   | транспортні послуги                                       | тис. грн.      | 236,9               | 244,2                | 255,8                 | 275,8                | 1012,7  |
| 3 | Дебіторська заборгованість на<br>початок звітного періоду | тис. грн.      | 77,8                | 83,7                 | 103,1                 | 113,1                | 377,7   |
|   | супутніх послуг                                           | тис. грн.      | 51,1                | 55,7                 | 68,6                  | 74,7                 | 250,1   |
|   | бронювання торговельних місць                             | тис. грн.      | 18,3                | 19,9                 | 24,5                  | 26,7                 | 89,3    |
|   | прокату обладнання і інвентаря                            | тис. грн.      | 3,7                 | 4,0                  | 4,9                   | 5,3                  | 17,9    |
|   | транспортні послуги                                       | тис. грн.      | 4,8                 | 4,1                  | 5,1                   | 6,4                  | 20,4    |
| 4 | Дебіторська заборгованість на<br>кінець звітного періоду  | тис. грн.      | 856,6               | 929,8                | 1017,4                | 1178,2               | 3982,1  |
|   | супутніх послуг                                           | тис. грн.      | 55,7                | 68,6                 | 74,7                  | 86,8                 | 285,8   |
|   | бронювання торговельних місць                             | тис. грн.      | 175,4               | 192,0                | 232,9                 | 257,2                | 102,1   |
|   | прокату обладнання і інвентаря                            | тис. грн.      | 4,0                 | 4,8                  | 5,4                   | 6,2                  | 20,4    |
|   | транспортні послуги                                       | тис. грн.      | 777,1               | 831,8                | 910,7                 | 1054,2               | 3573,8  |

\* в частині послуг, що розглянуті в дослідженні

Примітка. Розроблено за результатами здійсненого дослідження.

Таблиця Т.4

## Бюджет руху дебіторської заборгованості ТзОВ “Ринок сільськогосподарської продукції “Шувар” на 2020 р.

|   | Показник                                                           | Одиниці виміру | I звітний період | II звітний період | III звітний період | IV звітний період | РАЗОМ   |
|---|--------------------------------------------------------------------|----------------|------------------|-------------------|--------------------|-------------------|---------|
| 1 | Залишок дебіторської заборгованості на початок звітного періоду    | тис. грн.      | 77,8             | 83,7              | 103,1              | 113,1             | 377,7   |
|   | супутних послуг                                                    | тис. грн.      | 51,1             | 55,7              | 68,6               | 74,7              | 250,1   |
|   | бронювання торговельних місць                                      | тис. грн.      | 18,3             | 19,9              | 24,5               | 26,7              | 89,3    |
|   | прокату обладнання і інвентаря                                     | тис. грн.      | 3,7              | 4,0               | 4,9                | 5,3               | 17,9    |
|   | транспортні послуги                                                | тис. грн.      | 4,8              | 4,1               | 5,1                | 6,4               | 20,4    |
| 2 | Приріст заборгованості від реалізації в поточному звітному періоді | тис. грн.      | 3532,1           | 3751,7            | 4065,0             | 4632,4            | 15981,2 |
|   | супутних послуг                                                    | тис. грн.      | 1766,0           | 1875,9            | 2032,5             | 2316,2            | 7990,6  |
|   | бронювання торговельних місць                                      | тис. грн.      | 630,7            | 670,0             | 725,9              | 827,2             | 2853,8  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                                     | тис. грн.      | 126,1            | 133,9             | 145,2              | 165,4             | 570,6   |
|   | транспортні послуги                                                | тис. грн.      | 1009,2           | 1071,9            | 1161,4             | 1323,6            | 4566,1  |
| 3 | Погашення заборгованості від надходження грошових коштів           | тис. грн.      | 2597,7           | 2738,2            | 2944,5             | 3341,1            | 11621,5 |
|   | супутних послуг                                                    | тис. грн.      | 1761,4           | 1863,0            | 2026,4             | 2304,1            | 7954,9  |
|   | бронювання торговельних місць                                      | тис. грн.      | 473,6            | 498,0             | 517,5              | 596,7             | 2085,7  |
|   | прокату обладнання і інвентаря                                     | тис. грн.      | 125,8            | 133,1             | 144,7              | 164,6             | 568,2   |
|   | транспортні послуги                                                | тис. грн.      | 236,9            | 244,2             | 255,8              | 275,8             | 1012,7  |
| 4 | Залишок дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду     | тис. грн.      | 1012,2           | 1097,2            | 1223,6             | 1404,4            | 4737,4  |
|   | супутних послуг                                                    | тис. грн.      | 55,7             | 68,6              | 74,7               | 86,8              | 285,9   |
|   | бронювання торговельних місць                                      | тис. грн.      | 175,4            | 192,0             | 232,9              | 257,2             | 857,4   |
|   | прокату обладнання і інвентаря                                     | тис. грн.      | 4,0              | 4,8               | 5,4                | 6,2               | 20,3    |
|   | транспортні послуги                                                | тис. грн.      | 777,1            | 831,8             | 910,7              | 1054,2            | 3573,8  |

Примітка. Розроблено за результатами здійсненого дослідження

Таблиця Т.5

## Бюджет прямих витрат на оплату праці у ТЗОВ «Ринок сільськогосподарської продукції «Шувар» на 2020 р.

|   | Показник                            | Одиниці виміру | I звітний період   |                               |                               |                     | разом |
|---|-------------------------------------|----------------|--------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|-------|
|   |                                     |                | супутні послуги    | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |       |
| 1 | Основна заробітна плата             | тис.грн.       | 36,4               | 76,5                          | 114,7                         | 225,8               | 453,4 |
| 2 | Додаткова заробітна плата           | тис.грн.       | 20,7               | 41,3                          | 62,0                          | 73,1                | 197,1 |
| 3 | Разом заробітна плата               | тис.грн.       | 57,1               | 117,8                         | 176,7                         | 298,9               | 351,6 |
| 4 | Відрахування на соціальні заходи    | тис.грн.       | 12,6               | 25,9                          | 38,9                          | 65,8                | 77,4  |
| 5 | Разом прямі витрати на оплату праці | тис.грн.       | 69,7               | 143,7                         | 215,6                         | 364,7               | 429,0 |
|   | Показник                            | Одиниці виміру | II звітний період  |                               |                               |                     | разом |
|   |                                     |                | супутні послуги    | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |       |
| 1 | Основна заробітна плата             | тис.грн.       | 58,5               | 117,0                         | 175,6                         | 286,7               | 637,8 |
| 2 | Додаткова заробітна плата           | тис.грн.       | 9,8                | 19,7                          | 29,5                          | 30,0                | 89,0  |
| 3 | Разом заробітна плата               | тис.грн.       | 68,3               | 136,7                         | 205,1                         | 316,7               | 410,1 |
| 4 | Відрахування на соціальні заходи    | тис.грн.       | 15,0               | 30,1                          | 45,1                          | 69,7                | 90,2  |
| 5 | Разом прямі витрати на оплату праці | тис.грн.       | 83,3               | 166,8                         | 250,2                         | 386,4               | 500,3 |
|   | Показник                            | Одиниці виміру | III звітний період |                               |                               |                     | разом |
|   |                                     |                | супутні послуги    | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |       |
| 1 | Основна заробітна плата             | тис.грн.       | 45,8               | 91,6                          | 137,5                         | 248,6               | 523,5 |
| 2 | Додаткова заробітна плата           | тис.грн.       | 20,9               | 41,7                          | 62,6                          | 73,7                | 198,9 |
| 3 | Разом заробітна плата               | тис.грн.       | 66,7               | 133,3                         | 200,1                         | 322,3               | 400,1 |
| 4 | Відрахування на соціальні заходи    | тис.грн.       | 14,7               | 29,3                          | 44,0                          | 70,9                | 88,0  |
| 5 | Разом прямі витрати на оплату праці | тис.грн.       | 81,4               | 162,6                         | 244,1                         | 393,2               | 488,1 |
|   | Показник                            | Одиниці виміру | IV звітний період  |                               |                               |                     | разом |
|   |                                     |                | супутні послуги    | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |       |
| 1 | Основна заробітна плата             | тис.грн.       | 49,6               | 99,2                          | 148,8                         | 297,6               | 554,3 |
| 2 | Додаткова заробітна плата           | тис.грн.       | 13,0               | 26,0                          | 39,1                          | 78,1                | 156,2 |
| 3 | Разом заробітна плата               | тис.грн.       | 62,6               | 125,2                         | 187,9                         | 375,7               | 631,4 |
| 4 | Відрахування на соціальні заходи    | тис.грн.       | 23,5               | 47,0                          | 70,5                          | 141,0               | 282,0 |
| 5 | Разом прямі витрати на оплату праці | тис.грн.       | 86,1               | 172,2                         | 258,4                         | 516,7               | 727,4 |

Примітка. Розроблено автором за результатами здійсненого дослідження.

Таблиця Т.6

## Бюджет інших прямих витрат у ТЗОВ «Ринок сільськогосподарської продукції «Шувар» на 2020 р. \*

| Показник                        | Одиниці виміру | I звітний період              |                               |                               |                     | разом           |                               |                               |                     |
|---------------------------------|----------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|-----------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|
|                                 |                | супутні послуги               | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги | супутні послуги | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |
| І амортизація основних засобів  | тис.грн.       | 59,7                          | 119,5                         | 179,3                         | 280,4               | 638,9           |                               |                               |                     |
| 2 амортизація ІНМА              | тис.грн.       | 7,5                           | 15,0                          | 20,5                          | 31,6                | 74,6            |                               |                               |                     |
| 3 витрати за підзвітними сумами | тис.грн.       | 8,4                           | 16,9                          | 21,3                          | 32,4                | 79,0            |                               |                               |                     |
| 4 інші витрати                  | тис.грн.       | 0,6                           | 1,2                           | 1,9                           | 2,1                 | 5,8             |                               |                               |                     |
| 5 списання ТМЦ                  | тис.грн.       | 1,6                           | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                 | 1,6             |                               |                               |                     |
| Разом                           | тис.грн.       | 77,8                          | 152,6                         | 223,0                         | 346,5               | 799,9           |                               |                               |                     |
| II звітний період               |                |                               |                               |                               |                     |                 |                               |                               |                     |
| Показник                        | Одиниці виміру | прокат обладнання і інвентаря |                               |                               |                     | разом           |                               |                               |                     |
|                                 |                | супутні послуги               | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги | супутні послуги | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |
| І амортизація основних засобів  | тис.грн.       | 58,6                          | 117,1                         | 175,7                         | 286,8               | 638,2           |                               |                               |                     |
| 2 амортизація ІНМА              | тис.грн.       | 7,4                           | 15,7                          | 20,1                          | 31,2                | 74,4            |                               |                               |                     |
| 3 витрати за підзвітними сумами | тис.грн.       | 10,2                          | 24,3                          | 38,5                          | 49,6                | 122,6           |                               |                               |                     |
| 4 інші витрати                  | тис.грн.       | 0,8                           | 1,7                           | 2,5                           | 3,6                 | 8,6             |                               |                               |                     |
| 5 списання ТМЦ                  | тис.грн.       | 1,6                           | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                 | 1,6             |                               |                               |                     |
| Разом                           | тис.грн.       | 78,6                          | 158,8                         | 236,8                         | 371,2               | 845,4           |                               |                               |                     |
| III звітний період              |                |                               |                               |                               |                     |                 |                               |                               |                     |
| Показник                        | Одиниці виміру | прокат обладнання і інвентаря |                               |                               |                     | разом           |                               |                               |                     |
|                                 |                | супутні послуги               | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги | супутні послуги | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |
| І амортизація основних засобів  | тис.грн.       | 44,7                          | 89,3                          | 134,0                         | 245,1               | 513,1           |                               |                               |                     |
| 2 амортизація ІНМА              | тис.грн.       | 5,8                           | 12,6                          | 19,5                          | 20,6                | 58,5            |                               |                               |                     |
| 3 витрати за підзвітними сумами | тис.грн.       | 14,0                          | 19,9                          | 34,9                          | 45,1                | 113,9           |                               |                               |                     |
| 4 інші витрати                  | тис.грн.       | 0,8                           | 1,8                           | 2,7                           | 3,8                 | 9,1             |                               |                               |                     |
| 5 списання ТМЦ                  | тис.грн.       | 1,6                           | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                 | 1,6             |                               |                               |                     |
| Разом                           | тис.грн.       | 66,9                          | 123,6                         | 191,1                         | 294,6               | 696,2           |                               |                               |                     |
| IV звітний період               |                |                               |                               |                               |                     |                 |                               |                               |                     |
| Показник                        | Одиниці виміру | прокат обладнання і інвентаря |                               |                               |                     | разом           |                               |                               |                     |
|                                 |                | супутні послуги               | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги | супутні послуги | бронювання торговельних місць | прокат обладнання і інвентаря | транспортні послуги |
| І амортизація основних засобів  | тис.грн.       | 54,5                          | 118,9                         | 153,3                         | 164,4               | 491,1           |                               |                               |                     |
| 2 амортизація ІНМА              | тис.грн.       | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                 | 0,0             |                               |                               |                     |
| 3 витрати за підзвітними сумами | тис.грн.       | 10,2                          | 21,5                          | 32,7                          | 43,8                | 108,2           |                               |                               |                     |
| 4 інші витрати                  | тис.грн.       | 0,7                           | 1,4                           | 2,1                           | 3,2                 | 7,3             |                               |                               |                     |
| 5 списання ТМЦ                  | тис.грн.       | 1,6                           | 0,0                           | 0,0                           | 0,0                 | 1,6             |                               |                               |                     |
| Разом                           | тис.грн.       | 67,0                          | 141,8                         | 188,1                         | 211,4               | 608,2           |                               |                               |                     |

\*Примітка. Розроблено за результатами здійсненого дослідження

**НАУКОВЕ ВИДАННЯ**

**Куцик Петро Олексійович  
Марценюк Роман Анатолійович  
Макарук Федір Федорович  
Чік Марія Юріївна**

**ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА  
ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ  
В УПРАВЛІННІ РИНКАМИ**

**Монографія**

*Видається в авторській редакції*

Підписано до друку 31.07.2020 р.  
Формат 60х84/16. Папір офсетний  
Гарнітура Times New Roman/ Друк цифровий  
Умов. друк. арк. 16,27 Обл. вид. арк. 8,46  
Наклад 100 прим.

---

**Видавництво Львівського торговельно-економічного університету**  
79005, м. Львів, вул. Туган-Барановського, 10. Тел. 244-40-19  
e-mail drook@ukr.net

Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики,  
Телебачення та радіомовлення України  
Серія ДК № 5149 від 15.07.2016 р.

**Друк ТзОВ “Растр-7”**  
79005, м. Львів, вул. Кн. Романа, 9/1  
e-mail : rastr.sim@gmail.com www.rastr-7.com.ua  
Свідоцтво суб’єкта видавничої справи  
ЛВ № 22 від 19.11.2002 р.



12% 