

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

«__» _____ 20__ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою професійного спрямування:
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»

на тему: **«Облік, аналіз та контроль витрат телекомунікаційного підприємства
(на прикладі ТОВ «Белнет»)»**

Виконавець:

студентка ЦЗВФН

Боброва Вікторія Миколаївна _____

Науковий керівник

Канд.екон.наук, доцент

Чернишова Людмила Вікторівна _____

ОДЕСА 2024

ЗМІСТ	Стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Економічна сутність витрат та їх роль в управлінні підприємством.....	7
1.2. Класифікація та визнання витрат підприємства.....	19
1.3. Дискусійні питання щодо обліку витрат на телекомунікаційних підприємствах.....	34
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ТОВ «БЄЛНЕТ».....	42
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Белнет».....	42
2.2. Документальне оформлення витрат на ТОВ «Белнет».....	45
2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на ТОВ «Белнет»....	70
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ТОВ «БЄЛНЕТ»	91
3.1. Система внутрішнього контролю витрат на телекомунікаційному підприємстві ТОВ «Белнет».....	91
3.2. Напрямки вдосконалення діючої системи обліку та внутрішнього контролю витрат на ТОВ «Белнет».....	101
3.3. Аналіз динаміки, складу та структури витрат на досліджуваному підприємстві.....	114
3.4. Регресійне моделювання процесів, що забезпечують підвищення ефективності управління витратами на ТОВ «Белнет».....	121
ВИСНОВКИ.....	131
Список використаних джерел	140
Додатки	150

ВСТУП

Актуальність теми дослідження зумовлена важливістю забезпечення ефективного управління витратами на телекомунікаційних підприємствах, які функціонують у динамічному і конкурентному середовищі. Сучасний розвиток телекомунікаційних технологій, зростання попиту на послуги доступу до мережі інтернет та цифрового телебачення, а також необхідність адаптації до стрімких змін у законодавстві та ринкових умовах вимагають удосконалення системи обліку, аналізу та контролю витрат.

Для телекомунікаційних підприємств, зокрема для ТОВ «Белнет», ефективне управління витратами є вкрай важливим для забезпечення фінансової стабільності, конкурентоспроможності та підвищення якості послуг. Це особливо актуально з огляду на значну частку витрат, пов'язаних із впровадженням нових технологій, обслуговуванням складної інфраструктури, орендою каналів зв'язку, технічним обслуговуванням і розвитком мереж.

Недостатня увага до організації обліку та аналізу витрат може призводити до фінансових ризиків, перевитрат ресурсів, уповільнення процесів прийняття управлінських рішень і втрати конкурентних позицій. Водночас належна організація облікових і контрольних процесів дозволяє оптимізувати витрати, підвищити ефективність операційної діяльності та сформувати достовірну інформаційну базу для складання звітності та прийняття стратегічних рішень.

Дослідження питань обліку, аналізу та контролю витрат телекомунікаційного підприємства також актуальне у контексті посилення вимог до прозорості та відповідності облікової інформації національним й міжнародним стандартам обліку та фінансової звітності. Це є основою для підвищення довіри до вітчизняних підприємств з боку інвесторів, партнерів і клієнтів. Обрана тема дослідження має важливе теоретичне та практичне значення для вдосконалення системи управління витратами та підвищення ефективності діяльності підприємства в умовах сучасного економічного середовища.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень, діючої практики обліку, аналізу та контролю витрат телекомунікаційних підприємств, а також розробка пропозицій щодо її удосконалення.

Відповідно до мети, у роботі поставлені та підлягають вирішенню наступні завдання:

- встановити економічну сутність витрат та їх роль у системі управління діяльністю підприємств;
- розглянути класифікацію та порядок визнання витрат відповідно до чинних нормативних документів;
- проаналізувати дискусійні питання щодо обліку витрат на телекомунікаційних підприємствах;
- надати загальну організаційно-економічну характеристику ТОВ «Белнет»;
- дослідити документальне забезпечення операцій, пов'язаних із витратами, на досліджуваному підприємстві;
- розглянути порядок ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на ТОВ «Белнет»;
- вивчити діючу систему внутрішнього контролю витрат на телекомунікаційною підприємстві;
- сформулювати рекомендації щодо вдосконалення діючої системи обліку та внутрішнього контролю витрат на ТОВ «Белнет»;
- провести аналіз динаміки, складу та структури витрат підприємства.
- побудувати економіко-математичну модель за допомогою якої можливо визначити напрями оптимізації витрат на ТОВ «Белнет».

Об'єкт дослідження – процес формування інформаційного забезпечення системи обліку, аналізу та контролю витрат телекомунікаційного підприємства.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних положень та прикладних аспектів обліку, аналізу і внутрішнього контролю витрат на прикладі ТОВ «Белнет».

Методи дослідження. Для досягнення поставлених цілей у кваліфікаційній роботі було застосовано діалектичний метод пізнання та системний підхід до аналізу економічних явищ і процесів, що дозволило здійснити комплексне дослідження проблем обліку, аналізу та контролю витрат на телекомунікаційному підприємстві. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові методи, такі як спостереження, абстракція, індукція та дедукція, які дали змогу дослідити специфіку організації обліку витрат на підприємстві та виявити проблемні аспекти. Методи аналізу та синтезу, а також узагальнення застосовувалися для формування висновків і розробки пропозицій щодо удосконалення облікової політики та системи внутрішнього контролю витрат. Метод вимірювання взаємозв'язків використовувався для аналізу структури та динаміки витрат підприємства. Також було застосовано спеціальні методи: вертикальний та горизонтальний аналіз, коефіцієнтний і факторний аналіз. Ці методи дозволили оцінити вплив витрат фінансові результати діяльності підприємства та визначити основні фактори, які впливають на формування собівартості послуг. Методи економіко-математичного моделювання, а саме, кореляційно-регресійний аналіз, використовувався для виявлення можливостей оптимізації витрат на досліджуваному підприємстві. Прийоми порівняння та узагальнення допомогли сформулювати практичні рекомендації щодо вдосконалення системи управління витратами.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, галузеві рекомендації щодо організації обліку та контролю витрат на підприємствах телекомунікаційної галузі. У дослідженні використовувалися матеріали науково-практичних конференцій, монографії, фахові видання, професійні періодичні видання, а також інформаційні ресурси мережі інтернет. Практична інформація була отримана з установчих документів, первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та управлінських звітів ТОВ «Белнет». Використання зазначеної інформації забезпечило обґрунтованість проведених досліджень і достовірність отриманих результатів.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота Бобрової В.М. складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (94 найменування) та додатків. Загальний обсяг роботи становить 149 сторінок. Основний зміст викладено на 139 сторінках. Робота містить 18 таблиць, 12 рисунків.

Публікації та апробація результатів дослідження. Авторкою пройдено апробацію результатів дослідження шляхом участі у International scientific and practical conference of accounting ISCA 2024 і опубліковано статтю – Viktoria Bobrova, Hanna Moskaliuk «Accounting for retro discounts, bonuses and guarantees in accordance with International financial reporting standarts» // International scientific and practical conference of accounting ISCA 2024 (April 5-6, 2024), Chisinau, Republic of Moldova. 2024. P. 88-94.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат та їх роль в управлінні підприємством

У науковій спільноті терміни "витрати" та "затрати" часто використовуються для опису економічної сутності процесу виробництва, управління ресурсами та обліку. Вагомий внесок у формування системи ведення обліку витрат підприємств зробили такі відомі вітчизняні та іноземні науковці як Ш.М. Акаєва, О.С. Бородкін, О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Н.М. Грабова, Н.О. Гура, К. Друрі, О.В. Зінченко, Т.О. Каменська, Р.О. Костирко, Н.О. Лоханова, Т.Г. Маренич, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.В. Реслер, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, Н.М. Ткаченко, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, Ю.С. Цал-Цалко, В.О. Шевчук та ін. Розглядаючи підходи деяких відомих українських вчених, вважаємо за доцільне виділити наступні.

Ф. Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції [7]. Ф.Ф. Бутинець розглядає "затрати" як ресурси, що були витрачені на виробництво продукції чи надання послуг, акцентуючи увагу на тому, що "затрати" стосуються прямих витрат, які можна пов'язати з певним процесом, тоді як "витрати" – більш загальне поняття, яке включає операційні витрати, що не завжди можна безпосередньо віднести до процесу виробництва.

С.Ф. Голов розмежовує "витрати" та "затрати" в контексті управлінського обліку. На його думку, "затрати" – це витрати, які безпосередньо впливають на вартість продукції, а "витрати" охоплюють загальні операційні витрати, такі як адміністративні та інші витрати, які не завжди можуть бути пов'язані з конкретною виробничою одиницею [13].

Н.М. Грабова та М.С. Пушкар також підтримують ідею про те, що "затрати" є первинними та конкретними витратами, тоді як "витрати" охоплюють загальні витрати підприємства, включаючи втрати від списання матеріалів, амортизацію тощо.

За твердженням М.С. Пушкар, витрати – це сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів) [74, с. 389].

Розглядаючи різні підходи до визначення поняття "витрати", простежується тенденція, за якої більшість дослідників трактують витрати як використання трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів підприємством для досягнення цілей у своїй господарській діяльності [77, с. 311]. Такий підхід показує, що витрати є загальним поняттям, яке включає всі ресурси, залучені для функціонування підприємства. Інша ж група науковців, такі, як Бутинець Ф.Ф., Завгородній В.П., Іванюта П.В., Левченко З.М., Реслер М.В., вважає важливим те, що витрати мають грошову форму вираження, що підтверджує важливість обліку вартісного аспекту витрат, де витрати на ресурси переводяться у грошовий вираз, що дозволяє здійснювати їхній облік та аналіз.

Ярошинська В.М., Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П. підкреслюють, що витрати пов'язані з вибуттям активів або зменшенням зобов'язань. Така інтерпретація розкриває витрати через призму бухгалтерського підходу, оскільки зниження активів або зобов'язань відображає економічний результат використання ресурсів у діяльності підприємства [77, с. 311].

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [64].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та 16 «Витрати» визначають "витрати" як зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань протягом звітного періоду [50,52]. Такий підхід не акцентує особливої уваги на поділі понять "витрати" та "затрати", проте визначає витрати за статтями калькуляції (прямі виробничі витрати, адміністративні, витрати на збут ті ін.), що може корелюватися з поняттям затрат у контексті управлінського обліку.

Відповідно до п. 2.23 МСФЗ, витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді

виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з розподіленням власникам [48]. МСФЗ особливо підкреслює відображення витрат з урахуванням їх економічної природи і зв'язку з доходами, зокрема в контексті відповідності доходів і витрат. Таке визначення спрямоване на забезпечення міжнародної порівнянності даних, проте його основний недолік у тому, що воно не завжди враховує особливості національного регулювання обліку. Визначення витрат за МСФЗ є зручним для порівняння фінансової інформації, але для управлінського обліку або стратегічного планування можуть бути необхідні додаткові критерії, які враховують специфіку операційних витрат і цілей компанії.

На основі викладених матеріалів можемо виділити, що поняття "витрати", і "затрати" тісно пов'язані з використанням ресурсів та мають економічне значення як в управлінському, так і в фінансовому обліку. Обидва терміни часто використовуються для опису зменшення економічної вигоди підприємства.

У науковій літературі під "затратами" здебільшого розуміють конкретні витрати на виробництво або операційні процеси, тоді як "витрати" є ширшим терміном, що включає також адміністративні та інші витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробничою діяльністю. У нормативних документах України термін "затрати" не використовується, натомість вживається лише "витрати", що охоплюють всі зменшення економічної вигоди підприємства, які мають відображення у фінансовому обліку.

Таким чином, аналіз літературних джерел і нормативних документів показує, що "затрати" є поняттям, яке здебільшого використовується в управлінському обліку для конкретизації прямих витрат на виробництво, тоді як "витрати" мають більш широкий характер і охоплюють всі витрати підприємства. В Україні законодавство, зокрема Податковий кодекс України та Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", оперують лише терміном "витрати", що зумовлює їх більш загальне використання без виділення конкретних затрат.

Порівнюючи різні підходи до визначення поняття «витрати» українських та іноземних вчених, простежується закономірність, що вітчизняні фахівці здебільшого підходять до поняття "витрат" із точки зору фінансового обліку, тоді як іноземні вчені

розглядають витрати з позиції управлінських рішень, виділяючи "релевантні витрати" та "витрати можливостей". Наприклад, Ф.Ф. Бутинець і С.Ф. Голов вважають, що "затрати" – це прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції чи наданням послуг, тоді як "витрати" мають більш загальне значення і включають адміністративні та операційні витрати, що не завжди мають прямий зв'язок із виробничим процесом.

Іноземні вчені пропонують детальніші та стратегічно орієнтовані підходи до аналізу витрат, часто спрямовані на підтримку управлінських рішень та покращення конкурентоспроможності. Наприклад, для Дж. Фостера, Ч.Т Хорнгрена та К. Друрі витрати повинні допомагати в прийнятті управлінських рішень та максимально ефективно відображати витрати на якість та альтернативи, зокрема через концепції змінних витрат та витрат можливостей. Їх підходи здебільшого ґрунтуються на концепціях управлінського обліку, де "витрати" детально класифікуються та аналізуються залежно від управлінських потреб, що допомагає у прийнятті рішень та стратегічному плануванні.

Е. Аткінсон розглядає витрати як стратегічно важливий ресурс підприємства, підкреслюючи їхню довгострокову природу. На його думку, витрати відображають фінансову оцінку альтернативного використання ресурсів, а тому мають значення лише у стратегічному контексті. Е. Аткінсон трактує витрати не просто як суму грошових одиниць, витрачених на виробництво, а як важливу складову стратегічного управління, яка допомагає виявити найбільш ефективний напрямок для капіталовкладень. У цьому розумінні витрати виступають як індикатор вартості ресурсів для майбутніх інвестицій та стратегії розвитку.

Ч.Т. Хорнгрен – один з провідних економістів та фахівців з управлінського обліку, наголошує, що "витрати" мають розглядатися з точки зору їх корисності для аналізу ефективності діяльності. Він визначає витрати як обмежені ресурси, витрачені для досягнення певної економічної вигоди. Він класифікує витрати залежно від функцій у виробництві (прямі та непрямі витрати), а також за типом змінності (постійні та змінні витрати), підкреслюючи значення витрат у процесі прийняття управлінських рішень [94].

К. Друрі визначає "витрати" через їхню релевантність для прийняття рішень, звертаючи увагу на те, що витрати – це не лише економічні ресурси, витрачені на виробництво чи надання послуг, але й активи, які можуть стати основою для вибору оптимального шляху розвитку бізнесу. Він акцентує на тому, що витрати потрібно розглядати як елемент, який залежить від ситуації, в якій знаходиться підприємство: вони мають значення лише тоді, коли впливають на конкретне управлінське рішення. Це підходить до розуміння витрат як "релевантних" або "нерелевантних", де "релевантні витрати" – ті, що безпосередньо впливають на вибір оптимального рішення.

Дж. Фостер – також зосереджується на класифікації витрат, приділяючи особливу увагу витратам на якість, дефектам продукції та загальним витратам на виправлення браку. У своїх роботах він підкреслює необхідність розрахунку витрат не лише на виробництво, а й на підвищення якості товарів та послуг, що позитивно впливає на загальну ефективність діяльності підприємства.

Р. Каплан розглядає "витрати" через призму обліку витрат на діяльність, в якому поняття "витрат" тісно пов'язане з процесами створення додаткової вартості. У такій моделі витрати розглядаються не як сукупний показник, а як елемент, який має конкретне призначення і є результатом певних видів діяльності. Р. Каплан вважає, що витрати відображають споживання ресурсів для досягнення певних бізнес-цілей, і тому їх оцінка залежить від того, як чітко ці види діяльності відповідають стратегічним цілям підприємства, витрати – це не лише обсяг витрачених ресурсів, але й результат їх спрямованості на досягнення цінності в процесах.

У концепції М. Портера "витрати" є основним елементом "ланцюжка цінностей" і розглядаються як витрати, понесені на кожному етапі виробництва та реалізації продукції, що збільшують цінність кінцевому продукту. М. Портер трактує витрати як відображення ефективності кожного етапу бізнес-процесу, витрати мають подвійне значення: з одного боку, вони відображають ресурси, що витрачені на створення цінності, з іншого – є засобом досягнення конкурентних переваг через оптимізацію. Таким чином, витрати в концепції М. Портера – це стратегічна змінна, яка впливає на конкурентну позицію підприємства.

Варто зауважити, що вищенаведені погляди щодо визначення «витрати» мають певні недоліки, як серед вітчизняних науковців, так і іноземних авторів. Переважна більшість українських науковців зосереджуються на витратах в межах фінансового обліку, що звужує поняття до бухгалтерських рамок – таке визначення не завжди враховує стратегічну роль витрат або їхню функцію у створенні доданої вартості, через що складно охопити аспекти управлінського обліку та конкурентного аналізу. У визначенні К. Друрі витрати розглядаються через їхню релевантність для управлінських рішень, однак недостатньо враховується їхній вплив на стратегічні показники та довгостроковий розвиток, що обмежує його визначення у випадках, коли витрати оцінюються не лише як інструмент вибору, але й як складова стратегічного планування. Е. Аткінсон наголошує на важливості стратегічного значення витрат, однак такий підхід може не повністю врахувати операційні витрати, які мають короткострокове значення, а будь-якому підприємству важливо розглядати витрати не лише на стратегічному рівні, але й на рівні поточних операцій, щоб максимально ефективно керувати своїми ресурсами.

Більшість з вищенаведених визначень робить важливий внесок у розуміння поняття "витрати", проте жодне з них не є універсальним для всіх підприємств і типів діяльності. На нашу думку, оптимальним було б поєднання цих підходів для того, щоб враховувати і фінансові, і управлінські аспекти витрат, включаючи їхню операційну, стратегічну та конкурентну значущість.

Тож, на нашу думку, під витратами розуміють сукупність ресурсів, використаних для забезпечення господарської діяльності, яка охоплює виробничі, маркетингові та стратегічні аспекти, що включає як безпосередні витрати на виробничий процес, так і витрати на додаткові види діяльності, спрямовані на створення цінності та досягнення довгострокових цілей.

Таке визначення враховує підхід українських науковців, які наголошують на прямому зв'язку витрат із виробничою діяльністю та собівартістю та поєднує концепції українських і зарубіжних авторів, надаючи витратам ширше трактування, яке одночасно відповідає вимогам фінансового та управлінського обліку.

Запропонована нами економічна трактовка поняття «витрат» корелюється з концепціями зарубіжних авторів (Р. Каплана, М. Портера, Е. Аткінсона), які підкреслюють, що витрати слід розглядати не лише в контексті витрачання коштів на виробництво, а й як інструмент стратегічного управління та конкурентної позиції. Враховуючи наукові погляди Р. Каплана та М. Портера, нами було включено у визначення «витрати на додаткові види діяльності», оскільки при розгляді вказаної економічної категорії важливо враховувати також витрати на неосновні види діяльності, які також сприяють підвищенню доданої вартості та конкурентоспроможності продукції (наприклад, інвестиції в просування продуктів або послуг, які допомагають збільшити продажі). Такі витрати є критично важливими для забезпечення довгострокового успіху підприємства та його здатності конкурувати на ринку, не зважаючи на те, що вони не є безпосередніми витратами на виробництво.

Таким чином, проаналізувавши різні підходи до трактування понять "витрати" та "затрати" в українській та зарубіжній економічній літературі, вважаємо за доцільне згрупувати їх за чотирма основними підходами: фінансовий підхід до витрат як загального поняття, виробничий підхід до витрат як поточних затрат, ресурсно-економічний підхід до затрат та системний підхід. Визначення понять «витрати» та «затрати» були згруповані нами за такими підходами, виходячи з теоретичних позицій науковців та акцентів в описі витрат (Табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові погляди науковців на економічну сутність категорій «витрат» та «затрат»

Фінансовий підхід до витрат як загального поняття	
1	2
Р. Ентоні та Дж. Ріс [80, с. 31]	Собівартість (або витрати) є вираженою у фінансових ресурсах обсягами ресурсів, використаних для досягнення бажаних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, що мають бути виражені у грошовому вираженні під конкретну мету.
В. П. Завгородній [24, с. 375]	В процесі виробництва продукції витрачається жива праця, експлуатуються засоби виробництва та використовуються предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, товарів, робіт та послуг, що виражені в грошовому еквіваленті, формують собівартість продукції, товарів, робіт та послуг.

Продовження табл. 1.1

1	2
Л.Г. Столяр [79]	Зменшення активів (грошових коштів, іншого майна) і (та) виникнення зобов'язань у звітному періоді в результаті господарської діяльності підприємства, що призводить до зменшення економічних вигод та зменшення власного капіталу
В. В. Сопко [78, 241, 282]	Витрати – процес перетворення грошей на ресурси діяльності, а затрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання.
К.В. Безверхий [5]	Витрати як елемент фінансової звітності, згідно з НП(С)БО та МСБО.
Виробничий підхід до витрат як поточних затрат	
А. С. Бакаєв, П. С. Безруких та Н. Д. Врублевський [80, с. 31]	Час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва.
Ф. Ф. Бутинець [7]	Витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції
М.Ф. Огійчук [55]	Процес виробництва представляє з одного боку процес споживання засобів та предметів праці, а з іншого – джерело одержання нової продукції, робіт, послуг. Для здійснення виробничого процесу підприємство повинне мати необхідний розмір запасів
Ж.С. Бойко [6]	Використання або споживання матеріалів, товарів або послуг у процесі отримання доходу
О. І. Павликівська [57]	Витрати вживаються стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі кількісних статей. Затрати співвідносять із витратами за економічними елементами.
Т. В. Дідоренко [19, с. 78]	Витрати – це витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції і визначаються як вартісне відображення використаних ресурсів на її виробництво.
Ресурсно-економічний підхід до затрат	
Е. Дербін [20, с. 72]	Затрати є синонімом поняття «ресурси», а ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для виробництва інших благ, тобто це капітал, праця, природні ресурси, а витрати – це вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів.
В. К. Скляренко [80, с. 32]	Затрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво й реалізацію продукції за певний період часу. Витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію. На відміну від затрат, витрати не можуть бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства у звіті про фінансові результати.
М. І. Маниліч та О. В. Миронюк [44]	Поняття “затрати” пов'язане з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності того або іншого суб'єкта господарювання, а поняття “витрати” – з фінансовими аспектами даного виду діяльності. Таким чином, якщо розглядати поняття “затрати” і “витрати” з точки зору двох ознак: чинників виробництва і кінцевого результату, – то поняття “витрати” є більш загальним і включає в себе поняття “затрати”, оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників."
Грінченко, А.В. [14]	Витрати – вартість усіх ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства для досягнення основної мети

Продовження табл. 1.1

Л. В. Нападовська [11, с. 499]	Витрати – грошове вираження оцінки вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво і реалізацію продукції за певний проміжок часу.
Системний підхід	
Г. Фандель [83, с. 460]	Витрати – це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі, а затрати - участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу.
З. В. Задорожній [25]	Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Затрати – це грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо."
В. А. Дерій [21]	Витрати – повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними особами
М.І. Скрипник [77]	Частина використаних ресурсів, яка при визначенні прибутку підприємства за звітний період ставиться у відповідність з визначеними доходами
В.Г. Козак [33]	Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісного оцінювання діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором на підставі [80, 24, 81, 79, 78, 5, 7, 55, 6, 57, 19, 20, 44, 14, 83, 25, 21, 77, 33]

Фінансовий підхід висвітлює витрати як складову обліку та фінансових операцій, що є ключовим для розуміння їхнього впливу на загальну економічну вигоду підприємства. Він фокусується на впливі витрат на капітал, звітність і зменшення економічних вигід, що важливо для фінансового обліку та аналітики. Р. Ентоні, Дж. Ріс, В. П. Завгородній, Л. В. Нападовська, Л. Г. Столяр, В. В. Сопко, К. В. Безверхий – розглядають витрати як елемент, що впливає на економічний стан підприємства, активи й капітал, а витрати визначаються через зв'язок із зобов'язаннями та фінансовою звітністю.

Виробничий підхід зосереджується на процесі виробництва та ролі витрат у визначенні собівартості продукції, підкреслюючи їх як поточні витрати. Виробничий підхід розглядає витрати як змінну собівартості у виробничому процесі, де вони впливають на кінцеву вартість продукції та її конкурентоспроможність. А. С. Бакаєв, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевський, Ф. Ф. Бутинець, М. Ф. Огійчук, Ж. С. Бойко, О.

І. Павликівська, Т. В. Дідоренко - фокусуються на ролі витрат у виробничому процесі, зокрема, як витрати впливають на собівартість продукції, що є критичним для ефективності виробництва.

Ресурсно-економічний підхід підкреслює використання ресурсів як затрат, що формують економічну ефективність та охоплює витрати як частину ресурсного забезпечення, де витрати виражаються у спожитих ресурсах – це підкреслює ефективність використання матеріалів, праці й капіталу. Е. Дербін, В. К. Скляренко, М. І. Маниліч, О. В. Миронюк, А. В. Грінченко - дослідники цього підходу розглядають витрати з точки зору споживання ресурсів (матеріалів, трудових і фінансових) у процесі виробництва, оцінюючи їхню економічну ефективність та ресурсний вплив.

Системний підхід розглядає витрати у організаційній і управлінській системі, враховуючи їхню інтеграцію у процес управління ресурсами. Він трактує витрати як елементи складної організаційної системи, що дозволяє управлінцям здійснювати оптимізацію витрат в організації, враховуючи зв'язки між різними її частинами. Системний підхід вимагає врахування витрат як частини широкої організаційної структури, де вони взаємодіють із фінансовими, виробничими та ресурсними компонентами. Це забезпечує стабільність і довгострокову адаптацію підприємства до змін у зовнішньому середовищі, що є пріоритетним у працях цих авторів. Вчених Г. Фанделя, З. В. Задорожного, В. А. Дерія, М. І. Скрипника і В. Г. Козака було віднесено нами до системного підходу, оскільки вони розглядають витрати в рамках комплексної та взаємопов'язаної системи управління, в якій витрати аналізуються через зв'язок між елементами та підсистемами підприємства. Вони акцентують на багатофакторному впливі витрат на всі аспекти діяльності організації, а також на інтеграції цих витрат у загальну стратегію й оптимізацію ресурсів для досягнення системної ефективності.

Перспективи розвитку підприємства багато в чому залежать від управління витратами. Раціональне планування та контроль за витратами особливо важливі в умовах погіршення ринкової кон'юнктури, оскільки підвищують шанси на стійкість та виживання. Управління витратами є ключовою функцією економічного механізму

підприємства, про що свідчить різноманітність наукових підходів, методів і моделей у цій галузі. Це управління представляє собою сукупність взаємопов'язаних і безперервних процесів. Однак на практиці управління витратами часто ігнорується, що призводить до зниження прибутковості й ризикує призвести до банкрутства.

Управління витратами включає методи та процеси для ефективного використання ресурсів підприємства. Це багатoproфільний процес, що охоплює всі етапи діяльності – від постачання до реалізації продукції. Основна мета управління витратами – оптимізація використання ресурсів для досягнення максимальних результатів. Важливість управління витратами полягає у впливі на фінансові результати, темпи розвитку та стабільність підприємства [89].

Управління витратами є ключовим елементом стратегічного планування підприємства, оскільки воно безпосередньо впливає на його фінансові результати та конкурентоспроможність. Ефективне управління витратами дозволяє не лише знижувати витрати, але й підвищувати продуктивність, що веде до оптимізації ресурсів, що в свою чергу, сприяє досягненню цілей підприємства, покращенню фінансового стану та забезпеченню стійкості на ринку.

Систематичний підхід до управління витратами надає змогу:

- виявляти та усувати неефективності на всіх етапах виробничого процесу;
- планувати та контролювати витрати, що допомагає уникнути перевитрат та забезпечити кращий баланс між витратами та доходами;
- сприяти довгостроковому розвитку підприємства через економію ресурсів і покращення умов праці.

Управління витратами є багатокomпонентною системою, яка охоплює різні інструменти, від системи збалансованих показників до управлінського обліку та заходів корпоративного управління. Впровадження управління витратами є складним завданням, яке потребує залучення великої кількості компонентів і ресурсів та вимагає не лише фінансових інвестицій, а й адаптації ментальності працівників і власників до нових управлінських підходів.

Управління витратами на підприємстві – це комплексний процес, який дозволяє оптимізувати витрати та підвищити ефективність господарської діяльності.

Ефективне управління витратами дозволяє підприємству не тільки оптимізувати витрати, але й підвищити прибутковість, забезпечити фінансову стійкість і готовність до зовнішніх змін. Дотримання принципів управління витратами забезпечує конкурентоспроможність, високу ефективність діяльності та розвиток підприємства в умовах постійних ринкових змін.

У табл. 1.2 нами було згруповано основні підходи науковців до визначення поняття «управління витратами» на три групи, залежно від акценту на конкретних аспектах процесу: ресурсному, системному та економічному.

Таблиця 1.2

Групування основних підходів до визначення поняття «управління витратами»

Автор	Дефініція поняття
Акцент на економічному результаті	
Г.Л. Багієв [39]	Управління витратами – це засіб високого досягнення економічного результату
Г.А. Краюхін [39]	Управління витратами – засіб досягнення підприємством економічного результату, який не зводиться лише до зниження витрат, а й поширюється на всі елементи управління
Акцент на системності	
І. Є. Давидович [91]	Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом
О. В. Крушельницька [91]	Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів
О.С. Попов [91]	Управління витратами - це розробка і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей
А. А. Пилипенко [39]	Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку
Акцент на процесі оптимізації	
С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук [91]	Здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність
П. Лабзунов [39]	Під управлінням витратами слід розуміти безперервний процес їх обліку, аналізу, планування та контролю, результатом якого є знаходження управлінського рішення, що спрямоване на оптимізацію затрат та їх зниження
А.М. Турило [91]	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства

Джерело: сформовано автором на підставі [39, 91]

Основні підходи до визначення поняття «управління витратами» в працях цих науковців підкреслюють наступні акценти:

Г.Л. Багієв та Г.А. Краюхін фокусуються на управлінні витратами як засобі досягнення високого економічного результату, розглядаючи витрати комплексно, а не лише з точки зору їх мінімізації.

С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук, П. Лабзунов і А.М. Турило визначають управління витратами як постійний процес оптимізації затрат і контролю співвідношення «витрати-результат» для забезпечення ефективності діяльності підприємства.

І. Є. Давидович, О. В. Крушельницька, О.С. Попов та А. А. Пилипенко наголошують на управлінні як динамічній системі принципів і методів, заснованих на об'єктивних економічних законах, для оптимізації використання ресурсів і досягнення стратегічних цілей.

Кожен із підходів розглядає управління витратами як комплексний і безперервний процес, спрямований на підвищення економічної ефективності через раціональне використання ресурсів. Однак наукові дослідження в цій галузі все ще не охоплюють усіх питань, необхідних для розробки ефективної системи управління витратами та прийняття управлінських рішень.

1.2 Класифікація та визнання витрат підприємства

У країнах із розвиненою економікою існують різні підходи до класифікації витрат, які залежать від цілей обліку та потреб користувачів фінансової звітності.

Одним із відомих науковців з цього питання є британський професор К. Друрі, який запропонував класифікацію витрат, розділивши їх на три основні категорії:

1) матеріали – витрати на сировину та комплектуючі, які безпосередньо використовуються у виробництві продукції.

2) робоча сила – витрати на оплату праці працівників, зайнятих у виробничому процесі;

3) накладні витрати – інші витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного продукту, але які необхідні для забезпечення виробничого процесу.

К. Друрі також підкреслює, що класифікація витрат повинна відповідати цілям управління, таким як калькулювання собівартості, планування управлінських рішень та контроль і регулювання витрат [29].

Одним із інших підходів є класифікація витрат, запропонована американським професором Р. Капланом, він запропонував диференціювати витрати за видами діяльності, що дозволяє деталізувати облік шляхом розподілу витрат за конкретними процесами або діями в межах підприємства. У цьому підході Р. Каплан виділив релевантні витрати, що впливають на прийняття управлінських рішень та нерелевантні витрати, які не мають значення для конкретного рішення. Також Р. Капланом витрати були класифіковані на прямі та непрямі – відповідно витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до певного продукту або послуги, та витрати, які вимагають обґрунтованого розподілу.

Інший відомий підхід, розроблений професором Ч.Т. Хорнгренем, класифікує витрати з акцентом на функціональну та поведінкову ознаку. Основні категорії за Ч.Т. Хорнгренем включають поділ витрат за функціональною ознакою (виробничі витрати, витрати на збут і адміністративні витрати), які виділяються залежно від функцій підприємства, а також класифікацію на змінні та постійні витрати – як на витрати, що змінюються разом з обсягом виробництва, та витрати, які залишаються постійними у короткостроковому періоді незалежно від рівня активності.

Різноманітність витрат, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства та забезпечення функціонування бізнесу, а також широке значення цього поняття спричинили появу численних підходів до їх класифікації. Однак універсальної, загальноприйнятої класифікації цих витрат наразі не існує. В економічній літературі існує безліч підходів до класифікації витрат. У обліку за національними стандартами домінує кваліфікаційний метод, орієнтований на групування витрат з метою розрахунку собівартості продукції, робіт чи послуг. Зарубіжний підхід до класифікації витрат, наприклад, започаткований К. Друрі метод класифікації ґрунтується переважно на цільовому або функціональному принципі.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» у пп. 102-103 рекомендує класифікувати витрати за двома основними критеріями:

1. За характером витрат – полягає в групуванні витрат за їх економічним змістом або природою, витрати розподіляються на певні категорії залежно від того, що саме спричинило їх виникнення: амортизацію, яку складають витрати, пов'язані зі зносом основних засобів і нематеріальних активів; витрати на придбання матеріалів; витрати на перевезення, пов'язані з логістикою, доставкою продукції чи транспортуванням матеріалів; витрати на оплату праці, включно із зарплатою, преміями, соціальними виплатами та ін. Такий підхід дає змогу відображати витрати в їх звичайному вигляді, що полегшує розуміння того, на що саме були витрачені кошти.

2. За призначенням витрат – метод «функції витрат» або «собівартості реалізації», який класифікує витрати відповідно до їх функціональної ролі у створенні кінцевого продукту. За даного методу витрати розподіляються на категорії за їх роллю, наприклад: собівартість реалізації, яку складають основні витрати на виробництво товарів чи надання послуг; витрати на збут, до яких входять витрати, пов'язані з маркетингом і просуванням продукції; адміністративні витрати, до яких входять витрати на загальне управління підприємством та ін. [47]

Метод функції витрат може надати більш релевантну інформацію для користувачів фінансової звітності, оскільки дозволяє зрозуміти, які витрати безпосередньо впливають на собівартість реалізації продукції.

Аналогічний принцип використовується і в національному стандарті бухгалтерського обліку НП(С)БО 16 «Витрати», де витрати класифікуються за їх елементами та орієнтований на відображення витрат у розрізі їх економічної природи, що дозволяє легко визначити загальні витрати на кожен елемент і забезпечує можливість проведення фінансового аналізу. Така класифікація дозволяє розділяти витрати відповідно до їх основних складових, що полегшує аналіз структури витрат та спрощує розрахунок собівартості продукції чи послуг.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», основні елементи витрат включають:

- матеріальні витрати, до яких включаються витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, що використовуються в процесі виробництва;
- витрати на оплату праці, до яких відносять витрати на заробітну плату працівникам, включаючи премії, компенсації тощо;
- відрахування на соціальні заходи, що складають внески до соціальних фондів;
- амортизація, до якої включається знос основних засобів та нематеріальних активів;
- інші операційні витрати, які складають витрати, що не потрапляють до вищенаведених категорій, але є необхідними для діяльності підприємства [52].

Класифікація витрат за економічними елементами зазвичай застосовується у фінансовому обліку, зокрема для підготовки форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)». Ця класифікація є важливим інструментом для оцінки та аналізу витрат, оскільки дозволяє чітко визначати структуру витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт чи послуг [15, 268].

Завдяки такій класифікації, підприємства мають можливість:

- оцінити які елементи витрат найбільше впливають на загальну собівартість продукції або послуг;
- проаналізувати, де можна скоротити витрати або оптимізувати процеси для підвищення фінансової ефективності;
- забезпечити інформацією для прийняття управлінських рішень, стратегічного планування, контролю та оцінки результатів діяльності.

Сопко В.В. пропонує класифікацію витрат за рівнем витратомісткості, яка використовується для оцінки структури витрат підприємства залежно від їх основних елементів. За цього підходу виробництва поділяють за переважаючим видом витрат у собівартості продукції, що дозволяє визначити, які ресурси є найбільш значущими для конкретного типу діяльності.

Основні категорії цієї класифікації включають:

- матеріаломісткі виробництва, у яких переважають матеріальні витрати, які складають основну частину собівартості продукції, що характерно для галузей, де

основні витрати пов'язані з сировиною та матеріалами (наприклад, хімічна або металургійна промисловість);

- трудомісткі виробництва, в яких основну частку витрат становлять витрати на оплату праці, що є характерним для галузей з високою потребою в трудових ресурсах (наприклад, сфера послуг або ручна праця в легкій промисловості);

- капіталомісткості виробництва, в яких значна частка витрат припадає на амортизацію основних засобів, що часто зустрічається в капіталомістких галузях, де використовуються високотехнологічні основні засоби та обладнання [78].

Класифікація витрат за галузевими особливостями та процесами дозволяє враховувати специфічні характеристики витрат у різних галузях економіки та на різних етапах обробки сировини, що значно впливає на структуру собівартості. Класифікація за стадіями процесу виробництва дозволяє враховувати специфічні характеристики витрат на різних етапах обробки сировини, що значно впливає на структуру собівартості. Основні види витрат за цією класифікацією включають добувні, переробні та доробні витрати.

Класифікація за ступенем готовності продукції орієнтована на етапи виробництва та розподіляє витрати залежно від того, в якому стані перебуває продукція (чи послуга) на певний момент обліку:

- витрати на незавершене виробництво – це витрати на продукцію, яка перебуває на проміжній стадії обробки та ще не готова для продажу;

- витрати на напівфабрикати складають витрати на продукцію, яка вже пройшла кілька етапів обробки, але ще потребує додаткової обробки перед продажем, що розповсюджено в хімічній промисловості, харчовій промисловості, а також у металургії;

- витрати на готову продукцію включають витрати, повністю витрачені на продукцію, яка пройшла всі етапи обробки і є готовою для реалізації.

Класифікація витрат шляхом віднесення до собівартості продукції є важливим методом, який дозволяє визначити безпосередні та непрямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. У такій класифікації витрати поділяються на прямі та

непрямі залежно від можливості їхнього віднесення до конкретного продукту чи виробничого процесу, що надає можливість підприємству точніше обчислювати собівартість продукції та контролювати витрати, що пов'язані з виготовленням окремих виробів, сприяючи оптимізації процесу виробництва.

Прямі витрати – це витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції або послуги. До них зазвичай відносять вартість сировини та матеріалів, які складають основу продукції; вартість купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, які безпосередньо беруть участь у виготовленні продукції та піддаються обробці чи складанню в процесі виробництва; заробітну плату та відрахування на обов'язкові соціальні відрахування основних виробничих робітників, які безпосередньо зайняті у виготовленні конкретного продукту або виконують роботи, що формують собівартість продукції.

Непрямі витрати – це витрати, які неможливо доцільним шляхом безпосередньо віднести до певного виду продукції, оскільки вони пов'язані з виробництвом кількох видів продукції або з різними стадіями виробничого процесу. Непрямі витрати включають у собівартість продукції за допомогою розподілу пропорційно до певної бази розподілу, яка може враховувати загальні витрати на обладнання, накладні витрати тощо.

В управлінському обліку для аналізу ефективності управління витратами широко використовується класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані. Така класифікація допомагає розподілити відповідальність за витрати між менеджерами на різних рівнях, що дозволяє їм ефективніше впливати на показники підрозділів та підприємства в цілому.

Контрольовані витрати – це витрати, на які відповідальна особа може безпосередньо впливати або контролювати їхній рівень у певному періоді. Зазвичай це витрати, пов'язані з операційною діяльністю, такі як заробітна плата працівників, витрати на матеріали, витрати на рекламу та інші витрати, що можуть бути змінені залежно від прийнятих управлінських рішень.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які не можуть контролюватися або змінюватися відповідальною особою чи менеджером. Наприклад, це можуть бути

амортизаційні витрати, податки, витрати на оренду приміщення, деякі накладні витрати [29].

Класифікація витрат за центрами відповідальності, представлена в роботах таких авторів, як В.Б. Івашкевич, В.Ф. Палій і М.Г. Чумаченко, спрямована на деталізацію витрат за місцями їх виникнення (підрозділами чи робочими зонами на підприємстві). Такий підхід дозволяє отримувати повні дані про собівартість внаслідок врахування специфіки кожного підрозділу, що сприяє більш ефективному управлінню ресурсами. Центр відповідальності є організаційною одиницею, керівник якої відповідає за контроль витрат і результатів у межах своєї зони відповідальності. Класифікація витрат за центрами відповідальності детально аналізує витрати кожного підрозділу підприємства, таких як цехи, дільниці чи навіть окремі робочі місця. Згідно з цим підходом, важливо визначити центри відповідальності шляхом встановлення відповідальних осіб, які не лише здійснюють контроль, але й несуть відповідальність за економію або перевитрату ресурсів. Такий підхід допомагає виявити та оптимізувати джерела додаткових витрат, що є особливо важливим для формування собівартості і плануванні бюджету [15, с. 269].

Центри відповідальності залежно від обсягу повноважень і обов'язків менеджерів в свою чергу поділяються на:

- центри витрат – структурні одиниці, що відповідають за обсяг і структуру витрат (наприклад, виробничі дільниці);
- центри доходів – підрозділи, орієнтовані на досягнення цільового доходу, контролюючи свої надходження;
- центри прибутку – підрозділи, де враховуються як доходи, так і витрати, тобто формується кінцевий фінансовий результат;
- центри інвестицій – підрозділи, що керують інвестиціями і аналізують їхню ефективність.

Кожен центр відповідальності подає інформацію про свої витрати та доходи, що сприяє детальному контролю і своєчасній реакції на зміни економічної ситуації підприємства [82, с.145].

У пункті 11 Методичних рекомендаціях з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності витрати класифікуються за ступенем однорідності на прості (одноеlementні) та комплексні:

- прості витрати – мають однорідний зміст і складаються з одного елементу, наприклад, заробітної плати або амортизації;
- комплексні витрати – включають різноеlementні витрати, які мають різну економічну природу. прикладами є витрати на зберігання або підсортування товарів [68].

За відношенням до звітного періоду витрати можна поділити на:

- витрати поточного періоду – це витрати, що відносяться до поточного звітного періоду, їх враховують при визначенні фінансових результатів у поточному періоді, наприклад, заробітна плата, матеріальні витрати, оренда;
- витрати майбутнього періоду – це витрати, які були здійснені у поточному періоді, але будуть включені у витрати в наступних звітних періодах, вони можуть відображатися як активи (наприклад, передоплата за страхування) [10].

З-поміж наведених вище класифікацій у економічній літературі існує досить багато підходів до класифікацій витрат. Нами зроблена спроба систематизувати існуючі класифікації витрат з урахуванням особливостей обліку та управління витратами (Табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація видів витрат за критеріями та ознаками

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види витрат
1	2	3
I.	За відношенням до обліку та звітності:	
1	За відношенням до діючих норм [63, с. 862]	В межах норм, відхилення від норм, зміна норм
2	За відношенням до звітного періоду [30, с. 101]	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
3	За можливістю охоплення планом [12, 375]	Плановані, неплановані
4	За порядком обчислення [85, с. 145]	Фактичні, прогнозовані та нормативні витрати

Продовження табл. 1.3

1	2	3
5	За ступенем усереднення витрат [34, с. 147]	Повні витрати, витрати, які входять до середньої собівартості
6	За центрами відповідальності [16, 78]	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу
II.	За економічною природою та складом:	
1	За видами витрат [85, с. 144]	За економічними елементами та статтями калькуляції
2	За відношенням до форм вартості [32, с. 47]	Трудові, матеріальні, грошові
3	За відношенням до форм праці [49]	Витрати живої і уречевленої праці
4	За доцільністю витрачання [32, с. 47]	Відшкодовувані та невідшкодовувані витрати
5	За місцем виникнення [12, с. 375]	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
6	За економічним змістом (елементами витрат) [32, с. 47]	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші витрати
7	За єдністю складу [85, с. 144]	Одноелементні та комплексні витрати
8	За складом [34, с. 147]	Прості (одноелементні), комплексні
9	За споживанням ресурсів [32, 47]	Вхідні, спожиті
III.	За призначенням і функціями:	
1	За видами діяльності [34, с. 148]	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розроблення нових технологій, маркетинг, управління та ін.
2	За оцінкою вигоди [85, с. 145]	Дійсні та можливі витрати
3	За призначенням [4]	Технологічні, організаційні
4	За спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування [32, с. 47]	Витрати на мотивування, соціальний розвиток тощо.
5	За сферами діяльності підприємства [4, с. 7]	Операційні, інвестиційні, фінансові
6	За цільовим призначенням (статтями калькуляції) [58]	Прямі виробничі витрати, витрати на утримання і експлуатацію машин загальновиробничі витрати адміністративні витрати, витрати на збут
7	Залежно від прийняття рішення [32, 47]	Релевантні, нерелевантні
8	За сферою виникнення [85, с. 145]	Виробничі та невиробничі витрати
IV.	За впливом на собівартість та готовність продукції:	
1	За видами продукції [12, с. 375]	Витрати на вироби, на типові зразки виробів, на групи однорідних виробів, на одноразові замовлення, на валову продукцію, на товарну продукцію, на реалізовану продукцію
2	За відношенням до готового продукту [4, с. 7]	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
3	За відношенням до собівартості продукції [4, с. 7]	Ті, що включаються і ті, що не включаються до собівартості продукції

Продовження табл. 1.3

4	За відношенням до технологічного процесу [34, с. 148]	Основні, накладні
5	За способом перенесення вартості на собівартість [12, с. 375]	Прямі, непрямі
6	Залежно від ступеня усереднення [4, с. 7]	Повні витрати, витрати, що входять до середньої собівартості.
V.	За поведінковими характеристиками:	
1	За відношенням до обсягу виробництва [12, с. 375]	Постійні, змінні, змішані
2	За динамікою (відповідно до функціональних змін) [4, с. 7]	Змінні, постійні (фіксовані), валові, змішані
3	За доцільністю витрачання [85, с. 145]	Продуктивні, непродуктивні
4	За рівнем контролюваності [85, с. 145]	Контрольовані, неконтрольовані
5	Залежно від прийняття рішення [34, с. 148]	Релевантні, нерелевантні, зовнішні, внутрішні
VI.	За часовими характеристиками:	
1	За відношенням до альтернативних рішень [85, с. 145]	Релевантні та нерелевантні витрати
2	За періодичністю виникнення [12, с. 375]	Поточні, одноразові, довгострокові
3	За терміном генерування прибутку [4, с. 6]	Спрямовані на розвиток підприємства, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства
4	За терміном обчислення [4, с. 6]	Капітальні, поточні

Джерело: складено автором на основі [4, 12, 16, 30, 32, 34, 49, 58, 63, 85]

Розроблена нами систематизація класифікаційних здійснена з урахуванням особливостей обліку та управління витратами, з позиції того, щоб кожна група чітко відповідала певній функції або аспекту управлінського обліку.

Нами були виділені наступні групи класифікацій:

- за відношенням до обліку та звітності охоплює класифікації, які впливають на методи обліку та складання звітності, наприклад, нормативні, планові витрати, а також витрати, що відображаються в різних періодах;
- група за економічною природою та складом охоплює класифікації за елементами, які деталізують склад витрат (матеріальні, трудові витрати тощо) і є основою для аналітичного розподілу;
- група за призначенням і функціями включає витрати, пов'язані з певними функціями підприємства, зокрема збут, виробництво чи адміністративні витрати, вони відображають функціональний аспект підприємства;

- група за впливом на собівартість та готовність продукції включає витрати, які безпосередньо впливають на формування собівартості, такі як прямі й непрямі витрати та витрати, пов'язані зі стадією готовності продукції;
- категорія за поведінковими характеристиками охоплює враховує чинник, як витрати реагують на зміни в обсязі виробництва або інших факторах, наприклад, змінні та постійні витрати;
- категорія за часовими характеристиками базується на часових параметрах витрат і визначаються періодом їх виникнення, зокрема витрати поточного чи майбутнього періоду, що важливо для довгострокового планування.

Порядок оцінки витрат регулюється низкою нормативно-правових документів, які надають основу для правильного відображення витрат у звітності підприємства, що дозволяє забезпечити її достовірність та відповідність вимогам законодавства України, серед яких:

1. Податковий кодекс України – визначає правила розрахунку податкових витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Він також містить вимоги щодо віднесення витрат до складу собівартості та інших статей витрат;
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – встановлює загальні принципи бухгалтерського обліку, включаючи облік витрат, їх оцінку та розкриття у фінансовій звітності;
3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку Н П(С)БО:
 - НП(С)БО 16 «Витрати» – один із головних стандартів для обліку витрат підприємства. Він регулює визнання, оцінку та класифікацію витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг;
 - НП(С)БО 9 «Запаси» – регламентує порядок оцінки запасів (матеріалів, сировини, готової продукції) на різних етапах їхнього обліку, включаючи формування собівартості;
 - НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» – встановлюється загальний підхід до сутності та критеріїв визнання витрат як елемента, пов'язаного з оцінкою результатів діяльності встановлює вимоги до обліку доходів і витрат, що

відображаються у звіті про фінансові результати, та їх класифікацію за різними категоріями.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) – застосовуються для обліку витрат у державному секторі, регулюють формування і відображення витрат у фінансовій звітності державних установ.

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – можуть застосовуватися окремими підприємствами України, особливо міжнародними компаніями або великими підприємствами, які звітують за міжнародними стандартами. Наприклад, МСБО 2 «Запаси» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» містять положення щодо обліку і оцінки витрат.

Порядок формування витрат підприємства, які визначають загальні принципи їхнього визнання та обліку у фінансовій звітності регламентується головним чином НП(С)БО 16 "Витрати". Стандарт встановлює правила, за якими витрати відображаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань підприємства, він регламентує відповідність витрат до отриманих доходів, а також визначає порядок відображення витрат, пов'язаних із довгостроковими активами та витратами, які неможливо безпосередньо прив'язати до доходів конкретного періоду, що дозволяє забезпечити достовірне і послідовне відображення витрат у фінансовій звітності.

Пункт 5 НП(С)БО 16 "Витрати" встановлює основний принцип визнання витрат у бухгалтерському обліку «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань» [52], що означає, що в момент, коли підприємство здійснює витрати, такі як оплата матеріалів, заробітна плата або інші витрати, вони відображаються в обліку як зменшення активів (наприклад, коштів на рахунку або запасів) або як збільшення зобов'язань (наприклад, кредиторської заборгованості перед постачальниками). Цей підхід забезпечує точність і повноту бухгалтерського обліку, оскільки витрати відображаються в момент їх фактичного виникнення, а не тоді, коли вони були оплачені або погашені.

Пункт 6 НП(С)БО 16 "Витрати" визначає, що «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до

зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [52]. Такий принцип спрямований на забезпечення точності фінансової звітності підприємства, оскільки він дозволяє чітко розмежувати ті операції, які впливають на зменшення капіталу, від інших дій власників, таких як розподіл прибутку. Як випливає з цієї норми, для визнання витрат важливо, щоб вони могли бути достовірно оцінені, тобто має бути можливість точно визначити суму витрат на підставі документів або розрахунків, в іншому випадку, такі витрати не можуть бути відображені як витрати звітного періоду.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (п. 7 НП(С)БО 16 «Витрати») [52]. Такий підхід забезпечує відповідність витрат та доходів, що дозволяє точніше відобразити фінансові результати підприємства.

Якщо ж витрати неможливо пов'язати з конкретним доходом (наприклад, загальні адміністративні витрати), то вони визнаються у тому звітному періоді, коли фактично були здійснені, незалежно від того, коли буде отриманий дохід. Це забезпечує достовірність звітності, оскільки всі витрати знаходять своє відображення в обліку відповідного періоду.

Пункт 9 НП(С)БО 16 "Витрати" встановлює категорії операцій, які не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати підприємства:

- платежі за договорами комісії та агентськими угодами, які представляють собою витрати, які підприємство сплачує за договорами на користь інших сторін (комітентів, принципалів) – такі платежі не враховуються як витрати, оскільки вони не пов'язані безпосередньо з економічними вигодами підприємства;
- попередня оплата запасів, робіт, послуг – такі платежі не визнаються витратами, оскільки вони не відображають фактичне споживання ресурсів, а лише передбачають майбутнє отримання активів чи послуг;
- повернення позик не визнається витратами, оскільки це виплата суми боргу і не відображає реальні витрати ресурсів або послуг;

– інші операції, що не відповідають визначенню витрат – операції, які не підпадають під критерії витрат, визначені у пункті 6 НП(С)БО 16, тобто не зменшують активи або не збільшують зобов'язання у спосіб, що зменшує власний капітал підприємства.

Пункт 8 НП(С)БО 16 "Витрати" визначає порядок обліку витрат на активи, які приносять економічні вигоди протягом кількох періодів: «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами». Тобто якщо актив використовується досить довгий час, то витрати на нього визнаються не одноразово, а розподіляються поступово через амортизацію або інші методи – частина вартості активу списується на витрати кожного звітного періоду, протягом якого актив генерує доходи, щоб точніше відобразити витрати на його використання.

Якщо витрати здійснені зараз, але їхній економічний ефект відчувається в майбутніх періодах, вони відображаються як активи (витрати майбутніх періодів), а не як витрати поточного періоду. Це допомагає уникнути завищення витрат поточного періоду та зберегти точність фінансової звітності.

Витрати, пов'язані з незавершеним виробничим процесом, не визнаються витратами поточного періоду, а включаються в активи як "незавершене виробництво" – такий принцип дозволяє перенести ці витрати на період, коли продукція буде завершена і реалізована .

У випадках, коли очікуються майбутні витрати (наприклад, відпустки або гарантійні зобов'язання), резерви на них створюються в поточному періоді. Це забезпечує справедливий розподіл витрат між періодами, пов'язаними з їх виникненням, навіть якщо фактична виплата відбудеться пізніше [18].

У системі МСФЗ (Міжнародних стандартів фінансової звітності) немає окремого стандарту, який би виключно регулював облік витрат. Правила обліку витрат відображаються в стандартах, що стосуються окремих активів, таких як МСБО 2 "Запаси", МСБО 16 "Основні засоби", МСБО 38 "Нематеріальні активи", МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість", і МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". Щодо витрат на збут,

МСБО 2 зазвичай відносить їх до витрат звітного періоду або, в певних випадках, до собівартості продажу. Кожен з цих стандартів має свої специфічні вимоги до визнання, оцінки та відображення витрат, що дозволяє компаніям коректно відобразити витрати у своїй фінансовій звітності. Наприклад, згідно з МСБО 2, витрати на збут, які пов'язані з реалізацією товарів, зазвичай відносять до витрат звітного періоду або, в певних випадках, до собівартості продажу. Таким чином, облік витрат у МСФЗ є інтегрованим процесом, що вимагає уважного аналізу та дотримання специфічних стандартів для точного представлення фінансового становища компанії.

Принципи формування витрат за НП(С)БО схожі з МСФЗ, але є відмінності, наприклад, у формуванні собівартості. НП(С)БО 16 «Витрати» включає втрати від нестач чи псування матеріалів у собівартість, тоді як МСФЗ вимагають негайного списання таких витрат як видатків, що не приносять економічної вигоди [60].

Суб'єкти господарювання, які використовують МСФЗ, застосовують власне професійне судження для визначення витрат, базуючись на сутності операцій і загальних підходах, визначених Концептуальною основою. Вона встановлює принципи, за якими витрати визнаються як елемент звіту про фінансові результати або сукупний дохід [60].

Концептуальна основа фінансової звітності є базовим документом, який встановлює загальні принципи обліку, в тому числі для визнання та оцінки витрат. Він не є окремим стандартом, але визначає фундаментальні поняття і принципи, на яких базуються міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Концептуальна основа фінансової звітності [31] пунктами 4.33–4.35, створює рамки для розуміння витрат і збитків, а також їх обліку і відображення у фінансовій звітності та визначає наступний порядок визнання витрат:

Витрати звичайної діяльності – ті, що виникають під час операційної діяльності компанії, наприклад, собівартість реалізованої продукції, адміністративні та збутові витрати. Вони обліковуються як зменшення активів або їх амортизація.

Збитки – відображаються як окремі статті витрат, не пов'язані безпосередньо з отриманням доходу, наприклад, втрати через стихійні лиха або продаж непоточних

активів. У національних стандартах такі збитки відповідають іншим витратам, що компенсуються прибутком компанії [42].

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» вимагає від компаній аналізувати витрати в фінансовій звітності за двома можливими підходами:

- методом "характеру витрат", за яким всі витрати групуються за їхньою природою (наприклад, амортизація, заробітна плата, витрати на транспорт тощо), у цьому випадку витрати не розподіляються по різних функціях підприємства;
- методом "функції витрат", за яким витрати групуються відповідно до функцій, таких як собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут тощо, цей метод також передбачає обов'язкове розкриття окремо собівартості реалізації [47].

Також важливим є принцип відповідності доходів і витрат як в МСФЗ, так і в НП(С)БО 16 «Витрати», тобто визнання доходів і пов'язаних з ними витрат за однією й тією ж операцією одночасно, що забезпечує об'єктивне відображення результатів діяльності. Такий підхід дозволяє об'єктивніше оцінити результати діяльності підприємства за звітний період, а також підтримує послідовність і точність у фінансовій звітності.

1.3. Дискусійні питання щодо обліку витрат на телекомунікаційних підприємствах

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності.

Згідно із п.3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [50].

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до

компетенції його власників або посадових осіб відповідно до законодавства та установчих документів [64].

Облікова політика підприємства безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень у сфері витрат, оскільки визначає, як витрати обліковуються, класифікуються та аналізуються. Інформація про витрати, у свою чергу, є невід'ємною частиною стратегічного планування і контролю, допомагаючи менеджерам приймати обґрунтовані рішення для покращення фінансових результатів підприємства.

При формуванні облікової політики важливо розмежовувати поняття облікової оцінки та облікової політики. Визначення облікової оцінки наведено у Листі Міністерства Фінансів України № 31-08410-07-25/12004 від 14.05.2012 р., згідно з яким: «облікова оцінка - це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами» [40].

Правильне розмежування облікової політики та облікової оцінки особливо важливо для телекомунікаційних підприємств, де активи швидко знецінюються, а технологічні інновації призводять до частих змін у процесах. Облікова політика визначає сталі підходи (методи амортизації, модель обліку запасів), тоді як облікова оцінка включає змінні параметри, наприклад, строк корисного використання активів, що може коригуватися залежно від стану активів. Зміни в облікових оцінках відображаються у фінансовій звітності як коригування поточних і майбутніх періодів. Іноді важко відрізнити, чи є певний елемент (наприклад, переоцінка вартості активів) зміною в обліковій політиці або ж обліковою оцінкою. Це може вплинути на послідовність ведення обліку і правильність відображення змін.

Помилки у класифікації можуть призвести до неточностей у фінансовій звітності, що вплине на управління витратами, викривляючи показники рентабельності або завищуючи витрати. Зміни в обліковій політиці, навпаки, впливають на ретроспективне відображення звітності, що створює ризик маніпуляцій. Правильне розмежування облікової політики та облікової оцінки дозволяє ефективніше керувати витратами, мінімізуючи ризики неточностей у звітності та забезпечуючи актуальність фінансової інформації для прийняття рішень.

Для телекомунікаційних підприємств типовою обліковою оцінкою може бути строк корисного використання обладнання (мережевих кабелів, веж зв'язку) або його ліквідаційна вартість. Наприклад, унаслідок швидкого морального зносу обладнання ці строки можуть переглядатися частіше, що вплине на рівень амортизаційних витрат.

Також досить часто підприємства визначають в обліковій політиці порядок оцінки ризику непогашення, враховуючи строк погашення, що також є обліковою оцінкою. Однак через інфляційні процеси може виникнути необхідність переглянути підходи до оцінки дебіторської заборгованості, скорочуючи або продовжуючи періоди погашення. З однієї точки зору, постійний перегляд таких облікових оцінок дозволить забезпечити актуальну оцінку дебіторів і уникнути завищених витрат на резерви під сумнівні борги. Однак, з іншої – постійна зміна облікових оцінок без пояснень у примітках до звітності може ускладнити для користувачів фінансової інформації розуміння реального стану справ підприємства.

Саме тому, у випадках, коли є потреба у зміні облікової політики або облікових оцінок, наприклад, внаслідок змін у статутних вимогах, зміні методології з боку державних регуляторних органів або з метою більш достовірного відображення подій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, ці зміни відображаються у примітках до річної фінансової звітності, описом або копією розпорядчого документа. Що стосується облікових оцінок, то їхні зміни відображаються у тій самій статті звіту про фінансові результати, що й відповідні доходи чи витрати, пов'язані з об'єктом оцінки. Такі зміни допомагають підприємствам актуалізувати фінансову інформацію, що особливо важливо у динамічних сферах, як телекомунікації, де швидке оновлення обладнання та технічний розвиток потребують постійного перегляду підходів в обліку. Тим не менш, зміни в обліковій політиці або обліковій оцінці можуть ускладнити порівняння фінансових даних за різні періоди, що пов'язано з тим, що методи обліку або оцінки можуть вплинути на результати діяльності, фінансовий стан або показники підприємства. Згідно з принципом послідовності (ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») обрана підприємством облікова політика повинна застосовуватися постійно, з року в рік [64]. Застосування облікової політики на постійній основі забезпечує порівнянність фінансової

інформації за різні звітні періоди. При зміні облікової політики або оцінок у примітках до звітності обов'язково надаються пояснення, щоб користувачі звітності могли краще зрозуміти вплив цих змін і врахувати їх при аналізі й порівнянні фінансових даних.

Правильний та продуманий підхід до формування елементів облікової політики є особливо важливим на підприємствах телекомунікаційної сфери, оскільки така політика здійснює безпосередній вплив на управління витратами. Такі підприємства особливо потребують грамотного підходу до управління витратами, оскільки точність у відображенні витрат має прямий вплив на фінансові результати та конкурентоспроможність підприємства. Тому, на наш погляд, потребує значної уваги ключові аспекти облікової політики, які повинні бути ретельно обрані з урахуванням особливостей господарської діяльності, а також специфіки галузі підприємства для забезпечення високої якості облікової інформації, особливо стосовно собівартості окремих об'єктів витрат.

Пункт 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [46] встановлює ряд облікових оцінок, які повинні бути визначені в Наказі про облікову політику, серед яких: методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості; вартісні ознаки, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; та ін. Усі вони прямо чи опосередковано впливають на склад та величину витрат підприємства.

Деякі елементи облікової політики мають особливий вплив на управління витратами, особливо для підприємств телекомунікаційної сфери, оскільки вони прямо впливають на калькуляцію витрат, рентабельність та ефективність фінансового управління:

1. Продуманий вибір методу амортизації основних засобів, нематеріальних активів – підприємства телекомунікацій, як правило, мають кошторисні основні

засоби (мережі, обладнання), тому вибір методу амортизації, особливо прямолінійний або прискорений, суттєво впливають на суму амортизаційних витрат і, відповідно, на фінансові результати. Наприклад, прискорена амортизація дозволяє швидше списати витрати, знижуючи оподатковуваний прибуток на початкових етапах експлуатації обладнання, що значно впливає на розмір та структуру витрат підприємства.

2. Перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу – на телекомунікаційних підприємствах, як правило, висока питома вага постійних витрати (оренда інфраструктури), тому правильна класифікація допомагає в точному розподілі витрат між продуктами чи послугами, а також у визначенні ціни на послуги, що у підсумку впливає на рентабельність різних сегментів діяльності;

3. Коректний розподіл витрат на прямі та непрямі – прямі витрати безпосередньо пов'язані з наданням телекомунікаційних послуг, наприклад, витрати на обладнання та інструменти, що використовуються для забезпечення інтернет-з'єднання, а непрямі витрати, такі як адміністративні витрати, витрати на оренду офісу або заробітну плату управлінського персоналу, не можуть бути прямо віднесені до конкретних послуг. Коректний розподіл цих витрат дозволяє точніше оцінити собівартість послуг, що, в свою чергу, є критично важливим для формування цінової політики компанії.

4. Сегменти діяльності та засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – враховуючи, що підприємства телекомунікацій можуть надавати різноманітні послуги (інтернет, кабельне телебачення, хостинг, телефонія), чітке розмежування сегментів дозволяє краще розподіляти витрати, що є важливим для оцінки рентабельності кожного напрямку.

5. Вибір методів списання запасів – на підприємствах телекомунікаційної галузі витрати на запаси мають меншу вагу в загальній структурі витрат, оскільки основні витрати пов'язані з обладнанням і технологіями, що часто оновлюються, що важливо враховувати при формуванні облікової політики. Зазвичай для підприємств телекомунікацій більш доречними є методи FIFO або середньозваженої собівартості, які краще відображають фактичний потік запасів та забезпечують більш актуальну оцінку вартості залишків.

6. Метод обчислення резерву сумнівних боргів – телекомунікаційні компанії часто мають значну дебіторську заборгованість, тож правильний вибір методу для резерву сумнівних боргів впливає на витрати та фінансові показники (наприклад, створення резерву на основі коефіцієнта сумнівності забезпечить більш достовірну оцінку платоспроможності клієнтів).

7. Періодичність інвентаризації та оцінка ступеня завершеності послуг – регулярна інвентаризація активів (мереж, обладнання) та правильна оцінка завершеності наданих послуг важливі для контролю витрат і своєчасного виявлення можливих відхилень.

Інформація про витрати, що формується в результаті облікової політики, є важливим інструментом для стратегічного планування та контролю, особливо для підприємств телекомунікаційної галузи, оскільки підприємства можуть використовувати дані про витрати для детального аналізу собівартості своїх послуг. Це дозволяє виявити можливості для зниження витрат і оптимізації процесів, що веде до покращення прибутковості, а інформація про витрати дає можливість керівникам оцінювати прибутковість різних сегментів послуг чи продуктів, що допомагає приймати стратегічні рішення щодо розширення, зменшення чи зміни асортименту послуг.

Вибір окремих параметрів оцінки активів, зобов'язань та витрат вимагає від керівництва визначення критеріїв суттєвості. Це необхідно, зокрема, при вирішенні питань, таких як амортизація основних засобів за компонентами, проведення переоцінки основних та нематеріальних активів, визначення подібних активів тощо. Суттєвою інформацією вважається та, відсутність якої може суттєво вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Поріг суттєвості, який є кількісним показником для визначення цієї інформації, підприємства встановлюють самостійно, орієнтуючись на національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та рекомендації Міністерства фінансів України.

Однак, на сьогодні, в Україні досить розповсюджена ситуація, за якої на малих і середніх підприємствах поріг суттєвості часто визначається інтуїтивно або на основі рекомендацій Міністерства фінансів України, через обмежений досвід і ресурси для

детального аналізу. Проте для кожного підприємства важливо знайти оптимальний підхід до встановлення порогу суттєвості полягає у врахуванні масштабів діяльності, галузевих особливостей і фінансового впливу на користувачів звітності.

Визначення оптимального порогу суттєвості є багатогранним завданням, оскільки цей параметр прямо впливає на обсяг і точність бухгалтерських операцій. З одного боку, встановлення високого порогу дозволяє скоротити кількість операцій, що підлягають ретельному аналізу, знижуючи навантаження на бухгалтерію та спрощуючи процеси звітності. Це особливо актуально для підприємств із великою кількістю малозначущих операцій. Проте надто високий поріг може призвести до недооцінки важливих витрат, спотворити фінансові показники та ускладнити планування. Оптимальний поріг суттєвості має забезпечити баланс між точністю звітності та ефективністю обліку, що є особливо важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і аналізу фінансового стану підприємства.

Для підприємств телекомунікаційного сектору важливо враховувати специфіку високовартісних активів, що часто оновлюються, та витрат на інновації. Поріг суттєвості в цьому випадку може бути встановлений на вищому рівні, щоб уникнути надмірного облікового навантаження і забезпечити коректне відображення значущих операцій.

В умовах непередбачуваності зовнішнього середовища телекомунікаційні компанії стикаються з чисельними викликами: швидкими змінами в технологіях, часті оновлення регуляторних вимог, і значні інвестиції в інфраструктуру, які залежать від коливань валютних курсів та економічної стабільності. Підвищення витрат на обладнання, ліцензії або обслуговування мереж через зовнішні фактори може впливати на фінансову стійкість, тому телекомунікаційні підприємства потребують розширеної системи моніторингу ризиків і адаптивного підходу до управління витратами, що дозволяє швидко реагувати на зміни.

Адаптивний підхід може включати створення резервів для підтримки стабільності під час кризових періодів, інвестування в нові технології для підвищення ефективності, а також впровадження прогнозних аналітичних інструментів для точнішого передбачення витрат. Адаптивний підхід до управління витратами в

телекомунікаційній галузі дозволяє компаніям ефективніше справлятися з непередбачуваністю ринку. Важливим елементом є створення резервів для забезпечення фінансової стійкості під час криз, такі резерви можуть покривати збільшення витрат на обладнання або зміни в регулюванні, що можуть впливати на операційну діяльність.

Прогнозна аналітика є ще одним важливим інструментом, оскільки використовуючи даний інструмент, компанії можуть передбачити майбутні витрати і коригувати свої фінансові стратегії відповідно. Наприклад, аналізуючи дані щодо попиту на послуги або прогнозуючи зміни в тарифах на обладнання, телекомунікаційні підприємства можуть краще планувати бюджети та оптимізувати розподіл ресурсів, щоб бути готовими до будь-яких змін у зовнішньому середовищі.

Таким чином, для ефективного управління витратами на підприємствах, особливо у сфері телекомунікацій, надзвичайно важливим є обдуманий вибір елементів облікової політики та визначення порогу суттєвості. Ретельне визначення цих параметрів дозволяє телекомунікаційним компаніям підтримувати точність і достовірність фінансової звітності, оптимізувати процеси оцінки витрат, а також ефективніше розподіляти ресурси. Це особливо актуально в умовах мінливого ринку, коли підприємства повинні бути гнучкими та здатними адаптуватися до непередбачуваних зовнішніх змін. Успішне управління витратами допомагає підприємствам забезпечити фінансову стабільність, уникати зайвих витрат і залишатися конкурентоспроможними, що є важливим фактором довгострокового успіху в телекомунікаційній галузі.

Таким чином, вивчення різних підходів до визначення понять «витрати», «затрати» та «управління витратами» дозволило встановити їх економічну сутність, визначити ключову роль витрат у забезпеченні ефективного функціонування підприємства, а також розкрити особливості їх класифікації та визнання. Розгляд дискусійних питань, пов'язаних з обліком витрат на телекомунікаційних підприємствах, акцентував увагу на необхідності адаптації облікової політики до специфіки галузі, що створює підґрунтя для розробки ефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ТОВ «БЕЛНЕТ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Белнет»

Базою практичних даних у межах об'єкта та предмета дослідження магістерської роботи стало товариство з обмеженою відповідальністю «Белнет», яке спеціалізується на наданні телекомунікаційних послуг, зокрема забезпечує доступ до мережі Інтернет. Підприємство функціонує в Одеській та Миколаївській областях. Діяльність підприємства охоплює широкий спектр клієнтів, включаючи населення, яке виступає роздрібними споживачами, а також юридичних осіб різних форм власності, таких як комерційні фірми, приватні компанії та державні організації.

ТОВ «Белнет» є регіональним лідером у сфері телекомунікацій, забезпечуючи покриття в різних населених пунктах, переважно міжміських територій, де попит на якісний інтернет особливо високий через недостатній рівень конкуренції. Окрім цього, підприємство активно співпрацює з бюджетними установами, надаючи послуги з підключення до мережі Інтернет для освітніх, медичних та адміністративних закладів, що вимагає високого рівня відповідальності та дотримання вимог законодавства.

Організаційна структура підприємства, наведена на рис. 2.1, демонструє ключові взаємозв'язки між основними структурними підрозділами. Вона включає керівника підприємства, технічного директора, головного бухгалтера, юриста, а також спеціалізованих працівників, таких як інженери електрозв'язку та монтажники інформаційно-телекомунікаційних мереж. Така структура дозволяє ефективно розподіляти обов'язки та забезпечувати скоординовану роботу підприємства.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Белнет» здійснюється централізовано бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер, він відповідає за організацію, ведення і контроль бухгалтерського та податкового обліку, а також за складання фінансової звітності.

Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом, який затверджується наказом керівника підприємства. Штатний розпис встановлює кількість посад у бухгалтерії, необхідний рівень кваліфікації працівників, їхні посадові обов'язки та дозволяє забезпечити оптимальну кількість персоналу для виконання облікових функцій з урахуванням специфіки діяльності підприємства та обсягів його операцій.

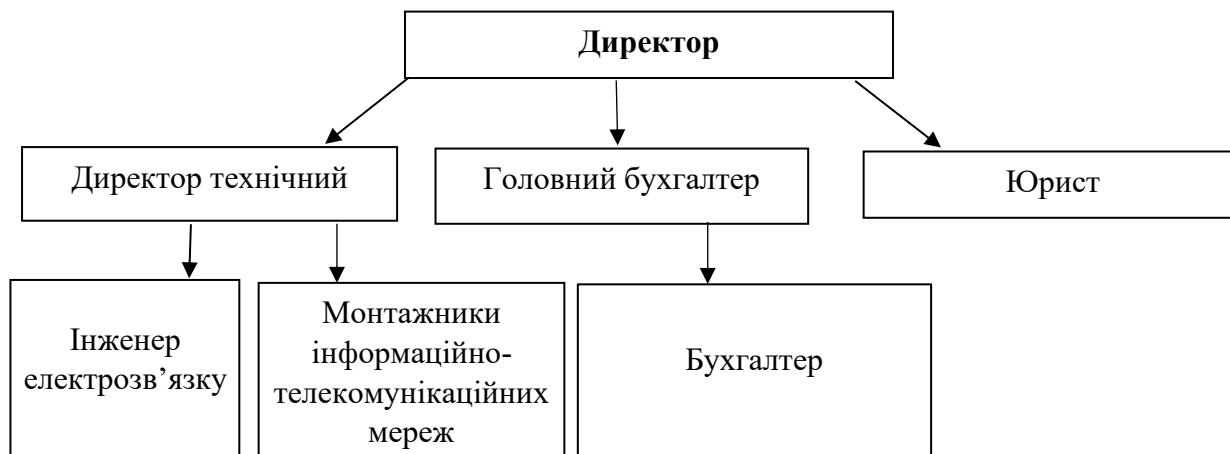


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Белнет»

Джерело: сформовано автором за даними досліджуваного підприємства

Основними функціями бухгалтерії є:

- ведення обліку основних засобів, витрат на їх будівництво, модернізацію та експлуатацію;
- розрахунок собівартості послуг, які надає підприємство;
- контроль правильності розподілу витрат за рахунками;
- облік операцій з абонентами (отримання платежів, звірка розрахунків);
- складання фінансової звітності відповідно до вимог законодавства.

З метою автоматизації обліку ТОВ «Белнет» використовує облікове програмне забезпечення «BAS.Бухгалтерія». Ця система забезпечує автоматизацію основних бухгалтерських операцій і відповідає найновішим вимогам щодо ведення бухгалтерського обліку в Україні. Її функціонал дозволяє підприємству ефективно вести облік з урахуванням специфіки своєї діяльності, оптимізуючи обробку даних і підвищуючи точність фінансових розрахунків. Програма включає план рахунків

бухгалтерського обліку, який розроблений згідно з Наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» та підтримує організацію аналітичного, кількісного та валютного обліку, що відповідає законодавчим вимогам та забезпечує точність відображення фінансових операцій у звітності. Вбудовані механізми дозволяють налаштовувати облік за потребами підприємства, наприклад, для ведення обліку будівництва інфраструктури чи амортизації основних засобів.

Для реєстрації податкових накладних, складання та подання фінансової, податкової та іншої звітності ТОВ «Белнет» використовує програмне забезпечення «М.Е.Дос». Ця система дозволяє здійснювати обмін електронними документами з контрагентами та контролюючими органами. Документи, створені в «М.Е.Дос» та підписані електронним цифровим підписом (ЕЦП), є юридично значущими і прирівнюються до паперових оригіналів.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет» наявний Наказ про облікову політику (Додаток А), який є ключовим документом для регулювання організації бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства України та специфіки діяльності підприємства. Даний документ встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві, обрану методологію оцінки активів, зобов'язань та фінансових результатів, а також визначає відповідальні особи за окремі ділянки обліку. Наказ про облікову політику є основою організації ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємстві, адаптованої до його діяльності та зовнішніх вимог.

Згідно з обліковою політикою досліджуваного підприємства документообіг бухгалтерських первинних електронних документів (рахунків, актів наданих послуг (виконаних робіт), видаткових накладних, актів звірок тощо) з покупцями здійснюється через систему електронного документообігу програму «М.Е.Дос». Документообіг з постачальниками здійснюється через системи електронного документообігу, а саме через програму «М.Е.Дос» та програму «Вчасно» (якщо це узгоджено в договорі між контрагентами), в інших випадках документи складаються в

паперовій формі. Податкова та статистична звітність складається, подається та зберігається в електронному вигляді в програмі «М.Е.Дос».

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет» ведеться відповідно до чинного законодавства України, зокрема із дотриманням норм Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який визначає основні засади організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, а також забезпечує єдині правила обліку господарських операцій. Підприємство також керується нормами Податкового кодексу України, що регламентують порядок обчислення податків, зокрема вплив податкових зобов'язань на обліковий процес та розрахунок об'єкта оподаткування. Методологічні засади формування та відображення в обліку доходів і витрат регламентуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), в тому числі НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати» та ін.

2.2. Документальне оформлення витрат на ТОВ «Белнет»

У сучасному бізнес-середовищі важливим аспектом успішного управління підприємством є прозоре та ефективне ведення бухгалтерського обліку та контролю витрат. Для компаній, що надають послуги у сфері інформаційних технологій, зокрема ТОВ «Белнет», яке спеціалізується на високошвидкісному інтернеті та цифровому телебаченні, документальне оформлення витрат є одним із ключових елементів забезпечення якісного сервісу для клієнтів. Опрацювання якісно оформлених документів дозволяє своєчасно реагувати на потреби у матеріалах для технічного обслуговування інфраструктури, контролювати використання ресурсів, а також підтримувати на належному рівні складські запаси. Тому вважаємо за доцільне надати характеристику документального оформлення наявних на досліджуваному підприємстві видів витрат.

Витрати на матеріали включають обладнання та витратні матеріали, необхідні для функціонування мережі: від кабелів і маршрутизаторів до дрібних технічних

засобів, що забезпечують безперебійну роботу інфраструктури. Прозорий облік матеріальних витрат дозволяє підприємству уникати непередбачуваних витрат, раціонально планувати запаси та підтримувати високі стандарти обслуговування клієнтів. Бухгалтерська документація, що підтверджує такі витрати, включає накладні, вимоги-накладні, акти списання та податкові накладні та ін. Своєчасне оформлення цих документів має вирішальне значення для контролю витрат і планування ресурсів.

Для автоматизації процесу обліку витрат ТОВ «Белнет» використовує програмний продукт «BAS.Бухгалтерія», що дозволяє швидко і точно фіксувати операції надходження, списання, передачі та списання матеріальних запасів. «BAS.Бухгалтерія» значно спрощує роботу відділу бухгалтерії та дозволяє підвищити ефективність управління матеріальними ресурсами завдяки зручному інтерфейсу та можливості інтеграції з іншими обліковими системами. Додатково використовується програма для подання електронної звітності «М.Е.Дос», що забезпечує своєчасне подання звітів до податкових органів відповідно до вимог законодавства. Комплексне застосування цих програмних продуктів дозволяє підприємству дотримуватися стандартів бухгалтерського обліку і звітності, а також сприяє мінімізації ризиків, пов'язаних із неточностями у фінансовій документації.

Згідно ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи» [64], [62].

Таким чином, обов'язковою умовою для здійснення бухгалтерського обліку є наявність первинних документів, що підтверджують господарські операції. Первинні документи є базою для відображення витрат у бухгалтерському обліку підприємства, виступаючи гарантією відповідності операцій законодавчим та нормативним вимогам.

Згідно ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію» [64]. Цим же законом надано визначення господарської

операції, дії або події, «яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства» [64].

Пункт п. 1.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення № 88) зазначає, що «господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в регістрах бухгалтерського обліку проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення» [62], з чого випливає, що кожна господарська операція має бути документально зафіксована і відображена у відповідних регістрах бухгалтерського обліку безперервно і систематично, що забезпечує повноту і достовірність облікових даних, даючи змогу простежити весь обліковий процес, починаючи від первинної документації до фінансової звітності. Такий підхід до документування облікових операцій дозволяє уникнути прогалин у відображенні господарських подій і запобігає ризику втрати даних або їх перекручуванню.

Регулярна фіксація господарських операцій на підставі первинних документів є підставою для формування фінансових результатів досліджуваного підприємства і є гарантією відповідності даних бухгалтерського обліку вимогам чинного законодавства. Це сприяє підтримці належного рівня контролю за активами та зобов'язаннями підприємства, забезпечуючи якість і достовірність бухгалтерської інформації для прийняття управлінських рішень і складання об'єктивної фінансової звітності.

Згідно з пунктом 44.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), «на підставі первинних документів ведуть податковий облік». Норми ПКУ забороняють платникам податків формувати показники податкової звітності, а також митні декларації на підставі даних, не підкріплених відповідними первинними документами. Такий підхід забезпечує достовірність і правомірність податкових розрахунків, оскільки лише документально підтверджені операції можуть бути включені до обліку та податкової звітності. Таким чином, для правильного визначення податкових зобов'язань і уникнення можливих претензій з боку податкових органів платники податків повинні ретельно документувати всі операції.

Відповідні первинні документи – накладні, акти виконаних робіт, рахунки тощо – підтверджують факт здійснення операції та її економічний зміст, що робить їх основою для формування показників податкової звітності.

У процесі обліку витрат ТОВ «Белнет», належне оформлення первинних документів дозволяє підтверджувати закупівлі матеріалів, їхнє використання у виробничих цілях, а також своєчасне списання. Це, в свою чергу, сприяє збереженню повного облікового циклу, забезпечує правильне складання звітності та є основою для надання достовірної інформації щодо витрат, як для внутрішніх цілей підприємства, так і для подання її в податкові органи.

Первинний документ має надзвичайно велике значення для господарської діяльності будь-якого підприємства, оскільки він є основним доказом реальності здійснення господарських операцій. Відсутність первинних документів або їх неналежне заповнення може викликати сумніви щодо фактичного характеру операцій. Наприклад, Верховний Суд у своїй Постанові від 16.04.2020 р. у справі № 826/7760/15 зазначив, «що кожна з вказаних вище обставин не може бути самостійним беззаперечним свідченням (доказом) відсутності реального характеру господарських операцій, проте наявність таких обставин в сукупності, що має бути встановлено судом, може свідчити на користь висновку про неможливість фактичного проведення (вчинення) господарських операцій». У разі недотримання вимог до документування суд має право оцінювати обставини в комплексі, враховуючи сукупність фактів, що можуть свідчити про фіктивність або відсутність фактичного характеру відповідних операцій. Це ще раз підкреслює, що первинна документація не тільки забезпечує юридичну обґрунтованість господарських операцій, але й захищає підприємство від можливих негативних наслідків під час податкових або судових перевірок.

Згідно з пунктом 2.14 Положення № 88, «первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників»

[62]. Така процедура перевірки є важливим етапом облікового процесу, оскільки забезпечує правдивість і точність даних, які використовуються для складання фінансової звітності. Виявлення помилок або неточностей на етапі перевірки дозволяє уникнути подальших ускладнень, пов'язаних з неправильним обліком чи звітністю.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку регламентують обов'язкові реквізити, які повинні мати первинні документи. Вони мають подібні вимоги до реквізитів первинних документів, але Положення № 88 містить деякі додаткові уточнення, наприклад, щодо одиниць виміру та завжди вимагає зазначення прізвищ відповідальних осіб, що було формалізовано в Законі № 996 тільки у 2022 році. Порівняння норм Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Порівняння обов'язкових реквізитів первинних документів відповідно до вимог Закону України № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення № 88

Норми Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Норми Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку
1	2
назва документа (форми)	назва документа (форми)
дата складання	дата складання
назва підприємства, від імені якого складено документ	найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ;
зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції	зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у грошовому та за можливості у натуральних вимірниках)
посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення
особистий підпис, або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

Джерело: складено автором на основі опрацювання джерел [64], [62]

Згідно з пунктом 2.3 Положення № 88, первинні документи можуть містити додаткові реквізити залежно від характеру операції та технології обробки даних. До таких додаткових реквізитів можуть належати:

- ідентифікаційний номер підприємства з єдиного державного реєстру – використовується для чіткого визначення суб'єкта, що здійснює операцію;
- номер документа – надає унікальність кожному первинному документу, спрощуючи його облік та ідентифікацію;
- підстава для здійснення операції – дозволяє пояснити причину або обґрунтування для проведення господарської операції;
- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача – важливо для підтвердження особи, що приймає товар, послугу чи інше майно [62].

Після змін, внесених Законом № 2435-IX від 19.07.2022 до Закону України № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», печатка підприємства відноситься також до додаткових реквізитів, поряд із іншою інформацією. Такі зміни усувають невизначеність щодо печатки підприємства, яку до внесених законом змін суб'єкти господарювання часто вважали обов'язковим реквізитом та вимагали замінити документи у разі відсутності відбитку печатки. Такі зміни надають підприємствам більшу гнучкість у документальному оформленні операцій, дозволяючи їм додавати додаткові реквізити, якщо це необхідно для кращого обліку та управління

Назва первинного документа є критично важливим реквізитом, оскільки від її правильного формулювання залежить правомірність визнання документа як доказу здійснення господарської операції. Неправильний підхід до вибору назви документа може призвести до його невизнання контролюючими органами або судом. Наприклад, Господарський суд міста Києва у рішенні від 08.07.2013 р. у справі № 910/5717/13 зазначив, що документ, позначений як «видаткова накладна», не може вважатися підтвердженням операції з приймання-передачі товару, оскільки він не містив граф «Передав» та «Прийняв». Крім того, документ містив інформацію, нехарактерну для видаткової накладної, зокрема, про умови оформлення довіреності, терміни оплати та відповідальність за наявність товару. Суд зробив висновок, що цей

документ є лише рахунком на оплату, а не видатковою накладною, яка підтверджує фактичну передачу товару [35].

Виходячи з цього, дуже важливо дотримуватися наступних вимог до назви документа:

- якщо документ є стандартним, слід використовувати загальноприйнятну назву, яка відповідає суті операції, наприклад, «видаткова накладна» або «товарно-транспортна накладна» – це допомагає уникнути неоднозначності та полегшує ідентифікацію документа як підтвердження певного виду операції;
- якщо підприємство використовує нестандартні або спеціально розроблені форми первинних документів, назву слід обирати так, щоб вона максимально відображала зміст господарської операції.

Такий підхід забезпечує відповідність назви суті операції, що документується, та знижує ризик відмови у визнанні такого документа як підтвердження господарської операції.

Закону України № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо [64]. Тобто, дрібні помилки або неточності в первинних документах не мають автоматично позбавляти їх правового значення, якщо вони не заважають основній меті документа – підтвердженню факту проведення операції, за умови, що обов'язкові реквізити вказані вірно, а також такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Пункт 3 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює, що права і обов'язки сторін, які виникають у результаті здійснення господарської операції, оформленої належним первинним документом, є дійсними незалежно від того, чи була ця операція відображена в

регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку. Тобто, навіть якщо операція ще не внесена до бухгалтерського обліку підприємства, це не скасовує правових наслідків, які виникають між сторонами на підставі факту її здійснення. Така операція вважається дійсною і підлягає виконанню відповідно до укладених договорів або чинного законодавства, якщо є первинний документ, що її підтверджує. Це положення захищає сторони операції від ситуацій, коли облікові помилки або затримки в бухгалтерському відображенні могли б негативно вплинути на їхні взаємні права й обов'язки.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет» використовуються різні типові форми первинних документів, які можна згрупувати за декількома основними категоріями:

1. Документи для обліку товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) – документи, які використовуються для фіксації надходження, руху та вибуття товарно-матеріальних цінностей: рахунки-фактури, накладні (видаткові накладні, товарно-транспортні накладні); акти приймання-передачі матеріалів; прибуткові та видаткові ордери.

2. Первинні документи з обліку паливно-мастильних матеріалів включають документи, що підтверджують використання та списання пального: подорожні листи службового легкового автомобіля, акти списання пального, акти списання використаного ПММ.

3. Документи для обліку розрахунків із працівниками – документи, що стосуються оплати праці та обліку робочого часу: розрахункові листи на заробітну плату; табелі обліку робочого часу; заяви на відпустку.

4. Касові документи, які використовуються для обліку готівкових операцій: прибутковий та видатковий касовий ордери; касова книга для обліку руху готівки.

5. Банківські документи, що підтверджують безготівкові операції: розрахункові чеки, платіжні доручення, чекові книжки, банківські виписки тощо.

6. Документи для обліку основних засобів, які фіксують операції з основними засобами, такими як обладнання та транспорт: акти приймання-передачі

основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів; акт введення в експлуатацію основних засобів, акти на списання основних засобів.

7. Документи для обліку послуг і робіт, які застосовуються для підтвердження виконаних робіт і наданих послуг: акти виконаних робіт; рахунки-фактури на оплату наданих послуг.

8. Документи для інвентаризації, які фіксують дані про залишки та активи підприємства: інвентаризаційні описи; акти інвентаризації для обліку залишків та активів.

9. Бухгалтерські довідки – додаткові документи, які використовуються для уточнення або виправлення облікових записів: наприклад бухгалтерська довідка з виправлення даних в облікових регістрах.

В обліковій практиці досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет» з-поміж первинних документів, застосовують організаційно-розпорядчі документи, такі як накази, розпорядження, положення про облікову політику, договори, плани та графіки. Такі документи не відносяться до первинних документів, оскільки прямо не підтверджують факт здійснення господарської операції, хоча й можуть містити атрибути первинних документів. Накази та розпорядження виступають важливою частиною внутрішньої документації підприємства та використовуються для регулювання діяльності, визначення відповідальних осіб або встановлення процедур, вони створюють підставу для облікового проведення господарської операцій або визначають правила обліку.

Серед найважливіших організаційно-розпорядчих документів досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет» особливу роль займають такі документи, як Статут підприємства та Положення про облікову політику. Вони не є первинними документами, але відіграють важливу роль у визначенні принципів і правил обліку:

Статут підприємства – основний установчий документ, який визначає організаційно-правову форму, структуру управління, права та обов'язки учасників досліджуваного підприємства. Він закладає фундаментальні положення щодо діяльності підприємства, його цілей, правил управління та розподілу прибутку, створюючи рамки для прийняття рішень і організації роботи.

Положення про облікову політику (Додаток А) – документ, який встановлює облікові принципи, методи і процедури, що використовуються досліджуваним підприємством для ведення бухгалтерського обліку. Він визначає методи оцінки активів і зобов'язань, способи нарахування амортизації, критерії визнання доходів і витрат тощо. Положення про облікову політику є основою для регламентації облікових процедур на ТОВ «Белнет» і служить підставою для документування та відображення господарських операцій.

Далі проаналізуємо основні первинні документи ТОВ «Белнет» з обліку витрат, які слугують для підтвердження фактичних витрат підприємства на придбання, використання та облік матеріальних ресурсів. Вони є невід'ємною частиною процесу документування та контролю матеріальних запасів і забезпечують надійність даних, які використовуються для подальшого обліку витрат та управління запасами.

Враховуючи специфіку діяльності ТОВ "Белнет" як регіонального провайдера інтернет послуг, витрати досліджуваного підприємства можна класифікувати, як:

- прямі матеріальні витрати, які в свою чергу поділяються на прямі витрати на матеріали, прямі витрати на паливно-мастильні матеріали, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати;
- амортизація обладнання;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати.

Прямі матеріальні витрати (п.12 НП(С)БО 16) на ТОВ "Белнет" складають витрати на матеріали, які використовуються безпосередньо в процесі надання послуг для забезпечення функціонування мереж швидкісного інтернету та кабельного телебачення, наприклад, оптичні кабелі, конектори, мережеві фільтри, комутаційне обладнання. Такі матеріали закупаються у вітчизняних постачальників шляхом доставки оператором пошти ТОВ «Нова Пошта».

Документальний ланцюг оформлення такої операції первинними документами приймає наступний вигляд:

I. Рахунок-фактура від постачальника (Додаток Б) – містить інформацію про вартість, кількість та найменування матеріалів, які будуть поставлені.

II. Сплата рахунку – здійснюється через платіжне доручення (Додаток В), яке є підтвердженням виконання зобов'язання перед постачальником.

III. Довіреність на отримання матеріальних цінностей (Додаток Г) – виписується на уповноважену особу підприємства для права отримання товару від постачальника.

IV. Видаткова накладна (Додаток Д) – підтверджує факт передачі товарно-матеріальних цінностей від постачальника підприємству.

V. Товарно-транспортна накладна (далі – ТТН) або Експрес-накладна.

Більшість вантажних перевезень на ТОВ «Белнет» здійснюється через ТОВ «Нова пошта», а враховуючи, що вона є оператором поштового зв'язку, то норми Порядка № 363, яким затверджена форма ТТН на неї не поширюються. ТОВ «Нова пошта» виступає експедитором, це прямо впливає з укладеного з нею договору, згідно з яким, прийняття Експедитором відправлення оформляється експрес-накладною, у якій зазначаються такі відомості: тип послуги, інформація про відправника, інформація про одержувача, інформація про кількість вантажних місць, вага відправлення, оголошена вартість відправлення, опис вмісту відправлення, платник послуг, форма розрахунку, розрахункові строки доставки відправлення, інформація про додаткові послуги/сервіси, вартість послуг Експедитора. По суті, експрес-накладна – це стандартна форма транспортного документа в разі здійснення перевезення НП.

VI. Прибуткова накладна – документ, за яким матеріали оприбутковуються на склад досліджуваного підприємства. Прибутковий ордер створюється в автоматичному режимі після підтвердження прийому матеріалів в програмному продукті «BAS.Бухгалтерія» і містить інформацію про види та кількість матеріалів, що передані на зберігання на склад підприємства.

Рахунок-фактура (Додаток Б) виступає фінансово-розрахунковим документом, який виконує функцію пропозиції на оплату товарів або послуг. Основна мета цього документу – надати покупцеві детальну інформацію про товар або послугу, що

пропонуються, в тому числі їх найменування, кількість, одиницю виміру та ціну. Рахунок-фактура містить умови оплати, які приймає покупець, що може стати основою для попередньої оплати або початку процедури поставки. Саме з рахунку-фактури розпочинається ланцюг фінансових розрахунків, оскільки саме оплата на підставі рахунку-фактури створює юридично обґрунтоване зобов'язання, яке може бути підтверджене в облікових записах, а також використовується для розрахунків між контрагентами.

Аналізуючи статус рахунку-фактури як первинного документу в обліковій практиці, важливо враховувати зміни в законодавстві та роз'яснення від Мінфіну та ДФС. До 03.01.2017 р., згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинний документ мав не тільки містити інформацію про господарську операцію, але й підтверджувати її здійснення. Рахунок-фактура на той час не вважався первинним документом, оскільки на момент його виписки господарська операція фактично ще не відбулася (операція купівлі-продажу ще не завершена). Це підтверджували і листи Мінфіну, наприклад, лист від 27.11.2006 р. № 31-34000-20-23/25136 [42].

Однак після змін у Законі від 03.01.2017 р. вимогу щодо обов'язкового підтвердження факту здійснення операції для первинного документу було скасовано. Це дозволило розглядати рахунок-фактуру як первинний документ за певних умов. У роз'ясненні Мінфіну від 22.08.2017 р. № 35210-07/23-3364/2658 [41] зазначається, що рахунок-фактура може бути визнана первинним документом, якщо вона супроводжується оплатою і виконує функцію документування господарської операції. ДФСУ також уточнила в ІПК від 14.11.2017 р. № 2608/О/99-99-13-01-02-14/ІПК [28], що на момент виставлення рахунку-фактури вона не підтверджує факт операції, але після оплати може виступати підтвердженням зобов'язання перед постачальником.

На ТОВ «Белнет», рахунки-фактури використовуються, як при закупівлі сировини та матеріалів (наприклад, оптичних кабелів, коннекторів, оптичних боксів, панелей та ін.), паливно-мастильних матеріалів, мережевого обладнання, так і послуг

(наприклад послуги від комунальних служб, інформаційно-довідкові послуги, сервісне обслуговування обладнання та ін).

Видаткові накладні (Додатки Д1, Д2, Д3) – документ, який використовується досліджуваним підприємством з метою фіксації передачі товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) від постачальника до покупця. Він містить інформацію про кількість і вартість переданих матеріалів і є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства. Видаткова накладна, як первинний документ повинна мати обов'язкові реквізити притаманні первинному документу. Підписання видаткової накладної обома сторонами (постачальником та отримувачем) надає документу юридичної сили, підтверджуючи, що матеріальні цінності передані у встановленому порядку.

В процесі господарської діяльності досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет», іноді товарно-матеріальні цінності надходять на підприємство через підзвітних осіб. Особливістю таких операцій є те, що при отриманні підзвітних сум працівник повинен мати дозвіл на їх використання, а витрати, здійснені за рахунок цих сум, повинні бути підтверджені належними документами. У діючій практиці обліку досліджуваного підприємства грошові кошти видаються тільки після оформленого підзвітною особою авансового звіту.

Ланцюг документообігу для оформлення таких витрат виглядає наступним чином:

I. Наказ про відрядження – складається директором ТОВ «Белнет» із зазначенням: пункту призначення, найменування юридичної особи, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження.

II. Авансовий звіт – працівник подає авансовий звіт із прикріпленими до нього фіскальними та товарними чеками для підтвердження витрат. Цей звіт дозволяє досліджуваному підприємству правильно обліковувати підзвітні витрати і контролювати цільове використання виданих коштів.

III. Надані підзвітною особою підтверджуючі купівлю ТМЦ документи фіскальний/товарний/касовий чек – ці документи підтверджують фактичні витрати

працівника за рахунок підзвітних коштів, включаючи деталі про товари чи послуги та суми податків.

Фіскальний чек – розрахунковий документ, виданий реєстратором розрахункових операцій (РРО), який підтверджує факт оплати за товари чи послуги. Фіскальний чек містить інформацію про дату та час операції, суму, вид оплати (готівка чи картка), а також податкову інформацію (фіскальний номер, податковий номер постачальника, суми податків). Використовується для підтвердження витрат, здійснених за підзвітні кошти, і забезпечує документальну основу для обліку цих витрат.

Товарний чек – видається продавцем разом з товаром і містить перелік придбаних товарів, їх вартість та інші деталі. Він є додатковим підтвердженням витрат на випадок, коли фіскальний чек не надається. Проте, товарний чек не має фіскального номера і не є офіційним розрахунковим документом з точки зору обліку з метою оподаткування, тому зазвичай потребує підтвердження фіскальним чеком.

Касовий чек – підтверджує оплату готівкою і містить загальну суму покупки, податкові відрахування, а також інформацію про постачальника (назва, фіскальний та податковий номери).

IV. Видатковий касовий ордер – використовується для оформлення факту видачі коштів з каси підприємства працівнику під звіт.

Облік товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на ТОВ "Белнет" ведеться з урахуванням кількісно-вартісного вираження, що означає фіксацію обсягів ТМЦ в одиницях виміру та їх вартісну оцінку. Під час оприбуткування враховуються всі фактичні витрати, які супроводжують отримання ТМЦ. Це включає витрати на придбання, транспортування, завантаження, розвантаження та інші витрати, пов'язані з доведенням ТМЦ до стану, придатного для використання, однак окремого обліку транспортно-заготівельних витрат не ведеться; ці витрати додаються до загальної вартості ТМЦ при їх оприбуткуванні.

При списанні ТМЦ на об'єкт будівництва магістральної мережі або реалізацію кінцевому споживачу, вартість запасів розраховується, виходячи методу списання затрат ФІФО, який передбачає, що перші придбані партії запасів використовуються

першими. Це дозволяє оцінити вартість реалізованих ТМЦ за цінами, які більш точно відповідають ринковим умовам, що особливо актуально в умовах інфляції.

Документальне підтвердження здійснення матеріальних витрат залежить від виду витрат. Невід'ємною частиною господарської діяльності ТОВ "Белнет" із надання інтернет-зв'язку є створення інфраструктури, наприклад, прокладання оптичних магістралей або побудова локальних мереж у населених пунктах. Ця інфраструктура розглядається як об'єкт основних засобів і до введення в експлуатацію обліковується як капітальні інвестиції.

Списання матеріалів на об'єкт будівництва (наприклад, магістралі між населеними пунктами або обладнання зв'язку у населених пунктах) здійснюється в автоматизованій програмі бухгалтерського обліку «BAS. Бухгалтерія» за допомогою документа підсистеми "Передача обладнання в монтаж" на підставі внутрішнього первинного документа підприємства – «Акт приймання-передачі обладнання до монтажу телекомунікаційної мережі» за формою 4 (Додаток К). Цей документ заповнюється технічним спеціалістом бригади, яка безпосередньо виконувала відповідні будівельно-монтажні роботи. У цьому документі зазначаються номенклатура і кількість витрачених матеріалів, що були витрачені для будівництва конкретного об'єкта. Документ підсистеми «Передача обладнання в монтаж» облікової програми «BAS. Бухгалтерія» формує друковану форму первинного документа «Акт приймання-передачі устаткування до монтажу» (Додаток Л), який разом із документами «Акт прийняття в експлуатацію техніки зв'язку» (Додаток М) та «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (за типовою формою бланка ОЗ-1) (Додаток Н) складають пакет документів при введенні в експлуатацію ОЗ. Останній документ також формується автоматично із програми «BAS. Бухгалтерія» документом підсистеми «Введення в експлуатацію ОЗ» та фіксує готовність об'єктам інфраструктури до використання.

Списані на об'єкт будівництва матеріали визнаються витратами лише у вигляді амортизації обладнання, виходячи з терміну корисного використання, який визначений обліковою політикою ТОВ "Белнет". Для цього на досліджуваному

підприємстві передбачено прямолінійний метод амортизації, який рівномірно розподіляє витрати протягом всього терміну корисного використання.

Іншим напрямком списання матеріалів є використання обладнання та матеріалів для підключення абонентів до мережі інтернет. Такі витрати включають, зокрема, конектори, маршрутизатори, модеми, оптичні кабелі та інше обладнання, необхідне для забезпечення стабільного доступу до послуг компанії. Списання цих матеріалів здійснюється за допомогою "Акту списання товарів" (Додаток О1 та Додаток О2), який є первинним бухгалтерським документом і містить всі необхідні атрибути, включаючи номенклатуру, кількість та ціну матеріалів.

НА ТОВ «Белнет» облік малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) відіграє важливу роль внаслідок специфіки діяльності підприємства, що передбачає надання послуг із побудови та обслуговування мережі інтернет. Монтажники компанії використовують значну кількість інструментів та інших МШП для роботи на ділянках, що потребує системного підходу до обліку та контролю цих активів.

МШП на ТОВ «Белнет» використовуються за двома основними напрямками:

- на собівартість при побудові мережі (90 рахунок) – у цьому випадку МШП (серед яких діелектричні рукавиці, карабіни та ін.) використовуються монтажниками під час робіт зі встановлення та обслуговування мережі; такі витрати відображаються в собівартості надання послуг, оскільки вони є невід'ємною частиною робочого процесу;

- адміністративні витрати (92 рахунок) – частина МШП використовується для забезпечення функціонування адміністративного персоналу (наприклад, вогнегасник вуглекислотний, який встановлюється в офісі для дотримання вимог безпеки) – ці витрати не пов'язані з виробничими процесами, але необхідні для підтримки операційної діяльності компанії.

- витрати на збут (93 рахунок) – цей напрямок охоплює предмети, які використовуються для покращення впізнаваності бренду та представницьких цілей (наприклад, футболки з логотипом, кепки та інші фірмові предмети одягу передаються співробітникам для носіння під час зустрічей із клієнтами або публічних

заходів), що сприяє формуванню єдиного корпоративного іміджу та є важливою складовою витрат на збут.

На ТОВ "Белнет" для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) використовуються наступні первинні документи:

- Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) (Додаток П) – використовується для обліку передачі МШП зі складу об'єкти будівництва мереж або на інші підрозділи підприємства – документ фіксує кількість, найменування та вартість матеріалів, що відпускаються для кожного конкретного використання;

- Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (типова форма № МШ-2) (Додаток Р) – ведеться на кожний вид МШП, що перебуває в обліку; картка дозволяє відстежувати рух і стан предметів, таких як діелектричні рукавиці або троси для альпіністських робіт – це важливо для контролю їх використання, а також для подальшого списання після закінчення строку служби.

- Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (типова форма № МШ-7) (Додаток С) – застосовується для обліку спецодягу та інших запобіжних засобів, що видаються співробітникам для роботи, відомість містить дані про отримання співробітниками предметів, наприклад, кепки з логотипом, підшлемники, спецвзуття, які потрібні для виконання робіт у польових умовах.

Документальне оформлення операцій списання паливно-мастильних матеріалів (ПММ) у ТОВ "Белнет" регулюється розробленим та затвердженим внутрішнім документом «Положення про автотранспорт ТОВ «Белнет» (Додаток Т). У ньому передбачено основні аспекти роботи з автотранспортом, зокрема види автотранспорту та особливості його використання, порядок планового технічного обслуговування, порядок визначення ліміту використання пального, відповідальність осіб, причетних до процесу використання паливних карт та ін.

Згідно із положенням, купівля ПММ відбувається за допомогою застосування паливних карток, шляхом використання безготівкового способу розрахунків. Паливні картки видаються співробітникам під підпис в Акті прийому-передачі. Один

екземпляр акту залишається у працівника, а другий – у бухгалтерії. Це забезпечує контроль за кількістю виданих карток і спрощує звірку при списанні ПММ.

Кожного 1-го числа, наступного за звітним місяцем, відповідальна особа передає в бухгалтерію:

- термінальні чеки за кожну заправку протягом місяця;
- подорожній лист (місячний) (Додаток У), де зазначено маршрут, марка, реєстраційний номер, пробіг автомобіля та витрати палива, дата та час виїзду та приїзду, показники спідометру та інша інформація, форма якого затверджена «Положенням про автотранспорт ТОВ «Белнет». У документі окрім витраченого пального зазначається також інформація щодо коефіцієнтів підвищення важких шляхових умов, а також обігріву/охолодження салону. Така інформація необхідна для точного розрахунку витрат пального та обґрунтованого списання його обсягів у межах норм, затверджених внутрішніми нормативами підприємства. Документ слугує підставою для включення витрат на пальне до собівартості послуг.

Протягом місяця дані про поїздки фіксуються в електронній таблиці, а першого числа наступного місяця ці дані з підписом відповідальної особи передаються в бухгалтерію. У кінці місяця бухгалтер отримує від постачальника нафтопродуктів видаткову накладну та розшифровку оборотів по паливних картках, що дозволяє підтвердити фактично отриману кількість палива, навіть якщо деякі чеки було втрачено. Бухгалтер консолідує інформацію про витрати пального, звіряючи показники спідометра автомобіля, нормативні витрати та звіт паливної компанії. В разі потреби проводяться вибіркові запити для уточнення даних щодо пробігу та споживання палива. Після перевірки документів та візування подорожніх листів бухгалтер відображає операції оприбуткування та списання ПММ у бухгалтерській програмі на основі видаткових накладних та належним чином оформленого подорожнього листа. Списання ПММ здійснюється відповідно до нормативних витрат палива, які встановлені у "Положенні про автотранспорт" і затверджені наказом керівництва.

Прямі витрати на оплату праці (п.13 НП(С)БО 16) включають зарплату співробітників, безпосередньо зайнятих у процесі надання послуг, таких як інженери

та технічний персонал, які здійснюють монтаж, налаштування та обслуговування мереж, а також виплати водіям орендованих машин, які забезпечують перевезення бригад для виконання робіт на виїздах. На ТОВ "Белнет" застосовується тарифна система оплати праці на основі посадових окладів, що розповсюджується як на адміністративний персонал, так і на виробничих робітників. Для кожної групи працівників визначено власні тарифні сітки з урахуванням специфіки їхньої діяльності.

Для адміністративного персоналу оклади встановлюються відповідно до посадових інструкцій, що передбачають фіксовані обов'язки та функції кожного працівника. При цьому оклади переглядаються згідно з результатами оцінки ефективності роботи та у разі зміни трудових функцій або рівня відповідальності. Для виробничого персоналу, що безпосередньо займається наданням телекомунікаційних послуг (наприклад, монтажники, технічні фахівці, інженери), оклади враховують обсяги виконуваних робіт, особливості умов праці та їх вплив на продуктивність.

На досліджуваному підприємстві ведеться розрахунок сум відрахувань на соціальні заходи, що включаються до заробітної плати, і оформлюються у розрахунково-платіжній відомості, складеній у довільній формі, але затвердженій на рівні підприємства. Виплата зарплати здійснюється безготівково на картки працівників через "ПриватБанк" на підставі наказу про виплату, що регламентує обов'язковість виплат у визначений термін.

На ТОВ "Белнет" інші прямі витрати, які підпадають під категорію п.14 НП(С)БО 16, формують значну частину собівартості наданих телекомунікаційних послуг, на що головним чином впливає специфіка галузі досліджуваного підприємства. До них належать витрати, що безпосередньо пов'язані із забезпеченням роботи виробничих підрозділів, а саме:

- оренда машин для виїзних бригад, яка вкрай необхідна для оперативного реагування на виклики клієнтів, здійснення монтажних робіт, технічного обслуговування інфраструктури в різних населених пунктах, де компанія надає послуги;

- оренда каналів передачі даних, які забезпечують передачу інтернет-трафіку між віддаленими населеними пунктами та центральними вузлами мережі, оскільки враховуючи масштаби покриття абонентів, на деяких ділянках власних ресурсів недостатньо, тому ТОВ "Белнет" орендує канали у сторонніх провайдерів для підтримки безперебійного надання послуг;
- витрати на інтернет на окремих ділянках мережі включають оплату доступу до інтернету для вузлів, які потребують підключення від сторонніх провайдерів у віддалених районах;
- оренда технічних приміщень і місць для базових станцій забезпечує розміщення та захист технічного обладнання (сервери, маршрутизатори, комутатори), необхідного для роботи мережі – це приміщення, де зберігаються ключові компоненти інфраструктури, а також базові станції для покриття інтернетом в окремих районах;
- розробка проектної документації – витрати на створення технічних планів і проектів для побудови нових ділянок мережі, підключення нових клієнтів, оновлення та модернізації існуючих об'єктів інфраструктури;
- витрати на охорону праці включають забезпечення безпеки працівників, що здійснюють роботи на висоті або з обладнанням високої напруги, а також організацію медичних оглядів та забезпечення необхідними засобами захисту;
- радіочастотні витрати – це оплата за проведення радіочастотних вимірювань, отримання дозволів та сертифікації для використання радіочастотного спектру, що забезпечує зв'язок на певних ділянках мережі;
- витрати на підключення до каналів та "вікон прозорості" – такі витрати виникають при підключенні до магістральних мереж передачі даних або інфраструктури сторонніх операторів для забезпечення безперервного інтернет-зв'язку;
- інші послуги, які включають оренду опор (для прокладання кабелів), кросс-комутацію (переключення з одного оператора на іншого або зміна налаштувань у мережі), технічне обслуговування оптичних волокон, транспортно-заготівельні

роботи (ТЗР), та інші витрати, які безпосередньо впливають на якість і стабільність надання послуг.

На підприємстві ТОВ "Белнет" переважна більшість перерахованих вище послуг, що відносяться до інших прямих витрат оформлюються через Акт наданих послуг (Додаток Ф), який фіксує факт отримання та обсяг виконаних робіт чи наданих послуг.

Більшість постачальників надсилає акти наданих послуг в електронному вигляді через систему документообігу М.Е.Дос, що дозволяє оптимізувати обробку документів і прискорює їх інтеграцію в облікову систему. Проте деякі акти, особливо від державних установ, залишаються в паперовому вигляді, оскільки такі установи часто не готові до повного переходу на електронний документообіг через застарілі вимоги до документування. Всі паперові документи зберігаються в архіві бухгалтерії і додаються до фінансової звітності для підтвердження здійснених витрат.

На підприємстві ТОВ "Белнет" амортизація обладнання є частиною витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, але ці витрати не включаються безпосередньо до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Амортизаційні витрати обліковуються як окремий елемент витрат, оскільки вони відображають поступове зношення основних засобів та нематеріальних активів, які використовуються для надання послуг.

На досліджуваному підприємстві амортизація нараховується на:

- базові станції та обладнання зв'язку, які забезпечують роботу інтернет-мережі та передачу сигналу між вузлами мережі;
- нематеріальні активи, такі як ліцензії та дозволи на використання радіочастот, які потрібні для легального надання послуг бездротового зв'язку.

Амортизація цих активів розраховується прямолінійним методом відповідно до облікової політики підприємства, і витрати списуються на загальні операційні витрати документом підсистеми «BAS.Бухгалтерія» «Закриття місяця». Це дозволяє рівномірно розподілити вартість активів протягом терміну їх корисного використання, що відповідає вимогам П(С)БО та дозволяє підприємству відображати фактичне зношення обладнання та нематеріальних активів у фінансовій звітності.

Адміністративні витрати ТОВ "Белнет" включають широкий спектр витрат, пов'язаних із забезпеченням належного функціонування офісу та адміністративної підтримки підприємства:

- витрати на оплату праці адміністративного персоналу співробітників, зайнятих в адміністративних відділах (керівництво, бухгалтерія, кадровий відділ тощо), яка розраховується відповідно до штатного розпису і тарифної системи оплати праці підприємства;
- винагорода за консультаційні, інформаційні та інші послуги (наприклад аудиторські послуги, що допомагають підтримувати високий рівень фінансової звітності та дотримання законодавчих норм);
- оплата послуг зв'язку, включаючи витрати на доставку документів (кур'єрські послуги чи поштові витрати);
- витрати на забезпечення офісу водопостачанням та водовідведенням, які є необхідними для комфортної роботи співробітників;
- оплата за спожиту електроенергію в офісі, яка покриває освітлення, роботу комп'ютерного та іншого обладнання, кондиціонерів та інших електроприладів.
- придбання канцелярських товарів для офісу (папір, ручки, папки, тощо, необхідні для виконання офісних робіт);
- загальні корпоративні затрати, які включають передплату спеціалізованих видань, таких як журнали «Все про бухгалтерський облік» та веб-сервісів, що забезпечують адміністративний персонал актуальною інформацією та інструкціями для виконання своїх функцій;
- витрати на обслуговування банківських рахунків підприємства, що включають плату за розрахункове та касове обслуговування з боку банківської установи, "ПриватБанк", де виплачується заробітна плата співробітникам;
- витрати на забезпечення безпеки офісу, що включають оплату послуг охоронної компанії або витрати на систему сигналізації, якщо це передбачено політикою безпеки підприємства.

Витрати на збут є невід'ємною частиною діяльності ТОВ "Белнет", оскільки вони забезпечують підтримку продажів та посилюють ринкові позиції компанії, що сприяє стабільному росту і розвитку бізнесу. На ТОВ «Белнет» до витрат на збут включаються витрати, пов'язані з діяльністю, яка спрямована на забезпечення реалізації товарів, робіт і послуг, основні складові яких складають:

- витрати на створення рекламних матеріалів (банери, постери, рекламні кампанії в інтернеті) для залучення нових клієнтів та підвищення впізнаваності бренду;
- витрати на аналіз попиту, конкурентного середовища, споживчих уподобань, які допомагають компанії коригувати свої послуги відповідно до потреб ринку;
- витрати на проведення акцій та знижок для існуючих та потенційних абонентів.

Витрати на збут на ТОВ «Белнет», пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг), також включають витрати на послуги SMM-агентства, яке було найняте у 2022 році для ведення сторінок компанії в соціальних мережах. Це охоплює розробку контенту, просування публікацій та взаємодію з аудиторією для підвищення впізнаваності бренду та стимулювання попиту на послуги компанії.

SMM-агентство забезпечує:

- розробку контенту (тексти, графіка, відео) для підвищення інтересу та залучення аудиторії;
- просування публікацій для збільшення охоплення та досягнення потенційних клієнтів;
- взаємодію з аудиторією (відповіді на коментарі, реагування на відгуки), що допомагає створити позитивний імідж компанії та підвищити лояльність клієнтів.

На ТОВ «Белнет» адміністративні витрати (окрім витрат на канцелярські приладдя) та витрати на збут здебільшого документально оформлюються актами виконаних робіт, які надають постачальники таких послуг. Такі акти підписуються обома сторонами угоди та є підтвердженням наданих послуг. У бухгалтерській програмі ці витрати відображаються через функцію "Надходження товарів та послуг",

де зазначаються всі необхідні реквізити документів, включаючи дату, контрагента, опис послуги та її вартість.

Фінансові витрати ТОВ «Белнет» включають витрати, пов'язані із залученням та обслуговуванням фінансових ресурсів підприємства, що не входять до прямих витрат на виробництво чи адміністративних витрат. Такі витрати обліковуються як частина фінансових витрат і не включаються до собівартості продукції або послуг, а відображаються окремим рядком у фінансовій звітності підприємства, що дає можливість більш точно відстежувати витрати на обслуговування фінансування, оцінювати ефективність фінансових рішень і контролювати грошові потоки, пов'язані з борговими зобов'язаннями підприємства.

До основних статей фінансових витрат ТОВ «Белнет» належать.

- проценти за кредитами та позиками – витрати на оплату відсотків за отриманими банківськими кредитами, які використовуються для інвестицій в розвиток інфраструктури (будівництво оптичних ліній) або інших проектів компанії;
- витрати на обробку банківських операцій – витрати, пов'язані з банківськими послугами, зокрема за розрахунково-касове обслуговування та перекази, якщо вони стосуються обслуговування кредитних зобов'язань чи інших фінансових операцій;
- комісійні витрати – витрати, пов'язані з оплатою комісій за залучення фінансування або отримання гарантій для забезпечення угод;

Наднормативні виробничі витрати (п. 20 НП(С)БО 16) виникають у разі перевищення запланованих витрат через аварійні ситуації, такі як поломка мережевого обладнання або пошкодження кабелів під час погодних катастроф. Вони не закладаються в стандартну собівартість, але відносяться на витрати періоду, оскільки їх уникнути неможливо.

До таких витрат відносяться:

- поломка мережевого обладнання – витрати, пов'язані з ремонтом або заміною обладнання, яке вийшло з ладу через технічні несправності, крадіжки або інші непередбачені обставини;

– пошкодження кабелів під час погодних катастроф – витрати на відновлення інфраструктури, коли кабелі або інші мережеві елементи пошкоджуються через негоду, такі як буревії, повені або снігопади.

У разі аварійних ситуацій або виявлення крадіжок та інших зловживань на підприємстві проводиться обов'язкова інвентаризація. Згідно з Положенням № 879 та Законом № 996, така інвентаризація є обов'язковою у випадках крадіжок, псування майна, а також техногенних аварій або стихійних лих. Результати інвентаризації фіксуються в інвентаризаційних описах, актах, відомостях і протоколі. На підставі цих документів керівник підприємства приймає рішення про списання, ремонт або консервацію пошкоджених об'єктів.

Досліджуване підприємство самостійно здійснює всі можливі заходи щодо фіксації факту пошкодження майна, включаючи фото- та відеофіксацію, збирання показань свідків, проведення експертиз та оцінки пошкодженого майна.

Для обліку та оформлення наднормативних виробничих витрат на досліджуваному підприємстві використовуються наступні документи:

– Акт пошкодження майна або акт про аварійний ремонт – документ, що складається у випадку аварій або пошкоджень обладнання, спричинених форс-мажорними обставинами, у якому зазначається причина аварії, обсяг пошкоджень, перелік обладнання, яке потребує ремонту або заміни, а також витрати на відновлення; акт підписується комісією, що підтверджують факт надзвичайної події;

– Акт на списання матеріальних цінностей – використовується для обліку витрат на заміну чи ремонт пошкоджених кабелів або обладнання – у ньому зазначається перелік та вартість списаних матеріалів або обладнання, які більше не підлягають відновленню;

– Акт виконаних робіт або послуг – якщо для ремонту залучалися сторонні організації, підтвердженням витрат є наданий виконавцем акт виконаних робіт, в якому зазначається обсяг і вартість наданих послуг;

– Наказ керівника про списання витрат на форс-мажорні події – керівник підприємства видає наказ про списання витрат, пов'язаних із наднормативними

витратами, на витрати періоду, що дозволяє офіційно затвердити необхідність списання таких витрат і зробити відповідні бухгалтерські проведення.

Для відображення наднормативних витрат у програмі бухгалтерського обліку використовуються стандартні бухгалтерські документи, як-от прибуткові та видаткові накладні (у разі закупівлі матеріалів для ремонту), меморіальні ордери або документи на списання витрат у бухгалтерській системі.

2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на ТОВ «Белнет»

Витрати на ТОВ «Белнет», яке спеціалізується на наданні послуг інтернет-зв'язку та цифрового телебачення, обліковуються з урахуванням специфіки його діяльності та організаційної структури. З огляду на розмаїття витрат, які охоплюють оренду каналів зв'язку, витрати на технічне обслуговування, амортизацію обладнання, витрати на маркетинг і адміністрування, облік таких витрат потребує чіткого поділу на синтетичний та аналітичний рівні. Це забезпечує точність у відстеженні фінансових ресурсів, що витрачаються на різні аспекти операційної діяльності, а також сприяє контролю за ефективністю використання ресурсів підприємства.

Синтетичний облік на ТОВ «Белнет» спрямований на загальне узагальнення витрат, пов'язаних з основними напрямками діяльності підприємства, і ведеться у розрізі рахунків, що дозволяє швидко отримати інформацію про загальні витрати за певний період у рамках діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Аналітичний облік, у свою чергу, деталізує витрати за конкретними видами, наприклад, за витратами на обслуговування мереж, оренду приміщень, оплату маркетингових послуг тощо, що дозволяє детально контролювати та аналізувати кожен елемент витрат. Такий підхід дозволяє досліджуваному підприємству оперативно реагувати на зміни у витратах, виявляти можливості для оптимізації, а також забезпечує відповідність звітності вимогам податкового та фінансового

контролю, сприяючи підвищенню прозорості фінансових операцій та допомагаючи ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення.

Для обліку витрат на ТОВ «Белнет» використовуються рахунки класу 9 «Витрати діяльності», що відповідає принципам деталізації витрат згідно з вимогами бухгалтерського обліку для підприємств, які обирають відображати витрати за функціональним призначенням. На підприємстві не використовуються рахунки класу 8 «Витрати за елементами», що дозволяє спрощувати облік і зосереджуватись на основних напрямках витрат.

Основні рахунки, що використовуються для обліку витрат, включають:

- 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» – для фіксації витрат на надання послуг;
- 92 «Адміністративні витрати» – для витрат на управління та обслуговування офісу;
- 93 «Витрати на збут» – для витрат, пов'язаних із маркетингом і підтримкою клієнтів;
- 948 «Визначені штрафи, пені, неустойки» – для реєстрації витрат на штрафи та пені;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності» – для витрат, які не підпадають під інші категорії;
- 951 «Відсотки за кредит» – для обліку відсотків за користування кредитами;
- 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На ТОВ «Белнет» для відображення собівартості послуг із підключення до мережі та надання абонентських послуг обліку витрат використовується рахунок синтетичного обліку 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг». Цей субрахунок призначений для обліку прямих витрат, пов'язаних з наданням телекомунікаційних послуг, включаючи як одноразові витрати на підключення абонентів, так і щомісячні витрати, пов'язані з підтримкою та обслуговуванням послуг.

За кредитом субрахунка 903 відображається списання собівартості наданих послуг в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

За дебетом субрахунка 903 відображається виробнича собівартість наданих робіт та послуг, тобто відображаються витрати на оплату праці, електроенергію, оренду каналів, доступ до мережі та інші витрати, пов'язані з виробничим процесом.

У таблиці 2.2 наведені типові кореспонденції рахунків ТОВ «Белнет» за субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», які забезпечують відображення витрат, пов'язаних із наданням телекомунікаційних послуг.

Таблиця 2.2

Типові господарські проведення на ТОВ «Белнет» за субрахунком
903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит
01	02	03	4
1	Нарахування амортизації виробничого обладнання	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	131 «Знос основних засобів»
2	Списання матеріалів, використаних для підключення абонентів	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	201 «Сировина й матеріали»
3	Нарахування заробітної плати виробничому персоналу	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ)	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	651 «Розрахунки зі страхування»
5	Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (МБП) на мережу	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складах»
6	Включено до витрат орендні платежі за канали передачі даних та технічні приміщення	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	39 «Витрати майбутніх періодів»
7	Відображені витрати за розробку проектної документації	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8	Нарахована електроенергія, спожита на базовій станції	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9	Відображена нарахування за інтернет-трафік від інших інтернет-провайдерів	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
10	Списана собівартість на фінансові результати в порядку закриття періоду	791 «Фінансові результати»	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»

Джерело: сформовано автором за даними, отриманими під час співбесіди із
управлінським персоналом ТОВ «Белнет»

У типовому звіті «Аналіз рахунку» програми «BAS.Бухгалтерія» досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет» за 2023 рік можна побачити аналітичні дані щодо руху коштів на рахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт та послуг" (Додаток X). У колонці "Кор. Рахунок" зазначені кореспондуючі рахунки, за якими відбуваються операції на 903 рахунку. Вони включають різноманітні витрати, такі як амортизація (рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»), нарахування зарплати (рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»), списання матеріалів (рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»), оренда приміщень (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»), послуги підрядників (рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») тощо. Даний звіт використовується бухгалтерією досліджуваного підприємства з метою аналізу структури та динаміки витрат, що формують собівартість реалізованих робіт і послуг, що дозволяє визначити ключові статті витрат, оцінити їхній вплив на фінансові результати підприємства та виявити можливості для оптимізації.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» використовується ТОВ «Белнет» для обліку витрат, пов'язаних із загальним управлінням підприємством. Це витрати, що забезпечують функціонування адміністративного апарату та організацію роботи підприємства в цілому, але не відносяться безпосередньо до виробництва або збуту продукції.

За кредитом субрахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається списання загальної суми адміністративних витрат за період в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

За дебетом субрахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається накопичення адміністративних витрат пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства за період.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» не деталізований на окремі субрахунки третього рівня, що означає, що всі адміністративні витрати відображаються на одному рівні в стандартній класифікації. Однак у програмному забезпеченні «BAS.Бухгалтерія» досліджуваного підприємства для рахунка 92 ведеться додаткові

розрізи аналітичного обліку (субконто), які передбачені типовим функціоналом програми: підрозділ підприємства та статті витрат.

Така деталізація надає можливість деталізувати адміністративні витрати за такими напрямками:

- підрозділи підприємства — дозволяє відстежувати витрати, понесені окремими підрозділами підприємства;
- статті витрат — дозволяє деталізувати витрати за різними видами адміністративної діяльності, що дозволяє зрозуміти структуру адміністративних витрат підприємства.

Статті витрат на ТОВ «Белнет» складаються з наступних елементів:

- амортизація ОЗ загальногосподарського використання;
- винагорода за консультаційні, інформаційні, аудиторські й інші послуги;
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факт. тощо);
- витрати на оплату праці;
- витрати на службові відрядження й утримування апарату управління підприємством;
- витрати на утримання ОЗ, інших необоротних матеріальних активів (оренда, страхування, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- внески на соціальні заходи (адміністративні);
- інші витрати загальногосподарського призначення;
- плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків, валюта;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім собівартості).

Аналітичні розрізи "підрозділи підприємства" та "статті витрат" 92 рахунку «Адміністративні витрати» надають управлінському обліку можливість більш комплексного і точного аналізу витрат, підтримуючи прийняття рішень, спрямованих на підвищення ефективності та раціональне використання ресурсів.

Для ТОВ «Белнет» характерні наступні кореспонденції рахунків за рахунком 92 «Адміністративні витрати».

Таблиця 2.3

Типові господарські проведення на ТОВ «Белнет»
за рахунком 92 «Адміністративні витрати»

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація на програмне забезпечення BAS.Бухгалтерія	92 «Адміністративні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2	Нарахована амортизація основних засобів офісу	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
3	Відображено нарахування за отримані інформаційно-консультативні послуги	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Відображено витрати за відправку кореспонденції поштою	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства.	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	651 «Розрахунки зі страхування»
7	Списані канцтовари, передані у використання адмін. персоналу	92 «Адміністративні витрати»	209 «Інші матеріали»
8	Передано МШП (калькулятор) до відділу бухгалтерії	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
9	Віднесено витрати за розрахунково-касове обслуговування на витрати	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в нац.валюті»
10	Списано адмін. витрати у кінці періоду на фінансовий результат	79 «Фінансовий результат»	92 «Адміністративні витрати»

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ «Белнет»

Для деталізації руху витрат за 92 рахунком «Адміністративні витрати» на досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет» використовується типовий звіт «Аналіз рахунку», який формується у програмному забезпеченні «BAS.Бухгалтерія». Типову форму звіту досліджуваного підприємства за рахунком 92 «Адміністративні витрати» за 2023 рік наведено у додатках (Додаток III). У колонці "Кор. Рахунок" зазначені кореспондуючі рахунки, за якими відбуваються операції на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Вони включають різноманітні витрати, такі як амортизація офісного призначення, передані для потреб управлінського персоналу МБП, орендні платежі за орендований офіс, заробітну плату та нарахування неї адміністративного персоналу та ін.

Рахунок 93 «Витрати на збут» призначений для обліку витрат, пов'язаних із процесом реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, які здійснює підприємство. Для ТОВ «Белнет», цей рахунок охоплює витрати на маркетингову діяльність (реклама, дослідження ринку), підтримку клієнтів, а також витрати, що забезпечують ефективність продажів і підвищення лояльності клієнтів.

За кредитом рахунка 93 «Витрати на збут» відображається списання накопленої суми витрат на збут за період в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

За дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» акумулюється сума витрат, що відносяться до збутових процесів діяльності підприємства.

Рахунок 93 «Витрати на збут» на ТОВ «Белнет» не має поділу на аналітичні субрахунки третього рівня, тобто не деталізується стандартними субрахунками в обліку. Однак у програмному забезпеченні «BAS.Бухгалтерія» цей рахунок деталізується за оборотами рахунку по «Статтях витрат», де кожна стаття відображає конкретні види витрат, пов'язані зі збутом. Це дозволяє підприємству контролювати різні аспекти витрат на збут, навіть без використання субрахунків третього рівня.

Основну частку витрат на збут на досліджуваному підприємстві складають витрати на послуги SMM-агентства, яке було найняте у 2022 році для ведення сторінок компанії в соціальних мережах. В обліку досліджуваного підприємства такі витрати акумулюються на субkonto «Витрати на рекламу та досліджування ринку (маркетинг) окрім п. 06.7.3.1».

Окрім послуг SMM-агентства, до типових витрат на збут відносяться витрати на рекламні кампанії (наприклад, оплата послуг рекламних платформ для розміщення оголошень), а також витрати на виготовлення рекламних матеріалів (друк і поширення рекламних листівок, брошур, що інформують про послуги компанії). Такі витрати необхідні для залучення нових клієнтів та підтримання лояльності існуючих споживачів. Вони сприяють розширенню ринку збуту, підвищенню попиту на послуги компанії та зміцненню її конкурентних позицій.

Для ТОВ «Белнет» характерні наступні типові кореспонденції рахунків за рахунком 93 «Витрати на збут» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Типові господарські проведення на ТОВ «Белнет»
за рахунком 93 «Витрати на збут»

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація на програмне забезпечення BAS.Бухгалтерія	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2	Нарахована амортизація основних засобів офісу	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
3	Відображено нарахування за отримані інформаційно-консультативні послуги	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Відображено витрати за відправку кореспонденції поштою	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства.	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	93 «Витрати на збут»	651 «Розрахунки зі страхування»
7	Списані канцтовари, передані у використання адмін. персоналу	93 «Витрати на збут»	209 «Інші матеріали»
8	Передано МШП (калькулятор) до відділу бухгалтерії	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
9	Віднесено витрати за розрахунково-касове обслуговування на витрати	93 «Витрати на збут»	311 «Поточні рахунки в нац.валюті»
10	Нарахована орендна плата за офісне приміщення	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
11	Списано адмін. витрати у кінці періоду на фінансовий результат	79 «Фінансовий результат»	93 «Витрати на збут»

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ «Белнет»

У додатку ІІ можна побачити аналітичні дані щодо руху коштів на рахунку 93 «Витрати на збут» у BAS.Бухгалтерія досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет» за 2023 рік., у якому зазначені кореспондуючі рахунки, за якими відбувалися операції із 93 рахунком.

Субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – рахунок 9 класу рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», призначений для обліку збитків, пов'язаних з втратою або псуванням матеріальних активів підприємства. На ТОВ «Белнет» цьому рахунку фіксуються випадки, коли підприємство зазнало нестач, крадіжок, або псування активів, які виявлені в процесі інвентаризації або в результаті

інших облікових операцій. Хоч такі ситуації в господарській діяльності досліджуваного підприємства трапляються нечасто, тим не менш, враховуючи специфіку діяльності підприємства, за якої значна частина обладнання знаходиться на вулиці, воно особливо вразливо до зовнішніх факторів, таких як погодні умови, вандалізм чи крадіжки. Через це компанія ТОВ «Белнет» може періодично стикатися з нестачами чи псуванням активів, зокрема кабелю, розміщеного на зовнішніх майданчиках чи опорах.

Рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» використовується для відображення:

- нестач матеріальних цінностей – якщо виявлено, що певні матеріальні активи були втрачені або відсутні на складі;
- втрат від псування цінностей – якщо певні запаси зіпсувалися або втратили свою вартість через неправильне зберігання, недбалість персоналу або інші причини, які не залежать від процесу виробництва;
- витрат на утилізацію – якщо необхідно ліквідувати чи утилізувати зіпсовані матеріали або товари.

Субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» використовується на ТОВ «Белнет» для обліку витрат, які виникають у процесі основної діяльності підприємства, але не належать до інших категорій операційних витрат. Цей субрахунок охоплює витрати, які не підпадають під класифікацію інших операційних витрат, таких як адміністративні, збутові, виробничі тощо.

За дебетом рахунку 949 відображаються суми інших витрат операційної діяльності, які віднесені на витрати підприємства в поточному періоді.

За кредитом рахунку 949 відображається списання витрат на фінансовий результат підприємства в кінці звітного періоду шляхом закриття цього субрахунку на рахунок 79 «Фінансові результати».

Субрахунок 951 «Відсотки за кредит» використовується на ТОВ «Белнет» для обліку витрат на виплату відсотків за користування кредитними ресурсами, наданими банками та іншими фінансовими установами. Витрати за відсотками відображаються

в складі фінансових витрат підприємства та безпосередньо впливають на фінансовий результат.

За дебетом рахунку 951 відображаються суми нарахованих відсотків за користування кредитами, що збільшують загальні фінансові витрати підприємства.

За кредитом рахунку 951 здійснюється списання суми нарахованих відсотків на фінансовий результат на кінець звітного періоду, коли рахунок закривається.

Для ТОВ «Белнет» характерні наступні кореспонденції рахунків за субрахунком 951 «Відсотки за кредит» (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Типові господарські проведення на ТОВ «Белнет»
за рахунком 951 «Відсотки за кредит»

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отриманий короткостроковий кредит від банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»
2	Нараховані відсотки за користування короткостроковим банківським кредитом	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
3	Здійснена оплата нарахованих відсотків банку за короткостроковий кредит	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4	Погашено тіло короткострокового кредиту	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
	Списані нараховані відсотки на фінансовий результат у кінці звітного періоду	79 «Фінансові результати»	951 «Відсотки за кредит»

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ «Белнет»

Субрахунок 976 «Списання необоротних активів» відноситься до 9 класу рахунків «Витрати діяльності», рахунку 97 «Інші витрати» та використовується для обліку витрат, пов'язаних із вибуттям необоротних активів, які вже не можуть приносити економічної вигоди. Така ситуація виникає внаслідок зношення, пошкодження, морального старіння або інших причин, що роблять активи непридатними для подальшого використання. На субрахунку 976 "Списання

необоротних активів" відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією.

За дебетом рахунку 976 «Списання необоротних активів» відображаються витрати на списання залишкової вартості необоротних активів, а також інші витрати, пов'язані з вибуттям, наприклад, витрати на демонтаж чи утилізацію.

За кредитом рахунку 976 «Списання необоротних активів» здійснюється списання суми витрат із вибуттям необоротних активів на фінансовий результат на кінець звітного періоду, коли рахунок закривається.

Для ТОВ «Белнет» характерні наступні кореспонденції рахунків за субрахунком 976 «Списання необоротних активів» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Типові господарські проведення на ТОВ «Белнет»
за рахунком 976 «Списання необоротних активів»

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Кореспонденція рахунків із списання ОЗ внаслідок непридатності для подальшого використання			
1	Списана сума нарахованого зносу об'єкта основних засобів - Зварювальний апарат для оптоволокна	131 «Знос основних засобів»	106 «Інструменти, прилади та інвентар»
2	Списання залишкової вартості об'єкта основних засобів:	976 «Списання необоротних активів»	106 «Інструменти, прилади та інвентар»
3	Списано витрати, пов'язані з ліквідацією (витрати на демонтаж та транспортування)	976 "Списання необоротних активів"	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4	Списано на фінансовий результат витрати від списання ОЗ	79 «Фінансові результати»	976 «Списання необоротних активів»

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ «Белнет»

Для автоматизації обліку на підприємстві ТОВ "Бэлнет" обрано програмне забезпечення «BAS.Бухгалтерія» на базі платформи 8.3. Це рішення обумовлене тим, що програмний продукт «BAS.Бухгалтерія» забезпечує широкий функціонал для ведення бухгалтерського обліку та обліку податкових зобов'язань, що покриває більшість потреб підприємства, включаючи специфіку галузі, пов'язану з монтажем та обслуговуванням мереж інтернет. Програмне забезпечення надає зручні інструменти для обліку матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних

предметів (МШП), а також послуг, що особливо важливо для підприємства зі значним обсягом матеріалів, необхідних для виконання монтажних робіт.

Основний функціонал «BAS.Бухгалтерія» дозволяє ефективно відображати операції матеріалами та основними засобами, починаючи від надходження та закінчуючи введенням в експлуатацію чи переміщенням між підрозділами. Це знижує трудомісткість облікових операцій, покращує контроль над активами, а також дозволяє автоматизувати розрахунки та звітність.

Для відображення надходження матеріалів в «BAS.Бухгалтерія» використовується документ підсистеми «Надходження товарів та послуг» (рис. 2.1). Призначення цього документа полягає у фіксації закупівель матеріалів, що надходять на підприємство, а також послуг та обладнання. Документ «Надходження товарів та послуг» частіш за все вводиться на підставі Довіреності, яка підтверджує факт отримання матеріальних цінностей та заповнюється бухгалтером, оскільки надходження інструментів та обладнання для монтажу мереж часто підтверджується довіреністю, яка видається працівнику, що отримує матеріали від постачальника.

Надходження товарів і послуг 0000-000315 від 15.08.2023 9:33:00 (Покупка, комісія)

Провести и закрыть Записать Провести Создать на основании Друк

Номер: 0000-000315 Дата: 15.08.2023 9:33:00 Вид операції: Покупка, комісія

Контрагент: ТОВ "ТЕЛЕКОМЕНЕРГОКАБЕЛЬ" Склад: Основний склад

Договір: № б/н від 01.02.2022 р. Ціна не включає ПДВ

Документ розрахунків:

N	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ	% ПДВ	Сума ПДВ	Всього	Рахунок	Податкове
1	Кабель ОКТ-Д(0,5)П-1Е1-0,36Ф3,5/0,22Н18-1	10,000	км	1,000	3 248,45	32 484,50	20%	6 496,90	38 981,40	201	Обл. НДС

Всього: 38 981,40 UAH ПДВ (у т.ч.): 6 496,90 UAH

Коментар: Відповідальний: Судак Ю.О.

Рис. 2.1. Документ «Надходження товарів і послуг»

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Документ «Надходження товарів та послуг» в програмному продукті «BAS.Бухгалтерія» використовується на досліджуваному підприємстві ТОВ "Белнет" для відображення надходження різних видів активів, таких як МШП (малоцінні та швидкозношувані предмети), основні засоби (ОЗ), малоцінні необоротні матеріальні активи та інші матеріальні цінності.

Окрім матеріальних активів, документ «Надходження товарів та послуг» також фіксує отримані послуги або роботи від підрядників, під час відображення операцій із отримання послуг одночасно фіксується зміна в стані розрахунків з ним, що означає, що в обліковій системі автоматично відображається:

- зменшення дебіторської заборгованості перед контрагентом у випадку попередньої оплати за послуги – це відбувається тоді, коли підприємство сплатило авансовий платіж наперед за майбутні роботи або послуги, а після фактичного отримання послуг відбувається коригування обліку;

- збільшення кредиторської заборгованості (у випадку відстрочення платежу) – після надання послуг у підприємства з'являється зобов'язання перед контрагентом, яке буде погашене в подальшому.

Одночасно з фіксацією зміни у стані розрахунків, документ «Надходження товарів та послуг» дозволяє віднести вартість послуг на витрати підприємства у залежності від цільового використання – на адміністративні витрати, витрати за збут, виробничу собівартість або інші витрати діяльності. Наприклад, послуги, що стосуються ремонту обладнання, яке встановлене на мережі відносяться на 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а маркетингові послуги – на рахунок витрат на збут 93 «Витрати на збут».

Документом «Надходження товарів та послуг» фіксується також придбання МШП. Під час проведення документа формується бухгалтерська проводка за дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку розрахунків з постачальником 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

На ТОВ "Белнет" для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) використовуються наступні документи:

— документ "Передача малоцінних активів в експлуатацію" — використовується для відображення передачі МШП у користування, під час проведення цього документа такі активи списується з рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і переводиться в оперативний облік. Тобто МШП перестають обліковуватись як матеріальні запаси, а їхня вартість переноситься на витрати відповідного напрямку діяльності — собівартість виробництва (рахунок 90), адміністративні витрати (рахунок 92) чи витрати на збут (рахунок 93), в залежності від цільового призначення;

— документ «Списання МШП з експлуатації» — оформлюється для МШП, які стають непридатними для подальшого використання, він дозволяє списати предмети, що вийшли з ладу або більше не використовуються, і таким чином зняти їх з оперативного обліку.

На досліджуваному підприємстві ТОВ "Белнет" списання обладнання та матеріалів, які передаються кінцевому споживачу (абоненту) при підключенні до інтернету, здійснюється за допомогою документа «Реалізація товарів і послуг» підсистеми «BAS.Бухгалтерія» (рис. 2.2).

← → ☆ Реалізація товарів і послуг 1456 від 21.08.2023 0:00:00 (Продаж, комісія)

Провести і закрити Записати Провести Создать на основании Вивантаження Друк

Еще ?

Номер: 1456 від: 21.08.2023 0:00:00 Склад: Основний склад

Контрагент: ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "РАЛ" [Ціна включає ПДВ](#)

Договір: Договір 28/03/2019-ТП від 28.03.2019р.

Документ розрахунків:

Товари Зворотна тара Послуги (7) Рахунки розрахунків Додатково

Добавить Заполнить Подбір

N	Номенк...	Зміст послуги, дод. відомості	Кіл...	Ціна ...	Сума ...	Σ	Сум...	%ПДВ	Сум...	Всього	Схема р
1	Наданн...	Надання електронних комунікаційних послуг "Тариф 20М оптичний" за адресою: Одес...	1,000	520,00	520,00		520,00	20%	86,67	520,00	Послуга
2	Наданн...	Надання електронних комунікаційних послуг за адресою: Одеська область, Миколаївсь...	1,000	200,00	200,00		200,00	20%	33,33	200,00	Послуга
3	Наданн...	Надання електронних комунікаційних послуг "Тариф 6М" за адресою: Одеська область...	1,000	520,00	520,00		520,00	20%	86,67	520,00	Послуга
4	Наданн...	Надання електронних комунікаційних послуг "Тариф 6М" за адресою: Одеська область...	1,000	520,00	520,00		520,00	20%	86,67	520,00	Послуга
5	Наданн...	Надання електронних комунікаційних послуг "Тариф 10М оптичний" за адресою: Одес...	1,000	310,00	310,00		310,00	20%	51,67	310,00	Послуга
6	Додатк...	Додаткова послуга Статична IP-адреса	3,000	100,00	300,00		300,00	20%	50,00	300,00	Послуга
7	Додатк...	Додаткова послуга Статична IP-адреса	2,000	100,00	200,00		200,00	20%	33,32	200,00	Послуга

Всього: 2 570,00 UAH ПДВ (у т.ч.): 428,33 UAH

Рис. 2.2. Документ «Реалізація товарів і послуг»

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Документ «Реалізація товарів і послуг» використовується для відображення операцій з реалізації товарів, матеріалів і послуг. Його введення відбувається напівавтоматично на підставі документа «Рахунок на оплату покупцю», який попередньо формується бухгалтером для надання покупцю. У документі «Реалізація товарів і послуг» із видом операції «продаж, комісія» перелік витрачених при підключенні матеріалів заповнюється на вкладці «Товари», а вартість виконаних робіт відображається на вкладці «Послуги» із зазначенням послуги (із довідника «номенклатура»), кількості, ціни та вартості та схеми реалізації. Схема реалізації є досить важливим параметром, який визначає доходні та витратні рахунки обліку при відображенні операцій реалізації. У документі також заповнюється параметр «Зміст послуги, дод. відомості», що надає змогу більш детально прописати формулювання наданої послуги у друкованій формі документа «Акта наданих послуг». Приклад заповненого документа «Акт наданих послуг» досліджуваного підприємства наведено у додатках: при підключенні абонента (Додаток Щ1), при оформленні ремонту електронного комунікаційного обладнання (Додаток Щ2).

Документ "Передача устаткування у монтаж" (рис. 2.3) - найбільш широко використовується на ТОВ "Белнет" та призначений для включення вартості устаткування та комплектуючих, що потребують монтажу, у витрати, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів - які надалі стають об'єктом ОЗ. У полі документа «Об'єкт будівництва» вибирається об'єкт необоротних активів, у первісну вартість якого включається вартість устаткування і комплектуючих із довідника «Об'єкти будівництва». У реквізиті «Стаття витрат» зазначається стаття обліку витрат на монтаж об'єкта основних засобів з довідника «Статті витрат». Таблична частина документа заповнюється номенклатурою і кількістю переданих в монтаж обладнання та комплектуючих. По кнопці "Друк" можна формується друкована форма «Акту про приймання устаткування» за типовою формою М-15а.

Документ "Передача устаткування у монтаж" формує бухгалтерські проведення із списання матеріалів із 20 рахунку «Виробничі запаси» на рахунок акумулювання витрат, які складають первісну вартість майбутнього об'єкту основного засобу – 15 рахунок «Капітальні інвестиції».

← → ☆ Передача устаткування в монтаж 0000-00021 от 04.12.2023 11:01:00

Провести и закрыть Записать Провести Форма М-15а

Номер: 0000-00021 від: 04.12.2023 11:01:00 Рахунок: 1522

Склад: Основний склад Стаття витрат: Затрати на строительство и монтаж оборудования

Об'єкт будівництва: Техніка зв'язку: с. Мардарівка Подільський р-н Одеської об

Устаткування

Добавить Подбір

N	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Рахунок	Податкове призначення
2	Затискач натяжний Н-3	300,000	шт	...	201	Обл. НДС
3	Кабель Delargo OTDr G 8F PE	8 000,000	м	...	201	Обл. НДС
4	Кабель FiFix OTDr G 8F G652D PE 1,0	3 500,000	м	...	201	Обл. НДС
5	Кабель КПП-ВП (100) 2*2*0,50 (U/UTP-с...	484,000	м	...	201	Обл. НДС
6	Коннектор PiPo RJ-45 8P8C UTP Cat-5 ...	200,000	шт	...	201	Обл. НДС
7	Мережевий фільтр MERLION 5 розеток ...	5,000	шт	...	201	Обл. НДС
8	Оптичний лінійний термінал GPON OLT...	1,000	шт	...	201	Обл. НДС
9	Оптичний модуль NG OPTICS GPON, ...	3,000	шт	...	201	Обл. НДС
10	Патчкорд SC/UPC - SC/UPC SM simple...	30,000	шт	...	201	Обл. НДС
11	Патчкорд SC/UPC - SC/UPC SM simple...	200,000	шт	...	201	Обл. НДС
12	Пигтейл LC/UPC SM 0.9MM easy strip (...)	30,000	шт	...	201	Обл. НДС

Комментар: Відповідальний: Судак Ю.О

Рис. 2.3. Документ «Передача устаткування у монтаж»

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Оскільки ТОВ «Белнет» регулярно здійснює роботи із будівництва інтернет-мереж, документ "Введення в експлуатацію основних засобів" виступає важливим інструментом для формування первісної вартості об'єкта будівництва основних засобів, особливо магістралей та ділянок інтернет-мереж "Технік зв'язку". Документ списує за кредитом накопичені витрати, пов'язані з будівництвом і монтажем мережі у реєстрі програми «об'єкт будівництва» (рахунок 1521 «Придбання основних засобів» та формує первісну вартість ОЗ за 10 рахунком «Основні засоби». Зокрема, об'єкти, що відносяться до телекомунікаційної інфраструктури (мережі зв'язку), часто відображаються на рахунку 109 "Інші основні засоби", оскільки вони є специфічними основними засобами для такого виду діяльності, але не підпадають під більш загальні категорії. Інші типи основних засобів, які також використовуються на підприємстві, обліковуються на рахунках:

- 103 "Будинки та споруди" – для об'єктів, таких як будівля складу чи інші споруди, що використовуються для підтримки діяльності;

- 104 "Машини та обладнання" – для обліку технічних засобів, які використовуються в роботі;
- 106 "Інструменти, прилади та інвентар" – для обліку інструментів та іншого обладнання, необхідного для будівництва або експлуатації мереж.

Документ "Введення в експлуатацію основних засобів" (рис. 2.4) дозволяє відобразити в обліку введення в експлуатацію нових активів (наприклад, інтернет-мереж, об'єктів телекомунікацій та ін. ОЗ), що є основними засобами підприємства. У програмі «BAS.Бухгалтерія» цей документ є важливою частиною процесу капіталізації витрат, пов'язаних з будівництвом і монтажем інфраструктури. Після введення в експлуатацію об'єктів основних засобів програма автоматично призначить амортизацію регламентним документом «Закриття місяця», яка буде нараховуватись відповідно до встановлених термінів корисного використання.

Введення в експлуатацію ОЗ 0000-000001 от 05.12.2023 10:11:00

Провести и закрыть Записать Провести Создать на основании Форма ОЗ-1

Номер: 0000-000001 від: 05.12.2023 10:11:00 Вид операції: Об'єкти будівництва

Подія ОЗ: Ввод в эксплуатацию

Основні засоби Облікові дані Додатково Комісія

Об'єкт будівництва: Техніка зв'язку: с. Мардарівка Подільський р-н Одеської облас Розрахувати суми

Підрозділ: Виробничо-технічний відділ

Рахунок інвестицій: 1522 Варість: 112 425,48 UAH

Податкове призначення: Обл. НДС

Основні засоби

Добавить Заполнить Подбір

N	Код	Основний засіб	Інвентарний номер
1	00-000002	Техніка зв'язку: с. Мардарівка Подільський р-н Одеської області	00-000002

Коментар: Відповідальний: Судак Ю.О

Рис. 2.4. Документ «Введення в експлуатацію основних засобів»

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Документ «Закриття місяця» є ключовим документом для відображення витрат на досліджуваному підприємстві ТОВ "Белнет" у програмному забезпеченні

«BAS.Бухгалтерія». Його основне призначення – проведення значної частини регламентних операцій у бухгалтерському та обліку для цілей оподаткування. Завдяки цьому документу в кінці кожного місяця здійснюється комплексне відображення витрат та регламентних операцій, що спрощує облік, та значно економить час.

Документ «Закриття місяця» (рис. 2.5) містить перелік регламентних операцій, які виконуються в послідовності, кожна з них повинна виконуватись лише один раз на місяць (для бухгалтерського обліку) або один раз на квартал (для обліку з метою оподаткування).

← → ☆ Закриття місяця Б000-00012 от 31.12.2023 23:59:57

Провести и закрыть Записать Провести Друк

Номер: Б000-00012 Дата: 31.12.2023 23:59:57

Список	БО	ПО
⊕ Нарахування амортизації	☒	☒
Переоцінка валютних коштів	☒	
Розподіл ТЗВ	☐	
Коригування фактичної вартості номенклатури	☒	
Списання витрат майбутніх періодів	☒	
Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)	☐	
⊕ Регламентні операції по бухгалтерському обліку	☐	
Розрахунок торгової націнки по проданих товарах	☐	
⊕ Технологічні операції по податковому обліку		☒

Рис. 2.5. Документ «Закриття місяця» підсистеми

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Основні операції, які здійснюються через «Закриття місяця», у контексті діяльності досліджуваного підприємства ТОВ "Белнет" включають:

1. Нарахування амортизації основних засобів (ОЗ) – на досліджуваному підприємстві амортизація основних засобів є суттєвим елементом витрат. Під час закриття місяця документ автоматично розраховує амортизацію для кожного об'єкта ОЗ, який використовувався в діяльності, і відображає витрати у відповідних бухгалтерських рахунках, що дозволяє враховувати знос основних засобів у вартості послуг.

2. Нарахування амортизації нематеріальних активів (НМА) – у своїй діяльності досліджуване підприємство використовує нематеріальні активи, такі як програмне забезпечення для обслуговування мережі або ліцензії для здійснення діяльності. Амортизація НМА враховується лише за тими активами, які були введені в експлуатацію протягом звітного місяця, і розраховується відповідно до встановлених норм. Таке відображення витрат дозволяє врахувати всі витрати, пов'язані з використанням НМА, що також впливає на собівартість наданих послуг.

3. Коригування фактичної вартості номенклатури – досліджуване підприємство використовує метод середньої вартості номенклатури для списання вартості матеріалів, необхідних для підключення та обслуговування абонентів (кабелі, кріплення, розподільчі коробки тощо) за п.18 П(С)БО 9 «Запаси», відповідно в кінці місяця необхідно виконати коригування середньої вартості списаних запасів. Згідно з обліковою політикою досліджуваного підприємства (п. 4.3), оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів за щомісячною середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних в звітному місяці запасів. Операція коригування фактичної вартості номенклатури дозволяє системі провести розрахунок середньозваженої вартості запасів, після її виконання формуються спеціальні коригуючі проводки, які доводять розрахунок вартості списання ТМЦ до середньозваженої за місяць. Дана операція є необхідною, оскільки на підприємстві часто відбувається надходження і списання матеріалів у різний час, і розрахунок вартості кожного списання за допомогою даної регламентної операції допомагає точно оцінити витрати на підключення клієнтів.

4. Списання витрат майбутніх періодів – для витрат, які відносяться до кількох місяців (наприклад, річна передплата інформаційно-довідкового бухгалтерського сервісу), такі витрати відображаються на рахунку витрат майбутніх періодів. Протягом закриття місяця відбувається автоматичне списання частини цих витрат на поточний період. Це дозволяє досліджуваному підприємству рівномірно розподілити витрати та зберегти точність звітності.

Документ «Визначення фінансових результатів» (рис. 2.6) в обліковій системі «BAS.Бухгалтерія» використовується для фінального розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Основна його функція полягає у закритті рахунків доходів і витрат та відображенні нерозподіленого прибутку або непокритого збитку на відповідних рахунках балансу. Документ створюється і проводиться наприкінці кожного місяця, після завершення всіх господарських операцій, що впливають на фінансові показники, включаючи витрати на сплату податку на прибуток. Наприкінці місяця залишки на рахунках доходів підприємства переносяться на рахунок 79 «Фінансові результати», що відповідає формуванню фінансового результату за звітний період. Ця операція є необхідною для відображення підсумкових доходів і витрат у звітності ТОВ "Белнет", що дозволяє коректно відобразити чистий прибуток або збиток за місяць. Також у документі здійснюється закриття залишків за рахунками класів 7 (доходи) та 9 (витрати), під час проведення документа всі накопичені залишки за цими рахунками списуються на рахунок 79 "Фінансові результати", що дозволяє в кінці періоду сформувати фінансовий результат діяльності підприємства.

Рис. 2.6. Документ «Визначення фінансових результатів»

Джерело: дані «BAS.Бухгалтерія» 8.3 на ТОВ «Белнет»

Для досліджуваного підприємства ТОВ "Белнет", як інтернет-провайдера, цей документ допомагає структуровано відображати всі доходи від наданих послуг та витрати на підтримку інфраструктури, обслуговування клієнтів, оренду каналів зв'язку, технічну підтримку та інші операційні витрати, важливі для визначення чистого фінансового результату компанії.

У кінці року перед складанням фінансової звітності на ТОВ "Белнет" складаються Інвентаризаційні описи (Додаток Ю1 та Додаток Ю2) для забезпечення достовірності фінансової звітності шляхом порівняння фактичних даних з обліковими, виявлення розбіжностей і забезпечення контролю за ефективністю використання активів та запасів підприємства.

Таким чином, у розділі «Організаційно-методичні засади обліку витрат на ТОВ "Белнет"» було розглянуто основні аспекти організації та ведення бухгалтерського обліку витрат, враховуючи специфіку діяльності підприємства як регіонального провайдера телекомунікаційних послуг. Його діяльність характеризується обслуговуванням різних категорій клієнтів - від приватних користувачів до державних установ та великих комерційних компаній, що вимагає комплексного підходу до управління витратами.

Документальне оформлення витрат показало, що на ТОВ "Белнет" використовується широкий спектр документів, які забезпечують повне та достовірне відображення витрат у бухгалтерському обліку. Зокрема, це документи щодо витрат на паливно-мастильні матеріали, акти списання матеріальних цінностей, документи з обліку витрат на оренду приміщень, а також специфічні документи, обумовлені галузевою специфікою. Наприклад, «Акт приймання-передачі обладнання до монтажу телекомунікаційної мережі» (форма 4) використовується для обліку обладнання, залученого до побудови телекомунікаційних мереж, що є ключовим елементом діяльності підприємства.

Синтетичний та аналітичний облік витрат ведеться з використанням автоматизованої системи «BAS.Бухгалтерія», яка дозволяє здійснювати деталізований облік за статтями витрат, кореспондуючими рахунками, об'єктами обліку та видами діяльності. Це забезпечує гнучкість та оперативність аналізу витрат, сприяє формуванню достовірної фінансової звітності та прийняттю управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ТОВ «БЄЛНЕТ»

3.1. Система внутрішнього контролю витрат на телекомунікаційному підприємстві ТОВ «Белнет»

Внутрішній контроль витрат є критично важливим для забезпечення стабільності та конкурентоспроможності телекомунікаційних підприємств. Це обумовлено тим, що телекомунікаційні компанії постійно інвестують у розбудову інфраструктури, таку як оптоволоконні мережі, базові станції, сервісні центри тощо внаслідок необхідності регулярного оновлення технічного обладнання та впровадження нових технологій (наприклад, 5G), що обумовлює досить високий рівень витрат. Послуги телекомунікаційної галузі вимагають значних витрат на оренду каналів зв'язку, закупівлю ліцензійного програмного забезпечення та обладнання, що потребує контролю цих витрат дозволяє уникнути перевитрат і забезпечити прозорість фінансових потоків, а зростання конкуренції в галузі потребує ефективного управління витратами, щоб зберігати доступні тарифи та інвестувати в нові сервіси.

Специфіка галузі вимагає застосування автоматизованих систем обліку, регулярного моніторингу витрат та їх розподілу відповідно до напрямків діяльності підприємства.

Підприємства телекомунікаційної галузі мають специфічні риси, які впливають на внутрішній контроль витрат на таких підприємствах:

- багаторівнева інфраструктура та висока складність технологічних процесів, оскільки для підтримки мережі необхідно враховувати витрати на обслуговування оптоволоконних ліній, маршрутизаторів, серверів та іншого обладнання, в таких умовах ускладнюється контроль витрат через різноманіття елементів інфраструктури, які використовуються в різних регіонах чи навіть країнах;
- телекомунікаційні компанії повинні регулярно інвестувати в нові технології, такі як впровадження хмарних рішень та 5G, що потребує гнучкого

контролю інвестицій у ці напрямки, для того щоб забезпечити баланс між ризиками та вигодами;

– затрати на оренду каналів зв'язку, програмне забезпечення, електроенергію та ліцензії становлять значну частину витрат підприємства;

– високий рівень конкуренції вимагає постійного вдосконалення обслуговування клієнтів, що потребує витрат на SMM-маркетинг, консультаційні послуги, підтримку кол-центрів – контроль цих витрат має враховувати їхню ефективність у довгостроковій перспективі [22].

Контроль витрат на підприємствах регулюється низкою нормативно-правових актів, які визначають правила обліку, звітності, внутрішнього контролю та інших аспектів управління витратами. Для телекомунікаційної галузі важливо враховувати як загальні вимоги, так і специфіку галузевих норм.

Основні документи, що забезпечують нормативно-правову базу для контролю витрат наведені у табл 3.1.

Таблиця 3.1

**Нормативно-правова база контролю витрат на підприємствах
телекомунікаційної галузі, які ведуть облік згідно із Н(П)СБО**

Нормативно-правовий документ	Регулювання у частині витрат
1	2
Загальні нормативні документи	
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [64]	Визначає основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
Податковий кодекс України [61]	Регулює формування податкових витрат, зокрема стаття 138 визначає склад витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	
НП(С)БО 16 "Витрати" [52]	Регулює склад і порядок відображення витрат підприємства.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50]	Визначає правильність визнання витрат, контроль порядку їх відображення, а також надає економічну характеристику сутності витрат
НП(С)БО 7 "Основні засоби" [53]	визначає порядок обліку витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку (у тому числі Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат та ін.)	Низка нормативно-правових актів із регулювання обліку витрат

Продовження табл. 3.1

1	2
Галузеві нормативні акти	
Закон України "Про електронні комунікації" [67]	Регламентує діяльність у сфері електронних комунікацій, включаючи фінансові аспекти підприємств, Передбачає обов'язковість дотримання прозорості в обліку витрат і доходів, пов'язаних із наданням телекомунікаційних послуг.
Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг [69]	Визначають права та обов'язки провайдерів послуг, включаючи управління витратами, пов'язаними з наданням телекомунікаційних сервісів.
Інші регуляторні акти у сфері телекомунікацій	Підприємства зобов'язані дотримуватися ліцензійних умов, затверджених Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації (НКРЗІ).
Вимоги внутрішнього контролю	
Наказ про облікову політику підприємства	Містить положення щодо обліку витрат, їх розподілу та процедур контролю
Внутрішні положення підприємства	Регламентують процеси внутрішнього контролю, аудиту та оцінки витрат на кожному етапі надання послуг.

Джерело: складено автором на підставі опрацювання джерел [64, 61, 50, 53, 52, 67, 69]

Внутрішній контроль витрат на підприємстві базується на кількох рівнях нормативно-правового регулювання, які забезпечують різні аспекти обліку, аналізу та управління витратами. Загальні нормативні документи, такі як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», забезпечують правову основу контролю витрат. Вони встановлюють загальні принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принципи достовірності, обачності та повного висвітлення інформації про витрати. Податковий кодекс України регулює порядок визнання витрат для цілей оподаткування та контролю за відповідністю господарських операцій законодавству.

Специфічні галузеві нормативи та акти забезпечують деталізацію вимог, зважаючи на особливості телекомунікаційної галузі, вони впливають на облік витрат, пов'язаних із наданням послуг зв'язку, управлінням тарифами та собівартістю послуг. Підприємства повинні враховувати рекомендації органів державного регулювання, зокрема, Національної комісії, яка здійснює державне регулювання у сфері електронних комунікацій.

На мікрорівні контроль витрат здійснюється на основі внутрішніх регламентів підприємства, таких як Наказ про облікову політику. У ньому підприємство встановлює методи обліку витрат, принципи їх розподілу, порядок використання амортизації та інші підходи, адаптовані до своєї діяльності, що дозволяє узгодити нормативні вимоги із внутрішніми процедурами управління витратами та забезпечити відповідність галузевій специфіці.

Ефективність внутрішнього контролю витрат дійсно значною мірою залежить від відповідності його цілей загальним стратегічним завданням підприємства. Для посилення дієвості контролю необхідно впроваджувати сучасні підходи, які поєднують технології, систематизацію інформації та залучення професійного персоналу.

Прийоми внутрішнього контролю можна умовно поділити на дві основні категорії:

1. Документальні прийоми – це методи перевірки первинних документів, записів і даних бухгалтерського обліку для забезпечення достовірності інформації та правильності здійснення господарських операцій, застосування яких дозволяє виявляти помилки, невідповідності та порушення, а також підвищувати точність і ефективність управління.

До документальних належать наступні прийоми:

- арифметична перевірка – передбачає перевірку правильності арифметичних розрахунків у первинних документах, облікових реєстрах або фінансових звітах (наприклад, перевіряється відповідність підсумків у документах та правильність розрахунків у звітах щодо витрат);

- формальна перевірка – здійснюється для перевірки відповідності оформлення первинних документів нормативним вимогам, яка включає аналіз наявності обов'язкових реквізитів;

- нормативно-правова перевірка – полягає у перевірці відповідності здійснених операцій чинному законодавству, стандартам бухгалтерського обліку, нормативним актам та внутрішнім регламентам підприємства (наприклад, перевірка

дотримання податкового законодавства під час відображення витрат або списання матеріалів);

- взаємна перевірка – виконується шляхом зіставлення інформації з різних документів чи реєстрів, що дозволяє виявити невідповідності між джерелами даних (наприклад звірка даних постачальників з накладними чи актами виконаних робіт);
- експертна перевірка – проводиться із залученням фахівців у певній галузі для оцінки обґрунтованості й доцільності операцій;
- логічна перевірка – передбачає аналіз логічної порівняності між показниками документів чи звітності, який допомагає виявити невідповідності та недостовірну інформацію (наприклад, оцінка співвідношення витрат і отриманого результату).

2. Фактичні прийоми – це методи, які передбачають перевірку реального стану матеріальних ресурсів або виконаних робіт, до яких належать.

- інвентаризація – перевірка наявності та стану активів (матеріалів, запасів, основних засобів);
- огляд об'єктів діяльності – оцінка об'єктивного стану обладнання, інструментів, які використовуються в процесі виробництва;
- спостереження та облік витрат часу – вивчення фактичних трудових витрат та їх відповідність плановим показникам [38].

Внутрішній контроль на підприємстві є важливою складовою ефективного управління, забезпечення фінансової стабільності та запобігання шахрайству. Він складається з кількох етапів, кожен з яких має свою роль у досягненні поставлених цілей.

Основні етапи проведення внутрішнього контролю на підприємстві включають:

I. Планування внутрішнього контролю

- здійснюється аналіз можливих ризиків, які можуть виникнути в процесі діяльності підприємства, таких як фінансові, операційні або стратегічні ризики;
- створення внутрішніх політик і процедур, які визначають вимоги до операційної діяльності, бухгалтерського обліку, звітності, а також заходів для їх контролю;

- чітке визначення, хто на підприємстві відповідає за кожну частину процесу контролю, щоб забезпечити належну організацію та ефективність контролю.

II. Виконання контролю:

- проведення оцінки ефективності внутрішніх процедур і систем контролю, що включає перевірку бухгалтерських операцій, фінансової звітності та інших процесів підприємства.

- перевірка фактичного стану активів підприємства, таких як матеріальні цінності, інвентар, обладнання тощо, щоб уникнути їх недостачі або несанкціонованого використання.

- перевірка відповідності законодавчим та нормативним актам, що регулюють діяльність підприємства.

III. Оцінка результатів внутрішнього контролю.

- перевірка ефективності застосованих процедур і заходів контролю, виявлення слабких місць і проблем у внутрішніх процесах.

- порівняння фактичних результатів з плановими показниками для виявлення відхилень або невідповідностей.

- виявлення порушень та помилок в бухгалтерському обліку та управлінні господарськими процесами на підприємстві.

IV. Здійснення коригувальних заходів.

- запровадження заходів для виправлення порушень, коригування процедур або оновлення політик та стандартів для поліпшення обліку, зниження ризиків та вдосконалення господарських процесів.

- підготовка звітів для керівництва щодо результатів внутрішнього контролю та пропозиції щодо вдосконалення.

V. Оцінка та вдосконалення системи внутрішнього контролю.

- система внутрішнього контролю має бути періодично оцінювана для визначення її ефективності та можливості вдосконалення, що включає моніторинг змін у законодавстві, економічному середовищі, а також виявлення нових ризиків.

- періодичний аудит системи внутрішнього контролю дозволяє незалежно оцінити її ефективність і відповідність вимогам підприємства [17, с. 27-29].

Розглядаючи етапи проведення внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет», важливо враховувати специфіку його діяльності як провайдера інтернету та цифрового телебачення, що обслуговує території між населеними пунктами в двох областях України. У зв'язку з великим покриттям мереж та масштабом операцій, контрольні заходи мають бути адаптовані до особливостей роботи з телекомунікаційною інфраструктурою, клієнтською базою та фінансовими операціями.

Основні етапи проведення внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» складають:

Перший етап проведення внутрішнього контролю витрат у бухгалтерському обліку ТОВ «Белнет» – це етап планування, який включає визначення основних напрямів контролю, специфічних для телекомунікаційної сфери. На цьому етапі формуються підходи до моніторингу витрат, розробляються ключові політики та процедури, які регулюють облік та контроль витрат, а також встановлюються контрольні точки для виявлення та усунення ризиків.

З огляду на основний вид діяльності ТОВ «Белнет» – діяльність у сфері проводового електрозв'язку – витрати поділяються на кілька основних категорій: капітальні витрати на будівництво мереж (обліковуються на рахунках 103 «Будинки та споруди» або 109 «Інші основні засоби»), витрати на обслуговування та ремонт мереж, а також операційні витрати, пов'язані з наданням послуг абонентам.

На етапі планування розробляються процедури, які регламентують порядок збору документів, перевірки рахунків та класифікації витрат за об'єктами обліку, а також визначаються ключові ризикові моменти в обліку витрат (наприклад, неправильний розподіл витрат між капітальними та поточними може призвести до викривлення фінансової звітності, а неточності в обліку витрат на будівництво мереж – до неправильного формування первісної вартості основних засобів).

Особлива увага на даному етапі повинна приділятися створенню політик, які регулюють облік витрат на будівництво мереж. Наприклад, на ТОВ «Белнет» всі витрати на придбання матеріалів, оплату робіт підрядників та інші пов'язані витрати акумулюються на окремих субрахунках до моменту завершення будівництва, після

чого витрати формують первісну вартість об'єкта основних засобів – «техніка зв'язку між населеними пунктами А та Б».

Одним із елементів планування є розподіл відповідальності між працівниками. Наприклад, технічний відділ відповідає за подання інформації про виконані роботи, а бухгалтерія – за правильність відображення цих витрат у фінансовому обліку, що допомагає уникнути дублювання функцій та зменшує ризик помилок.

Другий етап внутрішнього контролю витрат у бухгалтерському обліку ТОВ «Белнет» включає реалізацію заходів, спрямованих на перевірку правильності обліку витрат і забезпечення їх відповідності встановленим політикам та процедурам. На цьому етапі здійснюється безпосередній контроль за технічною, фінансовою та організаційною складовими роботи компанії.

Моніторинг мережевої інфраструктури є ключовим завданням для забезпечення стабільності надання послуг інтернету та цифрового телебачення. Для здійснення моніторингу повинні використовуватись спеціалізовані програмні системи для автоматичного відстеження стану оптичних ліній зв'язку, маршрутизаторів і іншого телекомунікаційного обладнання. Це дозволяє в реальному часі виявляти збої чи пошкодження і оперативно реагувати на них. Моніторинг мережевої інфраструктури не є прямим бухгалтерським інструментом, але він дозволяє контролювати витрати, пов'язані з експлуатацією мережі та забезпеченням її працездатності, що є важливим для специфіки діяльності ТОВ "Белнет", оскільки регулярна перевірка інфраструктури дозволяє знизити ймовірність великих позапланових витрат на аварійні ремонти чи повну заміну обладнання. Доповненням до автоматизованого моніторингу є регулярні виїзні перевірки інфраструктури між населеними пунктами, під час яких технічні спеціалісти перевіряють фізичний стан обладнання та усувають потенційні проблеми, зокрема зношення кабелів або пошкодження від природних явищ.

Другою важливою складовою є проведення процедур контролю, спрямованих на забезпечення точності обліку та мінімізацію фінансових ризиків. Проводиться звірка фактичних платежів, отриманих від абонентів, із даними, зафіксованими в обліковій системі «BAS.Бухгалтерія», що дозволяє виявляти невідповідності, які

можуть свідчити про технічні помилки або ризики шахрайства. Додатково перевіряється правильність розподілу витрат за рахунками, особливо за рахунком 109 («Інші основні засоби»), де обліковуються мережі, а також рахунками 104 («Машини та обладнання») та 106 («Інструменти, прилади та інвентар»). Такі процедури спрямовані на забезпечення достовірності облікових даних і формування коректної собівартості послуг, оскільки неправильний розподіл витрат між рахунками може призвести до спотворення інформації про фінансові результати або необґрунтованого збільшення податкового навантаження.

Третій етап внутрішнього контролю витрат полягає у детальному аналізі результатів перевірки та оцінці виявлених відхилень. Метою цього етапу є виявлення причин відхилень, що впливають на формування витрат, оцінка їх масштабів та впливу на фінансові показники підприємства, а також розробка рекомендацій для їх усунення. Цей етап внутрішнього контролю забезпечує глибоке розуміння стану витрат на підприємстві та створює основу для їх ефективнішого управління у майбутньому.

Для досліджуваного підприємства на даному етапі особлива увага повинна приділятися аналізу витрат, які були списані при будівництві мережевої інфраструктури. У межах цього етапу доцільно провести звірку фактичних витрат із плановими калькуляціями, а також провести детальний аналіз даних бухгалтерського обліку, які містяться у програмному забезпеченні «BAS.Бухгалтерія», в тому числі правильність розподілу витрат за рахунками, таких як 109 («Інші основні засоби») для об'єктів мережі, 104 («Машини та обладнання») для технічного устаткування, 103 («Будинки та споруди») для будівель та 106 («Інструменти, прилади та інвентар») для витратних матеріалів. Неправильне відображення витрат може призводити до викривлення собівартості послуг і помилок у фінансовій звітності.

Особливу увагу потребує аналіз витрат на обслуговування інфраструктури, наприклад оцінка витрат на ремонт оптичних ліній або заміну мережевого обладнання, оцінка обґрунтованості витрат та пошук можливостей для їх оптимізації за рахунок більш ефективного управління активами або укладення вигідніших контрактів із постачальниками.

На основі аналізу результатів формуються звіти, у яких детально описуються виявлені відхилення, їх причини та можливі шляхи усунення. Ці звіти доводяться до керівництва підприємства для прийняття стратегічних рішень.

Четвертий етап внутрішнього контролю витрат – це впровадження заходів за результатами контролю та моніторинг їх ефективності. Цей етап завершує цикл контролю, забезпечуючи реалізацію рекомендацій, спрямованих на вдосконалення облікових процедур і управління витратами. На основі звітів, підготовлених на попередньому етапі, впроваджуються заходи, які дозволяють усунути виявлені недоліки.

Оптимізація облікових процедур починається із впровадження змін у програмне забезпечення «BAS.Бухгалтерія», наприклад, налаштовуються додаткові модулі або звіти для автоматизованого розподілу витрат між рахунками, наприклад автоматичне заповнення рахунків витрат та ТМЦ у програмі «BAS.Бухгалтерія», що дозволяє уникати помилок, що виникають через ручне введення даних. Покращення політик управління витратами може включати розробку детальних інструкцій для працівників бухгалтерії, щоб забезпечити однаковий підхід до класифікації витрат. Наприклад, створюється алгоритм дій для розмежування витрат, зокрема тих, що пов'язані з ремонтом або оновленням інфраструктури.

Для забезпечення постійного моніторингу витрат впроваджуються регулярні перевірки, які виконуються як автоматизованими системами, так і фахівцями. Наприклад, витрати, що виникають під час обслуговування інтернет-інфраструктури, постійно порівнюються із затвердженими калькуляціями, що дає змогу оперативно виявляти перевитрати та реагувати на них.

Останній етап внутрішнього контролю витрат – це оцінка ефективності впроваджених заходів і підготовка до наступного циклу контролю. На цьому етапі аналізуються результати реалізованих змін, визначається їх вплив на облік і управління витратами, а також формуються рекомендації для подальшого вдосконалення процесів, оцінюється наскільки впроваджені заходи сприяли досягненню основних цілей контролю – підвищенні точності обліку витрат,

зменшенні витрат на обслуговування інфраструктури та покращенню фінансової стабільності підприємства.

Оцінка результатів впроваджених змін включає аналіз кількісних і якісних показників:

- кількісні результати проявляються у зменшенні кількості помилок у відображенні витрат у обліку, а також скороченні витрат на будівництво та обслуговування інфраструктури як результат раціональнішого використання ресурсів.

- якісні результати проявляються у покращенні швидкості та зручності підготовки фінансової звітності, наприклад, автоматизація облікових процесів обліку у «BAS.Бухгалтерія», скорочує час на підготовку документів і знижує ризик помилок.

Підготовка до наступного циклу контролю починається з аналізу ефективності внутрішніх політик і процедур, які були переглянуті або створені. Якщо деякі заходи виявилися недостатньо ефективними, вони доопрацьовуються або замінюються на інші. Наприклад, якщо реалізований автоматизований моніторинг витрат виявився обмеженим, розглядається можливість додаткового інтегрування функцій або придбання нового програмного забезпечення.

На заключному етапі ключові висновки та рекомендації доводяться до відома керівництва, бухгалтерії та інших зацікавлених сторін, що дозволяє всім учасникам процесу зрозуміти, яких результатів було досягнуто, і які дії потрібно вжити у майбутньому. Таким чином, заключному етапу внутрішнього контролю забезпечує не лише підбиття підсумків, але й закладає базис для наступного циклу контролю, що гарантує постійне вдосконалення облікових процесів і ефективніше управління витратами у специфічних умовах телекомунікаційної галузі.

3.2. Напрямки вдосконалення діючої системи обліку та внутрішнього контролю витрат на ТОВ «Белнет»

У процесі вивчення діючої практики обліку та внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» нами було встановлено наступні помилки та неточності:

1. Відсутність заповненої посади відповідальної особи, яка підписує документ у первинних документах. Серед наданих ТОВ «Белнет» первинних документів із надходження товару нами було встановлено, що деякі постачальники не зазначають посаду відповідальної особи, яка підписує такий первинний документ – тобто вони зазначають лише ФІО та скріплюють такий документ підписом з печаткою зі своєї сторони. Таке порушення спостерігається як у паперовій формі первинного документу, так і у електронному документі, який отриманий через програму обміну звітності «М.Е.Дос» та підписаний електронною цифровою печаткою (далі за текстом – ЕЦП).

Згідно зі ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [64], первинні документи повинні містити обов'язкові реквізити, включаючи посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення. Якщо в первинних документах, як паперових, так і електронних, немає зазначеної посади відповідальної особи, це порушує встановлені вимоги щодо оформлення документів.

У випадку електронного документообігу, хоча електронний підпис (ЕЦП) може містити інформацію про посаду і прізвище підписанта, ця інформація не замінює обов'язкове внесення реквізиту в сам текст документа. Таким чином, формально такі документи можуть бути визнані неналежними. Це підтверджує і судова практика, наприклад, у Постанові ВС від 30.09.2020 у справі № 1540/4936/18 «... суди ... вказали на такі недоліки наданих позивачем видаткових накладних, рахунків-фактур та рахунків на оплату як відсутність найменування посади та прізвища ... відповідальних осіб. Зазначені реквізити в силу вимог чинного законодавства є обов'язковими, а тому відсутність останніх у відповідних документах позбавляє можливості розцінювати їх як належні первинні документи» [59].

Таким чином, відсутність обов'язкових реквізитів може стати підставою для податкових органів не визнати господарські операції, відображені в таких документах, що призведе до коригування витрат і податкового зобов'язання. У разі податкової перевірки чи судового спору відсутність цього реквізиту може використовуватися як аргумент для дискредитації документів, що ускладнює

доведення реальності господарської операції. Також така помилка суперечить принципам обачності та відповідності облікової політики підприємства.

Тому рекомендуємо ТОВ «Белнет» здійснити перевірку первинних документів за останні три роки на предмет наявності такого реквізиту у таких первинних документах, як Видаткова накладна та Рахунок на оплату поставальником та запросити у поставальників переформувати такі пакети документів із внесенням відсутньої інформації. Такий період обумовлюється тим, що згідно з п. 102.1 Податкового кодексу України, податкові органи мають право перевіряти період до трьох попередніх років (1095 днів), а у разі виявлення недоліків у документації, підприємство може бути піддане додатковим нарахуванням податків, штрафам або зменшенню витрат, які були враховані при визначенні податкового прибутку [61]. Поставальники ж з більшою ймовірністю погодяться внести корективи в документи за період, який не перевищує три роки, оскільки це узгоджується зі строком зберігання їх власної документації.

Для того, щоб упередити повторення такої ситуації, рекомендуємо керівництву ТОВ «Белнет»:

- встановити правило для поставальників та контрагентів, за яким усі первинні документи повинні містити посади відповідальних осіб, що може бути закріплено у договорах або додаткових угодах з ними;
- для електронних документів у системі електронного обміну звітності «М.Е.Дос» важливо обов'язково прописувати поле «посада» в шаблонах програми, для того, щоб така інформація зазначалась у тексті документа;
- впровадити додатковий внутрішній контроль за отриманими документами, а у разі виявлення документів із порушеннями запитувати доопрацювання у контрагентів.

Якщо виправлення документа неможливе (наприклад, контрагент відмовляється доопрацювати документ), можна додати службову записку із зазначенням фактичних даних про відповідальну особу. Така дія не усуне помилку, але зменшить ризик її наслідків.

2. Внесення змін до облікової політики досліджуваного підприємства.

Досліджуване підприємство має розроблену та затверджену облікову політику у вигляді Положення про облікову політику підприємства, яке було затверджено Наказом № 38-АГ від 31.12.2020 року. Дане положення регламентує порядок проведення інвентаризацій, порядок документообігу, параметри обліку основних засобів та ін. Однак, на нашу думку, у обліковій політиці не вистачає ряду важливих моментів, на кшталт порядку відображення

Для ТОВ «Белнет», яке працює з численними постачальниками товарів та послуг (зокрема комунальні послуги, оренда каналів, технічне обслуговування), подекуди трапляються ситуації несвоєчасного надання документів, які ускладнюють закриття періодів і створюють ризик невідповідностей у фінансовій звітності. Найчастіше це характерно для контрагентів які надають послуги, особливо для комунальних послуг із водопостачання та водовідведення, а також для нових постачальників, відносини з якими носять разовий характер. Більшою частиною це обумовлено складністю налагодити комунікацію між відділом бухгалтерії внаслідок відсутності чітко визначених процедур взаємодії з контрагентами та механізмів контролю за своєчасним отриманням первинних документів. Через відсутність необхідних первинних документів бухгалтерія не може своєчасно відобразити витрати у фінансовому обліку, що впливає на точність фінансової звітності, а несвоєчасне відображення витрат або неправильне їх документування може призвести до помилок у податковій звітності, що загрожує фінансовими санкціями.

Згідно зі ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», операції мають бути відображені в періоді їх здійснення [64]. Однак обов'язковою умовою для такого відображення є наявність первинного документа, який підтверджує цю операцію. Таким чином, дата здійснення операції (момент фактичного виконання події) і наявність первинного документа (який підтверджує цю операцію) – це два важливих аспекти, які мають значення для бухгалтерського обліку:

- господарська операція має бути відображена саме у тому періоді, коли вона фактично відбулася, що забезпечує відповідність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;

– для відображення операції потрібне документальне підтвердження (первинний документ) – без нього операція не може бути зафіксована у фінансовій звітності, навіть якщо вона фактично мала місце.

За відсутності підтверджуючих документів діючим законодавством передбачено два підходи до відображення господарських операцій:

1. Відображення витрат на підставі розрахункових сум за запізнілими первинними документами – підприємство може відобразити витрати у звітному періоді, в якому фактично відбулася господарська операція, навіть якщо первинний документ не отримано на момент складання фінансової звітності. Даний підхід регулюється п. 2.6 та п. 3.5 Положення №88 [62], а також низкою листів Міністерства Фінансів України: № 31-11410-06-5/11705 [92], лист Мінфіну від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479 [65], лист Мінфіну від 21.03.2023 р. № 41010-07-5/7607 [72].

2. Не відображати операцію до отримання первинного документа – операція не включається до обліку до моменту отримання підтверджуючих документів, а Витрати визнаються лише у тому періоді, коли документ фактично надійшов, навіть якщо дата операції припадає на попередній звітний період із поданням уточнюючої фінансової звітності, а також декларації з податку на прибуток.

У випадку відсутності первинного документа на момент складання фінансової звітності, підприємствам може застосувати механізм, описаний у п. 2.6 Положення № 88, згідно з яким «якщо правилами документообігу підприємства передбачена можливість відображення господарської операції, щодо якої на момент закінчення складання облікових регістрів бухгалтерського обліку за звітний період від контрагента у терміни, встановлені законодавством, не отримано первинного документа, підставою для перенесення інформації про таку господарську операцію до облікових регістрів бухгалтерського обліку є належним чином оформлений внутрішній первинний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг» [62].

Яким би підходом не користувалося підприємство, важливо передбачити його у обліковій політиці. Наказ про облікову політику є обов'язковим внутрішнім документом, що регулює всі аспекти ведення бухгалтерського обліку відповідно до

Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність". Згідно зі статтею 4 цього закону, кожне підприємство має забезпечити ведення обліку відповідно до встановленого принципу послідовності, який передбачає застосування підприємством обраної облікової політики постійно (з року в рік) [62]. Нормативно-правові акти (зокрема, Положення №88) передбачають, що всі правила документообігу та внутрішнього контролю мають бути закріплені саме в цьому документі.

Закріплення обраного методу відображення витрат за ненаданими первинними документами у Наказі дозволяє забезпечити відповідність таким ключовим принципам обліку:

- принципу безперервності обліку, за яким всі операції відображаються в періоді їх здійснення;
- принципу повноти, за яким всі операції мають бути належним чином враховані, навіть якщо первинні документи надійшли із затримкою;
- принципу обачності, за яким розрахункова сума витрат враховує потенційні ризики відхилень;
- забезпечує єдиний підхід до відображення операцій усіма бухгалтерами підприємства;

Наявність Наказу про облікову політику з чітко прописаним механізмом відображення "запізнілих" документів мінімізує ризики визнання витрат необґрунтованими, оскільки підприємство отримує законодавчу підставу для своїх дій, що підвищує шанси уникнути штрафів.

Також рекомендуємо ТОВ «Белнет» у договорах з контрагентами передбачати чіткі терміни передачі первинних документів, із зазначенням відповідальності за їх порушення, а відповідальність за своєчасне отримання документів закріпити за певними працівниками бухгалтерії або іншого відповідного відділу, що забезпечить кращий контроль над виконанням процесу.

Таким чином, з урахуванням специфіки діяльності ТОВ "Белнет" (регулярні операції з орендою місць для розміщення комунікацій, технічним обслуговуванням, комунальними послугами, тощо), передбачає можливість виникнення "запізнілих"

документів внаслідок неналагодженості оперативного документообігу контрагентів, рекомендуємо внести зміни у Наказ про облікову політику. На наш погляд, найбільш оптимальним для досліджуваного підприємства є саме перший варіант відображення господарських операцій за відсутності первинного документа, оскільки облік витрат за розрахунковими сумами відповідає принципу нарахування доходів і витрат – операції відображаються в періоді, коли вони фактично відбулися, а не в момент отримання документів, що дозволяє уникнути спотворення фінансової звітності та штрафів за коригування фінансової та податкової звітності.

У Положенні про облікову політику підприємства доцільно передбачити:

1. Чіткий порядок складання розрахункових документів:

- процедуру дій у разі відсутності первинних документів;
- встановити строк очікування документів від контрагентів;
- прописати вимоги до складання внутрішніх документів (бухгалтерської довідки або акту).

2. Передбачити порядок коригування даних у місяці отримання "запізнілих" документів, у тому числі форму бухгалтерської довідки для відображення такої операції;

3. Встановити правила оцінки розрахункових витрат (на основі статистичної інформації по підприємству по аналогічним операціям попередніх місяців, договорів тощо).

4. Прописати процедуру коригування даних після отримання підтверджуючих документів.

Пропонуємо наступне внесення змін до Положення про облікову політику підприємства, затвердженого Наказом № 38-АГ від 31.12.2020 року:

«У разі здійснення господарської операції у звітному періоді та відсутності на дату складання фінансової звітності первинних документів, які підтверджують операцію, сума відображається за розрахунковим методом на основі бухгалтерської довідки, складеної відповідальною особою.

Для визначення розрахункової суми застосовуються наступні принципи:

- витрати на оренду каналів зв'язку – розраховуються як середнє арифметичне витрат за відповідними послугами оператора за попередні 6 або 12 місяців (за вибором, в залежності від обсягу історичних даних);
- витрати на технічне обслуговування обладнання (телекомунікаційного) – визначаються на підставі умов договору про технічне обслуговування, з урахуванням періодичності та попередньої вартості аналогічних послуг;
- за витратами на водопостачання та водовідведення, теплову енергію, газ, електроенергію – розраховувати як середнє арифметичне відповідних витрат за попередні 12 місяців;
- витрати на інтернет-трафік (закупівля пропускної здатності) – базуються на середньому обсязі споживання за останні 6 місяців з урахуванням тарифів постачальника;
- за маркетинговими послугами – визначаються за договірною вартістю на підставі щомісячних актів виконаних робіт, якщо такі акти затверджено до періоду складання фінансової звітності;
- консультаційні та юридичні послуги – розраховуються відповідно до договірної вартості послуг, скоригованої на процент завершення виконаних робіт, зазначений у внутрішніх актах або інших документах, погоджених із підрядником».

3. Спрощення обліку канцелярських витрат.

Під час дослідження практики нам було встановлено, що отримані канцтовари досліджуване підприємство відносить одразу на 92 рахунок, минаючи 209 рахунок. Тобто у документі «Надходження товарів та послуг» підсистеми «BAS.Бухгалтерія» замість вкладки «Товари», заповнюється вкладка «Послуги» із номенклатурою «Канцелярські витрати».

На наш погляд, ситуація, за якої досліджуване підприємство відображає витрати на канцтовари одразу на 92 рахунок (Дт 92 Кт 631), не є суворою помилкою, але може бути не зовсім коректною з точки зору деталізації бухгалтерського обліку та відповідності нормативним вимогам. Канцелярські товари доцільніше обліковувати на субрахунку 209 "Інші матеріали", якщо вони мають властивості матеріальних цінностей до моменту передачі в експлуатацію. Після передачі в

експлуатацію такі канцтовари списуються з субрахунку 209 на витрати в залежності від напрямку використання: як адміністративні витрати (Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 209 "Інші матеріали"), як витрати на збут (Дт 93 «Витрати на збут» Кт 209 "Інші матеріали") або як інші витрати операційної діяльності (наприклад, для подарунків співробітникам) – Дт 949 Кт 209.

Віднесення канцтоварів безпосередньо на витрати (Дт 92 Кт 631) не враховує етапи їх передачі в експлуатацію. Це спрощує облік, але може порушити детальність і прозорість процесу. Однак, такий підхід має певні ризики, оскільки у разі податкової перевірки може виникнути питання щодо некоректності відображення руху матеріалів, особливо якщо документи не деталізують списання.

4. В процесі вивчення обліку було встановлено, що ТЗВ транспортно-заготівельні витрати не розподіляються на отримані матеріали, а списуються на витрати одною сумою на 903 рахунок.

На нашу думку, з точки зору бухгалтерського обліку, списання транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) однією сумою на рахунок 903 "Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)" може бути розцінено як помилка, оскільки це не відповідає загальноприйнятим принципам відображення таких витрат. Згідно з П(С)БО 9 "Запаси", транспортно-заготівельні витрати мають бути включені до собівартості запасів (матеріалів, товарів тощо) і розподілені між отриманими матеріалами пропорційно до їх кількості, ваги, вартості чи інших показників. Пункт 9 П(С)БО 9 "Запаси" прямо вказує, що до первісної вартості запасів включають витрати на їх заготівлю та доставку. Транспортно-заготівельні витрати повинні розподілятися пропорційно до кількісних або вартісних характеристик запасів, що повинно бути передбачено обліковою політикою підприємства.

Якщо ТЗВ списуються одразу на витрати, то це не відповідає нормативним вимогам, оскільки списання ТЗВ без розподілу на окремі запаси (матеріали, товари) порушує принцип достовірності обліку запасів, що може призвести до перекручення фінансових результатів у звітному періоді, оскільки витрати будуть завищені на рахунках витрат (92, 93, 903), а запаси занижені.

Рекомендуємо внести зміни до Положення по облікову політику підприємства із зазначенням процедури та параметрів розподілу ТЗВ. А у програмному продукті «BAS.Бухгалтерія» для автоматизації розрахунку налаштувати функціонал документа підсистеми «Надходження додаткових витрат», який заповнюється напівавтоматично на підставі приходної накладної та дозволяє автоматично розрахувати суми ТЗВ, які припадають на кожний вид матеріалів пропорційно обраній базі розподілу.

За результатами аналізу системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет» було виявлено низку сильних сторін, які свідчать про ефективність та організованість процесів внутрішнього управління. Зокрема, однією з ключових переваг є регулярне проведення інвентаризацій активів і зобов'язань, що здійснюється відповідно до письмового розпорядження (наказу) директора підприємства. Такі інвентаризації є обов'язковими, зокрема перед закриттям фінансового року, що дозволяє забезпечити точність і достовірність облікових даних.

Особливістю цього процесу є залучення до роботи інженерів-монтажників, які здійснюють виїзди у службові відрядження з метою огляду та перевірки стану об'єктів інфраструктури. Це забезпечує актуальність інформації про технічний стан обладнання та інших активів підприємства.

Для організації інвентаризаційних заходів (як планових, так і позапланових) на підприємстві діє постійно діюча інвентаризаційна комісія, склад якої затверджується наказом директора. Комісія відповідає за проведення робіт, пов'язаних із перевіркою необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, а також введенням в експлуатацію або списанням активів. Такий підхід гарантує системність і контрольованість у роботі з обліковими даними, сприяючи підвищенню прозорості облікових процедур.

Під час дослідження системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві ТОВ «Белнет», нами було встановлено, що на підприємстві відсутня практика складання попередніх калькуляцій собівартості робіт. Оскільки для досліджуваного підприємства ТОВ «Белнет», витрати на будівництво та модернізацію мереж становлять значну витрат, то для нього важливо впровадити

впровадження механізму попереднього складання планових калькуляцій витрат, що є вкрай важливим стратегічним кроком для підвищення ефективності обліку та контролю витрат. Такий підхід дозволить досліджуваному підприємству не лише краще планувати свої ресурси, але й зменшити ризики перевитрат і підвищити прозорість фінансового управління.

На наш погляд, оскільки ТОВ "Белнет" регулярно збудовує мережі між чисельними населеними пунктами, що вимагає значних інвестицій у матеріали, обладнання та оплату праці, то відсутність попередніх калькуляцій створює труднощі в оцінці обсягів необхідних ресурсів і плануванні бюджету, а також ускладнює аналіз відхилень між фактичними витратами та очікуваними, що може в результаті призвести до фінансових втрат.

Введення планових калькуляцій дозволить ТОВ "Белнет":

- більш точно оцінювати необхідні ресурси для кожного проекту, що зменшить ризик перевитрат;
- порівняння фактичних витрат із плановими дозволить виявляти відхилення та оперативно відреагувати на будь-ку зміну в них;
- розрахунки собівартості послуг стануть більш точними, що сприятиме встановленню конкурентних, але водночас рентабельних тарифів;
- краще оцінювати терміни виконання робіт і залучати необхідні ресурси.

На наш погляд, оскільки на досліджуваному підприємстві відсутній фінансовий відділ, то відповідальність за складання попередніх калькуляцій повинна бути покладена на технічний відділ підприємства, оскільки має в своєму розпорядженні інформацію про маршрути, довжину мережі, необхідні матеріали та умови виконання робіт.

Введення планових калькуляцій змінить обліковий процес на кількох рівнях:

- покращення аналітичності обліку надасть змогу більш точно відображати собівартість у бухгалтерських звітах.
- зіставлення планових і фактичних витрат допоможе виявляти помилки у розподілі витрат по рахунках.

- дані з калькуляцій будуть використовуватися для складання фінансових планів і прогнозів.
- регулярний аналіз відхилень між плановими та фактичними показниками забезпечить прозорість управління витратами.

Запровадження механізму складання планових калькуляцій робіт допоможе ТОВ "Белнет" не лише ефективніше використовувати свої ресурси, але й створить основу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Також в процесі вивчення діючої практики обліку та вивчення системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві нами було встановлено, що на підприємстві існують суттєві ризики у сфері збереження даних і забезпечення безперервності бізнес-процесів:

- сертифікати електронного цифрового підпису (далі за текстом ЄЦП), що використовуються для підписання електронних документів та подання звітності, зберігаються виключно на персональному комп'ютері головного бухгалтера, що створює ризик втрати доступу до ЄЦП у разі технічних несправностей ПК, кібератак або фізичної шкоди обладнанню.
- програма М.Е.Дос використовується для зберігання важливих електронних документів, таких як рахунки, акти, накладні, податкові накладні, звіти тощо, які у багатьох випадках існують лише у цифровому вигляді, однак на підприємстві не налаштований регулярний процес резервного копіювання даних, що зберігаються у програмі.

Відповідно до ст. 13 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV, «суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері» [66]. Тобто, що підприємство має забезпечити належну технічну організацію збереження електронних документів таким чином, щоб вони були захищені від втрати, модифікації чи пошкодження.

Для досліджуваного підприємства такі ситуація несе потенційні ризики, оскільки зберігання сертифікатів ЄЦП лише на одному пристрої створює загрозу їх втрати у разі технічної несправності ПК або втручання злоумисників. У разі втрати ЄЦП підприємство може зіткнутися із затримками у поданні звітності, неможливістю підписувати договори або навіть зупинкою окремих бізнес-процесів, оскільки ЄЦП не підлягають відновленню. Програма М.Е.Дос містить важливі первинні документи у електронному вигляді (рахунки, акти, накладні тощо), відсутність резервного копіювання цих даних може призвести до їх втрати через збій програмного забезпечення або вірусну атаку. У свою чергу, втрата документів або доступу до ЄЦП може призвести до неспроможності підприємства виконувати договірні зобов'язання, складати звіти або підтверджувати свої операції, що загрожує штрафами та судовими позовами.

Для виправлення такої ситуації рекомендуємо наступні дії для покращення системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві:

- зберігати резервні копії сертифікатів ЄЦП на захищених зовнішніх носіях (USB-накопичувачі, зовнішні жорсткі диски) із застосуванням паролів;
- використовувати декілька носіїв для додаткового резервування;
- один із резервних носіїв зберігати в окремому безпечному місці поза офісом, щоб уникнути втрати даних у разі фізичного пошкодження приміщення;
- впровадити автоматизований процес створення резервних копій даних М.Е.Дос з періодичністю не рідше одного разу на тиждень;
- копії мають зберігатися на хмарних сервісах із високим рівнем захисту (із шифруванням даних) або на фізичних носіях із відповідними заходами безпеки;
- періодично тестувати резервні копії, щоб упевнитися в можливості відновлення даних у разі потреби;
- призначити відповідального за архівування ЄЦП та даних М.Е.Дос, який би періодично перевіряв їхню актуальність та цілісність;
- провести навчання для бухгалтерії щодо ризиків втрати ЄЦП та даних, а також правил їх резервного копіювання та відновлення.

Реалізація цих рекомендацій дозволить мінімізувати ризики втрати критично важливих документів і сертифікатів, забезпечить безперервність операційної діяльності ТОВ "Белнет" та покращить стандарти безпеки.

3.3. Аналіз динаміки, складу та структури витрат на досліджуваному підприємстві

Економічний аналіз витрат на ТОВ «Белнет» доцільно проводити надавши характеристику змінам, які відбулися у фінансовому стані досліджуваного підприємства. Так, згідно із інформацією, яка наведена на рис. 3.1, 3.2 та 3.3., видно, що чиста виручка від надання телекомунікаційних послуг у 2023 році порівняно із 2021 роком зросла на 49%, а прибуток від основної операційної діяльності зріс у 6 разів; порівняно із 2022 роком він зменшився на 42%.

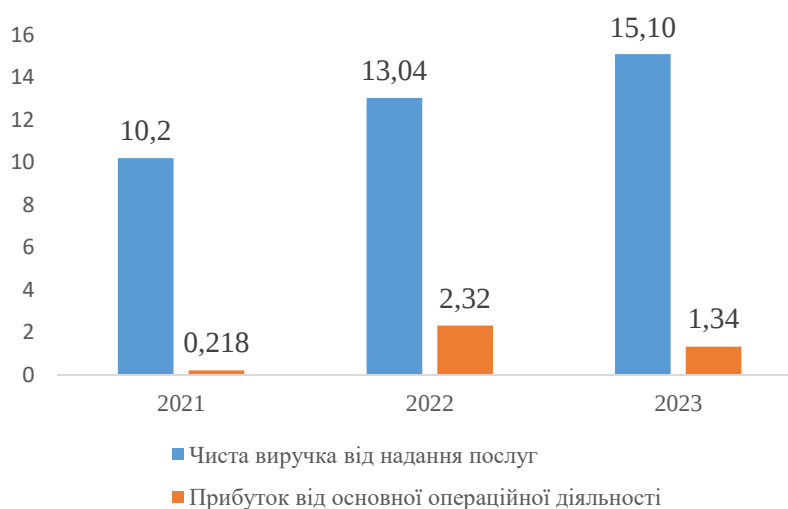


Рис. 3.1. Динаміка чистої виручки від реалізації продукції та фінансового результату від основної операційної діяльності на ТОВ «Белнет» протягом 2021-2023 років, млн. грн

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Чистий фінансовий результат на досліджуваному підприємстві у 2023 році порівняно із 2021 роком зріс більш ніж у 10 разів й склав 1,1 млн. грн. Між тим, якщо порівнювати 2023 рік із 2022 роком, то він зменшився на 48%.

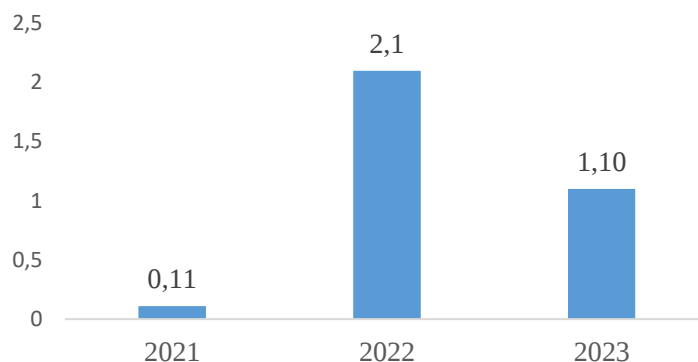


Рис. 3.2. Динаміка чистого фінансового результату ТОВ «Белнет» протягом 2021-2023 років, млн. грн

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

ТОВ «Белнет» протягом 2021-2023 років є фінансово стійким підприємством, що підтверджується значеннями коефіцієнтів маневреності власного капіталу та фінансового ризику, які перебувають у рамках рекомендованих значень (рис. 3.3).

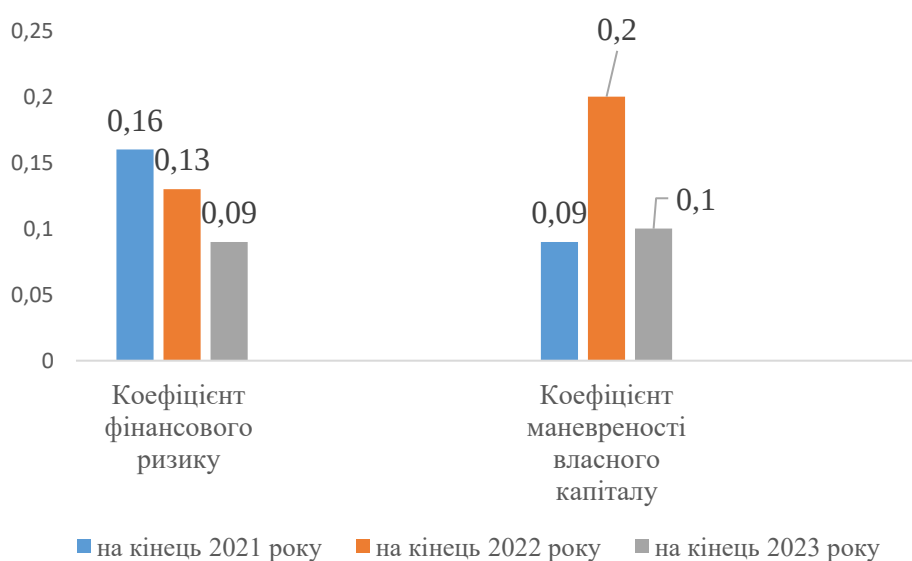


Рис. 3.3. Динаміка відносних показників фінансової стійкості ТОВ «Белнет»

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Платоспроможність підприємства у 2023 році порівняно із 2022 роком погіршилась, оскільки воно могло покрити лише 45% поточних зобов'язань станом на кінець 2023 року за рахунок наявних грошових коштів та дебіторської

заборгованості, а на кінець 2022 року могло покрити 93%. Протягом усього досліджуваного періоду наявних на ТОВ «Белнет» оборотних активів вистачало, щоб повністю покрити наявні поточні зобов'язання (рис. 3.4).

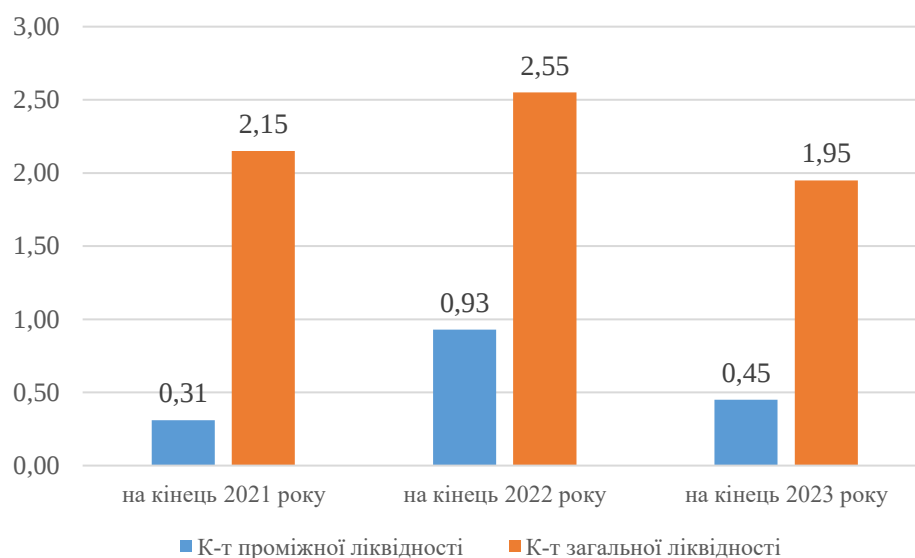


Рис. 3.4. Динаміка відносних показників фінансової стійкості ТОВ «Белнет»
Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Показником, який відображає ефективність здійснення телекомунікаційної діяльності на ТОВ «Белнет», є рентабельність наданих телекомунікаційних послуг. Вона зменшилась з 21,59% у 2022 році до 9,72% у 2023 році (рис. 3.5). Тобто, на кожну гривню, вкладену у надання телекомунікаційних послуг у 2022 році припадало 21,59 коп прибутку від основної операційної діяльності, а у 2023 році вже 9,72 копійки. Між тим, вважаємо, що товариство зберігає свою конкурентоспроможність у займаному ринковому сегменті.

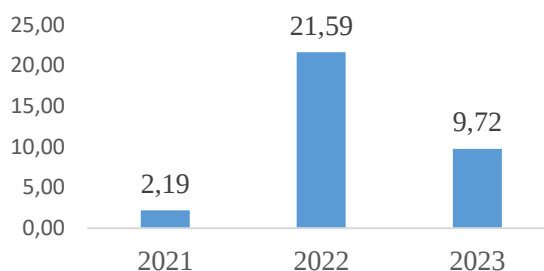


Рис. 3.5. Динаміка рентабельності телекомунікаційних послуг ТОВ «Белнет»
Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Отже, ми бачимо, що на ТОВ «Белнет» у 2023 році відбулося суттєве зменшення рівня рентабельності наданих послуг. Таке падіння результативності діяльності обумовлено зростанням витрат підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структурно-динамічний аналіз формування фінансових результатів
на ТОВ «Белнет»

Показники	Сума, тис.грн			Структура елементу формування чистого прибутку		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6	7
1. Чистий дохід	10 151,8	13 041,30	15 124,30	100	100	100
2. Собівартість реалізованих послуг	8501,3	8270,4	11095,5	83,74	63,42	73,36
3. Валовий прибуток	1650,5	4 770,90	4 028,80	16,26	36,58	26,64
4. Адміністративні витрати	1431,4	2307,2	2439	14,10	17,69	16,13
5. Витрати на збут	1,4	148,1	250,3	0,01	1,14	1,65
6. Прибуток від основної операційної діяльності	217,7	2 315,60	1 339,50	2,14	17,76	8,86
7. Інші операційні доходи	15,5	9,9	39,4	0,15	0,08	0,26
8. Інші операційні витрати	52,3	46,4	17,4	0,52	0,36	0,12
9. Фінансовий результат від операційної діяльності	180,9	2279,1	1361,5	1,78	17,48	9,00
10. Інші витрати	22,1	70,5	21,4	0,22	0,54	0,14
11. Фінансові витрати	24,6	5,5	0,1	0,24	0,04	0,00
12. Фінансовий результат до оподаткування	134,2	2563,2	1340	1,32	19,65	8,86
13. Чистий фінансовий результат	110	2101,8	1098,2	1,08	16,12	7,26

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Як ми бачимо із табл. 3.2, витрати ТОВ «Белнет» протягом 2021-2023 років істотно зросли. Зокрема, разом із зростанням чистого доходу від надання послуг доступу до мережі інтернет та цифрового телебачення, собівартість наданих послуг зросла 8,5 млн. грн у 2021 році до 11,1 млн. грн у 2023 році або на 31%. Адміністративні витрати зросли з 1,4 млн. грн до 2,4 млн. грн або на 71%. Порівняно із 2022 роком, у 2023 році вони зросли на 6%. Істотно зросли витрати на збут. Так, у

2021 році вони складали 1,4 млн. грн; у 2022 році – 148,1 млн. грн; у 2024 році – 250,3 млн. грн. Справа в тому, що з 2022 року ТОВ «Белнет» найняло смм-агенство для реклами послуг товариства у соціальних сітях (тіт-ток, інстаграм та фейсбук). Відповідно, ми бачимо істотне зростання чистого доходу від надання телекомунікаційних послуг: у 2022 році порівняно із 2021 роком – 13%, а у 2023 році порівняно із 2022 роком – на 16%. Темп зростання витрат на збут склав: : у 2022 році порівняно із 2021 роком – 106 разів, а у 2023 році порівняно із 2022 роком – темп приросту складав 69%. Відповідно, ми бачимо, що поки що темп зростання витрат на збут випереджає темп зростання чистого доходу. Тому очікуваного ефекту, за якого темп зростання чистого доходу випереджатиме темп зростання витрат на збут, поки що не досягнуто. Із таблиці ми бачимо, що питома вага собівартості реалізованих послуг у 2023 році порівняно із 2022 роком зросла з 63,42% до 73,36%. Це можна пояснити зростанням закупівельних цін на матеріали, електроенергію й збільшення заробітної плати монтажників та інженерів. Також чимало витрат було зазнано внаслідок пошкодження кабелю електропередач через воєнні дії на території Одеської та Миколаївської області.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки операційних витрат ТОВ «Белнет» за 2021-2023 роки

№ з/п	Показники	Роки						Зміна в структурі витрат у 2023 порівн. з 2021,%
		2021		2022		2023		
		Σ, тис.грн	Питома вага,%	Σ, тис.грн	Питома вага,%	Σ, тис.грн	Питома вага,%	
1	Матеріальні витрати	1402,8	14,05	1952,8	18,13	3605,08	27,56	13,51
2	Витрати на оплату праці	1505,9	15,08	2255,7	20,94	2519,5	19,26	4,18
3	Відрахування на соціальні заходи	350,3	3,51	487	4,52	540,3	4,13	0,62
4	Амортизація	576,3	5,77	782,2	7,26	856,2	6,54	0,77
5	Інші операційні витрати	6151,1	61,59	5294,4	49,15	5561	42,51	-19,09
6	Усього операційні витрати	9986,4	100	10772,1	100	13082,1	100	-

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Якщо аналізувати зростання операційних витрат протягом 2021-2023 років (табл. 3.3), то зазначимо, що вони зросли на 31%. Порівняно із 2022 роком у 2023 році операційні витрати зросли на 21%. У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають інші операційні витрати. Їх питома вага у 2023 році порівняно із 2022 роком зменшилась з 49% до 43%. Разом з тим, в абсолютній сумі вони зросли з 5,3 млн. грн до 5,6 млн. грн. Зростання вказаних витрат здебільшого обумовлено зростанням витрат на оренду опор у ДЕТЕК. Компанія сплачує за кожний стовп, на якому вішає кабель. З початку війни і до кінця 2022 року діяла пільга 1 копійка за опору. В 2021 році ціна без ПДВ була 18 грн / опора, а в 2023 році – 10 грн / опора. Матеріальні витрати та витрати на оплату праці також мають тенденцію до зростання. Питома вага матеріальних витрат у структурі операційних витрат зросла з 14% до 28%. В абсолютному виразі вони зросли у 2023 році порівняно із 2021 роком майже у 3 рази й склали 3,6 млн. грн. Питома вага витрат на оплату праці зросла протягом 2021-2023 років з 15% до 19%. Питома вага амортизації у операційних витратах зросла з 5,8% до 6,5%.

Перейдемо до визначення впливу чинників на зміну прибутку від основної операційної діяльності на ТОВ «Белнет» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз впливу чинників на зміну прибутку від основної операційної діяльності на ТОВ «Белнет» у 2022-2023 роках

Показники	2022 рік	Згідно базису на дату реалізації	2023 рік	Чинники	Вплив на прибуток	
					розрахунок	сума
1	2	3	4	5	6	7
1. Чистий дохід	13 041,30	14 200,3	15 124,30	1. Зміна ціни	15 124,3 – 14 200,3	924,00
2. Виробнича собівартість	8 270,4	10 315,2	11 095,5	2. Зміна собівартості	11 095,5 – 10 315,2	-780,3
3. Адміністративні витрати	2 307,2	2 380,2	2 439	3. Зміна адмін. витрат	2 439 – 2 308,2	-58,8
4. Витрати на збут	148,1	186,7	250,3	4. Зміна витрат на збут	250,3 – 186,7	-63,6

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6	7
5.Прибуток від основної операційної діяльності	2 315,60	1318,2	1 339,50	5.Зміна обсягу реалізації у натуральному виразі	2 888,11 – 2 315,6	572,5
6.Прибуток при фактичному обсязі реалізації	X	2 888,11	X	6.Зміна складу послуг	1 318,2 - 2 888,11	- 1569,9

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Аналіз даних табл. 3.4 показав, що зменшення прибутку від основної операційної діяльності з 2,3 млн. грн до 1,4 млн. грн обумовлено зростанням собівартості реалізованих послуг, адміністративних витрат та витрат на збут. У сукупності зростання цих чинників зумовило зменшення прибутку від основної операційної діяльності на 890 тис. грн. Зменшення питомої ваги більш рентабельних послуг у структурі реалізації послуг призвело до зменшення прибутку на 1,6 млн. грн. Збільшення кількості абонентів призвело до збільшення прибутку від реалізації послуг на 572 тис. грн. Зростання цін на послуги призвело до збільшення прибутку на 924 тис. грн.

Таблиця 3.5

Аналіз ефекту операційного левериджу на ТОВ «Белнет»

№ з/п	Показники	2022 рік		2023 рік	
		тис.грн	% до чистої виручки	тис.грн	% до чистої виручки
1	2	3	4	5	6
1	Чистий дохід, тис. грн	13 401,30	100	15 124,30	100
2	Змінні витрати, тис.грн	8270,4	61,71	11095,5	73,36
3	Маржинальний дохід, тис.грн	5 130,90	38,29	4 028,80	26,64
4	Постійні витрати, тис.грн	2 455,30	18,32	2 689,30	17,78
5	Прибуток від основної операційної діяльності, тис.грн	2675,6	19,97	1339,5	8,86
6	Точка беззбитковості, тис.грн	6413	47,85	10096	66,75
7	Коефіцієнт виробничого левериджу	0,30	0,00	0,24	0,00
8	Ефект виробничого левериджу	2	0,01	3	0,02
9	Запас фінансової тривалості, тис.грн	6988	52,15	5029	33,25

Джерело: побудовано автором згідно із фінансовою звітністю ТОВ «Белнет»

Аналіз ефекту операційного левериджу на ТОВ «Белнет» показав, що питома вага постійних витрат у чистій виручці від реалізації послуг на підприємстві зменшилась з 18,3% до 17,4%, питома вага змінних витрат зросла з 61,7% до 73,4%. При цьому зменшення чистої виручки на 10% обумовлює зменшення прибутку від основної операційної діяльності на 20% у 2022 році та 30% у 2023 році. Відповідно, доцільно з одного боку намагатися зменшити операційні витрати підприємства. З іншого боку, ми бачимо, що в умовах, коли відбувається значене інфляційне зростання цін в економіці України зменшити витрати не дуже легко. Тому вбачаємо зменшення витрат підприємства на оплату праці завдяки впровадженню технологічних інновацій. Відповідно подальший аналіз зосередимо на оцінюванні впливу чинників, які вирогіднісно впливають на зміну операційних витрат на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг.

3.4. Регресійне моделювання процесів, що забезпечують підвищення ефективності управління витратами на ТОВ «Белнет»

Задля формулювання заходів, направлених на оптимізацію витрат ТОВ «Белнет», доцільно використати інструментарій економіко-математичного моделювання. Мета побудови моделі – виявити вплив чинників, які вирогіднісно обумовлюють зміну результативного показника, що свідчить про ефективність управління витратами на досліджуваному підприємстві. Тому у якості такого результативного показника (y) нами було обрано рівень операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг.

На нашу думку, на цей показник вирогіднісно впливають наступні чинники:

1. Коеф-т співвідношення між матеріальними витратами та витратами на заробітну плату із нарахуваннями (x_1).

Цей показник відображає процес перенесення витрат живої та упредметненої праці на послуги, які надає підприємство.

2. Коеф-т співвідношення між періодом обороту запасів до періоду обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги (x_2)

Цей чинник визначає ефективність управління запасами та взаємозв'язок з платоспроможністю підприємства. Якщо значення зазначеного коефіцієнта перевищує одиницю, то це свідчить про зниження ефективності управління запасами. Наслідком є затримка операційного циклу, погіршення ліквідності та платоспроможності, а також необхідність додаткового залучення запасів, що призводить до збільшення операційних витрат.

3. Рентабельність продажів за фінансовим результатом від надання телекомунікаційних послуг (x_3)

Зазначений показник було включено до моделі, оскільки він демонструє джерела розвитку та самофінансування підприємства. Висока рентабельність продажів свідчить про здатність ТОВ «Белнет» забезпечувати стійке фінансування своєї діяльності та підтримувати конкурентоспроможність.

Тенденції щодо зміни обраних нами факторів впливу на рівень операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг на ТОВ «Белнет» за 2021-2023 роки приведено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Дані для побудови регресійної моделі, що відображає вплив факторів на зміну рівня операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг на ТОВ «Белнет»

№ з/п	Показники	Роки		
		2021	2022	2023
1	2	3	4	5
1	Витрати операційної діяльності, тис. грн	9986,4	10772,1	13082,1
2	Чиста виручка від надання телекомунікаційних послуг, тис. грн	10 151,8	13 401,3	15 124,30
3	Операційні витрати у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг, грн (п.1/ п.2)	0,984	0,804	0,865
4	Середньорічна вартість запасів, тис. грн	1657,75	1435,1	1410,55
5	Середньорічна вартість кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги, тис. грн	510,1	470,55	395,45
6	Період одного обороту запасів, дні	59,6	39,09	34,04
7	Період одного обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги	18,34	12,82	9,54

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4	5
8	К-т співвідношення періоду обороту запасів та періоду обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги	3,25	3,05	3,57
9	Матеріальні витрати, тис. грн	1402,8	1952,8	3605,08
10	Витрати на заробітну плату із нарахуваннями	1856,2	2742,7	3059,8
11	К-т співвідношення між матеріальними витратами та витратами на заробітну плату із нарахуваннями	0,76	0,72	1,18
	Прибуток від основної операційної діяльності, тис. грн	217,7	2675,6	1339,5
	Рентабельність продажів,% (п. 10/ п. 2)	2,14	19,97	8,86

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Белнет»

Просторово-часова інформація щодо формування результативного показника та чинників, які впливають на неї, наведена у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Просторово-часова матриця

	у	x ₁	x ₂	x ₃
1	0,901	0,71	2,12	0,0201
2	0,923	0,74	4,17	0,0194
3	0,972	0,76	3,01	0,0199
4	0,984	0,76	3,25	0,0214
5	0,904	0,73	3,14	0,0224
6	0,852	0,77	3,07	0,002
7	0,821	0,71	3,09	0,154
8	0,804	0,72	3,05	0,1997
9	0,812	0,86	3,29	0,171
10	0,834	0,92	3,17	0,1165
11	0,854	1,01	3,62	0,0712
12	0,865	1,18	3,57	0,0886

Джерело: сформовано автором на основі квартальної звітності ТОВ «Белнет»

Побудова регресійної моделі здійснювалась нами у табличному процесорі Excel. Теоретично заданий рівень надійності моделі обраний нами як 95%. Висновки щодо тісноти зв'язку між чинниками та результативним показником й надійності сформованого рівняння регресії подані нами виходячи із аналізу табл. 3.8, 3.9 та 3.10.

Таблиця 3.8

Регресійна статистика

Показник	Значення
1	2
Множинний R	0,7985522
R-квадрат	0,637685616

Джерело: дані, отримані з табличного процесору Excel

Коефіцієнт множинної кореляції $R = 0,798$. Він показує, що у рівнянні тісний кореляційний зв'язок, який характеризує залежність рівня операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг на ТОВ «Белнет» від чинників, які включено до моделі.

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,638$, показує частку варіації результативного значення у, яка пояснюється зміною факторів x_1, x_2, x_3 . Тобто R^2 показує, що 63,8% варіації рівня операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг можна пояснити змінами обраних чинників.

На частку факторів, які не увійшли до моделі, припадає 36,2%.

Рівняння регресії має наступний вид:

$$y = 0,939 - 0,062 x_1 + 0,012 x_2 - 0,663 x_3 \quad (3.1)$$

Таблиця 3.9

Інформація для побудови регресійної моделі впливу чинників на зміну коефіцієнта оборотності запасів

	Коефіцієнти	t- статистика	P-значення
Y-перетин	0,938891491	9,748001152	1,02666E-05
Змінна X 1	-0,061876916	-0,644282798	0,043742277
Змінна X 2	0,012215503	0,420483891	0,018519931
Змінна X 3	-0,663077007	-3,558715812	0,007414588

Джерело: дані табличного процесору Excel

Знаки, визначені табличним процесором Excel перед кожною змінною, відповідають реальним економічним залежностям. Рівняння показує, що зростання коефіцієнта співвідношення між матеріальними витратами та витратами на заробітну

плату із нарахуваннями призводить до зменшення операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання послуг на 0,06 грн. Збільшення коефіцієнта співвідношення періоду обороту запасів та періоду обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги призводить до зростання операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання послуг на 0,012 грн. Зростання коефіцієнта рентабельності продажів обумовлює зниження операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання послуг на 0,663 грн.

Таблиця 3.10

Дисперсійний аналіз впливу факторів на зміну рівня операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання послуг на ТОВ «Белнет»

	<i>df</i>	<i>F</i>	<i>Значущість F</i>
Регресія	3	4,693423857	0,035707
Залишок	8		
Усього	11		

Джерело: дані табличного процесору Excel

Перевірка статистичної значущості моделі у цілому підтверджується значущістю F- критерією Фішера. Так фактична р-значущість побудованої моделі дорівнює 0,0357 (див. табл. 3.10), що менше за загально прийнятий рівень значущості $\alpha = 0,05$, відповідно, можна стверджувати, що із достовірністю 99,95% побудована нами регресійна модель у цілому статистично значуща та надійна.

Узагальнення результатів проведеного моделювання дозволяє сформулювати низку рекомендацій, впровадження яких дозволить, на нашу думку, зменшити рівень операційних витрат у розрахунку на одну гривню наданих послуг на ТОВ «Белнет»:

1. Для досліджуваного підприємства стратегічно вигідним напрямком є розширення асортименту додаткових послуг, що дозволять залучити нових клієнтів і підвищити лояльність існуючих, а також зберегти конкурентні переваги.

— Розширення асортименту вбачається нами завдяки надання ТОВ «Белнет» послуг хмарного зберігання даних для малого та середнього бізнесу в регіонах.

Запровадження послуг хмарного зберігання даних для малого та середнього бізнесу в регіонах є дуже важливим кроком, оскільки саме цей сектор економіки в цих

територіях часто не має достатніх фінансових ресурсів для інвестицій в дорогостояче обладнання. Малий бізнес, особливо в регіонах, стикається з низкою обмежень, таких як обмежені бюджети, низька конкуренція на ринку ІТ-послуг та відсутність доступу до висококласної інфраструктури. Власники таких підприємств не можуть дозволити собі великі витрати на придбання та утримання фізичних серверів, систем зберігання даних або спеціалізованих програмних рішень для управління цими даними.

Отже, надання хмарних послуг для малого та середнього бізнесу в регіонах дозволяє ТОВ «Белнет» не тільки залучити нових клієнтів, але й запропонувати інноваційні рішення, що відповідають сучасним вимогам. Це дозволить компанії збільшити доходи, пропонуючи послуги зберігання, обробки даних та забезпечення безпеки на вигідних умовах, що значно полегшить бізнес-процеси для клієнтів.

– Надавати послуги відеоспостереження для домогосподарств та бізнесу, з можливістю віддаленого доступу через Інтернет. Це можуть бути як індивідуальні системи безпеки для приватних клієнтів, так і більш складні рішення для підприємств або місцевих органів влади для моніторингу громадських місць у рамках концепції «розумного міста».

Вказана рекомендація дозволить ТОВ «Белнет» не тільки розширити свій асортимент послуг, але й вийти на нові ринки, де попит на безпеку та інноваційні технології зростає. Зокрема, в регіонах, де спостерігається дефіцит доступних і надійних систем безпеки, це дасть можливість компанії зайняти нішу на ринку та привернути нових клієнтів, одночасно підвищуючи рівень безпеки та зручності для своїх користувачів. Важливим аспектом таких систем є можливість віддаленого моніторингу через інтернет, що дає змогу користувачам контролювати ситуацію в реальному часі, незалежно від місця знаходження.

Для домогосподарств це може бути індивідуальна система відеоспостереження, що включає камери з функціями нічного бачення, руху, детекції звуку та іншими технологіями, що забезпечують повний контроль над ситуацією в будинку чи на прилеглій території. Крім того, такі системи можуть бути оснащені опцією зберігання відеоархіву, що дозволить користувачам у разі потреби переглядати історію подій, а також отримувати сповіщення про підозрілу активність. Віддалений доступ через

Інтернет дозволяє власникам будинків перевіряти стан своєї безпеки в будь-який час, що додає додаткову впевненість у захисті.

Для бізнесу та місцевих органів влади послуги відеоспостереження можуть бути розширеними до більш складних рішень, які включають інтеграцію з іншими системами безпеки, такими як контролери доступу, сигналізації та інші елементи охоронної інфраструктури. Наприклад, для підприємств відеоспостереження може бути використано для моніторингу виробничих територій, складів, офісних приміщень або парковок, що дозволяє зменшити ризик крадіжок та пошкоджень. Більш складні рішення можуть включати розпізнавання осіб, контролю за рухом транспортних засобів чи іншими об'єктами в реальному часі, що значно підвищує рівень безпеки.

ТОВ «Белнет» має кілька важливих переваг перед компаніями іншого сегменту при реалізації послуг відеоспостереження з віддаленим доступом через Інтернет. По-перше, компанія вже має добре розвинену телекомунікаційну інфраструктуру для надання послуг Інтернету в регіонах, що дає можливість безперебійно надавати послугу відеоспостереження через Інтернет. Крім того, наявність клієнтської бази, яка охоплює як приватних осіб, так і бізнеси, дає можливість компанії швидше адаптувати нові послуги під потреби різних сегментів і забезпечити їх високий попит.

Кваліфіковані технічні фахівці, які працюють в компанії, можуть оперативно виконувати встановлення та налаштування систем відеоспостереження, що є важливим фактором для успішного запуску нових послуг. Крім того, вже розвинена система технічної підтримки дозволяє забезпечити високий рівень обслуговування для клієнтів і оперативно реагувати на технічні проблеми, що підвищує лояльність користувачів.

У ТОВ «Белнет» також є важлива перевага – наявність телекомунікаційної інфраструктури в регіонах з низьким рівнем конкуренції. Це дає можливість компанії зайняти лідируючу позицію на ринку та швидко впровадити нові послуги, що сприятиме залученню клієнтів. Крім того, ТОВ «Белнет» може інтегрувати відеоспостереження з іншими послугами, які вже надаються клієнтам, такими як Інтернет-підключення та послуги для бізнесу. Така інтеграція створить єдину

екосистему для користувачів, що забезпечить їх зручністю та дозволить компанії пропонувати комплексні рішення.

— У віддалених регіонах, де до війни була невелика кількість абонентів, доцільно провести розрахунки щодо економічної ефективності прокладки власних ліній замість оренди вже існуючих ліній у ДЕТЕК та конкурентів.

На цей час у структурі операційних витрат 33% складає оренда ліній передач у ДЕТЕК та конкурентів. Тому доцільно провести відповідні розрахунки щодо можливості побудувати власні лінії у деяких віддалених районах, оскільки з моменту визнання досліджуваним підприємством таких районів безперспективними, на цей час ситуація могла кардинально змінитись (наприклад, в таких регіонах імовірно збільшилась кількість суб'єктів малого бізнесу, з'явилося багато переселенців). Й буде економічно недоцільно сплачувати орендну плату конкурентам за користування їх оптоволоконними лініями.

Необхідно порівняти витрати на оренду каналів за певний період (наприклад, 5-10 років) з витратами на будівництво власної мережі в кожному конкретному випадку. Це дозволить побачити, чи будівництво нової інфраструктури є економічно вигідним в довгостроковій перспективі, враховуючи не тільки витрати на матеріали та роботи, але й операційні витрати на обслуговування мережі, у тому числі амортизацію та технічне обслуговування.

Якщо аналіз показує, що певні райони мають потенціал для збільшення кількості абонентів (завдяки зростанню попиту, розвитку інфраструктури або появі нових користувачів, таких як державні установи чи великі підприємства), варто розглянути варіанти будівництва власних каналів. Це дасть можливість не тільки знизити залежність від оренди, але й збільшити прибутковість у майбутньому, якщо кількість абонентів та обсяг послуг буде збільшуватися.

— Задля збільшення кількості абонентів компанія може розробити спеціальні тарифи для малих та середніх підприємств, що використовують Інтернет для своїх бізнес-операцій. Для збільшення продажів необхідно застосовувати маркетингові кампанії, які будуть фокусуватися на перевагах доступу до швидкісного Інтернету в конкретних населених пунктах або районах. Це може включати рекламні акції,

партнерства з місцевими підприємствами, установами, а також активне використання каналів онлайн-маркетингу для залучення потенційних абонентів.

Отже, для зменшення витрат та підвищення ефективності, ТОВ «Белнет» справді має зосередитись на збільшенні кількості абонентів і розширенні ринку в тих районах, де вже є інфраструктура. Це допоможе збільшити доходи від уже прокладених мереж, що в свою чергу дозволить знизити собівартість на одиницю послуги.

— Необхідно вдатися до використання систем автоматизованого моніторингу мереж та інфраструктури.

Сформульований захід є дуже важливим для ТОВ «Белнет», адже він дозволяє забезпечити стабільність роботи телекомунікаційного обладнання, підвищити якість послуг та мінімізувати витрати, пов'язані з технічними збоями. Для підприємства, яке надає послуги інтернету та цифрового телебачення, будь-які перебої у роботі мережі можуть негативно вплинути на лояльність клієнтів та створити ризики втрати доходів. Система моніторингу дозволяє виявляти проблеми ще до того, як вони стануть критичними, а також оперативно реагувати на інциденти, скорочуючи час простою.

Автоматизований контроль допомагає підприємству ефективніше використовувати свої ресурси. Наприклад, завдяки аналізу трафіку можна оптимізувати використання каналів зв'язку, виявити вузькі місця або перегрузки в мережі та планувати необхідну модернізацію обладнання. Також такі системи спрощують процес діагностики, зменшуючи потребу в залученні персоналу для ручного моніторингу чи вирішення проблем, що знижує витрати на оплату праці технічного відділу.

Крім того, моніторингові платформи надають можливість створювати дашборди з ключовими показниками продуктивності мережі, що важливо для стратегічного планування. Відповідальні працівники можуть отримувати сповіщення в реальному часі про будь-які відхилення, що дозволяє швидко ухвалювати рішення щодо усунення проблем. Це особливо актуально для компаній, які працюють у

конкурентному середовищі, де якість і стабільність послуг є визначальними факторами для залучення та утримання клієнтів.

Для ТОВ «Белнет», враховуючи специфіку підприємства, оптимальним буде вибір PRTG Network Monitor, який має вбудований аналізатор трафіку для виявлення вузьких місць.

Вважаємо, що запропоновані заходи дозволять зменшити рівень операційних витрат ТОВ «Белнет» у розрахунку на одну гривню наданих телекомунікаційних послуг.

Узагальнення результатів внутрішнього контролю та економічного аналізу на ТОВ «Белнет» показало, контроль витрат у телекомунікаційній галузі є важливим інструментом для досягнення фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємства. Специфіка галузі вимагає застосування автоматизованих систем обліку, регулярного моніторингу витрат та їх розподілу відповідно до напрямків діяльності підприємства.

Усунення недоліків та проблемних аспектів, що були встановлені нами в процесі дослідження системи обліку та внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» надасть можливість оптимізувати облікові процеси, забезпечити їх відповідність законодавству та підвищити точність. В свою чергу, впровадження чітких процедур контролю витрат забезпечить прозорість управлінських рішень і підвищить ефективність використання ресурсів, а адаптація облікової політики до специфіки діяльності ТОВ «Белнет» допоможе уникнути ризиків, пов'язаних із виправленням помилок, і забезпечить більш точний і ефективний облік.

Також нами були надані рекомендації, які дозволять зменшити операційні витрати підприємства у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження можна зробити наступні загальні висновки.

1. У кваліфікаційній роботі було розглянуто економічну сутність витрат як ключового елемента господарської діяльності підприємства. Проаналізовано різні підходи до трактування понять «витрати» та «затрати», що дозволило глибше зрозуміти їхнє місце в обліку та системі управління підприємством. Здійснено групування існуючих підходів до визначення понять «витрати», «затрати», «управління витратами», а також зроблена спроба надати власне визначення поняттю «витрати» з урахуванням недоліків існуючих трактувань. Розроблена нами систематизація класифікаційних ознак здійснена з урахуванням особливостей обліку та управління витратами, з позиції того, щоб кожна група чітко відповідала певній функції або аспекту обліку. На підставі опрацювання різних класифікаційних підходів нами було систематизовано різні класифікації витрат на шість різних груп з урахуванням особливостей обліку та управління витратами: за відношенням до обліку та звітності; за економічною природою та складом; за призначенням і функціями; за впливом на собівартість та готовність продукції; за поведінковими характеристиками; за часовими характеристиками.

2. Встановлено, що порядок оцінки витрат регулюється низкою нормативно-правових документів, які надають основу для правильного відображення витрат у звітності підприємства, серед яких: Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, інші нормативні документи Міністерства фінансів України.

3. У кваліфікаційній роботі було досліджено дискусійні питання щодо обліку витрат на телекомунікаційних підприємствах, акцентуючи увагу на ролі облікової політики та облікових оцінок у цьому процесі. Облікова політика визначає сталі підходи до відображення витрат (методи амортизації, модель обліку запасів), тоді як облікові оцінки є змінними показниками, які можуть коригуватися залежно від стану активів або змін у технологіях. Такий підхід дозволяє підприємствам більш

гнучко реагувати на динамічні зміни у сфері телекомунікацій, зокрема швидке оновлення обладнання. Акцентовано увагу на важливості правильного розмежування облікової політики та облікових оцінок, оскільки помилки в їх класифікації можуть викривлювати фінансову звітність і показники рентабельності, що негативно впливає на управління витратами. Зміни в обліковій політиці через законодавчі вимоги або потреби у точному відображенні подій мають бути прозоро відображені. Правильна організація обліку є важливим інструментом для аналізу собівартості та ефективного управління витратами.

У роботі досліджено вибір параметрів оцінки активів, зобов'язань та витрат, зокрема критерії суттєвості для фінансової звітності. Встановлено, що суттєва інформація може впливати на рішення користувачів звітності, а поріг суттєвості залежить від національних та міжнародних стандартів. Виявлено складнощі малих і середніх підприємств через обмежені ресурси, що призводить до інтуїтивного підходу при визначенні порогу. Підкреслено важливість врахування масштабів діяльності та галузевих особливостей для оптимізації порогу суттєвості, що важливо для точності звітності, зокрема для телекомунікаційних підприємств з високовартісними активами.

4. У кваліфікаційній роботі було розглянуто організаційно-економічну характеристику ТОВ «Белнет», яке спеціалізується на наданні телекомунікаційних послуг, зокрема забезпеченні доступу до мережі інтернет в Одеській та Миколаївській областях. Підприємство займає лідерську позицію в регіоні, обслуговуючи як роздрібних споживачів, так і юридичних осіб. Особлива увага приділяється співпраці з бюджетними установами, що вимагає високого рівня відповідальності та дотримання законодавчих вимог. Організаційна структура підприємства сприяє ефективному розподілу обов'язків і забезпечує скоординовану роботу ключових підрозділів.

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється централізовано, з використанням програмного забезпечення «BAS.Бухгалтерія», що дозволяє автоматизувати основні бухгалтерські операції та забезпечує відповідність сучасним вимогам законодавства. Це програмне забезпечення оптимізує обробку даних,

підвищує точність фінансових розрахунків і підтримує аналітичний облік, що важливо для специфіки діяльності підприємства, зокрема обліку основних засобів та розрахунку собівартості послуг.

Досліджуване підприємство активно використовує програмне забезпечення «М.Е.Дос» для реєстрації податкових накладних, складання та подання фінансової та податкової звітності, а також активно здійснює обмін електронними документами з контрагентами та контролюючими органами. ТОВ «Белнет» має Наказ про облікову політику, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку, оцінку активів та зобов'язань, а також визначає відповідальних осіб. Документообіг з покупцями та постачальниками організовано через електронні системи «М.Е.Дос» та «Вчасно», що сприяє ефективному веденню бухгалтерії та подачі податкової та статистичної звітності в електронному вигляді.

5. У роботі досліджено процес документального оформлення матеріальних витрат на ТОВ «Белнет». Акцентовано увагу на важливості належного оформлення первинних документів, що підтверджують закупівлю матеріалів, їхнє використання та своєчасне списання, що забезпечує правильне складання звітності та надання достовірної інформації як для внутрішніх цілей, так і для податкових органів. Розглянуто основні типи первинних документів, що використовуються на підприємстві для обліку товарно-матеріальних цінностей, паливно-мастильних матеріалів, розрахунків з працівниками та інших операцій. Встановлено, що важливу роль в організації бухгалтерського обліку відіграють організаційно-розпорядчі документи, зокрема Статут підприємства та Положення про облікову політику, що визначають принципи та процедури обліку на підприємстві.

6. Особливості обліку витрат на ТОВ «Белнет» були розглянуті з акцентом на класифікацію витрат, документообіг та методи обліку запасів і основних засобів. Встановлено, що для підтвердження витрат на придбання та використання матеріальних ресурсів підприємство застосовує різноманітні первинні документи, зокрема рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення, довіреності та товарно-транспортні накладні. Вартість товарно-матеріальних цінностей розраховується за методом ФІФО, що дозволяє точно оцінювати вартість запасів. Крім того, для

списання матеріалів на будівництво використовуються внутрішні документи, зокрема акти списання та введення в експлуатацію основних засобів.

Документи для обліку наднормативних витрат на підприємстві включають акти пошкодження майна, акти про аварійний ремонт, акти виконаних робіт, а також накази керівника щодо списання витрат на форс-мажорні події. Всі ці документи забезпечують належне документальне оформлення наднормативних витрат і їх відображення у бухгалтерії через прибуткові та видаткові накладні та інші бухгалтерські регістри. Загалом, облікова система підприємства відповідає вимогам законодавства та сприяє ефективному управлінню витратами.

7. У роботі було розглянуто синтетичний та аналітичний облік витрат на ТОВ «Белнет», який ведеться з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності", що дозволяє деталізувати витрати за функціональними напрямками діяльності. Синтетичний облік узагальнює інформацію про витрати підприємства в розрізі рахунків 903, 92, 93, 95 та 97, забезпечуючи оперативність отримання фінансових даних. Аналітичний облік деталізує витрати за статтями, що дозволяє аналізувати структуру витрат і приймати ефективні управлінські рішення. Програма «BAS.Бухгалтерія» додатково підтримує деталізацію за статтями витрат і підрозділами, підвищуючи точність аналізу.

8. На ТОВ «Белнет» для автоматизації бухгалтерського обліку використовується програмний продукт «BAS.Бухгалтерія», який забезпечує ведення обліку матеріалів, основних засобів, оплати праці, податкових зобов'язань та ін. Основні документи включають «Надходження товарів і послуг», «Передача устаткування у монтаж» та «Введення в експлуатацію основних засобів», забезпечують контроль за надходженням, списанням та введенням активів в експлуатацію. Також на досліджуваному підприємстві часто відбуваються операції із МШП, облік руху яких здійснюється за допомогою документів підсистеми «Передача малоцінних активів в експлуатацію» та «Списання МШП з експлуатації».

Документ «Закриття місяця» дозволяє автоматизувати регламентні операції, включаючи нарахування амортизації, а «Визначення фінансових результатів» забезпечує остаточний розрахунок фінансових показників підприємства. Завдяки

цьому програмному забезпеченню підприємство спрощує облік, покращує управління активами та економить час.

9. У даній кваліфікаційній роботі розглянуто специфічні риси, які впливають на контроль витрат підприємств телекомунікаційної галузі, а також окреслено нормативно-правову базу контролю витрат на різних рівнях регулювання. Встановлено основні прийоми внутрішнього контролю, які були нами класифіковані на дві категорії: документальні (арифметична, формальна, нормативно-правова, експертна, логічна перевірка) та фактичні прийоми (інвентаризація, огляд, спостереження). Розглянуто основні етапи проведення внутрішнього контролю, а також надана спроба розглянути проведення внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» через п'ять послідовних етапів контрольних процедур: планування, реалізацію заходів, спрямованих на перевірку правильності обліку витрат, аналіз результатів перевірки та оцінку виявлених відхилень, впровадження заходів за результатами контролю та оцінка їх ефективності.

10. У процесі вивчення діючої практики обліку та дослідження системи внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» нами було встановлено наступні помилки та неточності:

На ТОВ «Белнет» виявлено порушення у веденні первинної документації, зокрема відсутність реквізиту «посада відповідальної особи» в паперових і електронних документах постачальників. Це суперечить вимогам ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та створює ризики невизнання господарських операцій податковими органами, що може призвести до штрафів і коригування витрат. Для усунення цієї проблеми рекомендовано провести перевірку первинної документації за останні три роки, запросити постачальників внести виправлення та закріпити вимогу щодо повноти реквізитів у договорах із контрагентами. Додатково важливо впровадити внутрішній контроль за отриманими документами та налаштувати шаблони електронних документів у системі «М.Е.Дос» для автоматичного заповнення обов'язкових реквізитів.

На досліджуваному підприємстві затверджена облікова політика, але виявлено недоліки у регламентації порядку відображення витрат у разі несвоєчасного отримання первинних документів. Це створює ризики несвоєчасного відображення витрат і помилок у фінансовій та податковій звітності, особливо у роботі з контрагентами, які несвоєчасно надають документи. Законодавством України передбачено два методи виправлення таких ситуацій: 1. відображення витрат на підставі розрахункових сум, як це визначено п. 2.6 та п. 3.5 Положення №88, або 2. перенесення операцій на наступний період після отримання первинного документа з внесенням уточнень до звітності відповідно до вимог Податкового кодексу України. В обліковій політиці підприємства необхідно чітко визначити, який саме підхід застосовується, що дозволить забезпечити відповідність законодавчим нормам, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», і уникнути ризиків санкцій чи помилок у звітності. Також доцільно закріпити в обліковій політиці можливість використання внутрішнього первинного документа, як це регламентовано Положенням №88, для тимчасового відображення операцій до надходження підтверджуючих документів від контрагентів. Також рекомендуємо ТОВ «Белнет» у договорах з контрагентами передбачати чіткі терміни передачі первинних документів, із зазначенням відповідальності за їх порушення, а відповідальність за своєчасне отримання документів закріпити за певними працівниками бухгалтерії або іншого відповідного відділу, що забезпечить кращий контроль над виконанням процесу.

В процесі вивчення системи внутрішнього контролю на ТОВ «Белнет» нами було встановлено, що вона демонструє досить високий рівень організованості завдяки регулярним інвентаризаціям активів і зобов'язань, залученню фахівців до перевірок інфраструктури та діяльності інвентаризаційної комісії, що сприяє забезпеченню достовірності облікових даних і прозорості процедур. Однак відсутність механізму складання попередніх калькуляцій собівартості робіт створює ризики для ефективного планування ресурсів, контролю витрат та аналізу відхилень між фактичними і очікуваними витратами. На нашу думку, запровадження планових калькуляцій дозволить підприємству точніше оцінювати ресурси для кожного

проекту, мінімізувати ризики перевитрат і вдосконалити фінансове управління. Такі калькуляції підвищать аналітичність обліку, сприятимуть точності розрахунків собівартості послуг, покращать прогнозування витрат та забезпечать своєчасне реагування на відхилення. Це стане важливим стратегічним кроком для покращення фінансової прозорості та управлінських рішень досліджуваного підприємства.

Ще однією слабкою стороною системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві є слабка система захисту даних, що потенційно створює суттєві ризики у сфері збереження електронних документів і забезпечення безперервності бізнес-процесів. Зокрема, сертифікати електронного цифрового підпису (ЄЦП) зберігаються лише на одному комп'ютері головного бухгалтера, а резервне копіювання даних у програмі М.Е.Дос не налаштовано. Така ситуація створює загрозу втрати доступу до ЄЦП або документів через технічні несправності, кібератаки чи фізичне пошкодження обладнання, що може призвести до штрафів, зупинки бізнес-процесів або порушення договірних зобов'язань. Рекомендуємо організувати резервне копіювання сертифікатів ЄЦП на захищені зовнішні носії, впровадити автоматизоване резервування даних М.Е.Дос із регулярним тестуванням їх відновлення, а також призначити відповідального за архівування та безпеку даних. Це дозволить знизити ризики втрат, забезпечити безперервність роботи та підвищити рівень інформаційної безпеки підприємства.

11. Аналіз фінансового стану ТОВ «Белнет» показав, що чиста виручка від надання телекомунікаційних послуг у 2023 році порівняно із 2021 роком зросла на 49%. Чистий прибуток у 2023 році порівняно із 2021 роком зріс більш ніж у 10 разів й склав 1,1 млн. грн. Між тим, якщо порівнювати 2023 рік із 2022 роком, то він зменшився на 48%. ТОВ «Белнет» протягом 2021-2023 років є фінансово стійким та платоспроможним підприємством.

Рентабельність наданих телекомунікаційних послуг на ТОВ «Белнет» зменшилась з 21,59% у 2022 році до 9,72% у 2023 році. Між тим, вважаємо, що товариство зберігає свою конкурентоспроможність у займаному ринковому сегменті.

12. Операційні витрати протягом 2021-2023 років зросли на 31%. У структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають інші операційні витрати. Їх питома вага у 2023 році порівняно із 2022 роком зменшилась з 49% до 43%. Зростання вказаних витрат здебільшого обумовлено зростанням витрат на оренду опор у ДЕТЕК. Компанія сплачує за кожний стовп, на якому вішає кабель. З початку війни і до кінця 2022 року діяла пільга 1 копійка за опору. В 2021 році ціна без ПДВ була 18 грн / опора, а в 2023 році – 10 грн / опора. Матеріальні витрати та витрати на оплату праці також мають тенденцію до зростання. Питома вага матеріальних витрат у структурі операційних витрат за 2021-2023 роки зросла з 14% до 28%, а витрат на оплату праці – з 15% до 19%.

Рівень операційних витрат у розрахунку на гривню чистої виручки від надання телекомунікаційних послуг наступний: у 2021 році – 0,984 грн; у 2022 році – 0,804 грн; у 2023 році – 0,865 грн.

13. Результати моделювання свідчать, що зростання коефіцієнта співвідношення між матеріальними витратами та витратами на заробітну плату із нарахуваннями призводить до зменшення операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистої виручки від надання послуг на 0,06 грн. Збільшення коефіцієнта співвідношення періоду обороту запасів та періоду обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги призводить до зростання операційних витрат у розрахунку на одну гривню чистого доходу на 0,012 грн. Зростання рентабельності продажів обумовлює зниження операційних витрат на одну гривню чистого доходу на 0,663 грн.

14. Узагальнення результатів проведеного моделювання дозволяє сформулювати низку рекомендацій, впровадження яких дозволить, на нашу думку, зменшити рівень операційних витрат у розрахунку на одну гривню наданих послуг на ТОВ «Белнет»:

- необхідно розширення асортименту наданих послуг, вбачається нами завдяки наданню послуг хмарного зберігання даних для малого та середнього бізнесу в регіонах;

- у віддалених регіонах, де до війни була невелика кількість абонентів, доцільно провести розрахунки щодо економічної ефективності прокладки власних ліній замість оренди вже існуючих ліній у ДЕТЕК та конкурентів.

На цей час у структурі операційних витрат 33% складає оренда ліній передач у ДЕТЕК та конкурентів. Тому доцільно провести відповідні розрахунки щодо можливості побудувати власні лінії у деяких віддалених районах, оскільки з моменту визнання досліджуваним підприємством таких районів безперспективними, на цей час ситуація могла кардинально змінитись (наприклад, в таких регіонах імовірно збільшилась кількість суб'єктів малого бізнесу, з'явилося багато переселенців). Й буде економічно недоцільно сплачувати орендну плату конкурентам за користування їх оптоволоконними лініями.

- Задля збільшення кількості абонентів компанія може розробити спеціальні тарифи для малих та середніх підприємств, що використовують Інтернет для своїх бізнес-операцій.

- Необхідно вдатися до використання систем автоматизованого моніторингу мереж та інфраструктури.

Сформульований захід є дуже важливим для ТОВ «Белнет», адже він дозволяє забезпечити стабільність роботи телекомунікаційного обладнання, підвищити якість послуг та мінімізувати витрати, пов'язані з технічними збоями. Для підприємства, яке надає послуги інтернету та цифрового телебачення, будь-які перебої у роботі мережі можуть негативно вплинути на лояльність клієнтів та створити ризики втрати доходів. Система моніторингу дозволяє виявляти проблеми ще до того, як вони стануть критичними, а також оперативно реагувати на інциденти, скорочуючи час простою. Також такі системи спрощують процес діагностики, зменшуючи потребу в залученні персоналу для ручного моніторингу чи вирішення проблем, що знижує витрати на оплату праці технічного відділу.

Для ТОВ «Белнет», враховуючи специфіку підприємства, оптимальним буде вибір PRTG Network Monitor, який має вбудований аналізатор трафіку для виявлення вузьких місць.

Вважаємо, що запропоновані заходи дозволять зменшити рівень операційних витрат ТОВ «Белнет» у розрахунку на одну гривню наданих телекомунікаційних послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О., Чернишова Л. Оцінка результативності бізнес-процесів на підприємствах роздрібної торгівлі: огляд підходів. *Економіка і суспільство*. 40. 2022. URL: www.economyandsociety.in.ua (дата звернення: 19.11.2024).
2. Гайбура Ю.А. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2021. 176 с.
3. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV : зі змінами і доповненнями від 27.07.2023 № 3272-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 22.10. 2024).
4. Балахонова О.В., Гуменюк Ю.В.. Класифікація видів витрат в сучасних економічних умовах. *Подільський науковий вісник*. № 2 (18), 2021. С. 5-8.
5. Безверхий К.В. Ще раз про тлумачення сутності понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість». *Вісник ЖДТУ*, 2010. № 2 (52). С. 222 – 228. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/68118> (дата звернення 04.11.2024).
6. Бойко Ж.С. Деякі аспекти організації бухгалтерського обліку на виробничих підприємствах. *Науковий вісник КНТЕУ. Економічні науки*. Вип. I : Чернівці, 2002. 238 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11-18.
8. Волкова Н. А. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н. А. / Н. А. Волкова, Р. М. Волчек, О. М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, ротапринт. 2015. 310 с.
9. Волчек Р.М. Конспект лекцій з дисципліни «Методи рішень в антикризовому управлінні» для здобувачів третього рівня вищої освіти денної та заочної форм навчання спеціальності 073 «Менеджмент». Частина 1. Одеса: ОНЕУ. 2023.101 с.
10. Вороня Н. Класифікація витрат на виробництво. *Податки & Бухоблік*, 2016. № 32. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17159.html> (дата звернення: 23.10.2021).

11. Вороніна В. Рудич А. Сутність витрат як економічної категорії. Інноваційний розвиток та безпека підприємств в умовах неоіндустріального суспільства, 2020. URL: <https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/18917/1/Voronina498-500.pdf> (дата звернення: 23.10.2021).
12. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2010, 488 с.
13. Голов С.Ф. Управлінський облік : навч. посібн. Київ : Лібра, 2004. 702 с.
14. Грінченко, А.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати. Економічний форум, 2012. № 3: URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/ekfor/2012_3/1.pdf (дата звернення: 28.10.2021).
15. Гуріна Н.В. Класифікація витрат підприємства для потреб управління. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 10. С. 268-271.
16. Давидович І. Є. Контролінг: Навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 552 с.
17. Даценко Г. Основні аспекти контролю якості внутрішнього аудиту підприємств. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2021. Випуск 1-2. С. 24-32.
18. Демідова. А. Доходи і витрати в бухобліку: визначення, види, визнання та відображення. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvennyye-operacii-9-doxody-i-rasxody-v-buxuchete-opredelenie-vidy-priznanie-i-otrazhenie> (дата звернення: 03.09.2024).
19. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку Молодий вчений, 2015. № 1. С. 78–82.
20. Дербін Е. Ф., Кілієвич О. І. Економічна теорія і державний сектор : теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. Київ : УАДУ при Президентові України, 1997. 108 с.
21. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник, 2010. № 1(26). С. 154 – 160. URL:

http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/605/2/TNTUB_2010_v26_No1. (дата звернення: 28.10.2024).

22. Єпіфанова І.Ю., Мотрук Д.А. Аналіз діяльності ключових підприємств телекомунікаційної галузі України та їх конкуренція. URL: <https://inns.com.ua/web/uploads/pdf/Yepifanova%20Motruk.pdf> (дата звернення: 12.10.2024).

23. Єпіфанова І. Ю., В.В. Джеджула Фінансовий аналіз та звітність : електронний практикум комбінованого (локального та мережного) використання. 2-ге вид. Вінниця: ВНТУ, 2022. 144 с URL: https://pdf.lib.vntu.edu.ua/books/2023/Epifanova_2022_144.pdf. (дата звернення: 19.11.2024).

24. Завгородній В. П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. 2-ге вид. Київ : Фірма «ДІКсі», 1997. 832 с.

25. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис. д-а екон. наук: 8.00.09. Тернопіль, 2007.

26. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.

27. 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. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/REG4186?an=6123> (дата звернення: 20.10. 2024).

28. Індивідуальна податкова консультація : роз'яснення Державної фіскальної служби України від 14.11.2017 р. N 2608/O/99-99-13-01-02-14/ІПК. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/PK748> (дата звернення: 03.09.2024).

29. Клевець. О. Класифікація витрат в управлінському обліку: терміни та їх угруповання. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/klassifikaciya-raskhodov-v-upravlencheskom-uchete> (дата звернення: 24.08.2024).

30. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. Випуск 4, 2016. С. 99-103.

31. Концептуальна основа фінансової звітності : видана Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 27.10.2024).

32. Когут У.І. критерії класифікації витрат підприємства. Вісник Національного університету "Львівська політехніка", 2008. С. 43-49.

33. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. *Реформування економіки України: стан та перспективи*. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково–практичної конференції 26 – 27 листопада 2009 р. Київ: МІБО КНЕУ, 2009. С. 129 – 131.

34. Колесник В.М. Про підходи до класифікації витрат промислового підприємства. Наукові праці МАУПю. Вип. 2 (41), 2014. С. 146–150.

35. Коли первинний документ не є первинним, і навпаки : бухгалтерський сервіс інтерактивна бухгалтерія. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/59246> (дата звернення: 27.10.2024).

36. Концептуальна основа фінансової звітності : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 25.10.2024).

37. Косова Т.Д. Фінансовий аналіз. Нав. посібник. Київ. ЦУЛ., 2023. 440 с.

38. Кузьма Х. Внутрішній контроль: сутність та особливості організації на підприємствах, які здійснюють комісійні операції. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 2018. № 4. URL: <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/816> (дата звернення: 14.10.2024).

39. Лепетан І.М. Гайворонюк О.О. Основні елементи системи управління витратами підприємства. *Ефективна економіка*, 2024. № 2. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/35270.pdf> (дата звернення: 23.10.2024).

40. Листі Міністерства Фінансів України від 14.05.2012 р. № 31-08410-07-25/12004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1200201-12#Text> (дата звернення: 27.09.2024).

41. Лист Міністерства фінансів України від 22.08.2017 р. № 35210-07/23-3364/2658. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mf17047?an=1&ed=2017_08_22 (дата звернення: 25.10.2024).

42. Лист Міністерства фінансів України від 27.11.2006 N 31-34000-20-23/25136. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5136201-06#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

43. Лоханова Н.О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами ек. діяльності)». Одеса, 2013. 38 с.

44. Маниліч М. І., Миронюк М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpen/2012_8/01SPTA.pdf (дата звернення: 23.10.2024).

45. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. N 145. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ME02094> (дата звернення: 24.10.2024).

46. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 10.10.2024).

47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 25.09.2024).

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) від 01.01.2013. (зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text (дата звернення: 25.08.2024).

49. Мочерний С. В., Довбенко М. В. Економічна теорія. Київ : Академія, 2004. 856 с.

50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 21.10.2024).

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3371> (дата звернення: 21.10.2024).

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3368> (дата звернення: 21.10.2024).

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. N 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 27.10.2024).

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 N 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

55. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. Київ : Центр навчальної літератури, 2009. 1080 с.

56. Охрущак К.О. Управління витратами сучасних телекомунікаційних підприємств: принципи, завдання, елементи системи управління. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 7. Частина 3. 2014.

57. Павликівська О. І. Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості) : дис. канд. екон. наук. Тернопіль, 2002. 253 с.

58. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль: Астон, 2005. 288 с.

59. Павленко О. Суди про дійсність документів та/або операцій. Податки & бухоблік. 2021. Травень. № 38. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/may/issue-38/article-114752.html> (дата звернення: 17.09.2024).

60. Панченко І. Підходи до визнання та складу витрат згідно з МСФЗ. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-podxody-k-priznaniyu-i-sostavu-rasxodov-soglasno-msfo> (дата звернення: 24.09.2024).

61. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

62. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

63. Попівняк Ю.М. Сучасний погляд на групування витрат підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 7, 2015. С. 860-865.

64. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

65. Про бухгалтерський облік окремих господарських операцій : Лист Міністерства Фінансів України від 27.04.2022 р. № 41020-06-5/8479. URL: <https://document.vobu.ua/doc/11841> (дата звернення: 14.11.2024).

66. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 22.10.2024).

67. Про електронні комунікації : Закон України від 16.12.2020р. № 1971-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1089-20#Text> (дата звернення: 12.10.2024).

68. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : Методичні рекомендації від 22.05.2002 р. № 145. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ME02094> (дата звернення: 22.10.2024).

69. Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2012 р. № 295. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2012-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.10.2024).

70. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T102300> (дата звернення: 22.10.2024).

71. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 р. № 222-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text> (дата звернення: 24.11.2024).

72. Про окремі питання документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Лист Міністерства Фінансів України від 21.03.2023 р. № 41010-07-5/7607. URL: <https://document.vobu.ua/doc/18255> (дата звернення: 24.01.2024).

73. Про ціни і ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 № 5007-VI р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/T125007?an=1&ed=2012_06_21 (дата звернення: 24.01.2024).

74. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.

75. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 03.10.2023 р. № 640/10280/20. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/113896200/> (дата звернення: 24.10.2024).

76. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навч. посібн. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

77. Скрипник М.І. Визначення сутності понять “витрати” та “затрати”. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(17). 2017. С. 308 – 312.

78. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

79. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування. *«Економічні науки»*. Серія «Облік і фінанси», 2011. Випуск 8 (29). Ч. 4. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/27.pdf. (дата звернення: 08.11.2021).

80. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. Н.С. Педченко, Л.В. Тітенко, А.І. Мілька, О.В. Артюх-Пасюта, Ю.А. Тітенко. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2023. Випуск 1(107). С. 29-36.

81. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / за заг. ред. Л.В. Нападовської. Київ : Національний торговельно-економічний університет, 2008. 735 с.

82. Управлінський облік : конспект лекцій для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 Облік і оподаткування / О. Є. Власова. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. 180 с.

83. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Київ : Таксон, 2000. 520 с.

84. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 22.01.2024).

85. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Управлінський облік : Підручник. Житомир : ПП "Рута", 2015. 632 с.

86. Череп А.В., Гамова О.В., Козачок І.А. Фінансовий аналіз. Навч. посібник. К.: Видавничий дім «Кондор», 2020. 268 с.

87. Чернишова Л.В. Економічний аналіз суб'єктів господарювання: перспективи розвитку. Науковий вісник Одеського національного економічного університету: збірник наук. праць. 2022. С. 40-47.

88. Чернишова Л. В. Особливості формування поелементної системи економічного аналізу суб'єктів господарювання. Наукові проблеми господарювання на макро-, мезо- та мікроекономічному рівнях : зб. матеріалів XXI Міжнар. наук.-практ. конф. Одеського національного економічного університету, 26-27 квітня 2023 р. Одеса : ОНЕУ, 2023. С. 341-343.

89. Чумак Г. Управління витратами підприємства: функціональний аспект. Організація системи інформаційного забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*, (57). С. 160-165.

90. Шаховалова Є.О., Ситник Л.С. Антикризове управління: обґрунтування управлінських рішень: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Вінниця: ДонНУ ім. Василя Стуса. 2020. 116 с.

91. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства. *Ефективна економіка*, 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681> (дата звернення: 23.10.2024).

92. Щодо особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат : Лист Міністерства Фінансів України від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705. URL: <https://document.vobu.ua/doc/8091> (дата звернення: 15.10.2024).

93. Як розробити облікову політику підприємства за П(С)БО та МСФЗ. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-spetsvypusky-dlia-romertiinykh-pidpryiemstv-92-kak-razrobotat-uchetnuyu-politiku-predpriyatiya-po-psbu-i-msfo> (дата звернення: 22.09.2024).

94. Introduction to Management Accounting, Global Edition / Charles T. Horngren etc. Longman. 2022. 854 p.

ДОДАТКИ