

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА
ДИЗАЙНУ

Факультет управління та бізнес-дизайну

Кафедра фінансів та бізнес-консалтингу

Дипломна магістерська робота
на тему: Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту витрат
підприємства

Виконала: студентка групи МгЗМОК-21
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми Міжнародний облік
та аудит-консалтинг

Любов ЖИЛІНСЬКА

Керівник к.е.н., доц. Микола МАТЮХА

Рецензент д.е.н., проф. Наталія РАДІОНОВА

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА
ДИЗАЙНУ

Факультет Управління та бізнес-дизайну
Кафедра Фінансів та бізнес-консалтингу
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма Міжнародний облік та аудит-консалтинг

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
фінансів та бізнес-консалтингу
_____ проф. Ірина ТАРАСЕНКО
«__» _____ 20__ року

З А В Д А Н Н Я
НА ДИПЛОМНУ МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

_____ Жилінська Любов Анатоліївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту витрат підприємства

Науковий керівник роботи _____ к. е. н., доц. Матюха М.М.,
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом вищого навчального закладу від 28.09.2022 р. № 180-уч

2. Строк подання студентом роботи 2 листопада 2022 року

3. Вихідні дані до роботи законодавчі та нормативні документи, фінансова звітність, облікові реєстри та інша документація Київського заводу ПТО, наукові статті, підручники, посібники, періодичні видання, монографії щодо обліку, аналізу та аудиту витрат підприємства

4. Зміст дипломної роботи (перелік питань, які потрібно розробити) економічна та нормативно-правова сутність визначення витрат підприємства, аналіз сучасного економічного стану та перспективи розвитку Київського заводу ПТО, аналіз основних показників його діяльності за останні три звітних періоди, теоретичні та методичні основи обліку, аналізу та аудиту витрат підприємства

5. Консультанти розділів дипломної магістерської роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата			
		Завдання видав		Завдання прийняв	
Розділ 1	Матюха М. М., доцент	18.09.22		18.09.22	
Розділ 2	Матюха М. М., доцент	01.10.22		01.10.22	
Розділ 3	Матюха М. М., доцент	10.10.22		10.10.22	
Розділ 4	Матюха М. М., доцент	15.10.22		15.10.22	
Висновки	Матюха М. М., доцент	25.10.22		25.10.22	

6. Дата видачі завдання 18.09.2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Терміни виконання етапів	Примітка про виконання
1	Вступ	18.09.22-20.09.22	
2	Розділ 1. Теоретико-методологічні основи обліку витрат	21.09.19-01.10.22	
3	Розділ 2. Аналіз фінансово-економічної діяльності Київського заводу ПТО	02.10.22-10.10.22	
4	Розділ 3. Організація та методика обліку витрат Київського заводу ПТО	11.10.22-15.10.22	
5	Розділ 4. Організація та методика аудиту витрат Київського заводу ПТО	16.10.22-26.10.22	
6	Загальні висновки	27.10.22-28.10.22	
7	Оформлення магістерської роботи (чистовий варіант)	29.10.22-01.11.22	
8	Здача дипломної магістерської роботи на кафедру для рецензування (за 14 днів до захисту)	02.11.22	
9	Перевірка дипломної магістерської роботи на наявність ознак плагіату (за 10 днів до захисту)	03.11.22	
10	Подання дипломної магістерської роботи у відділ магістратури для перевірки виконання додатку до індивідуального навчального плану (за 10 днів до захисту)	04.11.2022	
11	Подання дипломної магістерської роботи на затвердження завідувачу кафедри (за 7 днів до захисту)	05.11.22	

Студент _____ Любов ЖИЛІНСЬКАКерівник роботи _____ Микола МАТЮХАДиректор НМЦУПФ _____ Олена ГРИГОРЕВСЬКА

АНОТАЦІЯ

на дипломну роботу (проект) Жилінської Любов Анатоліївни

«Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту витрат підприємства»

Дипломна робота складається із змістових чотирьох розділів.

Об'єкт дослідження – Київський завод ПТО.

У роботі розглянуто економіко-правові засади економічного змісту тлумачення терміну «витрат підприємства»; система аналізу, обліку та аудиту витрат підприємства поряд із елементом доходів Київський завод ПТО.

Проведено аналіз основних економічних показників господарської діяльності Київський завод ПТО.

Запропоновано вдосконалити організаційні елементи ведення обліку, аналізу витрат підприємства на Київському заводі ПТО.

Ключові слова: витрати підприємства, облік, національний стандарт бухгалтерського обліку, облік витрат, звітність, аудиторський висновок.

ANNOTATION

for the thesis (project) of Lyubov Anatoliivna Zhilinska

"Organizational and methodical principles of accounting, analysis and audit of enterprise costs"

The thesis consists of four meaningful sections.

The object of the study is Kyiv Vocational Training Plant.

The work examines the economic and legal principles of the economic content of the interpretation of the term "enterprise expense"; a system of analysis, accounting and auditing of the company's expenses along with the income element of the Kyiv PTO Plant.

An analysis of the main economic indicators of economic activity of the Kyiv Vocational Training Plant was carried out.

It is proposed to improve the organizational elements of accounting and cost analysis of the enterprise at the Kyiv Vocational Training Plant.

Keywords: enterprise costs, accounting, national accounting standard, cost accounting, reporting, auditor's report.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
Розділ 1. Теоретико-методологічні основи обліку витрат	11
1.1. Економічна сутність витрат в контексті облікового забезпечення управління	11
1.2. Класифікація витрат в системі обліку	19
1.3. Нормативно – правове регулювання обліку витрат підприємства	24
Висновки до розділу 1	30
Розділ 2. Аналіз фінансово-економічної діяльності Київського заводу ПТО	32
2.1. Техніко-економічна характеристика Київського заводу ПТО	32
2.2. Види і завдання аналізу витрат діяльності підприємства	35
2.3. Аналіз фінансових результатів діяльності Київського заводу ПТО	44
Висновки до розділу 2	63
Розділ 3. Організація та методика обліку витрат Київського заводу ПТО	65
3.1. Облікова політика Київського заводу ПТО	65
3.2. Організація первинного обліку та документальне оформлення витрат на Київському заводі ПТО	72
3.3. Порядок систематизації інформації про витрати у фінансовій звітності Київського заводу ПТО	81
3.4. Пропозиції з удосконалення організації обліку витрат Київському заводі ПТО	84
Висновки до розділу 3	88
Розділ 4. Організація та методика аудиту витрат Київського заводу ПТО	90
4.1. Мета і завдання аудиту витрат Київського заводу ПТО	90
4.2. Організація, методика та робоча документація аудиту витрат Київського заводу ПТО	118
4.3. Складання аудиторського висновку на Київському заводі ПТО	128
4.4. Рекомендації щодо покращення організації аудиту витрат діяльності Київського заводу ПТО	132
Висновки до розділу 4	138
Висновки та пропозиції	140
Список використаних джерел	145
Додатки	153

ВСТУП

Витрати підприємства були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства та його рентабельність. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат підприємства, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання продуктивності підприємств.

Останнім часом стало зрозуміло, що внаслідок посилення конкуренції, ускладнення операційних процесів та необхідності максимально швидко задовольняти запити суб'єктів ринкового середовища і для малих і для середніх компаній все більш актуальною стає проблема отримання інформації, яка об'єктивно та оперативно відображає господарську ситуацію [58, с. 18].

Отримання такої інформації можливе лише за умови створення відповідних механізмів управління витратами в системі економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. Витрати можуть розглядатися як відносно самостійний об'єкт управління, аналіз складу та динаміки якого дозволяє оцінити відповідність змін, що відбулися у звітному періоді стратегічним намірам підприємства.

Категорію «витрат» розглядає значна кількість науковців. Серед них можна виділити таких як: О.С. Бородкін, Б.І. Валусь, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В., Задорожний, Р.О. Костирко, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко. Вони проводять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методики проведення аудиту витрат, ефективності управління витратами. Але питання залишаються змінними і потребують поточного дослідження.

Актуальність теми зумовлена тим, що сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язних облікових питань. Зокрема це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат.

Метою виконання дипломної роботи є вивчення організації та методики обліку, аудиту та аналізу витрат основної діяльності підприємства.

Відповідно мети у дипломній роботі поставлені та підлягають розв'язанню наступні завдання:

- розглянути витрати як складову господарської діяльності підприємства;
- дослідити нормативно-правове регулювання та провести огляд спеціальної літератури з обліку, аудиту та аналізу витрат;
- розглянути організаційно-економічну характеристику базового підприємства;
- дослідити методику бухгалтерського обліку операційних витрат;
- дослідити методику аудиту операційних витрат;
- провести аналіз ефективності витрат операційної діяльності;
- визначити та обґрунтувати напрямки удосконалення обліку, аудиту та аналізу операційних витрат на базовому підприємстві.

Об'єктом дослідження витрат підприємства є ТОВ «Київський завод підіймально-транспортного обладнання» (Київський завод ПТО).

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат підприємства.

Методи дослідження. Як основний метод дослідження у магістерській, дипломній роботі застосований системний підхід до вивчення економічних процесів у їх взаємозв'язку та взаємозалежності з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків.

Для досягнення мети, поставленої у магістерській роботі, було використано такі методи:

- теоретико-методичні основи дослідження ґрунтувались на загальнонаукових методах пізнання. Теоретичне узагальнення, групування та

порівняння використовувались для розкриття сутності понять «витрати», «види діяльності», «класифікація витрат»;

- при проведенні діагностики ефективності витрат використовувались абстрактно-логічні, конкретно-наукові методи: індукції – на етапі збору, систематизації й обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення ситуації та пошуку першопричин її виникнення і передумов вирішення; аналізу та синтезу, групування і порівняння, структурування – для поєднання і оцінки різних складових економічних явищ як єдиного процесу. - вивчення та аналіз витрат на Київському заводі ПТО здійснювалося із застосуванням експертних оцінок, порівняння, вимірів та розрахунків.

У роботі також використовувались методи логічного аналізу – при виявленні проблем і обґрунтуванні напрямів удосконалення обліку та аналізу операційних витрат; - при розробці прогнозової оцінки рентабельності основної операційної діяльності на підприємстві Київському заводі ПТО використовувався метод математичного моделювання.

Інформаційною базою наукового дослідження стали законодавчі й нормативні документи з питань бухгалтерського обліку й аудиту витрат, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з цих питань, періодичні видання з питань економіки. Також була використана фінансова звітність та документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку Київського заводу ПТО.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням організації та методики обліку, аудиту та аналізу витрат з урахуванням специфіки машинобудівної галузі на прикладі Київський завод ПТО та сучасних тенденцій її розвитку.

Апробація результатів. За результатами дослідження було опубліковано тези: на тему «Постановка управлінського контролю в умовах аутсорсингу» (Імперативи економічного зростання в контексті реалізації

глобальних цілей сталого розвитку: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції Київського національного університету технологій та дизайну, м. Київ, 10 червня 2022 року. Том 2. Київ : КНУТД, 2022. 277 с.) [49], а також подано статтю на тему «Особливості організації обліку витрат підприємства» (Таврійський науковий вісник).

Структура дипломної роботи визначена метою і завданнями і включає в себе вступ, чотири розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел та додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність витрат в контексті облікового забезпечення управління

Для управління підприємством необхідна детальна інформація, яка враховує не лише особливості технології та організації саме цього підприємства, але й його підрозділів, навіть виконавців.

Метою обліку витрат мав своєю метою узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує не лише потреби управління виробництвом. Аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, він виходить за межі лише управлінського обліку. Тому сучасне трактування системи обліку виробництва формування як джерело даних про витрати в процесі виробничої діяльності [45].

Сучасний облік витрат підприємства є складовою частиною системи бухгалтерського обліку, який повинен акумулювати і систематизувати витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- обґрунтування управлінських рішень;
- забезпечення внутрішньогосподарського контролю.

Інформація, яка надається управлінським обліком орієнтована на задоволення інформаційних потреб стратегічного та поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих керівників.

Відображаючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи його структурних підрозділів та розробляє внутрішню систему управлінської звітності, що дає змогу

оцінювати результати їх діяльності.

Роль бухгалтера в процесі поточного контролю полягає в тому, що він систематично порівнює фактичні дані про рівень витрат з плановими показниками чи кошторисами, розраховує, аналізує та моделює можливості відхилення. Для обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації відносно можливих наслідків обраного варіанту моделі подій. Функції, що виконує бухгалтер, який обслуговує керівників окремих підрозділів підприємства, значно ширші, ніж бухгалтера, який реєструє господарські операції в системі рахунків фінансового обліку. Тому бухгалтера, який здійснює інформаційне забезпечення системи управління, називають ще бухгалтером-аналітиком. Такий бухгалтер бере участь у процесі планування господарської діяльності, у складанні та узгодженні кошторисів і бюджетів, розробці нормативів та стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки про можливі наслідки майбутній дій [53 с.50].

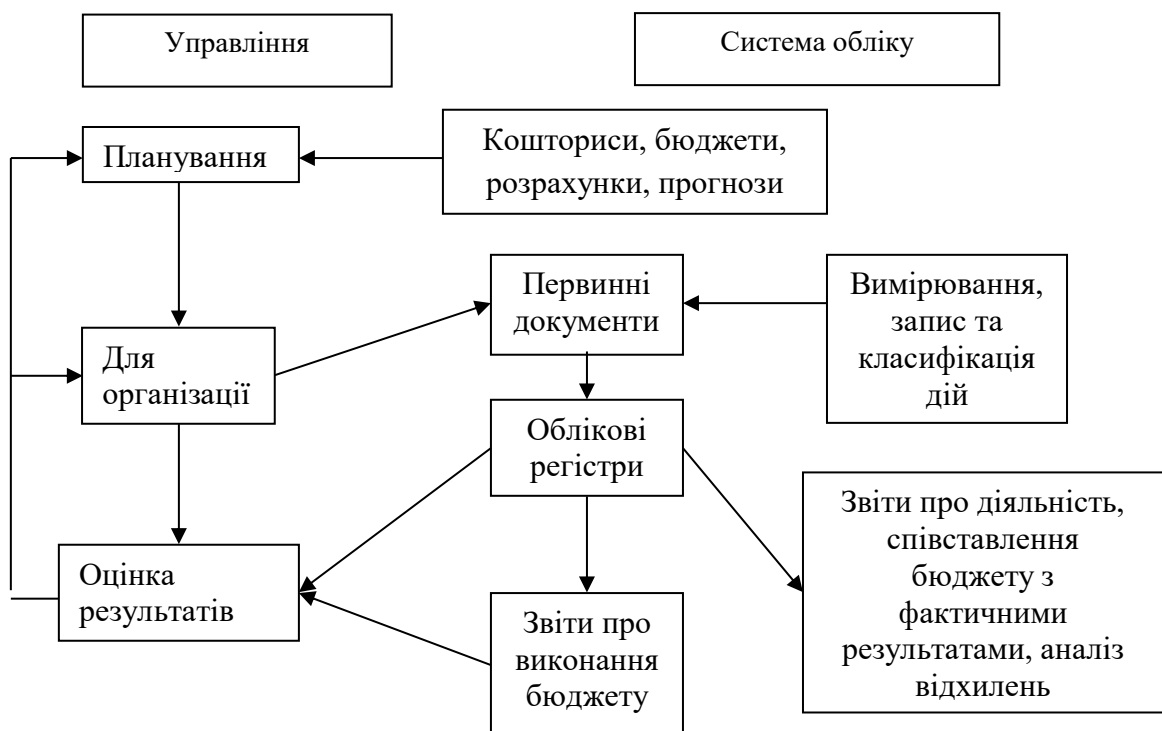


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між функціями управління та системою обліку

Метою обліку витрат і зниження собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат у грошовому вираженні на виробництво продукції, а також контроль за раціональним та економічним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів по господарству в цілому та за центрами відповідальності, підготовка даних для потреб управління виробництвом.

Витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці.

Згідно з НП/С/БО 16 «Витрати» [13]:

- Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
- Витрати звітного періоду визначаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
- Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
- Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.
- Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
- Погашення одержаних позик.
- Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у НП(С)БО 16 [13].
- Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Витрати господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за видами діяльності. Це дає можливість визнавати витрати, враховуючи особливість і сутність кожної операції, і забезпечує підставу для подальшого аналізу діяльності підприємства і контролю за нею для прийняття управлінських рішень (рис. 1.2).

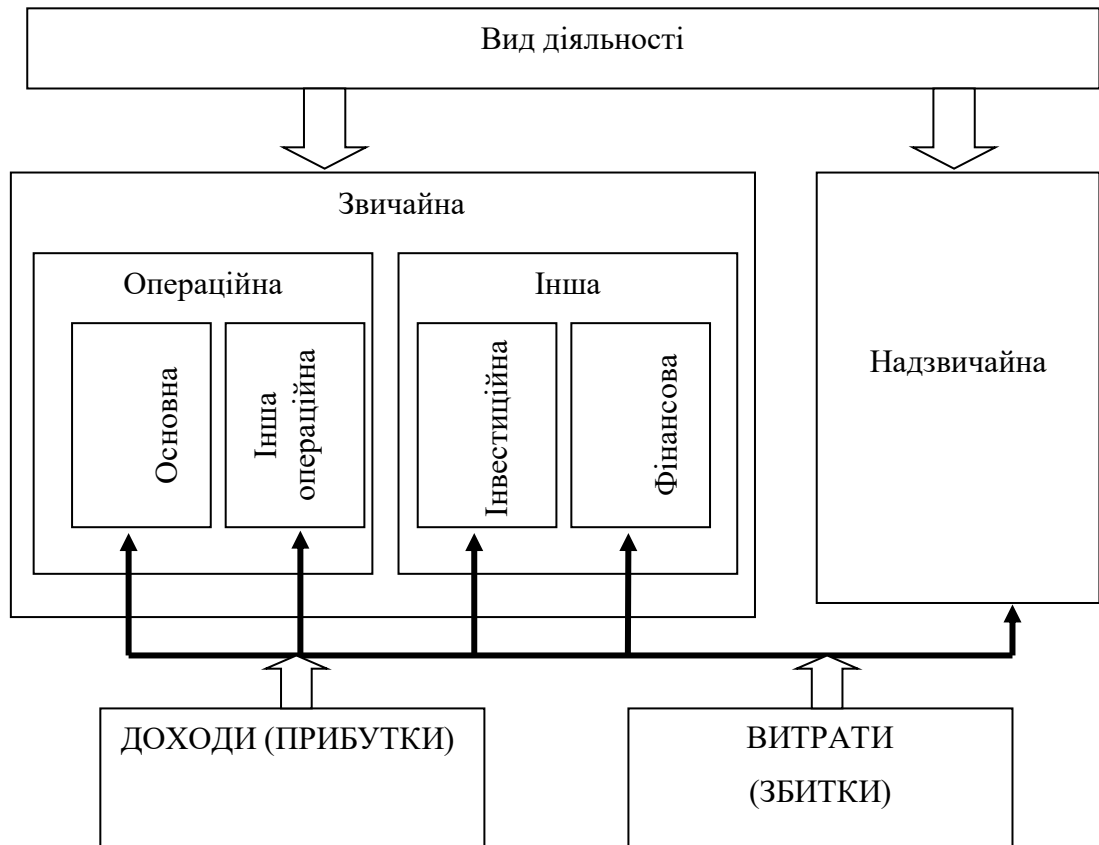


Рис. 1.2. Класифікація витрат підприємства в залежності від видів його діяльності (збитків)

Звичайна діяльність - будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Прикладами звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками і замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами, списання знецінених запасів, економічні санкції за господарськими договорами, за порушення податкового законодавства тощо [73].

До складу звичайної діяльності виділяють операційну діяльність та іншу звичайну діяльність.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Стосовно основної діяльності, то до такої відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інша звичайна діяльність поєднує інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Інвестиційна діяльність - це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.

При калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічним змістом і статтями калькуляції. Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

НП(С)БО 16 «Витрати» регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [13].

До складу елемента «Матеріальні затрати» включаються вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;

- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійні забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги тощо.

Групування витрат за економічними елементами дає можливість встановити потреби в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структур витрат [11].

Але класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення.

Між витратами на виробництво, які згруповані за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елемента «Матеріальні витрати»

включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості готової продукції за статтями (насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, паливо і мастильні матеріали) відображаються лише ті з них, які використані на виробництві готової продукції. Інша частина матеріалів відображаються в статтях, що формують виробничу собівартість («Загальновиробничі витрати») та у складі витрат діяльності («Адміністративні витрати», «Витрати на збут»).

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджені персоналу цехів, дільниць тощо).

- Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

- Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

- Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

- Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

- Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

- Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне

страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

- Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

- Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційною до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Для правильного розуміння, призначення, облікових особливостей

витрати підприємства необхідно дослідити за допомогою класифікації. В різних джерелах зустрічається багато класифікацій, але будь-яка, навіть найширша, класифікація повинна носити раціональний характер, тобто має бути такою, щоб її можна було застосовувати в практичній роботі.

1.2. Класифікація витрат в системі обліку

Науково обґрунтована класифікація витрат має велике значення для їх ефективного прогнозування, планування, нормування, організації, обліку, аналізу, пошуку резервів оптимізації та контролю. Класифікація витрат - це процес розподілу видів та різновидів витрат на окремі категорії. Класифікація витрат необхідна для того, щоб: - визначити найважливіші характеристики витрат, які мають свої особливості й тому заслуговують спеціалізації; - розглянути, в якій мірі ці виділені характеристики властиві іншим класам витрат;

- поліпшити розуміння процесу управління витратами. При цьому для ефективної класифікації витрат необхідно визначити, до якого напрямку управління витратами вони належать – тобто йдеться про поточне чи стратегічне управління. Правильно застосована класифікація витрат забезпечує якість прийнятих рішень щодо раціоналізації витрат й збільшення прибутку підприємства. Аналіз зарубіжного й вітчизняного досвіду з питань класифікації витрат у межах стратегічного та поточного управління дозволив сформулювати основні принципи класифікації витрат:

- 1) орієнтація на певний клас (групу) управлінських завдань;
- 2) відображення специфіки певних видів економічної діяльності;
- 3) урахування характеру організаційної та фінансової структури виробництва й управління;
- 4) єдність класифікацій з метою планування, аналізу та контролю витрат;
- 5) взаємозв'язок класифікацій витрат між собою;
- 6) комплексне використання в управлінні витратами всіх видів

класифікацій витрат.

У науковій літературі пропонуються різноманітні класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації: для зовнішніх або внутрішніх користувачів; для різних цілей управління; для структурних підрозділів підприємства; для окремих напрямів управління витратами. Зазначимо, що кожне групування витрат ґрунтується на тому, що окремі види витрат мають різний характер формування та способи зміни, зв'язки з виробничим процесом, неоднакову еластичність щодо мінливих внутрішніх й зовнішніх умов, різняться за характером впливу на фінансовий результат, ступенем керованості та іншими ознаками [78]. Дослідження зарубіжних та вітчизняних класифікацій груп витрат дозволило розробити класифікацію витрат (з виокремленням ознак класифікації та видів управлінських завдань, що потребують розв'язання), яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, орієнтованих на досягнення стратегічних й тактичних цілей підприємства - збільшення прибутковості в умовах наявності альтернативних можливостей функціонування підприємств, що визначаються ринком та зростання вартості підприємства (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат для реалізації стратегічних й тактичних цілей управління підприємством в умовах ринку

Ознака класифікації витрат	Мста класифікації (групи управлінських завдань)	Види витрат
1	2	3
Реалізація тактичної мети підприємства		
1. Економічні елементи	Групування витрат за однорідними елементами. Облік й відображення інформації у фінансовій звітності.	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші
2. Спосіб включення до собівартості	Управління розподілом витрат за окремими об'єктами	- прями; - непрями
3. Техніко-економічний зміст	Виявлення резервів зниження витрат при плануванні	- основні (виробничі); - накладні (невиробничі)

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
4. Статті калькуляції	Групування витрат за статтями калькуляції. Визначення вартості випущеної продукції.	<ul style="list-style-type: none"> - сировина й матеріали; - зворотні відходи (віднімаються); - покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру; - паливі) та енергія на виробничі цілі; - основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників; - вирахування на соціальні потреби виробничих робітників; - витрати на підготовку та освоєння виробництва; - загальновиробничі витрати; - витрати через брак; - інші виробничі витрати; - позавиробничі комерційні витрати
5. Заплановані норми й нормативи	Аналіз реальності й ефективності встановлених норм й нормативів	<ul style="list-style-type: none"> - в межах норм; - понаднормові
6. Обсяг виробництва	На цій класифікації заснована система «директ-кост», що використовується для цілей прийняття управлінських рішень; основа аналізу беззбитковості виробництва, розрахунку ефекту виробничого важеля тощо	<ul style="list-style-type: none"> - змінні; - постійні; - умовно-постійні
7. Вилив управлінських рішень	Аналіз результатів прийняття управлінських рішень з метою їх регулювання в майбутньому	<ul style="list-style-type: none"> - релевантні (майбутні); - нерелевантні (минулі)
8. Відносно додаткової одиниці продукції	Концепція (розрахунок) маржинального прибутку	Маржинальні витрати
9. Відносно збільшення обсягів виробництва	Оцінка доцільності збільшення випуску продукції, створення нової продукції, збільшення ринків збуту	Інкрементні (диференціальні) витрати
10. Ступінь регулювання	Аналіз нерегульованих витрат і мстою їх мінімізації	<ul style="list-style-type: none"> - регульовані (контрольні); - нерегульовані (непідконтрольні)
11. За ефективністю	Оцінка менеджменту центрів відповідальності	<ul style="list-style-type: none"> - ефективні; - неефективні
12. Життєвий цикл продукції	Оптимізація розміру непрямих витрат на продукцію високого попиту	<ul style="list-style-type: none"> - узгоджені; - неузгоджені

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
Реалізація стратегічної мсти підприємства		
13. Відносно створення доданої вартості	Дотримання оптимальних пропорцій при плануванні ланцюга створення вартості продукції	- стратегічні - тактичні
14. Відносно ринкової вартості підприємства	Для стратегічного планування збільшення прибутковості	- стратегічно важливі - стратегічно не важливі

Традиційні ознаки класифікації витрат для досягнення підприємством тактичних цілей - економічні елементи, спосіб включення до собівартості, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, заплановані норми й нормативи, обсяг виробництва, вплив управлінських рішень, ступінь регулювання, ефективність – пропонується доповнити таким класифікатором, як життєвий цикл продукції, в межах якого витрати будуть поділяться на узгоджені та неузгоджені. Крім того, для досягнення підприємством стратегічної мети пропонується застосувати класифікацію відносно створення доданої вартості (стратегічні витрати й тактичні) та відносно ринкової вартості підприємства [40 с.15].

Слід зауважити, що означені класифікації витрат взаємопов'язані між собою. Так, розподіл витрат на входні та минулі, постійні та змінні неможливий без використання класифікації за елементами та статтями витрат. Вважаємо, що в сучасних умовах необхідно ввести такі класифікаційні ознаки, як життєвий цикл продукції (узгоджені й неузгоджені витрати), а також класифікувати витрати відносно створення доданої вартості (тактичні й стратегічні) та відносно ринкової вартості підприємства (стратегічно важливі та стратегічно не важливі). Це сприятиме ефективності управління витратами з врахуванням стратегічної мети та тактичних цілей підприємства. Схема критеріїв, що визначають формування класифікації витрат, може бути застосована для багатьох типів підприємств. Однак варто зазначити, що сама система управління витратами, її організаційна структура

і складові елементи також безпосередньо впливають на принципи класифікації. Тому пропонуємо систематизувати класифікації для функцій системи управління:

1) для прийняття рішення;

2) для реалізації рішення, тобто для визначення собівартості виготовленої продукції та отриманого прибутку;

3) для здійснення процесу контролю витрат [55 с. 47].

Для кожної з трьох зазначених функцій пропонується класифікація витрат, представлена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Систематизація класифікацій витрат залежно від функцій управління витратами

Функції управління витратами	Класифікації витрат
Розробка стратегії управління витратами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Змінні, постійні та умовно-постійні. 2. Релевантні й нерелевантні. 3. Інкрементні (диференціальні) та маржинальні. 4. Тактичні й стратегічні 5. Стратегічно важливі й стратегічно не важливі
Реалізація рішення	<ol style="list-style-type: none"> 1. За економічними елементами. 2. За статтями калькуляції. 3. Прямі й непрямі. 4. Основні та накладні. 5. Узгоджені й неузгоджені.
Контроль витрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регульовані й нерегульовані. 2. Ефективні та неефективні. 3. В межах норм та понаднормові.

Саме таке групування пропонуємо використовувати на вітчизняних швейних підприємствах. Процес управління витратами досить складний та багатогранний, що потребує для його дослідження системного підходу. Оскільки всі управлінські рішення в області ефективного використання ресурсів та організації їх обороту тісно взаємозв'язані та прямо або побічно впливають на кінцеві результати фінансової діяльності підприємств, управління витратами повинно розглядатися як комплексна функціональна керуюча система, що забезпечує розробку взаємозалежних управлінських

рішень, кожне з яких робить свій внесок у загальну результативність діяльності підприємства.

Отже, комплексне використання в управлінні витратами всіх розглянутих класифікацій витрат дозволить створити найбільш ефективну систему поточного управління витратами, орієнтовану на досягнення підприємством стратегічних й тактичних цілей.

У сучасних умовах ефективного управління витратами має базуватися на обґрунтованій класифікації витрат, що дає підґрунтя для розуміння удосконалення їх регулювання. Традиційно, класифікаційними ознаками виділено: економічні елементи, спосіб включення до собівартості, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, заплановані норми й нормативи, обсяг виробництва, вплив управлінських рішень, ступінь регулювання, ефективність, додаткової одиниці продукції та збільшення обсягів виробництва. В сучасних умовах управління витратами виходить за межі аналізу нормативних відхилень [67 с.96]. Сучасні методи управління витратами мають різний інструментарій для досягнення підприємством його тактичних й стратегічних цілей. За таких умов необхідною є класифікація видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть техніко-організаційні особливості підприємства. Це сприятиме удосконаленню процесу управління витратами, надаючи можливість розглядати їх з позицій системного підходу.

1.3. Нормативно – правове регулювання обліку витрат підприємства

Облік і аудит будь-якої ділянки діяльності підприємства засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях. Огляд нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження наведено нами у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Нормативні документи з питань обліку, аудиту і аналізу витрат підприємства

№	Документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі та при аудиті
1	2	3	4
1.	Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [1]	Основний закон України	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади
2	Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. [5]	Перелік платників податку. Ставка податку, правила ведення податкового обліку. Зарахування податку до бюджету. Відповідальність платників податку	Для перевірки правильності визначення витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
3	Господарський кодекс України від р. № 2755-VI. [2]	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV [7]	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності
5	Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року. № 2258-VIII– ВР. [8]	Визначення аудиту	Проведення аудиту обліку витрат
6	Закон України «Про оплату праці» 1995, № 17 108/95-ВР [10]	Нормативне визначення зарплати і регулювання її оплати	Облік та аудит за додержанням законодавчих положень з оплати праці

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
7	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [11]	Викладені загальні вимоги до фінансової звітності підприємств. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей	Дане положення встановлює мету фінансових звітів, їх склад, звітний період, якісні характеристики та принципи, якими слід керуватися під час складання фінансових звітів. Правильність визнання витрат, контроль порядку їх відображення у звіті про фінансові результати, а також для економічної характеристики.
8	Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” [13]	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності	Для організації обліку операцій з запасами підприємства
9	Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” [14]	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
10	Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій” [17]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку
11	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України [29]	Впровадження типових форм первинного обліку	Для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва

Крім нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження, в процесі написання дипломної роботи була опрацьована теоретична література.

При визначенні економічної сутності витрат, порядку їх обліку та аудиту, автори розглянутих літературних джерел по різному трактують ці питання.

Автор навчального посібника "Економічний аналіз" Завгородній А.Г. у своїй праці комплексно розглянув питання організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності [50]. В праці "Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту" в доступній формі описано методологію бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.

Досить цікавими, на наш погляд, є наукові праці Коба О. В., яка є автором статті про класифікацію витрат. Це практичні поради призначені для бухгалтерів, аудиторів, менеджерів, працівників фінансових, ревізійних та податкових органів, в яких розкрито роль обліку витрат в системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його удосконалення відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку [53].

Одними з основних джерел спеціальної літератури, використаних при написанні даної дипломної роботи, є праці Ткаченко Н.М. „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України" та Бутинця Ф.Ф. „Бухгалтерський фінансовий облік” . Основна увага в них приділяється вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів [70, 38].

В праці Голова С.Ф. „ Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні ” досить детально вивчено та проаналізовано облік та методи

формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наводяться різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності підприємства, а також відображено документообіг при формуванні витрат підприємства [39].

Дану тему дуже цікаво висвітлює і Власюк Г. В. у статті „ Особливості аудиту витрат виробництва та собівартість продукції ”. Автор характеризує методи обліку витрат виробництва: позаказний, попередільний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що даний метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор статті зауважує, що впровадження даного методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. В статті зазначено, що нормативний метод обліку витрат допоможе менеджерам отримати інформацію про відхилення фактичних витрат від норми, використовуючи яку, менеджер зможе вживати необхідні заходи для встановлення причин цих відхилень і попереджати їх виникнення в майбутньому [41].

Пізнавальною є і стаття пана Матюхи М. М. „ Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати)” , де запропоновано класифікувати витрати за видами діяльності та за функціями управління, що, на думку автора, буде сприяти зниженню собівартості продукції [60].

Досить широко в періодичній літературі висвітлено і питання управлінського обліку Голов С.Ф., Кузнецовою С., Білоусова І., Цал-Цалко Ю.С. та іншими. Дані вчені визначають управлінський облік як передумову для правильного і обґрунтованого обліку та раціоналізації витрат на підприємстві [36, 45, 74].

Питання організації та методики аудиту і контролю виробничих

витрат наводяться в книзі Макаренко А. П. “ Організація і методика аудиту: навч.-метод. посіб ”. Автор пропонує виконувати його в двох напрямках: спочатку провести фактичний контроль (інвентаризацію незавершеного виробництва), а вже потім документальний контроль. При документальному контролі перевіряється: дотримання умов визнання витрат, достовірність формування прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також загальновиробничих витрат, а також витрат діяльності підприємства [57].

Питання контролю і аналізу також широко висвітлюється у періодичній літературі.

Зокрема, Власюк Г. В. у своїй статті “ Особливості аудиту витрат виробництва та собівартість продукції ” досліджує взаємозв’язок між методом планування та обліку витрат та пов’язаного з ним контролю витрат [41].

Автор досліджує чотири методи обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат. Характеризуючи всі переваги та недоліки даних методів, він зазначає і багато прогалин в законодавстві України і визнає, що при належних засадах система контролю витрат виробництва в ринкових умовах потребує належної побудови інформаційного забезпечення та налагодження матеріального стимулювання за результатами діяльності підрозділів.

Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. у посібнику “ Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти ” говорить про нерозвиненість в даній сфері законодавства, недооцінення на підприємствах внутрішнього аудиту [54].

Досить цікавим та зрозумілим для вивчення є праця Кіндратська Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. «Економічний аналіз” , в якій розкривається програмний матеріал з теорії і практики економічного аналізу діяльності господарюючих суб'єктів. Автор виділив методологічні й організаційні засади аналітичних досліджень у сфері виробничої, фінансової, інвестиційної

та інших видів діяльності підприємства [52].

Растяпін А.В., Губенко С.П. у статті “ Максимізація прибутку підприємства ” наводить порядок проведення порівняльного аналізу в динаміці за декілька років, показує приклади виконання кошторису витрат на виробництво за даними одного з підприємств м. Києва, аналізує витрати на 1 грн. товарної продукції і т. д. [67]

Питання автоматизації обліку та контролю висвітлено у працях Цимбалюк Л.Д. „ Організаційно-методичні аспекти обліку і контролю витрат” [76], Дудар А. „ Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах ”[36], а також в періодичній літературі. Зокрема, Ляхович Г. І. у статті „ Основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торговельно-виробничої фірми” відповідає на практичні питання автоматизованого обліку витрат [46].

Взагалі необхідно сказати, що проблемам обліку, контролю та аналізу обліку витрат підприємства вчені-науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. В той же час широко наведена класифікація витрат та основи обліку (характеристика витратних рахунків, кореспонденція).

Висновки до розділу 1

Для управління підприємством необхідна детальна інформація, яка враховує не лише особливості технології та організації саме цього підприємства, але й його підрозділів, навіть виконавців.

Метою обліку витрат мав своєю метою узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує не лише потреби управління виробництвом. Аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, він виходить за межі лише управлінського обліку. Тому сучасне трактування системи обліку

виробництва формування як джерело даних про витрати в процесі виробничої діяльності.

Отже, комплексне використання в управлінні витратами всіх розглянутих класифікацій витрат дозволить створити найбільш ефективну систему поточного управління витратами, орієнтовану на досягнення підприємством стратегічних й тактичних цілей.

У сучасних умовах ефективного управління витратами має базуватися на обґрунтованій класифікація витрат, що дає підґрунтя для розуміння удосконалення їх регулювання. Традиційно, класифікаційними ознаками виділено: економічні елементи, спосіб включення до собівартості, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, заплановані норми й нормативи, обсяг виробництва, вплив управлінських рішень, ступінь регулювання, ефективність, додаткової одиниці продукції та збільшення обсягів виробництва. В сучасних умовах управління витратами виходить за межі аналізу нормативних відхилень. Сучасні методи управління витратами мають різний інструментарій для досягнення підприємством його тактичних й стратегічних цілей. За таких умов необхідною є класифікація видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть техніко-організаційні особливості підприємства. Це сприятиме удосконаленню процесу управління витратами, надаючи можливість розглядати їх з позицій системного підходу.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КИЇВСЬКОГО ЗАВОДУ ПТО

2.1. Техніко-економічна характеристика Київського заводу ПТО

ТОВ «Київський завод підйимально-транспортного обладнання» - створений на підставі рішення загальних зборів акціонерів від 1 квітня 2004 року. Київський завод ПТО створений та діє з дотриманням діючого законодавства України, керується в своїй діяльності Статутом Товариства та Положенням.

Київський завод ПТО створений з метою сприяння здійсненню Товариством Статутних задач, а саме - отримання прибутку від виробничої, комерційної і іншої діяльності, передбаченої Статутом Товариства, в галузі машинобудування, науки, техніки, сільського господарства, побутового обслуговування і задоволення на цій основі матеріальних потреб акціонерів Товариств шляхом розподілу прибутку між акціонерами, а також його використання для підвищення матеріального, соціального, культурного рівня членів трудового колективу. Предметом діяльності є діяльність, закріплена Статутом Товариства, зокрема:

виробництво і реалізація виробничо-технічного призначення в тому числі запасних частин для автомобільної і тракторної техніки, двигунів внутрішнього згорання, нафтодобувної і нафтопереробної промисловості, товарів народного споживання, продуктів їх переробки та відходів виробництва;

виробництво промислового і побутового прального обладнання, комплексів хімчисток, їх гарантійне обслуговування, наладка, ремонт;

виробництво сільськогосподарської техніки, окремих агрегатів;

виробництво устаткування для харчової промисловості;

виробництво електропобутових приладів;

виробництво устаткування і приладів для житлово-комунального господарства;

надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування;

виробництво сільськогосподарської продукції та товарів;

організація і здійснення оптово-роздрібної торгівлі;

організація та проведення науково-дослідних, організаційно-економічних досліджень та розробок у різних галузях виробництва, робіт по впровадженню інженерно-технологічних новацій;

сервісне і гарантійне обслуговування різних видів техніки та апаратури;

розробка програмного забезпечення і комп'ютеризація виробничих процесів;

будівельні і ремонтно-будівельні, столярні, оформлюванні та художньо-реставраційні роботи;

проектування, вишукувальні роботи, будівництво, реставрація, технічне переозброєння, ремонт і експлуатація різних об'єктів виробничого, соціального та культурно-побутового призначення;

монтаж, ремонт і профілактичне обслуговування засобів охоронної сигналізації;

виробництво, проектування, дослідні роботи з обладнання, устаткування машин, механізмів, транспортних засобів та інше;

купівля, продаж, заготівля, збирання, переробка, металургійна переробка металобрухту та відходів кольорових та чорних металів;

діяльність, пов'язана з реалізацією транспортних засобів.

Трудові відносини працівників Київський завод ПТО регулюються чинним законодавством України про працю, колективним договором Товариства. Діяльність Київський завод ПТО припиняється за рішенням Загальних зборів акціонерів Товариства. Припинення діяльності здійснюється шляхом її перетворення (приєднання, виділення, тощо) чи

ліквідації. Майно Київський завод ПТО при припиненні її діяльності стає власністю Товариства, якщо інше не буде встановлене рішенням Загальних зборів акціонерів.

Основними економічними показниками Київський завод ПТО можна виділити найголовніші, які допоможуть оцінити загальну діяльність підприємства, представлені в таблиці 2.1

Таблиця 2.1

Основні економічні показники діяльності Київського заводу ПТО за 2019 - 2021 рр.

Показники	Одиниці виміру	Роки			Порівняння темпів приросту, %	
		2019	2020	2021	2020р. від 2019р.	2021р. від 2019р.
		3	4	5	6	7
Виручка від реалізації продукції	тис. грн.	18 807	18 052	16 099	95,99	85,6
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	14 120	15 776	13 768	111,73	97,51
Валовий прибуток	тис. грн.	4 687	2 276	2 331	48,56	49,73
Чистий прибуток (збиток)	тис. грн.	896	(863)	(778)	96,32	86,83
Вартість основних засобів	тис. грн.	6 595	6 899	6 771	104,61	102,67
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	тис. грн.	77	54	-	70,13	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	тис. грн.	87	229	443	263,22	509,2
Витрати на оплату праці	тис. грн.	4 425	3 454	3 993	78,06	90,24

Як видно з таблиці 2.1 виручка від реалізації продукції на Київський завод ПТО в 2021 та 2020 рр. в порівнянні з 2019 р. зменшилася. З роками на підприємстві спостерігається збиткова діяльність, показник валового прибутку зменшився більш ніж в 2 рази. Чистий прибуток був на підприємстві в 2019 р., а вже з 2020 р. підприємство отримує чистий збиток. Також на заводі спостерігається зменшення дебіторської заборгованості на 70,13 % та збільшення кредиторської заборгованості. Для заводу це є

позитивним фактором, тому що підприємство має можливість використовувати не тільки свої кошти, а також і займані. Таким чином, Київський завод ПТО є підприємством, що працює у складних економічних умовах, проте воно намагається максимально використовувати виробничі потужності, продукція користується попитом і вона є надійним постачальником робочих місць. Економічні показники виробничої діяльності підприємства є низькими, але Київський завод ПТО з усіх своїх сил намагається працювати прибутково, хоча це не зовсім виходить.

2.2. Види і завдання аналізу витрат діяльності підприємства

Аналіз доходів та витрат діяльності підприємства має велике значення в системі загальної оцінки роботи суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що по-перше, види доходів та витрат мають безпосередній вплив на загальний фінансовий результат діяльності підприємства, який може мати як позитивний, так і негативний характер; по-друге, деякі види доходів та витрат у деяких підприємств займають значну питому вагу від загальної суми доходів та витрат. Сказане вище свідчить про необхідність своєчасної, оперативної та об'єктивної оцінки інших доходів та витрат підприємства. Значення аналізу доходів та витрат підприємства полягає в обґрунтуванні шляхів збільшення деяких доходів та скорочення деяких витрат підприємства.

Оцінка фінансового стану кожного підприємства базується на аналізі доходів і витрат з використанням таких видів фінансового аналізу:

- горизонтальний (часовий) аналіз — порівняння кожного напрямку доходів або витрат з попереднім періодом;
- вертикальний (структурний) аналіз — визначення структури окремих видів, груп або напрямів доходів і витрат з визначенням впливу кожного чинника на результат у цілому;
- трендовий аналіз — порівняння кожної позиції доходів або

витрат комерційного банку з сукупністю попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки обраного показника; аналіз здійснюється на основі фактичних даних за минулі роки, у закордонній практиці використовується період тривалістю не менше трьох років;

- аналіз відносних коефіцієнтів — розрахунок співвідношення між окремими позиціями активів, пасивів, доходів та витрат або напрямами різних форм звітності з метою визначення взаємозв'язків між показниками [51 с. 54].

Доцільно використовувати для аналізу доходів і витрат такі відносні показники:

- коефіцієнти розподілу, що визначають, яку частину від групи абсолютних показників становить той чи інший абсолютний показник фінансового стану;

- коефіцієнти кореляції, які визначають відношення між різними по суті абсолютними показниками фінансового стану або їх лінійними комбінаціями, що мають різну економічну значимість [59].

Завданнями аналізу доходів і витрат діяльності підприємства є:

- оцінка виконання плану, динаміки та структури інших доходів та витрат підприємства;

- оцінка впливу факторів на інші доходи підприємства;

- оцінка впливу факторів на інші витрати підприємства;

- визначення впливу факторів на прибуток підприємства від фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;

- пошук резервів збільшення інших доходів та зменшення інших витрат підприємства;

- обґрунтування та розробка заходів щодо використання виявлених резервів.

Сукупність таких прийомів аналізу дає змогу здійснити кількісне та якісне оцінювання доходів і витрат підприємства. Отже, значення аналізу

доходів і витрат підприємства полягає в ефективному управлінні його дохідністю, тобто у виявленні резервів зростання прибутковості діяльності та формуванні пропозицій щодо використання виявлених резервів [61 с. 98].

У процесі діяльності будь-якого підприємства формуються доходи, витрати і фінансові результати, які завжди підлягають аналізу для отримання прибутку на даному підприємстві. Під доходами розуміють збільшення економічних вигід у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, що приводять до зростання величини власного капіталу підприємства (за винятком його змін, що здійснюються внаслідок проведення додаткових внесків власників).

Усі доходи поділяються на декілька груп:

- доходи від операційної діяльності;
- фінансові доходи;
- інші доходи від операційної діяльності та надзвичайні доходи.

Доходи від операційної діяльності - це доходи (виручка) від реалізації продукції та інші операційні доходи. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - це загальний дохід, виручка від реалізації продукції без врахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків. Інші операційні доходи включають всі доходи від операційної діяльності, крім доходу від реалізації продукції. До них, зокрема, відносять: доходи від продажу оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи, одержані від операційної оренди активів; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів; доходи від списання кредиторської заборгованості; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів та субсидій; інші доходи.

Фінансовими доходами є доходи, отримані в процесі проведення інвестиційної та фінансової діяльності. Це, зокрема, доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи. Дохід від участі в капіталі відображає доходи, одержані від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні

підприємства. Вони передбачають зростання частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (внаслідок одержання асоційованим, дочірнім та спільним підприємством прибутків або зростання їх власного капіталу). До інших фінансових доходів належать доходи, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства. До них відносять:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

До надзвичайних доходів зараховують доходи, що отримує підприємство в надзвичайних умовах. Це можуть бути такі доходи: відшкодування, одержані від страхових організацій з метою покриття надзвичайних витрат; суми, перераховані підприємству на фінансування витрат з інших джерел (державних органів, юридичних та фізичних осіб, іноземних суб'єктів фінансової діяльності та ін.). Але такі види доходів Київський завод ПТО не отримує в процесі своєї діяльності.

Витрати підприємства - це ж, навпаки, зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Усі витрати підприємства поділяються на дві групи: витрати, що здійснюються в процесі проведення звичайної діяльності, та витрати, які проводяться за надзвичайних подій. У свою чергу, до витрат від звичайної діяльності входять: витрати на операційну діяльність; фінансові витрати; витрати від участі в капіталі; інші витрати.

Витрати від операційної діяльності охоплюють витрати підприємства, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (основна діяльність), а також з проведенням операцій з їх забезпечення (інша діяльність). До витрат від операційної діяльності належать:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) - виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), або

собівартість реалізованої продукції;

- адміністративні витрати - загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням-підприємства;

- витрати на збут - витрати підприємства пов'язані з реалізацією продукції (товарів), витрати на утриманий;

- інші операційні витрати - собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, збитки від неопераційних курсових різниць, збитки від уцінки фінансових інвестицій.

Фінансові витрати - це витрати підприємства, які виникають в результаті виплати процентів та інших платежів, пов'язаних із залученням позикового капіталу. Вони охоплюють проценти за кредит та інші фінансові витрати. Процентом за кредит є процентні платежі, нараховані та виплачені за користування банківськими кредитами. Інші фінансові витрати включають витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків згідно з кредитними угодами (крім банківських кредитів), фінансового лізингу та ін.

Втрати від участі в капіталі відображають збитки, яких зазнає підприємство від проведення інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства. Їх величина розраховується шляхом віднесення загальної суми збитків або зменшення власного капіталу асоційованої, дочірньої або спільної фірм до частки підприємства в їх статутному капіталі. При цьому такі витрати не мають перевищувати вартості фінансової інвестиції. Збитки або зменшення власного капіталу підприємства можуть виникати, зокрема, у разі переоцінки вартості необоротних активів та інвестицій. Дані витрати Зміївський машинобудівний завод не має.

У формуванні прибутків підприємства значну роль відіграють відрахування від доходів, прибутків. Відрахування від доходів існують такі:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- інші відрахування з доходу — знижки, повернення товарів тощо.

Відрахування від прибутку — це податок на прибуток від звичайної діяльності і податки з надзвичайного прибутку.

Головними завданнями аналізу доходів і витрат підприємства є:

- систематичний контроль за виконанням планів одержання прибутку та понесених витрат;
- виявлення факторів формування показників прибутку та розрахунки їхнього впливу;
- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;
- виявлення резервів збільшення прибутку та зниження витрат;
- розроблення заходів для використання виявлених резервів.

Джерелами аналітичної інформації є плани економічного та соціального розвитку:

- фінансовий план (розрахунковий баланс доходів і витрат);
- бізнес-план;
- форми бухгалтерської звітності № 1 «Баланс підприємства» та №2 «Звіт про фінансові результати»;
- декларація про прибуток підприємства;
- матеріали маркетингових досліджень.

Проаналізуємо показники доходів, витрат та відрахувань від доходів діяльності підприємства за допомогою таблиці 2.2.

За даними таблиці 2.2, можна оцінити зміни обсягу та складу фінансового результату Зміївського машинобудівного заводу. Розглянемо динаміку фінансових результатів і структуру доходів та витрат підприємства в 2020 р. в порівнянні з 2019 р.:

- дохід від реалізації продукції зменшився на 978 тис. грн., що становить 4,29 %;
- податок на додану вартість зменшився на 80 тис. грн., що становить 2,16 %;

Аналіз доходів, витрат та відрахувань від доходів діяльності
Київський завод ПТО, тис. грн.

Показники	Роки			Відхилення			
	2019	2020	2021	2020 р. від 2019 р.		2021 р. від 2019 р.	
				абс., +/-	відн., %	абс., +/-	відн., %
1	2	3	4	5	6	7	8
Дохід від реалізації продукції	22801	21823	19603	-978	-4,29	-3198	-14,03
ПДВ	3704	3624	3260	-80	-2,16	-444	-11,99
Чистий дохід від реалізації продукції	18807	18052	16099	-755	-4,01	-2708	-14,40
Собівартість реалізованої продукції	14120	15776	13768	1656	11,73	-352	-2,49
Валовий прибуток (збиток)	4687	2276	2331	-2411	-51,44	-2356	-50,27
Інші операційні доходи	474	451	687	-23	-4,85	213	44,94
Адміністративні витрати	2820	2328	2313	-492	-17,45	-507	-17,98
Витрати на збут	363	272	220	-91	-25,07	-143	-39,39
Інші операційні витрати	558	464	729	-94	-16,85	171	30,65
Прибуток(збиток) від операційної діяльності	1420	337	244	-1083	-76,27	-1176	-82,82
Інші доходи	-	1	-	1	-	-	-
Фінансові витрати	504	504	504	0	0,00	0	0,00
Інші витрати	20	9	2	-11	-55,00	-18	-90,00
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	896	849	750	-47	-5,25	-146	-16,29
Податок на прибуток від звичайної діяльності	-	14	28	14	-	28	-
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	896	863	778	-33	-3,68	-118	-13,17
Чистий прибуток (збиток)	896	863	778	-33	-3,68	-118	-13,17

- в результаті вище наведеного чистий дохід від реалізації продукції зменшився на 755 тис. грн., що становить 4,01 %;
- собівартості реалізованої продукції збільшилася на 1656 тис. грн., що

становить 11,73 %;

- валовий прибуток зменшився на 2411 тис. грн., що становить 51,44 %;
- інші операційні доходи зменшилися на 23 тис. грн., що становить 4,85 %;
- адміністративні витрати зменшилися на 492 тис. грн. за рахунок розширення обсягу діяльності, що становить 17,45 %;
- витрати на збут зменшилися на 91 тис. грн., що становить 25,07 %;
- інші операційні витрати зменшилися на 94 тис. грн., що становить 16,85 %;
- прибуток від операційної діяльності зменшився на 1083 тис. грн., що становить 76,27 %;
- інші доходи збільшилися на 1 тис. грн.;
- фінансові витрати залишилися без змін;
- інші витрати зменшилися на 11 тис. грн., що становить 55 %;
- прибуток від звичайної діяльності до оподаткування зменшився на 47 тис. грн., що становить 5,25 %;
- податок на прибуток від звичайної діяльності збільшився на 14 тис. грн.;
- збиток від звичайної діяльності зменшився на 33 тис. грн., що становить 3,68 %;
- кінцевий результат діяльності - чистий збиток - зменшився на 33 тис. грн., що становить 3,68 %, на що вплинули вище перелічені фактори і в кінцевому результаті ми отримали збиток у порівнянні з 2019 роком, в якому мали прибуток.

Проаналізуємо динаміку фінансових результатів та структуру доходів та витрат Київського заводу ПТО у 2021 р. в порівнянні з 2019 р.:

- дохід від реалізації продукції зменшився на 3198 тис. грн., що становить 14,03 %;
- податок на додану вартість зменшився на 444 тис. грн., що становить 11,99 %;

- в результаті вище переліченого чистий дохід від реалізації продукції зменшився на 2708 тис. грн., що становить 14,40 %;
- собівартість реалізованої продукції зменшилася на 352 тис. грн., що становить 2,49 %;
- валовий прибуток зменшився на 2356 тис. грн., що становить 50,27 %;
- інші операційні доходи збільшилися на 213 тис. грн., що становить 44,94 %;
- адміністративні витрати зменшилися на 507 тис. грн. за рахунок розширення обсягу діяльності, що становить 17,98 %;
- витрати на збут зменшилися на 143 тис. грн., що становить 39,39 %;
- інші операційні витрати збільшилися на 171 тис. грн., що становить 30,65 %;
- прибуток від операційної діяльності зменшився на 1176 тис. грн., що становить 82,82 %;
- інші доходи залишилися без змін;
- інші витрати зменшилися на 18 тис. грн., що становить 90 %;
- прибуток від звичайної діяльності до оподаткування зменшився на 146 тис. грн., що становить 16,29 %;
- податок на прибуток від звичайної діяльності збільшився на 28 тис. грн.;
- збиток від звичайної діяльності збільшився на 118 тис. грн., що становить 13,17 %;
- кінцевий результат діяльності - чистий збиток - зменшився на 118 тис. грн., що становить 13,17 %, на що вплинули вище перелічені фактори і в кінцевому результаті ми отримали збиток.

Аналіз доходів та витрат є одним із найважливіших напрямків оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємства. Одним із узагальнюючих показників, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства, є прибуток. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежить формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед

бюджетом і контрагентами, платоспроможність підприємства, розмір коштів на оплату праці працівників та ін. [66 с.45].

Для того, щоб зробити конкретніші висновки, необхідно проведення подальшого аналізу. Для цього проводять детальне вивчення впливу різних чинників на фінансові результати.

2.3. Аналіз фінансових результатів діяльності Київського заводу ПТО

Основними джерелами інформації при аналізі фінансових результатів служить фінансова звітність:

- форма 1 «Баланс»;
- форма 2 «Звіт про фінансові результати»;
- форма 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- форма 4 «Звіт про власний капітал».

Кінцевим позитивним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток. Прибуток — це грошовий дохід, утворений у результаті виробничо-господарської діяльності. На підприємстві використовуються такі показники фінансових результатів:

- доходи від реалізації продукції;
- доходи від інших операцій;
- прибуток від реалізації продукції;
- прибуток від операційної діяльності;
- прибуток від звичайної діяльності;
- прибуток від надзвичайних подій;
- оподаткований прибуток;
- чистий прибуток.

Прибуток виконує такі основні функції:

- оцінки підсумків діяльності підприємства;
- розподілу (розподілу доходу між підприємством і державою,

підприємством і його робітниками, між сферою виробництва і невиробничою сферою);

- джерела утворення фондів економічного стимулювання і соціальних фондів.

Отже, у зростанні прибутку заінтересовані як підприємство, так і держава. На підприємствах приріст прибутку досягається не лише завдяки збільшенню трудового внеску колективу підприємства, а й за рахунок багатьох інших факторів. Саме тому на кожному підприємстві необхідно систематично аналізувати формування, розподіл та використання прибутку. Цей аналіз має надзвичайно важливе значення і для зовнішніх суб'єктів (місцевих бюджетів, фінансових і податкових органів, банків).

Аналіз прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. В ході аналізу необхідно вивчити і розрахувати чинники, що впливають на зміну прибутку і визначити рівень їх впливу, виявити резерви збільшення прибутку [19].

Аналіз, чинника, є методикою комплексного системного вивчення і вимірювання дії чинників на величину результативних показників. За допомогою методу елімінування (усунення дії всіх чинників на величину результативного показника, окрім одного), на підставі даних таблиці 2.3 визначимо вплив кожного чинника на чистий прибуток Київського заводу ПТО.

У цьому випадку вплив показників на прибуток можна представити у вигляді наступної моделі:

$$ЧП = ВР - З + ППД - АР - РС - ППР + ФД - ФР + ПД - ПР - НП \quad (2.1)$$

Відомо, що розмір виручки від реалізації залежить від таких чинників, як ціна реалізовуваної продукції (Ц), питома вага кожного виду продукції в загальному об'ємі реалізації (УД) і кількість реалізованої продукції (N). Це можна вплив розрахувати за допомогою формули 2.2:

$$ВР = N * УД * Ц \quad (2.2)$$

Таблиця 2.3

Оцінка впливу показників на величину чистого прибутку Київського заводу ПТО за 2019-2021 рр. тис. грн.

Показники	Код строки	Роки			Відхилення			
		2019	2020	2021	2020р. від 2019р.		2021р. від 2019р.	
					абс., +/-	відн., %	абс., +/-	відн., %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ВР)	2000	18 807	18 052	16 099	-755	-4,01	-2 708	-14,40
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (С)	2050	14 120	15 776	13 768	1 656	11,73	-352	-2,49
Інші операційні доходи (ПД)	2120	474	451	687	-23	-4,85	213	44,94
Адміністративні витрати (АВ)	2130	2 820	2 328	2 313	-492	-17,45	-507	-17,98
Витрати на збут (РС)	2150	363	272	220	-91	-25,07	-143	-39,39
Інші операційні витрати (ІПР)	2180	558	464	729	-94	-16,85	171	30,65
Фінансові доходи (ФД)	2190	-	-	-	-	-	-	-
Фінансові витрати (ФВ)	2250	504	504	504	0	0,00	0	0,00
Інші доходи (ПД)	2240	-	1	-	1	-	-	-
Інші витрати (ІПР)	2270	20	9	2	-11	-55,00	-18	-90,00
Податок на прибуток (НП)	2300	-	14	28	-14	-	28	-
Чистий прибуток (збиток) (ЧП)	2350 (2355)	896	-863	-778	-1 759	196,32	-1 674	186,83

Проте якщо використовувати дані Звіту про фінансові результати, визначити вплив всіх названих чинників неможливо, оскільки нам не відома ні питома вага реалізованої і проведеної продукції, об'єм випуску і реалізації,

ні ціна, ні собівартість одиниці виробу. В той же час, знаючи середній індекс цін, використовуваний при розрахунках на філії Київський завод ПТО, можна визначити вплив на розмір прибутку зміни цін, об'єму реалізованої продукції, об'єму випущеної продукції. Ціни в звітному році зросли на 30%, тобто індекс цін склав (Іц) 1,3. Визначимо вплив чинників на зміну виручки від реалізації. Загальна зміна складає:

$$ABP_{\text{общ}} 2019 = BP1 - BP0 = 18\,052 - 18\,807 = -755 \text{ тис. грн.}$$

$$ABP_{\text{общ}} 2020 = BP1 - BP0 = 16\,099 - 18\,807 = -2\,708 \text{ тис. грн.}$$

В порівнянні з 2019 р. і в 2020, і в 2021 р. виручка від реалізації продукції Зміївського машинобудівного заводу зменшилась. На зменшення показника зробили вплив два чинники: ціна реалізації і об'єм реалізованої продукції. Аналогічно розраховується вплив чинників на зміну собівартості реалізованої продукції:

$$AC_{\text{общ}} 2020 = C1 - C0 = 15\,776 - 14\,120 = 1\,656 \text{ тис. грн.}$$

$$AC_{\text{общ}} 2020 = C1 - C0 = 13\,768 - 14\,120 = -352 \text{ тис. грн.}$$

Отже, собівартість реалізованої продукції в 2020 р. порівнянно з 2019 р. збільшилась на 1 656 тис.грн., а в 2021 р., навпаки зменшилася на 352 тис.грн., на що вплинуло або зміна об'єму випуску продукції, або зміна цін на продукцію. Слідуючи логіці розрахунків, зміна цін вплинула на чистий прибуток у складі двох показників: доходу від реалізації і собівартості. Вплив зміни цін на розмір чистого прибутку у складі двох показників носить різноплановий характер: зростання доходу від реалізації сприяє зростанню чистого прибутку, а зростання собівартості впливає на зменшення прибутку фабрики. На данному підприємстві, чистий прибуток було отримано тільки в 2019 р., а вже в 2020-2021 рр. філія мала чистий збиток, що являється негативним явищем для діяльності підприємства в цілому.

Далі розрахуємо вплив решти чинників на зміну розміру чистого прибутку діяльності Зміївського машинобудівного заводу. Вплив зміни інших операційних доходів описується формулою:

$$\text{ЧПнІд} = \text{ПІД}_1 - \text{ПІД}_0 \quad (2.3)$$

де ЧПнІд - зміна чистого прибутку за рахунок суми інших операційних доходів.

Розрахуємо вплив цього показника:

$$\text{А ЧннІд}_{2020} = 451 - 474 = - 23 \text{ тис.грн.}$$

$$\text{А ЧннІд}_{2021} = 687 - 474 = 213 \text{ тис.грн.}$$

Своїми змінами інші операційні доходи також впливають на показник чистого прибутку, не в повному обсязі, але частину в загальному об'ємі вони займають. Для аналізу прибутку має значення і зміни розмірів адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат:

$$\text{ЧПр} = - [(AP1 + PC1 + ПОР1) - (AP0 + PC0 + ПОР0)] \quad (2.4)$$

де, А ЧПр - зміна чистого прибутку за рахунок зміни величини вказаних витрат.

Вплив цих чинників складає:

$$\text{А ЧПр}_{2019} = (2\ 328 + 272 + 464) - (2\ 820 + 363 + 558) = - 677 \text{ тис.грн.}$$

$$\text{А ЧПр}_{2020} = (2\ 313 + 220 + 729) - (2\ 820 + 363 + 558) = - 479 \text{ тис.грн.}$$

Дані витрати також приводять до зниження прибутку в звітних роках. Розрахунок впливу величини фінансових доходів на зміну розміру чистого прибутку відбувається таким чином:

$$\text{А ЧПфд} = \text{ФД}_1 - \text{ФД}_0 \quad (2.5)$$

де, ЧПфд - зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми фінансових

доходів.

Але на Київському заводі ПТО не має фінансових доходів, то цей чинник не як не впливає на діяльність підприємства. Для розрахунку впливу величини фінансових витрат на чистий прибуток фабрики використовують формулу:

$$Д ЧПфр = - (ФР1 - ФР0) \quad (2.6)$$

де, $ЧПфр$ - це зміна чистого прибутку за рахунок зміни розміру фінансових витрат.

Визначимо цей показник:

$$А ЧПфр_{2019} = - (504 - 504) = 0 \text{ тис.грн.}$$

$$А ЧПфр_{2020} = - (504 - 504) = 0 \text{ тис.грн.}$$

За даними розрахунку за 2018 - 2020 рр. на чистий прибуток звітного періоду фінансові витрати ніяк не вплинули, так як були не змінними протягом цих років. Вплив величини інших доходів на досліджуваний показник визначимо так:

$$А ЧПнд = ПД1 - ПДО \quad (2.7)$$

де, $ЧПнд$ - зміна чистого прибутку за рахунок зміни рівня інших доходів.

На Київському заводі ПТО інші доходи були тільки у 2019 р., тому цей показник вплинув на чистий прибуток лише в тому звітному періоді, в якому підприємство і отримало чистий прибуток від своєї діяльності, а вже в наступних роках, як і фінансові доходи, інші доходи відсутні на підприємстві.

Для розрахунку дії інших витрат на чистий прибуток використовуємо

наступну модель:

$$PЧП_{np} = - (ПР1 - ПРО) \quad (2.8)$$

де, $ЧП_{np}$ - зміна чистого прибутку за рахунок величини інших витрат.

У нашому прикладі цей вплив складе:

$$А ЧП_{np} 2019 = - (9 - 20) = 11 \text{ тис.грн.}$$

$$ЧП_{np} 2020 = - (2 - 20) = 18 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином, інші витрати з 2020 р. зменшилися в порівнянні з 2019 р. зменшилися, що вплинуло на загальний показник прибутку, який на підприємстві перетворився на збиток. Вплив величини сплаченого податку на прибуток розраховується так:

$$Л ЧП_{np} = - (НП1 - НП0) \quad (2.9)$$

де, $ЧП_{np}$ - зміна чистого прибутку за рахунок величини сплаченого податку на прибуток.

Цей вплив склав:

$$А ЧП_{np} 2020 = - (14 - 0) = - 14 \text{ тис.грн.}$$

$$А ЧП_{np} 2021 = - (28 - 0) = - 28 \text{ тис.грн.}$$

Збільшення розміру сплаченого податку на прибуток в 2020 та 2021 рр. в порівнянні з 2019 р. спричинило за собою зменшення чистого прибутку підприємства, навіть призвело до того, що підприємство отримувало збиток. Таким чином, провівши аналіз Звіту про фінансові результати (форми 2), встановлені причини зниження чистого прибутку в звітних роках 2020 та 2021 рр. в порівнянні з попереднім 2019 р.

Основний негативний вплив зробило зниження чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та збільшення податку на прибуток, а всі інші доходи та витрати не в великому обсязі мали зміни, але в загальному вигляді теж вплинули на зменшення прибутку, що в цілому призвело до отримання підприємством збитком.

Показники рентабельності більш повно ніж прибуток, відображають кінцеві результати господарювання, тому що їх величина показує співвідношення факту з дійсними або використаними ресурсами. Їх використовують для оцінки діяльності підприємства і як інструмент в інвестиційній політиці та ціноутворенні. Всі показники можуть розраховуватись на основі балансового прибутку, прибутку від реалізації продукції та чистого прибутку.

Рентабельність є показником, що характеризує економічну ефективність, яка порівнює одержаний ефект з витратами або ресурсами, використаними для досягнення цього ефекту. У фінансовому аналізі використовують різні показники рентабельності. Усі вони відносні й показують, скільки одиниць прибутку (балансового, чистого, операційного, оподаткованого тощо) отримують на одиницю реалізованої продукції (активів, виробничих фондів, власного капіталу тощо). Інакше кажучи, при визначенні показників рентабельності в чисельнику завжди буде прибуток. Сукупність показників рентабельності всебічно відбиває ефективність виробничої (операційної), інвестиційної та фінансової діяльності підприємства і відповідає інтересам учасників економічного процесу.

На рівень показників рентабельності, які по суті є узагальнюючими, впливає багато чинників, що відбивають різні аспекти діяльності підприємства. Певна річ, позитивні чинники сприяють підвищенню рентабельності.

Завдання фінансового аналітика - кількісно оцінити вплив кожного чинника на рентабельність, тобто оцінити саме його внесок. Регулюючи розмір чинників з урахуванням їх взаємозв'язку, можна досягти бажаного

рівня рентабельності.

За змістом система показників рентабельності поділяється на 3 групи:

- витратні показники, які характеризують ефективність використання коштів, спожитих у процесі виробництва;
- ресурсні показники, які відображають ефективність використання капіталу підприємства і його складових частин;
- доходні показники, які характеризують ефективність комерційної діяльності підприємства [73 с. 89].

Отже, рентабельність як показник дає уявлення про достатність прибутку порівняно з іншими окремими величинами, що впливають на виробництво, реалізацію і взагалі на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Проаналізуємо основні показники рентабельності підприємства та їх динаміку за допомогою таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка показників рентабельності Київського заводу ПТО за 2019 – 2021 рр., %

Показники	Роки			Відхилення			
	2019	2020	2021	2020 р. від 2019 р.		2021 р. від 2019 р.	
				абсолют	відносне %	абсолют	відносне %
1	2	3	4	5	6	7	8
Витратні показники							
Рентабельність (збитковість) продукції	33,194	14,427	16,931	-18,767	-56,537	-16,263	-48,995
Рентабельність (збитковість) операційної діяльності	7,950	1,789	1,433	-6,162	-77,501	-6,518	-81,978
Рентабельність (збитковість) звичайної діяльності	4,874	4,387	4,277	-0,487	-9,985	-0,597	-12,242
Рентабельність (збитковість) господарської діяльності	4,874	4,387	4,277	-0,487	-9,985	-0,597	-12,242

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	75,078	87,392	85,521	12,314	16,401	10,442	13,909
Ресурсні показники							
Економічна рентабельність (збитковість) (рентабельність капіталу)	5,861	4,978	4,968	-0,882	-15,057	-0,893	-15,230
Рентабельність (збитковість) залученого капіталу	5,861	4,978	4,968	-0,882	-15,057	-0,893	-15,230
Рентабельність (збитковість) необоротних активів)	12,134	11,829	10,727	-0,306	-2,519	-1,407	-11,595
Рентабельність (збитковість) оборотних активів	11,356	8,612	9,267	-2,744	-24,166	-2,089	-18,399
Коефіцієнт окупності активів	81,292	94,474	93,773	13,183	16,217	12,481	15,354
Доходні показники							
Валова рентабельність (збитковість) реал. прод.	24,922	12,608	14,479	-12,314	-49,409	-10,442	-41,901
Чиста рентабельність (збитковість) реалізації продукції	4,764	4,703	4,659	-0,061	-1,283	-0,106	-2,215
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності	7,365	1,821	1,454	-5,543	-75,270	-5,911	-80,263

Використовуючи дані таблиці 2.4 зробимо аналіз відносних показників ефективності діяльності Київського заводу ПТО у 2020 р. в порівнянні з 2019 р.:

- рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг) зменшилася на 56,537 %, рентабельність операційної діяльності зменшилася на 77,501 %, рентабельність звичайної діяльності та господарської діяльності зменшилася на 9,985 %, але при цьому коефіцієнт окупності виробничих витрат збільшився на 16,401 %. Діяльність підприємства залишилася не ефективною, тому що дані показники значно зменшилися. Рентабельність продукції зменшилася за рахунок збільшення собівартості через підвищення цін, а рентабельність звичайної і господарської діяльності зменшилася за рахунок збільшення витрат діяльності;

- економічна рентабельність зменшилася на 15,057 %, рентабельність власного капіталу на даному підприємстві визначити не можливо, так як, в Балансі підприємства не відображається власний капітал, рентабельність залученого капіталу зменшилася на 15,057 %, рентабельність необоротних активів зменшилася на 2,519 %, рентабельність оборотних активів зменшилася на 24,166 %, це зменшення є значним, тому показники на низькому рівні і знижують фінансові результати підприємства. Коефіцієнт окупності активів збільшився на 16,217 %, що є негативною тенденцією характеристики ресурсних показників підприємства. Це свідчить про збільшення грошових коштів, вкладених в активи і власний капітал, і відповідне зменшення коштів, що знаходяться в обороті;

- валова рентабельність продажу продукції зменшилася на 49,409 %, чиста рентабельність продажу зменшилась на 1,283 %, рентабельність доходу від операційної діяльності зменшилася на 75,270 %, і залишилися на низькому рівні. Отже, комерційна діяльність підприємства є нефективною.

Проаналізуємо основні показники рентабельності та їх динаміку у 2021 р. в порівнянні з 2019 р.:

- рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг) зменшилася на 48,995 %, рентабельність операційної діяльності зменшилася на 81,978 %, рентабельність звичайної та господарської діяльності зменшилася на 12,242 %. Це свідчить про зниження ефективності використання коштів, спожитих у

процесі виробництва. Також при цьому коефіцієнт окупності виробничих витрат збільшився на 13,909 % внаслідок зниження собівартості продукції через ріст цін;

- економічна рентабельність зменшилася на 15,230 %, рентабельність власного капіталу визначити неможливо, так як в Балансі даного підприємства не відображається власний капітал, рентабельність залученого капіталу зменшилася на 15,230 %, рентабельність необоротних активів зменшилася на 11,595 %, рентабельність оборотних активів зменшилася на 18,399 %, що є значним зменшенням, тому показники на низькому рівні і знижують фінансові результати підприємства. Коефіцієнт окупності активів збільшився на 15,354 %, що означає підвищення ефективності використання капіталу підприємства і його складових частин; валова рентабельність продажу продукції зменшилася на 41,901 %, що свідчить про зниження ефективності комерційної діяльності підприємства. Чиста рентабельність продажу зменшилася на 2,215 % і рентабельність доходу від операційної діяльності зменшився на 80,263 %, і залишилися на низькому рівні і це свідчить про неефективну комерційну діяльність підприємства.

Оцінка ділової активності - один з основних аспектів аналізу діяльності суб'єкта господарювання, якому належить провідне місце в системі завдань фінансового аналізу. Це зумовлено тим, що такий аналіз дає змогу оцінити внутрішній і зовнішній стан підприємства, визначити рівень прибутковості та перспективи його розвитку, дослідити ефективність використання виробничо- фінансових ресурсів.

Ділова активність підприємства проявляється в динамічності його розвитку, досягненні поставлених цілей, ефективному використанні економічного потенціалу, розширенні ресурсів підприємства, як правило, використовують різні показники обігу збуту. Ділову активність можна оцінити на якісному і кількісному рівні. Ці показники мають важливе значення для оцінки фінансового положення підприємства, оскільки швидкість обігу засобів спричиняє безпосередній вплив на

платоспроможність фірми, а також може відображати підвищення виробничо-технічного потенціалу фірми. Прискорення обороту коштів при інших рівних умовах відображає підвищення виробничо-технічного потенціалу підприємства [74].

Ділова активність визначається системою таких критеріїв:

- місце підприємства на ринку конкретних товарів;
- географія ділових стосунків;
- репутація підприємства як партнера;
- активність інноваційно-інвестиційної діяльності;
- конкурентноздатність.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів підприємства.

Аналіз ділової активності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників:

- коефіцієнта оборотності активів;
- коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості;
- коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості;
- коефіцієнта тривалості обертів дебіторської і кредиторської заборгованостей;
- коефіцієнта оборотності матеріальних запасів;
- коефіцієнта оборотності основних засобів (фондовіддачі);
- коефіцієнта оборотності власного капіталу.

Проаналізуємо ділову активність підприємства в таблиці 2.5

Використовуючи дані таблиці 2.5 можна зробити наступні висновки, щодо ділової активності Київського заводу ПТО у 2020 р. в порівнянні з 2019 р.:

- загальний коефіцієнт обертання капіталу, який дає змогу визначити, за який проміжок часу одержаний прибуток може компенсувати вартість майна підприємства, зменшився на 0,172, що свідчить про зменшення попиту на

продукцію, тобто на підприємстві низька ефективність використання майна;

Таблиця 2.5

Аналіз ділової активності Київського заводу ПТО за 2019-2021 рр., тис. грн.

Показники	Роки			Відхилення			
	2019	2020	2021	2020 р. від 2019 р.		2021 р. від 2019 р.	
				абсол.	відносне %	абсол.	відносне %
1	2	3	4	5	6	7	8
Вихідна інформація, тис. грн.							
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	18 807	18 052	16 099	-755	-4	-2 708	-14,399
Операційні витрати	20193	17967	17717	-2 126	-11	-2376	-11,825
Середньорічна вартість капіталу	15289	17055	15096,5	1 766	12	-192	-1,256
Середньорічна вартість необоротних активів	7384	7177,5	6991,5	-207	-3	-392,5	-5,316
Середньорічна вартість оборотних активів	7890	9858,5	8093,5	1 969	25	203,5	2,579
Середньорічна вартість оборотних виробничих засобів	3875,5	4528	4173,5	653	17	298	7,689
Середньорічна вартість готової продукції і	695,5	782	933,5	87	12	238	34,22 0
Середньорічна величина поточної дебіторської	1000,5	1507	1433,5	507	51	433	43,278
Середньорічна величина кредиторської заборгованості	15111	16810	14866	1 699	11	-245	-1,621
Показники ділової активності							
Загальний коефіцієнт обертання капіталу	1,230	1,058	1,066	-0,172	-13,954	-0,164	-13,310

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Фондовіддача необоротних активів, грн.	2,547	2,515	2,303	-0,032	-1,253	-0,244	-9,593
Коефіцієнт обертання оборотних	2,384	1,831	1,989	-0,553	-23,180	-0,395	-16,551
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	151,029	196,602	180,984	45,573	30,175	29,955	19,834
Коефіцієнт обертання оборотних виробничих засобів	4,853	3,987	3,857	-0,866	-17,846	-0,995	-20,511
Тривалість одного обороту оборотних виробничих фондів, днів	74,184	90,299	93,326	16,115	21,723	19,142	25,804
Коефіцієнт обертання готової продукції і товарів	27,041	23,084	17,246	-3,957	-14,632	-9,795	-36,223
Тривалість одного обороту готової продукції і товарів, днів	13,313	15,595	20,875	2,282	17,140	7,561	56,797
Коефіцієнт обертання поточної дебіт. заборгованості	18,798	11,979	11,231	-6,819	-36,275	-7,567	-40,255
Тривалість одного обороту поточної дебіторської заборгованості	19,151	30,053	32,055	10,902	56,924	12,904	67,379
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	1,330	1,069	1,192	-0,261	-19,616	-0,138	-10,372
Тривалість одного обороту кредиторської заборгованості, днів	270,739	336,807	302,069	66,068	24,403	31,330	11,572

- фондівіддача необоротних активів зменшилася на 0,032, що свідчить

про зниження ефективності використання необоротних активів;

- коефіцієнт обертання оборотних активів - показує скільки, грошових одиниць продукції приносить кожна одиниця оборотних активів, зменшився на 0,553 і відповідно збільшилась тривалість одного обороту оборотних активів на 45,573. Зменшення цього коефіцієнту означає, що підприємство потрібно залучати в оборот додаткові кошти;

- коефіцієнт обертання оборотних виробничих фондів - відображає число оборотів запасів дозволяє виявити резерви зростання виробництва продукції, зменшився на 0,866, а тривалість їх обороту навпаки збільшилась на 16,115. Це свідчить про відносне зростання товарно-матеріальних запасів, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства.;

- коефіцієнт обертання готової продукції і товарів зменшився на 3,957, а тривалість обороту збільшилась на 2,282. За цих умов підприємство повинно залучити в оборот додаткові кошти;

- коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості - показує кількість оборотів дебіторської заборгованості, зменшився на 6,819, а тривалість обороту збільшилась на 10,902. Це свідчить про те, що підприємству потрібно залучати додаткові кошти;

- коефіцієнт обертання власного капіталу - відображає швидкість обороту вкладеного власного капіталу, на підприємстві визначити не можливо, так як в Балансі даного підприємства не відображається стаття власний капітал;

- коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості - характеризує залучені кошти, які підлягають поверненню, зменшився на 0,261, а тривалість обороту збільшилась на 66,068. Це свідчить про не ефективність використання залучених коштів.

Використовуючи дані таблиці 2.5 можна зробити наступні висновки, щодо ділової активності Зміївського машинобудівного заводу у 2021 р. в порівнянні з 2019 р.:

- загальний коефіцієнт обертання капіталу зменшився на 0,164, що

свідчить про зменшення попиту на продукцію;

- фондоддача необоротних активів зменшилася на 0,244, що свідчить про значне зниження ефективності використання необоротних активів;
- коефіцієнт обертання оборотних активів зменшився на 0,395 і відповідно збільшилася тривалість одного обороту оборотних активів на 29,995. Зменшення цього коефіцієнту означає, що підприємство буде залучати в оборот додаткові кошти;
- коефіцієнт обертання оборотних виробничих засобів зменшився на 0,995, а тривалість обороту навпаки збільшилася на 19,142. Це свідчить про те, що підприємству потрібно залучати в оборот додаткові кошти;
- коефіцієнт обертання готової продукції і товарів знизився на 9,795, а тривалість обороту навпаки збільшилась на 7,561 і за цих умов підприємство повинно залучити в оборот додаткові кошти;
- коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості зменшився на 7,567, тривалість обороту збільшилася на 12,904. Це свідчить про те, що підприємству потрібно залучати додаткові кошти;
- коефіцієнт обертання власного капіталу визначити неможливо, так як в Балансі даного підприємства не відображається власний капітал;
- коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості знизився на 0,138, а тривалість обороту збільшилася на 31,330. Тобто він має достатньо низький рівень і це свідчить про неефективність використання залучених коштів.

Ділова активність підприємства визначається насамперед оборотністю оборотних активів. При умові прискорення оборотності підприємство має можливість вивільнити з обороту певну суму оборотних коштів, а при уповільненні оборотності - виникає необхідність в їх додатковому залученні для обслуговування тієї ж самої суми обороту. Величина відносного вивільнення з обороту (-) або додаткового залучення в оборот (+) оборотних активів визначається як добуток одноденного обороту у звітному періоді на різницю тривалості одного обороту у звітному і базовому періодах:

$$BOB = ЧД_1 / 360 * (T_i - T_o) \quad (2.10)$$

де *BOB* - вивільнення (-) або додаткове залучення (+) оборотних активів в результаті зміни їх оборотності, тис. грн.;

ЧД_i - чистий дохід звітного року від реалізації продукції, тис. грн.;

T_i, *T_o* - тривалість одного обороту оборотних активів відповідно у звітному і минулому роках, днів [19].

За формулою (2.10) розрахуємо вивільнення (додаткове залучення) оборотних активів у 2020 і 2021 рр. в порівнянні з 2019 р.:

$$BOB_{2020} = 18\,052 / 360 * (196,602 - 151,029) = 2285,241;$$

$$BOB_{2021} = 16\,099 / 360 * (180,984 - 151,029) = 1339,573$$

Провівши розрахунки бачимо, що в зв'язку з уповільненням оборотності оборотних активів у 2020 р. для обслуговування обороту необхідно додатково залучити оборотних активів на суму 2285,24 тис. грн., а у 2020 р. - 1339,57 тис. грн.

Показники ділової активності тісно взаємозалежні з показниками рентабельності. Наприклад, зв'язок оборотності капіталу і його рентабельності (збитковості) може бути представлений наступною факторною моделлю:

$$EP = K_{об} * ЧР_{реал} \quad (2.11)$$

де *EP* - економічна рентабельність (збитковість), % ;

K_{об} - загальний коефіцієнт обертання капіталу;

ЧР_{реал} - чиста рентабельність (збитковість) продажу, %.

Розраховуємо економічну рентабельність:

- у 2019 р.: $EP_{2018} = 1,230 * 4,764 = 5,861 \%$;

- у 2020 р.: $EP_{2019} = 1,058 * 4,703 = 4,978 \%$;

- у 2021 р.: $EP_{2020} = 1,066 * 4,659 = 4,968 \%$.

Наведена модель характеризує вплив показника прибутковості продукції ($ЧР_{реал}$) і ділової активності підприємства ($Коб$) на ефективність використання капіталу (EP). Розрахунок впливу приведених факторів на рівень рентабельності капіталу виконується методом абсолютних різниць.

Загальна зміна (+,-) рентабельності (збитковості) капіталу у звітному році порівняно минулим роком розраховується за наступною формулою:

$$\Delta EP = EP_1 - EP_0 \quad (2.12)$$

Отримуємо наступну зміну рентабельності капіталу в порівнянні з 2019 р.:

1. у 2020 р. економічна рентабельність зменшилася на 0,88 %, що свідчить про зниження ефективності використання капіталу:

$$EP_{2020} = 4,978 - 5,861 = - 0,88 \%$$

2. у 2021 р. - зменшилася на 0,89 % , що свідчить про зниження ефективності використання капіталу:

$$EP_{2021} = 4,968 - 5,861 = - 0,89 \%$$

Розрахуємо зміну економічної рентабельності за рахунок факторів:

3. коефіцієнта обертання капіталу:

$$EP_{Коб} = (Коб_1 - Коб_0) * ЧР_{реал_0} \quad (2.13)$$

4. рентабельності (збитковості) продажу:

$$EP_{Чр} = Коб_1 * (Чр_{реал_1} - Чр_{реал_0}) \quad (2.14)$$

Підставивши дані маємо те, що у 2020 р. на зміну економічної рентабельності вплинуло зменшення коефіцієнта обертання капіталу на 0,82 %:

$$EP_{Коб\ 2020} = (1,058 - 1,230) * 4,764 = - 0,82$$

За рахунок впливу рентабельності продажу економічна рентабельність у 2020 р. зменшилася на 0,06 %:

$$EP_{Чр\ 2020} = 1,058 * (4,703 - 4,764) = - 0,06$$

У 2021 р. економічна рентабельність за рахунок коефіцієнта обертання

капіталу зменшилася на 0,78 %:

$$EP_{Коб. 2021} = (1,066 - 1,230) * 4,764 = - 0,78$$

У 2021 р. економічна рентабельність також зменшилася за рахунок рентабельності продажу на 0,11 %:

$$EP_{ЧР 2021} = 1,066 * (4,659 - 4,764) = - 0,11$$

На основі приведених вище розрахунків можна зробити висновок, що з ціллю підвищення економічної рентабельності необхідно підвищити рівень оборотності капіталу за рахунок вкладення грошей не у власний капітал, а залучення їх до обігу. Також одним із шляхів підвищення економічної рентабельності є підвищення рівня рентабельності продажу. Це можна зробити за рахунок мінімізації адміністративних, фінансових, витрат на збут та інших операційних витрат, що призведе до збільшення чистого прибутку підприємства.

Висновки до розділу 2

Аналіз доходів та витрат є одним із найважливіших напрямків оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємства. Одним із узагальнюючих показників, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства, є прибуток. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежить формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом і контрагентами, платоспроможність підприємства, розмір коштів на оплату праці працівників та ін.

Основними джерелами інформації при аналізі фінансових результатів служить фінансова звітність:

- форма 1 «Баланс»;
- форма 2 «Звіт про фінансові результати»;
- форма 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- форма 4 «Звіт про власний капітал».

Кінцевим позитивним фінансовим результатом господарської

діяльності підприємства є прибуток. Прибуток — це грошовий дохід, утворений у результаті виробничо-господарської діяльності.

Основний негативний вплив зробило зниження чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та збільшення податку на прибуток, а всі інші доходи та витрати не в великому обсязі мали зміни, але в загальному вигляді теж вплинули на зменшення прибутку, що в цілому призвело до отримання підприємством збитком.

Показники рентабельності більш повно ніж прибуток, відображають кінцеві результати господарювання, тому що їх величина показує співвідношення факту з дійсними або використаними ресурсами. Їх використовують для оцінки діяльності підприємства і як інструмент в інвестиційній політиці та ціноутворенні. Всі показники можуть розраховуватись на основі балансового прибутку, прибутку від реалізації продукції та чистого прибутку.

Рентабельність як показник дає уявлення про достатність прибутку порівняно з іншими окремими величинами, що впливають на виробництво, реалізацію і взагалі на фінансово-господарську діяльність підприємства.

На основі приведених вище розрахунків можна зробити висновок, що з ціллю підвищення економічної рентабельності необхідно підвищити рівень оборотності капіталу за рахунок вкладення грошей не у власний капітал, а залучення їх до обігу. Також одним із шляхів підвищення економічної рентабельності є підвищення рівня рентабельності продажу. Це можна зробити за рахунок мінімізації адміністративних, фінансових, витрат на збут та інших операційних витрат, що призведе до збільшення чистого прибутку підприємства.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ КИЇВСЬКОГО ЗАВОДУ ПТО

3.1. Облікова політика Київського заводу ПТО

Система бухгалтерського обліку — це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Методична база ведення бухгалтерського обліку Київського заводу ПТО складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності — облікової політики підприємства.

«Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» — таке визначення облікової політики наведене в статті 1 «Визначення термінів» Закону України від 16.07.99 р. №996-ХІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7].

Згідно з визначенням, облікова політика підприємства базується на основних принципах обліку та звітності. Під принципами бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності викладені в статті 4 розділу 1 Закону про бухоблік і пункті 18 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11].

Під час розробки облікової політики Київського заводу ПТО слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в пунктах 14—17 НП(С)БО 1, методи та процедури, передбачені іншими НП(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України.

На жаль, визначення терміну «процедура», що використовується при складанні і поданні фінансової звітності підприємства, у Законі про бухоблік і в стандартах не наведене. Пункт 5 статті 8 Закону про бухоблік право встановлення облікової політики підприємства цілком і повністю полишає на розсуд суб'єкта господарювання. При цьому Київський завод ПТО самостійно:

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та із урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів. Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його дотримання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Ринкові методи господарювання вимагають досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві. А встановлення таких правил, в свою чергу, потребує наукового аналітичного підходу, глибоких маркетингових досліджень, зваженої і далекоглядної кадрової політики, поєднання інтелекту та досвіду працівників підприємства.

Такі підходи до бухгалтерського обліку передбачають інший рівень вимог до кваліфікації головного бухгалтера, насамперед високий професіоналізм. Нові правила обліку, до яких належить облікова політика, можна порівняти з переходом до нових правил дорожнього руху.

Нові стандарти поставили перед підприємством нові вимоги, часом досить складні, розв'язання яких потребує ґрунтовних знань економічних процесів (що відбуваються як на самому підприємстві, так і за його межами), чинного законодавства України (особливо щодо обліку і звітності).

Перехід до нової системи обліку пов'язаний з певними труднощами і передбачає виконання нових операцій у бухгалтерському обліку, зокрема, визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, порядку оцінки, системи переоцінки активів, визначення доходів та витрат тощо.

Було б несправедливо не згадати про позитивний момент нового законодавства: положення (стандарти) бухгалтерського обліку у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох пропонованих методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. Але такий позитив, з одного боку, розширює права і можливості підприємства, а з іншого — підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності. Тож потрібна висока відповідальність конкретної посадової особи за прийняте управлінське рішення. Вибір слід робити зважено, із максимальним врахуванням усіх «за» й «проти» на користь того чи іншого варіанта [46 с. 66] .

Суттєвим моментом для підприємства є співвідношення організаційних

завдань та питань, які безпосередньо стосується облікової політики. Дехто вважає, що це різні речі, які потребують окремих рішень (наказів).

Важливим моментом при розробленні й прийнятті облікової політики є те, що, згідно з пунктом 2 статті 8 Закону про бухоблік, «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів». Таким чином, правомірним буде розгляд питань, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку й обліковою політикою, і прийняття за ними рішень тільки власником (ами) підприємства. А якщо керівник підприємства не є його власником, треба, щоб саме власник (и) наділив(ли) його відповідними повноваженнями. Делегування їх здійснюється вищими органами управління (загальними зборами акціонерів, засновників, наказом власника приватного підприємства або розпорядженням відповідного державного органу, коли йдеться про державне підприємство, іншим органом, який передбачений установчими документами). Тільки в такому випадку юридичну чинність наказу керівника підприємства вже не можна буде взяти під сумнів [7].

Комісія за участю всіх причетних до розроблення облікової політики спеціалістів приймає на своєму засіданні рішення щодо облікової політики (зміни окремих її положень). За формою облікова політика підприємства має вигляд наказу керівника (власника), на підставі якого головний бухгалтер складає проект наказу і зі всіма додатками та розрахунками передає на затвердження власнику (керівнику) підприємства. Наказ набирає юридичної сили з дня його підписання власником (керівником) підприємства і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Доцільність зміни того чи іншого параметра комісія має встановити під час обов'язкової річної інвентаризації, а якщо їх розробляє аудиторська фірма, — під час аудиторської перевірки. При цьому слід пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Отже, облікова політика може

змінюватися, коли:

- змінюються статутні вимоги (тобто при внесенні змін до статуту підприємства);
- змінюються вимоги органу, що затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (тобто внесені зміни чи доповнення до НП(С)БО або затверджене чергове НП(С)БО);
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [32].

Вплив зміни облікової політики на події й операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики, вибір відображення впливу зміни на облікову політику повинні бути розкриті й обґрунтовані у примітках до фінансової звітності за поточний звітний період.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли зі зміною облікової політики суму коригування нерозподіленої суми прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно (наприклад, втрачено якусь підшивку первинних документів за попередній період, відновити яку неможливо). У цьому випадку облікова політика поширюється тільки на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Таким чином, зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що зайвий раз підтверджує надзвичайну важливість науково обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

Облікова оцінка — попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними

звітними періодами. Вона може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію.

Встановлення таких змін на практиці — досить складна і скрупульозна справа, під час якої важко повністю уникнути помилкових рішень. Тому перш ніж прийняти одне (єдине) конкретне рішення, добре поміркуйте!

Отже, усім подіям (операціям), які є новими для підприємства, для встановлення облікової політики необхідно дати попередньо облікову оцінку, а оскільки вона може змінитися, то доведеться застосовувати інші методи і процедури. Якщо облікова оцінка змінюється, то не варто коригувати прибуток і повторно надавати інформацію про попередні звітні періоди для порівняння. Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого.

Наслідки змін в облікових оцінках включайте до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Відповідальність суб'єкта господарювання, його посадових осіб за неприйняття облікової політики та за внесення необґрунтованих (незаконних) змін до облікової політики підприємства, за ведення обліку всупереч вимогам політики.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника та посадових осіб у випадку неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (із порушенням встановленого порядку) змін. Однак це не означає, що її немає взагалі [55 с. 88].

Так, під час перевірки фінансової діяльності підприємства орган, який її проводить (аудиторська фірма, податкова інспекція), може визнати недійсним баланс, складений без затвердженої відповідним чином облікової політики (або уразі прийняття необґрунтованих змін до облікової політики,

або у випадку не проведення перерахунку прибутків за попередні звітні періоди після внесення змін до облікової політики). Такий висновок базується на положеннях статті 8 Закону про бухоблік, чинних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

На Київському заводі ПТО повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, як підставою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листів тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування заробітної плати.

Система оцінки та обліку витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства. В обліку витрати відображаються при додержанні визначених умов. Витрати визнаються синхронно з визнанням доходу, для одержання якого вони понесені [13]. Це відповідає положенням міжнародних стандартів фінансової звітності і використаному у вітчизняних стандартах правилу відповідності витрат доходам. Правилами НП(С)БО 16 «Витрати» прописуються компоненти визнання витрат організації, які схематично зображені рис.3.1.

Витратами можна позначити численну економічну групу, котра є одним з важливим факторів впливу на фінансовий результат діяльності компанії. Отже, інформація про витрати посідає центральне місце в порядку керування як фірмою в цілому, так і кожним його структурним відділом. Значення витрат пояснюється тим, що вони є базисом для утворення цінової політики фірми, визначають ступінь технології та організації виробництва, а також ефективність господарства, яка оцінюється через зіставлення витрат та результатів роботи.

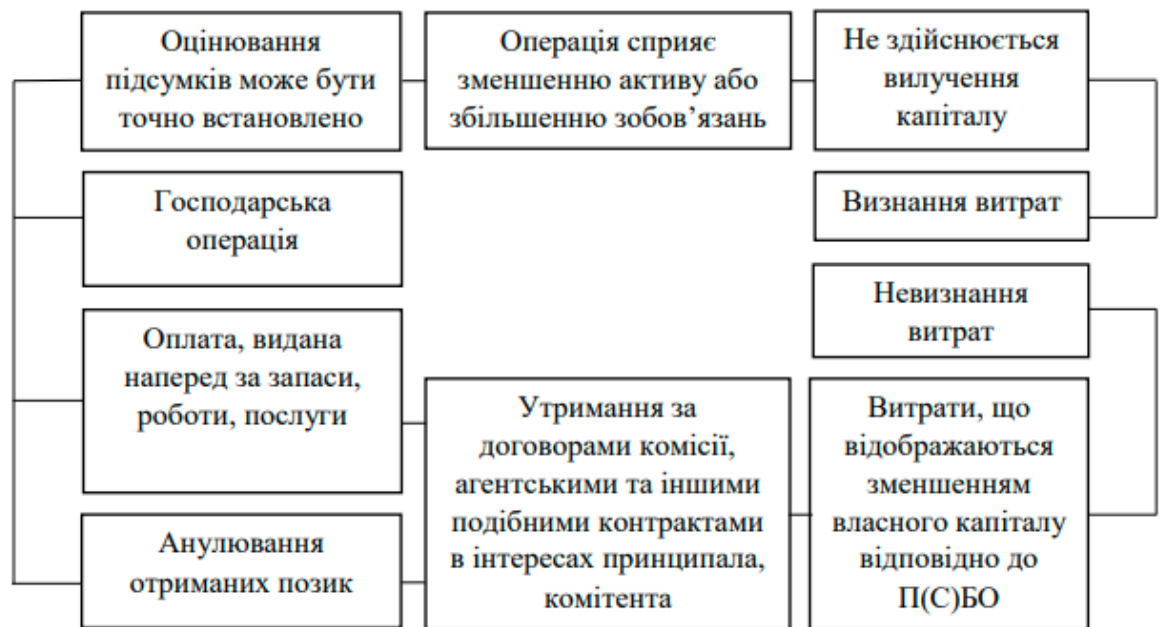


Рис. 3.1. Визнання витрат в обліку відповідно до НП(С)БО 16

Розмір витрат вкрай позначається на формуванні фінансових результатів, а також є ґрунтом для оцінки ефективності діяльності. Вони залежать від виду діяльності організації, тому витрати розглядалися як сукупність всіх витрат, виражених в грошовій формі і необхідних для виконання підприємствами виробничих і господарських функцій.

3.2. Організація первинного обліку та документальне оформлення витрат на Київському заводі ПТО

При веденні бухгалтерського обліку витрат обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення безпомилкового та прозорого обліку.

Документування - це основа бухгалтерського обліку, що передбачає відображення в документах всіх господарських операцій та фактів господарської діяльності.

У положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995р., зазначено, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції

або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

У теорії та практиці бухгалтерського обліку традиційно терміном „первинний документ” називають документ, на основі якого здійснюється господарська операція та робляться записи у відповідних регістрах обліку.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі обов’язкові реквізити: назва підприємства, установи, від імені якого складений документ; назва документа (форми); код форми; дата і місце складання; зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі); посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарських операцій і правильність її оформлення. Інформація про первинні документи з обліку витратних операцій на виробничому підприємстві узагальнена в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Первинна документація з обліку витратних операцій на Київський завод ПТО

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4	5
1.	Списання матеріалів на витрати основного виробництва	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Начальник цеху
2.	Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
3.	Відображення прийому виконаних робіт по гальванічному покриттю деталей	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт прийому-здачі виконаних робіт.	Зовнішній	Бухгалтер
4.	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5
5.	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
6.	Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
7.	Відображення витрат на відрядження	Звіт про використання коштів на відрядження	Внутрішній	Підзвітна особа
8.	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів, соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер
9.	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
10.	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

Так на Київському заводі ПТО підставою для списання матеріальних витрат на собівартість продукції є Акт на списання матеріалів на витрати основного виробництва. Для відображення в обліку отриманих від постачальників та підрядників робіт і послуг на досліджуваному підприємстві слугує Акт прийому-здачі виконаних робіт, складений на основі договору про їх отримання. Підставою для віднесення вартості отриманих підприємством послуг на витрати є також рахунок, виписаний постачальником. На досліджуваному підприємстві підставою для відображення в обліку витрат на оплату послуг зв'язку є податкова накладна, виписана постачальником наданих послуг. Первинним документом для відображення витрат на амортизацію основних фондів, яку складає та

розраховує головний бухгалтер Київський завод ПТО. Первинним документом для обліку заробітної плати є розрахунково-платіжна відомість. Проте, на досліджуваному підприємстві такий документ не складається, а для обліку заробітної плати передбачено складання Відомості обліку заробітної плати, яка, по суті, є вторинним документом. Це ми вважаємо значним недоліком обліку, бо відсутність первинної по обліку заробітної плати може призвести до нераціонального завищення даної статті витрат. Характеристика основних документів з обліку витрат наведена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Характеристика основних документів з обліку витрат Київського заводу ПТО

№	Документ	Застосування
1	Договір	Випишується у двох примірниках. В ньому зазначаються: підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
2	Рахунок	Документ випишується постачальником. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ.
3	Податкова накладна	Випишується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є: порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і отримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати
4	Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг
5	Розрахунково платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати та пенсій всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітки, фактичного випрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, належить до видачі.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності

регламентується НП(С)БО 16 «Витрати» [14]. У своїй діяльності Київський завод ПТО для обліку витрат використовує рахунки 8 класу «Витрати за елементами» та 9 класу «Витрати діяльності», і рахунок 23 «Виробництво» [17].

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій передбачений рахунок 23 «Виробництво». Аналітичний облік по рахунку 23 «Виробництво» на заводі ведеться по підрозділах підприємства.

Впродовж звітного періоду в бухгалтерському обліку філії на дебет рахунку 23 «Виробництво» відносять прямі матеріальні, трудові, інші прямі витрати і роблять наступні записи в кореспонденції з кредитом рахунків:

- 20 «Виробничі запаси» - на вартість використаної у виробництві сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, купувальних напівфабрикатів палива і інше;

- 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» - на вартість використаних у виробництві інструментів, пристосувань, інших предметів;

- 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» - на суму основної і додаткової заробітної платні і інших виплат працівникам, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат;

- 65 «Розрахунки за страхуванням» - на суму відрахувань на пенсійне забезпечення, соціальне страхування і інші соціальні заходи;

- інші рахунки.

В кінці місяця на дебет рахунку 23 «Виробництво» з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» списують загальновиробничі витрати в сумі, яка за розрахунками підлягає включенню у витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Таким чином, на дебеті рахунку 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків в кінці місяця відображаються всі виробничі витрати - основні і накладні.

З кредиту рахунку 23 «Виробництво» списують в кореспонденції з дебетом рахунків:

- 209 «Інші матеріали» - вартість поворотних відходів;
- 24 «Брак у виробництві» - виробничого браку, якщо він мав місце;
- 26 «Готова продукція» - виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції.

Сальдо рахунку 23 «Виробництво» відображає витрати в незавершене виробництво, для визначення якого на Київському заводі ПТО в кінці кожного місяця проводиться інвентаризацію, визначаючи ступінь готовності виробів, після чого здійснюється їх оцінка виходячи з фактичних матеріальних і трудових витрат.

При визначенні фактичної виробничої собівартості випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) до витрат в незавершене виробництво на початок місяця додають витрати за місяць (зменшені на вартість поворотних відходів) і віднімають витрати в незавершене виробництво на кінець місяця.

У бухгалтерському обліку Київського заводу ПТО на фактичну собівартість готової продукції відображається записом по кредиту рахунку 23 «Виробництво» і дебету рахунків: 26 «Готова продукція» та 90 «Собівартість реалізації».

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, які не включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), такі витрати підлягають віддзеркаленню у складі того звітнього періоду, в якому вони були здійснені. Це наступні операційні витрати:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Для обліку цих витрат служать тимчасові рахунки: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Рахунок 92 «Адміністративні витрати» [18] використовується для обліку

загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням і обслуговуванням підприємства в цілому. До складу витрат, які враховуються на даному рахунку, включаються:

- загальні і корпоративні витрати;
- витрати на персонал офісу (заробітна платня, додаткові виплати, навчання, страхування та інші);
- витрати на зміст приміщень і устаткування офісу (оренда, амортизація, комунальні послуги, ремонт, страхування, інші);
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- витрати зв'язку (поштові, телефонні, факсиміле);
- послуги сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, інші).

Основні операції по обліку адміністративних витрат Київського заводу ПТО показані в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Відображення в обліку адміністративних витрат на Київському заводі ПТО

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нарахована заробітна плата адміністрації	92 «Адміністративні витрат»	66 «Розрахунки за виплатам працівникам»
Проведені нарахування на заробітну плату	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Відображені витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Нараховані податки, збори і інші платежі	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки по податкам та платежами»
Відображені зобов'язання стороннім організаціям (зв'язок, охорона, аудиторські, консультаційні послуги і інше)	84 «Інші операційні витрати» 92 «Адміністративні витрат»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» рахунок»
Нарахована амортизація устаткування для офісу	92 «Адміністративні витрат»	131 «Знос основних засобів»
Нарахована амортизація нематеріальних активів	92 «Адміністративні витрат»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Послуги банку	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»
Списані адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Рахунок 93 «Витрати на збут» використовується для віддзеркалення витрат, пов'язаних з реалізацією продукції (робіт, послуг). На цьому рахунку враховуються наступні витрати:

- на зміст підрозділів збуту;
- на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- доставку продукції;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту і маркетингу;
- витрати на відрядження працівників збуту;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на транспортування, страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору;
- інші витрати, пов'язані із збутом (реалізацією продукції) [11].

У бухгалтерському обліку на Київському заводі ПТО вони відображаються наступними записами - таблиця 3.5.

Таблиця 3.5

Бухгалтерські записи по обліку витрат на збут Київського заводу ПТО

Зміст операції	Дебет	Кредит
Проведені нарахування на заробітну платню	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Відображені витрати на службові відрядження працівників збуту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Нараховані витрати на послуги сторонніх організацій з транспортних і навантажувально-розвантажувальних робіт	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списання витрат по збуту продукції в кінці року	791 «Результат від операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Для обліку інших операційних витрат передбачений рахунок 94 «Інші операційні витрати». У їх склад включаються:

- собівартість реалізованих виробничих запасів;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати від операційної діяльності (операції з тарою, сировиною, допоміжні матеріали);
- витрати по соціальній сфері;
- інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства.

У кінці звітної періоду сальдо рахунків 92, 93 і 94 списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності». Окрім операційних витрат, підприємство здійснює витрати, не пов'язані з операційною діяльністю. Ці витрати також не підлягають включенню в собівартість продукції (робіт, послуг) і включають:

- фінансові витрати;
- інші витрати.

Облік даних витрат підприємство веде на тимчасових рахунках 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати».

Рахунок 95 «Фінансові витрати» призначений для обліку фінансової діяльності підприємства. Фінансова діяльність - діяльність, яка приводить до зміни розміру і складу власного і позикового капіталу фабрики. По дебету рахунку 95 і його субрахунків відображається сума визнаних витрат в кореспонденції з рахунком 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», по кредиту - списання відображених витрат на субрахунок 792 «Результати фінансових операцій».

На рахунку 97 «Інші витрати» відображають витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції на фабриці. До них відносять:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією майнових комплексів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів (залишкова вартість

і витрати, пов'язані з реалізацією майнових комплексів);

- списання необоротних активів (залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язані з їх ліквідацією - демонтаж, розбирання або інше);

- інші витрати звичайної діяльності.

По дебету цього рахунку відображається сума визнаних витрат, по кредиту - списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [18].

3.3. Порядок систематизації інформації про витрати у фінансовій звітності Київського заводу ПТО

Питання пов'язані зі змістом і формою звіту про фінансові результати, який складається підприємствами всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) розглядає НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11]. Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати та фінансові результати підприємства включаючи його філіали, представництва та інші підрозділи за звітний період.

Метою складання звіту є надання користувачам правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період.

У звіті передбачено відображення доходів, витрат і фінансових результатів отриманих від наступних видів діяльності:

- звичайна діяльність, яка поділяється на операційну (основна та інші), інвестиційну та фінансову діяльність.

Звіт надає інформацію про доходи і витрати не тільки звітного періоду, а також в співставленні з показниками минулого звітного періоду. Згідно НП(С)БО 1 у звіті не дозволяється згортання доходів і витрат крім випадків передбачених іншими НП(С)БО. Доходи і витрати від звичайної діяльності відображаються в звіті розгорнуто (по окремим статтям).

Підставою для складання звіту є інформація про доходи, витрати,

прибутки або збитки, які виникають в процесі діяльності підприємства і відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Звіт складається із 4 розділів:

1. Фінансові результати. В цьому розділі передбачено відображення доходів і витрат з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду. Інформація про доходи і витрати подається з точки зору власника підприємства:

1) розглядає прибуток як джерело виплат власникам (дивіденди). Створення резервного капіталу або збільшення статутного капіталу ;

2) всі витрати пов'язані з отриманням доходу, включаючи податок на прибуток вважаються витратами звітного періоду.

2. Сукупний дохід. Розділ відображає дооцінку (уцінку) необоротних активів та фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, інший сукупний дохід до оподаткування, після оподаткування та сукупний дохід.

3. Елементи операційних витрат. Надає інформацію про відповідні елементи операційних витрат (на виробництво, збут, управління, інші операційні витрати), які понесені підприємством в процесі своєї діяльності за звітний період, за мінусом тих витрат, які входять в собівартість продукції (робіт, послуг), яка була вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів іноземної валюти в цьому розділі не наводиться.

4. Розрахунок показників прибутковості акцій. Розділ стосується тільки акціонерних товариств, прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах в тому числі товариствами, які знаходяться в процесі випуску таких акцій. Облік доходів підприємства регламентується НП(С)БО 15 «Доход», а облік витрат НП(С)БО 16 «Витрати» [56 с. 58].

Як правило, кожному виду доходу відповідають відповідні статті витрат. Разом з тим існують витрати на які немає відповідної статті доходів і навпаки (списання Дт і Кт заборгованості, безоплатне отримання активів).

Для накопичення інформації про доходи і витрати за видами діяльності

планом рахунку передбачено рахунок 7 і 9 класів, крім того підприємства можуть використовувати рахунок 8 класу для відображення інформації про витрати за економічними елементами [72].

Звіт про фінансові результати Київського заводу ПТО складається з:

- титульної частини;
- розділів, зокрема:
 - 1) розділ “Фінансові результати”;
 - 2) розділ “Сукупний дохід”;
 - 3) розділ “Елементи операційних витрат”;
 - 4) розділ “Розрахунок показників прибутковості акцій”;
- підписи керівника підприємства і головного бухгалтера;
- друк підприємства.

Титульна частина Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) містить загальну інформацію про Київський завод ПТО, коди по різних класифікаторах, територію, відомості про орган державного управління, у веденні якого знаходиться підприємство - не визначено, галузь - машинобудування; вид економічної діяльності - виробництво машин та устаткування для виготовлення текстильних, швейних, хутряних та шкіряних виробів; одиниці вимірювання - тисяч гривень; назву форми фінансової звітності - звіт про фінансові результати.

Якісний склад показників 1-го розділу складається з: доходів та окремо витрат основної і операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності приведені по їх функціональній класифікації, тобто розділені за такими функціями: виробництво; управління; збут. Тому в собівартість реалізації включається лише - під час реалізації продукції - виробнича собівартість реалізованої продукції; під час реалізації послуг - виробнича собівартість наданих послуг; під час реалізації товарів - витрати на їх придбання, транспортування і передпродажну підготовку. Решта витрат відноситься до складу адміністративних витрат і витрат на збут. Всі витрати є витратами того періоду, в якому вони були здійснені.

Другий розділ присвячений розрахункам сукупного доходу.

Третій розділ цього звіту - «Елементи операційних витрат» - дає можливість до проведення аналізу структури витрат на виробництво, управління, збут і інших операційних витрат по економічних елементах і використовується для складання звіту про рух грошових коштів (при коректуванні суми нерозподіленого прибутку) на не грошові статті, зокрема на суму амортизації.

Четвертий розділ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) - «Розрахунок показників прибутковості акцій» торкається лише акціонерних суспільств, акції яких відкрито продаються або купуються на фондовій біржі, у тому числі і таких суспільств, які знаходяться в процесі випуску вказаних акцій.

3.4. Пропозиції з удосконалення організації обліку витрат Київському заводі ПТО

Розглянувши всю діяльність, а насамперед ведення обліку на Київському заводі ПТО видно, що результативність роботи будь-якого підприємства в наш час багато в чому залежить від вибору програмного забезпечення, особливо що стосується інформаційного забезпечення управлінських процесів.

На даному підприємстві бухгалтерський персонал працює з однією з найвідоміших програм-конструкторів, яка розроблена у 1991 році і удосконалена у відповідності з сучасними технологіями програма «Фінанси без проблем». Перевагами даної бухгалтерської програми є:

- надвисока швидкість обрахунків;
- максимальна здатність пристосовуватись до конкретної облікової задачі;
- програма не вимагає високоспеціалізованих знань і навиків;
- можливість використання у різних галузях народного господарства;

- застосування переваг динамічного обліку;
- надійність збереження даних та захищеність від помилок;
- програма не вимагає використання потужних комп'ютерів та їх мереж;
- доступність для друку будь-яких файлів.

Але розглянувши в широкому масштабі дану програму, знайшлися і недоліки, які заважають професійно вести облік на підприємстві:

- ФБП - це програма-конструктор, що вимагає від користувача вміння створювати потрібні налаштування;
- вимагає часу на побудову потрібних звітів;
- можуть виникнути певні складнощі зі створенням документів, де відображені зміни певної величини (курс валют, ціни ресурсів) у часі;
- записи у журналі операцій можуть не поміщатись у вибране поле при великій їх кількості, тому побачити потрібну інформацію ми можемо лише почерговим клацанням мишки.

Головною характеристикою «ФБП», на бухгалтерський погляд, є універсальність цієї програми, що дозволяє використовувати її у різних галузях економіки, для розв'язання найрізноманітніших задач бухгалтерського обліку. «ФБП» не потребує особливих знань щодо її використання, її мова є простою і доступною для користувача. Всі операції, що виникають у процесі господарської діяльності можна заносити у спеціальний журнал операцій, де відображається лише дата, зміст господарської операції і сума коштів. Самі ж бухгалтерські проводки знаходять своє відображення у дереві операцій, яке створюється одразу після побудови плану рахунків. Поля таблиці субрахунків (параметри та екстра параметри) дозволяють проведення динамічного бухгалтерського обліку, коли будь-які зміни величин внесені після обрахунків проводок не викличуть їх миттєвий перерахунок, що характерно для «BAS Бухгалтерія» і до моменту внесення наступних корективів ці нововведення будуть враховуватись. У «ФБП» можна друкувати як первинну документацію, звіти, так і дерево

операцій, план рахунків, обороти коштів на рахунках.

Але з багатомасштабними перевагами програми «Фінанси без проблем», професійний бухгалтер може посперечатися, саме, загальновідомим представником бухгалтерських програм з високою автоматизацією процесів - програмою «BAS Бухгалтерія», яка в свою чергу має безліч переваг, які перекривають «ФБП»:

- наявність готових налаштувань;
- одержання потрібної документації за допомогою типових форм з мінімальними затратами часу;
- відсутність потреби у високій кваліфікації спеціалістів;
- можливість на певний момент часу отримати програму, яка б максимально відповідала поставленим завданням.

Програма BAS Бухгалтерія є універсальною бухгалтерською програмою і призначена для ведення синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку за різних розділах. Аналітичний облік ведеться по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному виразах.

Програма надає можливість ручного й автоматичного введення проводок. Всі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок. На підставі введених проводок може бути виконаний розрахунок підсумків. Підсумки можуть виводитися за квартал, рік, місяць і за будь-який період, обмежений двома датами. Розрахунок підсумків може виконуватися по запиту й одночасно з введенням проводок (в останньому випадку не потрібно перерахування). Після розрахунку підсумків програма формує різні відомості та звіти. У програмі існує режим формування довільних звітів, що дозволяє на деякій бухгалтерській мові описати форму і зміст звіту, включаючи в нього залишки й обороти по рахунках і по об'єктах аналітичного обліку. За допомогою даного режиму реалізовані звіти, надані в податкові органи, крім

того даний режим використовується для створення внутрішніх звітів для аналізу фінансової діяльності організації в довільній формі. Крім того програма має функції збереження резервної копії інформації і режим збереження в архіві текстових документів.

Велика розповсюдженість програми «BAS Бухгалтерія» пояснюється присутністю в ній готових шаблонів, алгоритмів, налаштувань, що побудовані на базі новітньої SQL технологій. За лічені хвилини у даному програмному середовищі можна підготувати потрібні звітні документи чи роздрукувати первинну документацію, інформація ж зберігається у системі зручних структурованих довідників. Проте «BAS Бухгалтерія» не притаманна висока гнучкість у пристосуванні до низки облікових задач, як це ми бачимо на прикладі програм - конструкторів, до того ж для її впровадження потрібні комп'ютерні системи високої потужності.

Отже, можна говорити про очевидні переваги, так і недоліки програм-конструкторів та майже повністю автоматизованих систем. Тому доцільно при веденні господарської діяльності підприємства застосовувати комбіноване програмне середовище. Як уже зазначалося, одним із нечисленних недоліків програмного середовища «ФБП» є досконале знання користувачем всіх тонкощів облікового процесу, тобто висока кваліфікованість кадрів. Крім того динамічний облік, гнучкість і швидкість обрахунків допоможуть вищому адміністративному персоналу проводити не лише бухгалтерський облік, але прогнозування, планування та аналіз фінансового стану підприємства та фінансових результатів.

«BAS Бухгалтерія» у свою чергу дозволить проводити безперервний документообіг без зайвих затримок на будь-якому його етапі. Програма також не вимагає високих професійних знань всіх деталей обліку, тому підходить для застосування персоналом нижчого рангу. Завдяки своїй поширеності на сьогоднішній день дана програма «BAS Бухгалтерія» має більше шансів на удосконалення в напрямі ринкових потреб. Програмне забезпечення «Фінанси без проблем» досі ще не набуло такого

розповсюдження, але також має свого споживача.

Висновки до розділу 3

Система бухгалтерського обліку — це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Методична база ведення бухгалтерського обліку Київського заводу ПТО складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності — облікової політики підприємства.

Документування - це основа бухгалтерського обліку, що передбачає відображення в документах всіх господарських операцій та фактів господарської діяльності.

Отже, можна говорити про очевидні переваги, так і недоліки програм-конструкторів та майже повністю автоматизованих систем. Тому доцільно при веденні господарської діяльності підприємства застосовувати комбіноване програмне середовище. Як уже зазначалося, одним із нечисленних недоліків програмного середовища «ФБП» є досконале знання користувачем всіх тонкощів облікового процесу, тобто висока кваліфікованість кадрів. Крім того динамічний облік, гнучкість і швидкість обрахунків допоможуть вищому адміністративному персоналу проводити не лише бухгалтерський облік, але прогнозування, планування та аналіз фінансового стану підприємства та фінансових результатів.

«BAS Бухгалтерія» у свою чергу дозволить проводити безперервний документообіг без зайвих затримок на будь-якому його етапі. Програма

також не вимагає високих професійних знань всіх деталей обліку, тому підходить для застосування персоналом нижчого рангу. Завдяки своїй поширеності на сьогоднішній день дана програма «BAS Бухгалтерія» має більше шансів на удосконалення в напрямі ринкових потреб. Програмне забезпечення «Фінанси без проблем» досі ще не набуло такого розповсюдження, але також має свого споживача.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ КИЇВСЬКОГО ЗАВОДУ ПТО

4.1. Мета і завдання аудиту витрат Київського заводу ПТО

Аудиторська діяльність - це організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Основне завдання аудиторських служб – перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності [8].

Аудит діяльності підприємства проводиться при підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, а також у формі самостійної перевірки.

Мета аудиту витрат:

- перевірка класифікації витрат, не пов'язаних з виробництвом;
- перевірка повноти відображення витрат в бухгалтерському обліку.

Завдання аудиту - встановити:

- дотримання договірних зобов'язань щодо реалізації продукції;
- своєчасність і правильність оформлення процесу реалізації первинною документацією, що є основою для списання проданої продукції та проведення розрахунків з покупцями, заготівельними й іншими організаціями;

- відповідність аналітичного обліку за видами реалізованої продукції даним синтетичного обліку;
- правильність визначення обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за безготівковими розрахунками, готівку та за бартером;
- правильність визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) та визначення результатів від реалізації (в тому числі за бартером та взаємозаліком);
- обґрунтованість встановлення якості реалізованої продукції, застосування цін і тарифів;
- правильність списання транспортних витрат на собівартість реалізованої продукції;
- втрати на стадії збуту та відповідальних за це осіб;
- правильність визначення фінансових результатів;
- дотримання порядку відображення в податковому обліку сум, які включають до валових доходів та витрат [23].

Ці завдання аудиту мають бути реалізованими за кожним із каналів діяльності підприємства. Основними каналами реалізації заводської продукції є:

- продаж продукції організаціям на основі договорів, укладених між ними та іншими підприємствами;
 - реалізація продукції безпосередньо підприємством та через посередників;
 - реалізація продукції на основі укладених договорів за готівку та за бартером іншим підприємствам;
 - реалізація виробленої продукції через власну торговельну мережу;
 - повернення позик продукцією, яка враховується у складі реалізації;
- Джерелами інформації для перевірки є:
- договори на поставку продукції;
 - первинні документи;

- реєстри з обліку готової продукції та її реалізації;
- Головна книга;
- фінансова звітність;
- матеріали попередньої аудиторської перевірки.

Предметом аудиту операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Витрати підприємства є складовою частиною виробництва, тому їх контроль здійснюється одночасно із перевіркою всієї фінансово-господарської діяльності.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з обліку витрат діяльності, формуються об'єкти аудиту (рис. 4.1).

Завдання аудиту витрат – ознайомлення з бізнесом клієнта і його обліковою системою; оцінка ризику, пов'язаного з бізнесом, обліковою системою і внутрішнім контролем; визначення стратегії аудиту в відповідно до оцінки ступеня аудиторського ризику; координація роботи аудитора таким чином, щоб вона була виконана на високому професійному рівні й у визначений термін; розподіл бюджету часу, виділеного на аудиторську перевірку; визначення матеріально-технічного забезпечення аудиту тощо.

Згідно з МСА планування аудиторської перевірки - це система заходів, направлених на ефективне і своєчасне проведення аудиту [21, 22].

Відповідно до цього міжнародного стандарту були закладені методичні рекомендації діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне виконання аудиторських робіт. Завдання планування деталізують мету аудиту.

Деталізація мети стосується критеріїв достовірності звітності, до яких відносять:

- Реальність існування активів та пасивів підприємства на дату

складання бухгалтерського балансу.

- Права та зобов'язання, зазначені у балансі.
- Оцінка окремих статей балансу.
- Перевірка і підтвердження повноти господарських операцій.
- Наявність необхідних пояснень щодо складання звітності.

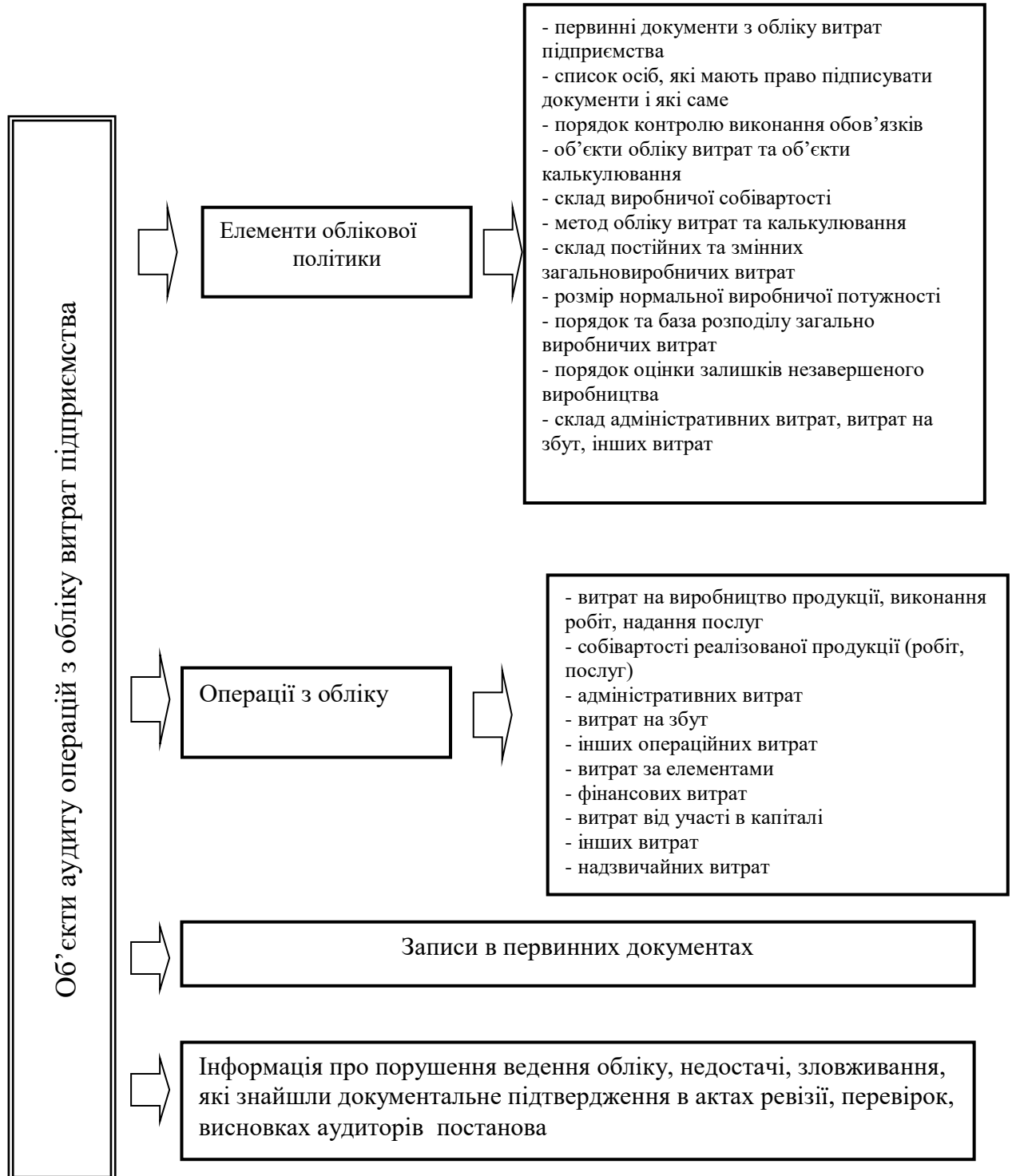


Рис. 4.1. Об'єкти аудиту операцій з обліку витрат підприємства

Ці завдання потребують подальшої деталізації щодо кожної статті фінансової звітності. Вона необхідна при складанні загального плану та програми аудиту, зміст яких повинен урахувати вимоги міжнародних стандартів аудиту.

Планування аудиту, зокрема аудиту витрат діяльності, включає такі розділи:

- Термін проведення аудиту;
- Графік проведення аудиту;
- Дата написання письмової інформації про результати аудиту і аудиторського висновку;
- зміни та уточнення у загальному плані та в програмі аудиторської перевірки.

Аудиторський процес складається з таких стадій: підготовча, технологічна і результативна.

Підготовча стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. Що ж стосується технологічної стадії, то вона повинна базуватися на складеній програмі аудиту, де наводиться порядок та об'єкти проведення перевірки.

Важливим моментом на підготовчій стадії аудиторського процесу є також ознайомлення з бізнесом клієнта. Збір інформації про бізнес клієнта необхідний, щоб правильно інтерпретувати значення аудиторських доказів, одержаних у процесі аудиту. Знання бізнесу клієнта вимагає від аудитора детального вивчення видів діяльності. Крім цього, аудитор повинен добре володіти нормативною базою, що регулює діяльність та систему обліку підприємств різних галузей народного господарства.

На другому етапі початкової стадії процесу аудиторської перевірки аудитор ознайомлюється із статутом підприємства, його установчими документами та правовими зобов'язаннями.

Аудитор повинен дослідити і вивчити систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта для того, щоб зрозуміти, як готують

бухгалтерську інформацію і мати певне уявлення про надійність цих систем, оскільки ця інформація знаходить відображення у фінансовій звітності підприємства.

Система внутрішньогосподарського контролю може давати надійну фінансову інформацію, забезпечувати збереження активів суб'єкта перевірки. Якщо у клієнта достатньо надійна система внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незначним, а кількість аудиторських доказів може бути значно меншим, ніж при слабкому внутрішньому контролі. Крім цього, оцінка внутрішнього контролю і ризику дозволяє аудиторів виявляти конкретні контрольні моменти і знижує ймовірність того, що наявні помилки не будуть виявлені.

Дослідження системи обліку, оцінку внутрішнього контролю та ризику аудитор здійснює за допомогою вивчення організаційних структур, діючих на підприємстві посадових інструкцій, бесід із керівництвом і працівниками клієнта, ознайомлення із документообігом, спостереження за роботою менеджерів і внутрішніх аудиторів та ін.

Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю підприємства є створення основи для планування аудиту та визначення часу й обсягу аудиторських процедур, а також суми оплати за надані послуги.

Завершальним етапом початкової стадії процесу аудиту є, складання плану та робочої програми.

Розглянуті вище етапи процесу аудиторської перевірки - передумова для складання загального плану і робочої програми аудиту. Плани повинні бути складені так, щоб вони передбачали:

- одержання знань про облікову систему контролю клієнта, політику і процедури внутрішнього контролю;
- визначення очікуваного рівня довіри внутрішньому контролю;
- визначення і програмування змісту, часу і обсягу процедур, які підлягають контролю;
- координацію виконуваних робіт .

Під час аудиторської перевірки витрат діяльності використовується наступна інформація:

- умови договору (терміни, звітування перед клієнтами, вартість оплати за послуги тощо);
- нормативно-правові документи, які регулюють аудит доходів підприємства;
- наявність аудиторських доказів;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства;
- визначений рівень ризику та суттєвості.

План аудиту на підприємстві Київського заводу ПТО представлено в Додатку .

Для виконання плану аудиту із врахуванням набутої інформації на попередніх етапах процесу аудиторської перевірки аудитор складає у письмовій формі робочу програму. Аудиторська програма включає перелік конкретних процедур, спрямованих на одержання доказів щодо достовірності інформації у фінансовій звітності підприємств. У програмі визначають аудиторські завдання для кожного напрямку дослідження і вона може служити інструкцією молодшим аудиторам та бути використана як засіб контролю за своєчасністю і якістю робіт, які вони виконали.

Програма аудиту - це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і терміни виконання.

Аудиторська програма включає:

- тестування операцій;
- аналітичні процедури;
- тестування статей балансу.

Тестування операцій необхідне для виявлення помилок і порушень, що впливають на правильне відображення показників фінансової звітності.

Аудиторські процедури є важливим засобом аудиторської перевірки.

Це - способи перевірки, що використовуються для:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- скорочення обсягу тестів.

На стадії дослідження в умовах підтверджуючого аудиту доцільно виділити такі етапи процесу аудиту:

- ·перевірка господарських операцій і облікових записів;
- ·коригування плану і робочої програми;
- ·перевірка (аналіз) фінансової звітності та збір аудиторських доказів.

Якщо за умов оцінки внутрішнього контролю і аудиторського ризику виявлено, що ризик є низьким, то, можливо, слід обмежитися тестуванням лише контрольних моментів. Якщо ризик внутрішнього контролю високий, то в цьому випадку аудитор доцільно здійснювати перевірку господарських операцій і облікових записів, тобто перевіряти первинні документи, облікові реєстри.

Коригування плану та внесення при потребі певних змін у робочу програму відбувається на стадії дослідження, тобто збору доказів, внаслідок об'єктивних і суб'єктивних причин. Рішення про внесення змін у план і програму аудиту приймає керівник аудиторської фірми або керівник групи аудиторів.

Завершальний етап процесу аудиту на стадії дослідження доцільно назвати - перевірка (аналіз) статей фінансової звітності [41].

Основним завданням цього етапу є одержання достатнього обсягу додаткових доказів для визначення того, наскільки об'єктивно відображено сальдо окремих рахунків у балансі та інших формах фінансової звітності.

Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежать від виявлених доказів на попередніх етапах.

Для виконання завдань, які поставлені на етапі перевірки (аналізу) фінансової звітності, у практиці аудиту використовують аналітичні процедури і процедури перевірки окремих статей балансу.

До аналітичних процедур належать:

- аналіз співвідношень різних фінансових (або фінансових і нефінансових) показників;
- порівняння фактичних даних із плановими або аналогічними даними попередніх років;
- порівняння окремих показників з відповідними показниками аналогічних підприємств або середньогалузевими;
- визначення відхилень;
- факторний або регресійний аналіз.

Якщо в процесі аналізу фінансової звітності аудитор виявить суттєві відхилення від очікуваних, то в цьому випадку необхідно вдатися до додаткових процедур або провести перевірку окремих питань.

За допомогою процедур перевірки окремих статей балансу аудитор виявляють помилки у фінансовій звітності.

На завершальній стадії процесу аудиту виділяють три етапи: оцінка й аналіз результатів перевірки; складання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовників; написання аудиторського висновку і оформлення та підписання акту виконаних робіт.

На етапі оцінки й аналізу результатів аудиторської перевірки керівник аудиторської фірми або керівник групи аудиторів повинен оцінити результати аудиту і проаналізувати, чи вистачає зібраних доказів для підтвердження достовірності фінансової звітності. Залежно від вагомості доказів буде визначений зміст аудиторського звіту і висновку. На цьому етапі аудитор уточнює спірні питання з керівництвом підприємства (організації), яке підлягало аудиту.

На наступному етапі завершальної стадії аудиторського процесу аудитор складає звіт, в якому розкриває сильні і слабкі сторони діяльності підприємства. Особливу увагу аудитор зосереджує на пропозиціях щодо поліпшення бізнесу клієнта, організації системи обліку, вдосконалення системи внутрішнього контролю. Залежно від потреб замовників, звіт

аудитора зачитують на зборах засновників (акціонерів) або передають керівництву підприємства. Для оприлюднення фінансової звітності підприємств (організацій), згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудитор зобов'язаний скласти аудиторський висновок, який у десятиденний термін після завершення перевірки подає підприємству і в податкову адміністрацію. Форма і зміст аудиторського висновку розкриті у тимчасових нормах аудиту в Україні, які затвердила Аудиторська палата України [11].

У стандартах аудиту в Україні розкриті наступні види висновків: безумовно-позитивний, умовно-позитивний (із застереженнями), негативний. Якщо аудитор володіє достатніми доказами, які свідчать про вагомі помилки у системі обліку та звітності, що суттєво впливають на зміст статей балансу та інших форм звітності, то в цьому випадку він складає негативний висновок або відмовляється від складання висновку.

Після складання висновку аудитор оформляє і підписує разом із замовником акт виконання робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту.

Розглянуті вище етапи характеризують процес аудиту фінансової звітності. Проте аудиторські фірми, крім цього, виконують різного роду послуги: аналіз фінансової звітності, відновлення обліку і складання звітності, консультації з економіко-правових питань, оподаткування тощо. Виходячи з характеру цих послуг, будуть змінюватися не тільки методика та процедури аудиту, а й етапи виконання цих процесів.

Тестування статей балансу базується на даних Головної книги. Їх основними завданнями є:

- підтвердження сум з рахунків дебіторів і кредиторів;
- перевірка грошової наявності у касі та на рахунках у банку;
- з'ясування відхилень у результаті перевірки бухгалтерських даних господарських операцій та результатів аудиторської перевірки.

Програма аудиту повинна бути настільки деталізована, щоб можна було використовувати як інструкцію для виконавців перевірки, зокрема

аудиту витрат діяльності Київського заводу ПТО. Програма повинна служити засобом контролю за роботою виконавців аудиту.

Аудит операцій на підприємстві Київського заводу ПТО буде здійснюватися шляхом використання необхідних аудиторських тестів, вибіркової перевірки бухгалтерських реєстрів щодо обліку витрат діяльності, рахунків, первинної документації тощо.

Програму аудиторської перевірки витрат діяльності на підприємстві Київського заводу ПТО наведено у Додатку .

Проведення аудиту завжди супроводжується відповідними ризиками. Аудитор повинен точно розуміти в чому суть аудиторського ризику, розуміти його сутність, знати його склад, процес визначення ризику та максимально допустимий його рівень.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту.

Загальний аудиторський ризик включає: властивий ризик, ризик контролю і ризик не виявлення помилок.

Властивий ризик - це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що виникають під дією зовнішніх та внутрішніх факторів.

Властивий ризик оцінюється на підготовчому етапі, коли аудитор знайомиться з підприємством.

Згідно з МСА ризик контролю - це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках, не можна буде своєчасно запобігати за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [22].

Ризик системи бухгалтерського обліку залежить від помилок, що допускаються у результаті документування господарських операцій,

неправильного відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності. Це дає змогу підтвердити, що система обліку не ефективна і не надійна. Такі помилки у системі обліку виникають, коли часто змінюється законодавство чи нормативні документи.

Складовою аудиторського ризику є ризик виявлення (невиявлення) помилок. Відповідно до міжнародного стандарту ризик виявлення помилок - це ризик того, що аудиторські процедури, по суті, не виявляють викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках.

Ризик розраховується на підготовчому етапі. Він не є постійною величиною може змінюватись впродовж аудиторської перевірки. При цьому аудитор керує його величини. Загальний ризик повинен визначатися межею від 1 % до 5 % .

Для оцінки аудиторського ризику застосовується наступна модель розрахунку:

$$AP = BP * KP * PH \quad (4.1)$$

де: AP - загальний аудиторський ризик;

BP - властивий ризик;

KP - ризик контролю;

PH - ризик виявлення.

Крім кількісної оцінки ризику, застосовується інший підхід. Компоненти ризику визначаються як «низький», «середній» і «високий».

Залежність між компонентами аудиторського ризику наведена у таблиці 4.1.

Дані таблиці показують: якщо вплив зовнішніх факторів на можливість помилок у звітності незначний (BP - низький), система внутрішнього контролю достатня і функціонує ефективно (KP - низький), то ризик виявлення помилок буде високим (PH - високий), аудиторський ризик при цьому буде теж високим.

Залежність між компонентами аудиторського ризику

Властивий ризик (ВР)	Ризик контролю (КР)	Ризик невиявлення помилок(РН)	Аудиторський ризик (АР)
Низький	Низький	Високий	Високий
Низький	Середній	Середній	Високий
Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	Низький

На основі попередньої інформації можна розрахувати аудиторський ризик для об'єкта аудиту - Київського заводу ПТО.

Показник властивого ризику розраховуємо залежно від рівня фінансової звітності, тобто порівнюємо дану попередню оцінку розміру властивого ризику з найсуттєвішими залишками по бухгалтерських рахунках і певних категоріях операцій. Тому розмір властивого ризику буде дорівнювати 0,1%.

Ризик контролю встановлюємо на позначці 0,1 %, він показує ступінь довіри аудитора до внутрішнього контролю організації за формуванням економічних показників.

Що до ризику невиявлення, то він дорівнює 0,3%, тобто це суб'єктивна ймовірність того, що процедури, які застосовуються аудитором в процесі перевірки та дозволяють виявити існуючі в організації порушення.

Загальний аудиторський ризик в цьому випадку буде дорівнювати:

$$1\% * 0,1\% * 0,3\% = 0,3\%$$

Цей показник є досить низьким, та показує, що аудиторська перевірка буде проходити у відповідності з договором, необхідна інформація буде надаватися для перевірки, аудитора буде допущено до документації та всі

умови будуть сприяти перевірці.

Аудит операцій з обліку витрат діяльності необхідно розпочинати з інвентаризації об'єктів обліку. Це дає можливість виявити недостачі, лишки та інші відхилення. Об'єктом інвентаризації при цьому виступає незавершене виробництво.

Незавершене виробництво має підлягати найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершених обробкою заготовок, деталей, вузлів, сумішей, маси, а й щодо визначення їх правильної оцінки (вартості) [54, с. 47].

Перед початком інвентаризації матеріали, купівельні напівфабрикати, що непотрібні цехам, ділянкам, відділам, а також деталі та вузли, обробка яких завершена на даному етапі, здаються на склад.

При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно перевірити:

- наявність деталей, вузлів і виробів, обробка і монтаж яких ще не завершені; готових виробів, не повністю укомплектованих і не зданих на склад готової продукції; виявляти неврахований брак, лишки та недостачі деталей;
- правильність обліку руху деталей та напівфабрикатів.

За даними інвентаризації перевіряють також витрати, які обліковуються на рахунках основного виробництва та визначають вартість випущеної продукції.

Сировина, матеріали і купівельні напівфабрикати, що знаходяться біля робочих місць, але ще не оброблялись, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних запасів. При цьому в інвентаризаційних описах зазначається їх фактична кількість, яка визначається шляхом зважування, замірів, підрахунків, лабораторних аналізів. Кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

Інвентаризаційні описи складаються окремо кожним цехом (відділом, ділянкою). В одиничному виробництві – за кожним виробом.

Якщо в незавершеному виробництві встановлено остаточно забраковані деталі, на них складається окремий опис, і до складу незавершеного виробництва такі деталі не включаються.

Ступінь незавершеності виробництва визначається розрахунковим методом. Для цього члени комісії повинні досконало знати весь технологічний процес виготовлення того чи іншого виробу, умовно поділити його на етапи і залежно від того, який етап проходить виріб, визначати відсоток його готовності.

Вартісна оцінка незавершеного виробництва здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 9 "Запаси" [13].

Якщо в процесі господарської діяльності підприємства мали місце випадки припинення виготовлення раніше розпочатих замовлень, аудитор повинен перевірити, як використані запаси, що залишилися, як визначені та відображені в бухгалтерському обліку втрати за анульованими замовленнями.

Після вивчення фактичної, наявності об'єктів обліку витрат аудитор розпочинає вивчення документальної інформації. Перед тим, як перейти до основного етапу аудиту операцій з обліку витрат, необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат. Результати такого дослідження оформлюються таблицею (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Результати вивчення наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат діяльності

Елементи облікової політики	Нормативний документ, що є підґрунтям для вибору підприємством варіанту (способу) ведення обліку в періоді, що перевіряється	Варіант (спосіб) ведення обліку, що застосовується підприємством	Відображено в обліковій політиці підприємства (+), не відображено в обліковій політиці підприємства (-)	Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності
-----------------------------	--	--	---	--

Аудит операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином.

1. Перевірка правильності оформлення первинних документів. Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності.

Згідно з пп. 5-8 НП(С)БО 16 "Витрати" витрати визнаються за наступних умов:

1) Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) (наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства).

2) Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів).

3) Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів).

4) Можлива достовірна оцінка суми витрат [11].

Аудитору також необхідно звернути увагу на те, що не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 НП(С)БО 16;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт,

послуг).

При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно з П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні й розподілені постійні загальновиробничі витрати. Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості [11].

3. Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно порівнювати фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті "Виробничі запаси". При цьому використовують дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, карток розкрою, даних рахунків 20, 21, 23, 375.

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні відхилення:

наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необґрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть, бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості

продукції (робіт, послуг); відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

- наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження запасів у виробничих підрозділах;
- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на рахунки виробництва сум ПДВ;
- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;
- правильність оцінки і списання зворотних відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості продукції;
- правильність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку.

4. Перевірка достовірності формування прямих витрат на оплату праці.

При проведенні такої перевірки аудиторю необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевірити правильність нарахування оплати праці. При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних

ставок, облікових реєстрів за рахунками 23, 66.

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні відхилення: неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, - необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Основна помилка, що виявляється при перевірках даного елемента собівартості, це недотримання принципу виробничої направленості витрат. При перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) аудитор може виявити факт включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування тощо). Це досягається шляхом звірки даних по кредиту рахунку 66 в частині сум, списаних на рахунки виробничих витрат і показників за підсумком зведеної відомості з оплати праці в частині її нарахування. Дані за підсумками зведеної відомості, як правило, повинні бути більшими, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

5. Вивчення правильності формування інших прямих витрат. При проведенні такої перевірки необхідно враховувати, щодо їх складу включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

При перевірці правильності віднесення на собівартість відрахувань на соціальні заходи необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності джерела нарахування внесків до позабюджетних фондів від джерела нарахування самого фонду оплати праці. Тобто, необхідно встановити відповідність джерела виплати заробітної плати до джерела сплати внесків. При цьому використовують дані перевірок за іншими розділами (перевірка розрахунків з оплати праці, операцій з поточними зобов'язаннями тощо). Послідовність перевірки правильності нарахування та відображення в обліку

амортизації, вивчення інших операцій з необоротними активами розкрито в попередніх темах. Завданням аудитора при вивченні правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) є перевірка правомірності віднесення таких витрат до складу прямих і, відповідно, включення їх до собівартості.

Окрім вивчення правильності формування елементів витрат необхідно перевірити й інші питання.

Так, перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно:

вивчити облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку розподілу загальновиробничих витрат та відображення на рахунках витрат;

визначити відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);

оцінити правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

вивчити ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво (табл. 4.3)

Таблиця 4.3

Перевірка організації аналітичного обліку витрат на виробництво

Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку		Висновок аудитора	
Способи	Відповідає обліковій політиці (+), не відображено в обліковій політиці (-), ведеться з порушенням (п)	Приклади відхилень з організації аналітичного обліку	Підстава
За видами витрат			
За видами продукції (робіт, послуг), що випускаються			
Групування витрат за місцями виникнення			
Калькуляційний облік здійснюється в окремій системі рахунків			
За іншими ознаками			

провести арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;

оцінити правильність ведення обліку витрат допоміжних виробництв;

вивчити складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;

дослідити відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах. Головній книзі, звітності.

Досліджуючи правильність і достовірність відображення в обліку та звітності незавершеного виробництва необхідно:

- перевірити відповідність відображення в бухгалтерському обліку вартості незавершеного виробництва порядку, наведеному в наказі про облікову політику підприємства;
- перевірити вибірково правильність оцінки залишків незавершеного виробництва;
- вивчити законність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку незавершеного виробництва;
- встановити відповідність фактичних залишків незавершеного виробництва даним, наведеним в балансі, порівняти залишки по рахунку 23 з результатами інвентаризації незавершеного виробництва.

6. Перевірка правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат.

Вивчаючи операції з обліку загальновиробничих витрат, необхідно пам'ятати, що повний перелік витрат, які можуть бути віднесені до загально виробничих, наведено в п. 15 НП(С)БО 16 "Витрати". Аудитор, передусім, повинен перевірити правомірність віднесення витрат до загальновиробничих.

Відповідно до НП(С)БО 16 загальновиробничі витрати повинні бути розподілені на постійні та змінні, при цьому до постійних загальновиробничих витрат відносять тільки ті, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності, а до змінних загальновиробничих витрат

відповідно такі, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційну до зміни обсягу діяльності [11].

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством, зазначається в наказі про облікову політику, тому аудитору необхідно перевірити, чи дотримується зазначений перелік на підприємстві.

Перевірка обґрунтованості віднесення витрат до загальновиробничих здійснюється шляхом зіставлення фактично здійснених витрат з їх нормативною величиною (за кошторисом), аналізу причин перевитрат, виявлення резервів зниження витрат, перевірки правильності списання відхилень тощо. При цьому використовуються дані аналітичного обліку загальновиробничих витрат (рахунок 91), ліміти витрат за кожною Статтею (в кошторисах), дані рахунків 23, 24, 37, 65, 66, 68 тощо.

Досліджуючи операції з обліку загальновиробничих витрат необхідно перевірити правильність і достовірність їх розподілу. При цьому, перш за все, перевіряється дотримання вимог НП(С)БО 16 щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат [11].

Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на підставі фактичного використання виробничих потужностей. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на підставі нормальної виробничої потужності виробничого устаткування.

Перевірка правильності розподілу накладних витрат відбувається за даними відомостей і відповідних аналітичних статей по рахунку 91. При цьому перевіряється сума накладних витрат, яка підлягає розподілу; розрахунок нормальної потужності та сума витрат, яка їй відповідає; з'ясовується правильність їх розподілу між об'єктами витрат. Також необхідно перевірити, чи відповідає розмір нормальної потужності, що використовується при розподілі, зазначеному в наказі про облікову політику підприємства. При цьому використовуються дані відомостей обліку

загальновиробничих витрат, звіту про витрати матеріалів, відомості розподілу заробітної плати за напрямками витрачання, дані статистичної звітності про нормальну потужність підприємства за 3 роки тощо.

Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Аудитору необхідно пам'ятати, що усі розподілені змінні та постійні загальновиробничі витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. При цьому загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Увагу також необхідно приділити перевірці обґрунтованості вибору бази розподілу загальновиробничих витрат і її відповідності тій, що зазначена в наказі про облікову політику.

7. Перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Вивчаючи операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат необхідно пам'ятати, що вичерпний перелік таких витрат наведено в пп. 21, 19, 20 НП(С)БО 16 "Витрати" відповідно. Тобто аудитор повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. Окрім цього необхідно:

- перевірити наявність та повноту оформлення документів, що підтверджують витрати;

- порівняти вказані в обліковому реєстрі суми і місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами, банківськими виписками, товарно-транспортними накладними тощо). Перевірити наявність в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складено

документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженнях, перелік посадових осіб та їх підписи;

- дослідити санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи;

- перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ними діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;

- при наявності на підприємстві орендованих об'єктів основних засобів (чи їх частин) перевірити відповідність порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку, встановленому договором; порядку відображення в обліку витрат на ремонт;

- перевірити правильність віднесення до витрат вартості ремонтних робіт: наявність необхідної первинної документації, відповідність відображення витрат на ремонт основних засобів в бухгалтерському обліку прийнятій обліковій політиці;

- оцінити можливість визнання проведених витрат ремонтом. Відповідно до НП(С)БО 7 "Основні засоби" витрати на проведення модернізації обладнання, реконструкції об'єктів основних засобів до витрат діяльності не включаються;

- перевірити правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати (перевірити трудові угоди, наказ про посадові оклади, відрядні розцінки тощо) і правильність її обліку на відповідних рахунках (використовуючи дані перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці);

- перевірити відповідність інших виплат працівникам підприємства, віднесених на рахунки обліку витрат, даним первинних документів;

- оцінити правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;

- оцінити правильність включення витрат на оплату, послуг банку,

порівнявши їх зі ставками і сумами, вказаними в договорах з банками;

- перевірити наявність та правильність складання кошторису на представницькі витрати підприємства, правильність накопичення та списання таких витрат;

- перевірити обґрунтованість віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів, скласти перелік видів та сум податків, віднесених до адміністративних витрат;

- перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок. Всі визнані підприємством чи присуджені господарським судом штрафи, пені, неустойки, суми претензій по штрафних санкціях, за якими минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати. Але важко з'ясувати, чи реально погашена така заборгованість, чи не обліковується вона у складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і бухгалтерських записів в журналі, встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;

- встановити дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах, а саме: правильне і своєчасне документальне відображення операцій по заготівлі, надходженню та відпуску тари на складах, в цехах, дільницях та інших місцях її зберігання;

- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на дослідження та розробки;

- дослідити достовірність формування собівартості реалізованої іноземної валюти, виробничих запасів;

- визначити правомірність відображення втрат від операційної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;

- перевірити правильність розрахунку резерву сумнівних боргів, з'ясувати правильність списання сумнівних та безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності;

- визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94. В кінці кожного місяця адміністративні витрати,

витрати на збут, інші операційні витрати списуються на фінансові результати;

- перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок);

- перевірити незвичайні операції, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків;

- встановити відповідність записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності [19].

В ході аудиту операції обліку витрат діяльності, аудитор може виявити наступні типові порушення (додаток М).

В процесі проведення перевірки аудитор може виявити наступні порушення вимог НП(С)БО 16 "Витрати" (додаток) [11].

12. Перевірка дотримання стандартів бухгалтерського обліку.

Таким чином, виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

Завершальним етапом аудиту розрахункових операцій є складання аудиторського висновку.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, що аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [8].

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів - причина такого висновку, який відрізняється від позитивного. Для більш докладного опису цих аргументів аудиторський

висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться у додатку.

Позитивний висновок оформлюється при наявності безумовної позитивної згоди, не фундаментальної невпевненості і не фундаментальної незгоди.

Умовно-позитивний висновок визначається тоді, коли існує фундаментальна незгода та коли вплив факторів, які їх викликали, настільки значний, що може суттєво спотворити дійсний стан на підприємстві.

Наявність фундаментальної незгоди — основа для негативного висновку, а фундаментальної невпевненості — для відмови від видачі висновку.

Аудиторський висновок складається, якщо:

1. Аудитор отримав всю інформацію, необхідну для цілей аудиту;
2. Інформація достатня;
3. Дані адекватності і достовірності.
4. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних.
5. Фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві обліковою політикою.

Аудитор повинен надати вичерпну інформацію, необхідну для цілей аудиту. Дані перевірки повинні свідчити про її адекватність та достовірність. Фінансову звітність потрібно складати належним чином.

У ході перевірки суцільним способом повинні перевірятися наступні документи: рахунки, платіжні доручення, касові ордери, накладні, якісні посвідчення, податкові накладні, меморіальні ордери та оборотно-сальдові відомості, журнали по субконто та звітність підприємства.

Порядок складання аудиторських висновків:

За формою та змістом аудиторський висновок повинен відповідати певним вимогам, передбаченим Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [8].

Аудиторський висновок визначається як «офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), містить в

собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності». Законом передбачено, що аудиторський висновок, складений аудитором іноземної держави для офіційного подання, повинен бути підтверджений аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним законодавством.

Аудиторський висновок повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність. Він складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи: заголовок; вступ; масштаб перевірки; висновок аудитора про фінансову звітність; дата аудиторського висновку; адреса аудиторської фірми; підпис аудиторського висновку.

У вступі відображається: інформація про склад перевіреної звітності та дату її складання; про розподіл відповідальності між керівництвом підприємства, яке перевірялося та обґрунтованість аудиторського висновку при складанні звітності аудитором.

У висновку аудитора про перевірену фінансову звітність висвітлюється аудитором оцінка перевіреної звітності, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що діють на Україні, а саме:

У висновку надається уточнення поняття «дата аудиторського висновку, аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки.

Дата на аудиторському висновку представляється на той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку повинна проставлятися або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У висновку аудитор повинен висловити свою думку з приводу:
- вичерпності та достатності одержаної аудитором інформації;

- узгодженості системи бухгалтерського обліку з діючими нормативами та законодавчими актами;

- відповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, діючим законодавчим та нормативним актам. Пояснення повинні бути викладені наприкінці аудиторського висновку.

За Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» прийом-здача аудиторського висновку повинні оформлятися актом. [8].

Слід зауважити, що деякі аудиторські фірми (аудитори) не складають окремий документ про прийом-здачу аудиторського висновку, а вказують необхідні реквізити на останньому аркуші аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у трьох примірниках. Перший та третій передається замовнику, а другий — виконавцю. У другому примірнику необхідно проставити підпис та розшифровку підпису замовника та виконавця.

За результатами проведення аудиторської перевірки у ТОВ „С-Груп” було складено аудиторський висновок (додаток Н).

Отже, в ході господарської діяльності Київського заводу ПТО порушень ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виявлено не було.

4.2. Організація, методика та робоча документація аудиту витрат Київського заводу ПТО

Метою ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

При перевірці правильності відображення доходів і витрат аудиторю

треба зібрати всі первинні документи, які є на підприємстві та мають зв'язок з даними статтями, та необхідно впевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів:

- всі операції повинні бути зареєстровані;
- всі операції повинні бути зареєстровані і представлені належним чином;
- зареєстровані операції повинні відповідати реальності;
- занесені в правильний період;
- правильно оцінені;
- всі операції стосуються підприємства;
- занесені у відповідний рахунок;
- правильно представлені в річних звітах [6].

На Київському заводі ПТО проведення аудиту відбувається за чинним законодавством, для підтвердження достовірної інформації проводиться перевірка звіту з фінансових результатів. У процесі підтвердження інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, можуть виникнути три ситуації, коли:

- інформація, зафіксована у звіті, відображає реальний результат від фінансово-господарської діяльності;
- інформація у звіті викривлена без наміру, тобто через помилки обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів і з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у

тіньовому секторі економіки, складає від 40% до 55% за оцінкою різних фахівців.

Якщо мова йде про викривлення показників із фінансових результатів, то слід визначити його мету - це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, або їх завищення. У зв'язку з тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У разі, коли базові показники з фінансових результатів завищені, і на їх основі - балансовий прибуток, мета такого викривлення - покращення показників фінансової звітності для подачі її користувачам.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити суттєвість конкретних груп доходів (НП(с)БО 15) у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на суттєвих доходах [70].

З метою запровадження методу організації аудиту доходів і фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання:

- аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації;
- відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином;
- дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою;
- бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог НП(с)БО 15 «Доходи» [70].

Після визначення суттєвості групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме і з застосуванням якого методу організації перевірки (суцільний, вибірковий, комбінований).

Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити об'єктивну істину щодо таких тверджень:

- доходи одержані за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;
- відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію та надані послуги;
- - доходи відображені у відповідному періоді;
- - доходи висвітленні в примітках до фінансової звітності належним чином.

При здійсненні операцій із реалізації між сторонами укладається договір купівлі-продажу, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму.

Аудитору необхідно впевнитися, що:

- господарські операції з продажу продукції, товарів, надання послуг тощо оформлені відповідними договорами;
- договори укладені відповідно до вимог Цивільного законодавства;
- ці договори не є обтяжливими для підприємства;
- ціна реалізації за договором відповідає затвердженій калькуляції.

При встановленні фактів реалізації продукції, товарів, робіт та послуг без укладання договорів аудитор повинен зафіксувати встановлені факти в робочому документі. За фактами реалізації, які оформлені договорами купівлі-продажу, підряду тощо, необхідно хоча б вибірково перевірити, чи відповідає оформлення договорів вимогам Цивільного кодексу України (гл. 52, 53, 54, 61, 63, 64 і т.ін.) [9].

Як правило, найбільшу питому вагу у доходах підприємства складають доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Величина цього доходу залежить від кількості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і реалізаційної ціни. Тому аудитору необхідно за обраним методом організації перевірки (суцільний, вибірковий) перевірити чинники, які впливають на достовірність відображеної в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації щодо доходів від реалізації. У першу чергу, необхідно перевірити відповідність інформації щодо кількості відвантаженої продукції за даними складу та даними документів на відвантаження продукції. При виявленні значної кількості фактів відхилення даних складського обліку від даних документів на реалізацію аудитору необхідно розширити межі аудиторського дослідження.

При перевірці доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно уважно вивчити відповідність цін реалізації за документами на реалізацію цінам, установленим відповідними калькуляціями. В разі виявлення відхилень аудитор розраховує суму недоодержаних доходів, з'ясовує причини відхилень, шляхом заслуховування пояснень відповідальних осіб. Ця інформація необхідна, в першу чергу, для внутрішніх користувачів (власників, адміністрації), але може бути цікавою (якщо суми суттєві) і для зовнішніх користувачів. Якщо за даними цієї перевірки встановлено значну кількість фактів відхилення цінах, то необхідно розширити межі вибіркового дослідження.

За встановленими фактами відхилень у цінах реалізації аудитор проводить детальне дослідження, в результаті якого встановлює:

- яким покупцям продукція відвантажена за цінами, нижчими за встановлені калькуляцією;
- як це відбилося на доходах підприємства;
- хто з персоналу санкціонував таку реалізацію;
- чи була в тому виправдана необхідність.

Залежно від суттєвості інших груп доходів аудитор приймає рішення

щодо їх перевірки й аналогічно проводить аудиторське дослідження. Із метою підготовки висновку всі виявлені порушення і помилки аудитор відбиває у робочому документі. При проведенні аудиту необхідно перевірити дотримання порядку підготовки рішень про розподіл прибутку підприємства і своєчасного його прийняття. Наприкінці перевірки аудитор за допомогою програми аудиту доходів складає аудиторський висновок з повним відображенням наявних помилок.

Аудиторська перевірка виробничих витрат є досить трудомістким процесом, що вимагає від аудитора знання, крім безлічі нормативних та інструктивних матеріалів, також і особливостей обрахунку собівартості продукції в окремих галузях і видах господарської діяльності. Тому до початку документальної перевірки аудитором необхідно вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду його виробничої діяльності. На основі аналізу облікової політики й особливостей виробництва аудитор з'ясовує обґрунтованість застосовуваного на практиці методу обліку виробничих витрат і варіанта зведеного обліку витрат.

Якщо в процесі перевірки встановлено, що в обліковій політиці обґрунтований метод обліку витрат, що відповідає вимогам технологічного процесу, а фактично використання елементів цього методу не здійснюється, аудитор повинен зафіксувати дане відхилення в робочих документах і визначити його вплив на формування собівартості продукції. Якщо описаний в обліковій політиці метод обліку витрат не відповідає особливостям технологічного процесу, то аудитор може порекомендувати клієнту ряд змін, що дозволять організувати виробничий облік відповідно до вимог нормативних документів.

Для підтвердження первісної оцінки систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції аудитор на основі отриманої інформації заповнює заздалегідь розроблені тести, наприклад, тест внутрішнього контролю, який за мету має:

- вивчення класифікації витрат на підприємстві;
- перевірка наявності контролю за здійсненням та санкціонуванням витрат.

За результатами тестування встановлюється оцінка надійності систем і порівнюється з первісною оцінкою, отриманої на стадії планування аудиту. Якщо така оцінка виявляється нижчою первісної, то необхідно скорегувати обсяг і порядок проведення інших аудиторських процедур. Аудитор визначає для себе об'єкти підвищеної уваги при плануванні контрольних процедур і уточнює аудиторський ризик.

Підтверджуючи вірогідність оформлення і відображення в обліку прямих і накладних витрат, аудитор з'ясовує обґрунтованість віднесення кожного виду витрат на собівартість продукції, правильність розмежування витрат по звітних періодах і об'єктах обліку, відповідність виконаних кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку встановленими нормативними документами. При цьому вивчаються робочі документи, вже сформовані аудитором при перевірці операцій по заготовленні та витратах, з коштами, розрахункових операцій.

Перевіряючи, чи обґрунтовано віднесені витрати на собівартість продукції, аудитору варто керуватися «Положенням про склад витрат...» і галузевими Інструкціями. Причому усі витрати, передбачені зазначеними нормативними документами, відносяться на собівартість у повному обсязі, але для цілей оподаткування по податку на прибуток деякі з них приймаються тільки в межах установлених норм (командировочні витрати, витрати на підготовку кадрів, на оплату відсотків по позиках банків, на рекламу, представницькі витрати, компенсація за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок та інші). Названі витрати, як правило, відносяться до управлінських. Тому аудитору необхідно проаналізувати організацію аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». У процесі такого аналізу встановлюється фактичний спосіб обліку нормативних витрат для цілей оподаткування: у

рамках системи бухгалтерського обліку чи позасистемний. Перший спосіб припускає виділення на рахунку 91 чи субрахунків статей аналітичного обліку для роздільного відображення витрат у переділах норм і витрат понад норми. При другому способі нормовані витрати відображаються на рахунку 91 загальною сумою без виділення витрат понад норми, що реєструються в окремих довідках (відомостях). Аудитор встановлює загальну суму кожного виду нормованих витрат, виконує арифметичний розрахунок цих витрат у межах норм і понад норми і порівнює отримані значення з аналогічними показниками в обліку (і окремих довідках) [18].

Аудитор повинен з'ясувати: правильність розподілу виробничих витрат по звітних періодах: дотримання обраного методу і точність оцінки матеріальних ресурсів, що списуються на витрати виробництва, правильність включення у собівартість амортизації основних засобів, нематеріальних активів і МШП, інших видів витрат, в тому числі пов'язаних з управлінням виробництвом, обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат за об'єктами калькуляції, організацію обліку зворотних відходів і браку та інші.

Аудитору варто уважно проаналізувати склад загальновиробничих витрат, які враховуються відповідно на рахунку 91. У першу чергу на підставі первинних документів потрібно перевірити правильність розподілу по конкретних рахунках витрат на опалення, освітлення, утримання і оренду приміщень, заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу підрозділів та підприємства в цілому тощо.

Значна частка витрат припадає на оплату комунальних послуг. Вивчаючи первинні документи і ознайомлюючись з організацією на підприємстві обліку витрат теплої води, електричної енергії, аудитор повинне перевірити, чи не включаються до собівартості реалізованої продукції адміністративні витрати та витрати на збут.

Аудитору необхідно також вивчити правильність формування різних резервів майбутніх витрат (на оплату чергових відпусток співробітників, на виплату винагород за підсумками роботи за рік, на ремонт основних засобів

та інші). Суми витрат майбутніх періодів, що включаються у витрати на виробництво звітного періоду, повинні підтверджуватися кошторисами і первинними документами по обліку цих витрат (накладні, акт приймання виконаних робіт та інші). Аудитор контролює також склад витрат майбутніх періодів і правомірність їхнього віднесення на собівартість (вони повинні бути обумовлені процесом виробництва чи управління підприємством). Аудитор підтверджує правильність розподілу (списання) витрат відповідно до порядку, закріпленим в обліковій політиці підприємства.

У процесі вивчення витрат підприємства аудитор важливо переконатися, що вони правильно документально оформлені і відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Первинні документи, що підтверджують облік кожного виду витрат, повинні містити всі обов'язкові реквізити, підписи відповідальних осіб. Кореспонденції рахунків повинні відповідати встановленим нормативам.

У ході аудиту варто також перевірити: стан обліку незавершеного виробництва, своєчасність і правильність його інвентаризації й оцінки, безпомилковість відображення результатів інвентаризації в обліку. Насамперед аудиторі потрібно проаналізувати періодичність і порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва, вивчити представлені інвентаризаційні описи і порівняльні відомості. Якщо в представлених документах не виявлені відхилення, то можна зробити висновок або про формальний характер інвентаризації, чи навпаки, про ефективну організацію оперативного і бухгалтерського обліку напівфабрикатів власного виробництва.

Для підтвердження одної з думок аудитор може провести вибіркочу інвентаризацію незавершеного виробництва. Однак використання такої процедури контролю можливо, якщо на підприємстві застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат на виробництво. Тільки в рамках цього варіанту обліку формуються показники, що відображають рух незавершеного виробництва на всіх етапах виготовлення продукції.

Номенклатура напівфабрикатів, що перевіряється визначається з врахуванням технологічних особливостей виробництва. Як правило, перевіряються найбільш дорогі напівфабрикати.

Підтверджуючи вірогідність незавершеного виробництва аудитор здійснює арифметичний контроль його обсягу в натуральному і вартісному вираженні. При цьому варто враховувати, що на підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним виробництвом, що застосовують позамовний метод обліку витрат, вартість незавершеного виробництва визначається витратами на незакінчені замовлення. У великосерійних і масових виробництвах вартість незавершеного виробництва складається із суми прямих затрат (матеріали і основна заробітна плата), що обчислюються за нормами по кожному калькуляційному об'єкті (виробу і т. д.) і суми інших непрямих витрат, що визначаються у відсотках до прямих витрат [66].

Оцінка правильності обчислення собівартості продукції виконується шляхом арифметичного контролю даних відомості зведеного обліку витрат. При цьому собівартість випуску продукції в умовах застосування показного і попереднього методу обліку витрат формується як алгебраїчна сума витрат за місяць і зміни величини незавершеного виробництва, а в умовах нормативного методу алгебраїчна сума нормативної собівартості випуску продукції, змін норм в відхилень від норм.

Виявлені в ході перевірки відхилення фіксуються в робочих документах аудитора і визначається їх кількісний вплив на показники звітності. Аудиторська практика свідчить, що типовими помилками, що виявляються в ході перевірки затрат на виробництво є наступні:

- не відповідність застосованого методу обліку затрат методу, зафіксованому в обліковій політиці ;
- неправильна оцінка залишків НЗВ;
- неправильний розподіл витрат по звітних періодах;
- необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

4.3. Складання аудиторського висновку на Київському заводі ПТО

Згідно Міжнародного стандарту аудиту, аудитор повинен оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки про фінансові звіти. Якщо обґрунтовано доведено стабільність діяльності підприємства на найближче майбутнє, аудитор не змінює змісту аудиторського висновку. Якщо таке припущення необґрунтоване, треба розкрити інформацію про це. Якщо така інформація не була розкрита у фінансовій звітності підприємства, аудитору треба скласти відповідний аудиторський висновок [22, 21].

Якщо інформація у фінансовій звітності підприємства розкрита відповідним чином, аудитору, як правило, належить скласти позитивний висновок і доповнити його параграфом про концепцію стабільності підприємства, посилаючись на фінансовий звіт підприємства.

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому. Аудиторський висновок має містити наведені нижче елементи:

- аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок. Можна використати термін «незалежний аудитор» у заголовку для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами (наприклад, посадовими особами суб'єкта господарювання, радою директорів), або від висновків інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання таких етичних вимог, як від незалежного аудитора;

- в аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів. Висновок, як правило, призначається для акціонерів або для ради директорів суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються;

- у вступному (або початковому) параграфі слід подати перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду. Слід також зазначити, що відповідальність за фінансові

звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення думки про фінансові звіти на основі аудиторської перевірки. Фінансові звіти подає управлінський персонал. Складання таких звітів вимагає від управлінського персоналу облікових оцінок і суджень, а також відповідних принципів і методів бухгалтерського обліку;

- параграф, що описує обсяг, повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, із зазначенням, що аудит було здійснено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Він повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для обґрунтування того, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень;

- у параграфі, в якому висловлено думку аудитора, слід чітко описати, яку концептуальну основу використано для підготовки фінансових звітів, і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію, згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, та відповідають вимогам законодавства. На доповнення, в аудиторському висновку можна висловити думку про відповідність фінансових звітів іншим вимогам законів та нормативних актів;

- аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти подій та операцій, які відбулися до цієї дати. Оскільки до обов'язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передує даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом;

- в аудиторському висновку слід зазначити конкретне місцеперебування аудитора, яке, як правило, є місцерозташуванням офісу аудитора;

- аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми,

особисто аудитором або й поставити обидва підписи. Аудиторський висновок зазвичай підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит;

- безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Безумовно-позитивна думка беззастережно вказує на те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно розкриті у фінансових звітах. Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Відмову від висловлення думки варто сформулювати тоді, коли обмеження обсягу перевірки настільки суттєве і всеохопне, що аудитор не в змозі одержати достатні аудиторські докази, а отже, висловити думку про фінансові звіти. Негативну думку слід висловлювати лише тоді, коли висловлення незгоди щодо фінансових звітів управлінському персоналу є настільки суттєвим та всеохопним, що (на думку аудитора) недостатньо змінити висновок, аби розкрити неповний характер фінансових звітів.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, за змоги, дати кількісний опис їх можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

Висновок за результатами тематичного аудиту складається у довільній формі, але повинен містити такі основні елементи: назву незалежного аудитора (аудиторської фірми); назву підприємства; вступ; посилання на

перевірену фінансову інформацію; розмежування відповідальності клієнта і аудитора; розділ, в якому описується вид тематичної перевірки; інформацію про правила чи практику, які використовувалися під час перевірки; опис роботи; висновок аудитора про фінансову звітність; дату висновку; адресу аудитора; підпис.

Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим організаціям, то може бути встановлено формат аудиторського висновку. Якщо інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінський персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію. Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.

На Київському заводі ПТО в період з 20 лютого по 4 березня 2020 року було проведено аудит доходів і витрат діяльності підприємства за січень 2020 року за програмами аудиту доходів та витрат. За результатами перевірки було складено аудиторський висновок.

На даному підприємстві за перевірений період аудитором було складено умовно-позитивну думку, так як аудитор дійшов висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, тому що були виявлені деякі помилки при аудиті доходів, які знайшли свої відображення в переліку відсутніх первинних документів, але в той час швидко були виправлені головним бухгалтером. Тому вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки.

4.4. Рекомендації щодо покращення організації аудиту витрат діяльності Київського заводу ПТО

Експлуатаційні можливості комп'ютерів створюють передумови для автоматизації процесу аудиту. Вони дозволяють здійснювати програмний контроль змісту господарських операцій шляхом широкого використання програмно-методологічних прийомів поточного контролю, перевірки достовірності економічних даних на всіх стадіях технологічного процесу їх обробки.

При автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмне та носять постійний характер.

До основних видів контролю достовірності інформації належать:

- контроль на рівні реквізитів з метою уникнення механічних помилок (тип, шаблон, діапазон);
- дотримання технологічного процесу обробки інформації на обчислювальному центрі, що передбачає неможливість виконання наступної процедури обробки без нормального завершення попередньої процедури.

Проектна документація аудитором перевіряється на наявність в проекті засобів автоматизованого контролю – як для забезпечення достовірності інформації, що обробляється на основних етапах облікового процесу, так і для виявлення різного роду відхилень. У результаті такої перевірки можуть бути виявлені "слабкі" місця в програмі, які не перешкоджають здійсненню відхилень (наприклад, відсутність програмного контролю внутрішнього переміщення запасів і грошових коштів, контролю за використанням бланків

суворої звітності тощо). Це може стати умовою для виписки безтоварних накладних з метою приховування недочас, повторного включення документів для автоматизованої обробки.

На практиці закладені до проектної документації системи контролю часто не відповідають фактичному його здійсненню в процесі обробки облікової інформації. Тому аудиторі слід переконатися у відповідності проекту фактичному обліковому процесу, перевірити правильність обробки інформації. Технологічний процес повинен забезпечити автоматизацію контролю правильності обробки інформації та виправлення виявлених помилок.

Використання програмного забезпечення при проведенні аудиту вимагає розробки спеціальних методик щодо діагностики стану підприємства, що підлягає аудиту. За допомогою методів попереднього дослідження можна, не перевіряючи конкретних документів і виконуючи лише відповідні розрахунки, отримати відповідь на питання про те, чи варто проводити поглиблений аудит діяльності конкретного цеху, служби, ділянки. Це дає можливість більш раціонально використовувати робочий час аудиторів [54, с. 78].

При використанні комп'ютерної техніки аудиторі часто вдаються до програмно-логічних способів контролю, серед яких варто виділити: прийоми подвійного рахунку; алгоритмічний контроль; рахунковий контроль з приманним контрольних підсумків; балансовий спосіб рахункового контролю; застосування матричних моделей; порівняння однойменних показників, отриманих з різних джерел (зустрічні перевірки); прийом оберненого перерахунку; способи підстановок, кореляційних зв'язків, інші математичні прийоми, контроль за відхиленнями. Використання наведених прийомів дає можливість виявити протиріччя в окремих показниках первинних документів, нормативно-довідковій інформації, виявляти та попереджувати приписки й інші відхилення.

Перевірці правильності алгоритмів розрахунків аудитором

приділяється особлива увага. Адже помилка, яка була закладена до алгоритму розрахунку і багаторазово застосовувалася до господарських операцій, що повторюються, може викривити результат господарської діяльності. Особливо ретельно перевіряються алгоритми операцій, які ініціюються самою програмою, так як до моменту їх виконання персонал зобов'язаний ввести, проконтролювати та відкоригувати всі дані, які використовуються цією операцією. Алгоритм також перевіряється на відповідність чинному законодавству та обліковій політиці господарюючого суб'єкта, а також з'ясовується можливість коригування алгоритму у випадку зміни порядку ведення бухгалтерського обліку, податкового чи іншого законодавства.

У процесі перевірки алгоритмів розрахунку сум при введенні господарських операцій контролюється також правильність формування проводок.

Тестування налагодження алгоритмів ставить високі вимоги до аудитора в частині його комп'ютерної підготовки. Бажано, щоб він розумів макромову конкретної програми. Це дозволяє йому не лише протестувати алгоритм на конкретних даних, але й розібратися в правильності його налагодження, наприклад, при використанні типових операцій, доступ до зміни яких має непрофесійний користувач-бухгалтер. Практика показує, що найбільш ефективно працюють системи, налагоджені дилерами фірми-розробника програмного продукту або висококваліфікованими аудиторами, які мають вагомі знання у сфері бухгалтерського, податкового обліку та законодавства, а також значний досвід роботи з різними комп'ютерними системами.

При перевірці алгоритмів слід звертати увагу і на правила заокруглення, переведення даних з одних одиниць виміру в інші тощо. Може статися так, що через помилки в заокругленні, баланс, наприклад, може сходитися в тисячах гривень і не сходитися в гривнях.

Окрему увагу слід приділити перевірці алгоритмів розрахунку

показників форм звітності та оцінити можливість їх коригування при змінах у законодавстві. Більш того, часто зміни стосуються і самих форм звітності, додаються одні рядки, виключаються інші. Більшість систем обробки облікової інформації дозволяють бухгалтеру вносити самому такі зміни, без допомоги розробників. Тому аудитору необхідно перевірити відповідність форм звітності, що використовуються, чинному законодавству. Багато відомих фірм-розробників оперативно поширюють серед своїх користувачів нові форми бланків при їх зміні.

Досліджуючи документи, аудитор вивчає встановлений порядок виправлення виявлених помилок, аналізує їх з метою попередження в майбутньому. Особлива увага звертається на помилки, виявлені при введенні інформації до комп'ютерної програми. Для перевірки правильності обробки інформації за окремим завданням аудитор може використовувати так званий метод "повтору контрольного прикладу", тобто самостійно або із залученням спеціаліста обробити за діючими на підприємстві програмами і у встановленому технологічному порядку конкретну первинну інформацію.

Аудитор може застосовувати фактичні дані господарюючого суб'єкта або спеціально розроблені конкретні приклади перевірки алгоритмів комп'ютерної обробки даних. Контрольні дані вводяться до системи обробки з метою перевірки правильності функціонування комп'ютерних програм. Аудитору бажано мати набір даних і заздалегідь прораховані на їх основі результати, тобто контрольні приклади. Наприклад, для встановлення правильності нарахування прибуткового податку, аудитор може вводити до комп'ютерної програми клієнта значення визначеної суми заробітної плати та переконатися в правильності отриманого результату [41].

Контрольні дані повинні бути компактними та не вимагати багатогодинного введення до системи клієнта, але при цьому охоплювати якомога більший спектр видів господарської діяльності. Тестування комп'ютерної системи обробки даних клієнта із наперед підготовленими контрольними прикладами, як показує практика, є більш ефективним, ніж

тестування на основі даних самого клієнта.

Також можливим є застосування спеціальних засобів для перевірки змісту комп'ютерних файлів підприємства, що підлягає аудиту. Для таких потреб застосовуються програми, які дозволяють аналізувати зміст таких файлів, сортувати показники, що в них зберігаються, за різними ознаками (датою, сумою, алфавітом, змістом тощо), та роздруковувати їх в необхідній формі.

Використовувати хронологічну перевірку доцільно на тих підприємствах, в яких ведеться кількісно-сумовий облік запасів (на складах торговельних підприємств, базах). Як правило, на цих підприємствах на кінець місяця по одних видах запасів можуть зазначатися залишки, а по інших – ні. Якщо аналізувати надходження і витрачання запасів не тільки на кінець місяця, а й дослідити кожну операцію з витрачання і надходження, тоді можна встановити, що за певними запасами на конкретну дату зазначаються перевитрати, а потім оприбутковуються запаси, після чого визначається реальний залишок. Відповідно, в результаті залишок, який утворився, приховується і не відображається в бухгалтерському обліку, і нарахування відповідного витрачання за даним товаром здійснюється за весь інвентаризаційний період.

За допомогою комп'ютерної техніки можна здійснювати програмний контроль за дотриманням різних норм, нормативів, правильності застосування знижок, націнок тощо.

В умовах автоматизованого обліку залишки по касових звітах можуть контролюватися програмне, дані взаємопов'язаних документів порівнюються із записами у звітах, на підставі первинних документів комп'ютерна програма розраховує заробітну плату, автоматизованим способом формується вихідна інформація синтетичного та аналітичного обліку. У цьому випадку автоматизований контроль обумовлений наявністю (або відсутністю) при розробці відповідних комплексів завдань з обліку касових операцій, оплати праці в процесі проектування автоматизованої системи обробки облікової

інформації.

Використання комп'ютерних програм дає можливість швидко порівняти відповідність даних про нарахування заробітної плати сумам, нарахованим за виготовлену продукцію, з урахуванням складності та якості виконаних робіт і кваліфікації працівників. Перевищення допустимих норм вказує на нераціональне використання фонду заробітної плати чи зловживання. Поглибленим аудитом обґрунтованості нарахування та виплати заробітної плати працівникам певної ділянки, де були виявлені ці відхилення, можна виявити факти нарахування сум за невиконані роботи, оплати прихованих простоїв, завищення розцінок, недотримання технологічного процесу, включення до відомостей фіктивних осіб, або нарахування заробітної плати працівникам, які виконували адміністративну роботу, а також оплати за неякісну або невраховану продукцію, роботу з виправлення браку тощо.

Комп'ютери і штрихове кодування товарно-виробничих запасів можна широко використовувати при проведенні інвентаризацій. За завданням аудиторів або інвентаризаційної комісії за допомогою комп'ютера можна виготовити в необхідній кількості бланки описів із заповненими реквізитами. Тим самим спрощується робота по складанню описів, на що витрачається багато часу.

Виявлення результатів інвентаризації, взаємозалік нестач і лишків відбувається тільки після введення даних про фактичні залишки. Порівняльні відомості друкуються в необхідній кількості.

Використання комп'ютерних програм дає можливість не тільки полегшити та прискорити роботу інвентаризаційних комісій, аудиторів, бухгалтерів, але й підвищити достовірність результатів. Великий обсяг технічної роботи при взаємному заліку нестач і лишків в результаті пересортування не гарантує правильності виведення кінцевих даних.

Незважаючи на подальший розвиток комп'ютерного забезпечення та передачі вихідної інформації до комп'ютерних систем аудиторські операції

організаційно-інструктивного характеру, спостереження, оцінки дій посадових осіб, отримання, довідок тощо вимагають творчих зусиль аудитора, тому їх важко автоматизувати за допомогою технічних засобів.

Отже, при автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмне та носять постійний характер.

Використання програмного забезпечення при проведенні аудиту вимагає розробки спеціальних методик щодо діагностики стану підприємства, що підлягає аудиту.

Отже, при автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмне та носять постійний характер.

Висновки до розділу 4

Аудиторська діяльність - це організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження

витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Основне завдання аудиторських служб – перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності.

Аудит діяльності підприємства проводиться при підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, а також у формі самостійної перевірки.

Програма аудиту - це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і терміни виконання.

У процесі вивчення витрат підприємства аудитором важливо переконатися, що вони правильно документально оформлені і відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Первинні документи, що підтверджують облік кожного виду витрат, повинні містити всі обов'язкові реквізити, підписи відповідальних осіб. Кореспонденції рахунків повинні відповідати встановленим нормативам.

Отже, при автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмне та носять постійний характер.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У ході написання магістерської кваліфікаційної роботи було ознайомлення з теоретичними засадами обліку, аналізу та аудиту витрат діяльності підприємства. Отже, витрати зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Поряд із доходами, що є другим важливим чинником утворення прибутку підприємства - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання капіталу (за винятком зростання, обумовленого внесками власників до статутного капіталу).

Також проведено фінансово-економічний аналіз діяльності на Зміївському машинобудівному заводі та результатів його діяльності. Перш за все необхідно було оцінити та проаналізувати фінансові результати діяльності філії, отримання прибутку (збитку) на підприємстві, показники рентабельності та ділову активність філії за 2019 - 2021 рр. Проведений аналіз фінансової стійкості показав, що на підприємстві спостерігається кризовий фінансовий стан, що є досить негативним. Рівень рентабельності на підприємстві на низькому рівні, що є також негативною тенденцією. Майже всі показники не у нормі, що свідчить про неефективну комерційну діяльність підприємства.

Аналіз доходів та витрат є одним із найважливіших напрямків оцінки ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємства. Одним із узагальнюючих показників, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства, є прибуток. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежить формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом і контрагентами, платоспроможність підприємства, розмір коштів на оплату праці працівників та ін.

Основними джерелами інформації при аналізі фінансових результатів

служить фінансова звітність:

- форма 1 «Баланс»;
- форма 2 «Звіт про фінансові результати»;
- форма 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- форма 4 «Звіт про власний капітал».

Кінцевим позитивним фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток. Прибуток — це грошовий дохід, утворений у результаті виробничо-господарської діяльності.

Основний негативний вплив зробило зниження чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та збільшення податку на прибуток, а всі інші доходи та витрати не в великому обсязі мали зміни, але в загальному вигляді теж вплинули на зменшення прибутку, що в цілому призвело до отримання підприємством збитком.

Показники рентабельності більш повно ніж прибуток, відображають кінцеві результати господарювання, тому що їх величина показує співвідношення факту з дійсними або використаними ресурсами. Їх використовують для оцінки діяльності підприємства і як інструмент в інвестиційній політиці та ціноутворенні. Всі показники можуть розраховуватись на основі балансового прибутку, прибутку від реалізації продукції та чистого прибутку.

Рентабельність як показник дає уявлення про достатність прибутку порівняно з іншими окремими величинами, що впливають на виробництво, реалізацію і взагалі на фінансово-господарську діяльність підприємства.

На основі приведених вище розрахунків можна зробити висновок, що з ціллю підвищення економічної рентабельності необхідно підвищити рівень оборотності капіталу за рахунок вкладення грошей не у власний капітал, а залучення їх до обігу. Також одним із шляхів підвищення економічної рентабельності є підвищення рівня рентабельності продажу. Це можна зробити за рахунок мінімізації адміністративних, фінансових, витрат на збут

та інших операційних витрат, що призведе до збільшення чистого прибутку підприємства.

Система бухгалтерського обліку — це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Методична база ведення бухгалтерського обліку Київського заводу ПТО складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності — облікової політики підприємства.

Документування - це основа бухгалтерського обліку, що передбачає відображення в документах всіх господарських операцій та фактів господарської діяльності.

Отже, можна говорити про очевидні переваги, так і недоліки програм-конструкторів та майже повністю автоматизованих систем. Тому доцільно при веденні господарської діяльності підприємства застосовувати комбіноване програмне середовище. Як уже зазначалося, одним із нечисленних недоліків програмного середовища «ФБП» є досконале знання користувачем всіх тонкощів облікового процесу, тобто висока кваліфікованість кадрів. Крім того динамічний облік, гнучкість і швидкість обрахунків допоможуть вищому адміністративному персоналу проводити не лише бухгалтерський облік, але прогнозування, планування та аналіз фінансового стану підприємства та фінансових результатів.

«BAS Бухгалтерія» у свою чергу дозволить проводити безперервний документообіг без зайвих затримок на будь-якому його етапі. Програма також не вимагає високих професійних знань всіх деталей обліку, тому підходить для застосування персоналом нижчого рангу. Завдяки своїй

поширеності на сьогоднішній день дана програма «BAS Бухгалтерія» має більше шансів на удосконалення в напрямі ринкових потреб. Програмне забезпечення «Фінанси без проблем» досі ще не набуло такого розповсюдження, але також має свого споживача.

Аудиторська діяльність - це організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Основне завдання аудиторських служб – перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності.

Аудит діяльності підприємства проводиться при підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, а також у формі самостійної перевірки.

Програма аудиту - це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і терміни виконання.

У процесі вивчення витрат підприємства аудиторю важливо переконатися, що вони правильно документально оформлені і відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Первинні документи, що підтверджують облік кожного виду витрат, повинні містити всі обов'язкові реквізити, підписи відповідальних осіб. Кореспонденції рахунків повинні відповідати встановленим нормативам.

Отже, при автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана

в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмне та носять постійний характер.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. – К.: Юрид. літ., 1996 (зі змінами та доповненнями від 30.09.2010 за № 20-рп/2010) (Редакція станом на 06.10.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
2. Господарський Кодекс України 16.01.2003 № 436- IV (Редакція станом на 25.08.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Цивільний Кодекс України в редакції від 31.05.2007 №1111-V станом на 1 січня 2013р. (Редакція станом на 11.10.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення Верховна Рада УРСР; Кодекс України, Закон, Кодекс від 07.12.1984 № 8073-X Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
5. Податковий кодекс України № 2755-IV від 02.12.2010 р. // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Бюджетний кодекс України: від 11.01.2019 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20190111#n538>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996- XIV від 16.07.99 р. // Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року. № 2258-VIII– ВР. // Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
9. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>
10. Закон України «Про оплату праці» 1995, № 17 108/95-ВР . // Режим

доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Мінфіну №73 від 07.02.2013р. // Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua>

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92. Бухгалтерський облік. Хрестоматія: Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – С. 101-105.

13. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси" затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027>

14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027>

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ МФУ від 28.12.2000. - №353. (Редакція від від 09.08.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z_0047-01

16. Положення “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затверджено наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.95// Все про бухгалтерський облік №45, 1995р., ст. 22 –25.

17. 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 із змінами та доповненнями від 25 вересня 2009 року. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>

18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства

фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами та доповненнями –
Режим доступу: <http://epodatok.com.ua/ua/handbooks/1957> 1

19. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) затверд. наказом міністерства промислової політики України від 9 липня 2007р. №373

20. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: розпорядження № 4660 від 27.09.2005 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05>.

21. Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.

22. Міжнародний стандарт аудиту 610 “Використання результатів роботи внутрішнього аудитора” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

24. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності. URL : http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf.

25. Міжнародний стандарт ISO 22000:2018 “Системи менеджменту безпеки харчової продукції. Вимоги до організацій, які беруть участь в ланцюзі створення харчової продукції” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://sfero.org.ua/wp-content/uploads/2020/04/ISO-22000-2018-2_sfero.pdf.

26. Міжнародні стандарти фінансової звітності – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>

27. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: у 2-х томах.

- Видання 2010 року / Пер. з англ. за ред. О.В. Селезньова та ін. – К.: Статус, 2010.- 1152с.
28. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Пер. з англ. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. – 272с.
29. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000р. №356. [Електронний ресурс] – Режим доступу: – <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>
30. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47.
31. Типове положення з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт і послуг) у промисловості, затверджене Постановою КМУ від 26.04.96 р. № 473
32. Алексеєнко Т. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на переробних підприємствах АПК. / Т. Алексеєнко. // Економічний аналіз. 2019. – Випуск 11, Частина 4. С.219-222
33. Аудит: підручник / [за заг. ред. проф. О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький]. – Київ: КНЕУ, 2015. – 498 с.
34. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції. //Баланс.- 2001.- №7 (спецвипуск).- С.50-61
35. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України. Статистичний збірник. Київ, 2019. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.cisstat.com/food_balances/Ukraine_publication.pdf
36. Білоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / Бухгалтерський облік та аудит. - 2005. - №5. с.12-16
37. Блик А. Фінансові проблеми державних підприємств: Фінанси України № 3 2004 р.
38. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 448 с.

39. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник. За ред. С.Ф. Голова - Дніпропетровськ. ЗАТ "Баланс-клуб", 2000- 768 с.
40. Варналій З.С. Основи підприємництва: Навч. посіб. - 3-тє вид., випр. і доп. - К.: Знання-Прес, 2006. - 350 с.
41. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартість продукції / Г. В. Власюк // Держава та регіон. Серія : Економіка та підприємство. – 2017. – № 1. – С. 73–80.
42. Вовчик Н. Л. Особливості виробництва молочних продуктів і їх вплив на організацію обліку та контролю / Н. Л. Вовчик // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 28 березня 2019 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2019. 195 с. – С. 148-151.
43. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства. Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 196 с.
44. Г.О.Партич, А.Г.Загородній «Фінанси підприємств» - Київ, «Знання»/2006р. - 380с.
45. Голов С.Ф. Управлінський облік. - К: Лібра, 2003.-243с.
46. Дудар А. Основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торговельно-виробничої фірми: Аграрна наука № 3, 2014 р.
47. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болух, М.І.Горбатов; За ред. Акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченко. - К.: КНЕУ, - 2001. - 540 с.
48. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015. – 310с.
49. Жилінська Л.В. Постановка управлінського контролю в умовах аутсорсингу» Імперативи економічного зростання в контексті реалізації глобальних цілей сталого розвитку: тези доповідей III Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції Київського національного університету

технологій та дизайну, м. Київ, 10 червня 2022 року. Том 2. Київ : КНУТД, 2022. 277 с.

50. Загородній А.Г. Економічний аналіз: Львів «Магнолія плюс» 2006 р. 315-322 с.

51. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: Навч - метод. посібник для самот. вивч. дисц. - К.: КНЕУ, 2000. - 263 с.

52. Кіндратська Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г., Економічний аналіз: Навч. посібник / За ред. А.Г. Загороднього. Серія “Дистанційне навчання”. - № 31. - Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. - 428 с.

53. Коба О. В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу / О. В. Коба, Ю. Ю. Миронова // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 4. - С. 99-103.

54. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. - Львів: “Новий світ-2000”, 2000. - 504 с.

55. Ляхович Г. І. Облік і правове забезпечення господарських процесів підприємства: навч. посіб. / Г. І. Ляхович, Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль: КРОК, 2017. – 343 с.

56. Макаренко А. П. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Ю. В. Подмешальська, Н. С. Чакалова. – Запоріжжя: ЗДІА, 2018. – 602 с

57. Макаренко А. П. Організація і методика аудит: навч.-метод. посіб. / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Г. М. Бескоста. – Запоріжжя: ЗДІА, 2015. – 190 с.

58. Малишкін О.І. Фінансова звітність підприємства: Міжнародні та національні стандарти: Навч. посіб. - 3 -ге видання, виправлене та доповнене. - Суми: вид. “Університетська книга”, 2003. - 675 с.

59. Манів З.О., Луцький І.М. Економіка підприємства: Навч. посіб. - 2-ге вид., стер. - К.: Знання, 2006. - 580 с.

60. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) / М. М. Матюха // Економічний часопис-XXI. - 2020. - № 1-2(2). - С. 45-48. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2020_1-2\(2\)__16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2020_1-2(2)__16).
61. Основи фінансового аналізу: Навчальний посібник для студ. вуз./ Я.І.Єлейко, О.М. Кандиба, М.Л. Лапішко, Т.С. Смовженко; Нац. банк України;
62. Павловська О.В. Фінансовий аналіз: Навч.- методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни: К. - КНЕУ, 2002. - 385 с.
63. Подольська В. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник/ Валентина Подольська, Олена Яріш,;Мін-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. - К.: Центр навчальної літератури, 2007- 487с.
64. Поліщук Н.В. Планування фінансової діяльності підприємства: Фінанси України № 4 2001р.
65. Пономаренко О.Т. Сучасний економічний аналіз: У 2-х частинах, ч.2. Макроекономіка: Навч. посібник, К. - вища школа, 2004. - 207 с.
66. Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посіб. — 4-те вид., стер. — К.: Вікар, 2006. — 219 с.
67. Растяпін А.В., Губенко С.П. Максимізація прибутку підприємства//Фінанси України. - 2002. - №2. - с.19-29
68. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - К.: КНЕУ, 2000. - 448 с.
69. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник.-3-те вид., перероб. і доп.-К.: КНЕУ, 2000. - 578 с.
70. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік: підручник / Н. М. Ткаченко. – Київ: Алерта, 2016. – 926 с.
71. Фінансовий аналіз О. П. Крайник Є. С. Барвінська. Навчальний посібник/ За редакцією О.П. Крайник. — 2-ге вид. оновлене і доповнене — Львів: „Інтелект-Захід“, 2005. - 296 с.
72. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей /

- Герасим П.М., Кізима А.Я., Забчук В.Д., Тернопіль: Астон, 2000
73. Фролова Т. Фінансовий аналіз: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення і практичних завдань/ Тетяна Фролова,; Європ. ун-т. - К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2015. - 252 с.
74. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. - Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. - 647 с.
75. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз, - Вид.2-ге, переробл. і допов., Житомир, ЖІТІ, 2001. - 300 с.
76. Цимбалюк Л.Д. Організаційно-методичні аспекти обліку і контролю витрат / Л.Д. Цимбалюк // збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 01.12.2020р.). – Полтава: ЦФЕНД, 2020 - С.114-116.
77. Шваб Л.І. Економіка підприємства. - К.: Каравела, 2004. - 568 с.
78. Швиданенко О.А., Покропивний С.Ф., Клименко С.М. та ін. Економіка підприємства. — К.: КНЕУ, 2000. - 363с.
79. Шиян Д. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник/ Дмитро Шиян, Наталія Строченко,. - К.: А.С.К., 2013. - 229 с.

Додатки