

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**

**Тернопільський національний економічний університет**

**Івано-Франківський інститут менеджменту**

**Кафедра обліку і фінансів**

**Казимірко Оксана Романівна**

**ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІД  
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПзім-51:

***Казимірко О.Р.***

---

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент ***Питель С.В.***

---

(підпис)

Робота допускається до захисту:  
завідувач кафедри обліку і  
фінансів

д.е.н., проф. ***Алексеєнко Л. М.***

---

---

**Івано-Франківськ – 2013**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 Теоретичні основи обліку та аудиту витрат і доходів операційної діяльності.....	8
1.1 Економічна сутність витрат і доходів операційної діяльності.....	8
1.2. Класифікація операційних витрат і доходів.....	19
1.3. Організаційні засади формування системи обліку витрат і доходів....	30
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. Методика обліку витрат і доходів операційної діяльності.....	40
2.1. Облік витрат виробництва.....	40
2.2. Облік інших витрат операційної діяльності.....	56
2.3. Облік доходів операційної діяльності підприємства.....	71
2.4. Облік витрат і доходів операційної діяльності в умовах автоматизованої обробки облікової інформації.....	74
Висновки до розділу 2.....	82
РОЗДІЛ 3. Інформаційна база аналізу та аудиту витрат і доходів операційної діяльності.....	84
3.1. Аналіз витрат і доходів операційної діяльності.....	84
3.2. Методика здійснення аудиту операційних витрат і доходів підприємства.....	101
Висновки до розділу 3.....	114
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	116
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	121
ДОДАТКИ.....	131

## ВСТУП

*Актуальність теми.* З розвитком ринкових відносин складається новий механізм функціонування національної економіки, при якому змінюються виробничі відносини і підвищується відповідальність суб'єктів ринку за результати своєї діяльності. Повний комерційний розрахунок, відсутність прямих вказівок з боку органів виконавчої влади, а також можливість застосування різних варіантів облікової політики обумовили той факт, що підприємства самостійно визначають стратегію економічного розвитку.

Наявність достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати діяльності суб'єкта господарювання є передумовою його ефективного функціонування. У зв'язку з цим питання бухгалтерського обліку витрат та доходів та контролю за їх формуванням і відображенням у обліку та звітності підприємств є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками.

Планування та облік витрат і доходів повинні бути чітко налагоджені, але разом з тим інформація про витрати й отримані доходи, задля яких вони були понесені повинні використовуватись менеджментом підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень. На заваді цьому стоїть відсутність стимулів для зниження витрат і ефективного управління процесом формування собівартості продукції.

Слід також зауважити, що навіть після впровадження кардинальних змін собівартість продукції вітчизняних підприємств залишається високою, що робить її неконкурентоспроможною на зовнішньому ринку, а нерідко і на внутрішньому (особливо це стосується промислових підприємств). На практиці така ситуація призводить до скорочення обсягів виробництва.

Інші витрати операційної діяльності, на відміну від прямих виробничих витрат, практично не привертають до себе увагу з боку менеджерів, хоча більшість фахівців відмічає істотний вплив цих витрат на формування фінансових результатів, при цьому не пропонуючи ніяких дієвих заходів щодо

їх оптимізації. Актуальність теми дослідження обумовлена також нагальною потребою в ефективній методиці розподілу витрат операційної діяльності, яка б відповідала інформаційним запитам користувачів. Недостатнє усвідомлення ролі операційних витрат при формуванні собівартості продукції на практиці призводить до непродуманих управлінських рішень, що негативно впливає на фінансові результати діяльності вітчизняних промислових підприємств.

Неоднозначність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку і аудиту витрат та доходів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління, зумовили вибір теми та визначили спрямованість цього дослідження.

Значне місце в теорії та практиці посідають наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів щодо вирішення організаційно-методичних проблем обліку і аудиту витрат та доходів підприємств. Вагомий внесок у розв'язання цих проблем зробили вітчизняні вчені-економісти, зокрема: М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, М. Вахрушина, С. Голов, З. Гуцайлюк, М. Данилюк, К. Друрі, В. Єфіменко, З. Задорожний, Г. Козаченко, М. Коцупатрий, Я. Крупка, М. Кужельний, В. Лінник, Є. Мних, О. Орлов, О. Петрик, М. Пушкар, П. Саблук, В. Савченко, А. Соколова, В. Сопко, Н. Ткаченко, Б. Усач, М. Чумаченко, Ю. Цал-Цалко та інші. Однак викладені ними результати досліджень щодо конкретизації питань визначення і класифікації витрат та доходів підприємств цукрової промисловості для цілей бухгалтерського обліку є недостатніми і потребують подальшого вивчення.

Нині необхідним є впровадження нетрадиційних системи одержання інформації про витрати та доходи, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, методів аналізу витрат та доходів і прийняття на цій основі раціональних управлінських рішень, адекватних цій економічній ситуації.

Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективного аналізу операційних витрат та доходів і викликані цим складність, різноманіття і неоднозначність формулювань в існуючих нормативних і

законодавчих актах підтверджують актуальність обраної теми дипломної роботи.

*Метою* дипломного дослідження є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту витрат та доходів. Для досягнення поставленої мети в роботі зроблена спроба вирішити такі завдання:

- дослідити економічну сутність витрат та доходів операційної діяльності в умовах ринку;
- узагальнити класифікаційні ознаки витрат та доходів для потреб бухгалтерського обліку;
- визначити порядок формування та основні елементи облікової політики щодо операційних витрат та доходів підприємства;
- вивчити особливості обліку виробничих витрат, проаналізувати методику розподілу загальновиробничих витрат з наступною оцінкою можливості їх використання в сучасних умовах для потреб підприємства;
- дослідити особливості обліку операційних доходів підприємства;
- виробити практичні рекомендації щодо обліку операційних витрат та доходів в умовах автоматизованої обробки облікової інформації;
- провести аналіз структури витрат та доходів операційної діяльності ТОВ «Бучацький цукровий завод»;

*Об'єктом* дослідження виступають витрати та доходи основної операційної діяльності, що виникають в процесі діяльності ТОВ «Бучацький цукровий завод».

*Предметом* дослідження є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком та аудитом операційних витрат та доходів діяльності.

При дослідженні теоретичних аспектів обліку операційних витрат та доходів застосовувалися методи: індукції та дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат та доходів; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат та доходів

як економічної категорії. Шляхом застосування системного підходу, методів аналізу і синтезу доведено, що бухгалтерський облік є цілісною системою, у внутрішній структурі якої виділяють окремі підсистеми. Методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний використовувалися для удосконалення класифікації витрат та доходів, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат та калькулювання; спостереження – для визначення стану обліку на підприємствах цукрової промисловості. Для обґрунтування вибору баз розподілу загальновиробничих витрат підприємства застосовувалися статистичні методи дослідження; для створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку – методи моделювання і формалізації.

У ході виконання дипломної роботи узагальнено й опрацьовано наступні джерела інформації: наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань економіки, бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту витрат та доходів; нормативно-законодавчі акти; статистична інформація; періодичні видання; матеріали науково-практичних конференцій, а також облікові і звітні дані досліджуваних підприємств.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

### ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### *1.1 Економічна сутність витрат і доходів операційної діяльності*

Головною метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання інформації користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються технологія й організація виробництва, особливості діяльності суб'єкта господарювання. Згідно з цим, як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів цікавить інформація про отримані фінансові результати. Проте, розширення видів господарських зв'язків, поява нових організаційно-правових форм підприємств обумовлює можливість використання декількох підходів до визначення результатів різних операцій та варіантів відображення їх в обліку. Для того, щоб отриману інформацію за різні періоди можна було порівняти, необхідно стежити за використанням однієї методики, яка застосовується для визначення фінансових результатів. Тому особливого значення набуває чітке врегулювання порядку відображення та списання як витрат, так і доходів.

Економічна сутність доходів є однією із складних і дискусійних проблем сучасної економічної теорії, оскільки категорія «дохід» для будь-якого господарюючого суб'єкта являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу.

Для отримання доходу від будь-якого виду діяльності суб'єкт господарювання несе певні витрати. Різниця між отриманим доходом та пов'язаними з ним витратами є прибутком підприємства, який являється

важливим узагальнюючим показником оцінки ефективності функціонування підприємства.

Відповідно до визначення в економічній енциклопедії за редакцією Вороновича Л. М. дохід – це різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат при визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційні відрахування, кошти на соціальне страхування та інші витрати. Доходи підприємства відрізняються від прибутку на суму заробітної плати працівників: дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників.

Разом з тим, автори цієї ж енциклопедії виділяють дещо інше визначення доходу, а саме, – це грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [40, 363].

В праці економістів Блонської Н. І., Васильціва Т. Г., Гринкевича С. С. доходами вважають грошову виручку, отриману від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг та інших видів господарської діяльності [6, 264].

Коблянська О. І. у своїй праці відзначає, що дохід є надходженням економічних вигід, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції, товарів, послуг, гонорарів, відсотків, дивідендів тощо [46, 356].

Кулаковська Л. П. та Піча Ю. В. відзначають, що в широкому розумінні доходом є будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку [52, 492].

У вітчизняному бухгалтерському обліку поняття «дохід» визначалось у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», які з 07.02.2013 р. замінено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [67]. У



свою чергу, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені також і П(С)БО – 15 «Доходи». У цих нормативних документах зазначено, що доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Отже, для визнання доходу необхідно не тільки збільшення активу або зменшення зобов'язань, але й фінансовий наслідок цих подій – збільшення власного капіталу. Даний стандарт не поширюється на деякі доходи підприємства, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій, врахованих методом участі в капіталі (тобто за дивідендами з інвестицій у спільні, дочірні та асоційовані підприємства);
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) вказаних активів та зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин [105, 540].

Слід зазначити, що МСФЗ 18 «Дохід» стосується головним чином доходів, які є результатами певних операцій та подій звичайної діяльності. Відповідно до даного стандарту вимірювання доходу здійснюється в разі додержання таких умов:

по-перше, при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);

по-друге, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена [28, 421].

Критерії визнання доходу за МСФЗ 18 «Дохід» визначаються для трьох типів операцій: продажу продукції (товарів), надання послуг і використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди (рис 1.1) [62, 28].

Вид доходу	Дохід від продажу	Дохід від надання послуг	Дохід від відсотків, дивідендів і роялті
Традиційний момент визнання доходу	Дата продажу (дата поставки)	Послуги виконано і виставлено рахунок за виконані роботи	У міру того, як минув час або використано активи

**Рис. 1.1.- Визнання доходу за сутністю операції згідно МСФЗ 18 «Дохід»**

Критерії визнання доходів, наведені на рисунку 1.1. базуються на критеріях визнання, що подані у концептуальній основі складання та подання фінансових звітів. Разом з тим положеннями стандарту визначено обставини, за яких ці критерії будуть застосовуватися для кожної з трьох категорій доходу. Ці критерії звичайно застосовують окремо до кожної операції.

Дохід від продажу, реалізації готової продукції, товарів визнається на дату, коли підприємство:

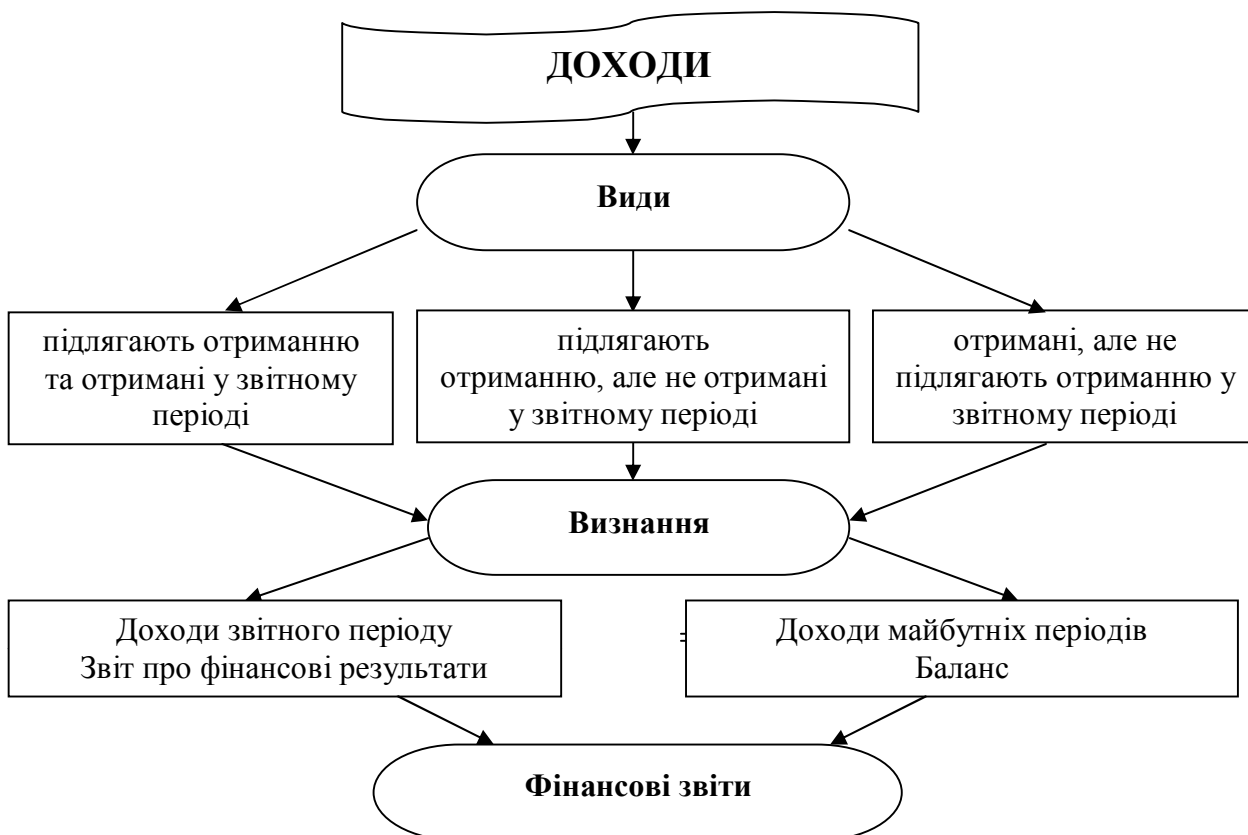
- передало значний ризик і винагороду від володіння продукцією (товаром) покупцю;
- не зберігає ні такої спадкоємності керівництва, яка звичайно пов'язана з володінням, ні ефективного контролю за реалізованою готовою продукцією (товарами);
- може достовірно виміряти суму доходу;
- має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;
- може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати.

Разом з тим, потрібно звернути увагу на те, що не визнаються доходами

підприємства суми, які отримані від інших сторін, тобто:

- суми ПДВ, акцизного збору, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента;
- суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

У світовій практиці найпоширенішими є два методи визнання доходів: касовий та метод нарахування. Проте це є не єдині варіанти вирішення даного питання і, крім них, існують ще й інші варіанти визнання доходу, чи іншими словами, визнання моменту реалізації, зокрема, це такі як: протягом процесу виробництва та на момент завершення виробництва (рис.1.2.).



**Рис. 1.2. Визнання та відображення доходів обліку та звітності**

Із наведеної схеми можна зробити висновок, що доходи підприємства

повинні визнаватися лише в тих випадках, коли існує обґрунтована впевненість в їхньому отриманні.

У вітчизняній практиці у бухгалтерському обліку згідно з діючими положеннями стандартів бухгалтерського обліку повинен застосовуватися метод нарахування та відповідності, а в податковому – застосовується ще і змішаний підхід до визнання доходу – за подією, що сталася першою: чи надходження виручки, чи відвантаження продукції.

Важливо відзначити, що діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без витрат. А разом з тим, витрати є основою для одержання доходу. Витрати підприємства обмежують прибуток і в такий спосіб впливають на величину отримуваних ресурсів для подальшого розвитку підприємства.

Термін «витрати» може застосовуватись у різних значеннях. Залежно від контексту під витратами розуміють видатки (англ. cost), затрати (англ. expenditure), витрати (англ. expense) і виплати (англ. disbursement).

Видатки (вартість) є грошовим виміром ресурсів підприємства, що використовуються із будь-якою метою. Затрати періоду дорівнюють вартості всіх ресурсів, придбаних підприємством в цьому періоді. Витрати періоду зумовлені вибуттям ресурсів і зменшують нерозподілений прибуток підприємства цього періоду.

Виплати пов'язані з оплатою ресурсів підприємства називають грошовими коштами.

Також «витрати» розглядають як російський еквівалент «расходы», яке за зауваженнями етимологів походить від індоєвропейського слова «sed», яке означає «сидіти». Тобто дослівно первісно слово «расходы» і відповідно «витрати» означало, те, що щось виокремилася із звичайного, сталого стану, «вибуло», «відсіло».

Розуміння витрат в історії економічної думки не залишалося постійним, а змінювалося разом із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління витратами.

Грицюк Е. О. трактує, що витрати – як найбільш широке поняття, в якому

у грошовій формі виражені всі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, об'єктів невиробничої сфери та непродуктивні витрати, що відносять на збитки підприємства (сплачені штрафи, збитки від анульованих замовлень, стихійного лиха). [32, 225]

Володькіна М. В. під витратами пропонує розуміти сукупність переданих у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією. [21, 114]

Крайник О. П. термін витрати розглядає як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу [49, 148].

Такі економісти як М. І. Баканов, С. М. Капелюш, Л. П. Петров, А. М. Фрідман, А. А. Макарова головну увагу приділяють витратам обігу, під якими розуміють суспільно - необхідні витрати живої та уречевленої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку та витратами споживання - з іншого, а також з домінуванням економічної теорії К. Маркса щодо економічної природи витрат [47, 265].

У своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Л. М. Янчева, Т. П. Остапчук, С. І. Якименко при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання [8, 120].

Якщо звернути увагу на роботи іноземних авторів, то особливостями вирішення проблеми розкриття сутності витрат є:

1. Присутність однакового підходу до розгляду витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей.
2. Тлумачення витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово - господарської діяльності.

3. Створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

К. Друрі визначає термін „витрати” як засоби, що витрачено на одержання прибутку. Дане тлумачення є одностороннім, адже здійснюється ототожнення витрат з використанням фінансових ресурсів. Д. К. Шим та Д. Г. Сігел трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети. Це тлумачення виражає сутність витрат лише через натурально - речовий склад, не беручи до уваги сутнісний, часовий аспекти даної проблеми. [32, 207.]

Отже, розглянувши поняття «витрат» в економічній літературі, ми бачимо, що різні автори, трактуючи це поняття, не розкриваючи всіх його аспектів, не враховують всіх особливостей функціонування підприємства як самостійного суб'єкта господарювання. Так, при визначенні економічної сутності витрат необхідно знайти єдине найбільш повне тлумачення, що в кінцевому результаті допоможе зрозуміти сутність витрат та приймати раціональні рішення щодо управління витратами на підприємстві.

Так Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер під витратами розуміють використані ресурси або кошти, які необхідно заплатити за товари та послуги. Вони підкреслюють, що для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про них у розрізі об'єктів обліку.

Необхідно відзначити, що міністерства та відомства затвердили низку галузевих методичних рекомендацій щодо обліку витрат і формування собівартості продукції. Зокрема, розроблені методичні рекомендації щодо промисловості, сільського господарства, капітального будівництва, транспорту. Дані рекомендації беруться до уваги під час організації обліку витрат на підприємствах різних галузей економіки. Відповідно до згаданого стандарту витрати – це 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 розподілу власниками). Такі витрати носять назву витрат діяльності підприємства або

витрат звітного періоду.

Так, відповідно до П(С)БО – 16 «Витрати» витрати визнаються при виконанні наступних умов:

1. Відображення в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
2. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.
3. Можливість бути достовірно оціненими.
4. Визнання витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, а при неможливості прямо пов'язати з доходом певного періоду - відображення у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.
5. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості цими періодами.

Відзначимо, що витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Разом з тим, якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

В той же час, не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати ряд сум, оговорених в П(С)БО 16:

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик;
- 4) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, направлені на

те, щоб суб'єкти підприємницької діяльності мали однакові умови для її здійснення, незалежно від організаційних форм та форм власності підприємств, мали однакові права, а також в однаковій мірі відповідали за результати своєї діяльності.

Досить важливим є той факт, що доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тобто фінансовий результат звітного періоду визначається виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Перш ніж розпочати свою діяльність, як у сфері державної, так і приватної форми власності, кожен керівник зобов'язаний чітко знати, які саме документи, тобто які нормативно-правові акти регулюють здійснення тієї чи іншої діяльності. Так і процес організації обліку витрат та доходів операційної діяльності має міцне підґрунтя у вигляді нормативно-законодавчої бази.

Зазначимо, ведення обліку та аудиту витрат і доходів операційної діяльності регулює наступна нормативно-законодавча база:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996 – XII, зі змінами і доповненнями згідно якого, як уже вище нами було відзначено, 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, у якому вони були понесені. Разом з тим, за даним Законом дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови того, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [44].

2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» згідно з яким, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх



виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей [67].

3. МСА 230 «Документація», за даними якого аудитор повинен задокументувати питання, важливі з точки зору отримання даних для підтвердження аудиторської думки і свідчень про те, що аудит було проведено згідно МСА. Також повинні бути розроблені відповідні заходи щодо забезпечення конфіденційності та належного захисту робочих документів і їх збереження на достатній період часу, що відповідає вимогам чинного законодавства [98, 16].

4. МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові», який зазначає, що аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові [98, 18].

5. МСА 300 «Планування», відповідно до якого аудитор необхідно визначитися щодо обсягу, терміну і характеру аудиторської перевірки, її ефективності та своєчасності. Головним в цій ситуації – з'ясування потенційних проблем. Для забезпечення ефективності аудиторської перевірки доцільно скоординувати планову роботу аудиторів з роботою управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Окрім того, існує досить значна кількість МСА, що регулюють процес проведення аудиту витрат та доходів операційної діяльності [98, 20].

6. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3125 - XII, зі змінами і доповненнями. Відповідно до ст. 17 зазначеного Закону визначено, що аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником, в якому передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін [43].

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція по застосуванню Плану рахунків, де відокремлено класи рахунків доходів та

витрат, а разом з тим визначено можливу кореспонденцію цих класів з іншими.

8. П(С)БО 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.12.99р. №318, яке відображає визнання витрат, класифікує їх за різними ознаками та визначає особливості ведення їх обліку. Відповідно до даного Положення об'єктом витрат виступає продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом [78].

9. П(С)БО 15 «Доходи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290 де встановлено критерії визнання доходів та їх класифікацію [77].

10. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87 згідно з яким, при умові, що оцінка доходу (витрат) може бути достовірно визначена, доход (витрати) відображаються у Звіті про фінансові результати в момент надходження (вибуття) активу або погашення (збільшення) зобов'язання, які призводять до збільшення (зменшення) власного капіталу підприємства (крім зростання (зменшення) капіталу за рахунок внесків учасників (вилучення або розподілу власниками)). У випадку коли актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у даному Звіті шляхом систематичного та раціонального їх розподілу між відповідними звітними періодами. Витрати, які відповідають визначеним критеріям наводяться у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку чи збитку звітного періоду [76].

11. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005р. №412 згідно з яким, доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені до звітного сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів та

вирахувань з доходу [79].

Разом з тим, витратами звітнього сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені до звітнього сегмента. При визначенні витрат звітніх сегментів необхідно відзначити, що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітнього сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент.

Зробивши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та аудиту можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко освітлені.

Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійного характеру, так як до них вносяться багаточисленні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу нормативної бази.

Позитивним є те, що на сьогоднішній день прийняті Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Закон України «Про аудиторську діяльність» які запроваджують основні принципи та засади бухгалтерського обліку та аудиту [43; 44].

Таким чином, доходи і результати діяльності є основними формуючими показниками діяльності промислових підприємств, тому у наступному пункті більш детально розглянуто порядок їх визнання та класифікацію для цілей обліку і аудиту.

## ***1.2 Класифікація операційних витрат і доходів***

Процес визначення прибутку (збитку) в бухгалтерському обліку містить два основні кроки: визнання доходів, що стосуються звітнього періоду; визнання витрат, що пов'язані з отриманням визнаних доходів.

Основними принципами визнання доходів та витрат є:

- принцип нарахування – відображення в тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів;
- принцип відповідності – порівняння доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, мають бути погоджені із цим доходом;
- принцип періодичності – розподіл доходів і витрат за звітними періодами.

Усі витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками, такими як: за відношенням до виробничого процесу, за відношенням до обсягів виробництва, за єдністю складу, за способом віднесення на собівартість окремих видів продукції, за доцільністю, за видами витрат.

Як попередньо зазначалося, суттєвою ознакою класифікації витрат є вид діяльності від якої отримано дохід. Залежно від видів діяльності всі витрати розподіляють на дві великі групи: витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають у процесі надзвичайної діяльності.

В складі витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності можна виділити витрати операційної діяльності та витрати іншої діяльності. Так на рис. 1.3. відобразимо досить детальну класифікацію витрат залежно від видів діяльності [52, 453].

Враховуючи щоденні зміни у законодавстві незмінним є той факт, що відповідно до П(С)БО витрати операційної діяльності поділяються на витрати основної операційної та іншої операційної діяльності. Відповідно до цього, витрати основної операційної діяльності – витрати, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходів.

Іншими словами можна сказати, що операційні витрати є основним видом витрат промислового підприємства, безпосередньо пов'язаних із здійсненням виробництва продукції.



*Рис. 1.3. Класифікація витрат залежно від видів діяльності*

Що стосується витрат іншої операційної діяльності, то це витрати, пов'язані з реалізацією інших оборотних активів, іноземної валюти, з операційною орендою, тобто витрати, що не належить до витрат основної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Аналізуючи існуючі наукові праці та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції, затверджені Державним комітетом промислової політики України неможна виділити однозначного підходу до класифікації витрат. Так, серед найбільш поширених можна виділити технічні, технологічні, економічні та організаційні ознаки, що використовують у групуванні витрат.

На нашу думку, основною вимогою стосовно групування витрат має виступати можливість одержання фактичних даних безпосередньо з бухгалтерського обліку, не вдаючись до різного роду вибірок. Ми вважаємо, що витрати операційної діяльності підприємства доцільно групувати за

наступними ознаками, наведеними в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

### Групування витрат операційної діяльності

Ознаки групування витрат	Склад та інтерпретація груп витрат
За центрами відповідальності	Витрати групуються за місцями їх виникнення : бригада, цех, дільниця, виробництво, служба. Таке групування необхідне для планового нормування витрат і контролю за їх фактичною сумою
За єдністю складу витрат	Однорічні та комплексні витрати. Використовуються при калькулюванні собівартості
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі і непрямі. Прямі витрати відносяться на об'єкти обліку без розподілу, на підставі первинних документів. Непрямі витрати - на об'єкти обліку розподілом економічно доцільним способом
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні і постійні витрати. Змінними вважаються витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Постійними вважаються витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) за зміни обсягу виробництва
За календарними періодами	Щомісячні (здійснюються щомісяця), довгострокові (здійснюються в період, що перевищує 9 місяців)
За доцільністю здійснення	Продуктивні (доцільні) і непродуктивні (недоцільні)
Стосовно собівартості	Витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію – витрати, безпосередньо пов'язані з її виготовленням. Витрати періоду – витрати, які неможливо пов'язати з доходами певного періоду
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, види виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
За видами витрат	За економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат) та статтями (видами витрат, що відносяться на об'єкт обліку)

Запропонована нами система групування витрат дозволить одержати оперативну інформацію для різних цілей управління, при чому на основі облікових регістрів і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

У процесі операційної діяльності виникають витрати до складу яких згідно П(С)БО – 16 «Витрати» відносяться: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати [78].

Перш за все необхідно визначити, що собівартість являє собою витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, виконаних

робіт, наданих послуг. Необхідно відзначити, що величина даного показника суттєво впливає на кінцевий результат, тому організації обліку собівартості приділяється досить значна увага. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

В свою чергу, виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає:

1. Прямі матеріальні витрати до складу яких включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, що виробляється, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

2. Прямі витрати на оплату праці до яких можна віднести заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

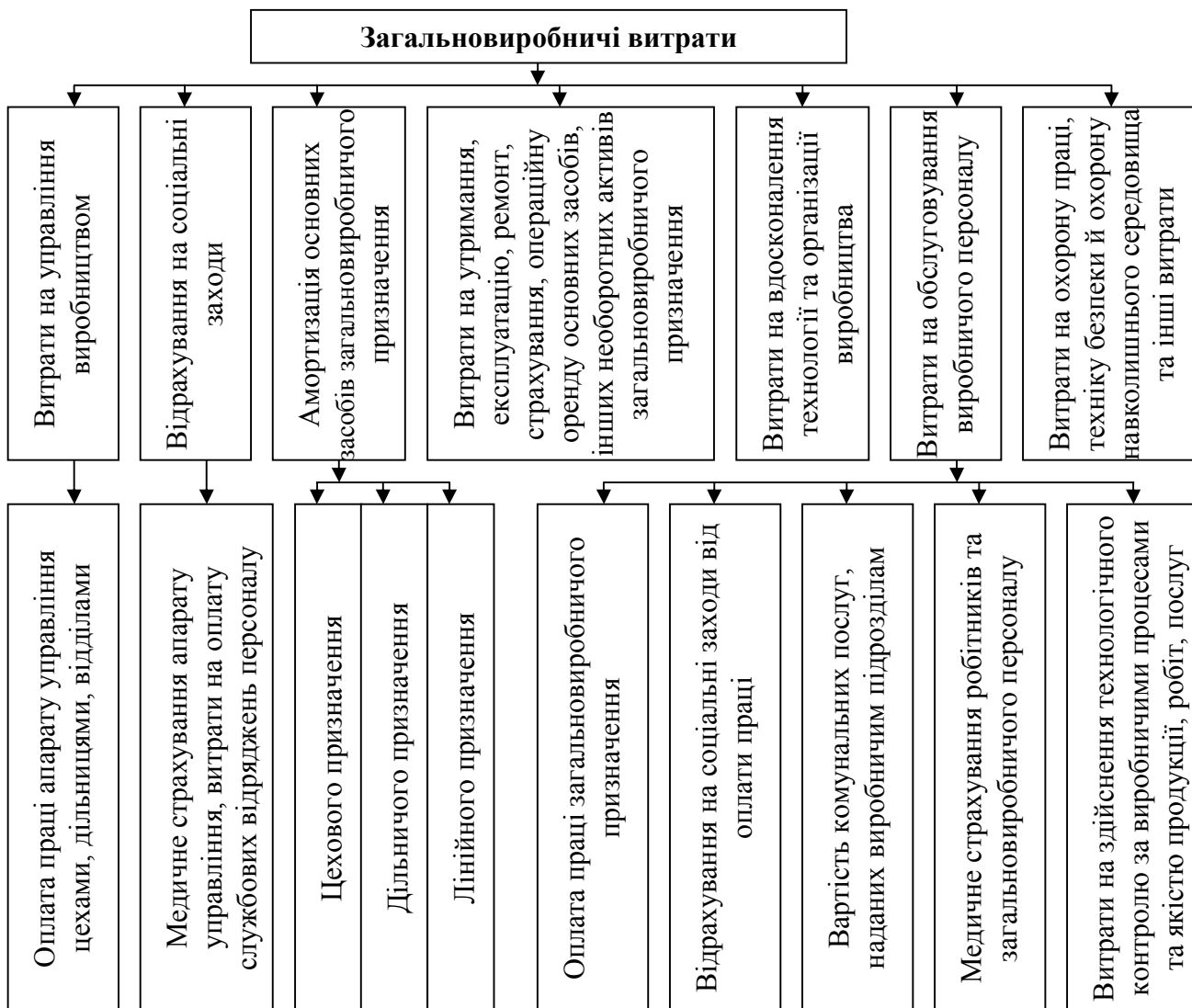
3. Інші прямі витрати, що враховують всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення браку.

4. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прийнявши до уваги усе вище зазначене, необхідно відмітити, що склад загальновиробничих витрат, згідно П(С)БО 16 «Витрати», можна відобразити схематично на рисунку 1.4 [112, 63].

До складу змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються

прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.



*Рис. 1.4. Склад загальновиробничих витрат*

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності.

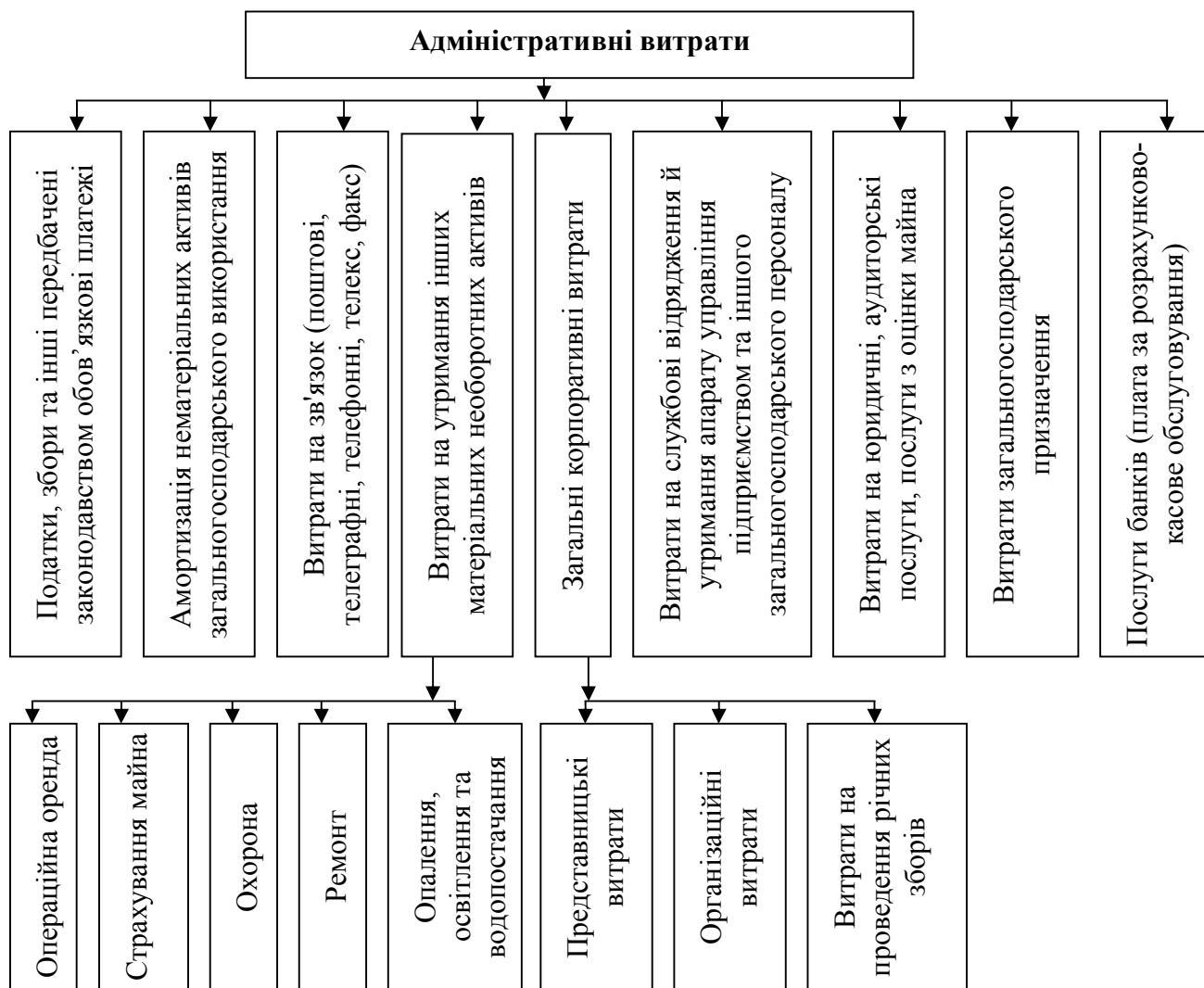
Що стосується адміністративних витрат, то вони пов'язані з обслуговуванням виробництва й управління ним у масштабі всього підприємства. Схематично склад адміністративних витрат підприємства можна зобразити на рисунку 1.5 [112, 96].

У зв'язку з тим, що витрати на збут впливають на фінансовий результат, доцільно для потреб управління проводити розподіл цих витрат між окремими



видами реалізованої продукції. В такому випадку витрати можуть щомісячно розподілятися наступним чином:

1) витрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;



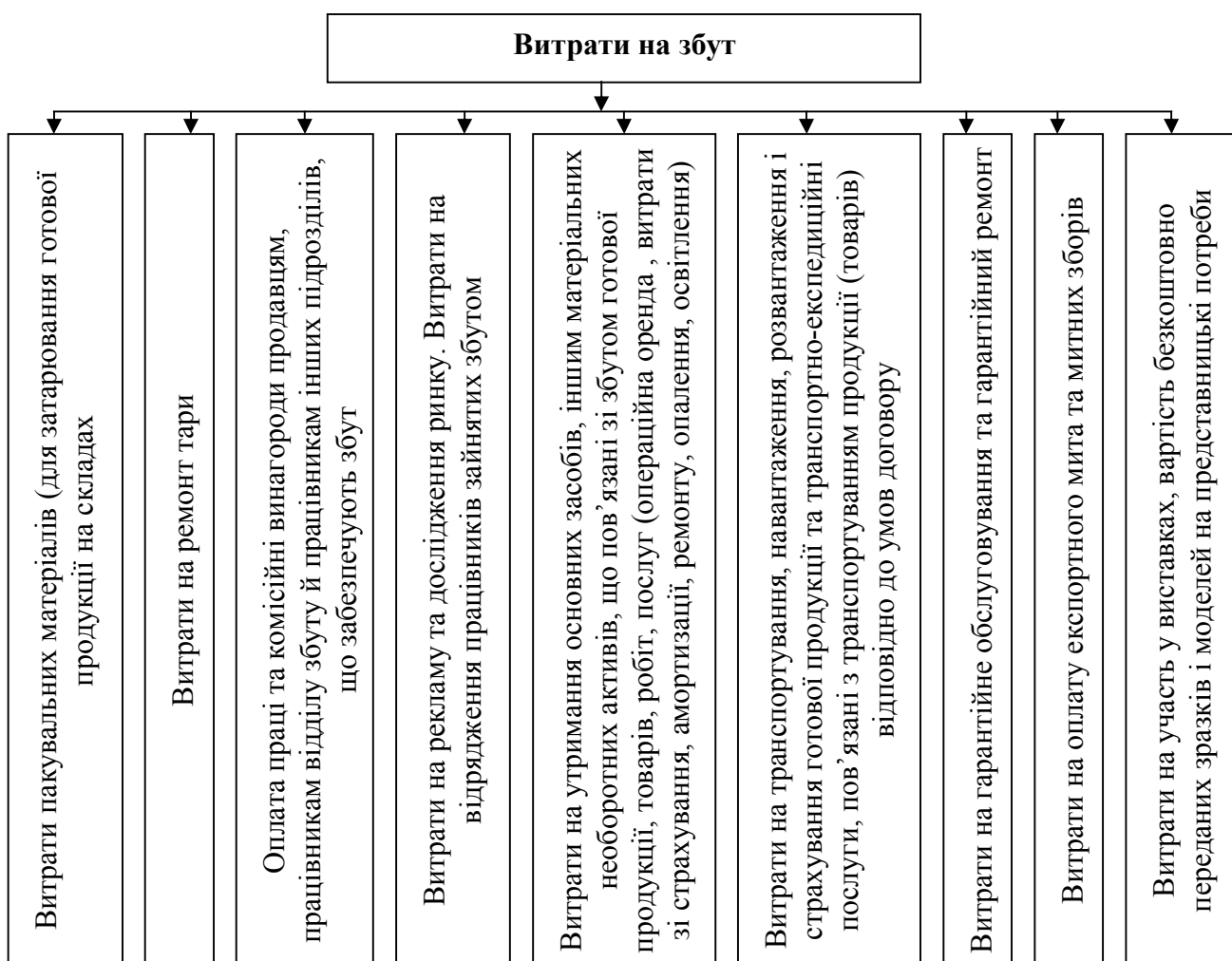
*Рис. 1.5. Склад адміністративних витрат*

2) транспортні витрати (якщо їх питома вага є значною) за видами реалізованої продукції, її списують наприкінці місяця.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), які можна відобразити на рисунку. 1.6 [112, 98].

Також необхідно відзначити, що до складу інших операційних витрат включаються:

- ✓ витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- ✓ собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;



**Рис. 1.6. Склад витрат на збут готової продукції (товарів), робіт, послуг**

- ✓ собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат,

пов'язаних з їх реалізацією;

- ✓ сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- ✓ втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- ✓ втрати від знецінення запасів;

- ✓ нестачі й втрати від псування цінностей;

- ✓ визнані штрафи, пеня, неустойка;

- ✓ витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- ✓ інші витрати операційної діяльності [78].

Характеризуючи структуру витрат, які виступають об'єктом організації обліку, необхідно відмітити і той факт, що витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

- 1) матеріальні затрати;

- 2) витрати на оплату праці;

- 3) відрахування на соціальні заходи;

- 4) амортизація;

- 5) інші операційні витрати.

Відповідно, до складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива та енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

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

В складі елемента «Відрахування на соціальні заходи» присутні: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

«Амортизація» формується на основі таких складових, як 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 перелічених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування.

У системі бухгалтерського обліку приділяється центральне місце визнанню доходів і результатів діяльності, а вибір класифікації доходів, перш за все, залежить від мети, якої прагнуть досягти, розглядаючи доходи в тому чи іншому розрізі. Зокрема, питання визнання і класифікації доходів є важливим для відображення інформації в бухгалтерському і податковому обліку, а також для цілей здійснення внутрішнього і зовнішнього аудиту.

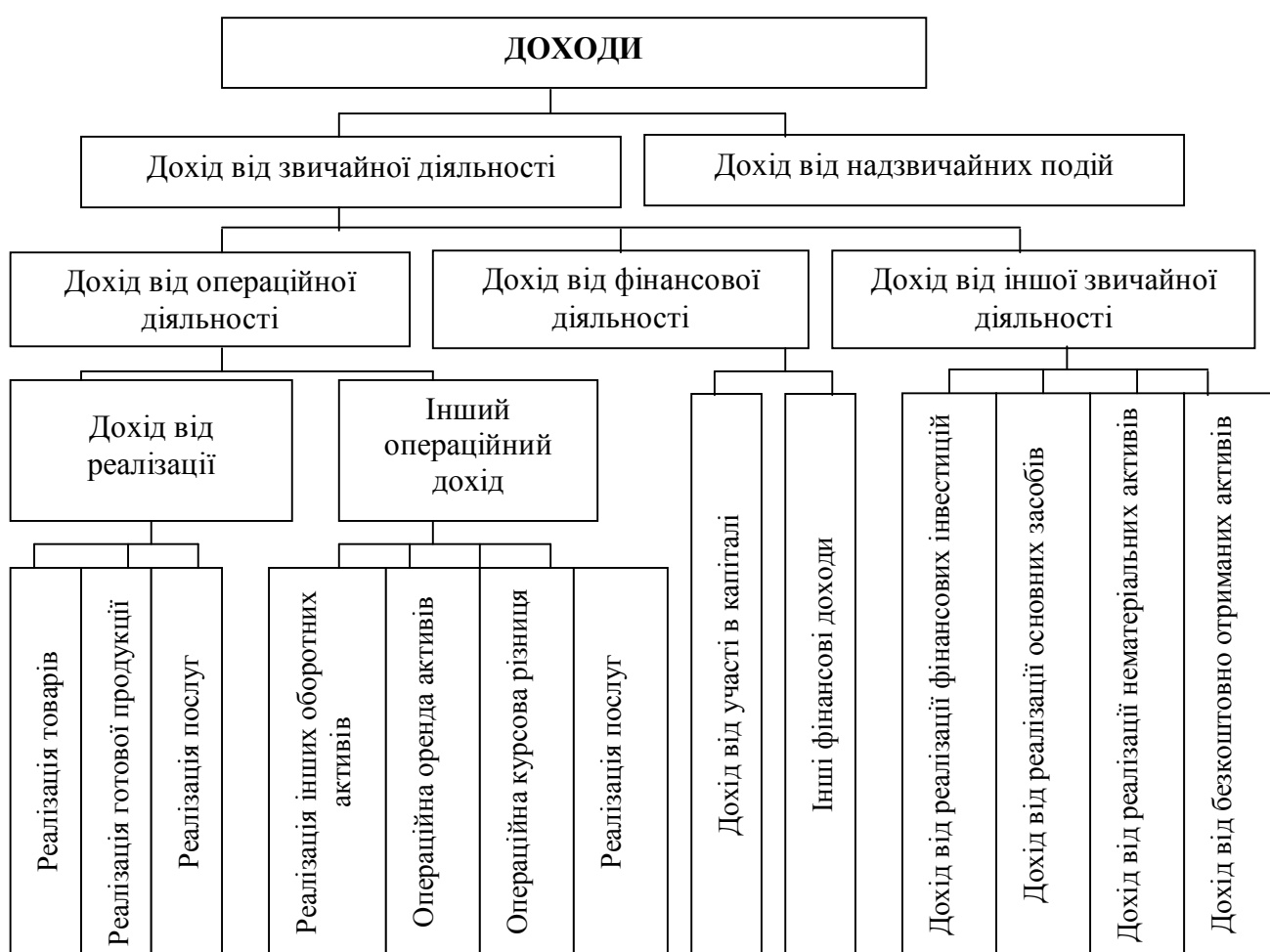
Згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку (П(С)БО 15 «Дохід») та міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ 18 «Дохід») термін «дохід» означає валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Якщо ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, а якщо зменшенню – то збитком [62, 27].

Критерії визнання доходу, наведенні в П(С)БО 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії доцільно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції [62, 27].

Відзначимо, що в бухгалтерському обліку їх класифікують аналогічно

витратам, за видами діяльності. За кожним видом діяльності дохід визнається як збільшення економічних вигід, які отриманні чи підлягають отриманню в результаті реалізації продукції, товарів, послуг, інших активів, а також у результаті використання активів підприємства іншими сторонами (у вигляді процентів, дивідендів, роялті).

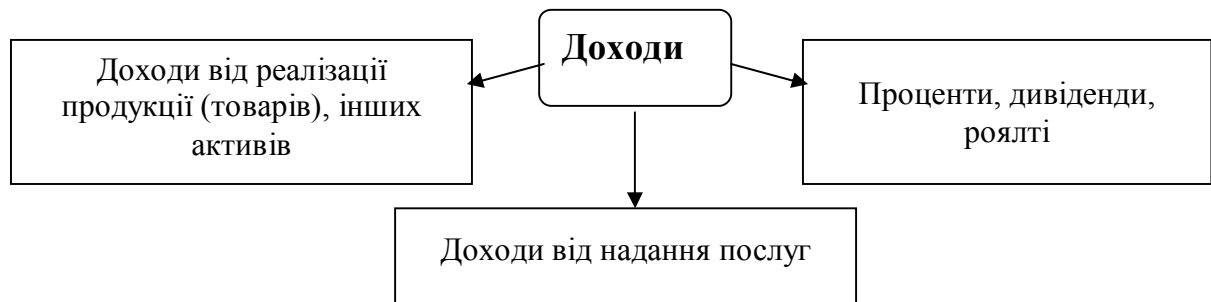
Зазначимо, що склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Відобразимо класифікацію доходів у вигляді схеми на рисунку 1.7.



*Рис. 1.7. Класифікація доходів*

З метою визнання доходу та визначення його суми доходи поділяють на: дохід від реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери); дохід, що отримано від надання

послуг; дохід, що отримано від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті (рис. 1.8).



**Рис. 1.8. Класифікація доходів з метою визнання та визначення їх суми**

Дохід, отриманий від надання послуг, визначається на підприємствах за методом рівномірного нарахування або поетапного закінчення на підставі: огляду виконаних робіт, співвідношення виконаних робіт на дату балансу до загального їх обсягу за договором, співвідношення фактично понесених витрат на дату балансу до їх оціненої загальної суми.

### **1.3. Організаційні засади формування системи обліку витрат і доходів**

Впровадження ринкових відносин в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовлюють необхідність удосконалення обліку і контролю як складової частини економічної інформації, необхідної для управління на всіх рівнях. Ринкові методи господарювання вимагають від суб'єктів підприємницької діяльності довершених, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. А встановлення саме таких правил, в свою чергу - наукового аналітичного підходу, глибинних

маркетингових досліджень, обдуманості і далекоглядної кадрової політики, співставлення інтелекту і досвіду працівників підприємства.

Об'єктом дослідження дипломної роботи виступає фінансово-господарська діяльність підприємства ТОВ «Буцацький цукровий завод».

Основною метою його діяльності є одержання законного прибутку від господарської діяльності в інтересах Учасників. Предметом діяльності даного підприємства є виробництво цукру з цукрового буряка та супутніх продуктів від їх переробки; переробка давальницької сировини.

Структура досліджуваного підприємства є лінійно-функціональною організаційною структурою управління, яка дозволяє організувати управління за лінійною схемою, а функціональні підрозділи допомагають лінійним керівникам у вирішенні відповідних управлінських функцій.

При цьому, важливо відзначити, що в процесі організації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, формування облікової політики і вибору облікових оцінок. Облікова політика - одне з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, правильне формування якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату, оподаткованого прибутку і потребує правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [75].

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді Наказу про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Відповідно, Наказ про облікову політику - це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який передбачає сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності [9, 54].

Важливим є той факт, що даний Наказ є одним із перших документів, які

використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці доцільності підприємства (в даному випадку ТОВ «Буцацький цукровий завод»). Необхідно зазначити, що при відсутності належним чином оформленого та затвердженого Наказу про облікову політику контролюючий орган може визнати недостовірним баланс. Слід також зазначити, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та облікової політики на підприємстві належить до компетенції власника.

Встановлення відповідних організаційних основ ведення бухгалтерського обліку потребує максимально точного визначення головних принципових положень, на яких базується діяльність цукрового заводу: конкретних різновидів діяльності (основної, операційної, фінансової та інвестиційної); зазначення ліцензій, податкових пільг тощо [56, 117].

Конкретизація таких «орієнтирів» та встановлення їх для підприємства у Наказі про облікову політику дозволяє провадити діяльність та відображати її в обліку та звітності з використанням принципів повного висвітлення, нарахування та відповідності доходів і витрат. Саме з розкриття цих положень розпочинається встановлення облікової політики ТОВ «Буцацький цукровий завод». Основна мета облікової політики цукрового заводу - забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан ТОВ «Буцацький цукровий завод», результати його діяльності необхідні для усіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Буцацький цукровий завод» здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер, і яка підпорядкована безпосередньо директору виробничого підрозділу. Склад бухгалтерії встановлюється штатним розписом, а обов'язки кожного працівника бухгалтерії регламентуються відповідними посадовими інструкціями. Обов'язки головного бухгалтера визначаються у відповідності з вимогами п.7 ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996.



В процесі організації обліку на підприємстві досить значну увагу приділяють організації обліку як витрат, так і доходів.

Основними завданнями організації обліку витрат і доходів підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів діяльності підприємства;
- розмежування витрат, доходів за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів;
- контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій;
- надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління [9, 381].

У Положенні про облікову політику будь-якого підприємства повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат та доходів.

Важливо відмітити, що в організації обліку витрат слід виділити два основні напрями:

- 1) організація обліку витрат виробництва;
- 2) організація обліку витрат діяльності [91, 499].

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат діяльності;
- правильного і повного документального оформлення та своєчасного відображення в регістрах обліку витрат діяльності;
- надання повної, достовірної і неупередженої інформації про витрати діяльності для потреб управління.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку процесу виробництва є:

- облік і контроль випуску продукції: обсягу, асортименту, якості і виконання плану за цими показниками;
- облік витрат виробництва і контроль за виконанням кошторису витрат;
- калькуляція собівартості продукції і контроль за виконанням плану собівартості;
- виявлення невикористаних резервів виробництва, боротьба з безгосподарністю, втратами від браку і простоями.

В Наказі про облікову політику має бути розділ про облік витрат, що передбачає:

- 1) умови (критерії) визнання витрат;
- 2) розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності;
- 3) класи рахунків, які використовуються для обліку витрат діяльності;
- 4) об'єкти обліку витрат;
- 5) перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- 6) базу розподілу загальновиробничих витрат;
- 7) нормальну потужність підприємства.

Організація обліку витрат виробництва передбачає різноманітність прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції і визначається рядом факторів, які можна звести в дві групи: галузеві особливості та організаційні передумови.

Разом з тим, можна виділити наступні загальні принципи організації обліку витрат:

- показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;
- документування витрат в момент їх здійснення, різне відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці;
- всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути

згруповані за об'єктами обліку витрат і статтями витрат;

- собівартість продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Виділяють наступні організаційні передумови:

1) рівень розвитку виробничого обліку і діяльності структурних підрозділів підприємства. В залежності від деталізації обліку за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, його поглибленням (доведенням до бригад і робочих місць) змінюється і ступінь аналітичності обліку витрат;

2) прийнятий спосіб оперативного контролю за собівартістю. На багатьох підприємствах застосовується прогресивний спосіб документування відхилень від діючих норм в ході виробництва, що дозволяє оперативно виявити причини відхилень і впливати на них з метою попередження негативних наслідків;

3) ступінь забезпеченості адміністрації, власників, засновників та акціонерів інформацією для прийняття рішень. Повнота цієї інформації, скорочення періоду її представлення, забезпечення інформацією необхідних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції. Але водночас зменшуються або підвищуються ступінь деталізації виробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, погіршує контроль за витратами в процесі виробництва продукції і знижує вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг).

На організацію обліку виробничих витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є:

- 1) види діяльності;
- 2) характер виробництва і продукції, яка виробляється,
- 3) структура управління підприємства;
- 4) розміри підприємства,
- 5) особливості технології та організації виробництва.

Необхідно відмітити, що порядок організації обліку виробничих витрат

наступний:

1. Організація обліку витрат на виробництво передбачає:
  - а) облік формування елементів витрат за центрами первинного використання ресурсів;
  - б) облік розподілу та перерозподілу елементів витрат за напрямками відповідно до характеру технології та організації виробництва;
  - в) облік ведення витрат за центрами і відповідними особами;
  - г) облік сукупної собівартості продукції, випущеної з виробництва;
  - д) облік собівартості окремих видів продукції.
2. Витрати на виробництво відображаються в групувальних відомостях (матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших витрат) і здійснюється їх аналітичний облік за видами виробництва, за статтями витрат, за видами продукції.
3. Групувальні відомості є основою для записів в реєстри синтетичного обліку, а з останніх здійснюються записи в Головній книзі, що використовується для складання фінансової звітності.
4. Аналітичний облік витрат виробництва є основою для оприбуткування готової продукції та подальшої її реалізації, реалізації наданих послуг, виконаних робіт.

Виробнича собівартість визначається за даними рахунка 23 «Виробництво», по дебету якого відображаються прямі виробничі витрати і розподілені загальновиробничі витрати, по кредиту - суми фактичної виробничої собівартості готової продукції. Сальдо цього рахунка показує суму витрат, що відносяться до не закінченої виробництвом готової продукції.

На досліджуваному підприємстві облік виробничої діяльності поєднано з обліком матеріальних цінностей (матеріальним відділом). У цьому випадку відділ може називатися матеріально-виробничим.

У встановлені графіком документообігу дні документи з обліку витрат надходять до бухгалтерії підприємства, де їх відображають в журналі 5. Підсумкові дані з журналу 5 переносять до Головної книги, а також у разі

калькуляційних статей - до виробничого звіту.

У виробничому звіті всі фактичні виробничі витрати порівнюють із нормативами, перерахованими на фактично вироблену продукцію, з визначенням економії та перевитрат по кожній статті нормативної калькуляції окремо за місяць і наростаючим підсумком з початку року. Дані виробничого звіту керівництво і спеціалісти підприємства використовують для аналізу роботи підприємства як щодо додержання ліміту витрат, так і щодо виконання плану виходу продукції.

Основними завданнями організації обліку і аудиту доходів діяльності підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки доходів підприємства;
- правильного і повного документального оформлення і своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів діяльності;
- контроль за виконанням договорів по реалізації продукції;
- контроль за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності з метою оподаткування;
- своєчасне одержання достовірної інформації про фінансові результати підприємства [9, 54].

Правильність обліку на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік доходів і результатів діяльності, в якому зазначаються основні принципи організації обліку доходів і результатів діяльності на підприємстві:

- критерії оцінки доходів
- поділ доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності
- спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання і надання яких визначається за ступенем завершеності.
- облік доходів від реалізації продукції.

Спільні об'єкти облікової політики є первинні документи з обліку витрат та доходів, а також графік їх документообороту; перелік субрахунків та

аналітичних рахунків, необхідних для відображення в бухгалтерському у обліку витрат та доходів; порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально) [9, 382].

Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з наступним перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об'єкти обліку відображаються у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» [9, 384].

### **Висновки до розділу 1**

На основі проведених досліджень теоретичних основ обліку та аудиту витрат і доходів операційної діяльності слід зробити такі висновки:

1. Витратами підприємства є зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Категорія «дохід» для будь-якого господарюючого суб'єкта являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу.

2. Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є те, що витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Дохід для кожного типу операцій визнається, коли: існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть на підприємство; сума доходу може бути достовірно оцінена.

3. Витрати та доходи, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), називають основними. Інші витрати операційної діяльності пов'язані з

організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством. З метою визнання доходу та визначення його суми доходи поділяють на: дохід від реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери); дохід, що отримано від надання послуг; дохід, що отримано від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті.

## РОЗДІЛ 2

### Методика обліку витрат і доходів операційної діяльності

#### *2.1. Облік виробничих витрат*

Витрати підприємства є важливим фактором формування цін на продукцію, впливу на рівень ефективності виробництва, визначення фінансових результатів діяльності підприємства. Систематичне зниження витрат підприємства дає змогу при стабільних ринкових цінах збільшувати прибуток на кожну гривню витрат, підвищувати конкурентоспроможність продукції, змінювати фінансовий стан підприємства.

При дослідженні процесу обліку витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції значна увага приділяється процесам і явищам, які відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

Організація обліку виробничих витрат не залежить від форм власності й організаційно-правових форм діяльності господарюючих суб'єктів, а більшою мірою визначається особливостями технології й організації виробництва, характером продукції, що випускається.

Виробничі витрати складаються з перенесених на продукцію витрат минулої праці (амортизація основних засобів, вартість сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних ресурсів) і витрат на оплату праці працівників підприємства (заробітна плата), тобто вони показують, у що обходиться підприємству продукція, яку воно випускає.

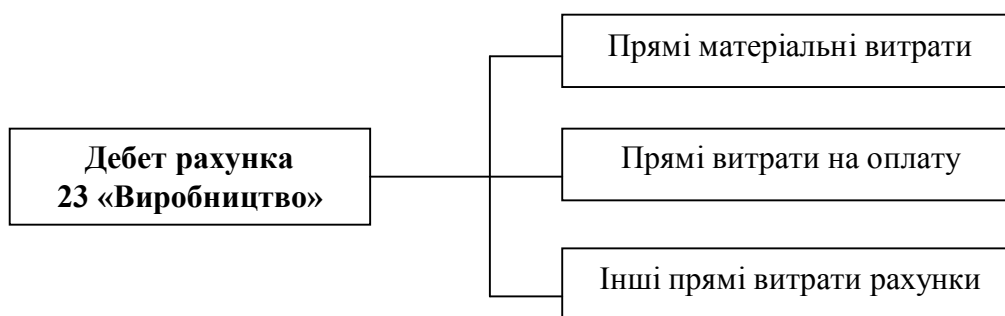
В процесі виробництва кожне підприємство, а в тому числі і ТОВ «Бучацький цукровий завод», значну увагу приділяє сумі прямих витрат. Відповідно, виробнича собівартість виготовленої продукції, наданих послуг складається з наступних витрат:

- ✓ прямих матеріальних витрат;



- ✓ прямих витрат на оплату праці;
- ✓ інших прямих витрат (відрахування на соціальні заходи, амортизація, втрати від браку, оренда землі тощо).

Загалом, процес формування прямих витрат ТОВ «Бучацький цукровий завод» можна відобразити на рисунку 2.1.



**Рис. 2.1. Формування прямих витрат на рахунку 23 «Виробництво»**

Так, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу прямих матеріальних витрат ТОВ «Бучацький цукровий завод» включають вартість сировини та основних матеріалів, що є основою продукції, яка виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат цукрового заводу включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції, та витрати на виправлення браку за вирахуванням остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що

одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби.

Відзначимо те, що економічний зміст витрат за елементами як об'єктами фінансового обліку визначений П(С)БО 16 «Витрати» згідно з яким елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат.

Так, до складу витрат за економічними елементами включають: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати на:

- сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції (робіт, послуг) або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;

- придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергію всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення з палива тепло - та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;

- тару й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

- запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства;

- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції: обробку сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які

використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва);

- малоцінні й швидкозношувані предмети (МШП), що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення;

- спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту;

- мило та інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування;

- відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією [112, 23].

Слід зазначити, що з витрат на матеріальні цінності, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців, а

також суми процентних або комісійних нарахувань в залежності від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг).

Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій [112, 25].

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності;
- відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на обов'язкове державне страхування від нещасних випадків;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. В свою чергу, амортизація - систематичний розподіл вартості активів, які амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

До складу елемента «Інші операційні витрати» відносять витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу раніше зазначених, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове

обслуговування тощо [78].

Працівники бухгалтерії ТОВ «Бучацький цукровий завод» для ведення обліку витрат застосовують лише рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і в зв'язку з цим, ми пропонуємо їм додатково застосовувати ще і рахунки 8 класу «Витрати за елементами», що дасть можливість полегшити процес розподілу витрат за елементами.

Саме це нововведення дозволить полегшити роботу головного бухгалтера при складанні Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а особливо розділу II «Елементи операційних витрат» де відображаються накопичені суми на рахунках класу 8.

За діючим Планом рахунків є можливість чіткого поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. Зокрема, введення рахунків класу 8 «Витрати за елементами» забезпечить складання фінансової звітності без визначення собівартості продукції за видами.

На основі відповідних первинних документів, у яких відображено матеріальні витрати (накладні, акти на списання), нараховану оплату праці (табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу, облікові листи праці і виконаних робіт), амортизацію основних засобів (розрахунок), інші витрати (акти на виконані роботи, розрахунки податків і платежів), їх загальну суму відображують як елементи витрат за дебетом рахунків 81-84.

Суми цих витрат, але згрупованих у розрізі видів виробництв або груп продукції чи підрозділів підприємства (центрів витрат і відповідальності), списують на відповідні субрахунки, що відкриті до синтетичного рахунку 23 «Виробництво», або на рахунку класу 9 (накладні витрати, витрати на збут). Операції за рахунками класу 8 відображають у Журналі 5А.

Аналітичний і синтетичний облік витрат за елементами підпорядкований складанню фінансової звітності - Звіту про фінансові результати (ф. № 2), у розділі II якого «Елементи операційних витрат» їх відображують за даними про накопичені суми на рахунках класу 8.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції

(робіт, послуг) використовується рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом - суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг [102, 504].

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Також, аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. Так, загальний процес формування витрат виробництва має наступний вигляд (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Формування витрат виробництва**

Типову кореспонденцію рахунків з обліку витрат основного виробництва

притаманну ТОВ «Бучацький цукровий завод» показано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

### Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку основного виробництва

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Витрачено виробничі запаси на виробництво продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
Віднесено частину витрат, пов'язаних із освоєнням і підготовкою виробництва на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фондів соціального спрямування	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Віднесено на втрати основного виробництва вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	23 «Виробництво»	68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»

В кінці кожного місяця за підписом керівника виробничого підрозділу до бухгалтерії передається виробничий звіт до в розрізі найменувань продукції, яку виробляє зазначений підрозділ, вказується: кількість відпрацьованого часу працівниками підрозділу (у людино-годинах і людино-днях); обсяг нарахованої їм заробітної плати, вартість спожитих виробничих запасів, кількість і вартість спожитих електроенергії, води, тепла, вартість списаних на витрати виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів, кількість виробленої і оприбуткованої на склад готової продукції.

Разом із виробничим звітом до бухгалтерії також подаються всі первинні документи, які стали підставою для відображення в ньому тієї чи іншої інформації, зокрема: «Табель обліку робочого часу», «Наряд на відрядну роботу, «Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів», «Прибутковий ордер» (на передачу готової продукції із цеху на склад).

Дані виробничого звіту опрацьовуються бухгалтером, який відповідає за ділянку облікової роботи по обліку виробництва і в подальшому переносяться до розділу II Відомості 5, або до книги обліку виробництва при журнальній формі обліку, з якої узагальнені дані в цілому по рахунку 23 «Виробництво» переносяться до журналу №5. За умови використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку дані виробничого звіту переносяться на магнітні носії ЕОМ безпосередньо працівниками бухгалтерії або керівником (обліковцем) виробничого підрозділу .

Треба зауважити, що не на всі статті витрат по основному виробництву є можливість отримати інформацію із виробничого звіту. Так, документальним підтвердженням для включення витрат за конкретний місяць до книги обліку виробництва, або Відомості 5 (розділ II) по основному виробництву виступають: по статті «Відрахування на соціальні заходи» - розрахунок бухгалтерії, по статті «Амортизація» - форма ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)», по статті «Роботи і послуги» - «Рахунок-фактура» на суму виконаних робіт для основного виробництва підрядниками, по статті «Витрати майбутніх періодів» - розрахунок бухгалтерії.

У міру розвитку в економіці країни конкуренції, демонополізації, вільної системи ціноутворення зростає роль собівартості як найважливішого якісного показника роботи підприємства, що характеризує в грошовому виразі ефективність його роботи як одного з основних інструментів управлінського обліку. Достовірно обчислений показник собівартості забезпечує правильне формування основного фінансового результату діяльності підприємства –



прибуток (збиток) від реалізації продукції. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає лише витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління – тільки загальновиробничі витрати.

Як попередньо уже було зазначено, нормативним документом, який регламентує склад витрат, що їх включено до виробничої собівартості продукції є П(С)БО 16 і згідно п.11 до таких витрат відносять: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати [78].

Загальновиробничі витрати виробничого підрозділу як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійсненням управління.

До складу загальновиробничих витрат згідно з П(С)БО 16 належать:

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

- ✓ амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- ✓ амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, 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, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

- ✓ 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 витрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв).

Визначені підприємством загальновиробничі витрати за переліком і складом поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, машино-годин, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Змінні загальновиробничі витрати прямо і повністю відносяться на виробничу собівартість виробленої продукції (на рахунок виробництва) у період їх виникнення і розподілу не підлягають.

До складу постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або

майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду у відносно однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них - амортизація, орендна плата щодо основних засобів, використовуваних з виробничою метою, витрати на утримання будівель та обладнання цехів, опалення, освітлення цехів, а також витрати на управління виробництвом.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, машино-годин, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Величину нормальної виробничої потужності підприємство визначає самостійно.

Необхідно відзначити, що під базою розподілу розуміється показник (грошовий або натуральний), у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. На ТОВ «Буцацький цукровий завод» за базу розподілу приймають людино-години.

Якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат перевищить розрахунковий норматив, то до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносять лише частину постійних загальновиробничих витрат (котрі називаються розподіленими) у межах такого нормативу. Решта цих витрат називаються нерозподіленими. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто ця частина витрат зразу списується на рахунок собівартості реалізації.

Слід зазначити, що абсолютно точного розподілу витрат на постійні і змінні не може бути, так як існують витрати, що містять в собі постійну і змінну частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину - оклад і змінну частину - винагороди (премії) за збільшення обсягів виробництва, за високі досягнення у праці. Крім того, витрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними.

Якщо випуск продукції за звітний період нижчий нормальній потужності підприємства, то загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до нормальній потужності (витрати у межах нормальній потужності списуються на виробничу собівартість продукції, а понаднормальні витрати - на собівартість реалізованої продукції). А якщо випуск продукції у звітному періоді вищий від нормальній потужності підприємства, то вся сума постійних витрат розподіляється і всі загальновиробничі витрати списуються на виробничу собівартість. Для ТОВ «Буцацький цукровий завод» притаманний перший варіант.

Розподіл загальновиробничих витрат виробничого підрозділу здійснюється в такому порядку:

а) виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальновиробничих витрат. При цьому треба враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови в залежності від особливостей вибраної бази розподілу. При цьому змінні та постійні загальновиробничі витрати визначаються за фактичними обліковими даними минулих періодів.

б) розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, 1 виріб) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальній потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин в залежності від вибраної бази розподілу;

в) розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати помножується на фактичну величину вибраної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;

г) розрахована норма постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка в свою

чергу визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

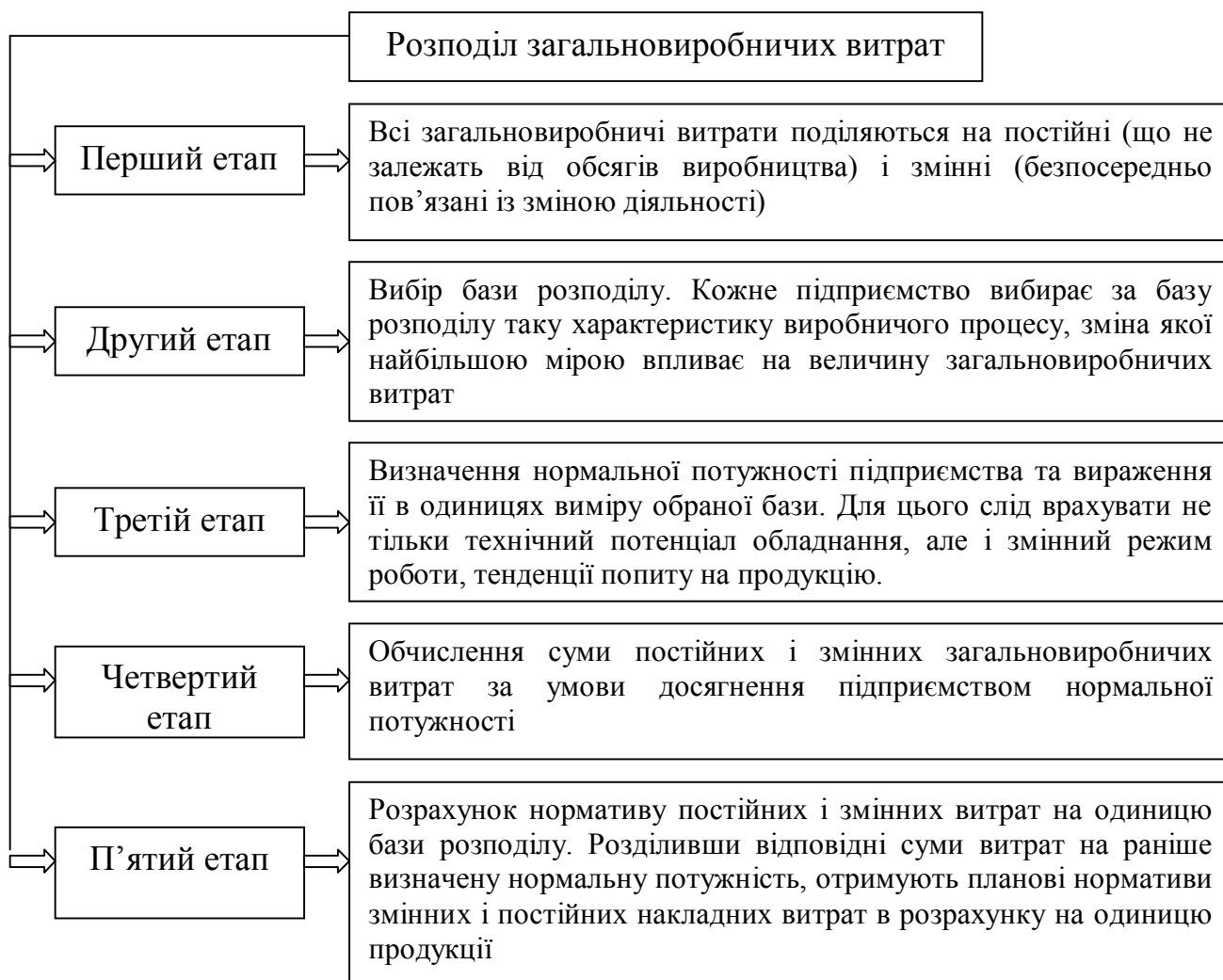
Суми змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

У цукровій промисловості загальновиробничі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до суми основних витрат на переробку буряка, включаючи матеріальні витрати на технологічні цілі, витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та витрати на утримання й експлуатацію устаткування.

Загальна величина загальновиробничих витрат, а також витрат на утримання та експлуатацію устаткування підприємства в цілому є сумою відповідних витрат цехів основного виробництва; ці ж витрати допоміжних цехів включаються до собівартості валової і товарної продукції підприємства через собівартість робіт, і послуг, що виконуються допоміжними цехами для основного виробництва.

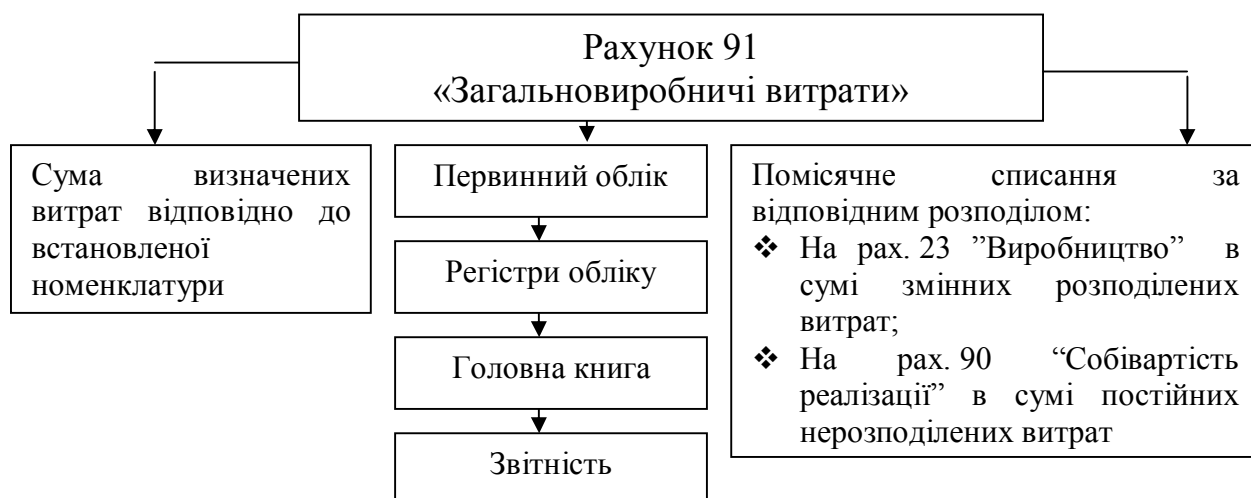
Загалом, етапи розподілу загальновиробничих витрат можна відобразити схематично на рисунку 2.3.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».



**Рис. 2.3. Порядок розподілу загальновиробничих витрат**

Загальну схему організації обліку загальновиробничих витрат ТОВ «Буцацький цукровий завод» можна відобразити на рисунку 2.4.



**Рис. 2.4. Загальна схема організації обліку загальновиробничих витрат**

Типову кореспонденцію рахунків по обліку загальновиробничих витрат Виробничого підрозділу наведемо у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

### Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос необоротних активів»
Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Оплачені загальновиробничі витрати із каси підприємства	91 «Загальновиробничі витрати»	30 «Каса»
Оплачені загальновиробничі витрати із розрахункового рахунку	91 «Загальновиробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
Списано витрати по відрядженню на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»
Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Віднесено на загальновиробничі витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	91 «Загальновиробничі витрати»	68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано загальновиробничі витрати на: а) виробництво б) собівартість реалізованої продукції	23 «Виробництво» 90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Щомісячне списання загальновиробничих витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Важливо відзначити той факт, що узагальнення обліку загальновиробничих витрат здійснюється при журнальній формі обліку у журналі №5.

Вважаємо, що здійснювати такий громісткий комплекс обчислень є недоцільно, оскільки одержана в результаті цього величина нерозподілених витрат не має ніякого обліково-аналітичного та контрольного значення, адже її одержують не прямим, а розрахунковим шляхом із врахуванням даних попередніх періодів. Тому, ми пропонуємо усю суму загальнопромислових витрат (змінних та постійних), яка відображена за дебетом рахунка 91 «Загальнопромислові витрати» по закінченні звітнього періоду повною сумою списувати на витрати виробництва та включати до собівартості виготовленої продукції пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу.

## ***2.2. Облік інших витрат операційної діяльності підприємства***

Операційна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, що не є інвестиційними чи фінансовими.

Як об'єкти фінансового обліку витрати діяльності відрізняються також від витрат за елементами, оскільки останні - це загальні суми за встановленими у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» групами. Витрати діяльності, хоч і складаються з елементів, проте обліковуються за іншими визначальними ознаками, внаслідок чого для них встановлено окремий клас рахунків – 9 «Витрати діяльності» [50, 506].

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом цього рахунку відображують виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт і послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».



На основі цього, працівниками бухгалтерії ТОВ «Буцацький цукровий завод» відображається наступна кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації, які знаходяться в таблиці. 2.3.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації на  
ТОВ «Буцацький цукровий завод»**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано собівартість реалізованої готової продукції	90.1 «Собівартість реалізованої продукції»	26 «Готова продукція»
Списано собівартість реалізованих товарів	90.2 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
Списано собівартість виконаних робіт, наданих послуг	90.3 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»
Списано на фінансові результати собівартість реалізованих продукції, товарів, робіт, послуг	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, тому інформацію про такі витрати узагальнюють на рахунках обліку витрат звітного періоду: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Відповідно, до витрат з урахуванням управлінської функції відносяться адміністративні витрати, що обліковуються за рахунком 92 «Адміністративні витрати».

Аналітичний облік адміністративних витрат організовується за статтями та за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат за економічними елементами передбачає розподіл витрат за такими розрізами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи амортизаційні відрахування та інші витрати.

Як уже частково зазначалося в п. 1.1. до адміністративних витрат підприємства відноситься значна кількість витрат:

1) витрати, пов'язані з управлінням підприємством:

- на оплату праці працівників апарату управління підприємства;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління, включаючи транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством;
- витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства і передплату спеціалізованих періодичних видань;
- витрати на оплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління;
- витрати на оплату послуг інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством, якщо штатним розписом підприємства непередбачено відповідні функціональні служби;
- витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, засобів сигналізації та засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс) загальногосподарського призначення;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема, в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах;
- витрати на державні послуги - будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам апарату управління підприємства органами виконавчої влади та місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями;
- витрати на оплату винагороди за професійні послуги, в тому числі оплата за будь-які платні послуги, що надаються юридичними та іншими

установами і організаціями підприємству щодо юридичних послуг;

- витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства;

- витрати на оплату витрат з врегулювання суперечок у судових органах;

- витрати на організацію прийомів, свят, придбання і розповсюдження подарунків;

- представницькі витрати - витрати підприємства на прийом та обслуговування іноземних представників та делегацій, а також представників інших підприємств, що прибули по запрошенню з метою здійснення міжнародних зв'язків, встановлення і підтримання взаємовигідного співробітництва;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат пов'язаних з грошовим обігом;

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

- витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

а) на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засобів (слюсарів, електриків, мастильників, робітників, зайнятих регулюванням і перевіркою апаратури, монтерів електрообладнання);

б) відрахування на соціальні заходи;

в) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби, паливо й енергію для утримання будинків, споруд, дворів та інвентарю, опалювальних та освітлювальних мереж, водопостачання, каналізації та асенізації, вентиляційних пристроїв загальногосподарського призначення;

г) оплата послуг сторонніх організацій;

д) інші витрати;

- витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в

робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

а) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби;

б) на оплату праці робітників, зайнятих ремонтами, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;

в) відрахування на соціальні заходи;

г) оплата послуг сторонніх організацій;

д) інші витрати;

• погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань;

• витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення:

а) вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин;

б) вартість матеріалів та предметів пожежної і сторожової охорони, обмундирування, що видаються робітникам пожежної і сторожової охорони;

в) на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони;

г) відрахування на соціальні заходи;

д) інші витрати на утримання протипожежних пристроїв;

• витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках

невидачі їх адміністрацією;

- витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів загальногосподарського призначення підприємства;

- витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення;

3) витрати на обслуговування виробничого процесу:

- витрати на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці:

- а) на оплату праці працівників, зайнятих придбанням сировини, матеріалів, палива;

- б) відрахування на соціальні заходи;

- в) витрати матеріалів, палива;

- г) оплата послуг сторонніх підприємств;

- д) інші витрати;

- витрати, пов'язані із забезпеченням контролю за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) працівниками апарату управління підприємства:

- а) витрати на оплату праці робітників апарату управління, зайнятих контролем за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

- б) відрахування на соціальні заходи;

- в) вартість матеріалів, палива й енергії;

- г) інші витрати;

- витрати на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарне гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємства у встановленому законодавством порядку:

- а) на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та техніки безпеки, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог;

- б) відрахування на соціальні заходи;
- в) вартість матеріалів, палива, енергії для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки для обладнання і утримання засобів охорони, медикаментів;
- г) оплата послуг сторонніх підприємств;
- д) інші витрати;
  - витрати на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників (обов'язковий первинний періодичні профілактичні наркологічні огляди);
  - витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодим спеціалістам, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи;
- 4) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг):
  - плата за землю;
  - податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення;
  - збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (крім платежів виробничих підрозділів, цехів, що відносяться до загальновиробничих витрат);
  - збір за спеціальне використання водних ресурсів. Збір сплачується за використання водних ресурсів для загальногосподарських потреб підприємства;
  - страхові внески на соціальне страхування від нещасного випадку;
  - збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг сотового мобільного зв'язку, якщо ці послуги використовуються працівниками апарату управління підприємства;
  - комунальний податок;
  - інші витрати.

5) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу:

- суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників і спеціалістів апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих і середніх спеціальних навчальних закладів;

- оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданих працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання іспитів;

- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника I розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням) [112, 96].

Досить важливим фактором є те, що адміністративні витрати не формують собівартості виготовленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток підприємства.

Необхідно відзначити, що на рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

Здійснюючи більш детальну характеристику зазначених витрат, необхідно відзначити, що за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання

на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат Дочірнього підприємства наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат  
ТОВ «Бучацький цукровий завод»**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
Передано на експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Оплачені адміністративні витрати із розрахункового рахунку підприємства	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
Списано витрати за розрахунками з вітчизняними покупцями на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»
Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Віднесено суму податків та платежів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79.1 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Щомісячне списання адміністративних витрат виробничого підрозділу оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюють при журнальній формі обліку у журналі №5.

У промисловості загальногосподарські витрати можна розподілити між окремими видами продукції пропорційно до суми основної заробітної плати



працівників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг) і витрат на утримання та експлуатацію устаткування. Але на підприємстві такого розподілу не здійснюють.

Необхідно відзначити той факт, що організація обліку витрат за основною діяльністю у розрізі збутової функції здійснюється за допомогою витрат на збут.

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані із збутом продукції:

- на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції;

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на оплату службових відряджень;
- витрати на матеріали, канцелярські товари;

2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:

- на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

- на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів;

- відрахування на соціальні заходи;
- вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії;

- амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;

3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:

- на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки,

передбаченим угодою сторін;

- на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

4) витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці:

- на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки;

- відрахування на соціальні заходи;

- на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці;

5) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством:

- на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);

- на проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;

- на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку;

б) витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції:

- на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

- на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах. Витрати на пакування готової продукції включаються до витрат на збут продукції, якщо пакування готової продукції проводиться після її здавання на склад. Якщо пакування продукції (згідно з установленим технологічним процесом) проводиться в цехах до здавання на склад готової продукції, вартість

тари включається до виробничої собівартості продукції (до відповідних статей калькуляції або до комплексної статті, якщо тара виготовляється окремо від виробів);

- на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо);

7) податки та збори:

- збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг мобільного зв'язку, якщо ці послуги пов'язані з реалізацією(збутом) продукції;

8) інші витрати, пов'язані із збутом продукції [112, 99].

Витрати на збут не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

Важливим є той факт, що облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Даний рахунок є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів.

За дебетом рахунку 93 відображують суму визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». При цьому треба мати на увазі, що списують усі накопичені витрати на збут, оскільки їх визнають витратами звітного року, у повній сумі незалежно від обсягу реалізованих товарів, тому на залишок нереалізованих товарів не розподіляють.

Необхідно відмітити, що аналітичний облік витрат на збут здійснюється аналогічно обліку адміністративних витрат, тобто, ведеться в відомостях у розрізі статей витрат та за економічними елементами. Відповідно, організація аналітичного обліку витрат на збут за економічними елементами передбачає розподіл витрат за наступними розрізами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Так, при організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть у

розрізі складів і служб, пов'язаних із збутом продукції.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал №5 при журнальній формі обліку.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку витрат на збут наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

### Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію по основних засобах торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
Передано на експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»
Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального страхування	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Списано витрати на збут на фінансові результати	79.1 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

При детальному аналізі організації обліку витрат операційної діяльності важливу роль необхідно приділити такій складові, як інші витрати операційної діяльності.

У процесі виробничої діяльності на підприємстві виникають витрати, які формуються собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничою собівартістю виготовленої продукції, адміністративними витратами та витратами на збут. Крім цих витрат на ТОВ «Бучацький цукровий завод» формуються інші операційні витрати, які не пов'язані безпосередньо з операційною діяльністю.

До інших операційних витрат ТОВ «Бучацький цукровий завод»

включаються:

- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю покриваються за рахунок інших операційних доходів та валового прибутку, або збільшують збиток від операційної діяльності.

Для обліку інших витрат операційної діяльності підприємством використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Даний рахунок є активним, витратним і призначений для обліку господарських процесів.

Так, на рахунку 94 ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Необхідно відзначити, що рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має ряд субрахунків із яких на ТОВ «Бучацький цукровий завод» застосовуються лише рахунок 94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей», 94.8 «Визнанні штрафи, пені, неустойки» та 94.9 «Інші витрати операційної діяльності».

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат підприємства наведена у таблиці 2 6.

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнальній формі обліку використовується журнал №5.

### Кореспонденція рахунків з облік інших операційних витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	94.7 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»
Відображено суму вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	94.8 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	31 «Рахунки в банках» 37 «Розрахунки з різними дебіторами» 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 64 «Розрахунки за податками і платежами» 65 «Розрахунки за страхуванням»
Відображено витрати підприємства на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	94.9 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари» 37 «Розрахунки з різними дебіторами» 39 «Витрати майбутніх періодів» 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	79.1 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Але, якщо більш детально дослідити повний склад вище перерахованих витрат операційної діяльності, то необхідно відзначити, що значну кількість їх статей можна віднести до виробничої собівартості продукції. Звичайно, саме підприємство не в змозі точно встановити перелік цих витрат, тому ми пропонуємо, щоб він був встановлений відповідними галузевими інструкціями. Можна з упевненістю стверджувати, що система обліку операційних витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних промислових підприємств. І саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання.

### ***2.3. Облік доходів операційної діяльності підприємства***

Мірою успіху операцій підприємства є чистий дохід. Тому правильне відображення доходу від реалізації і відповідної вартості реалізації продукції важливе для усіх користувачів фінансової звітності. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають отриманню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу.

У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, а також надзвичайні доходи підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати проміжним, тимчасовим, таким, що використовується для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченню якого сальдо цих рахунків закривається в кінці кожного звітного періоду і переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунки класу 7 відображають стан доходів діяльності за певний звітний період і починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності [105, 542].

На рахунках класу доходів, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу (кредитове сальдо) на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» застосовуються для цілей обліку доходів наступним чином. За кредитом рахунків класу 7 – валовий дохід, а за дебетом – суми ПДВ, акцизного збору та інші непрямі платежі,

включені до ціни продажу. Після чого на результати діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

Для обліку доходів діяльності у відповідності з Планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати».

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу досліджувані підприємства використовують рахунок 70 «Доходи від реалізації». Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

На досліджуваному підприємстві найбільшу питому вагу в загальній сумі доходів має дохід від реалізації готової продукції. Основними видами готової продукції є: цукор, жом і патока. Відпуск готової продукції зі складу на даному підприємстві оформляється накладними і товарно-транспортними накладними на підставі належним чином оформленої довіреності.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-



транспортна накладна, видаткова накладна та ін. Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівниками бухгалтерії.

Облік доходів від реалізації у розрізі аналітичних рахунків організовано за видами (групами) продукції, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Узагальнення даних синтетичного обліку здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації» та у Журналі № 6.

Разом з тим, на рахунку 71 «Інший операційний дохід» обліковують доходи від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Зазначимо, що до складу інших операційних доходів включають: дохід від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів; доходи від операційної оренди активів; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнанні боржником або щодо яких одержанні рішення суду; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності [46, 368].

Наведемо основні господарські операції з обліку доходів від реалізації готової продукції і товарів на досліджуваних підприємствах в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

### Кореспонденція рахунків з обліку операційних доходів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено суми, що не є доходом	70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»	36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
Відображено суми, одержані у складі доходу від реалізації	70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»	64 «Розрахунки за податками та платежами»
Віднесено доходи від реалізації на фінансовий результат	70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»	79.1 «Фінансовий результат операційної діяльності»
Відображено дохід від реалізації готової продукції	36.1 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»

Віднесення інших операційних доходів на фінансовий результат від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії. Узагальнення даних по рахунку 71 здійснюється у Журналі № 6.

#### ***2.4. Облік витрат і доходів операційної діяльності в умовах автоматизованої обробки облікової інформації***

Одне з провідних місць в управлінні підприємством займає сучасний бухгалтер. Він не тільки відповідає за ведення бухгалтерських рахунків, але й здійснює велику роботу з планування, аналізу, оцінки і огляду господарської діяльності підприємства і розробці управлінських рішень.

Для удосконалення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем. І передусім, необхідно провести докорінну реконструкцію його технічної і інформаційної бази на підставі впровадження автоматизованої системи обліку, аналізу та аудиту, до складу якої б входили автоматизовані робочі місця бухгалтера.

Розвиток інформаційних технологій бухгалтерського обліку за останні роки здійснюється все наростаючими темпами. Постійно покращуються якісні характеристики програм, які пропонуються на ринку інформаційних послуг, збільшується не лише їх потужність, але і функціональне наповнення.

Однією із важливих умов ефективного управління господарюючим суб'єктом є грамотна організація бухгалтерського обліку, основне завдання якого полягає в забезпеченні керівництва підприємства інформацією для прийняття управлінських рішень. Саме в умовах комп'ютеризації спрощуються облікові роботи, знижується їх трудомісткість, що в свою чергу підвищує як оперативність отримання необхідної інформації, так і її ефективність.

В основу комп'ютерних форм обліку покладено головний елемент методу обліку і економічного аналізу – документація. Початкова інформація з первинних документів заноситься в пам'ять комп'ютера і за допомогою комп'ютерних програм здійснюється її групування та узагальнення.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи.

Початковим етапом є збирання і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері, що включає в себе: складання (виписування) первинних документів з використанням автономних робочих місць економіста на основі персонального комп'ютера з одночасним відображенням аналогів документів на машинному носії; оформлення їх відповідними підписами, передавання первинних документів по мережах зв'язку або на машинних носіях відповідним дільницям економічного аналізу.

На другому етапі проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях: прийом первинної економічної інформації (документів) та їх аналогів на машинних носіях, перевірка повноти і правомірності заповнення показників та даних; автоматизований контроль, коригування, сортування, групування і нагромадження даних первинних документів у машинних аналогах реєстрів; формування довідників аналітичних об'єктів.

Заключним етапом процесу є: отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді аналітичних таблиць, діаграм, довідок; формулювання висновків та розробка рекомендації на основі отриманих даних.

Комп'ютерна система бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку відразу після їх введення в інформаційну базу даних. Систематизація і узагальнення облікових і аналітичних даних, що існують в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображається у результатних даних для обліку, аналізу і аудиту.

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку пройшли великий шлях у своєму становленні та розвитку. Вони змінювалися паралельно із змінами

інформаційних технологій, програмних і технічних засобів обробки інформації, методів і засобів розробки, концепцій побудови інформаційної системи.

На ТОВ «Бучацький цукровий завод» застосовується автоматизована форма обліку, при якій весь комплекс робіт по обробці інформації та виготовленню реєстрів виконує електронно-обчислювальна машина.

В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при ручній обробці даних.

Для здійснення функціонування об'єкта управління в автоматизованій системі управління формується інформаційне забезпечення, яке складається із позамашинних і машинних елементів. На рисунку 2.5 представлена структура інформаційного забезпечення системи автоматизації обліку, аналізу та аудиту.



**Рис. 2.5. Структура інформаційного забезпечення системи автоматизації обліку, аналізу та аудиту**

Підвищення трудомісткості облікових процедур, неможливість багатьох господарюючих суб'єктів тримати великий штат бухгалтерів і доступність цін на персональні комп'ютери обумовили попит на бухгалтерські інформаційні системи. У теперішній час на ринку України пропонується велика кількість інформаційних систем бухгалтерського обліку. Всі вони різноманітні в залежності від обсягу виконуваних функцій, принципів побудови, складу додаткових послуг, технічного і методичного супроводу, галузевої орієнтації. На відміну від меморіальної або журнальної форм для автоматизованих форм ведення обліку (таблично-автоматизована і автоматизовано-діалогова) практично не існує ніяких стандартів і нормативів. Тому багаточисленні програмні рішення багато в чому відмінні один від одного як за представленням вхідних даних і вихідних форм, так і за принципами використання, способами налагодження бухгалтерських систем до облікової політики конкретних підприємств.

Сьогодні на ринку України представлено біля десятка універсальних бухгалтерських програм, найбільш відомі з них: «ГРОССБУХ», «Фінанси без проблем», «Бест», «Парус», «1С: Бухгалтерія», «Інтелект-Сервіс», «Галактика», та інші.

У сьогоденних умовах дуже поширеним є самостійна організація робочого місця бухгалтера. Переважно спеціалісти самостійно автоматизують і програмують найбільш типові і важливі операції облікового і аналітичного процесу, застосовуючи для цього можливості сучасних інтегрованих пакетів прикладних програм, електронних табличних процесорів, систем управління базами даних.

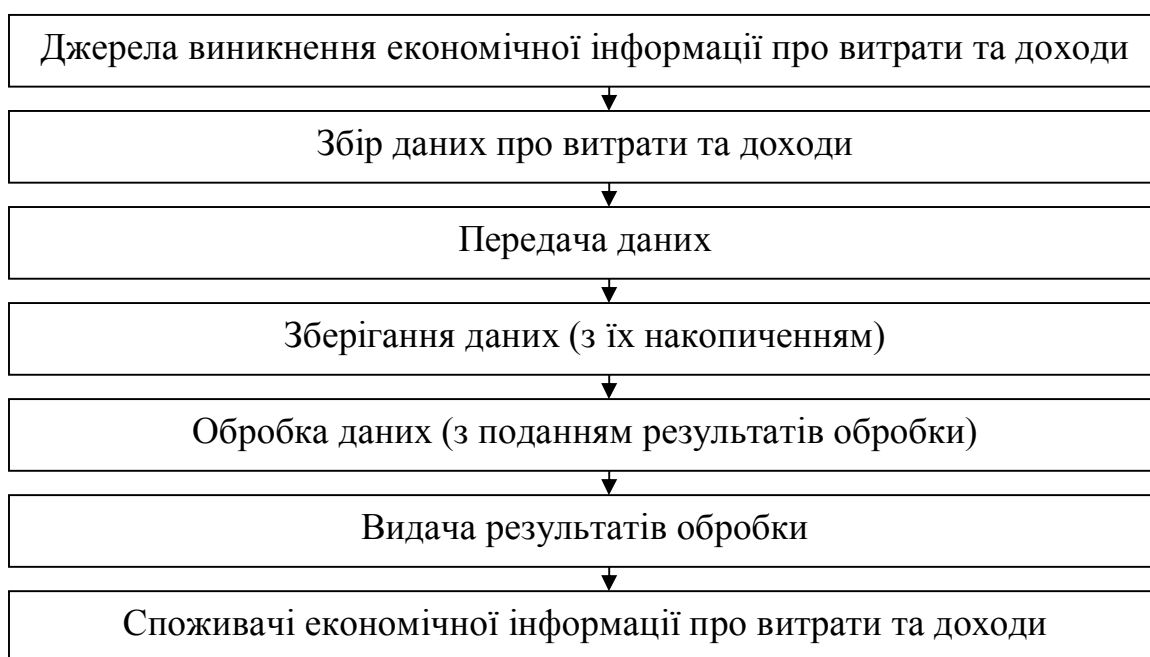
Microsoft Excel – один з найбільш поширених додатків Microsoft Office, який використовується в роботі спеціалістами різного профілю (економістами, фінансистами, бухгалтерами, статистиками, інженерами), оскільки є потужним програмним засобом для роботи з таблицями даних, які дозволяють впорядковувати, аналізувати та графічно представляти різноманітні види даних.

До Microsoft Excel включений розвинутий математичний апарат,

спеціалізовані інформаційні технології статистичного аналізу. Microsoft Excel широко використовуються на досліджуваному підприємстві для автоматизації бухгалтерського обліку. Документи розрахункового характеру можуть переводитись в електронну форму, зберігатися як шаблони для багаторазового використання. Microsoft Excel підтримує електронний документообіг, забезпечуючи створення, списання, пошук та зберігання документів складної структури, взаємозв'язок комплексів розрахункових документів.

Для цілей автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні витратами та доходами використовується як зовнішня, так і внутрішня інформація. Зовнішня інформація включає дані про стан ринку і конкурентів, прогнози цін, податкової політики, політичної ситуації в країні. Внутрішня інформація про витрати та доходи – це дані, які виникли переважно у системі обліку та відображають різні тимчасові інтервали і стан об'єкта управління.

Економічна інформація представляє собою відомості у сфері економіки, які необхідно фіксувати, передавати, обробляти і зберігати для використання в процесі планування, обліку, аудиту та аналізу. Економічна інформація про витрати та доходи діяльності підприємства проходить п'ять стадій обробки (рис.2.3) [50, 100].



**Рис. 2.3. Стадії обробки економічної інформації про витрати та доходи**

У комп'ютерних програмах, як правило, облік витрат та доходів реалізований у складі компонентів, що автоматизують реалізацію та збут. Зокрема, на досліджуваних підприємствах для вирішення важливих завдань, що впливають з програми діяльності, використовується програмний продукт «1С: Предприятие 7.7».

Дана програма дозволяє виконувати реєстрацію облікової інформації про витрати та доходи кількома способами:

- введення проведення вручну;
- використання механізму типових операцій;
- введення документів з наступним формуванням бухгалтерських проведення.

Для виконання типових операцій на досліджуваному підприємстві застосовують шаблон типової операції – алгоритм виконання господарської операції, що містить правила заповнення основних і додаткових реквізитів, які передбачені в формі операції, список бухгалтерських проведення операції.

Створення шаблону типової операції значно зменшує час введення операцій з обліку витрат та доходів і дозволяє уникнути помилок при розрахунках та визначенні кореспондуючих рахунків.

Програмою «1С: Предприятие 7.7» передбачений більш точний засіб введення бухгалтерських проведення за фактами господарської операції обліку витрат та доходів: складання кореспонденції рахунків за документами.

Використання засобів автоматизації аналітичного обліку витрат та доходів діяльності дозволяє практично повністю вирішити проблему точності і оперативності інформації. Протягом декількох хвилин можуть бути підготовлені різноманітні і деталізовані дані, що необхідні для прийняття ефективних рішень.

Доцільним, на нашу думку, формувати форми звітності, які б забезпечували надання оперативної та релевантної інформації, а також планування та контролю доходів, витрат і результатів діяльності на підприємствах. Звіт про результати діяльності доцільно складати за кожним її

ВИДОМ.

Оскільки асортимент продукції на досліджуваних підприємствах не значний, пропонується складати наступні форми звітності: Звіт про продаж за декадами; Звіт про доходи і витрати за центрами відповідальності; Звіт про фінансові результати від реалізації продукції.

Дана програма «1С» має низку незаперечних переваг: простоту інсталяції й використання, можливість гнучкого налаштування конфігурації і наявність вбудованої макромови, змогу швидко виконати різноманітні проведення; ціна, що не перевищує середньої зарплатні бухгалтера. «1С: Бухгалтерія» - програмний засіб, призначений для вирішення широкого кола задач щодо автоматизації підприємств різних видів діяльності. Система 1С:Бухгалтерія може працювати в двох основних режимах. Режим Конфігуратора дозволяє розробнику налаштовувати компоненти системи автоматизації і запам'ятовувати їх в спеціальній базі даних. Режим користувача призначений для безпосереднього використання створеної настройки в роботі з метою вводу, обробки, зберігання і видачі зведеної інформації про діяльність підприємства.

Так і на ТОВ «Бучацький цукровий завод» використовується добре відомий пакет цієї фірми «1С: Бухгалтерія» версії 7.7. Дана програма не має макромови, однак у ній наявна вбудована об'єктно-орієнтована мова програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для своїх потреб чи навіть повністю переписати їх. Звичайно, налаштування такої програми обов'язково виконує фахівець, проте вона більше орієнтована на кінцевого користувача і надає йому більше можливостей під час роботи.

Пакет «1С: Бухгалтерія» дозволяє працювати декільком користувачам в локальній мережі з одною базою провадок, що дає змогу отримувати поточну інформацію про фінансовий стан в будь-який момент часу.

Враховуючи той факт, що з кожним днем наука іде все в перед та в перед досить часто з'являються нові програми, або удосконалюються уже існуючі. Типовим прикладом при цьому і є створення «1С: Бухгалтерія 8.0». Звичайно ж,



застосування новітньої програми для ТОВ «Буцацький цукровий завод» було б досить перспективним.

Програма «1С: Бухгалтерія 8.0» представляє можливість ідентифікації користувача при вході в програму. Відповідно, для кожного користувача є можливість доступу до тих чи інших об'єктів і даних в програмі, а також задати індивідуальні настройки при роботі з конфігурацією «Бухгалтерія для України». В даній конфігурації реалізована можливість роботи з російськомовною оболонкою програми (інтерфейсом), так і з україномовною.

Досить позитивним фактом використання цієї програми є можливість здійснювати облік фінансових результатів, а відповідно і витрат основної операційної діяльності підприємства. Так, відповідно до цього, документ Фінансові результати у головному меню міститься в пункті Інші документи, однак, зважаючи на його важливість для ведення бухгалтерського обліку, він заслуговує на окремий розгляд. Цей регламентований документ і головне його призначення – закриття всіх рахунків доходів і витрат на відповідні субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати». Документ Фінансові результати дозволяє здійснювати наступні операції: закриття рахунків обліку витрат за елементами, закриття рахунка обліку загальновиробничих витрат, і нарешті, закриття всіх інших витрат операційної діяльності на рахунок 79. Кожній з цих операцій відповідає певний режим роботи документа, який вибирається в реквізиті діалогової форми Етап визначення фінансових результатів.

Розглянемо детальніше роботу документа у кожному з цих режимів. Якщо задати режим Закриття елементів витрат, то відбудеться списання рахунка восьмого класу за елементами витрат на рахунки, визначені для кожного з елементів у довіднику Види витрат.

Закриття рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відбувається під час проведення документа в режимі Закриття загальновиробничих витрат. Необхідно відзначити, що алгоритм розподілу витрат потребує введення на закладці «Додатково» таких реквізитів, як «Нормальна база розподілу»; «Поточна база розподілу та нормальна сума постійних витрат». Значення

реквізиту «Поточна сума постійних витрат» визначається автоматично під час проведення документа, його можна переглянути після повторного відкриття. Ця сума розрахована як сальдо рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» за всіма видами витрат, для яких у довіднику «Види витрат» увімкнений прапорець «Належати до постійних загальновиробничих витрат».

Підсумкову інформацію про фінансові результати діяльності і підприємства можна отримати за допомогою стандартних звітів (наприклад, Обігово-сальдова відомість).

Залишки і обіги нас рахунках, де ведуть аналітичний облік за субконтом Вид витрат, можна переглянути за допомогою стандартного звіту «Аналіз субконто». Як субрахунок необхідно задати «Вид витрат». Потрібно відзначити, що рух коштів за конкретними видами витрат дає змогу переглянути звіт «Картка субконто». Крім періоду звітності, необхідно для параметра «Вид субконто 1» задати значення «Вид витрат», а для параметра «Субконто 1» потрібно вибрати потрібний вид витрат з довідника (наприклад, Адміністративні витрати, витрати на збут).

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження питань обліку витрат та доходів операційної діяльності дало змогу зробити наступні висновки:

1. Величина прямих витрат ТОВ «Бучацький цукровий завод» складається з: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; інших прямих витрат (відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку, оренда землі тощо).

У цукровій промисловості загальновиробничі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до суми основних витрат на переробку буряка, включаючи матеріальні витрати на технологічні цілі, витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та витрати на утримання й експлуатацію устаткування. Пропонуємо усю суму загальновиробничих витрат

(змінних та постійних), яка відображається по дебету рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» по закінченні звітнього періоду повною сумою списувати на витрати виробництва та включати до собівартості виготовленої продукції пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу.

2. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, тому інформацію про такі витрати узагальнюють на рахунках обліку витрат звітнього періоду: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

3. Для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати проміжним, тимчасовим, таким, що використовується для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченню якого сальдо цих рахунків закривається в кінці кожного звітнього періоду і переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». На досліджуваному підприємстві найбільшу питому вагу в загальній сумі доходів має дохід від реалізації готової продукції.

4. На ТОВ «Бучацький цукровий завод» застосовується автоматизована система обробки облікових документів з використанням прикладної програми «1С. Підприємство 7.7». Проте, рекомендовано використовувати підприємством програму «1С: Бухгалтерія 8.0», яка крім процесу автоматизації облікових робіт дає можливість здійснювати необхідний для підприємства аналіз фінансово-господарської діяльності.

## РОЗДІЛ 3

### Інформаційна база аналізу та аудиту витрат і доходів операційної діяльності

#### *3.1. Аналіз витрат і доходів операційної діяльності*

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку дещо змінилось традиційне розуміння таких понять як доходи і втрати.

Мета діяльності кожного підприємства – одержання доходів і прибутку, які в умовах ринкової економіки становлять основу економічного розвитку підприємства. Слід підкреслити, що прибуток відрізняється від доходу тим, що показує, на яку суму доходи перевищують пов'язані з ними витрати [47, 210].

Аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємницької діяльності є важливим елементом фінансового менеджменту та аудиту.

В умовах ринкових відносин головним напрямом аналітичної роботи підприємства є фінансовий аналіз. Підприємець, бізнесмен, керівник підприємства зацікавлені у докладному аналізі фінансових потоків, щоб на основі одержаної інформації приймати управлінські рішення, які регулюватимуть формування фінансових ресурсів і впливатимуть на потоки грошових коштів.

Слід зазначити, що для обґрунтування нового управлінського рішення не обов'язково досягти абсолютної правильності аналітичних розрахунків, головне в процесі аналізу – виявити тенденції розвитку аналізованої проблеми як у звітному періоді, так і на перспективу.

Аналіз доходів можна проводити як за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, так і за видами організації збуту. Відповідно до цього, структуру доходів ТОВ «Бучацький цукровий завод» представлено в таблиці 3.1.

## Аналіз структури доходів ТОВ «Бучацький цукровий завод»

Показник	За минулий рік		За звітний рік			Відхилення	
	Сума	Питома вага, %	За планом	Фактично		Від плану	Від минулого року
				Сума	Питома вага, %		
Дохід (виручка) від реалізації продукції	75045,9	99,20	60540,4	29749,1	94,87	-	-
Інші операційні доходи	582,70	0,77	685,60	1530,30	4,88	844,70	947,60
Інші доходи	20,60	0,03	30,80	77,30	0,25	46,50	56,70
Усього доходів	75649,2	100,00	61256,8	31356,7	100,00	-	-
						29900,1	44292,5

Дані таблиці свідчать, що найбільшу питому вагу у загальній структурі доходів цукрового заводу має дохід від реалізації продукції: 99,20% у 2011 році та 94,87 – у 2012 році. Усі інші доходи такі як інші операційні та інші становлять незначну частину загальних доходів підприємства, а саме -0,77% та 0,03% у 2011 році та 4,88% та 0,25% - у 2012 році відповідно.

Собівартість продукції визначається відношенням витрат, пов'язаних з їх виробництвом до кількості виробленої продукції протягом облікового періоду. Визначення собівартості за результатами роботи підприємства дає змогу дослідити динаміку її зміни у сторону збільшення або зменшення протягом певного періоду, а також проаналізувати її структуру у розрізі статей калькуляції.

Так, можна стверджувати, що собівартість є також і якісним показником, який відображає ступінь організації виробничого процесу та ефективність діяльності ТОВ «Бучацький цукровий завод» в цілому.

Для аналізу собівартості одиниці найважливіших видів продукції використовують дані планових та фактичних калькуляцій. Аналіз можна провести методом порівняння фактичної собівартості найважливіших видів продукції з плановою та із собівартістю за минулий рік і відобразити в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Аналіз собівартості одиниці найважливіших видів продукції підприємства**

Вироби	Собівартість за минулий рік	Собівартість за звітний рік					Питома вага випуску даного виробу в загальному обсязі продукції	
		за планом		фактично			за планом	фактично
		тис. грн.	% зниження собівартості порівняно з минулим роком	тис. грн.	% зниження собівартості порівняно			
					з минулим роком	з планом		
Цукор	1108,5	1100,2	0,7	1098,8	0,9	0,1	94,6	94,6
Жом	36,8	36,3	1,4	36,0	2,2	0,8	3,1	3,1
Патока	26,7	26	2,6	26,2	1,9	+0,8	2,2	2,3

Як видно із даних таблиці 3.2, по зазначених виробках, які відносяться до порівнюваної товарної продукції, фактична собівартість нижча від планової і минулорічної: собівартість цукру становить 1098,8 тис.грн., що на 0,9% менше, аніж минулого року, і на 0,1%, менше за планову.

Фактична собівартість жому у звітному році становить 36,0 тис.грн., що на 2,2%, менше, аніж минулого року, і на 0,8%, менше за планову. А по патоці, допущено подорожчання в порівнянні з планом на 0,8%. Порівняння фактичної питомої ваги кожного виробу з плановою свідчать про незначні зрушення в структурі випуску продукції.

Важливо відзначити той факт, щонайбільшу питому вагу в загальному обсязі продукції становить, звичайно ж, цукор, виробництво якого займає 94,6%.

Витрати виробництва, їх структуру можна проаналізувати за двома взаємодоповнюючими напрямками – за елементами витрат та за калькуляційними статтями. Дослідження складу і структури витрат на виробництво необхідне для того, щоб вивчити причини зміни витрат і відшукати шляхи і джерела зниження витрат і збільшення прибутку.

При розгляді структури витрат ТОВ «Буцацький цукровий завод» необхідно оцінювати кожен статтю щодо її значущості і контрольованості. Аналіз звіту про затрати на виробництво можна відобразити в таблиці 3.3.

## Аналіз собівартості продукції за елементами витрат

Елементи витрат на виробництво	За планом		За звітом		Відхилення
	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	Сума, тис.грн.	Питома вага, %	
Сировина та основні матеріали	19496,80	39,18	19536,40	39,19	39,60
Допоміжні матеріали	845,60	1,70	838,10	1,68	-7,50
Паливо	18612,40	37,40	18658,20	37,43	45,80
Енергія	-	-	-	-	-
<i>Разом</i>	<i>38954,80</i>	<i>78,28</i>	<i>39032,70</i>	<i>78,29</i>	<i>77,90</i>
Витрати на оплату праці	6513,50	13,09	6521,60	13,08	8,10
Відрахування на соціальні заходи	2345,30	4,71	2377,10	4,77	31,80
Амортизаційні відрахування	816,60	1,64	817,50	1,64	0,90
Інші витрати	1132,10	2,28	1106,00	2,22	-26,10
<i>Усього</i>	<i>49762,30</i>	<i>100,00</i>	<i>49854,90</i>	<i>100,00</i>	<i>92,60</i>

Як видно з даних таблиці 3.3, виробництво продукції на аналізованому підприємстві є матеріаломістким: питома вага матеріальних витрат за звітом становить 78,29%, а за планом – 78,28%. Витрати на оплату праці становлять 13,08%, а за планом – 13,09% від загальної суми витрат. На частку затрат засобів праці припадає лише 1,64%. Зростання частки матеріальних витрат на 0,01% зумовлено підвищенням цін на сировину і матеріали, а також незначними перевитратами норм витрат матеріалів на одиницю продукції. Так, загальна сума витрат на виробництво зросла на 92,6 тис.грн.

Наступним етапом аналізу комплексних витрат ТОВ «Бучацький цукровий завод» є дослідження динаміки цих витрат на 1 грн. товарної продукції за три роки, а також змін порівняно із плановим їх рівнем на звітний період. Саме таке дослідження комплексних витрат в цілому та за окремими статтями покаже їх частку в одній гривні товарної продукції та тенденцію до змін – їх зниження чи підвищення в гривні товарної продукції.

Динаміка витрат на одну гривню продукції аналізується в цінах, що діяли в 2010р., в цінах, що діяли в 2011р. і в цінах, які діяли в 2012р. В результаті аналізу визначається рівень зниження або зростання величини витрат на одну гривню продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод», що можна побачити в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Динаміка витрат на одну гривню реалізованої продукції цукрового заводу**

Показники	За 2010 рік	За 2011 рік	За 2012 рік
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн.	90326,8	62538,3	24790,9
Витрати операційної діяльності, тис. грн.	89277,6	69385,1	27061,4
Витрати на одну гривню реалізованої продукції, коп.	98,84	110,95	109,16
Зміна витрат на одну гривню продукції у звітному році у % до попереднього року	-	12,11	-1,79

На основі одержаних результатів відзначимо, що витрати на одну гривню реалізованої продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод» в 2011р. збільшились порівняно з попереднім періодом в діючих цінах на 12,11%, а в 2012р. – зменшились на 1,79%. Дослідження показало, що темпи зростання витрат на виробництво перевищували темпи зростання обсягу виробництва:

77,72% $\left(\frac{69385,1}{89277,6} \times 100\right)$  проти 69,24% $\left(\frac{62538,3}{90326,8} \times 100\right)$  у 2011р. та 39,00% $\left(\frac{27061,4}{69385,1} \times 100\right)$  проти 39,64% $\left(\frac{24790,9}{62538,3} \times 100\right)$  в 2012р.

Даний факт свідчить про наявність на підприємстві неприбуткових витрат.

Для аналізу за даними фінансової звітності складається аналітична таблиця, в якій відображаються абсолютні значення і частки вартості окремих економічних елементів витрат у загальній їх сумі, відхилення значень показників звітного періоду від базового (2011р.), що зазначено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Динаміка, склад і структура операційних витрат  
ТОВ «Бучацький цукровий завод» за економічними елементами**

Елементи операційних витрат	Витрати, тис. грн.		Структура витрат, %		Відхилення +/-	
	2011	2012	2011	2012	Абсол. тис. грн.	Відносне %
Матеріальні витрати	39032,7	25496,1	78,3	74,6	-13536,6	-34,68
Витрати на оплату праці	6521,6	4064,2	13,1	11,9	-2457,4	-37,68
Відрахування на соціальні заходи	2377,1	1203,6	4,8	3,5	-1173,50	-49,37
Амортизація	817,5	57,3	1,6	0,2	-760,2	-92,99
Інші операційні витрати	1106,0	3347,9	2,2	9,8	2241,9	202,70
<i>Усі операційні витрати</i>	<i>49854,9</i>	<i>34169,1</i>	<i>100,0</i>	<i>100,0</i>	<i>-15685,8</i>	<i>-31,46</i>

За даними таблиці 3.5 видно, що продукція підприємства є



матеріаломісткою. Спостерігається тенденція до зниження матеріаломісткості продукції. Так, частка матеріальних витрат у звітному періоді (2012р.) становила 74,6% при 78,3% у попередньому (2011р.). Темп приросту матеріальних витрат у звітному році порівняно з попереднім на 3,22% перевищили темпи приросту операційних витрат (34,68-31,46).

Необхідно відзначити, що більше третини операційних витрат 11,9% у 2012р. і 13,1% у 2011р. припадає на оплату праці. Частка амортизації необоротних активів в загальній сумі витрат зменшилася (з 1,60% у попередньому році до 0,2% - у звітному).

Потрібно відзначити той факт, що суттєво зросла у звітному році частка інших операційних витрат (з 2,2% до 9,8%). Відповідно, головним напрямом пошуку резервів зниження витрат операційної діяльності є поглиблення аналізу їх структури, дослідження змін окремих складових інших операційних витрат, виявлення причин їх зростання і пошуку шляхів їх зменшення.

Аналіз операційних витрат за статтями витрат передбачає: визначення абсолютного і відносного відхилення статей витрат у процесі порівняння звітного їх значення з даними попереднього періоду з відповідним плановим значенням; обчислення частки кожної статті витрат в загальній сумі операційних витрат; оцінку структури змін, що відбулися.

Необхідно врахувати той факт, що фінансовий результат цукрового заводу однаково залежить як від доходів, так і від витрат понесених на протязі звітного періоду.

Отож, наступним етапом аналізу фінансових результатів ТОВ «Бучацький цукровий завод» буде дослідження складу і структури витрат підприємства, а саме витрат на збут, що можна побачити в таблиці 3.6.

Головною причиною фактичних перевитрат коштів на збут продукції в 2010р. є незначне збільшення суми витрат на утримання складів, суми витрат пакувальних матеріалів та тари та оплати праці.

## Дані про витрати на збут продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод»

Показник	2010 рік				2011 рік				2012 рік			
	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%
Витрати пакувальних матеріалів, тари	82,1	83,9	1,8	102,2	75,8	78,2	2,4	103,2	13,6	13,6	0,0	100,0
Оплата праці та комісійної винагороди торг. агентам	30,5	32,3	1,8	105,9	60,6	62,6	2,0	103,3	10,2	12,9	2,7	126,5
Витрати на утримання складів	148,8	152,1	3,3	102,2	296,5	302,4	5,9	102,0	30,8	38,7	7,9	125,6
Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції	180,3	178,3	-2	98,9	381,3	366,8	-14,5	96,2	69,8	68,6	-1,2	98,3
Витрати на гарант. ремонт і гарантійного обслуговування	100,4	99,8	-0,6	99,4	149,6	154,5	4,9	103,3	18,8	18,5	-0,3	98,4
Інші витрат	92,3	93,2	0,9	101,0	36,7	39,1	2,4	106,5	8,6	10,2	1,6	118,6
<b>Разом</b>	<b>634,4</b>	<b>639,6</b>	<b>5,2</b>	<b>100,8</b>	<b>1000,5</b>	<b>1003,6</b>	<b>3,1</b>	<b>100,3</b>	<b>151,8</b>	<b>162,5</b>	<b>10,7</b>	<b>107,0</b>

Аналіз даних 2010р. потрібно відмітити, що при порівнянні фактичних значень з плановими найбільше позитивне відхилення належить витратам на транспортування 2,0 тис.грн., а негативне – витрати на утримання складів (3,3 тис.грн.). Що стосується даних 2011р., то необхідно відзначити, що першочерговою причиною відхилення фактичних значень віх кошторисних є збільшення витрат по усіх складових витрат на збут. Серед основних відхилень найбільш суттєві у витратах на утримання складів (+5,9) та у витратах на

транспортування та перевалку (-14,5).

Аналізуючи складові витрат на збут за 2012р. в першу чергу необхідно зазначити, що в порівнянні з попередніми періодами загальна сума цих витрат різко знижується, оскільки знижується кількість продукції для збуту (реалізації). За наведеними даними можна відмітити, що позитивному відхиленню фактичних даних від запланованих посприяло зменшення витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції на 1,2 тис.грн., а щодо негативного відхилення – зростання витрат на утримання складів на 7,9 тис.грн.

Окрім витрат на збут, детальному аналізу підлягають і адміністративні витрати ТОВ «Бучацький цукровий завод». Результати проведеного аналізу знаходяться в таблиці 3.7.

В 2010р. загальна фактична сума адміністративних витрат становила 864,1 тис.грн. і перевищила план на 15,1 тис.грн. Найбільшу частину в загальній сумі витрат займають інші витрати 222,5 тис.грн. до складу яких включена вартість використаної електроенергії і інші загальногосподарські витрати та податки, збори і інші платежі 190,3 тис.грн.

Стосовно адміністративних витрат за 2011р. то потрібно відмітити, що сума відхилення фактичного значення від кошторисного становить 110,4 тис.грн. Сумі даного відхилення посприяло підвищення фактичної суми інших витрат (11,9 тис.грн.), суми витрат на зв'язок (6,7 тис.грн.) та витрат на врегулювання спорів у судових органах (5,0 тис.грн.).

В 2012р. сума досліджуваних витрат становила 1069,6 тис.грн., відповідно, кошторисом підприємства не було передбачено такого зниження і тому, фактична сума витрат менша за планову на 11,8 тис.грн. Такому різкому зменшенню загальної суми адміністративних витрат посприяло зменшення суми витрат на зв'язок (51,3 тис.грн.) в той час як заплановано підприємством було 76,4 тис.грн. та суми плати за РКО та інші послуги банків на 4,0 тис.грн. в порівнянні з плановим значенням.

## Дані про адміністративні витрати ТОВ «Бучацький цукровий завод»

Показник	2010 рік				2011 рік				2012 рік			
	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%	За кошторисом	Фактично	Відхилення	%
Загальні корпоративні витрати	6,0	6,3	0,3	105,0	18,6	21,9	3,3	117,7	9,2	7,2	-2,0	0,8
Витрати на службове відрядження і утримання апарату управління	148,8	150,3	1,5	101,0	145,2	131,2	-14,0	90,4	152,6	168,4	15,8	1,1
Винагорода за професійні послуги	14,3	13,9	-0,4	97,2	16,7	18,4	1,7	110,2	18,6	19,1	0,5	1,0
Витрати на зв'язок	33,7	34,4	0,7	102,1	82,5	89,2	6,7	108,1	76,4	51,3	-25,1	0,7
Витрати на утримання основних засобів, інш нематеріальних активів	85,4	86,5	1,1	101,3	105,9	109,9	4,0	103,8	108,2	105,7	-2,5	1,0
Витрати на врегулювання спорів у судових органах	65,9	72,2	6,3	109,6	93,6	98,6	5,0	105,3	95,8	96,3	0,5	1,0
Податки, збори і інші платежі	191,6	190,3	-1,3	99,3	198,8	198,7	-0,1	99,9	258,3	263,2	4,9	1,0
Плата за РКО та інші послуг	87,2	87,7	0,5	100,6	142,3	134,2	-8,1	94,3	106,6	102,6	-4,0	1,0
Інші витрати	216,1	222,5	6,4	103,0	251,6	263,5	11,9	104,7	255,7	255,8	0,1	1,0
<b>Разом</b>	<b>849,0</b>	<b>864,1</b>	<b>15,1</b>	<b>101,8</b>	<b>1055</b>	<b>1166</b>	<b>110,4</b>	<b>110,5</b>	<b>1081</b>	<b>1069,6</b>	<b>-11,8</b>	<b>1,0</b>

Одним із аспектів дослідження фінансових результатів ТОВ «Бучацький цукровий завод» є практичне застосування моделі горизонтального та вертикального їх аналізу на основі даних Звітів про фінансові результати за три роки. Отож, проведемо горизонтальний аналіз фінансових результатів ТОВ «Бучацький цукровий завод» за 2010-2012рр.

Після проведення горизонтального аналізу Звіту про фінансові результати ТОВ «Бучацький цукровий завод» передусім необхідно звернути увагу на зміни в складі чистого прибутку та збитку підприємства за відповідні звітні періоди. Розглянемо детальніше отримані результати в таблиці 3.8.

Так, на основі проведеного аналізу моделі «Горизонтального та вертикального аналізу» необхідно відзначити, що в 2012р. досліджуване підприємство зазнало чистих збитків в сумі 785,4 тис.грн.

Таблиця 3.8

### Горизонтальний аналіз звіту про фінансові результати

Стаття фінансових результатів	Рядок звіту	2011 рік		2012 рік	Абсолютне відхилення +/-		Відносне відхилення %	
		За звітний період	За попередній період	За звітний період	2011\ 2010	2012\ 2011	2011\ 2010	2012\ 2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>I. Фінансові результати</b>								
Доход від реалізації продукції товарів, робіт, послуг	010	75045,9	108392,5	29749,1	-33346,6	-45296,8	69,2	39,6
ПДВ	015	12507,6	18065,7	4958,2	-5558,1	-7549,4	69,2	39,6
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції товарів, робіт, послуг	035	62538,3	90326,8	24790,9	-27788,5	-37747,4	69,2	39,6
Собівартість реалізованої продукції товарів, робіт, послуг	040	65510,4	86467,6	24426,1	-20957,2	-41084,3	75,8	37,3
<b>Валовий:</b> прибуток	050		3859,2	364,8	-3859,2	364,8		
збиток	055	2972,1			2972,1	-2972,1		
Інші операційні доходи	060	582,7	375,4	1530,3	207,3	947,6	155,2	262,6

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Адміністративні витрати	070	1165,6	864,1	1069,6	301,5	-96,0	134,9	91,8
Витрати на збут	080	1003,6	639,6	162,5	364,0	-841,1	156,9	16,2
Інші операційні витрати	090	1705,5	1306,3	1403,2	399,2	-302,3	130,6	82,3
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b> прибуток	100		1424,6		-1424,6			
збиток	105	6264,1		740,2	6264,1	-5523,9		11,8
Інші доходи	130	20,6	8,0		12,6	-20,6	257,5	
Фінансові витрати	140	388,2	1177,7		-789,5	-388,2	33,0	
Інші витрати	160	18,7	6,0	122,5	12,7	103,8	311,7	655,1
<b>Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування:</b> прибуток	170		248,9		-248,9			
збиток	175	6650,4		785,4	6650,4	-5865,0		11,8
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		49,9		-49,9			
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності:</b> прибуток	190		199,0		-199,0			
збиток	195	6650,4		785,4	6650,4	-5865,0		11,8
<b>Чистий:</b> прибуток	220		199,0		-199,0			
збиток	225	6650,4		785,4	6650,4	-5865,0		11,8
<b>II. Елементи операцій-них витрат</b>								
Матеріальні затрати	230	39032,7	10471,1	25496,1	28561,6	-13536,6	372,8	65,3
Витрати на оплату праці	240	6521,6	5921,0	4064,2	600,6	-2457,4	110,1	62,3
Відрахування на соціальні заходи	250	2377,1	2193,3	1203,6	183,8	-1173,5	108,4	50,6
Амортизація	260	817,5	751,6	57,3	65,9	-760,2	108,8	7,0
Інші операційні витрати	270	1106,0	770,6	3347,9	335,4	2241,9	143,5	302,7
<b>Разом</b>	<b>280</b>	49854,9	20107,6	34169,1	29747,3	-15685,8	247,9	68,5

А що стосується 2011р. в порівнянні з 2010р., то сума отриманого чистого прибутку значно знизилась, а саме, на 6849,4 тис.грн., іншими словами, зазначене зниження прибутку становило 3241,91%. Зазначений факт свідчить про значне погіршення фінансового стану підприємства на протязі декількох

останніх років.

Аналізуючи структуру чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно зазначити, що сума даного показника за 2010р. у порівнянні з попереднім знизилася на 27788,5 тис.грн., що в загальному становить 30,8%, а в 2012р. в порівнянні з 2011р. – на 37747,4 тис.грн., тобто, 60,4%. Відповідно до цього, на результат такого зменшення значно вплинуло зниження суми доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), яке в 2011р. становило 33346,6 тис.грн., а в 2012р. – 45296,8 тис.грн.

Потрібно відзначити, що при аналізі показника валового прибутку його сума за 2010р. в порівнянні з попереднім знизилась на 3859,2 тис.грн., на що значний вплив здійснило зниження собівартості реалізованої продукції в сумі 20957,2 тис.грн. (24,2%). А що стосується валового прибутку за 2012р., то його сума також знизилась на 364,8 тис.грн. причиною цього стало зниження собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 41084,3 тис.грн. (62,7%).

При аналізі фінансових результатів ТОВ «Буцацький цукровий завод» на основі застосованої моделі значна увага приділяється операційній діяльності підприємства, а особливо, витратам операційної діяльності. На основі вище зазначеного можна відмітити, що сума адміністративних витрат як зростає, так і спадає.

Так, в 2010р. сума адміністративних витрат становила 864,1 тис. грн., а в 2011р. – 1165,6 тис. грн. Відповідно до цього, за зазначений проміжок часу сума цих витрат зросла на 301,5 тис.грн., що становить 34,9%. Протилежна ж ситуація склалась у 2012р. Так, згідно з цим, сума адміністративних витрат в 2012р. становить 1069,6 тис.грн., що в порівнянні з 2011р. зменшилась на 96,0 тис.грн., тобто, темп приросту становить 8,2%. Зменшення даного показника є позитивним фактором для підприємства, оскільки на зазначену суму збільшиться сума попередньо визначеного валового прибутку.

Що стосується витрат на збут, то тут ситуація є дещо кращою. Так, в

2010р. сума витрат на збут становила 639,6 тис.грн., а в 2011р. – 1003,6 тис.грн. Згідно з цим, порівняльна сума зазначених витрат зросла на 364,0 тис.грн. або на 56,9%. Відповідно в 2012р. сума витрат на збут становить 162,5 тис.грн., що в порівнянні з 2011р. знизилась на 302,3 тис.грн., темп приросту знизився на 17,7%.

Щодо інших операційних витрат ТОВ «Буцацький цукровий завод», то їх зміна повністю аналогічна двом попереднім. На основі цього потрібно відзначити, що в 2010р. сума інших витрат операційної діяльності становила 1306,3 тис.грн., в 2011р. – 1705,5 тис.грн., а вже в 2012р. – 1403,2 тис.грн. За наведеними даними можна відзначити, що темп приросту цих витрат в 2011р. у порівнянні з попереднім зріс на 30,6%, тобто, 399,2 тис.грн., а що до 2012р. порівняно з 2011р. відбулось зниження цих витрат на 17,7%, тобто, 302,3 тис.грн.

При аналізі фінансових результатів від операційної діяльності необхідно відзначити, що за три досліджувані періоди діяльності ТОВ «Буцацький цукровий завод» були присутні як прибуток, так і збиток. Відповідно до вище зазначеного, можна відмітити, що на протязі 2010-2011рр. підприємство отримувало прибуток в сумі 1424,6 тис.грн. та в 2011 та 2012рр. виникли збитки в розмірі 6264,1 тис.грн. та 740,2 тис.грн. На основі цього, можна зазначити, що в 2011р. порівняно з 2010р. сума прибутку знизилась на 7688,7 тис.грн. Враховуючи той факт, що в 2011-2012рр. був присутній непокритий збиток, то абсолютне відхилення за 2012р. становить - 5523,9 тис.грн. Окрім того, на фінансовий результат від операційної діяльності впливає сума отриманих інших операційних доходів. Так, їх сума в 2010р. становила 375,4 тис.грн., а в 2012р. – 1530,3 тис.грн., на основі цього в 2011р. порівняно з 2010р. сума цих доходів зросла на 207,3 тис.грн., а в 2012р. в порівнянні з 2011р. - на 947,6 тис.грн.

Наступним етапом аналізу застосованої моделі є аналіз фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування. За результатами проведеного аналізу можна зазначити, що в 2010р. ТОВ «Буцацький цукровий



завод» отримувало прибуток в сумі 248,9 тис.грн., а в 2011 та 2012рр. – збиток на суму 6650,4 тис.грн. та 785,4 тис.грн. Так, в 2011р. порівняно з 2010р. відбулось зниження суми прибутку на 6899,3 тис.грн. (2771,92%), а в 2012р. у порівнянні з 2011р. – зменшення збитку 5865,0 тис.грн. Необхідно відзначити, що на отриманий фінансовий результат від звичайної діяльності вплинули такі показники як: інші доходи, сума яких в 2011р. порівняно з 2010р зросла на 12,6 тис.грн., а в 2012р. порівняно з 2011р. знизилась на 20,6 тис.грн.; фінансові витрати сума яких в 2011р. у порівнянні з 2010р. знизилась на 789,5 тис.грн., а в 2012р. – на 388,2 тис.грн.; інші витрати сума яких в 2012р. у порівнянні з попереднім зросла на 103,8 тис.грн.

Потрібно відмітити те, що в 2012р. порівняно із 2011р. сума збитків зменшилась на 5865,0 тис.грн. А що стосується 2011р. в порівнянні з 2010р., то сума отриманого прибутку від звичайної діяльності знизилась, на 199,0 тис.грн.

Аналіз операційної діяльності виявив позитивний момент зниження суми адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності, собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а негативним зниження доходу від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг.

Проводячи горизонтальний аналіз елементів операційних витрат необхідно в першу чергу відзначити, що загальна сума усіх елементів операційних витрат в 2010р. становила 20107,6 тис.грн., в 2011р. – 49854,9 тис.грн., а в 2012р. – 34169,1 тис.грн. Аналізуючи ці значення необхідно відмітити, що в 2011р. у порівнянні з 2010р. сума елементів операційних витрат зросла на 29747,3 тис.грн. (147,9%), а в 2012р. порівняно з 2011р. їх зниження становило 15685,8 тис.грн. (31,5%). Причиною зниження загальної суми елементів операційних витрат є зниження суми конкретного елемента, наприклад такого як матеріальні затрати сума яких в 2012р. у порівнянні із 2011р. знизилась на 13536,6 тис.грн., що в загальному становить 34,7%. Суму такого зниження можна пояснити погіршенням процесу виробництва. Наступною складовою, що аналізується є витрати на оплату праці сума яких у 2011р. в порівнянні з 2010р. зросла на 600,6 тис.грн. (10,1%), а у

2012р. порівняно з 2011р., навпаки, зменшилась на 2457,4 тис.грн. (37,7%). Зміни цього показника зумовлені скороченням працівників на підприємстві. Паралельно із зниженням рівня заробітної плати знижуються і суми відрахувань на соціальні заходи. Так, сума цих відрахувань в 2012р. у порівнянні з 2011р. знизилась на 1173,5 тис.грн., що становить 49,4%.

Що стосується амортизації, то необхідно відзначити, що в 2011р. порівняно з 2010р. сума даного показника зросла на 65,9 тис.грн., а в 2012р. сума амортизації знизилась на 760,2 тис.грн., що в загальному становить 93%. Останньою складовою елементів витрат операційної діяльності є інші операційні витрати сума яких знизилась в 2012р. у порівнянні з 2011р. на 15685,8 тис.грн.

Використовуючи модель горизонтального і вертикального аналізу проведемо вертикальний аналіз фінансових результатів ТОВ «Бучацький цукровий завод» за 2010-2012рр. Розглянемо отримані результати в таблиці 3.8.

Враховуючи той факт, що для проведення вертикального аналізу необхідне базове значення, на основі якого визначається питома вага кожного аналізованого показника в загальній структурі, то потрібно відмітити, що таким значенням буде загальна сума витрат підприємства. Отож, із наведених даних можна зробити висновок, що відбулися певні зміни в структурі витрат підприємства.

Як позитивну тенденцію можна розглядати зменшення питомої ваги витрат на збут в загальній структурі витрат підприємства за 2012р. Однак є і негативна тенденція – частка інших операційних витрат у загальній структурі витрат підприємства значно зросла і становить 50,9% усіх витрат за 2012р. Пояснити дану ситуацію можна постійним зниженням обсягів виробництва та нестачею фінансових ресурсів.

Поступове скорочення таких показників, як адміністративні витрати та витрати на збут, свідчить про менш інтенсивний розвиток підприємства у звітних періодах.

Також на кінець 2012р. як уже зазначалось, присутнє значне зниження

питомої ваги витрат на збут, що складає 5,9%, цей факт може свідчити про недоліки у роботі збутової мережі або ж про зниження попиту на продукцію, що виготовляється.

Таблиця 3.8

## Вертикальний аналіз звіту про фінансові результати цукрового заводу

Стаття фінансових результатів	Рядок звіту	2010 рік	Частка	2011 рік	Частка	2012 рік	Частка
<b>I. Фінансові результати</b>							
Адміністративні витрати	070	864,1	21,6	1165,6	27,2	1069,6	38,8
Витрати на збут	080	639,6	16,0	1003,6	23,4	162,5	5,9
Інші операційні витрати	090	1306,3	32,7	1705,5	39,8	1403,2	50,9
Фінансові витрати	140	1177,7	29,5	388,2	9,1		0,0
Інші витрати	160	6,0	0,2	18,7	0,4	122,5	4,4
<b>Разом витрат підприємства</b>		<b>3993,7</b>	<b>100,0</b>	<b>4281,6</b>	<b>100,0</b>	<b>2757,8</b>	<b>100,0</b>
<b>II. Фінансові результати</b>							
Доход від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	010	108392,5	99,6	75045,9	99,2	29749,1	95,11
Інші операційні доходи	060	375,4	0,36	582,7	0,77	1530,3	4,89
Інші доходи	130	8,0	0,01	20,6	0,03	-	-
<b>Разом доходів підприємства</b>		<b>108775,9</b>	<b>100,0</b>	<b>75649,2</b>	<b>100,0</b>	<b>31279,4</b>	<b>100,0</b>
<b>III. Елементи операційних витрат</b>							
Матеріальні затрати	230	10471,1	52,1	39032,7	78,3	25496,1	74,6
Витрати на оплату праці	240	5921,0	29,4	6521,6	13,1	4064,2	11,9
Відрахування на соціальні заходи	250	2193,3	10,9	2377,1	4,8	1203,6	3,5
Амортизація	260	751,6	3,7	817,5	1,6	57,3	0,2
Інші операційні витрати	270	770,6	3,8	1106,0	2,2	3347,9	9,8
<b>Разом</b>	<b>280</b>	<b>20107,6</b>	<b>100,0</b>	<b>49854,9</b>	<b>100,0</b>	<b>34169,1</b>	<b>100,0</b>

Розглядаючи структуру витрат підприємства за 2010р. можна зазначити, що перше місце займають інші операційні витрати, частка яких становить 32,7%, на другому місці – фінансові витрати з часткою 29,5%, далі ідуть адміністративні витрати – 21,6%, витрати на збут – 16,0% та інші витрати – 0,2%. На основі цього, можна зробити висновок, що частка витрат операційної діяльності в загальній структурі витрат становить 70,4%.

Проводячи аналогічне дослідження за 2011р. необхідно відмітити, що частка цих витрат дещо змінилась, а саме: інші операційні витрати - 39,8%, адміністративні витрати – 27,2%, витрати на збут – 23,4%, фінансові витрати 9,1% та інші витрати – 0,4%. Стосовно 2009р. частка операційних витрат

трішки зросла, а саме, становила 95,6%. В порівнянні з попередніми роками частка адміністративних витрат зросла і становить 38,8%.

Протилежні зміни відбулись і щодо витрат на збут, тобто їх частка зменшилась і становила 5,9%. Але частку операційних витрат в загальній структурі витрат компенсували інші операційні витрати, які досягли 50,9%. І 4,4% становили інші витрати.

Проаналізувавши одержані дані важливим буде відзначити, що в 2010р. загальна сума доходів підприємства становила 108775,9 тис.грн. 99,6% якої становили, звичайно, доходи від реалізації продукції. Частка інших операційних доходів становила 0,36%, а частка інших доходів – 0,01%. Досить негативним моментом в діяльності підприємства в 2011р. є скорочення суми доходів на 33126,7 тис.грн., що спричинено скороченням виручки від реалізації продукції досліджуваного підприємства. Разом з тим, на протязі року зросла сума інших операційних доходів та інших доходів а саме на 207,3 тис.грн. та 12,6 тис.грн. відповідно. А ситуація, що склалась у 2012р. також не є досить позитивною. Так, сума доходу від реалізації знизилась на 45296,8 тис.грн. чи 4,09% в порівнянні із попереднім періодом. Сума інших доходів у 2012р. в повній мірі відсутня.

На основі проведеного вертикального аналізу елементів операційних витрат необхідно відмітити, що найбільшу частку в загальній структурі елементів операційних витрат на 2010р. займали матеріальні затрати в розмірі 52,1%, на другому місці розташовані витрати на оплату праці з часткою 29,4%. А найменшу частку становила амортизація – 3,7%. Що стосується 2011р., то ситуація є майже аналогічна 2010р., а саме, найбільша частка припадає на матеріальні затрати – 78,3%, а найменша – 1,6% на амортизацію.

Ситуація, що склалась в 2012р. цілком аналогічна попереднім. За даними проведеного аналізу можна відзначити, що найбільша частка в загальній структурі елементів операційних витрат припадає на матеріальні затрати – 74,6%, витрати на оплату праці – 11,9%, 9,8% - на інші операційні витрати, 3,5% - відрахування на соціальні заходи, а найменша – 9,62% на амортизацію.

### ***3.2. Методика здійснення аудиту операційних витрат і доходів підприємства***

Метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Звідси отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення отриманої мети підприємства. Тому всі об'єкти підприємницької діяльності прагнуть одержати якнайкращі результати за цими показниками.

Аудитору необхідно пам'ятати, що у Звіті про фінансові результати доходи відображаються за видами діяльності.

Відзначимо, що основною метою аудиту доходів є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів і віднесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації. Для досягнення цієї мети необхідно:

1. Встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів;
2. Правильне і повне відображення в первинних документах доходів;
3. Правильне ведення обліку доходів та відповідності їх прийнятій обліковій політиці підприємства;
4. Контроль за дохідною та видатковою частиною прибутку;
5. Узагальнення показників та інформації про наявність нерозподіленого прибутку підприємства [100, 174].

Відзначимо, що предметом уважного аудиторського дослідження операцій з обліку доходів є господарські операції, які пов'язані з формуванням дохідної частини всередині підприємства та за його межами. Так, до складу об'єктів аудиту операцій з обліку доходів включають:

1. Облікову політику підприємства:
  - класифікація доходу за кожною з груп;

- визнання та оцінка доходів: умови визнання доходу з операцій пов'язаних з цільовим фінансуванням; умови визнання за бартерними операціями; умови визнання від надання послуг, робіт;

2. Записи в первинних документах, облікових регістрах;

3. Інформація та показники ведення обліку, які показують нестачі та порушення щодо формування доходу підставі;

4. Операції з обліку: дохід від участі в капіталі; дохід від реалізації продукції; надзвичайний дохід; фінансовий результат; інший фінансовий дохід; інший дохід; інший операційний дохід [100, 175].

Доходи входять до складу об'єктів аудиту на підставі двох принципів – нарахування та відповідності.

Під час перевірки доходів аудитор, як правило, ставить перед собою наступні завдання:

1. Аудит правильності розподілу доходів за класифікаційною групою;

2. Перевірка правильності визнання та оцінки доходів;

3. Перевірка правильності формування прибутку у звітному періоді;

4. Достовірність даних у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування доходу;

5. Законність і правильність відображення доходу й фінансових результатів у звітності бухгалтерії.

При проведенні аудиту доходів джерелами інформації аудитора є: дані про облікову політику підприємства, первинні документи з обліку доходів, на основі яких формується чистий прибуток підприємства, облікові документи, які використовуються для його відображення в обліку операцій з формування прибутку підприємства (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії), акти, аудиторські висновки та інша документація, яка була здійснена в минулих періодах, звітність, що узагальнює результати аудиту, законодавчі акти та інші нормативні документи.

В процесі аудиторської перевірки здійснюється аналіз таких показників

підприємства:

1. Облікової політики підприємства та її доцільність;
2. Перевіряється, чи відбувалися зміни в обліковій політиці підприємства;
3. Умови визнання доходів;
4. Аналізується методика утворення чистого прибутку підприємства;
5. Аналіз звітності та її показників;
6. Ведення окремого обліку доходів та основної документації на основі якої ведеться облік доходів [100, 177].

Для перевірки доходу від реалізації продукції аудитор використовує такі джерела інформації:

- внутрішні показники підприємства, а саме - податкові накладні на відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) з ПДВ, акцизним збором, іншими зборами або податками та відрахуваннями з доходу;
- документи, отримані від покупця за відвантажену продукцію (рахунки-фактури, податкові накладні та інші відомості, отримані від третіх сторін);
- правильність визначення і законність відображення доходу від реалізації продукції в рахунках бухгалтерського обліку;
- правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку за такими рахунками, як 70, 79, 90, 91, 92, 93;
- законність створення резервів сумнівних боргів підприємства;
- перегляд облікової політики підприємства разом з умовами визнання доходу від реалізації продукції;
- правильність відображення даних про угоди, які здійснюються на бартерній основі, а також правильність визначення фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [100, 179].

Таким чином, у ході аудиторської перевірки доходів повинні бути встановлені такі факти:

- чи всі реально здійснені угоди відображені на рахунках бухгалтерського обліку і звітності;
- своєчасність відображення реалізованої (отриманої) продукції в

бухгалтерському обліку;

- правильність класифікації отриманого доходу від реалізованої продукції за видами;

- суми дебіторської заборгованості повинні бути своєчасно відображені на рахунках бухгалтерського обліку;

- сума витрат із відвантаження продукції повинна бути правильно визнана та відображена на рахунках бухгалтерського обліку;

- операції з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) повинні бути санкціонованими.

Аудитор повинен з'ясувати, чи не було відхилень від облікової політики підприємства під час надання кредитів і здійснення інших господарських операцій. Цей аудит проводиться шляхом зіставлення фактичних умов оплати продукції, вказаних у договорах, з даними документів, затверджених керівництвом.

Особливу увагу аудитор повинен звернути на законність наявних договорів на проведення певних операцій з продажу, а також перевірити правильність відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та відсутність у них помилок. Адже наявність помилок може завищити активи та суми продажу продукції.

Одночасно увага аудитора повинна бути звернена на умови поставки продукції для того, щоб точно визначити час переходу права власності.

З наявних документів, якщо момент переходу права власності встановити неможливо, аудитор повинен проаналізувати суми, отримані покупцем на рахунок підприємства в погашення дебіторської заборгованості, і на підставі цих даних зробити висновок про законність угоди, яка відображена на субрахунках рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Перевіряючи повноту інформації в облікових документах шляхом контролю товарно-транспортних накладних разом з рахунками-фактурами, аудитор повинен бути впевненим, що всі товарно-транспортні накладні є зібрані і належним чином оформлені.



Окрім повного і достовірного обліку даних, важливо, щоб аудитор перевіряв правильність даних у звіті про фінансові результати. Для цього перевіряється правильність заповнення облікових реєстрів та їх відображення у головній книзі.

У багатьох випадках рознесення даних за рахунками обліку дебіторської заборгованості в головній книзі ґрунтується не на даних реєстру обліку доходів від реалізації, а на даних журналу обліку дебіторської заборгованості, який вміщує не тільки виставлені підприємству рахунки, а й інформацію про отримані платежі. У таких випадках необхідно впевнитися, що сума виставлених рахунків зазначена в Журналі №3 та Відомості 3.1. Крім того, аудитору необхідно впевнитися, що дані журналу за рахунками обліку розрахунків з покупцями і замовниками належним чином рознесені по відповідних рахунках головної книги.

Метою аудиту правильності відображення інших операційних доходів і результатів операційної діяльності є встановлення:

- правильності відображення в облікових документах доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, пені, неустойок. При цьому аудитор повинен порівняти суми за кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» з сумами, зазначеними у договорах. Якщо виявлені відхилення, встановити їх причину;
- повноти відображення в обліку отриманих відсотків за розрахунковими, поточними та валютними рахунками підприємства. Для цього аудитор здійснює перевірку договорів підприємства, укладених з банківськими установами;
- дотримання підприємством умов за договорами позики та отримання відсотків за ними;
- правильності відображення в обліку доходів від курсових різниць та операцій з валютою;
- повноти та правильності відображення в обліку інформації із сум, які знаходяться на депозитних рахунках у банку, та відсотків, отриманих із них;
- правильності відображення інших операційних доходів;
- достовірності даних синтетичного та аналітичного обліку на рахунку

71 та його відображення на фінансових результатах;

- правильності списання дебіторської заборгованості. Особлива увага приділяється терміну позивної давності .

При проведенні аудиту витрат операційної діяльності вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Загалом предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дане дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші. Відповідно до цього, детальному вивченню підлягають також:

- 1) посадові інструкції персоналу;
- 2) звітність (фінансова, статистична, оперативна);
- 3) реєстри обліку;
- 4) первинні документи;
- 5) пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;

Одним із основних джерел інформації для аудитора виступає Наказ про облікову політику. Особливу увагу аудитора привертають наступні елементи даного Наказу:

- первинні документи з обліку витрат;
- об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання;
- склад виробничої собівартості;
- метод обліку витрат і калькулювання;
- склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- склад адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат;

Джерелами інформації для аудиту витрат виробництва і собівартості продукції є:

1. Первинні документи:

- лімітно-забірні картки (на одне найменування та багаторазовий відпуск) форма № М-8;

- картки складського обліку матеріалів (форма № М-17);
  - накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форма № М-11;
  - журнал обліку вантажів, що надійшли, форма № М-1;
  - видані доручення, форма № М-2;
2. Документи по нарахуванню оплати праці:
- розрахунково-платіжна відомість, форма № П-49;
  - розрахункова відомість, форма № П-50 та форма № П-51;
  - платіжна відомість, форма № П-53;
  - особовий рахунок, форма № П-54;
  - журнали № 1-7;
  - відомості до журналів;
  - Головна книга, баланс.

При проведенні аудиту адміністративних витрат та витрат на збут джерелами інформації виступають наступні документи: накладні; рахунки; авансові звіти; видаткові касові ордери, виписки банку, таблиць обліку використання робочого часу, а також складена на його основі розрахунково-платіжна відомість № 5 при журнальній формі обліку.

Окрім вище перелічених документів, при списанні як адміністративних, так і витрат на збут на фінансові результати оформляється довідка (розрахунок) бухгалтерії.

Необхідно відзначити і те, що до джерел інформації для проведення аудиту можна віднести і журнал №5 і 5А.

В свою чергу, джерелами перевірки, які є підставою для проведення аудиту інших витрат операційної діяльності виступають: накладні; акти про уцінку; інвентаризаційні описи; порівняльні відомості; розрахунок (довідка) бухгалтерії.

Необхідно відмітити що, при перевірці даних обліку витрат операційної діяльності аудитор перевіряє інформацію, яка міститься в журналах. Вони порівнюються з Головною книгою і відповідними регістрами. При

автоматизованому обліку замість журналів перевіряють відповідні відомості оборотів за рахунками витрат;

Одним із джерел інформації, що являється необхідним для проведення аудиту доходів та витрат операційної діяльності є форма № 2 «Звіт про фінансові результати» інформація, що стосується витрат та доходів операційної діяльності міститься в наступних рядках даного звіту:

1. Рядок 010. У статті «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків.

2. Рядок 040. У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та / або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

3. Рядок 060. У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій).

4. Рядок 070. У статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

5. Рядок 080. У статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів) - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

6. Рядок 090. У статті «Інші операційні витрати» відображаються

собівартість реалізованих виробничих запасів; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).

Також, при проведенні аудиту витрат та доходів операційної діяльності для аудитора необхідним джерелом інформації виступає форма фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Інформація, яка використовується аудитором знаходиться в 5-му розділі «Доходи і витрати», а детальніше, в рядках: 440 – операційна оренда активів, 450 – операційна курсова різниця, 460 – реалізація інших оборотних активів, 470 – штрафи, пені, неустойки та 480 – утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення, 490 – інші операційні доходи і витрати.

Окрім того, ще одним джерелом інформації для аудитора виступає форма № 6 «Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»». Відповідно дану інформацію можна знайти в розділі 1, п.1 «Доходи звітних сегментів». До складу цих доходів включають доходи від операційної діяльності звітних сегментів, з них: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям та іншим звітним сегментам; інші операційні доходи. Інформацію про витрати можна знайти в розділі 1, п.2. «Витрати звітних сегментів». До цих витрат включають витрати операційної діяльності, з них: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): зовнішнім покупцям, іншим звітним сегментам; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати [52, 455].

Суму перелічених витрат та доходів використовують при визначенні таких показників, як: усього доходів та витрат підприємства; фінансовий результат діяльності сегмента; фінансовий результат діяльності підприємства.

При дослідженні методики ведення аудиту витрат операційної діяльності перш за все необхідно відзначити, що метою аудиту є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення і списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат наведеної у звітності підприємства.

Що стосується завдань аудиту з обліку витрат операційної діяльності, то вони наступного змісту:

1. Встановлення правильності документального оформлення накопичення і списання витрат;
2. Перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та включення їх до собівартості продукції відповідно до прийнятого на підприємстві обліку витрат та калькулювання;
3. Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
4. Оцінка правильності формування собівартості по об'єктам калькулювання;
5. Перевірка правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
6. Оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку витрат операційної діяльності;
7. Підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат;
8. Перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати операційної діяльності у звітності підприємства.

Аудитор перевіряє, перш за все, порядок обліку собівартості реалізованої продукції на субрахунку 90.1 «Собівартість реалізованої готової продукції» та її склад.

При проведенні аудиторської перевірки слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити

прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загально виробничі витрати, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Аудитору потрібно перевірити сальдо цього рахунку на кінець звітного періоду, на якому відображається сума витрат, що відносяться до незакінченої виробництвом готової продукції.

У процесі перевірки з'ясовуються аудитором складові витрат, що відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та їх розподіл. Аудитор повинен вяснити при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат. Аудитору слід перевірити розрахунки, на яких розподіляються ці витрати та відображаються у бухгалтерському обліку.

Аудитор повинен при аудиті собівартості реалізованої продукції перевірити виробничу собівартість реалізованої готової продукції і нерозподілені загальновиробничі витрати.

Аудиторській перевірці підлягає прядок документального оформлення витрат виробництва на підприємстві, ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві. Аудит правильності відображення витрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному виразі, при цьому з'ясовуються аудитором суми витрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображенню їх в обліку, відпуску відходів «на сторону» в порівнянні з переробкою їх на підприємстві. Аудитор повинен перевірити в інвентаризаційних описах кожного цеху відображення фактичних залишків деталей на стадії їх обробки чи ступеню їх готовності, правильність віднесення витрат за періодами, в яких вони проведені.

Аудиторською перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають витрати виробничої діяльності аудитор повинен відобразити в робочому документі.

Важливим аспектом аудиту є також калькулювання собівартості продукції. При аудиторській перевірці необхідно визначити сукупність витрат

на виробництво продукції, правильність їх розподілу між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображених в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькулюються, так, як неправильне їх списання призводить до неправильного відображення собівартості продукції та визначення кінцевого фінансового результату.

При аудиторській перевірці адміністративних витрат на першому етапі аудитор повинен з'ясувати їх склад.

На другому етапі аудитор необхідно перевірити правомірність відображення адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати», на якому за дебетом відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – її списання на рахунок 79 «Фінансові результати». На даному етапі аудитор потрібно перевірити правильність аналітичного обліку адміністративних витрат.

Перевірка записів в дебеті рахунку 92 здійснюється на основі наступних документів: відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, нарахувань на заробітну плату, платежів, розрахунки амортизації основних засобів і нематеріальних активів, рахунки орендодавців на орендну плату за приміщення офісів.

На останньому етапі перевірки аудитор за результатами записів в своєму робочому документі з'ясовує недоліки, узагальнює їх і відображає в аудиторському висновку.

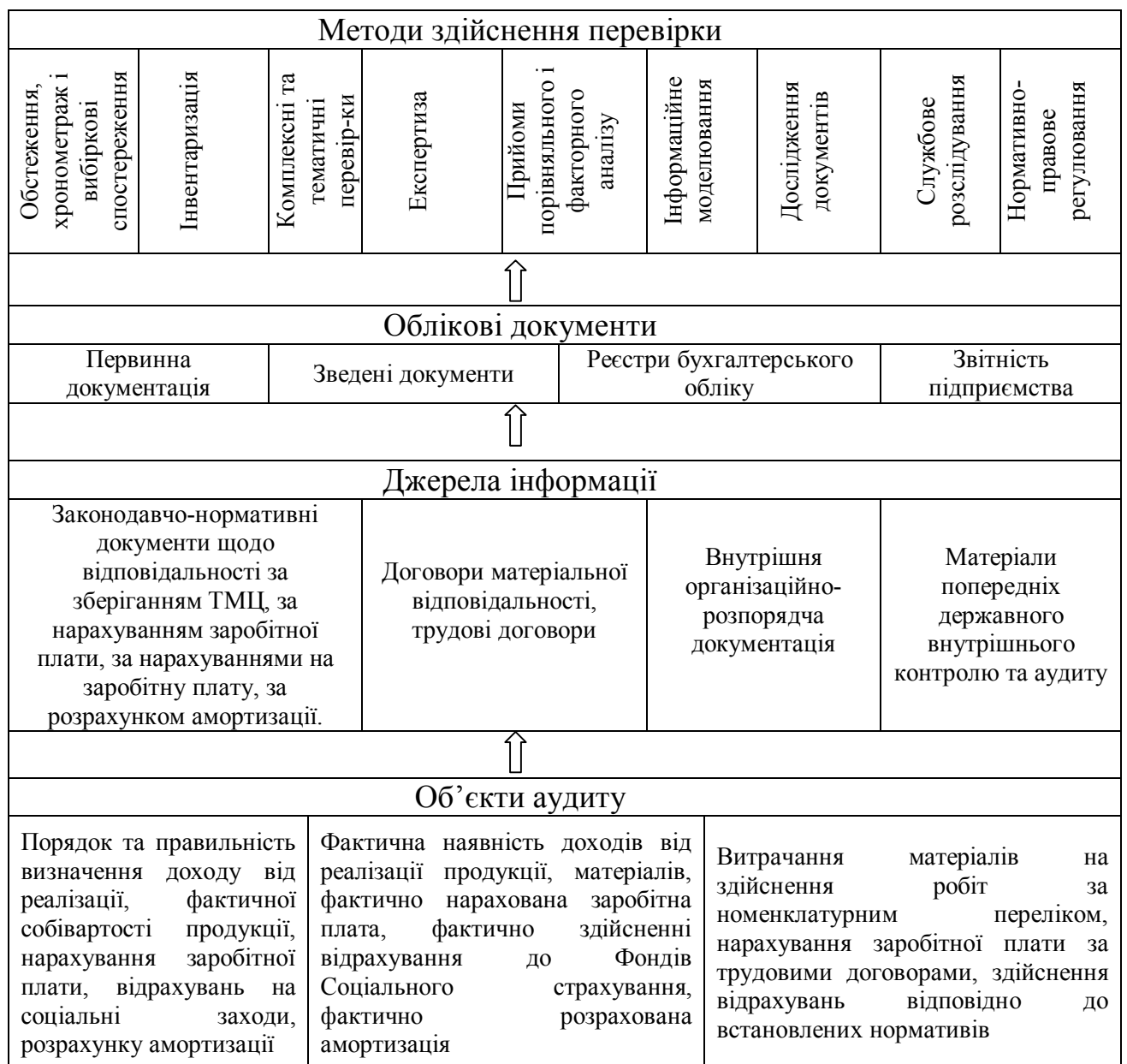
Аудиторській перевірці підлягають витрати на збут готової продукції, що обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Ці витрати на протязі звітного періоду (місяця) відображаються за дебетом рахунку 93, а за кредитом – списуються (у кінці звітного періоду) на рахунок 79.1 «Результат основної діяльності». Методика аудиту витрат на збут аналогічна аудиторській перевірці



витрат за рахунком 92 «Адміністративні витрати», але в той же час, має свої особливості.

Перевіркою з'ясовується правомірність витрат, віднесених до кожної статті аналітичного обліку. Необхідно з'ясувати аудитору правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з витратами на збут готової продукції (товарів), робіт.

Необхідно також відзначити той факт, що аудитор, який здійснює дослідження витрат та доходів операційної діяльності може скласти відповідну модель дослідження (рис. 3.1).



**Рис 3.1. Структура моделі аудиту операційних витрат та доходів**

Дана модель містить в собі інформацію про об'єкт аудиту, джерела інформації та перелік облікових документів.

На останньому етапі аудитор узагальнює результати перевірки, робить висновки та відображає їх в аудиторському висновку.

### **Висновки до розділу 3**

За даними, що знаходяться в третьому розділі дипломної роботи було визначено, що:

1. Проведено структурний аналіз доходів операційної діяльності результати якого свідчать про те, що найбільшу питому вагу у загальній структурі доходів цукрового заводу займає дохід від реалізації продукції: 99,20% у 2011 році та 94,87 – у 2012 році. А при аналізі собівартості одиниці найважливіших видів продукції було виявлено, що собівартість цукру – 1022 тис.грн., що на 0,5% менше, аніж минулого року, і на 0,3%, менше за планову. Найбільшу питому вагу в загальному обсязі продукції становить цукор, який займає в загальній структурі 94,6 %. За результатами проведеного аналізу встановлено, що частка матеріальних витрат у звітному періоді (2012р.) становила 74,6% при 78,3% у попередньому (2011р.). Більше третини операційних витрат 11,9% у 2012р. і 13,1% у 2011р. припадає на оплату праці. Частка амортизації необоротних активів в загальній сумі витрат зменшилася (з 1,60% у попередньому році до 0,2% - у звітному).

2. При проведенні аудиту витрат та доходів операційної діяльності вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Детальному вивченню підлягають: облікова політика підприємства; посадові інструкції персоналу; звітність (фінансова, статистична, оперативна); реєстри обліку; первинні документи; пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання.

3. При дослідженні методики ведення аудиту витрат та доходів операційної діяльності було встановлено, що метою аудиту є встановлення

достовірності первинних даних щодо накопичення і списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат наведеної у звітності підприємства. В свою чергу метою аудиту доходів є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів і віднесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Як результат дослідження було зроблено наступні висновки:

1. З розвитком ринкових відносин складається новий механізм функціонування національної економіки, при якому змінюються виробничі відносини і підвищується відповідальність суб'єктів ринку за результати своєї діяльності. Повний комерційний розрахунок, відсутність прямих вказівок з боку органів виконавчої влади, а також можливість застосування різних варіантів облікової політики обумовили той факт, що підприємства самостійно визначають стратегію економічного розвитку.

На жаль, більшість цукрових підприємств знаходиться в кризовому стані і основними причинами такого становища є:

- Втрата частини ринків збуту через розпад єдиної економічної системи;
- Загальна економічна криза, зниження інвестиційної активності в межах країни та скорочення попиту на інвестиційні товари;
- Відсутність конкуренції та механізму захисту національних товаровиробників;
- Висока ціна кредитних ресурсів для поповнення обігових коштів;
- Відстала матеріально-технічна база;
- Невміння керівництва підприємства ставити цілі та завдання, визначати критерії ефективності роботи;
- Негнучка та бюрократична управлінська структура.

Якщо перші чотири чинники є зовнішніми по відношенню до господарюючого суб'єкта і можливість впливу підприємства на них дуже незначна або відсутня, то наступні три, які є внутрішніми, можна і потрібно долати. Це можна зробити застосовуючи до підприємства заходи виробничо-організаційного та фінансово-економічного характеру. Так, для здійснення таких заходів підприємству необхідно залучати фінансові ресурси як з внутрішніх, так і з зовнішніх джерел.

2. Витрати операційної діяльності – це витрати пов'язані з виробництвом

або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходів. Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є: витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Дохід являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу. Дохід для кожного типу операцій визнається, коли: існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть на підприємство; сума доходу може бути достовірно оцінена.

3. Витрати та доходи, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), називають основними (відносяться до конкретних об'єктів витрат на підставі первинних документів). Інші витрати операційної діяльності пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. В бухгалтерському обліку доходи класифікують, аналогічно витратам, за видами діяльності. З метою визнання доходу та визначення його суми доходи поділяють на: дохід від реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери); дохід, що отримано від надання послуг; дохід, що отримано від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті

4. У цукровій промисловості загальновиробничі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до суми основних витрат на переробку буряка, включаючи матеріальні витрати на технологічні цілі, витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та витрати на утримання й експлуатацію устаткування. Для їх обліку використовується рахунок

91 «Загальновиробничі витрати» де відображається сума визнаних витрат і списання їх на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

5. У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати проміжним, тимчасовим, таким, що використовується для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченню якого сальдо цих рахунків закривається в кінці кожного звітного періоду і переноситься на рахунок 79.1 «Фінансові результати операційної діяльності».

6. На досліджуваному підприємстві найбільшу питому вагу в загальній сумі доходів має дохід від реалізації готової продукції. Основними видами готової продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод» є: цукор, жом і патока. З метою дослідження доходів операційної діяльності ТОВ «Бучацький цукровий завод» було проведено їх структурний аналіз за результатами якого було встановлено, що найбільшу питому вагу у загальній структурі доходів цукрового заводу займає дохід від реалізації продукції: 99,20% у 2011 році та 94,87 – у 2012 році.

7. Для аналізу собівартості одиниці найважливіших видів продукції проводиться методом порівняння фактичної собівартості найважливіших видів продукції з плановою та із собівартістю за минулий рік і в результаті було виявлено, що собівартість цукру – 1022 тис.грн., що на 0,5% менше, ніж минулого року, і на 0,3%, менше за планову.

8. Витрати на одну гривню реалізованої продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод» в 2011р. збільшились порівняно з попереднім періодом в діючих цінах на 12,11%, а в 2012р. – зменшились на 1,79%. Частка матеріальних витрат у звітному періоді (2012р.) становила 74,6% при 78,3% у попередньому (2011р.). Більше третини операційних витрат 11,9% у 2012р. і 13,1% у 2011р. припадає на оплату праці. Частка амортизації необоротних активів в загальній сумі витрат зменшилася.

9. Одним із аспектів дослідження витрат та доходів операційної

діяльності підприємства є практичне застосування моделі горизонтального та вертикального аналізу на прикладі фінансових результатів ТОВ «Бучацький цукровий завод».

10. Важливо відзначити, що при проведенні аудиту витрат та доходів операційної діяльності вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Детальному вивченню підлягають: облікова політика підприємства; посадові інструкції персоналу; звітність (фінансова, статистична, оперативна); реєстри обліку; первинні документи; пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання;

11. Як результат дослідження було внесено такі пропозиції:

1) На ТОВ «Бучацький цукровий завод» використовувати програму «1С: Бухгалтерія 8.0», яка крім процесу автоматизації облікових робіт дає можливість проводити аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.

2) Для здійснення обліку витрат Виробничим підрозділом застосовувати поряд із рахунки класу 9 «Витрати діяльності» рахунки класу 8 «Витрати за елементами», що дасть можливість полегшити процес розподілу витрат за елементами. Саме це нововведення дозволить полегшити роботу головного бухгалтера при складанні Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а особливо розділу II «Елементи операційних витрат» де відображаються накопичені суми на рахунках класу 8.

3) Групувати (класифікувати) витрати операційної діяльності за наступними ознаками класифікації: за видами продукції, робіт, послуг; за центрами відповідальності; за видами витрат; за календарними періодами; відповідно до собівартості; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за єдністю складу витрат; за способами перенесення вартості на продукцію та їх коротка характеристика. Таке групування витрат дозволить одержати оперативну інформацію для різних цілей управління, при чому на основі облікових реєстрів і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

4) Усю суму загальнови­робничих витрат (змінних та постійних), яка відображається за дебетом рахунка 91 «Загально­ви­робничі витрати» по закінченні звітного періоду повною сумою списувати на витрати виробництва та включати до собівартості виготовленої продукції пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу.

5) Запровадити систему внутрішнього аудиту, що дозволить здійснювати постійний контроль за витратами та доходами підприємства, а разом з тим, спонукатиме до вироблення заходів стосовно їх зменшення. Застосування внутрішнього аудиту дасть змогу своєчасно виявити недоліки в роботі персоналу і вжити необхідних заходів для їх попередження.

6) Прийняти до уваги наступні пропозиції щодо зниження собівартості продукції ТОВ «Бучацький цукровий завод»:

*1. Зниження матеріальних витрат:*

- 1.1. Раціоналізація ви­бору виду сировини та матеріалів;
- 1.2. Раціоналізація ви­бору постачальників сировини та матеріалів;

*2. Раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів:*

- 2.1. Поліпшене використання, транспортування та зберігання палива;
- 2.2. Поліпшення стану теплових систем;

*3. Вдосконалення організації праці:*

- 3.1. Вдосконалення організації та обслуговування робочих місць;
- 3.2. Впровадження прогресивних форм організації праці;
- 3.3. Впровадження технічно обґрунтованих норм;

*4. Вдосконалення технології виробництва:*

- 4.1. Інтенсифікація технологічних процесів;
- 4.2. Скорочення технологічної підготовки виробництва.

Загалом, управління витратами та доходами на підприємстві – це частина єдиного процесу управління підприємством, але в більшості випадків його можна розглядати як самостійну систему, яка має свої специфічні особливості, свій критерій управління і яка містить економіко-правову, організаційно-технічну, економіко-математичну і інформаційну підсистеми.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учебное пособие] / Л. Л. Ермолович, Л. Г. Сивчик, Г. В. Толкач, И. В. Щитникові ; под ред. Л. Л. Ермолович. – М. : Интерпрес-сервис, 2001 – 576 с.
2. Ареф'єва О. В., Городянська Д. М. Економічна стійкість підприємства / О. В. Ареф'єва, Д. М. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2008. - №8 (86) – С. 83-90.
3. Багров В. П. Економічний аналіз [навчальний посібник] / В. П. Багров, І. В. Багорова - К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 160с.
4. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / [В. С. Білоусько, М. І. Беленкова] ; за ред. В. С. Білоуська. – [видання 4-те]. – Х. : Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2007. – 423 с.
5. Білуха М. Контроль витрат виробництва / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №5 - С. 59-62.
6. Блонська Н. І. Економіка підприємства : теорія і практикум [навчальний посібник] / [Блонська Н. І., Васильців Т. Г., Гриневич С. С. і інші] ; за ред.. Міценко Н. Г., Яценко О. І. – Львів : «Магнолія – 2006», 2008. – 347 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік : облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л.] ; за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 528

с.

10. Бутинець Ф. Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті : [навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / [Бутинець Ф. Ф., Шигун М. М.] ; за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 352 с.

11. Буфатіна І. М. Облік у виробництві / І. М. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2001.-№ 57 - с.4-18.

12. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / [Вербилло О. Ф., Бойко З. І., Кондрицька Т. П., Ярошинський В. М.] ; за ред. О. Ф. Вербилло. – К. : НАУ, 2004. – 424 с.

13. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посібник] / за ред. Р. Л. Хом'яка. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.

14. Бухгалтерський облік : [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / [Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

15. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : [навчально-практичний посібник] / [під ред. С. Ф. Голова]. – Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс – Клуб», 2001. – 832 с.

16. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [підручник] / [Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М., Базась В. М.] ; за ред. В. Б. Захожай, М. Ф. Базася. – К. : МАУП, 2005. – 968 с.

17. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.

18. Вербилло О. Ф. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / [Вербилло О. Ф., Бойко З. І., Кондрицька Т. П., Ярошинський В. М. та ін.] ; за ред. доц., к.е.н., О. Ф. Вербилло. – К. : НАУ, 2004. – 424 с.

19. Войтенко Т. Усе про бухгалтерський облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороная. – Х. : Фактор, 2005. – 266 с.

20. Волкова І. А. Фінансовий облік-1 : [навчальний посібник] / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
21. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства [навчальний посібник] / М. В. Володькіна. - К.:Центр Навчальної літератури, 2004. – 196с.
22. Гадзевич О. І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств / О. І. Гадзевич. – К.: Кондор, 2004.- 180с.
23. Галузинський Г. П., Гордієнко І. В. Перспективні технологічні засоби оброблення інформації: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2002. — 280 с.
24. Гарасим П. М. Бухгалтерський облік за журнальною формою рахівництва : [навчальний посібник] / П. М. Гарасим, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 296 с.
25. Гарасим П. М. Курс фінансового обліку : [навч. посіб.] / Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. – К. : Знання, 2007. – 566 с. ІВВИ 966-346-259-0.
26. Герасимчук В. Н. Управління підприємством як соціально-економічною системою / В. Н. Герасимчук // Економіка України. – 2003. – №4 – С. 12-13.
27. Головка В. І. Фінансово-економічна діяльність підприємства : контроль, аналіз та безпека : [навч. посібник] / Головка В. І., Мінченко А. В., Шаманська В. М. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 448 с.
28. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / Голов С. Ф., Костюченко В. М. – К. : Екаунтінг, 2001. – 840 с.
29. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] — К.: КНЕУ, 2003. — 203 с.
30. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : [навч. посібник] / Грабова Н. М., Кривонос Ю. Г. – [3-тє вид., допов.]. – К. : А.С.К., 2002. – 416 с. – (Економіка. Фінанси. Право).

31. Грещак М. Г. Управління витратами: [навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. – Вид. 2-ге, без змін.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2006. – 132с.
32. Грицюк Е. О. Економіка підприємства : [навч. посібник] / Е. О. Грицюк. – К. : Дакор, 2009. – 304 с.
33. Давидов Г. М. Аудит : [навчальний посібник – 2-ге вид., перероб. і доп.] / Г. М. Давидов. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363с.
34. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посіб.] / Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. – К. : Знання-Прес, 2003. – 206 с.
35. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : [навч. посіб.] / Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. – К. : Знання, 2004. – 310 с.
36. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : Курс лекцій / В. А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
37. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402с.
38. Дубій О. 12 уроків з 1С: Бухгалтерії [3-тє оновлене і доп. вид.] / О. Дубій. – Львів: Бак, 2004. – 248с.
39. Економічна діагностика : [навч. посібник] / [Косянчук Т. Ф., Лук'янова В. В., Майорова Н. І., Швид В. В.] ; за ред., Т. Ф. Косянчук. – Львів : Новий Світ - 2000, 2012. – 452 с.
40. Економічна енциклопедія А\*К [керівник проекту В. І. Теремко, редактор Л. М. Воронович]. – Тернопіль : Академія народного господарства, 2000.
41. Економічний аналіз: [навч. посібник] / [Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І., Заросило А. П., Івахненко В. М. та ін.] ; за ред., М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
42. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік : основи теорії та практики : [навчальний посібник] / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – К. : Знання, 2004. – 377 с.
43. Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125 - XII від

22.04.1993р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

44. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996 – XIV від 16.07.1999р., зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

45. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: [навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни] / В. М. Іваненко. – К. : КНЕУ, 2000. – 263с.

46. Коблянська І. О. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / І. О. Коблянська. – К. : Знання, 2004. – 473 с.

47. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: [навч. осіб.] / М. Я. Коробов. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. – 378с.

48. Кочерга С. В. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навчальний посібник] / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 216 с.

49. Крайник О. П. Економіка підприємства: [навчальний посібник] / О. П. Крайник., Є. С. Барвінські. - Львів: Національний університет «Львівська політехніка». (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект + Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід»,2003.-208с.

50. Кругляк Б. С. Бухгалтерський облік на підприємствах : [підручник] / Б. С. Кругляк та ін. ; під керівництвом доктора економічних наук, професора Кругляка Б. С. – Хмельницький, 2010. – 625 с.

51. Крупка Я. Д. Облік в будівництві : [підручник] / Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – 608 с.

52. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л. П. Кулаковська , Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568с.

53. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти] / Л. П. Кулаковська , Ю. В. Піча. – Львів: «Новий світ – 2000», 2002. – 504с.

54. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / О. П. Кундря-Висоцька. – К. : Алерта, 2004. – 303 с. І5ВК 966-8533-

03-8.

55. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посіб.] / Лень В. С., Гливенко В. В. – К. : Знання-Прес, 2005. – 491 с.

56. Лень В. С. Облік і аудит. Вступ до фаху : [навч. посіб.] / В. С. Лень, В. А. Нехай. – К. : «Центр учбової літератури», 2009. – 256 с.

57. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: [Навчальний посібник] / В. С. Лень. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 696с.

58. Лень В. С. Фінансовий облік в Україні : задачі, тести, відповіді : [навчальний посібник] / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 320 с.

59. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / О. В. Лишиленко. - Київ Вид-во «Центр учбової літератури», 2003. - 624 с.

60. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 528 с.

61. Лишиленко О. В. Фінансовий облік: [підручник] / О. В. Лишиленко. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008. – 556с.

62. Ломонос-Чанкселіяні М. В. Облік і контроль доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Ломонос-Чанкселіяні Марини Василівни. – К., 2006. – 208 с.

63. Лук'яненко Д. Г. Економічна інтеграція і глобальні проблеми сучасності: [навч. посіб.]. Д. Г. Лук'яненко. - К. : КНЕУ, 2005. - 204 с.

64. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.

65. Мельник В. Ш. Основи економічного аналізу: короткий теоретико-методологічний курс: [навчальний посібник] / В. Ш. Мельник. – К. : «Кондор», 2003. – 128 с.

66. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : : [навч. посібник] / В. О. Мец. – К. : Вища школа, 2008. – 278 с.

67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

68. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009 – 503 с.

69. Нестеренко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств : [навчальний посібник] / Ж. К. Нестеренко. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 311 с.

70. Організація бухгалтерського обліку : [навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова]. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ЖІТІ, 2001 – 576 с.

71. Осмятченко Л. М. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти] / Л. М. Осмятченко, В. С. Шевчук. – Львів : «Магнолія 2006», 2012. – 196 с.

72. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних господарських операцій на підприємствах і в організаціях : [навчальний посібник] / І. М. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 308 с.

73. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: [Монографія] / О. А. Петрик – К. : КНЕУ, 2003. – 260с.

74. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : [навчальний посіб.] / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Мінфіну №87 від 31.03.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 «Звіт про фінансові результати» затверджене Наказом Мінфіну №87 від 31.03.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.

77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід», затверджене Наказом Мінфіну №290 від 29.11.1999р. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене Наказом Міністерства фінансів України №412 від 19.05.2005р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.

80. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: [навчальний посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.

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

82. Рзаєва Т. Г. Економічний аналіз: [Навчальний посібник] / Т.Г. Рзаєва. – Хмельницький: ТУП, 2003. – 199с.

83. Савицька Г. В., Економічний аналіз діяльності підприємства: [Навчальний посібник] / Г. В. Савицька. – К.: Знання, 2004. – 654с.

84. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посібник] / Є. І. Свідерський. – К. : КНЕУ, 2005. – 233 с.

85. Системи оброблення економічної інформації: [Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. ] / За заг. ред. В. Ф. Ситника. - К.: КНЕУ, 2004. - 332 с.

86. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

87. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : [навч. посібник] / В. В. Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

88. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. - К.: КНЕУ, 2004. - 411 с.

89. Сторожук Т. М. Особливості бухгалтерського обліку в галузях економічної діяльності : [навчальний посібник] / Сторожук Т. М., Підлісна О. І., Гуменюк О. В. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 460 с.

90. Сук Л. К. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посіб.] /



Сук Л. К., Сук П. Л., Стасишен М. С. – К. : Каравела, 2008. – 208 с.

91. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку: [підруч.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравела Піча Ю. В., 2009. – 624 с.

92. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – Львів: ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.

93. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз : практикум : [навч. посіб.] / Н. В. Тарасенко. – Львів: «Новий світ – 2000». 2006. – 280 с.

94. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посіб.] / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

95. Тищенко А. Н. Экономическая результативность деятельности предприятий : : [монография] / Тищенко А. Н., Кизим .Н. А., Догадайло Я. В. – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2012. – 144 с.

96. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : [підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.] / Н. М. Ткаченко. – [6-те вид.]. – К. : А.С.К., 2002. – 784 с. ІЗВИ 966-539-261-1.

97. Трохименко Л. М. Бухгалтерський облік : [навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц.]. : [у 4-х ч.] / Л. М. Трохименко. – Ч. І. Методичні рекомендації до вивчення першого блоку курсу «Теоретичні основи бухгалтерського обліку». – К. : КНЕУ, 2002. – 344 с.

98. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 274с.

99. Усач Б. Ф. Аудит: [Навчальний посібник – 3-тє вид., стер.] / Б. Ф. Усач. – К. : Знання – Прес, 2004. – 223с.

100. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту: [Підручник] / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, Н. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295с.

101. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / [Салига С. Я., Дацій Н. В., Корецька С. О., Нестеренко Н. В., Салига К. С.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 210 с.

102. Фінансовий облік : [підручник] / [С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко] – К. : Лібра, 2005. – 976 с.

103. Фінансово-економічний аналіз : [підручник] / [П. Ю. Буряк,

М. В. Римар, М. Т. Бець, Б. А. Карпінський, О. В. Майор та ін.]. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 528 с.

104. Хмелевська А. В. Бухгалтерський облік. Курс лекцій / А. В. Хмелевська, І. Ю. Ковтун. – Хмельницький: ХНУ, 2012. – 154 с.

105. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: [Навчальний посібник] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. – Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112с.

106. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [посібник] / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К. : Академія, 2002. – 672 с.

107. Череп А. В. Економічний аналіз. [Навчальний посібник] / А. В. Череп. - Кондор, 2005. – 213 с.

108. Шаталов А. М. 1С: Бухгалтерія 8 для України : первые шаги / А. М. Шаталов. – ООО «1С: Украина», 2007. – 154 с.

109. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : [підручник] / В. Є. Швець. – К. : Каравела, 2008. – 240 с.

110. Шило В. П. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства: [Навчальний посібник] / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна, А. Г. Темченко, О. М. Брадур. – К.: Кондор, 2011. – 240с.

111. Шило В. П. Практикум з бухгалтерського обліку : [практичний посібник] / Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Речіць О. П. – К. : ВД «Професіонал», 2007. – 224 с.

112. Цал-Цалко Ю. С., Витрати підприємства: [навчальний посібник] / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656с.