

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**БІЛЯК**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»  
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студент групи ОАБм-21

Біляк А. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Серединська В.М.

\_\_\_\_\_

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2019 р.

В.о.зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. \_\_\_\_\_

Тернопіль 2019

## ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Витрати, доходи та фінансові результати основної діяльності підприємства як об'єкти аудиту та аналізу	6
1.1. Економічна сутність витрат, доходів та їх класифікація	6
1.2. Основні вимоги до визнання та оцінювання витрат і доходів	14
1.3. Фінансовий результат основної діяльності підприємства: порядок та чинники формування	19
Висновки до розділу 1	23
Розділ 2. Організація та методика аудиту витрат, доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємства	24
2.1. Організація аудиту витрат, доходів та фінансових результатів	24
2.2. Особливості аудиту витрат основної діяльності	34
2.3. Аудит доходів та фінансових результатів основної діяльності	37
Висновки до розділу 2	42
Розділ 3. Методика аналізу витрат доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємства	43
3.1. Аналіз витрат основної діяльності	43
3.2. Аналіз доходів та фінансових результатів від основної діяльності	49
3.3. Маржинальний підхід до аналізу витрат підприємства	59
Висновки до розділу 3	63
Висновки	65
Список використаних джерел	68
Додатки	76

## Вступ

**Актуальність дослідження.** Результати роботи кожного підприємства, його конкурентоспроможність залежать не тільки від якості продукції, а й від обсягів понесених ним витрат, отриманих доходів. Здійснення дієвого контролю за формуванням фінансового результату стає однією з важливих завдань системи управління виробництвом. Означене вимагає удосконалення аналізу та аудиту цих об'єктів. Необхідно правильно визначати дохід, витрати, фінансові результати, достовірно та своєчасно відображати їх у бухгалтерському обліку. Збільшення прибутку фінансовим результатом діяльності підприємства означає примноження його фінансовий прибуток, отримання, якого є метою, зростання фінансових результатів.

Вивченню проблеми аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності значну увагу приділяють провідні сучасні вчені у галузі фінансового обліку такі, як М.Бойчук, П.С.Харів, М. І. Хопчан, Ю.В.Піча М.С. Пушкар, А. М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило, З.Г. Ватаманюк[8], Т. Ленеяка[24], С. Панчишина[8], О. Савенка, Н. Холода, О. Миронова, М. Азарская, Ф. Бутинець[7], М. Скрипник, В. Савченко. Інформаційною базою роботи є первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність ТОВ «Перспектива Ресурс», нормативно-правові акти, статистичні матеріали тощо.

**Мета та завдання.** Метою є дослідження проблем аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності та розробка шляхів їх вирішення.

Для того, щоб досягнути поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- визначити економічну сутність витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності;
- охарактеризувати інформаційну базу аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства;
- використати аналітичні процедури для дослідження витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності

- запропонувати шляхи вдосконалення методики аудиту і аналізу витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.

**Предметом дослідження** є теоретико-методичний інструментарій та практичні аспекти аудиту та аналізу витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.

**Об'єктом дослідження** є організація та методика проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності у ТОВ «Перспектива Ресурс».

**Методи дослідження.** Для досягнення мети застосовувався комплекс загальнонаукових методів. Були використані методи індукції, дедукції – при дослідженні теоретичних питань аудиту доходів, витрат та фінансових результатів; аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до аудиту доходів, витрат та фінансових результатів; порівняння – для визначення динаміки показників доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Перспектива Ресурс»; аналіз коефіцієнтів – для формування критеріїв оцінювання ефективності господарської діяльності підприємств, маржинальний аналіз – з метою розроблення варіантів видозмін у діяльності підприємств щодо обрання стратегічної альтернативи їхнього розвитку.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці пропозицій щодо аудиту витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства, які адаптовані до особливостей діяльності аналізованого підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів.** полягає в тому, що теоретичне і методичне дослідження проблеми доведено до практичних висновків, які можуть бути використані при проведенні аудиту та аналізу витрат, доходів та фінансових результатів господарюючих суб'єктів.

**Апробація результатів.** Основні положення та результати роботи представлені у науковій праці та опубліковані в збірнику наукових праць студентів, Тернопіль, 2019.

**Структура та обсяг роботи** Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури.

## **РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ, ДОХОДИ ТА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБЄКТИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ**

### **1.1. Економічна сутність витрат, доходів та їх класифікація**

Виробництво продукції, надання певних послуг та виконання праць потребує витрат, пов'язаних із споживанням капіталу, праці і матеріальних ресурсів та отриманням фінансових результатів.

Витрати – категорія економічна. Її виникнення і розвиток в історичному аспекті, збігається з появою товарного виробництва і товарного обігу. Еволюцію знань про витрати пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки [50].

Термін «витрати» наявний нині у багатьох словникових та енциклопедичних виданнях, монографіях, підручниках, навчальних посібниках, брошурах, наукових статтях, тезах доповідей тощо. Однак до цього часу він є об'єктом наукових дискусій.

Науковці розглядають витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду, рівня впливу на формування фінансових результатів діяльності, організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Наведемо одне із визначень: «Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності» [40].

М.Бойчук, П.С.Харів, М. І. Хопчан, Ю.В.Піча виділяють такі поняття як «витрати виробництва» і «витрати підприємства». Витрати виробництва, на їхній погляд, є витратами живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Такі витрати поділяються на витрати суспільства і витрати підприємства; у їх складі виокремлюють постійні, змінні, середні, граничні витрати тощо [12].

Професор М.С. Пушкар зазначає: «Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [12].

А. М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило стверджують, що витрати – «це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для проведення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [12].

Відповідно до стандартів обліку [49], під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які у свою чергу призводять до зменшення власного капіталу. Витрати мають різний характер, тому потрібне правильне розуміння їх ролі, економічного призначення, що знаходять необхідність науково-обґрунтованої класифікації витрат.

Основні критерії групування витрат підприємства наведено на рис. 1.1. Відповідно до конкретних особливостей діяльності з врахуванням різних потреб, застосовується та чи інша класифікація.

Витрати групують за видами видів діяльності, за якими були виконанні витрати, а саме витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Операційна діяльність включає основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою. Основна діяльність формується за видами операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства. Інвестиційна діяльність, пов'язана придбанням та реалізацією необоротних активів, а також фінансової інвестицій, що не є складовою частиною еквівалентних коштів. Фінансова діяльність - впливає на зміну в розмірі і складу позикового та власного капіталу підприємства [9].

За впливом на фінансовий результат витрати поділяють на два вид.: Невичерпні витрати виникають у результаті придбання активів, які зберігаються на складі. У балансі їх відображають у складі оборотних активів. Та відповідно вичерпні витрати, які відносять до складу собівартості продукції, бо понесені на виготовлення продукції .

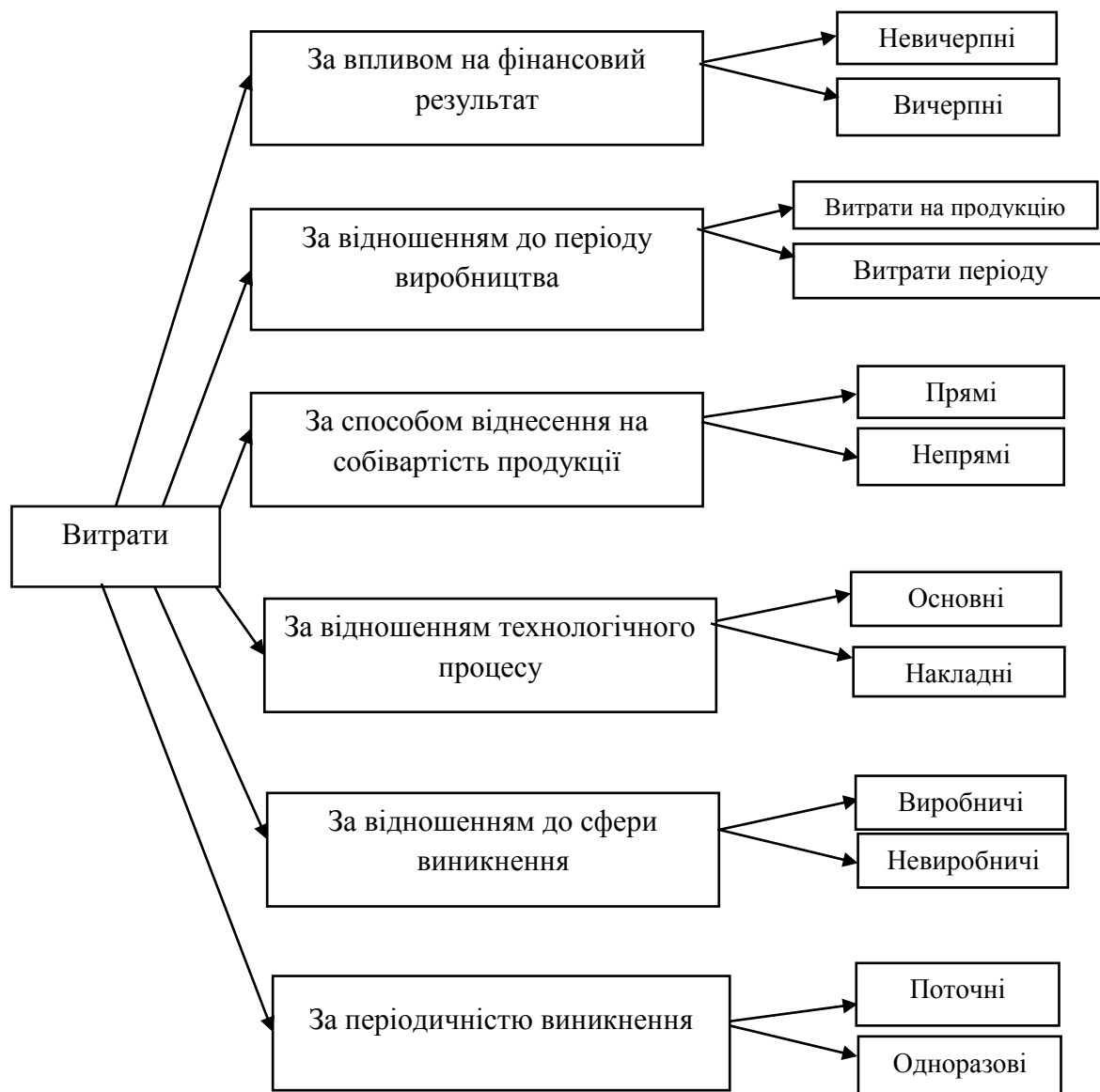


Рис. 1.1. Основні класифікації ознаки витрат підприємства

Сформовано на підставі П(с)БО «Витрати» 16

За відношенням до періоду виробництва виділяють витрати продукції і витрати періоду. Витрати, що включаються в собівартість продукції – це витрати на продукцію. І відповідно до витрат періоду є витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються.

За способом включення у собівартість витрати можуть бути прямі і непрямі (рис. 1.2). Прямі витрати відносяться безпосередньо на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), оскільки вони є технологічно необхідними і за сприянням документування фактів витрачання ресурсів завжди можна встановлювати, на який виріб вони списані.



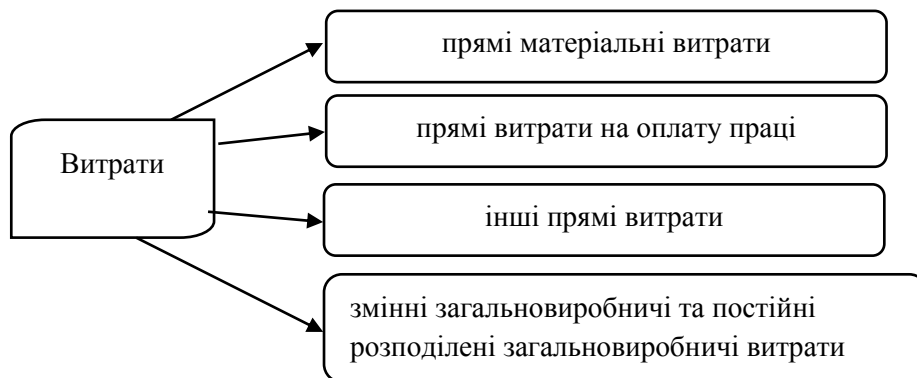


Рис 1.2. Витрати, які формують собівартість продукції

Сформовано на підставі П(с)БО «Витрати» 16

Прямі матеріальні витрати (напівфабрикати, вартість сировини та матеріалів є основою продукції, що виготовляється. До прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата працівників, які задіяні у виготовленні продукції.

До складу інших прямих витрат включені решта виробничих витрат, що відносять до певного виду виробництва чи об'єкта, зокрема нарахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизацію, втрати від браку, що складаються з вартості забракованої з певних технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшення на неї справедливої вартість, і витрати на виправлення технічно неминучого браку.

Непрямі витрати – це витрати, які не пов'язані із виготовленням продукції, сюди входять витрати на заробітну плату адміністративному та управлінському персоналу, відділу збуту, витрати на електроенергію, тобто це витрати які не включають у собівартість продукції.

Загальновиробничі витрати поділяють на : постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати, величина яких змінюється в результаті зміни величини виробництва. Змінні загальновиробничі витрати на підприємстві розподіляють на певний об'єкт за допомогою бази розподілу(годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) та результатів виробництва за звітній період.

Постійні загальновиробничі витрати є витратами, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва [15].

До переліку і складу постійних та змінних загальновиробничих витрат установлює підприємство і зазначає в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чітких постійних та змінних загальновиробничих витрат та і одразу витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних.

За відношенням технологічного процесу витрати поділяють на основі та накладні. Сутність основних витрат полягає у тому, що ці витрати, безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Вони складають основу майбутньої продукції. Накладні витрати пов'язують з організацією, обслуговуванням і управлінням [13].

За періодичністю виникнення виокремлюють поточні витрати, які здійснюються постійно (періодичність яких менша за місяць) і одноразові витрати – які виникають спонтанно і їх періодичність становить більше як 1 місяць.

На практиці існує ще багато різних ознак класифікації. Кожна з них впливає на формування облікової інформації для керівника або власника, і пов'язана з обґрунтуванням управлінських рішень, пошуком напрямків зниження витрат тощо.

Відповідно з П(С)БО 16 [49] витрати за статтями калькуляції поділяють на такі види: прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати, прямі матеріальні витрати. Класифікація витрат за статтями калькуляції відіграє основну роль в організації управлінським обліком, і відповідно можна самостійно організувати в підприємстві чи будівельній організації, незалежно від інструкцій, також перелік можна розширити. Підприємство встановлює калькуляційні статі самостійно, які підходять до його специфіки діяльності.

Разом з цим калькуляційні статі витрат в будівництві поділяють: матеріали, нарахування на заробітну плату, додаткова заробітна плата

робітників, основна заробітна плата робітників, будівельні конструкції, витрати по утриманню будівельних машин і механізмів, втрати від браку.

Елементами операційних витрат є матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Раніше ще до набуття чинності П(С)БО 16 в загальному сума економічних елементів дорівнювала загальній сумі витрат за статтями калькуляцій. На сьогодні така рівність неможлива, оскільки, витрати понесені за економічними елементами враховують окрім витрат, які понесені на собівартість продукції ще й витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати). До витрати за статтями калькуляції враховують витрати, які понесені на собівартість продукції.

Основне питання класифікації витрати за економічними елементними – це «скільки чого витрачено?», питання калькуляційних статей – «куди понесені витрати?».

Основною метою діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є одержання прибутку, що безпосередньо залежить від величини отриманого доходу. Отже, доходи є необхідною умовою прибуткової діяльності економічного суб'єкта незалежно від галузі діяльності та форми власності. Категорію доходів можна вважати є однією з найскладніших в економічній науці. Цей термін завжди викликає дискусії та неоднозначність у серед економістів різних напрямків, які відображають свої думки у наукових працях.

Поняття «дохід» добре відоме економістам, хоча його зміст є лише наближенням до дійсності. Протягом багатьох століть поняття «дохід» та проблема його визначення цікавила учених і є актуальною і для сучасних економістів\.

У сучасній літературі на сьогодні не існує єдиного визначення поняття «дохід». Науковці по-різному розглядають аспекти цього поняття і немає однозначного трактування «дохід» [21].

Свою увагу фахівців зосереджують на джерелах доходів (виділяють чотири основні джерела: заробітна плата, доходи від власності, соціальні

трансфери та доходи від господарської діяльності), види та структура, а також диференціація доходів.

Щодо економічної науки то вона розрізняє два види доходів:

- доходи населення і їх перерозподіл між різними соціальними групами.
- доходи від економічної діяльності суб'єктів, які господарюють в суспільстві;

Серед економістів, які розглянули поняття «дохід» і дали йому чітке визначення, слід назвати З. Ватаманюка[8], Т. Ленеяка[24], С. Панчишина[8], О. Савенка, Н. Холода, та ін. Ці вчені дають сучасне трактування доходу, в основі якого лежить класичне визначення Дж. Р. Гікса, тобто розглядають поняття на мікрорівні та в економічному аспекті.

На думку С. Панчишина та Н. Холода, доходи населення [42] – це сукупність грошових коштів і натуральних надходжень, які домогосподарства отримали за певний період. У перехідній економіці вони мають досить складну структуру. Це визначається передусім наявністю в економіці різних форм власності, що активно впливають на процес формування, розподілу і перерозподілу доходів [42]. Отже, розглядаючи поняття «дохід», ці вчені роблять акцент на грошових і негрошових надходженнях домогосподарств, не враховуючи майбутнього часу, а також не торкаючись соціально-психологічних аспектів цього поняття.

Чіткіше визначення доходу дали З. Ватаманюк та С. Панчишин[8]: дохід домогосподарства або особистий дохід – це сума грошових коштів та продуктів, які вироблені або отримані домогосподарствами за певний період часу, а саме, за рік [8]. У цьому визначенні “дохід” конкретизують період часу, хоча й не враховують майбутній час.

В західній економічній науці розподіл доходів від економічної діяльності господарюючих суб'єктів отримав назву функціонального, які відображають відмінності у функціях найнятих працівників і підприємців у відтворювальному процесі підприємства. До таких доходів відносять:

- заробітна плата як доходи найнятих робітників;

- прибуток – це дохід підприємця, власника засобів виробництва (основного капіталу);

- відсотки як доходи на грошовий капітал (позиковий або такий, що надається кредит) [25].

Доходи підприємства – це грошові кошти, які отримані в результаті економічної діяльності за певний період (день, тиждень, місяць, рік). Кожна форма грошового доходу підприємства має винагороду за продуктивні зусилля відповідного господарюючого суб'єкта, та забезпечення відтвореної системи економічних потреб і інтересів [51].

Згідно П(С)БО 15 [47] доходи визнаються під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що в свою зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Щодо класифікації доходів за видами діяльності має важливе значення для оцінки діяльності підприємства. Відповідно П(С)БО 15 «Дохід» [47] класифікують за такими групами (рис 1.3.)

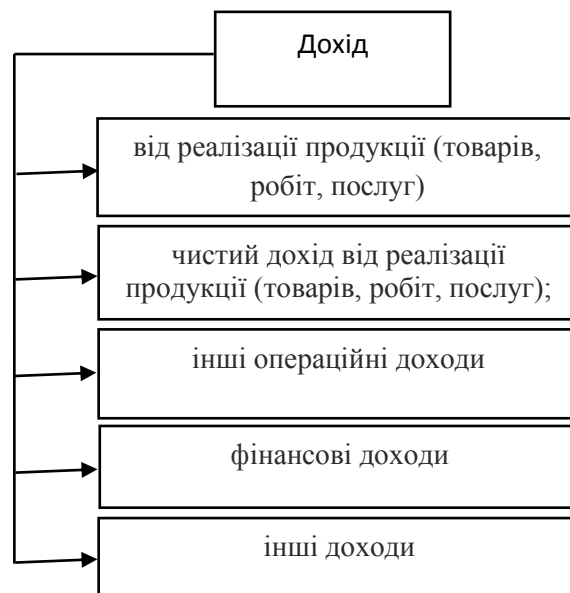


Рис.1.3. Класифікація доходів згідно П(С)БО 15 «Дохід»

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) формується без вирахування наданих знижок, повернення коштів за раніше продані товари та непрямі податки і збори (податок на додану вартість, акцизний збір тощо). Чистий дохід - визначають шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) надання знижок, вартість повернутих раніше коштів за продані товари, та врахування податків і зборів.

Інших операційні доходи включають суму інших доходів від операційної діяльності підприємства, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної курсової різниці; відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційної оренди; дохід від відсотків, отримані залишки коштів на поточні рахунки в банку, дохід від реалізованих необоротних та оборотних активів (окрім фінансових інвестицій).

До складу фінансових доходів включаються відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від фінансових інвестицій (окрім доходу, який обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізованих фінансових інвестицій; дохід від неопераційної курсової різниці та інші доходи, що утворюються у процесі господарської діяльності, які не відносяться до операційної діяльності підприємства.

## **1.2. Основні вимоги до визнання та оцінювання витрат і доходів**

Згідно з однойменним стандартом витрати визнають як витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу. Витрати, що неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображають у складі витрат звітного періоду, в якому вони були проведені. Якщо актив забезпечують отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Згідно П(с)БО 16 «Витрати» не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати[49]:

- попередні (авансові) оплати запасів, робіт, послуг;
- платіж за договорами комісії, агентські угоди та інші аналогічні договору на користь комітента;
- погашенні отримані позики;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведеним у П(с)БО 16 «Витрати»;
- витрати, які відображаються як зменшенням власного капіталу.

Порівняльна характеристика щодо визнання та оцінювання витрат згідно вимог П(С)БО, МСФЗ табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

#### Порівняльна характеристика витрат згідно П(С)БО, МСФЗ

Класифікаційна ознака	МСФЗ	П(С)БО
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»(в частині визначення терміну),
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигод на протязі звітного періоду, який відображається у відсотковій формі або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що відображають зменшення капіталу, не пов'язаних з поділом між учасниками акціонерного капіталу[34].	Витрати – зменшення вигод, які відображають вибуття активів або збільшення зобов'язань, призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	За міжнародними стандартами виходить, що поділ статей витрат у звітності, виникли вході звичайної діяльності підприємства та статтями витрат, що не пов'язуються із звичайною діяльністю	Витрати класифікують в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють такі витрати як: змінні й постійні, прямі й непрямі витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, поточні витрати [1]

Продовження таблиці 1.1		
Елементи витрат	МСБО 1 встановлюють класифікації: за характером витрати поділяють (виплати працівникам, матеріальні витрати, інші витрати, амортизація,) (п.91). За функціями витрат: інші витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та собівартість реалізації.(п. 92)[35].	а) собівартість реалізованої продукції- це розподілені та недорозподілені та загальновиробничі витрати); б) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, що не відносять до собівартості реалізації: 1) витрати на збут; 2) інші операційні витрати; 3) адміністративні витрати. в) втрати від участі в капіталі; г) інші витрати діяльності; д) фінансові витрати [19].
Визнання витрат	За Міжнародними стандартами витрати визнають на зіставлені між понесеними витратами і прибутками за статтями доходів, що у свою чергу одночасне визнання витрат і прибутків, які виникли від спільних або ж різних подій.	У звітності витрати визначають з моменту вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу організації, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом звітного періоду, коли надходять ті чи інші економічні вигоди [40].
Оцінка витрат	За Міжнародними стандартами відсутні стандарти надання правильності оцінки витрат, щодо деяких стандартів, які містять положення про визначену оцінку відповідних витрат, що визнають в Звіті про прибутки і збитки [54]	У положеннях немає спеціальних, вкладень в окремому стандарті, це правила відносно оцінки витрат організації, у свою чергу стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат при проведенні операцій із зобов'язаннями, активами та капіталом

Основними нормативними документами, що визначають методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про доходи та порядок їх відображення в фінансовій звітності є П(С)БО № 15 «Дохід» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Національні принципи нарахування та відповідності доходів і витрат застосовують до показників Звіту про фінансові результати для того, щоб визначити фінансовий результат звітного періоду. Для цього потрібно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для одержання цих доходів. Доходи та витрати відображають у бухгалтерському



обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів [18].

Згідно позицій бухгалтерського обліку доходи підприємства поділяються за умовами визнання у фінансовій звітності на доходи звітного періоду (доходи, які підлягають отриманню та отриманні у звітному періоді; доходи, що підлягають отриманню, але не отриманні у звітному періоді) та доходи майбутніх періодів (доходи, які не підлягають отриманню у звітному періоді).

Огляд літературних джерел свідчить про існування низки проблемних питань щодо визначення сутності і умов визнання доходів. Порівняльну характеристику щодо визнання та оцінювання доходу згідно вимог П(С)БО, МСФЗ [36] наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

## Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід»

Класифікаційна ознака	МСБО 18 «Дохід»	ПСБО 15 «Дохід»
Визначення поняття «дохід»	Дохід – це поступлення економічних вигод протягом певного періоду, який виникає в роботі операційної діяльності суб'єкта господарювання, при збільшенні власного капіталу за рахунок надходжень, а не за рахунок внеску власного капіталу[33].	Дохід – збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена .
Класифікація доходів	надання послуг; продаж товарів; використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, в результаті чого є відсотки, дивіденди і роялті.	дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.
Оцінка доходу	Доходи оцінюють за справедливою вартістю компенсації, що була одержана або підлягала одержанню.	Доходи відображають в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що були отримані або підлягають отриманню.
Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів)	суб'єкти господарювання передають покупцеві суттєві ризики і винагороди, що пов'язані із власністю на товару; за суб'єктами не залишаються подальші участі в управлінському персоналі у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, також не	покупцеві передаються ризики й вигоди, що відносять до права власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не виконує надалі контроль та управління над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); дохід (виручка) достовірно визначена; результат відбувається із зростання економічної

	залишається ефективного контролю над проданим товаром; суму доходу можна достовірно оцінити; і відповідно що до суб'єкта надійдуть економічні вигоди, пов'язані з цією операцією; витрати, що були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно визначити.	вигоди організації, а витрати, які пов'язані з цим, можуть бути достовірно визначені.
Дохід від надання послуг	Результат операції оцінений тоді коли:	
	можливості, які надають достовірно оцінити суму доходу; є імовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод, пов'язані з операцією; можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду; та можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення	можливості достовірної оцінки доходу; імовірності поступлення економічної вигоди від наданих послуг; спроможна достовірна оцінка ступеня завершеності наданих послуг на дату балансу; спроможна достовірна оцінка витрат, проведена для наданих послуг та необхідна для її завершення
	Визначається:	
	шляхом посилення на етапі завершеності операції, яка існує на кінець звітного періоду	виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції
	Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:	
	вивченням виконаної роботи; питома вага визначається за обсягом послуг, які надані на певну дату в загальному обсязі послуг, що мають бути надані; питома вага визначається витрати, які зазнало підприємство завдяки наданим послугам, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, що здійснена на певну дату, включає тільки ті витрати, що показують обсяг наданої послуги на цю саму дату.	
Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності	облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності; сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 Положення (стандарту). частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.	облікові політики, прийняті для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення ступеня завершеності операцій, що передбачають надання послуг; сума кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від: продажу товарів; надання послуг; відсотків; роялті; дивідендів; сума доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу

*продовження таблиці 1.2*

Визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім точне і коректне [48]. Адже «не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань» вказує на момент отримання доходу.

### **1.3. Фінансовий результат основної діяльності підприємства: порядок та чинники формування**

Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного суб'єкта, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед науковців, так і практиків.

Щодо перших визначень про прибуток, то вони збігалися зі значенням валового доходу, які поділялися за системою розподілу на три види: дохід від землі, праці та дохід від капіталу. Вважали, що кожен із доходів є обов'язковим для отримувача за надані послуги у народному господарстві [63].

З розвитком бухгалтерського обліку з'являлося і трактування фінансового результату з облікової точки зору.

Прибуток є важливим джерелом фінансування в розвиток підприємства, та його удосконалення технологічної бази, та забезпечення всіх форм інвестувань. Діяльність підприємства спрямовують на забезпечення та зростання прибутку [2].

Прибуток є як найпростіша та і найскладніша форма ринкової економіки. Вона проста тим, що є стержнем і головна рушійна сила для ринкової економіки, також є мотивом для діяльності підприємців у цій економіці. З іншої сторони вона складна у своїй різноманітності видів, а також у різноманітності сторін, у яких вона відображається.

Досягнення високого рівня прибутковості сприяє глибоке економічне дослідження формування фінансових результатів діяльності, як основи

прийняття виважених рішень щодо їх економічного регулювання. Проблеми, пов'язані з формуванням фінансових результатів діяльності постійно знаходять в центрі уваги науковців. Адже у величини фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технології і організації виробництва, особливості системи внутрішнього та зовнішнього управління, стан продуктивності праці тощо. Сукупність цих факторів визначають ефективність виробництва і перетворюють прибуток на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємства та держави в цілому [53].

Визначення фінансових результатів підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[38] підприємство визначає збиток чи прибуток на різних стадіях свого формування:

- валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- прибуток (збиток) від операційної діяльності вираховують як алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

- прибуток до оподаткування вираховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків)

- чистий прибуток (збиток) розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства подана на рис. 1.4.

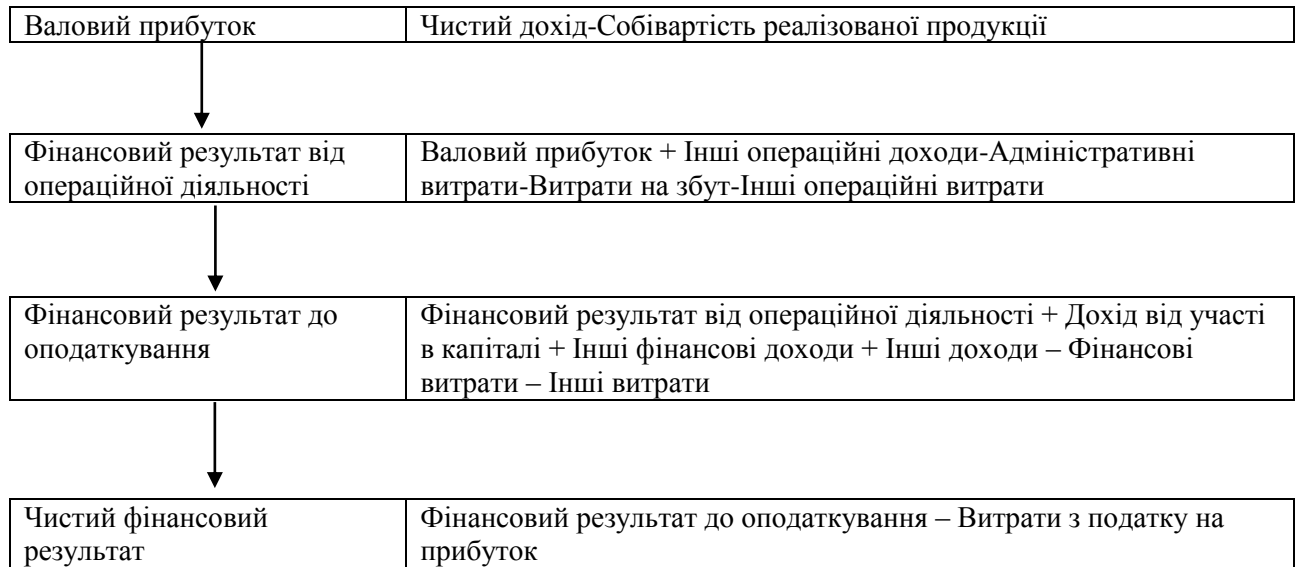


Рис. 1.4. Алгоритм визначення фінансового результату підприємства

Результат основної діяльності формується за доходами рахунку 70 «Доходи від реалізації» і витратами, облік, яких веде на рахунках 90.

Для узагальнення кінцевого результату діяльності підприємства сальдо, прибутків чи збитків за видами діяльності також в порядку закриття списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Схема формування фінансових результатів підприємства в обліковій системі підприємства подана на рис.1.5.

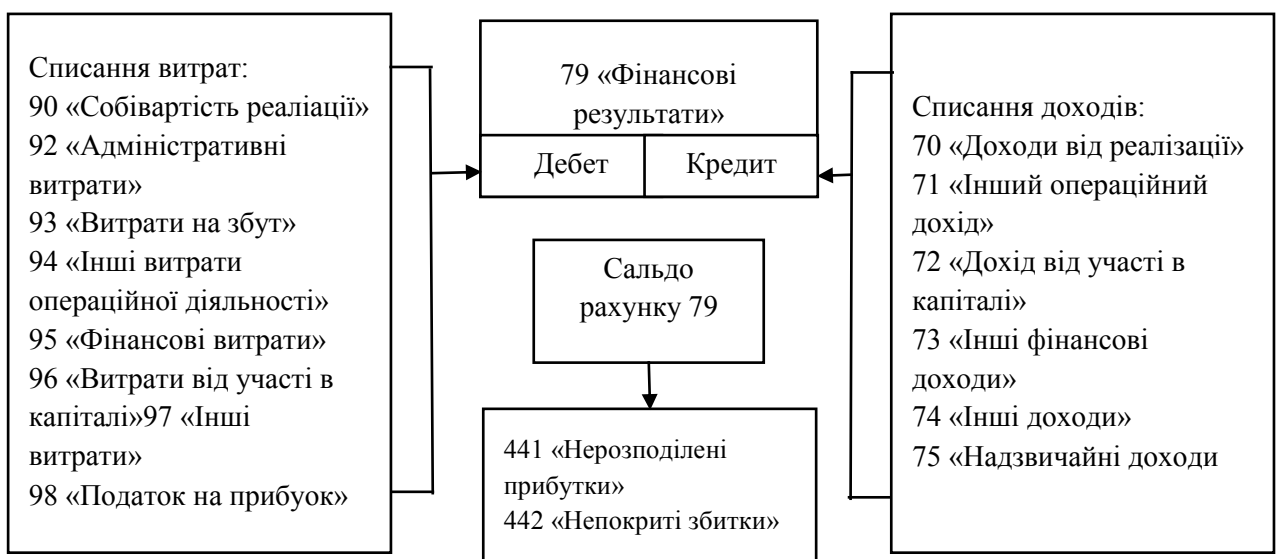


Рис. 1.5. Схема формування фінансових результатів на облікових рахунках

Фінансовий результат знаходиться як різниця між доходами та витратами і може набувати форми прибутку або збитку. Отриманий прибуток потім розподіляється між підприємством, державою, інвесторами, кредиторами, власниками й ін. контрагентами. Його розмір, та ефективний розподіл використання забезпечують зміцнення державного бюджету, встановлюють, економічне благополуччя власників, сприяють росту інвестиційної привабливості і ділової активності підприємства як у виробничій, так й у фінансовій сферах [44].

Фінансові результати є мірою абсолютної економічності, що впливають на загальну ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства. Вони є внутрішнім джерелом фінансових ресурсів, засобом досягнення різних цілей підприємства (економічних, технічних, соціальних, екологічних та ін.).

Таким чином, фінансовий результат є найважливіший показник, що підсумовує результат господарської діяльності, що характеризує в свою чергу ефективну діяльність суб'єкта господарювання. Також фінансові результати мають пряме відображення всіх аспектів діяльності підприємства: рівень використання виробничих засобів, трудових, фінансових та матеріальних ресурсів; обсяг реалізації; собівартість реалізованих продукції, та їх якість; продуктивність праці; особливості технології та організації виробництва; державне регулювання розвитком галузей тощо.

Для ефективної організації обліку фінансових результатів підприємство повинно розробити власний робочий план рахунків. Щодо складання робочого плану рахунків необхідно максимально забезпечити потрібною фінансово-економічною інформацією управлінські структури підприємства, гарантувати прозорість фінансового обліку та звітності, сприяти збереженню комерційної таємниці.

## Висновки до розділу 1

1. У сучасних умовах господарювання ефективність управління підприємством встановлюються побудовою ефективної системи управління витратами. Класифікація витрат повинна забезпечувати можливість прийняття оперативних та оптимальних рішень з метою максимізації прибутку. Для більш детального вивчення та розкриття суті витрат в роботі розглянуто їх перелік за основними класифікаційними ознаками.

2. Доходи є однією з основних економічних категорій, які відображають відносини, що складають в процесі виробництва. Узагальнюючі показники, синтезують всі сторони, та всі аспекти діяльності суб'єктів господарювання і забезпечують їх стабільне функціонування. Доходи – це джерело формування прибутку організації, яка забезпечує його розвиток. Чим більший рівень генерування доходу і прибутку у процесі господарської діяльності, тим менша його потреба у залученні фінансових засобів із зовнішніх джерел, тим більший рівень самофінансування його розвитку, забезпечення реалізації стратегічних цілей його розвитку, підвищення конкурентної позиції на ринку. Класифікацію доходів поділяють на: логічна та структуровану, що у свою чергу дають можливість ними ефективно керувати та бути складовою сучасної системи управління. В роботі систематизовано основні класифікаційні ознаки за яким розрізняють різні види доходів підприємства.

3. Кінцевий результат діяльності підприємства за звітній період виражається прибутком або збитком. Формування фінансових результатів можна розглянути як загальну частину системи господарювання, яка пов'язана із прийнятими рішеннями щодо забезпечення необхідного їх розміру на рівні суб'єкта господарювання для досягнення тактичних та операційних цілей. В роботі сформовано алгоритм визначення фінансового результату підприємства та представлено схему формування фінансових результатів підприємства в обліковій системі підприємства.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Організація аудиту витрат, доходів та фінансових результатів

Специфіка складність та значні обсяг робіт у ході аудиторської перевірки вимагають правильної її організації. Під організацією аудиту слід розуміти сукупність заходів, спрямованих на впорядкування окремих дій (планування аудиту, розробка методики аудиту, узагальнення результатів та контроль їх якості), які повинні бути здійснені при проведенні аудиту для виконання поставлених завдань.

Детально продумане та всебічне планування аудиту є першочерговим засобом, який дозволяє максимально скоротити час перевірки, та не занизити якість і не збільшити аудиторський ризик. Планування є обов'язковим етапом аудиту під час якого визначається його стратегія і тактика, обсяг аудиторської перевірки, формується з загального плану аудиту, розробляється аудиторська програма і конкретний перелік аудиторських процедур [26]. Таким чином, планування аудиту складається із декілька частин, по-перше складається графік для здійснення аудиту, визначається термін виконання аудиторських процедур та обговорення їх з керівниками організації, по-друге проводиться інструктаж з особами, що будуть виконувати аудиторську перевірку, та організацію взаємозв'язку з підрозділами організації, та обговорення стратегій і тактик аудиту.

Організації та плануванню аудиту витрат присвячено ряд праць вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема О. Миронова, М. Азарская, Ф. Бутинець, М. Скрипник, В. Савченко та ін. Визначені в них підходи є досить вичерпними, але носять здебільшого уніфікований характер. Через що виникає потреба в подальшій їх розробці та конкретизації, з метою створення рішень більш прикладного характеру, зокрема, для підприємств реального



сектору виробництва, для яких характерні складні господарські процеси, пов'язані з застосовуваними організаційними та технологічними схемами, які накладають певний відбиток на процеси обліку та контролю витрат.

Відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» - аудитор визначає загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також сприяла розробці плану аудиту [30]. Необхідне становлення для стратегії є те що вона:

- визначає характер завдання, що встановлює його обсяг(облікові стандарти та основа складання фінансової звітності, що застосовуються підприємством, місця розташування підрозділів суб'єкта господарювання та інші специфічні вимоги);

- оцінює систему бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю клієнта;

- отримує розуміння суб'єкта господарювання і його середовища;

- встановлює фактори, що визначають головні робочі напрями аудиторської групи щодо виконаного завдання (визначають рівні суттєвості, і попередньо визначають об'єкти обліку з висновком ризиком суттєвих викривлень, ідентифікують суттєві складові та залишки на рахунках обліку, прослідковують за останніми подіями суб'єкта господарювання та в галузі в цілому);

- уточнює надання цілей та підсумок документів, а також визначають час виконання завдання з аудиту та подання інформації наприкінці кінцевий терміну надання звіту аудитора, надання інформації найвищого рівня управлінського персоналу клієнта – замовника:

- конкретні аспекти для виконання аудиторського завдання встановлює потрібну кількість персоналу (передбачають залучення аудиторів з більшим досвідом на ділянки та з високим ризиком викривлення або залучають експертів за для вирішення складних питань);

- визначає термін та час виконання завдань для персоналу.

- планує контроль процедур а саме процедури нагляду над працівниками (встановлює термін для здійснення інструктажу аудиторської групи та обговорень складних моментів виконання завдання).

Для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища потребують дослідження: рівень кваліфікації та досвід обліково-фінансових працівників, а також ділової репутації суб'єкта господарської діяльності, попередні результати перевірок, установчі документи, методи та форми ведення і управління бухгалтерського обліку, дані фінансової звітності. Процес розуміння та визначення особливості діяльності клієнта регулюється МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»[31].

Після чого здійснюють, вивчають та надають для бізнесу клієнта оцінку системи бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю підприємства. Вона формує ступінь довіри аудитора до очікуваної інформації від клієнта. Аудиторські процедури визначаються основі ступеня довіри аудитора

Для виконання аудиту керівнику аудиторської групи потрібно скласти план аудиту (робіт), що включає в себе: мета аудиту, та основний об'єкт аудиту, метод і характер аудиту (документальний, вибірковий, фактичний, суцільний), щодо виконавців аудиту то між ними відбувається розподіл та закріплення обов'язків, порядку і форму документування результатів аудиту [53]. Щодо більш детального опису плану аудиту це програма аудиту, що є необхідною для отримання повної та достатньої інформації даних бухгалтерського обліку з метою подання обґрунтованих та об'єктивних думок щодо витрат, доходів та фінансових результатів.

Програма аудиту формується у вигляді аудиторських завдань, які містять детальний опис завдань та мети, кожного етапу аудиту, всіх аудиторських процедур, що потрібні для виконання плану аудиту. Також програма формує дані про терміни збору, обробку, аналіз та отримання облікової інформації,

аудиторських доказів та іншої необхідної інформації та матеріалів для оформлення аудиторського звіту.

Варто зазначити, що аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес, який вимагає застосування дієвих методів аудиту, завдяки яким діє порядок і послідовність застосування різних методів аудиторської перевірки та її організації для встановлення об'єктивних фактів щодо аудиторських інформацій і доведення цих фактів через аудиторський висновок для користувачів фінансової звітності й аудиту.

Аудиторські процедури є складовою частиною методики аудиту. Аудиторські процедури – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання потрібних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Для виконання аудиторських процедур проводять збір аудиторських доказів та їх документування. Аудитор одержує аудиторські докази, виконуючи одну або кілька таких процедур: перевірку, спостереження, запити та підтвердження, підрахунки та аналітичні процедури. Виконання аудиторських процедур залежить від часу, на протязі, яких будуть отримані аудиторські докази. Застосування аудиторських процедур здійснюють в залежності від способу й обсягу, також від генеральної сукупної вибірки інформації. В залежності від більшого обсягу документів, буде більш узагальненою вибірка.

Для виконання вимог та рекомендацій МСА основними стратегічними завданнями аудиту витрат виробництва, серед інших, можна виділити дослідження та перевірку наступних об'єктів та ділянок обліку (рис.2.1).

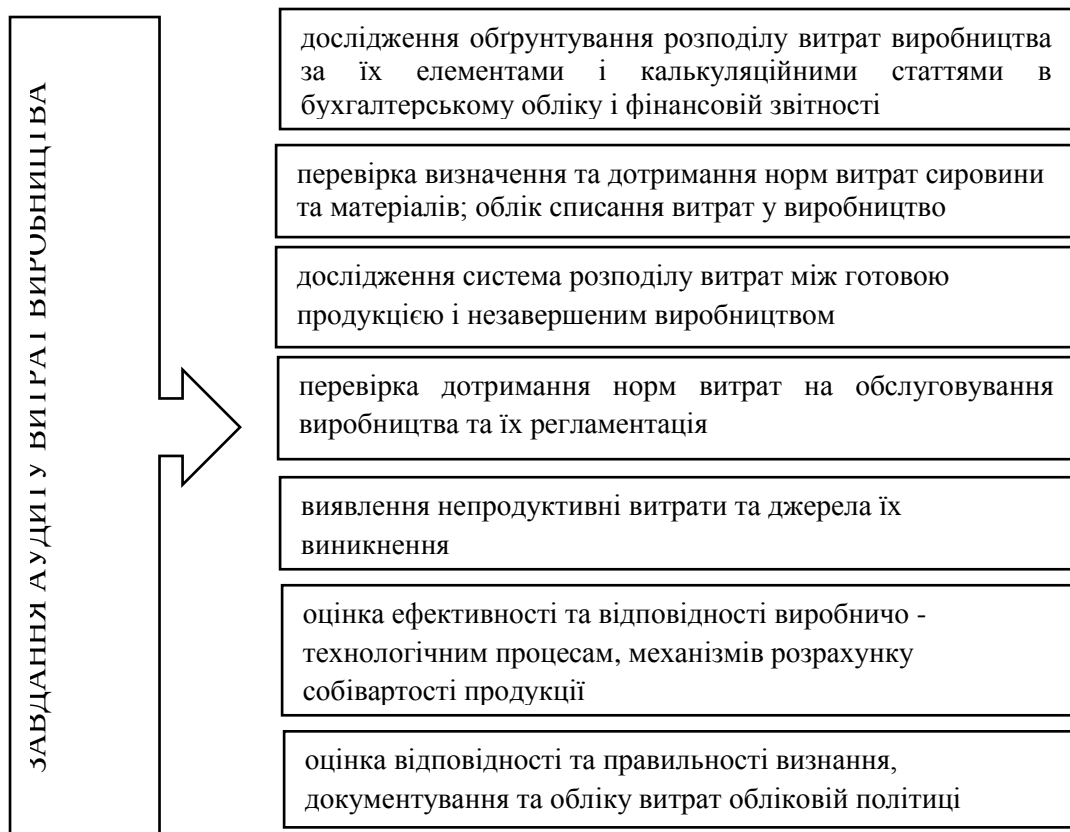


Рис.2.1. Стратегічні завдання аудиту витрат виробництва

Спочатку доцільно провести дослідження формування витрат виробництва за елементами, визначити сутність і обґрунтованість виробничих звітів по окремих видах витрат. Наступним кроком, доцільно перевірити правильність калькуляцій собівартості продукції відповідно статей. Потім отримати розуміння щодо механізму визначення собівартості продукції та виявити непродуктивні витрати.

Для виконання вищевказаних завдань, процес отримання аудитором розуміння, щодо системи накопичення, систематизації, обліку та консолідації даних про витрати доцільно розділити на запропоновані нами блоки та проводити у послідовності подані на рис. 2.2.

Перш за все, аудитору необхідно здійснити загальну оцінку інформаційної бази аудиту, в аспекті її використання як джерела аудиторських доказів. Основними джерелами доказів є: первинна документація, калькуляції, виробничі та матеріальні звіти, облікові регістри по кореспонденції рахунків витрат, а також фінансова, статистична й оперативна звітність і т. п.

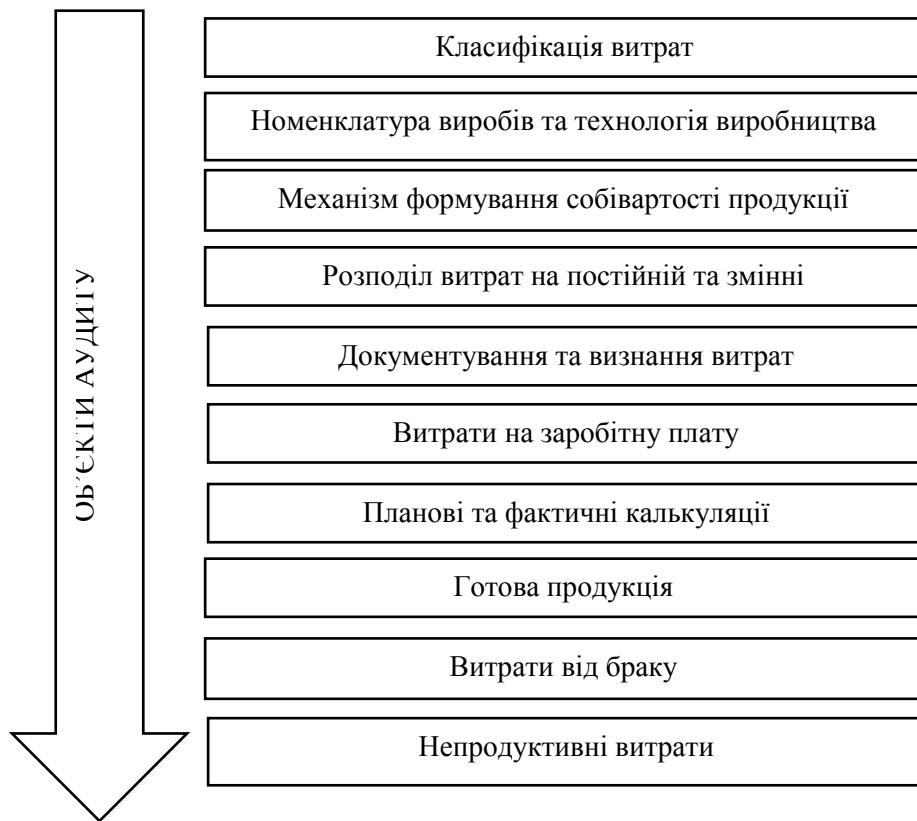


Рис.2.2. Послідовність аудиту витрат виробництва

Для отримання розуміння класифікації витрат аудитор встановлює повноту віднесення витрат за елементами на відповідний звітний період. Далі проводиться дослідження номенклатури виробів та технології виробництва. Крім класифікації за елементами, аудитор визначає технологічні особливості циклів виробництва у місцях виникнення витрат, з метою отримання підтвердження достовірності та повноти обліку витрат для визначення собівартості за видами продукції [44].

Для отримання розуміння механізму визначення собівартості продукції досліджуються: виробничу собівартість продукції, що реалізована протягом звітнього періоду, постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати.

Перевірка витрат на виробництво має встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій, які суперечать принципам облікової політики і норм витрачання сировини і матеріалів, які не відповідають застосовуваним технологічним схемам. Для цього перевіряється правильність складання звітів

про собівартість продукції, записи в бухгалтерських документах для встановлення фактичної собівартості виробництва.

Облік втрат від браку є ділянкою обліку витрат виробництва, для якої характерний підвищений рівень суттєвого викривлення, тому під час аудиту слід запланувати процедури щодо отримання підтверджень правильності відображення в обліку і звітності витрат від браку, відповідності втрат від браку затвердженим нормам, отримання підтверджень зовнішніх та внутрішніх щодо відповідності таких норм застосовуваним технологічним процесам [37].

Для аудиту витрат нами запропоновано: програму аудиту витрат, анкету організації обліку витрат на підприємстві та анкета тестів внутрішнього контролю( Додаток Г, додаток Д, додаток Е).

Предметом аудиту обліково-аналітичного відображення доходів і результатів діяльності є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з розрахунком обсягів реалізації продукції і фінансових результатів, а також зв'язки з контрагентами підприємства.

До основних завдань аудиту операцій з обліку доходів підприємств можна віднести: перевірку доходів в розрізі класифікаційних груп згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку; дотримання умов визнання та вартісної оцінки доходів за видами економічної діяльності; перевірка законності та правильності відображення показників доходів в фінансовій, податковій та інших видах звітності [62].

Згідно з власним досвідом проведенні перевірки і плідні напрацювання інших аудиторів, інформаційних джерел отримання аудиторських доказів аудиту доходів за видами діяльності організацій визначено: зведені та первинні документи (товарно-транспортні накладні, послуг, накладні, акти виконаних робіт та договори, платіжні доручення, касові ордера, виписки з поточного рахунку банківських установ, інвойси, митні декларації, реєстри обліку доходів, фіскальні звіти, тощо); облікові реєстри, аналітичні рахунки 7-го класу, (оборотно-сальдова відомість, Головна книга, та інше); звітність (статистична, фінансова, податкова, управлінська); накази, акти попередніх перевірок

аудиторської фірми податкової інспекції та інші; розпорядження підприємства. Виходячи з предмету і завдань обліку доходів за видами діяльності підприємств необхідно сформулювати об'єкти аудиту (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

## Об'єкти аудиту з обліку доходів діяльності підприємства

Зміст облікової політики згідно з наказом підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>• первинні і зведені документів з обліку доходів;</li> <li>• список осіб, які мають право підписувати документи;</li> <li>• наявність графіку документообігу;</li> <li>• склад доходів за видами діяльності підприємства;</li> <li>• методи оцінки доходів;</li> <li>• робочий План рахунків щодо обліку доходів</li> </ul>
Операції з обліку доходів	<ul style="list-style-type: none"> <li>• первинні і зведені документів з обліку доходів;</li> <li>• список осіб, які мають право підписувати документи;</li> <li>• наявність графіку документообігу;</li> <li>• склад доходів за видами діяльності підприємства;</li> <li>• методи оцінки доходів;</li> <li>• робочий План рахунків щодо обліку доходів</li> </ul>
Записи в облікових регістрах, звітності	
Акти перевірки ведення обліку доходів на підприємстві	

У зв'язку з тим, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора, виходячи із його професіоналізму, організаційно-технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту. Програма аудиту та анкета тестів системи внутрішнього контролю доходів подана у додатку А, додатку Б, додатку В.

Фінансові результати є важливим об'єктом аудиту, адже вони часто виступають об'єктом різних порушень в економічній сфері та об'єктом маніпулювання в інтересах зацікавлених осіб, власників або управлінського персоналу [57].

На підставі вивчення літературних джерел та аудиторської практики у таблиці 2.2 проведено систематизації завдань, які можуть виконуватися суб'єктами аудиторської діяльності.

Таблиця 2.2.

## Завдання перевірки операцій з фінансовими результатами в ході аудиту

Обов'язковий аудит	Ініціативний аудит
Перевіряється відповідність здійснених господарських операцій, що повпливали на фінансовий результат, згідно вимогам чинного законодавства;	
Перевіряється своєчасність і повнота документального оформлення та відображення операцій, що повпливали на фінансовий результат і сформували його;	
З'ясовується відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку (регістрів обліку) з даними фінансової звітності, та відповідність різних форм звітності;	
Застосовуються аналітичні процедури для з'ясування фінансового стану суб'єкта господарювання	Визначаються оптимальні для господарюючого суб'єкта формування фінансових результатів та його цілі оподаткування;
–	Шукають резерви для підвищення ефективності господарської діяльності та для зростання прибутків

Запропонований загальний порядок проведення обов'язкового та ініціативного аудиту фінансових результатів наведено на рис. 2.3.

У ході проведення ініціативного аудиту пропонуємо аудитором проводити дослідження окреслених питань у роботі запропоновано проведення маржинального аналізу в ході ініціативного аудиту, що дозволить аудиторам визначити обсяг беззбиткового продажу, зони беззбитковості підприємств, критичний рівень постійних витрат при встановленому рівні маржинального доходу та критичного рівня ціни реалізації та розроблено блок-схеми аналізу беззбитковості на основі доходного та витратного підходів, використання яких дозволить надати рекомендації керівництву суб'єктів господарювання стосовно резервів підвищення ефективності діяльності та рівня прибутковості.



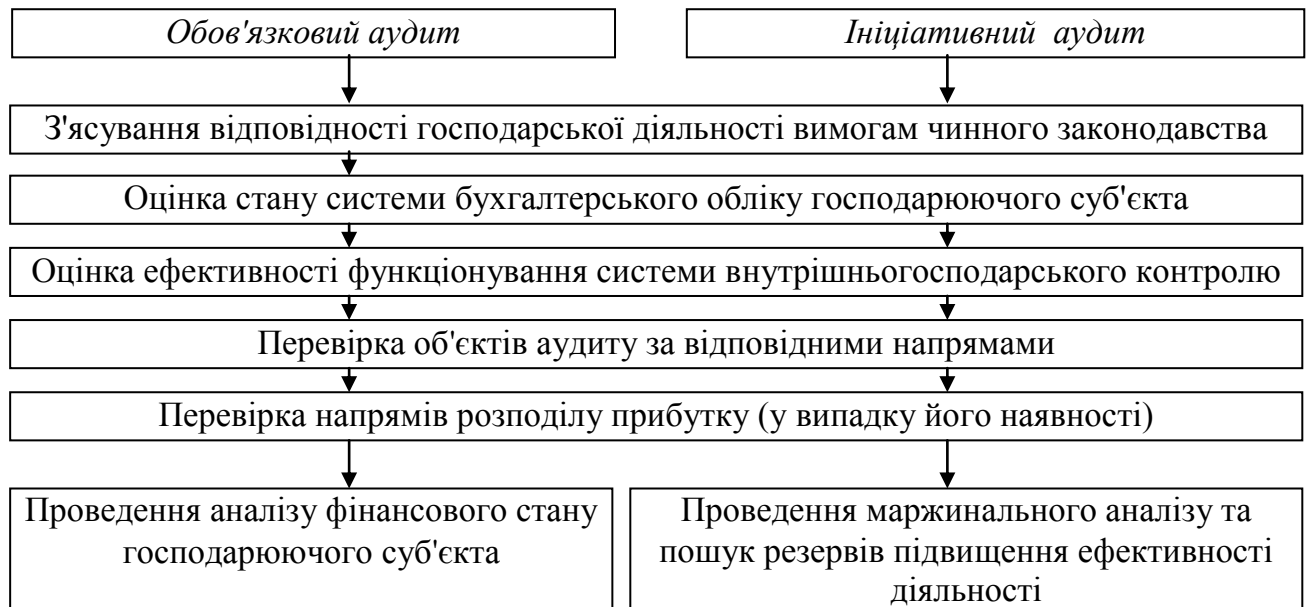


Рис. 2.4. Запропонований порядок проведення обов'язкового та ініціативного аудиту

Забезпечення системного підходу для вирішення суб'єктами аудиторської діяльності вищенаведених завдань аудиту та погодження їх у договорі зокрема, для обґрунтування результатів аудиторської перевірки та важливого значення набуває організація порядку формування підстав для висловлення аудиторської думки про достовірність показників звітності. Підставою є документальне оформлення процесу проведення аудиту, яке дає змогу розуміти процедуру обґрунтування висновків документами.

Підтвердження факту виконання окремих аудиторських дій та оцінка якості виконаних робіт можуть бути здійснені лише на підставі робочих документів, під якими слід розуміти документи, що складаються членами аудиторської групи для організації процесу аудиту та у ході проведення перевірки для отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів і формування аудиторського висновку [56].

Оскільки типові форми робочих документів аудиторів законодавчо не розроблені та не визначені вимоги до переліку інформаційних показників, рекомендовано в змісті документу розкривати інформацію щодо: об'єктів, які перевірялися; кількісного та (або) вартісного вираження об'єкту перевірки, його

облікового відображення залежно від поставлених завдань; прийомів і способів контролю, що застосовувались; виявлених у ході перевірки відхилень; нормативно-правових актів, вимоги яких було порушено; розрахунків аудиторів; рекомендованого аудиторами способу виправлення помилок.

## **2.2. Особливості аудиту витрат основної діяльності**

Метою аудиту витрат є встановлення даних для первинної документації щодо визначення витрат, своєчасності та повноти їх відображення в облікових реєстрах, відповідність методики обліку витрат щодо чинних нормативних актах [68].

Аудит витрат виробництва доцільно розпочати з собівартості продукції, оскільки у собівартості відображені усі сторони діяльності підприємства. Зниження собівартості продукції – визначальний фактор у формуванні прибутку. Тому у процесі аудиту необхідно встановити причини відхилення фактичної собівартості від прогнозованої, виявити напрямки зниження собівартості продукції [67].

Для перевірки правильного формування собівартості продукції (робіт, послуг) потрібно дослідити:

- облікову політику для правильного визначення обґрунтованості вибору обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;
- організацію аналітичного обліку витрат на виробництво;
- відповідності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- надати правильну оцінку незавершеному виробництву, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- правильність ведення аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво;
- правильність ведення обліку витрат допоміжного виробництва;

- ведення запису з обліку витрат на виробництво;
- відповідні записи аналітичного та синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, звітності.

Крім того. У процесі перевірки особливу увагу звертають:

- на розмір собівартості продукції(робіт, послуг) а саме збільшення чи зменшення сум, що не мають прямих відношень до собівартості продукції.
- правильно віднесенні витрати майбутніх періодів на собівартість продукції.

У процесі перевірки витрат, які понесені на виробництво аудитор звертає увагу на правильне списання фактичних матеріальних цінностей, а також витрати на їх закупівлю на окремі види калькуляційної одиниці. Метою для цієї перевірки виступає використання первинних документів з витрачання матеріальних цінностей, також звіти структурних підрозділів, оскільки неправильно відображенні списані матеріальні витрати можуть невиправдано збільшувати або зменшувати ціну на продукцію, яка впливає на обсяг реалізації, а невиправдане зменшення ціни призводить до зниження прибутку або ж збиткової організації. Необхідно приділити особливу увагу на вплив цін на матеріали і транспортні-заготівельні витрати. Окрім того, потрібно встановити факти списання на собівартість витрат, що не належать до матеріалів, але які використовують у виробництві, тобто, якими користуються для проведення будівельних і ремонтних робіт загально-виробничого призначення.

У ході аудиту собівартості необхідно перевірити у такі порядок:

- списання паливних та мастильних ресурсів;
- визначення амортизаційних відрахувань машин і обладнання;
- правильне віднесення собівартість витрат на ремонт і експлуатацію обладнання;
- поділу витрат на змінні та постійні, що відповідає класифікаційним ознакам П(С)БО 16 «Витрати» та розподілу витрат за видом продукції [55].

Аудитор для перевірки собівартості повинен перевіряти правильно списанні витрати майбутніх періодів, до яких належать:

- витрати на освоєння та підготовку нової продукції, яка не призначена для масового і серійного виробництва;
- одноразові витрати на масовий набір робочих для підприємства або для збільшення виробництва;
- витрати на передоплату для періодичної преси [58].

Ретельній перевірці підлягають статті, пов'язані з витратами на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу. На рівень собівартості впливають непродуктивні втрати (втрати від браку, простоїв, нестач тощо).

Щодо вивчення витрат на оплату праці аудиторі потрібно дослідити виплати за сумісництвом професій, за роботу понад встановлені терміни; оплати додаткових і основних відпусток, виплату за роботу у нічну і вечірню зміни. Також необхідно перевіряти, чи не було випадку включення до собівартості витрат, які не відносяться до неї, а саме заробітна плата апарату управління, також іншого загальногосподарського персоналу організації, заробітна плата робітників підрозділів, та працівників відділу збуту.

Аудитор повинен перевіряти витрати, що пов'язані з операційною діяльністю, але які не включили у собівартість продукції, а саме витрат: збуту продукції, матеріали для пакування і відвантаження готової продукції на склад, ремонт тари, реклама і вивчення ринку, також гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування.

На підприємстві ведеться бухгалтерський облік на основі власної облікової політики. Зазвичай підприємства сприймають обов'язковий аудит як контроль, в той час у всьому світі його розуміють це як елемент інформування партнерства. Аудитор підтверджує інформацію про того чи іншого партнера (за малим виключенням) і дає висновок про те, чи потрібно з ним співпрацювати.

Мета аудиту витрат полягає у встановленні відповідних даних первинних документів щодо визначення витрат, своєчасності та повноти та відображення

їх в облікових реєстрах, до відповідної методики обліку витрат чинним нормативним актам.

Аудиторський висновок визначається законом як елемент фінансової звітності. Аудитор складає висновок про достовірність інформації, яка відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартість реалізованих продукцій, в усіх важливих нормативних документах, що регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів [16]. Для того, щоб подати об'єктивну думку про інформації щодо витрат суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартість, аудитору необхідно: отримати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерських документах та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня; вирішити, чи правильно подана в обліку і звітності відповідна інформація.

### **2.3. Аудит доходів та фінансових результатів основної діяльності**

Оглядом літературних джерел та вивченням аудиторської практики встановлено, що основними завданнями при перевірці доходів підприємства є:

- перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів;
- перевірка наявності свідоцтва платника податку (платника єдиного податку, платника ПДВ тощо);
- встановлення видів діяльності на підприємстві та наявність дозволів на їх здійснення;
- перевірити наявність доходів від здійснення господарської діяльності;
- перевірити дотримання договірних зобов'язань перед покупцями (замовниками);
- встановити відповідність відображених сум доходів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових реєстрах та звітності відповідно до наявних первинних документів;
- перевірити правильність оцінки доходів відповідно до вимог П(С)БО та ПКУ;

- перевірити легітимність отримання пільг в оподаткуванні;
- встановити повноту та своєчасність відображення інформації в податковій звітності та узгодження з фінансовою[47].

Джерелами інформації аудиту доходів є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку доходів (договори купівлі-продажу, міни, дарування, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, акти переоцінки, довідки (розрахунки) щодо руху активів та зміни зобов'язань тощо);
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів і результатів діяльності;
- акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- податкова звітність.

Послідовність аудиту операцій з обліку доходів за видами діяльності підприємств може бути такою:

1. Перевірка правильності та наявності оформлення первинних договорів та документів з замовниками та покупцями, що підтверджують отримання доходів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, платіжні вимоги, акти переоцінки, довідки (розрахунки) тощо). Аудитор повинен перевіряти наявність первинних документів, звертати увагу на оформлення, грамотне виправлення помилкових записів, а також порівнювати дані зведених та первинних документів з обліковими реєстрами[6].

2. Перевіряється правильна класифікація, оцінка доходів і умов їх визнання за видами діяльності. Аудитор при проведенні такої перевірки концентрує свою увагу на умови визнання доходів звітного періоду та класифікації доходів за видами діяльності відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [6].

Варто звернути увагу на надходження, що не визнаються доходами: непрямі податки та обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до

бюджетів та позабюджетних фондів; надходження за договорами комісії, доручення та інші надходження на користь комітента; суми попередньої оплати продукції, товарів, послуг; суми авансу в рахунок оплати продукції, товарів, послуг; надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

3. В аудиті повноти відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рахунки 701–704). Має бути підтвердження, що на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі здійснені угоди з продажу; операції належним чином санкціоновані; вартісна оцінка операцій здійснена правильно, записи в облікових регістрах відображені своєчасно[3].

Для цього варто порівнювати записи в регістрах обліку зданими первинних документів; дати, що зазначають у первинних документах, з датами у регістрах обліку; перевіряти арифметичну точність підсумків. Щодо операцій в іноземній валюті необхідно перевіряти застосування валютних курсів до відповідних офіційних курсів НБУ.

4. Перевірку операцій з обліку доходів від іншої операційної діяльності (рахунки 710–718). Підтверджуючи правильність та повну інформацію про відображення доходів від штрафів, визнаних боржниками; повнота відображення доходів від розміщення коштів на депозитних рахунках; правильне визначення доходу від купівлі-продажу іноземної валюти та розрахунок курсових різниць; повнота та своєчасне відображення доходу від безоплатно одержаних оборотних засобів, операційної оренди активів.

5. Перевірка законності отримання пільг в оподаткуванні; встановлення повноти та своєчасності відображення інформації в податковій звітності.

Під перевірки правильності формування та розподілу фінансових результатів, рекомендованими напрямками перевірки є:

- оцінка правильності визнання доходів і витрат, відповідно до вимог П(С)БО та податкового законодавства;
- визначення бази оподаткування у фінансовому обліку та при здійсненні податкових розрахунків, відображення доходів і витрат;
- визначення фінансового у податковій звітності, визначення податку

на прибуток [38].

З метою надання користувачам необхідної інформації для прийняття рішень доцільно:

- класифікують доходи та фінансові результати повинні в залежності від джерел їх формування;
- доходи, витрати та фінансові результати розділяють як операційну, фінансову, інвестиційну, діяльність, що передбачає перейменування відповідних субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» та уточнює склад субрахунків доходу і витрат за вказаними видами діяльності;
- здійснювати детальну інформації про доходи, витрати та фінансові результати в межах аналітичного обліку за видами чи галузями діяльності, видами продукції, центрами відповідальності, каналами реалізації.

Перевіривши фінансову звітність клієнта, аудитор повинен підтвердити показники, відображені у фінансовій звітності фактичною наявністю, тому що для складання аудиторського висновку потрібно висвітлити точну і достовірну, інформацію. Разом з тим аудитор не може вважати аудит завершеним доти, доки він не дав відповіді на поставлені питання. В іншому випадку його думка про достовірність фінансової звітності не буде повною та об'єктивною [35].

Фінансовий результати є вирішальними для підприємства. Аудитора крім керівництва та колективу, ще цікавлять вкладники капіталу, кредитори, державні органи, фондові біржі тощо. Прибуток це основне фінансове джерело розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Також він є джерелом сплати податків.

Оскільки фінансовий результат є складною економічною категорією, яка потребує більш глибокого вивчення про сутність, роль, особливостей формування, розподіл, використання фінансових результатів а також їх вплив на господарську діяльність підприємства.



Також згідно з проведеними дослідженнями економічної літератури і нормативних документів встановлено, що метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах. Таким чином, аудиторська перевірка фінансових результатів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

## Висновки до розділу 2

1. Обґрунтовано, що під організацією аудиту слід розуміти сукупність заходів, спрямованих на впорядкування окремих дій (планування аудиту, розробка методики аудиту, узагальнення результатів та контроль їх якості), які повинні бути здійснені при проведенні аудиту для виконання поставлених завдань.

2. Аудиторська перевірка доходів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок, тому що вона узагальнює майже всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Для проведення ґрунтовної аудиторської перевірки доходів та висловлення об'єктивної думки аудитору потрібно приділити значну увагу щодо об'єкта дослідження, послідовність виконання аудиторських робіт на всіх етапах аудиторського процесу, вибір методичних прийомів та спосіб проведення, а також складання робочих документів аудитора.

3. Для виконання вимог та рекомендацій МСА сформульовано основні стратегічні завдання аудиту витрат виробництва. Для їх виконання запропоновано дані про витрати розділи на певні блоки у меж яких доцільно проводити перевірку.

4. Для підвищення якості аудиторської перевірки витрат запропоновано програму аудиту витрат та доходів підприємств, анкету тестів внутрішнього контролю цих об'єктів аудиту.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Аналіз витрат основної діяльності

Методика економічного аналізу, яка покликана вивчати причинно-наслідкові зв'язки між показниками діяльності підприємства дозволяє аудитору виявити навмисні і ненавмисні помилки і обліку і звітності. Використовують аналітичні процедури, які надає міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури» [32]. Аналітичні процедури ґрунтуються на тому, що між показниками діяльності підприємства існують логічні причинно-наслідкові зв'язки. Тобто один показник впливає на зміну іншого. Їх використовують і пов'язують з вивченням взаємозв'язків між показниками та встановленими між ними співвідношення і тенденції. Якщо не відбулася динаміка та ніякі змін в діяльності, тоді як правило все, повинно, бути стабільно, а зміни, що виникають – логічними. При появі неочікуваних, незвичайних, та не логічних відхилень аудитор повинен в'яснити причини і ретельно їх опрацювати. На це може по впливати одна із причин спотворення облікових даних.

Крім того, використання аналітичних процедур дозволяє аудитору розв'язати стратегічні завдання пов'язані з розробкою стратегії розвитку підприємства, надати клієнту дієві консультації з метою підвищення ефективності господарювання.

Управління витратами підприємства – це взаємопов'язаний комплекс робіт, які спричиняють вплив на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямований на досягнення оптимального рівня витрат в усіх його підсистемах. Головною метою управління витратами підприємства є підвищення його конкурентоспроможності та ефективності діяльності за рахунок підвищення ефективності формування витрат [20].

Вдосконалення системи управління витратами потребує постійний пошук і виявлення напрямків економії ресурсів, нормування витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, також потрібно стимулювати ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективної господарсько-фінансової діяльності підприємства [14].

Оптимізації витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат.

Дієвий аналіз має важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, який неможливий без належної організації. У зв'язку з цим увесь аналітичний процес доцільно умовно розділити на певні етапи: підготовчий, основний і підсумковий [42].

У таблиці 3.1 наведено і зміст кожного етапу аналізу витрат особливості.

Аналіз витрат підприємства полягає в забезпеченості інформації та всебічному оцінюванні досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації [39].

Таблиця 3.1

### Характеристика етапів аналізу витрат підприємства

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Визначають мету, завдання, предмет і об'єкт аналізу; Розподіл роботи між виконавцями; Визначають джерело інформації, систему показників, методи і прийому аналізу; Рекомендації з послідовності і періодичності дослідження.	Складається план аналізу і графік його проведення; Розробляється програма і всього аналізу (макетів таблиць, алгоритмів розрахунків і т. д.)
	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу; Матеріально-технічне забезпечення.	Визначення інформаційної бази аналізу; Перевірка правильності даних; Проведення монографічних і соціологічних обстежень.

Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності й адекватності програмі та визначеним методам аналізу.	Підбирання, перевірка повноти і якості використовуваної в аналізі інформації.
	Аналіз показників	Оцінюється стан та ефективна діяльність об'єкта аналізу; Визначається показники і групуються чинники впливу на величину собівартості; Визначається резерви підвищення ефективності господарювання.	Проводиться статистична обробка та узагальнення даних; зіставляються показники; складаються аналітичні розрахунки; Факторний аналіз; Заповнюються аналітичні таблиці.
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів аналізу	Вивчення й узагальнення (групування, підрахунок) резервів виробництва; Визначення заходів з реалізації; Доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; Систематичний контроль за виконанням рішення	Складання висновків, доповідних записок по результатам аналізу; Коригування методики (за необхідністю) та організації аналізу; Апробація результатів; Розповсюдження передового досвіду.

*продовження таблиці 3.1.*

Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних задач, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз.

Ретроспективний аналіз витрат проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінки впливу окремих факторів на їх величину. Результати аналізу дають змогу виявляти напрямки зниження витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат.

Управління витратами неможливе без аналізу структури витрат, динаміки і факторів їх формування, виявлення непродуктивних витрат.

Розпочинають аналіз витрат, порівнюючи фактичні показники звітного періоду з прогнозованими (плановими), фактичними за ряд звітних періодів, виокремлюючи при цьому фактори, що впливають на рівень показників та оцінюють міру їх впливу. Аналіз динаміки здійснюється з використанням таких показників як: абсолютний розмір витрат від різних видів діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати;

собівартість окремих видів продукції. Аналіз динаміки витрат дає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих і непродуктивних витрат.

Аналіз динаміки загальних витрат та окремих її елементів необхідно порівнювати з тенденціями щодо показників доходу, темпів інфляції, динаміки масштабів діяльності підприємства.

Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції [27].

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає у зіставленні витрат за економічними елементами в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, та фактичними за ряд років з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів [29]. Абсолютні відхилення за економічними елементами відображають загальні результати використання фонду оплати праці, матеріальних ресурсів, нарахування амортизації, але не зміни собівартості продукції, оскільки ці відхилення викликані змінами в обсязі і структурі виробництва продукції. Дослідження складу і структури витрат необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже й спричиняють найбільший вплив на динаміку витрат. Це дозволяє визначити шлях їх зниження.

Методика аналізу статей калькуляції полягає в зіставленні фактичних витрат з плановими, з фактичними даними за минулий період, у результаті чого визначається абсолютне і відносне відхилення від плану і динаміка по кожній калькуляційній статті, робиться факторний аналіз її зміни, відшукуються шляхи зниження [45].

В загальному сума матеріальних витрат залежить від обсягу та структури виробництва продукції та рівня матеріальних витрат у собівартості окремих видів продукції. У процесі аналітичного дослідження приділяється значна увага

зміні матеріальних витрат за рахунок зміни рівня витрат на окремі види продукції. Рівень питомих матеріальних витрат визначається трьома факторами: нормою витрат, ціною, замінами матеріалів (проявляється у відхиленні норми витрат і ціни матеріалу, який замінюється від норми і ціни матеріалу, якого замінюють). Недоліки логістичних процесів можуть викликати обмеження групи споживачів, відмови від договору поставки, введення штрафних санкцій [49].

Подальший аналіз спрямовуються на виявлення причин, що викликають ріст витрат, і працівників, з вини яких відбулися ці відхилення. Варто зазначити, що важливим є врахування не тільки специфіки галузі суб'єкта господарювання, але й особливості технології, організації виробництва, а також системи управління.

Причинами росту витрат можуть бути нераціональне використання матеріалів і низька їх якість, відхиленнями від норм, неефективна технологія виробництва, використання заміників, низька кваліфікацію робітників та їх недисциплінованість тощо. Ріст витрат можливий також через підвищення цін як на основні матеріали, так і комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливно-енергетичні ресурси, транспортування і зберігання матеріальних ресурсів та ін.

При аналізі прямих матеріальних витрат у собівартості продукції враховують досягнуту економію матеріальних ресурсів або їх перевитрати порівняно з планом.

Загальна сума заробітної плати у собівартості продукції залежить від обсягу та структури виробництва продукції і від витрат на оплату праці у собівартості окремих видів продукції. Питомі змінні витрати на оплату праці залежать від зміни норм праці і її оплати. Норми праці визначаються трудомісткістю виготовленої продукції або виробітком продукції за одиницю часу. Оплату праці визначає сукупність відрядних розцінок і тарифних ставок. У ході аналізу оцінюють прогресивність і обґрунтованість норм праці та її оплати, виявляють динаміку і причини зміни. Одним із найважливіших джерел

зниження собівартості продукції є перевищення темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання розміру середньої оплати праці.

При аналізі витрат на оплату праці загальне відхилення суми заробітної плати розподіляють за категоріями працівників і визначають конкретні причини перевитрат або економії. Розмір відхилення відрахувань на соціальні заходи визначається на основі сум відхилень заробітної плати за категоріями працівників.

Ретельно аналізують й інші прямі витрати. Динаміку комплексних статей витрат (загальновиробничих, адміністративних, збутових) оцінюють за кожним видом витрат в межах статті залежно від їх економічного змісту. В аналізі не можна проводити взаємне погашення відхилень шляхом їх сумування, оскільки це може призвести до неправильних висновків і прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

На підставі фінансової звітності проаналізуємо склад, динаміку і структури операційних витрат ТОВ «Перспектива Ресурс» згрупованих за економічними елементами. Результати оцінювання подані у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Аналіз операційних витрат за економічними елементами  
ТОВ «Перспектива Ресурс» за 2017-2018 роки

Елементи витрат	2017 рік		2018 рік		Динаміка		
	∑ тис. грн	відносна %	∑ тис. грн	відносна %	∑ тис. грн	відносна %	в структурі %
1. Матеріальні витрати	8843	13,13	7300	10,35	-1543	-17,44	-2,78
2. Витрати на оплату праці	15372	22,82	27414	38,87	12042	78,34	-16,05
3. Відрахування на соціальні заходи	3288	4,88	5723	8,11	2435	74,06	3,23
4. Амортизація	1822	2,7	1245	1,76	-577	-31,67	-0,94
5. Інші операційні витрати	38033	56,46	28835	40,89	-9198	-24,18	-15,57
Усього	67358	100	70517	100	3159	4,69	

Дані таблиці 3.2. свідчать про негативну динаміку обсягу витрат підприємства порівняно з попереднім періодом оскільки витрати зросли на 3159



тис. грн або на 4,69%. За звітний період матеріальні витрати зменшились на 1543 тис. грн. або на 17,44% і відповідно зменшилась їх частка у структурі витрат. Досить велику частку займають витрати на оплату праці. В 2018 році можемо спостерігати різке зростання в порівнянні з 2017 роком, збільшення витрат на 12042 тис.грн. або на 78,34%. За звітній період витрати на амортизацію зменшились на 577 тис.грн або на 31,67%, і відповідно займають меншу частку у структурі. Найбільшу частку витрат займають інші операційні витрати. Можемо спостерігати позитивну динаміку оскільки звітний рік зменшились на 9198 тис. грн. або на 24,18%.

### **3.2. Аналіз доходів та фінансових результатів від основної діяльності**

Розпочинають аналітичне дослідження доходів підприємства з оцінювання рівня, динаміки, виявлення тенденції і закономірності зміни, виконання плану з доходу. Такий аналіз здійснюється в цілому по підприємстві, за окремими операціями, в розрізі окремих видів продукції та видів діяльності.

Оцінка динаміки показників доходу здійснюється на основі проведення горизонтального (трендового) аналізу. Вивчення зміни показників в часі дозволяє розрахувати відносні показники динаміки (темпи росту, приросту), і тим самим визначити загальні тенденції його зміни, зробити оцінку виконання плану. Особливу увагу в процесі аналізу доходів підприємства необхідно звернути на найбільш суттєву складову його формування – дохід від операційної діяльності, в т.ч. від основної діяльності підприємства.

Після оцінки динаміки доходів необхідно провести аналіз їх структури (здійснити вертикальний аналіз). Він здійснюється за окремими операціями, за окремими видами продукції та видами діяльності. В процесі використання такої системи аналізу розраховуються питомі ваги окремих структурних складових агрегованого показника доходу [61].

В процесі аналітичного дослідження здійснюють також порівняльний аналіз доходу підприємства з:

– середньо галузевим рівнем – з метою оцінки його конкурентної позиції по рівню господарювання і виявленню резервів підвищення ефективності виробництва;

– показниками доходу підприємств-конкурентів, партнерів - з метою вивчення конкурентної позиції підприємства в рамках конкретного регіонального ринку відповідної продукції і розробки заходів з її підвищення.

На зміну показників доходу впливають різноманітні фактори. Одні з них мають внутрішній характер, і відображають особливості господарської діяльності підприємства, інші - це зовнішні фактори, які створюються зовнішніми умовами діяльності підприємства [5]. Обсяг доходу від реалізації продукції, перш за все, визначається обсягом, структурою та ціною реалізованої продукції. Збільшення обсягу реалізації продукції збільшує величину доходу від реалізації продукції. Обсяг реалізації, в свою чергу, залежить від виконання плану виробництва за асортиментом і структурою; від дотримання договірних зобов'язань по обсягу, асортименту, якості і ритмічності поставок; ритму роботи і відвантаження; своєчасності укладення договорів на збут; кваліфікації персоналу (невірний прогноз попиту, невірний вибір каналів збуту, споживача, часу, місця реалізації); організаційно-технічного рівня виробництва (морально і фізично застаріле обладнання не дозволяє виробляти сучасну продукцію, яка користується попитом, погіршує якість продукції).

Зростання розміру доходу пов'язане також із встановленням економічно обґрунтованих цін продажу товарів, що стимулюють збільшення попиту, та які залежать від обґрунтованості вибору цінової політики організації.

Структура продажу може здійснювати як позитивний, так і негативний вплив на суму одержаного доходу: при зростанні частки реалізації більш дорогої продукції сума доходу збільшується; при зменшенні - загальна сума доходу від реалізації зменшується.

Зміна рівня середньо реалізаційних цін і величина доходу від реалізації знаходяться у прямо пропорційній залежності: при збільшенні рівня відпускних

цін сума доходу зростає, і навпаки.

Крім того, величина доходу від основної діяльності формується під впливом ряд зовнішніх факторів, що визначають загальноекономічну ситуацію в країні, рівень інфляції, стан податкового законодавства; фінансове становище споживачів; купівельну здатність населення; кон'юнктуру товарного ринку.

Основними суттєвими моментами облікової політики, які впливають на доходи є вибір амортизаційної політики, оцінки запасів, порядок визнання доходу від наданих послуг, виходячи із рівня завершеності операцій.

Підвищення оборотності капіталу об'єктивно веде до росту доходу від реалізації продукції. Цьому сприяє вивчення ринку, вдосконалення товару і методів стимулювання збуту, організація ефективної реклами, підвищення ефективності використання виробничих ресурсів, оптимізація виробничих запасів.

Для оцінки обсягу, складу, структури доходів ТОВ «Перспектива Ресурс» використаємо дані фінансової звітності. Результати аналізу відобразимо в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Динаміка доходів ТОВ «Перспектива Ресурс» за 2017-2018 роки

Показники	2017 рік		2018 рік		Динаміка		
	сума, тис. грн	питома вага,%	сума, тис. грн	питома вага,%	абсолют на, тис.грн	відносна %	в стру- ктурі, %
Чистий дохід від реалізації продукції	67380	87,26	59565	86,01	-7815	-11,6	-1,25
Інші операційні доходи	8439	10,93	9097	13,14	658	7,8	2,21
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	768	0,99	432	0,62	-336	-43,75	-0,37
Інші доходи	629	0,81	154	0,22	-475	-75,52	-0,59
Разом	77216	100,0	69248	100,0			-

Дані таблиці 3.3 свідчать про негативу динаміку обсягу доходів підприємства порівняно з попереднім періодом. За звітний період доходи підприємства зменшились на 7815,0 тис.грн. або на 11,6 %. Найбільшу частку займає дохід від реалізації продукції. За звітний рік він зменшився на 7815 тис. грн. або на 11,6%. І відповідно зменшилась його частка в складі доходів. В 2018 році у підприємства зросли доходи від іншої операційної діяльності, на 658 тис.грн. або на 7,8% на однак їх частка в структурі доходів змінилася але всеодно залишається незначною. Дещо зменшились інші фінансові доходи на 336 тис.грн. або на 43,75% . Також зменшились інші доходи на 475 або на 75,52%. Загальна сума доходів зменшилася на 7968 тис.грн. або 40,32%.

В процесі аналізу операцій основної діяльності здійснюють оцінку їх доходності на основі зіставлення доходу від реалізації продукції з понесеними витрати цієї діяльності.

Доходи від іншої операційної діяльності формуються за рахунок продажу іноземної валюти; реалізації інших оборотних активів, ніж продукція, товари, роботи, послуги; від отриманої операційної курсової різниці; від надходження штрафів, пені, неустойок, від операційної оренди активів.

Деталізований аналіз вказаних показників здійснюються за даними бухгалтерського обліку (первинними документами, обліковими регістрами, звітністю).

Основними етапами аналітичного дослідження доходів від іншої операційної діяльності є вивчення тенденцій і закономірностей зміни, оцінка структурної динаміки та факторів формування.

Аналіз доходів від іншої операційної діяльності проводиться за кожним їх видом з погляду на доцільність кожної операції.

Доходи від надходження штрафів, пені, неустойок дають змогу оцінювати не лише рівень організації бухгалтерського обліку, а рівень роботи маркетингового, фінансового, збутового відділу підприємства.

Для аналізу реалізації інших оборотних активів (сировини, матеріалів, палива тощо) необхідно враховувати, що необґрунтована їх величина може знижувати оборотність засобів, зумовлювати необхідність вилучення фінансових ресурсів з обороту, знижує їх ефективність використання [17].

Особливу увагу необхідно приділяти сумі заборгованості, які повернуті підприємству після закінчення терміну. Такі суми лише умовно можна відносити до доходів. Слід враховувати й понесені економічні витрати, тобто зіставляти одержаний дохід з можливим з врахуванням альтернативних варіантів використання засобів.

Щодо аналізу операційних доходів від оренди необхідно порівнювати їх не тільки з тими витратами, що відображають в бухгалтерському обліку, а й з економічними витратами, тобто потрібно оцінювати альтернативні можливості використання активів [42].

Для аналізу структури та динаміки доходів від іншої операційної діяльності ТОВ «Перспектива Ресурс» складемо аналітичну таблицю 3.4. на підставі фінансової звітності і (додаток Є)

Таблиця 3.4.

Оцінка структури та динаміки доходів від іншої операційної діяльності  
ТОВ «Перспектива Ресурс» за 2017-2018 роки (тис.грн.)

Показники доходів	2017 рік		2018 рік		Динаміка		
	сума	структура , %	сума	структура, %	абсолютна	відносна	в структурі
1. Дохід від операційної оренди	8236	97,59	8736	96,03	500	6,07	-1.56
2. Дохід від операційних курсових різниць	-	-	-	-	-	-	-
3. Дохід від списаних раніше активів	-	-	-	-	-	-	-

4. Дохід від реалізації інших оборотних активів	153	1,81	246	2,70	93	60,78	0,89
5. Дохід від повернення безнадійних боргів	-	-	-	-	-	-	-
6. Дохід від отриманих штрафів, пені, неустойок	50,0	0,60	115	1,27	65	130,0	0,67
Разом	8439	100,0	9097	100,0	658	7,80	-

*продовження таблиці 3.4*

Дані таблиці 3.4 свідчать про те, що у звітному році значних структурних зрушень у складі доходів від іншої операційної діяльності не відбулося. Абсолютне зростання загального розміру іншого операційного доходу, пов'язане із збільшенням доходів від операційної оренди активів, від реалізації інших оборотних активів та отриманих штрафів, пені, неустойок.

Дохід від іншої операційної діяльності можна представити як суму доходів від різних операцій. Відповідно, вплив складових на зміну результативного показника визначається їх абсолютним відхиленням [64].

Мета аналізу фінансових результатів полягає в визначенні повноти та якості їх отримання, оцінці динаміки абсолютних і відносних показників, з'ясування спрямованості, ступеня і частки впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявлення можливих напрямків їх зростання [65].

Аналіз фінансових результатів здійснюється такими напрямками:

- аналіз та оцінка динаміки показників прибутковості, факторний аналіз прибутку від реалізації продукції, робіт, послуг;
- аналіз рентабельності підприємства.

Основним завданням аналізу фінансових результатів є:

- аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) про досягнення фінансових результатів;
- аналіз та оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності;
- аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;
- визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення з прибутку і рентабельності;

- виявлення напрямків підвищення фінансових результатів діяльності та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- аналіз розподілу і використання прибутку.

Процес аналізу фінансових результатів досліджень проводять у двох аспектах. Перший аспект оцінюють фінансовий результат як ступінь досягнення кінцевої мети та визначають ефективність фінансово-виробничої діяльності. Пріоритетом є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди. У другому аспекті передбачають визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному і тактичному вимірах, що дають максимальний приріст фінансових результатів [4].

Одним із напрямів аналізу фінансових результатів є оцінювання якості прибутку за такими критеріями, як достовірність звітності, частота зміни облікової політики та її вплив на формування фінансових результатів, стабільність основних складових прибутку, діловий імідж підприємства тощо. Достовірність даних про фінансові результати – один з основних критеріїв високої якості прибутку. Для оцінювання якості прибутку використовуються також результати аналізу його динаміки та структури (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Аналіз динаміки отриманого прибутку ТОВ «Перспектива Ресурс»  
за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік	2018 рік	Динаміка	
			тис. грн	%
Валовий прибуток	15902	20934	5041	31,7
Результат від інших операцій, які пов'язані з операційною діяльністю	-	-		
Фінансовий результат від операційної діяльності	4484	3665	-819	-18,26
Фінансові результати до оподаткування	5071	2085	-2986	-58,88
Чистий фінансовий результат	4111	1921	-2190	-53,27

Дані таблиці 3.5 свідчать про негативу динаміку підприємства порівняно з попереднім періодом. Позитивним показником є лише валовий прибуток, який зріс на 5041 тис.грн. або 31,7%. За звітний рік він зменшився фінансовий результат від операційної діяльності на 819 тис. грн. або на 18,26%. В 2018 році у підприємства зменшився фінансові результати до оподаткування на 2986 тис.грн. або на 58,88%. І відповідно зменшився чистий фінансовий результат на 2019 або 53,27%.

Якщо протягом тривалого періоду спостерігаються стійкі темпи його зростання, а в складі прибутку від звичайної діяльності переважна частка належить результату основної діяльності (валовому прибутку), то якість прибутку вважатиметься досить високою. Важливим критерієм якості прибутку є діловий імідж підприємства, що формується на підставі виконання взаємних зобов'язань, партнерських стосунків, особистих контактів, публікацій у пресі тощо [28].

### **3.3.Маржинальний підхід до аналізу витрат підприємства**

Управлінському персоналу доводиться приймати безліч управлінських рішень, які стосується ціни, витрат, обсягу і структури реалізації продукції, що впливають на обсяг фінансових результатів. Взаємозв'язок і взаємозалежність між цими категоріями встановлюється на підставі маржинальному аналізу. За його результатами можливим є встановлення співвідношення між ціною виробу, обсягом виробництва, прямими витратами на одиницю продукції, загальною сумою постійних витрат, змішаними витратами та прибутком.

Простим і дієвим методом визначення взаємозв'язку і взаємозалежності між цими категоріями є встановлення точки беззбитковості – визначення моменту, починаючи з якого доходи підприємства повністю покривають її витрати. Він допомагає виявити оптимальні пропорції між змінними і постійними витратами, ціною і обсягом продажів, мінімізувати підприємницький ризик. Результати аналізу беззбитковості використовують для



встановлення ціни продукції та розробки стратегії продажів, формуванні бюджету витрат [60].

Ключовими елементами аналізу беззбитковості виробництва є виступають маржинальний дохід, поріг рентабельності (точка беззбитковості), виробничий важіль та зона безпеки підприємства.

Маржинальний дохід відображає різницю між чистим доходом підприємства і сумою змінних витрат. Беззбитковість характеризує обсяг виробництва при якому підприємство не отримує прибутку, а лише покриває свої витрати. Під операційним (виробничим) важелем (левериджем) розуміють механізм управління операційним (валовим) прибутком підприємства на основі встановлення оптимальних пропорцій між змінними і постійними витратами підприємства. Зона безпеки підприємства показує розмір можливого зниження обсягу реалізації без шкоди для його фінансового стану[19].

Застосування методики маржинального аналізу дозволяє визначити:

- зону беззбитковості підприємства;
- беззбитковий обсяг продажу продукції при заданих співвідношеннях ціни, постійних та змінних витрат;
- необхідний рівень продажу продукції для одержання необхідного рівня прибутку;
- граничний рівень постійних витрат при заданому рівні маржинального доходу;
- граничну ціну реалізації продукції при визначеному рівні обсягу продажу та рівні постійних і змінних витрат.

Крім того, як зазначають науковці В. Вареня та О. Самсоненко, методика маржинального аналізу дозволяє:

- визначати для кожного виду продукції «ціновий коефіцієнт», що дасть змогу визначити прибутковість кожного виду продукції;
- аналізувати прибутковість (збитковість) кожного виду продукції (робіт, послуг) за повною собівартістю/

Важливим у застосуванні методики маржинального аналізу є визначення джерел одержання інформації. Основними джерелами здійснення маржинального аналізу на підприємстві є дані бухгалтерського обліку та дані, які характеризують умови роботи підприємства в регіоні, галузі, економіки в цілому.

Розглянемо можливості використання даної методики для обґрунтування управлінських рішень щодо визначення розміру витрат, продажної ціни з метою отримання певної величини прибутку.

Перш за все, методика маржинального аналізу дозволяє визначити обсяг продажу, який дозволяє підприємству працювати беззбитково, враховуючи існуючі ціни та розмір постійних і змінних витрат.

Для визначення точки беззбитковості (порога рентабельності) використовують метод рівнянь, який ґрунтується на такому розрахунку:

$$\text{Прибуток} = \text{Обсяг продажу} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати}$$

У точці беззбитковості прибуток відсутній і обсяг продажу дорівнює величині змінних і постійних витрат. Враховуючи це і деталізуючи порядок розрахунку показників, формулу можна представити таким чином [59]:

$$x \cdot p = a + bx \quad (3.1)$$

де  $x$  – обсяг продажу продукції у натуральних одиницях;

$p$  – ціна продукції;

$b$  – змінні питомі витрати;

$a$  – постійні витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Після простих арифметичних розрахунків беззбитковий обсяг продукції при одно номенклатурному виробництві можна визначити за формулою [59]:

$$x = \frac{a}{p - b} \quad (3.2)$$

Якщо підприємство працює з різноманітним асортиментом, то точку беззбитковості необхідно розраховувати у вартісній оцінці із застосуванням показника маржинального доходу. При цьому виходять з таких міркувань. Для

досягнення беззбитковості необхідно, щоб постійні витрати дорівнювали маржинальному доходу, а обсяг реалізації – критичному обсягу продажу, тобто величині постійних і змінних витрат, тому [59]:

$$\frac{TB}{a} = \frac{ЧД}{Дм} \quad (3.3)$$

Звідси:

$$TB = \frac{a \cdot ЧД}{Дм} = a \div \frac{Дм}{ЧД} = \frac{a}{Д_{не}}$$

де:  $Д_{не}$  – питома вага маржинального доходу у чистому доході від реалізації продукції;

$Дм$  – маржинальний дохід;

$TB$  беззбитковий обсяг продажу;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції.

Графічно беззбитковий обсяг продажу відображено на рис. 3.2.

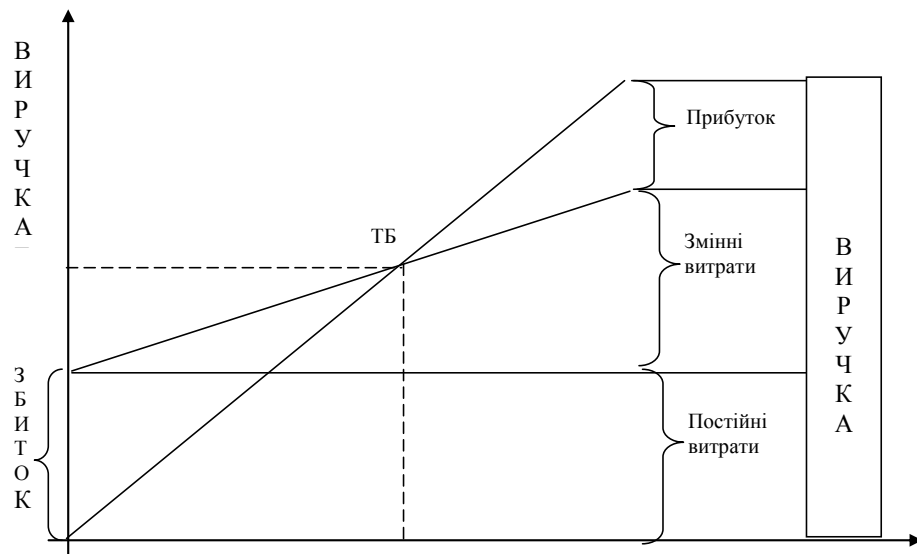


Рис.3.1. Графічне зображення точки беззбитковості [59]

Зона безпеки або маржинальний запас міцності є величиною, яка відображає розмір перевищення фактичного обсягу продажу над беззбитковим. Крім абсолютного розміру зону безпеки можна порахувати і у відсотках, а саме як відношення різниці між фактичним обсягом продажу і беззбитковим обсягом до фактичного обсягу продажу. Формула розрахунку набуде вигляду [59]:

$$ЗБ = \frac{ЧД - ТБ}{ЧД} \quad (3.4)$$

де  $ЗБ$  – зона безпеки.

Показник зони безпеки розрахований у відсотках показує – на скільки відсотків можна знизити обсяг реалізації продукції, щоб працювати беззбитково. Якщо підприємство працює збитково, то і показник запасу фінансової міцності не розглядається (запасу немає).

Як видно із наведених формул беззбитковий обсяг продажу і зона безпеки формується під впливом змінних і постійних витрат та ціни на продукцію. Вплив витрат є прямо пропорційний, а витрат - обернено пропорційний. Якщо зростають витрати, то для досягнення беззбиткового обсягу продажу необхідно збільшувати обсягу продажу, а якщо зростають ціни, то розмір беззбиткового продажу зменшується. Це значить, що підприємству треба менше реалізувати продукції, щоб покрити свої витрати.

Кожне підприємство намагається скоротити частку постійних витрат на одиницю продукції, зменшити беззбитковий обсяг продажу і збільшити зону безпеки.

Методика маржинального аналізу дозволяє визначити обсяг реалізації для отримання певної суми прибутку. Для цього формулу (3.2) треба модифікувати наступним чином [59]:

$$x = \frac{a + П}{p - b} \quad (3.5)$$

А формулу 3.5 так [59]:

$$X = \frac{a + П}{Днев} \quad (3.6)$$

де:  $П$  – необхідний обсяг прибутку.

Якщо підприємство сформувало виробничу програму, розрахувало розмір змінних витрат на виробництво продукції, визначило можливий обсяг продажу, то користуючись методикою маржинального аналізу може розрахувати під них критичний рівень постійних витрат.

Модифікована формула для визначення критичного рівня постійних витрат в умовах одно номенклатурного виробництва матиме наступний вигляд [66]:

$$a = x \cdot (p - b) \quad (3.7)$$

Для багатноменклатурного виробництва її вигляд буде наступний [59]:

$$a = x \cdot D_{пв} \quad (3.8)$$

Беззбиткову ціну реалізації, виходячи із заданого обсягу реалізації і рівня постійних і змінних витрат можна розрахувати так [59]:

$$P = \frac{a + x \cdot b}{x} = \frac{a}{x} + b \quad (3.9)$$

Поділ витрат на змінні і постійні привів до використання механізму управління валовим (операційним) прибуток підприємства, який називається виробничий (операційний) леверидж. Його дія пов'язана з тим, що між чистим доходом і прибутком немає прямо пропорційної залежності. Обсяг прибутку змінюється швидше, ніж обсяг реалізації. Чутливість прибутку до зміни обсягу реалізації визначається часткою постійних витрат, яку називають коефіцієнтом операційного левериджа. Чим більше значення коефіцієнта, тим більшою мірою впливу на прибуток володіє підприємство збільшуючи обсяг реалізації. Однак чим більший розмір постійних витрат, тим пізніше підприємство досягне беззбиткового обсягу продажу. Лише після подолання точки беззбитковості проявляється дія ефекта операційного важеля, який має вигляд [59]:

$$\text{ефект операційного левериджу} = \frac{\text{темп приросту операційного прибутку}}{\text{темп приросту обсягу реалізації}}$$

Він відображає на скільки відсотків зросте операційний прибуток, якщо обсяг реалізації зросте на 1% при певному значенні коефіцієнта операційного важеля. Треба пам'ятати, що при зниженні обсягу реалізації, прибуток буде знижуватися більшими темпами.

Маржинальний аналіз, що забезпечує управління діяльністю підприємства є видом управлінської діяльності, мета якої полягає у вивченні,

систематизації, узагальненні та оцінці інформації щодо використання економічних ресурсів та результатів роботи суб'єкта господарювання, з метою виявлення реальних можливостей та підвищення ефективності його функціонування. Виходячи з вище наведеного встановлено, що маржинальний аналіз виступає необхідною ланкою управління підприємством, оскільки є основою для вибору оптимального варіанту прийнятих рішень на всіх етапах функціонування підприємства.

В ході дослідження визначено рівні інформаційної бази за трьома ознаками та встановлено, що одним із основних джерел інформації для здійснення маржинального аналізу є бухгалтерський облік. Оскільки, саме облікова інформація узагальнює необхідні дані, в частині відображення на рахунках бухгалтерського обліку, зведених документах, внутрішній звітності, що забезпечує ефективність та оперативність здійснення аналізу.

### Висновки до розділу 3

1. Удосконалення системи управління витратами потребує постійного пошуку і виявлення напрямків економії ресурсів, їх нормування, стимулювання ресурсозбереження, планування, аналізу витрат з метою їх зниження і, тим самим, підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємства. Дієвий аналіз неможливий без належної організації. У роботі аналітичний процес умовно поділено на певні етапи: підготовчий, основний і, підсумковий, визначено особливості кожного з етапів.

2. Економічний аналіз не тільки є важливим інструментом управління витратами, але і методом збору аудиторських доказів. Його методика дозволяє виявити навмисні і ненавмисні спотворенні в обліку і звітності, отримати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити шляхи збільшення прибутку. У розділі узагальнено методику аналізу витрат операційної діяльності, проаналізовано витрати ТОВ «Перспектива Ресурс», розглянуто можливості маржинального аналізу для здійснення його беззбиткової діяльності, а саме встановлено обсягу беззбиткового продажу, зону беззбитковості, критичний рівень постійних витрат при встановленому рівні маржинального доходу та критичний рівень ціни реалізації.

3. Прибуток є однією з основних економічних категорій, що відображає відносини, які складаються в процесі виробництва. Це узагальнюючий показник, що синтезує всі сторони, всі аспекти діяльності суб'єктів господарювання і забезпечує стабільне їх функціонування. У роботі узагальнено методику аналізу фінансових результатів підприємства. Зроблено висновки для росту прибутку підприємство повинно:

- ✓ здійснювати маркетингові дослідження і обґрунтувати свою виробничу програму;
- ✓ нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг (чим більший обсяг виробництва, тим більша маса прибутку);
- ✓ розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції;

- ✓ впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників;
- ✓ зменшувати витрати на виробництво (реалізацію) продукції (тобто її собівартість);
- ✓ створювати конкурентоспроможні умови продажу своїх товарів і надання послуг (ціна, терміни постачання, обслуговування покупців, рівень сервісу і т.д.);
- ✓ грамотно будувати договірні відносини з постачальниками і покупцями;
- ✓ вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту;
- ✓ впроваджувати інновації.



## ВИСНОВКИ

1. У сучасних умовах господарювання ефективність управління підприємством встановлюються побудовою ефективної системи управління витратами. Класифікація витрат повинна забезпечувати можливість прийняття оперативних та оптимальних рішень з метою максимізації прибутку. Для більш детального вивчення та розкриття суті витрат в роботі розглянуто їх перелік за основними класифікаційними ознаками.

2. Доходи є однією з основних економічних категорій, які відображають відносини, що складають в процесі виробництва. Узагальнюючі показники, синтезують всі сторони, та всі аспекти діяльності суб'єктів господарювання і забезпечують їх стабільне функціонування. Доходи – це джерело формування прибутку організації, яка забезпечує його розвиток. Чим більший рівень генерування доходу і прибутку у процесі господарської діяльності, тим менша його потреба у залученні фінансових засобів із зовнішніх джерел, тим більший рівень самофінансування його розвитку, забезпечення реалізації стратегічних цілей його розвитку, підвищення конкурентної позиції на ринку. Класифікацію доходів поділяють на: логічна та структуровану, що у свою чергу дають можливість ними ефективно керувати та бути складовою сучасної системи управління. В роботі систематизовано основні класифікаційні ознаки за яким розрізняють різні види доходів підприємства.

3. Кінцевий результат діяльності підприємства за звітній період виражається прибутком або збитком. Формування фінансових результатів можна розглянути як загальну частину системи господарювання, яка пов'язана із прийнятими рішеннями щодо забезпечення необхідного їх розміру на рівні суб'єкта господарювання для досягнення тактичних та операційних цілей. В роботі сформовано алгоритм визначення фінансового результату підприємства та представлено схему формування фінансових результатів підприємства в обліковій системі підприємства.

4. В роботі обґрунтовано, що під організацією аудиту слід розуміти сукупність заходів, спрямованих на впорядкування окремих дій (планування

аудиту, розробка методики аудиту, узагальнення результатів та контроль їх якості), які повинні бути здійснені при проведенні аудиту для виконання поставлених завдань.

5.Аудиторська перевірка доходів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок, тому що вона узагальнює майже всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Для проведення ґрунтовної аудиторської перевірки доходів та висловлення об'єктивної думки аудитору потрібно приділити значну увагу щодо об'єкта дослідження, послідовність виконання аудиторських робіт на всіх етапах аудиторського процесу, вибір методичних прийомів та спосіб проведення, а також складання робочих документів аудитора.

6.Для виконання вимог та рекомендацій МСА сформульовано основні стратегічні завдання аудиту витрат виробництва. Для їх виконання запропоновано дані про витрати розділи на певні блоки у меж яких доцільно проводити перевірку.

7.Для підвищення якості аудиторської перевірки витрат запропоновано програму аудиту витрат та доходів підприємств, анкету тестів внутрішнього контролю цих об'єктів аудиту.

8.Удосконалення системи управління витратами потребує постійного пошуку і виявлення напрямків економії ресурсів, їх нормування, стимулювання ресурсозбереження, планування, аналізу витрат з метою їх зниження і, тим самим, підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємства. Дієвий аналіз неможливий без належної організації. У роботі аналітичний процес умовно поділено на певні етапи: підготовчий, основний і, підсумковий, визначено особливості кожного з етапів.

9.Економічний аналіз не тільки є важливим інструментом управління витратами, але і методом збору аудиторських доказів. Його методика дозволяє виявити навмисні і ненавмисні спотворенні в обліку і звітності, отримати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити шляхи збільшення прибутку. У розділі узагальнено методику аналізу витрат

операційної діяльності, проаналізовано витрати ТОВ «Перспектива Ресурс», розглянуто можливості маржинального аналізу для здійснення його беззбиткової діяльності, а саме встановлено обсягу беззбиткового продажу, зону беззбитковості, критичний рівень постійних витрат при встановленому рівні маржинального доходу та критичний рівень ціни реалізації.

10. Прибуток є однією з основних економічних категорій, що відображає відносини, які складаються в процесі виробництва. Це узагальнюючий показник, що синтезує всі сторони, всі аспекти діяльності суб'єктів господарювання і забезпечує стабільне їх функціонування. У роботі узагальнено методику аналізу фінансових результатів підприємства. Зроблено висновок для росту прибутку підприємство повинно:

- ✓ здійснювати маркетингові дослідження і обґрунтувати свою виробничу програму;
- ✓ нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг (чим більший обсяг виробництва, тим більша маса прибутку);
- ✓ розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції;
- ✓ впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників;
- ✓ зменшувати витрати на виробництво (реалізацію) продукції (тобто її собівартість);
- ✓ створювати конкурентоспроможні умови продажу своїх товарів і надання послуг (ціна, терміни постачання, обслуговування покупців, рівень сервісу і т.д.);
- ✓ грамото будувати договірні відносини з постачальниками і покупцями;
- ✓ вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту;
- ✓ впроваджувати інновації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 122-126. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_eim\\_2016\\_15\\_28](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_15_28)
2. Андросова О. Ф., Губарь А. О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2011\\_4\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_4_10).
3. Багрій К. Л. Вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення доходів підприємств торгівлі *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2015. Вип. 1. С. 152-158. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2015\\_1\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2015_1_20)
4. Бондаренко Н.М., Таран В.В. Методичні аспекти формування у звітності інформації про фінансові результати за П(С)БО та МСФЗ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету: зб. наук. праць. Одеса.*: Вип. 28, 2017. С. 209-212.
5. Бондаренко О.Л. Бухгалтерський облік Курс лекцій (для студентів денної форми навчання спеціальності 5.03050801 Фінанси і кредит). Краматорськ МК ДДМА, 2016. 116 с.
6. Бурова Т. А. Аудит доходів за видами діяльності підприємства. /Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 6. С. 112-115. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu\\_2014\\_6\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2014_6_24)
7. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2012. № 1(22). С. 11-18.
8. Ватаманюка З.Г. Панчишина С.М. Економічна теорія: макро-і мікроекономіка: навч. посіб. / За ред.. – К.: Альтернативи, 2001. с 153. 8.

9. Гаркуша Н. М. Економічна сутність витрат підприємства / Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2012. - Вип. 1(1). С. 191-200. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp\\_2012\\_1%281%29\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1%281%29_29)
10. Горбатюк М. А. Сутність та класифікація доходів операційної діяльності деревообробних підприємств. *Економічні науки*. 2012. Вип. 9(2). С. 128-134. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem\\_2012\\_9%282%29\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9%282%29_20).
11. Денисюк О. М. Аналіз операційних витрат машинобудівних підприємств на прикладі Вінницької області *Агросвіт*. 2015. № 22. С. 38-44. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2015\\_22\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_22_8)
12. Дерій, В. А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1. С. 154-160.
13. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку *Молодий вчений*. 2015. №1(1). С. 78-81.
14. Жерліцин Д. М. Фінансовий важіль робочого капіталу як інструмент аналізу ефективності операційної діяльності підприємства. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 17(2). С. 24-29. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2014\\_17%282%29\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_17%282%29_6)
15. Загальновиробничі витрати: бази розподілу: веб-сайт. Дебет-Кредит. 02.03.2009. URL: <http://dtk.com.ua/show/1cid03975.html>
16. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 389: офіціальний текст, підписаний Президентом України 21.12.17 р. №2258-VIII. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/zakon-ukrainy-vid-211217-r-2258-viii-pro-audyt-finansovoi-zvitnosti-ta-audytorsku-diialnist>.
17. Знамеровська Т. М., Халевицька Т. Г. Фінансові результати діяльності: сутність, порядок формування та відображення в обліку. *Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки*. 2014. Вип. 75. С. 39-46 URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/avpek\\_2014\\_75\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/avpek_2014_75_7).
18. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. *Вісник*

- Національного університету "Львівська політехніка". 2014. № 794. С. 172-180. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_794\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_26)*
19. Коба О. В., Миронова Ю. Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 99-103. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2016\\_4\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_23)
20. Кодимська Т. Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 1. С. 196-200
21. Кононова І. В., Шовкопляс Ю. П. Теоретичні основи економічного змісту категорії "дохід підприємства". *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2013\\_1\\_31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_1_31).
22. Копотієнко Т. Ю. Внутрішній аудит в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2014. № 797. С. 242-247. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\\_2014\\_797\\_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_34)
23. Лагодієнко Н. В., Кितिця А. О. Організація обліку доходів підприємств: проблеми та напрями їх вирішення. *Бізнес-навігатор*. 2014. № 1. С. 163-167. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav\\_2014\\_1\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav_2014_1_33)
24. Ленейко Т.І., Шапошнікова Т.С., Толстікова О.В., Економіка праці: Навч. посіб. / Т.І. Ленейко, – Харків: Вид.ХНЕУ, 2006. – 137 с.
25. Лугівська О. П., Лугівська Л. А. Методичні засади оптимізації доходів і витрат підприємства для забезпечення результативності бізнесу. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2016. № 2. С. 41-50. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk\\_2016\\_2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2016_2_7).
26. Мазур В. П. Планування аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. *Ефективна економіка*. 2014. № 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2014\\_2\\_40](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_2_40)
27. Макаренко А. П., Хайло Г. С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності

- підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 68-75. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd\\_2017\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2017_1_15)
28. Махмудов Х. З., Михайлова О. С., Світлична А. В. Оцінка операційної діяльності підприємства. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2017. Вип. 4. С. 41-46. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna\\_ekon\\_2017\\_4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna_ekon_2017_4_9)
29. Миронова Ю. Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств. *Економіка і регіон*. 2016. № 3. С. 132-140. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2016\\_3\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_3_20)
30. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 року). URL: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block\\_T1-2010.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf).
31. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». URL: [http://apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf)
32. Міжнародний стандарт аудиту «520 «Аналітичні процедури» URL: [http://apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf)
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/929_013).
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
36. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 18 січня 2013 р. № 20. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=408095&cat\\_id=408093&ctime=1423500775962](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962).

37. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві. *Інноваційна економіка*. 2013. № 9. С. 196-202. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_9\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_9_30)
38. Мягкова О. В. Організаційно–методичні аспекти зовнішнього аудиту фінансових результатів діяльності банку. Сучасні питання економіки і права. 2012. Вип. 1. С. 85-91. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sper\\_2012\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sper_2012_1_18)
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене Наказом МФУ від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov>.
40. [Ночовна Ю.О.](#), Губачова О. М. Класифікація витрат підприємства як основа організації управлінського обліку. *Економіка і регіон*. 2011. № 2. С. 185-189.
41. Панчишина С.М. Савлука. М Доходи та заощадження в перехідній економіці України / За ред.– Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2003. – С.8.
42. Парасій-Вергуненко І. Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 107-115. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/iacagc\\_2016\\_2\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/iacagc_2016_2_14)
43. [Патарідзе-Вишинська М. В.](#) Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. 2010. № 2
44. Пилипчук Н. М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1(2). С. 382-385.
45. Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К., Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 13. С. 357-364. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2013\\_13\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_13_51)
46. Податковий кодекс України : закон України : [прийнято ВР 2 груд. 2010 р. № 2755-VI].– URL: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17\\_7](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17_7).



47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.– URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.– URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>.
49. Попович, П. Шляхи вдосконалення операційного аналізу витрат виробництва на м'ясопереробних підприємствах. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2013. Вип. 12, ч. 3. С. 319-324.
50. [Потриваєва Н.В.](#), Кореновська Т. О., Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. - 2016. - Вип. 1. - С. 9-18
51. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : від 5 жовтня 2017 р. № 2164-VIII-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
52. Прокопова О. В. Методичні підходи до оцінки доходів та витрат підприємств торгівлі. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2010. Вип. 1. С. 344-351. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp\\_2010\\_1\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2010_1_51).
53. Редько О. Ю. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 1. С. 282-289. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2014\\_1\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_1_32)
54. [Руденко О.О.](#) Визначення витрат операційної діяльності підприємства у міжнародному та національному законодавстві. *Управління розвитком*. 2014. № 7. С. 128-130.
55. Рябенко Г. М., Резніченко Ю. С. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 319-321.

56. Сахно Л. А., Котова С. О. Внутрішній аудит витрат основної діяльності: особливості організації в АПВ. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(3). С.312-317. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau\\_2013\\_2%283%29\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2%283%29_38)
57. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. Міжнародний збірник наукових праць. 2009. Випуск 1(13). С. 236–240.
58. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ*. 2009. Вип. 4 (50). С. 159-165.
59. Спільник, І. В., Загородна О. М. Економічний аналіз: навч.-метод. компл. дисц. Тернопіль : *Економічна думка ТНЕУ*, 2012. 432 с.
60. Стаднюк Т. Аналіз операційної діяльності хлібопекарних підприємств Волинської області. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 3. С. 85-90. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu\\_2015\\_3\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2015_3_17)
61. Стаднюк Т. Особливості методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 127-132. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu\\_2016\\_1\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2016_1_24)
62. Таратута Л. В., Свидрань В. Ю., Формування методичних підходів аудиту витрат за елементами. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 4. С. 275-283. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2013\\_4\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_4_60).
63. Тягнирядно Л. Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4. С. 584-590. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap\\_2013\\_4\\_74](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2013_4_74)
64. Фальченко О.О., Зленко К.І. Удосконалення економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Вісник НТУ «ХПІ»*. Х.: НТУ «ХПІ». 2015. № 59 (1168). С. 57-60. Бібліогр.: 5 назв. ISSN 2079-0767
65. Халімон М. В. Сутність та особливості аудиту фінансових результатів підприємства. *Управління розвитком*. 2014. № 10. С. 152-154. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2014\\_10\\_58](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_10_58)

66. Череп А. В., Ярош В. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві. *Економіка харчової промисловості*. 2010. № 3. С. 53-59. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp\\_2010\\_3\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2010_3_11)

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**Біляк**

**Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»**  
**освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»**

**Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»**

**Частина 2**

**ДОДАТКИ**

**Тернопіль - 2019**

