

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
Навчально-науковий інститут фінансів, економіки і менеджменту
Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**
(за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «ТРІАС»)

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

601-ЕО

16196

ВКР

Розробила студентка групи 601-ЕО

Ревенко А.Р.

Керівник: к.е.н., доцент

Фурманчук О.С.

Рецензент: головний бухгалтер
«АВС-КОНТАКТ»

Полева Н.В.

Засвідчую, що в цій роботі немає
запозичень із праць інших авторів без
відповідних посилань

Ревенко А.Р.

Підтверджую достовірність даних
використаних у роботі

Фурманчук О.С.

Допустити до захисту

Завідувач кафедри

Птащенко Л.О.

2021

ВСТУП

Актуальність теми. Зміст діяльності суб'єктів господарювання - досягнення економічного ефекту шляхом отримання прибутку. Нині в складних економічних умовах, спостерігаються негативні тенденції в економіці, спричинені дестабілізацією регіонів, карантинними обмеженнями спричиненими COVID-2019. Це стосується і діяльності виробничих підприємств. В таких умовах керівництво підприємств потребує достатньої інформації про стан як внутрішніх чинників, так і зовнішнього середовища (попит на товари, цінова політика тощо). В умовах нестабільності, невизначеності та непередбачених змін основних показників фінансово-економічної діяльності, досить актуальним є питання формування витрат діяльності, які пов'язані з специфікою галузей економіки. Витрати є найважливішим інструментом управління ефективністю підприємством, їх значення посилюється внаслідок ускладнення умов господарювання оскільки підвищуються потреби управлінських рішень, окупності різних видів продукції тощо.

Проблеми обліку, аудиту та аналізу витрат діяльності знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених: А.Ф. Аксененка, І.А. Басманова, П.С. Безруких, М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Б.І. Валуєва, З.В. Гуцайлюка, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Б.М. Литвина, Ю.Я. Литвина, С.О. Стукова, В.В. Сопка, Р.В. Федоровича, М.Г. Чумаченка.

Питання обліку, аудиту та аналізу витрат за сучасних умов у підприємствах, проте, носять дискусійний характер, про що свідчить наявність таких проблем: чинна нормативна база з питань обліку витрат не враховує технологічно-організаційних особливостей галузей; групування витрат за сукупністю класифікаційних ознак та номенклатура калькуляційних статей потребують подальшого вдосконалення для посилення контрольних функцій обліку за центрами відповідальності; визначення бази розподілу

загальновиробничих витрат між об'єктами обліку не обґрунтовується; використовуються форми реєстрів обліку витрат, аналітичних таблиць, які потребують подальшого вдосконалення в умовах використання автоматизованих систем обробки економічної інформації; аналіз витрат, який виявляв би ефективність витрачання виробничих ресурсів, не застосовується; оперативний облік і аналіз витрат виробництва ще не став основою для прийняття тактичних управлінських рішень; достатньою мірою не використовуються можливості інформаційної бази перспективного аналізу для розрахунку беззбитковості виробництва.

Недостатня опрацьованість проблеми та потреба в оновленні організації, удосконаленні методики обліку і аналізу витрат діяльності підприємств обумовлюють її актуальність, що й спричинило вибір теми кваліфікаційної роботи, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення теоретико-методичних аспектів обліку, аудиту та аналізу витрат діяльності для обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку та управління підприємства.

Для досягнення вказаної мети поставленні наступні завдання:

- дати економічну характеристику діяльності підприємства;
- визначити порядок і форму організації обліку на підприємства, особливості облікової політики як в загальному, так і в частині витрат;
- дослідити економічну сутність витрат підприємства, особливості аналітичного і синтетичного обліку витрат підприємства;
- систематизувати положення чинних нормативних документів щодо обліку витрат підприємства;
- дослідити методику аудиту витрат діяльності;
- дослідити методичні аспекти аналізу витрат підприємства.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є обліково-аналітичні процедури операцій щодо витрат підприємства. Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика

обліку, аудиту та аналізу витрат підприємства.

При дослідженні фінансового стану досліджуваного суб'єкта, а також стану обліку витрат підприємства, застосовувались методи: історичний метод – при дослідженні понятійного апарату, виникнення поняття «витрати» в Україні; абстрактно-логічний метод – при визначенні сутності та класифікаційних ознак витрат підприємства; метод порівняльного аналізу – при дослідженні економічних категорій щодо визнання, оцінки та обліку витрат підприємства; статистичного спостереження та фінансово-економічного аналізу – для дослідження фінансового стану підприємства, виявлення головних тенденцій його розвитку, визначення факторів впливу на фінансово-господарську діяльність та виявлення напрямів її удосконалення; аналогії та експерименту – для уточнення основних положень облікової політики підприємства, визначення методико-технічних засад автоматизації обліку й підготовки їх до практичної реалізації у межах досліджуваного суб'єкта; документування, оцінки й калькулювання – при дослідженні обліку операцій щодо витрат підприємства; методи поточного групування та узагальнення інформації в обліку – при висвітленні питань синтетичного, аналітичного обліку витрат підприємства та відображення облікової інформації у фінансовій та іншій звітності.

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік, аудит і аналіз витрат підприємства, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є статті вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку, методики аудиту і аналізу витрат діяльності підприємства, а також: статут, наказ про облікову політику, посадова інструкція головного бухгалтера, фінансова і статистична звітність товариства з обмеженою відповідальністю «Тріас» м. Полтава, первинні документи та облікові реєстри з обліку витрат підприємства. Для узагальнення інформації у роботі використано схематичні, табличні і графічні способи.

У першому розділі здійснено характеристику організаційно-управлінської структури підприємства, видів діяльності, проведено оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства з використанням основних показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості тощо.

У другому розділі узагальнено порядок обліку витрат підприємства на досліджуваному підприємстві від організації документування, автоматизацій до відображення у фінансовій звітності.

Третій розділ присвячений методиці аналізу витрат підприємства, здійснено оцінку динаміки та структури витрат діяльності, витрат за елементами, факторний аналіз матеріаловіддачі та зарплатоємкості, рентабельності витрат.

У четвертому розділі розроблено організаційну модель аудиту витрат діяльності підприємства у вигляді комплексу послідовних, взаємообумовлених стадій, які, з одного боку, дозволяють сформулювати достовірну аудиторську думку, а з іншого – відповідають критеріям доцільності та обґрунтованості.

За результатами дослідження теми дипломної роботи зроблені висновки та наведені пропозиції по покращенню діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Організаційно-управлінська структура підприємства, види діяльності

Автомобільний транспорт займає чільне місце у розвитку транзитності держави. На його частку припадає близько 60% річного обсягу перевезень вантажів та пасажирів. Сфера застосування автомобільного транспорту є досить широкою. Він займає значне місце у пасажирських та вантажних перевезеннях.

Вантажні перевезення, у свою чергу, є одними з найбільш ринкових секторів економіки. Це пояснюється тим, що вантажні потоки, які генеруються ринками товарів і послуг, що розвиваються, в першу чергу освоюються найбільш швидким і гнучким видом транспорту: автомобільним. Саме в галузі вантажних перевезень здійснює свою діяльність ТОВ «Тріас», яке було створено відповідно до Статуту (додаток А) та рішення учасників товариства, та зареєстроване виконавчим комітетом Полтавської міської ради 15 листопада 2001 року, номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців 1 588 120 0000 000878 від 14 грудня 2004 року.

Учасником ТОВ «Тріас» є: фізична особа - Носатченко Анатолій Сергійович (паспорт серії КН № 572401, виданий 28 січня 1998 р. Ленінським РВ ПМУ УМВС України в Полтавській області, реєстраційний номер облікової картки платника податків 2318116072), проживає за адресою: м. Полтава, пров. Латишева, буд. 9, кв. 1.

Місцезнаходження ТОВ «Тріас»: 36014, місто Полтава, вулиця Зигіна, будинок 29. ТОВ «Тріас» створено з метою здійснення підприємницької діяльності для отримання прибутку в інтересах учасників, та наступного його розподілу між учасниками. Основним предметом діяльності ТОВ «Тріас» є:

1. Організація перевезення вантажів.
2. Надання транспортно-експедиторських послуг.
3. Найм та здача в оренду автотранспортних засобів.
4. Надання послуг з перевезення вантажів автомобільним транспортом.

5. Ремонт, сервісне обслуговування та експлуатація транспортних засобів всіх видів.

ТОВ «Тріас» має відокремлене майно (основні засоби, виробничі запаси, інші необоротні та оборотні активи), самостійний баланс печатку, штампи, зі своїм найменуванням. Обслуговуючим банком досліджуваного підприємства є Акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль», код ЄДРПОУ14305909, МФО. У ТОВ «Тріас» відкритого розрахунковий рахунок в національній валюті UA633808050000000026008413653. Основу виробничої бази автотранспортного підприємства складають автомашини, причепа й напівпричепа, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення

Статутний капітал ТОВ «Тріас» сформований за рахунок грошового вкладу його Учасника і складає 2 000 000,00 (два мільйони) гривень. Частки статутного капіталу розподіляються таким чином: фізична особа - Носатченко Анатолій Сергійович - 100 % статутного капіталу на суму 2 000 000,00 грн.

Систему менеджменту ТОВ «Тріас» визначає форма власності та організаційно-правова форма господарювання. Обрана засновниками підприємства приватна форма власності на основі майнових та грошових внесків декількох власників, стимулює керівництво до централізації влади із помірним делегуванням повноважень, формування вищого органу управління із яскраво вираженим колективним спрямуванням своєї діяльності та контролюючих зусиль. Основою системи управління ТОВ «Тріас» є організаційна структура. Організаційна структура управління ТОВ «Тріас» спрямована, перш за все, на встановлення чітких взаємозв'язків між окремими підрозділами підприємства, розподілу між ними прав та обов'язків. Структура управління ТОВ «Тріас» подана на рисунку 1.1.

Організаційно-правова форма господарювання ТОВ «Тріас» дозволяє йому реалізовувати усі переваги приватної форми власності, і, одночасно забезпечувати досить високу ефективність використання великого майнового комплексу.

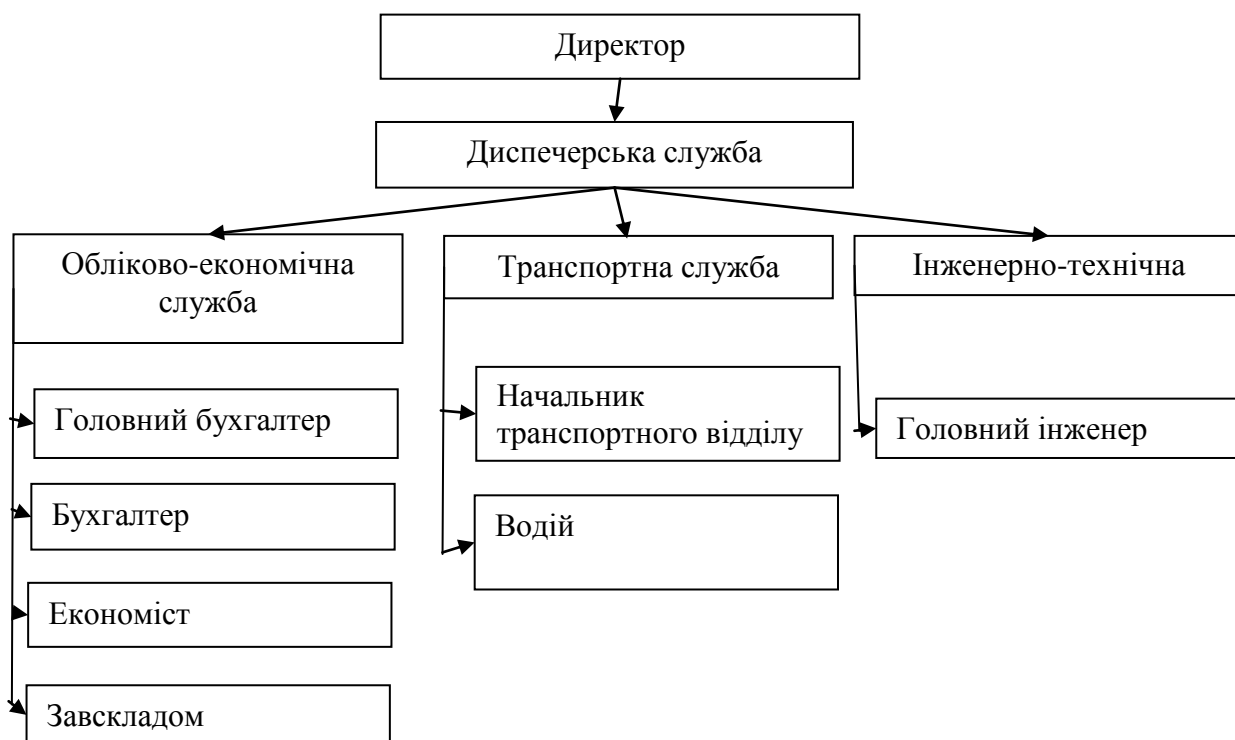


Рисунок - 1.1. Організаційна структура ТОВ «Тріас»

Очолює ТОВ «Тріас» директор, якому підпорядковуються функціональні керівники. Директор несе особисту відповідальність за діяльність підприємства, реалізацію політики і рішень, які приймаються керівництвом.

За кожним функціональним керівником закріплюються конкретні керівні функції.

Функціональні керівники узгоджують прийняття рішень з відповідними працівниками, проводять оперативну роботу, коригують рішення і підпорядковуються директору.

Головному бухгалтерові ТОВ «Тріас» підпорядковані функції бухгалтерського обліку, статистичної звітності, економічного аналізу стану підприємства.

Головний економіст ТОВ «Тріас»: керує науково-економічним та організаційно-економічним забезпеченням діяльності підприємства; розробляє і організує впровадження заходів щодо підвищення продуктивності, ефективності та рентабельності виробництва, досягнення ефективних результатів за умов раціоналізації витрат матеріальних, трудових і фінансових

ресурсів; координує діяльність економічних підрозділів підприємства щодо складання перспективних планів. Головний енергетик керує науково-технічною та технологічною підготовкою енергозабезпечення підприємства; організовує технічно правильну експлуатацію і своєчасний ремонт устаткування та енергосистем, контроль за раціональними витратами енергетичних ресурсів на підприємстві.

Інженер з охорони праці ТОВ «Тріас»: здійснює контроль за додержанням у підрозділах підприємства чинного законодавства; розробляє проекти планів щодо поліпшення умов і охорони праці, зміцнення здоров'я працівників; бере участь у впровадженні заходів щодо створення безпечних і здорових умов праці, раціональних режимів праці та відпочинку.

Юрисконсульт повинен володіти знаннями щодо чинного законодавства; - постанови, розпорядження, накази, методичні, нормативні та інші керівні матеріали, які стосуються правової діяльності підприємства; - порядок укладання оформлення господарських договорів, основи організації праці, виробництва і управління.

До функцій транспортного відділу належить: розробка маршрутів, формування вантажопотоків, визначення потреб у транспортних засобах, , запасних частинах; довідково-інформаційна робота про вантажі, складання звітів виконання планів вантажопереробок, обробка документів по перевезеннях, інформаційне забезпечення та оформлення транспортної документації, утримання транспортних засобів у технічно справному стані, забезпечення поточного ремонту тощо.

Отже, організаційна структура управління має велике значення для ефективної діяльності ТОВ «Тріас». І тому головне завдання: сформувати її найбільш раціонально. На процес формування структури управління діє велика кількість факторів. Однак найперше слід виділити три: розмір підприємства, форму виробничо-господарської діяльності, вид діяльності.

ТОВ «Тріас» створене та діє відповідно до ЦКУ [7], ГКУ [6], Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» [3] та

чинного законодавства України.

Крім того, діяльність автотранспортних підприємств регулюється наступними нормативно-правовими актами: Закон України «Про автомобільний транспорт» [1], транспортно-експедиторська діяльність регулюється законом «Про транспортно-експедиторську діяльність» [4].

Виданням інструкцій для підприємств автотранспорту переймаються в основному два міністерства – Міністерство фінансів та Міністерство автомобільного транспорту України. Зокрема, МФУ затвердило Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку; Положення про інвентаризацію [10]; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та ін.; Міністерство автомобільного транспорту своїми наказами затвердило правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні, Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку тощо.

Крім того, ТОВ «Тріас» керується Інструкцією про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях країни, затверджена спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2 квітня 1998р. № 81/38/101/235/122.

ТОВ «Тріас» займається внутрішньою автотранспортною діяльністю та охоплює перевезення між пунктами відправлення та призначення, розташованими на території України, та комплекс допоміжних операцій, пов'язаних з цими перевезеннями (завантаження та розвантаження, перевантаження на інший вид транспорту чи транспортний засіб, сортування, пакування, обмірювання та маркування вантажу, накопичення, формування або дроблення партій вантажу, його зберігання, транспортно- експедиційні послуги), а також технологічне перевезення, що здійснюється в межах одного виробничого об'єкта без виїзду на автомобільні дороги загального користування.

Транспортно-експлуатаційне обслуговування ТОВ «Тріас» включає в себе комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення (підготовку вантажів до перевезень, організацію перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, складські операції з короткотермінового зберігання вантажів, експедирування за зовнішньоторговими операціями, операції з обслуговування населення – приймання вантажів, їх пакування, доставка квитків додому тощо).

1.2 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

ТОВ «Тріас» здійснює облік результатів своєї роботи, веде оперативний, бухгалтерський і статистичний облік у встановленому порядку і несе відповідальність за його достовірність. Відповідальність за стан обліку і своєчасне подання звітності несе директор підприємства або за рішенням власника – інша посадова особа підприємства. Звітним роком ТОВ «Тріас» є 1 січня по 31 грудня.

Нормативними чинниками здійснення обліку на автотранспорті забезпечує Міністерство фінансів України. Так, ТОВ «Тріас» керуються при здійсненні облікової діяльності ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], Податковим кодексом України [5], Планом рахунків та інструкцією про його застосування № 291, а також Положеннями(стандартами) бухгалтерського обліку.

Бухгалтерія є структурним підрозділом ТОВ «Тріас», яка створюється, реорганізується та ліквідується наказом директора – Шкурупій Тетяною Євгенівною. У своїй діяльності співробітники бухгалтерії керуються чинним законодавством України, Статутом, посадовими інструкціями працівників, розпорядженнями керівника підприємства.

Керівник підприємства створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечує неухильне виконання всіма

підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Основним інструментом для забезпечує відображення господарської діяльності підприємства чи іншої виробничої структури у облікових регістрах, використовуючи при цьому методи властиві лише бухгалтерському обліку, є форма ведення бухгалтерського обліку. У ТОВ «Тріас» застосовується спрощена форма обліку із застосуванням певного набору відомостей залежно від кількості облікових операцій, а також Журналу-Головної.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Тріас» створено бухгалтерію в складі головного бухгалтера – Устинова Наталія Олексіївна та бухгалтера Вірченко Наталія Віталіївна.

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії ТОВ «Тріас» проводиться відповідно Положення про бухгалтерію. Для досліджуваного підприємства характерною є лінійна структура.

З метою виконання покладених завдань бухгалтерія в розрізі співробітників виконує певні функції:

1. Головний бухгалтер:

- здійснює керування службою та координує взаємодії працівників між собою та з іншими структурними підрозділами підприємства;

- організовує дотримання Облікової політики відповідно до законодавства, виходячи зі структури й особливостей видів діяльності підприємства;

- приймає участь в обговореннях з питань Облікової політики, впровадження внутрішніх нормативних документів з питань бухгалтерського та управлінського обліку, ініціює зміни діючих внутрішніх нормативних документів та функціоналів автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- організує процес своєчасного надання інформації керівництву підприємства;

- проводить аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляє та здійснює заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організовує та проводить роботу з її списання відповідно до законодавства;

- своєчасно та у повному обсязі забезпечує перерахування податків і зборів (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів, за попереднім погодженням з Управлінням;

- контролює виконання регламентів відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, оформлення документів обліку та складання фінансової, податкової та статистичної звітності відповідно до вимог законодавства України;

- узгоджує показники фінансової та податкової звітності з відповідальними особами Управління;

- бере участь в організації інвентаризацій та оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

- розробляє, та контролює навчальний процес, атестування підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб;

- виявляє внутрішні резерви служби і визначає методи вдосконалення ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерія ТОВ «Тріас» організує свою роботу на основі персональної відповідальності посадових осіб за стан справ на дорученій ділянці роботи, виконання ними певних завдань і функцій.

При обліку витрат виробництва бухгалтерією здійснюється облік

взаєморахунків з постачальниками сировини, матеріалів тощо; аналізує та контролює собівартість наданих послуг; формує в бухгалтерському обліку звіти, вимоги на передачу матеріалів у виробництво, акти списання матеріалів у виробництві; веде облік виробничих та загальновиробничих витрат (окрім заробітної плати); готує та формує управлінські звіти.

У облік розрахунків входить: а) накопичення та узагальнення інформації у потрібному розрізі (деталізації) про: нараховування заробітної плати, виконання інших розрахунків з працівниками, фізичними та юридичними особами відповідно до чинного законодавства; б) участь у проведенні інвентаризації зобов'язань; в) веденні аналітичного обліку у розрізі об'єктів позабалансового обліку.

При обліку матеріальних цінностей своєчасно приймають від підрозділів і від МВО звіти про рух матеріальних цінностей, перевіряючи правильність оформлення кожного документа і його законність; точність і достовірність всіх показників в документах і звітах; правильність арифметичного підрахунку показників в кожному документі; наявність прикладених до звіту прибуткових і витратних документів, порівнюючи з другими звітами; залишки матеріальних цінностей на початок і кінець звітної періоду; організують своєчасну розноску бухгалтерських проводок по аналітичним рахункам; своєчасно складають статистичну звітність; роблять заключні записи, виводять і уточнюють залишки по рахункам; здійснюють контроль за товарно-матеріальними цінностями; організують і проводять інвентаризацію, обробляють її результати; беруть участь у комісії по списанню матеріальних цінностей; своєчасно інформують головного бухгалтера про переміщення і наявність матеріальних цінностей; у визначені строки проводять перевірку бухгалтерських даних з залишками у матеріально-відповідальних осіб тощо.

Обліковою політикою суб'єкта господарювання, насамперед, передбачено виконання функцій бухгалтерського обліку; виконання порядку формування звітності; здійснення функцій управління (контролю, економічного аналізу). Відтак, облікова політика підприємства – це не лише сукупність

способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, що уможливило використання різних варіантів відображення фактів господарської діяльності [21].

Основною метою розробки та затвердження облікової політики у ТОВ «Тріас» є: закріплення вибраних способів ведення бухгалтерського обліку; регулювання організації документообороту (розробка Графіка документообороту; організація горизонтальної (з іншими структурними підрозділами) і вертикальної (з керівництвом підприємства) співпраці працівників у одному інформаційному просторі.

Розроблений Наказ про облікову політику є внутрішнім документом, який регламентує організацію облікового процесу ТОВ «Тріас», є обов'язковим до виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Метою облікової політики ТОВ «Тріас» є складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО. При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності використовуються ті професійні судження та положення систем обліку, котрі дозволяють однозначно тлумачити інформацію фінансової звітності.

Фінансова звітність складається з урахуванням таких двох основоположних припущень: а) методу нарахування; б) безперервності діяльності та якісних характеристик.

Контроль за виконанням Наказу про облікову політику ТОВ «Тріас» покладено на головного бухгалтера. Достовірність відображення інформації у фінансовій звітності користувачам залежить від якості, деталізації та правильності обраних елементів облікової політики.

Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «Тріас» має свої особливості.

Виконання транспортно-експлуатаційних робіт у ТОВ «Тріас» організовується на договірній основі. Договори, що складаються між окремими замовниками і ТОВ «Тріас», зводять у єдиний пакет замовлень. Облік замовлень на виконання автотранспортних послуг ведеться у спеціальній книзі приймання замовлень. На основі даних про замовлення, які надійшли протягом

доби, складається заявка на необхідну кількість автомобілів за типами й марками. Потім диспетчер складає зведену заявку, яку направляє до ТОВ «Тріас».

Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційному обслуговуванні ведеться працівниками у картці обліку роботи автомобілів. Картка заповнюється у двох примірниках на основі добових звітів відділень (диспетчерських пунктів) і договору із замовником.

Автомобільні перевезення у ТОВ «Тріас» за місцем їх здійснення поділяють на внутрішньо-міські, внутрішньорайонні і міжміські. Облік перевезень в ТОВ «Тріас» організований окремо, за кожним видом.

Основним показником діяльності автотранспортних підприємств є кількість перевезеного вантажу. Крім того, у Законі «Про автотранспорт» визначено перелік документів, що дають дозвіл перевізнику-юридичній особі для здійснення її діяльності (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Законодавчі документи-дозволи для здійснення вантажних перевезень
підприємством-авто-перевізником

Вид перевезень	Документ-дозвіл
Вантажні перевезення на договірних умовах	ліцензія; документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; інші документи, передбачені законодавством
Вантажні перевезення для власних потреб	документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах

Документальне оформлення вантажних перевезень дещо відрізняється від документування діяльності пасажирських перевізників, що обумовлено наявністю матеріальної складової – вантажів з їх габаритами, небезпечністю тощо (таблиця 1.2).

В цілому, облік на ТОВ «Тріас» ведеться з дотриманням чинного бухгалтерського та податкового законодавства. Зазначимо, що у ТОВ «Тріас» Наказ про облікову політику має формальний характер.

Таблиця 1.2

Документальне оформлення вантажних перевезень

Вид перевезень	Документ	Підгрунтя
Вантажні перевезення на договірних умовах	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник – юридична особа
	ТТН	Для всіх вантажних перевезень
	Інший визначений законодавством документ на вантаж	Для всіх вантажних перевезень
Вантажні перевезення для власних потреб	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник – юридична особа
	Товарно-транспортна накладна	Для всіх вантажних перевезень
	Інший визначений законодавством документ на вантаж	Для всіх вантажних перевезень
Перевезення вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень	Дозвіл, який дає право на рух автомобільними дорогами України	Для всіх перевезень вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень

На нашу думку, головні принципи, методи та процедури відображення в бухгалтерському обліку витрат діяльності повинні бути відображені у Наказі про облікову політику підприємства у окремому розділі «Витрати». Основними його положеннями можуть бути наступні: витрати відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 16 „Витрати”, тобто в момент зменшення активів або збільшення зобов’язань; облік витрат ведеться на рахунках 9 класу; базою розподілу загальновиробничих витрат є сума прямої оплати праці.

1.3 Аналіз основних техніко-економічних показників

Малі підприємства характеризуються невеликими розмірами, обмеженими фінансовими ресурсів, поєднанням їх з іншими видами ресурсів, тому для їх оптимального та раціонального використання, необхідно систематично проводити аналіз й оцінку фінансового стану.

Лисенко А.М. зазначає, що питанню аналізу фінзвітності малих підприємств мало досліджене. Автором розроблено ряд напрямків щодо удосконалення методики комплексного аналізу. Зокрема:

а) побудовано алгоритм розрахунку показників, до яких віднесено коефіцієнт оборотності оборотних активів (загальний), окупність витрат прибутком, рентабельність реалізації, активів, власного капіталу

б) запропоновано послідовність проведення аналізу: вертикальний та горизонтальний для балансу; якісних змін у майновому стані; наявності негативних статей у звітності; фінансового стану та результатів діяльності підприємства; горизонтальний та вертикальний для показників звіту про фінансові результати; розробка висновків та рекомендацій;

в) представлено етапи комплексного аналізу: 1. Постановка цілі. 2. Обґрунтування процедур, обробки, узагальнення інформації. 3. Вибір методики обробки та порядку формування вихідної інформації. 4. Інтерпретація результатів обробки. 5. Формування сценаріїв для майбутньої діяльності малого підприємства.

Лисенко А.М. вважає, що використання запропонованої методики сприятиме посиленню контролю за відповідністю та повнотою показників фін звітності.

Гоголь Т.А. розроблено методику фінансового аналізу малих підприємств. В розрізі користувачів автор описала задоволення їх потреб, використовуючи результати аналізу. Зокрема, для інвесторів і кредиторів цікавість складає рентабельність, динаміка доходів, фінансова стійкість; контрагентів по товарним операціям - ефективність роботи, показники

фінансової стійкості, структурних підрозділів – показники ефективності в цілому та окремих підрозділів; керівництва – результати аналізу, які будуть підставою для рішення по планування діяльності на перспективу.

Міщенко Я. О. провівши аналіз діяльності малих підприємств України, зробив висновки, що в цілому коефіцієнт автономії становить 0,44, тобто стан їх є недостатньо стійким. Автор говорить, що достатньо стійкими є підприємства освіти, з надання комунальних послуг, у сфері культури та спорту, промислові, сільського господарства, галузі фінансів та охорони здоров'я. До нестійких автор відніс торгові підприємства та галузі будівництва. Загальний коефіцієнт ліквідності становить в середньому 1,26 при нормі 1,5-2. Найвищі показники зафіксовані на підприємствах освіти та фін. діяльності.

Піскунова О.В. провела аналіз ризиків діяльності малих промислових підприємств. На думку автора, стимулювання малого бізнесу повинно здійснюватися через нарощення основних засобів та розширення виробничої інфраструктури.

Використовуючи дані фінансової звітності ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр. (додатки Б, В) проведемо оцінку основних економічних показників.

Аналіз майнового стану показав, що у 2020 році вартість майна ТОВ «Тріас» порівняно з 2018 роком збільшилась на 2 млн. 288,6 тис. грн. або на 36,3%. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, зросла на 877,1 тис. грн., або у 4,5 рази.

Для характеристики технічного стану об'єктів основних засобів ТОВ «Тріас» важливим є аналіз коефіцієнтів спрацювання (зносу) та придатності

Фізичний знос – це поступова втрата основними засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних властивостей унаслідок їх використання у виробничому процесі. У ТОВ «Тріас» фізичний знос обумовлюється шляхом характеристики паспортних даних об'єктів основних засобів щодо можливої тривалості їх експлуатації, або ж за даними обстежень їх технічного стану.

Стосовно морального зносу, то це знецінення вартості об'єктів основних засобів унаслідок впровадження інноваційних технологій.

Таблиця 1.3

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Тріас» за 2018-2020 рр.

№	Показники	Одиниці виміру	Джерела інформації, розрахунок	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення, тис. грн. (+;-)	Темп зростання, %
1	2	3	4		5	6	7	8
	1. АКТИВИ							
1.1	Активи – всього	тис.грн	Ф.1, ряд. 1300, гр.4	6310,7	7598,8	8599,3	+2288,6	+36,3
1.2.	Необоротні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1095	252,6	821,3	1129,7	+877,1	У 4,5 р.
1.2.1.	Нематеріальні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1000	-	-	-	-	-
1.2.2.	Незавершене будівництво	тис.грн	Ф.1, ряд. 1005	-	-	-	-	-
1.2.3.	Основні засоби	тис.грн	Ф.1, ряд. 1010	252,6	821,3	1129,7	+877,1	У 4,5 р.
1.2.4.	Біологічні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1020	-	-	-	-	-
1.2.5.	Фінансові інвестиції	тис.грн	Ф.1, ряд. 1030+1035	-	-	-	-	-
1.2.6.	Інші необоротні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1040+1045+1090	-	-	-	-	-
1.3.	Оборотні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1095, гр.4	6058,1	6777,5	7469,6	+1411,5	+23,3
1.3.1	Запаси	тис.грн	Ф.1, ряд. 1100+1101+1102+1103+1104+1110	3384,3	5040,8	5847,9	+2463,6	+72,8

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.3.2	Дебіторська заборгованість	тис.грн	Ф.1, ряд. 1120-1155	2469,1	1642,3	1564,6	-904,5	-36,6
1.3.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	тис.грн	Ф.1, ряд. 1160+1165+1166+1167	177,1	66,7	-	-177,1	-100
1.3.4	Витрати майбутніх періодів	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1170	4,6	1,5	4,5	-0,1	-2,2
1.3.5.	Інші оборотні активи	тис.грн	Ф.1, ряд. 1190	23	26,2	52,6	+29,6	У 2,3 р.
	2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ							
2.1	Зобов'язання усього	тис.грн	Ф.1, ряд. 1595+1695+1700	2598,2	2674,2	2458,4	-139,8	-5,4
2.2	Довгострокові зобов'язання	тис.грн	Ф.1, ряд. 1595					
2.3	Поточні зобов'язання	тис.грн	Ф.1, ряд. 1695	2598,2	2674,2	2458,4	-139,8	-5,4
2.3.1	Короткострокові кредити	тис.грн	Ф.1, ряд. 1600	262,50	50,0	157,5	-105	-40

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.3.2.	Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	тис.грн	Ф.1, ряд. 1610	-	323,3	184,7	+184,7	х
2.3.3	Кредиторська заборгованість за товари	тис.грн	Ф.1, ряд. 1605+1615	2592,5	2350,9	2273,7	-318,8	-12,3
2.3.4	Кредиторська заборгованість за розрахунками	тис.грн	Ф.1, р. 1620 + 1625 + 1630 + 1635 + 1640 + 1645 + 1650	5,7	-	-	-5,7	-100
2.3.5	Інші поточні зобов'язання	тис.грн	Ф.1, ряд. 1690	2295,5	3666,5	5103,1	+2807,6	У 2,2 р.
2.3.6	Поточні забезпечення	тис.грн	Ф.1, ряд. 1660	-	-	-	-	-
	3. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ							
3.1	Власний капітал – усього	тис.грн	Ф.1, ряд. 1495					
3.2	Статутний капітал	тис.грн	Ф.1, ряд. 1400	2000	2000	2000	-	х

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.3	Додатковий капітал	тис.грн	Ф.1, ряд. 1410	-	-	-	-	
3.4	Резервний капітал	тис.грн	Ф.1, ряд. 1415	-	-	-	-	
3.5	Непокритий збиток	тис.грн	Ф.1, ряд. 1420	(818,5)	(791,9)	(1119,7)	-301,2	х
3.6	Неоплачений капітал	тис.грн	Ф.1, ряд. 1425+1430	(27,0)	-	-	+27,0	
	4. ДОХОДИ І ВИТРАТИ							
4.1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис.грн	Ф.2, ряд. 2000	17504,7	15220,2	3981,1	-13523,6	-77,3
4.2.	Інші операційні доходи	тис.грн	Ф.2, ряд. 2120	7,9	3,1	22,1	+14,2	У 2,8 р.
4.3.	Інші доходи	тис.грн	Ф.2, ряд. 2240	-	-	0,9	+0,9	Х
4.4.	Собівартість реалізованої продукції	тис.грн	Ф.2, ряд. 2050	14577,8	10517,1	1700,8	-12877	-88,3

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4.5.	Інші операційні витрати	тис.грн	Ф.2, ряд. 2180	3613	4523,8	2175,2	-1437,8	-39,8
4.6.	Інші витрати	тис.грн	Ф.2, ряд. 2270	193,1	155,8	118,7	-74,4	-38,5
4.7.	Фінансовий результат до оподаткування	тис.грн	Ф.2, ряд. 2290	(871,3)	26,6	9,4	+880,7	х
4.8.	Витрати з податку на прибуток	тис.грн	Ф.2, ряд. 2300	-	4,8	1,7	+1,7	Х
4.9.	Чистий прибуток	тис.грн	Ф.2, ряд. 2350	(871,3)	21,8	7,7	+880,7	х
4.10.	Рентабельність (збитковість) реалізації	%	Ф.2, ряд. 2350 (ряд. 2095)х100/ Ф.2, 2050	-6,0	0,2	0,5	+6,5	х
5. ПОКАЗНИКИ МАЙНОВОГО СТАНУ								
5.1	Первісна вартість основних засобів на кінець року	тис.грн	Ф.5, ряд.260, гр.14	252,6	997,4	1504	+1251,3	У 5,0 р.
5.2	Коефіцієнт придатності основних засобів на кінець року	-	1.2.3/5.1	0,721	0,823	0,751	+0,03	+4,2

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5.3	Вартість введених у дію основних засобів	тис.грн	Облікова інформація	250	200	751	+501	У 3,0 р.
5.4	Коефіцієнт оновлення основних засобів	-	5.3/5.1	0,702	0,791	0,665	-0,037	-5,2
5.5	Фондовіддача	грн.	4.1/5.1	69,3	15,23	2,65	-66,65	-96,2
5.6	Фондомісткість	грн	5.1/4.1	0,01	0,07	0,38	+0,37	x
5.7	Фондозброєність	тис. грн/осіб	5.1/середня кількість працівників	18,04	71,24	1504	+1485,86	x
5.8.	Прибутковість (збитковість) основних засобів	%	4.6/5.1x100	-345	2,65	0,68	+345,58	-100,2
5.9	Загальна рентабельність (збитковість) основних засобів і запасів	%	Ф. 2 2290 x100/ Ф.1 ((1010+1100+1110) гр.3 + (1010+1100+1110) гр.4)/2	-101	0,37	0,11	+100,61	-100,2
	6. ПОКАЗНИКИ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ							

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6.1.	Коефіцієнт обертання матеріальних оборотних активів	-	Ф. 2: 2000 гр. 3 / Ф. 1: 1100+1110 (гр. 3 + гр. 4)/2)	5,652	3,613	0,731	-4,921	x
6.2	Тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів	дн.	365/ п. 6.1	64	101	499	+435	У 7,8 р.
7. ПОКАЗНИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЛІКВІДНОСТІ								
7.1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,3	Ф. 1 (1160+1165)/Ф. 1695	0,034	0,010	0,000	-0,034	x
7.2	Коефіцієнт термінової ліквідності	0,7-0,8	Ф. 1 сума із 1125 по 1190/Ф. 1695	0,518	0,272	0,210	-0,308	x
7.3	Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	Ф. 1 1195/Ф. 1695	1,175	1,061	0,968	-0,207	x
7.4	Коефіцієнт співвідношення активів	> 1	1.3/1.2	23,983	8,252	6,612	-17,371	x

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	8. ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ							
8.1	Коефіцієнт автономності	$\geq 0,5$	Ф.1, ряд. 1495/1900	0,183	0,159	0,102	-0,081	x
8.2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\leq 0,5$	Ф.1, ряд. 1495/1900	0,817	0,841	0,898	0,081	x
8.3	Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	$> 0,5$	Ф.1, ряд. (1595+1695)/1900	0,149	0,057	-0,033	-0,182	x
8.4	Коефіцієнт маневрування	$\geq 0,5$	Ф.1, ряд. (1495 - 1095)/1495	0,781	0,320	-0,283	-1,065	x
8.5	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу	0,3-0,5	Ф.1, ряд.1010/1095	0,040	0,108	0,131	+0,091	x

Виокремлюють дві форми морального зносу: знецінення основних засобів унаслідок здешевіння їх виробництва або ж унаслідок випуску більш досконалих і продуктивних об'єктів.

В 2020 році знос склав 24,9 % первісної вартості. Тобто, станом на 2020 рік основні засоби придатні на 75,1 %, що на 7,2 пункти менше порівняно з 2019 роком, порівняно з 2018 показник збільшився на 0,03 пункти. Протягом 2020 року у ТОВ «Тріас» оновлено основні засоби: машини та обладнання - 3,9%, інші основні засоби - 5,7%. Графічно показники руху та функціонального стану основних засобів представлено на рисунку 1.2.

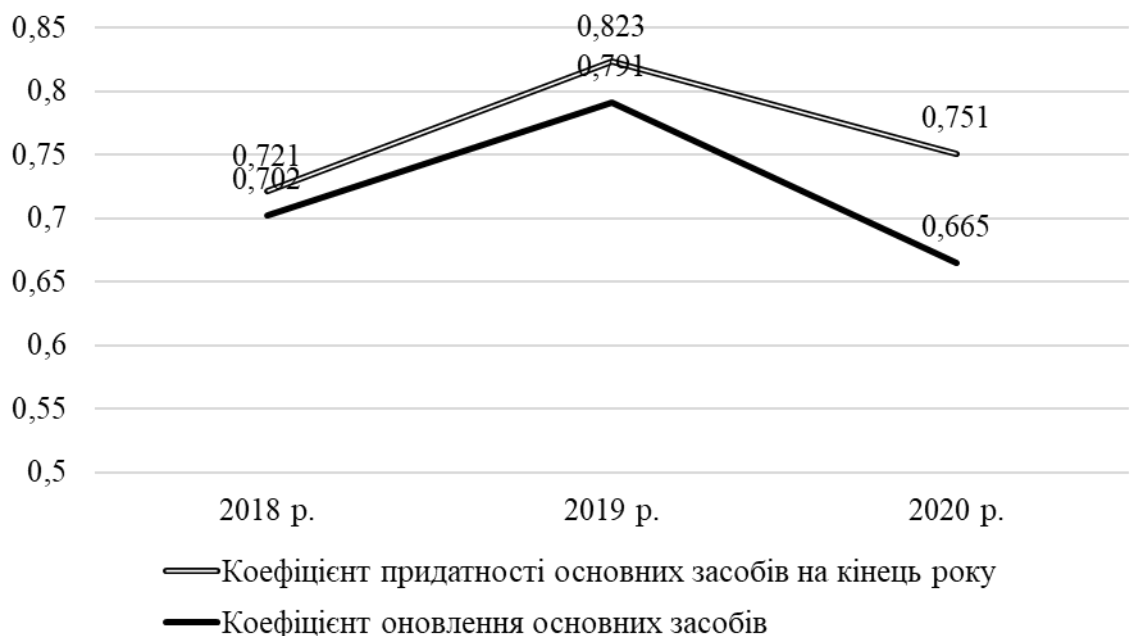


Рисунок 1.2 – Динаміка коефіцієнтів придатності та оновлення основних засобів ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Вартість оборотних активів ТОВ «Тріас» зменшилась у 2020 році порівняно з 2018 роком на 1 млн. 411,5 тис. грн., або на 23,3%. Збільшення відмічено у вартості запасів на 2 млн. 463,6 тис. грн., або на 72,8% які представлені виробничими запасами та готовою продукцією та товарами. Зниження відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 904,5 тис. грн., або на 36,6%. Зменшення відмічено по вартості грошових

коштів та поточних фінансових інвестицій на 177,1 тис. грн., або на 100%. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 29,6 тис. грн., або у 2,3 рази. Зменшилась вартість витрат майбутніх періодів на 0,1 тис. грн.

У структурі майна ТОВ «Тріас» за 2018-2020 рр. переважає питома вага оборотних активів – 96%, 89,2% та 86,9%.

Динаміка складових оборотних активів ТОВ «Тріас» за 2019-2020 рр. представлено на рисунку 1.3.

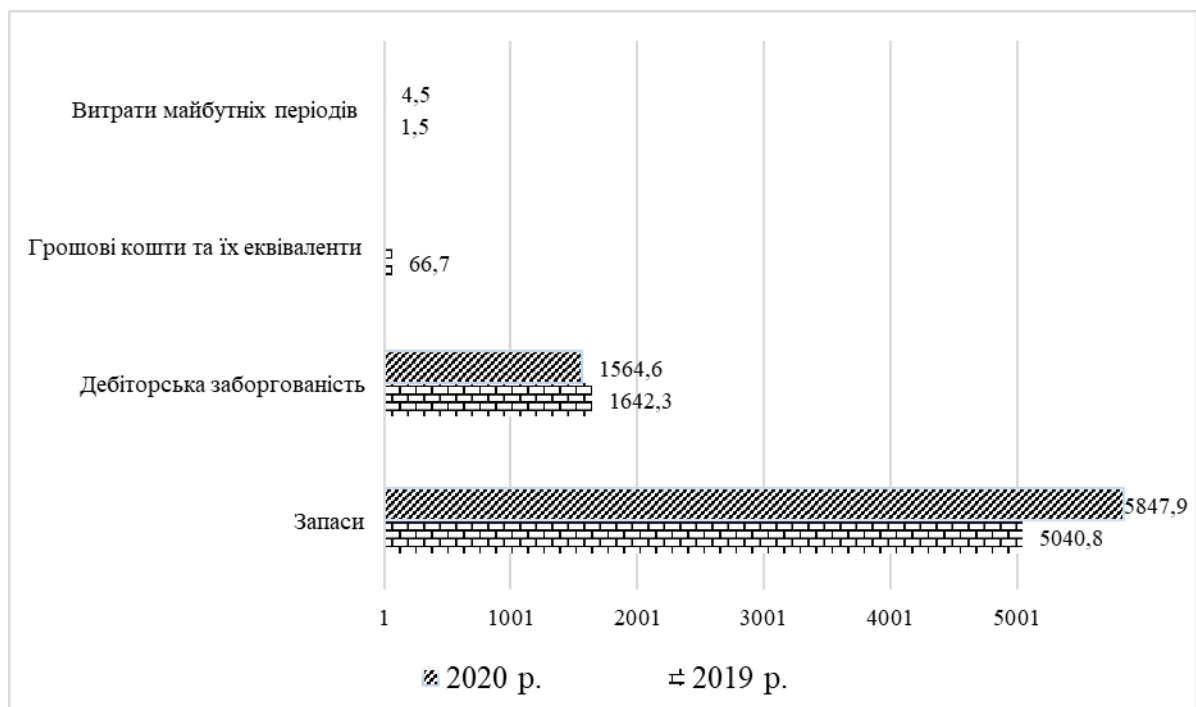


Рисунок 1.3 - Динаміка складових оборотних активів ТОВ «Тріас» за 2019 – 2020 рр., тис. грн.

Матеріальні оборотні активи ТОВ «Тріас» – запаси предметів праці, що призначені для надання послуг з вантажних перевезень, їх обслуговування виробництва та адміністративних потреб. Вони повністю переносять свою вартість на витрати підприємства.

Коефіцієнт обертання матеріальних оборотних коштів зменшився з 3,613 у 2019 році до 0,731 у 2020 році, тобто на 2,882 пункти, відповідно тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів підвищилась на

398 днів або у 4,9 рази. Вказані зміни показників свідчать про сповільнення оборотності, що пояснюється випереджаючим збільшенням середньорічної вартості оборотних активів (на 10,2%) порівняно з зниженням суми чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг (на 73,8%).

З використанням інформації таблиці 1.3 за допомогою способу ланцюгових підстановок визначимо вплив факторів на зміну тривалості одного обороту виробничих запасів за 2019 і 2020 рр.

Модель факторного аналізу тривалості одного обороту виробничих запасів ТОВ «Тріас»:

$$T = \frac{360 \times \overline{OA}}{CB} \quad (1.1)$$

де T – тривалість одного обороту виробничих запасів, днів;

$V3$ – середньорічна вартість виробничих запасів, тис. грн;

CB – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.

За даними таблиці 1.3 розрахуємо показники тривалості одного обороту виробничих запасів, днів:

$$T_0 = (365 \times V3_0) / CB_0 = (365 \times 4211,15) / 10517,1 = 146.$$

$$T_{ум} = (365 \times V3_1) / CB_0 = (365 \times 5442,92) / 10517,1 = 189$$

$$T_1 = (365 \times V3_1) / CB_1 = (365 \times 5442,92) / 1700,8 = 1168$$

Загальна зміна (+;-) тривалості одного обороту виробничих запасів ТОВ «Тріас», днів:

$$\Delta T = T_1 - T_0. \quad (1.2)$$

$$\Delta T = 1168 - 146 = + 1022.$$

У тому числі за рахунок факторів:

1. Середньорічної вартості виробничих запасів:

$$\Delta T_{OA} = T_{ум} - T_0; \quad (1.3)$$

$$\Delta T_{OA} = 189 - 146 = +43.$$

2. Чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta T_{\text{чд}} = T_1 - T_{\text{ум}}. \quad (1.4)$$

$$\Delta T_{\text{чд}} = 1168 - 189 = +979.$$

Уповільнення оборотності виробничих запасів у досліджуваному підприємстві на 1198 днів відбулося під впливом наступних факторів:

- в результаті підвищення середньорічної вартості виробничих запасів на 1 млн 231,78 тис. грн. або на 29,3%, тривалість одного обороту збільшилась на 43 дні;

- зниження собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 8 млн 816,3 тис. грн, або на 83,8%, тривалість одного обороту зросла на 979 днів.

Значну частку у майні ТОВ «Тріас» займає дебіторської заборгованості, її складові схематично зображені на рисунку 1.4.

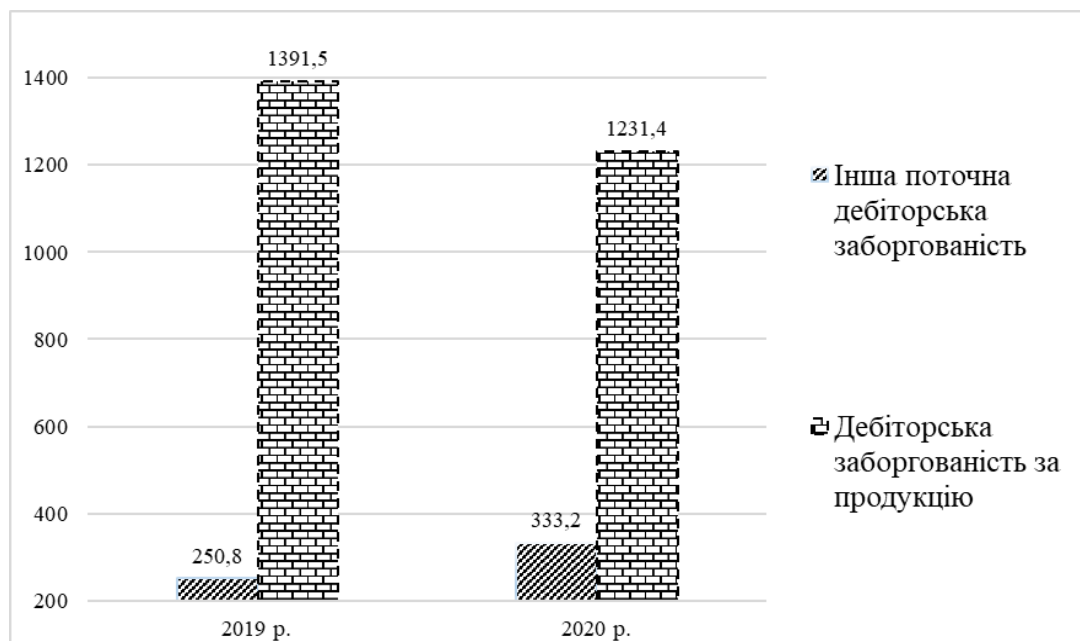


Рисунок 1.4 - Динаміка складових дебіторської заборгованості ПАТ «Полтавахолод» за 2018 – 2019 рр.

Аналіз динаміки дебіторської заборгованості показав, що сума дебіторської заборгованості ТОВ «Тріас» у 2020 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 904,5 тис. грн. або на 36,6%, за рахунок суми іншої поточної дебіторської заборгованості, яка зросла на 106 тис. грн., або на 46,7%.

Зниження відмічено по заборгованості за продукцію ТОВ «Тріас» на 1 млн. 10,5 тис. грн., або на 45,1%.

У структурі дебіторської заборгованості за 2018 – 2020 рр. переважає частка заборгованості за продукцію – 90,8%, 84,7% та 78,7%.

Господарські засоби підприємства мають, з одного боку, грошову (речову) форму, а з іншого – форму власних або запозичених джерел утворення. Така двоякість характеризується структурою «Балансу (Звіту про фінансовий стан)» підприємства. У разі розмежування з боку пасиву, то можна виокремити власне майно суб'єкта господарювання, тобто ті ресурси які власники підприємства створюють самі собі, й запозичене, що формується за рахунок позик.

При аналізі фінансового стану необхідно вивчити склад, структуру та динаміку власного й позикового капіталу, з'ясувати причини зміни окремих їх складових і дати оцінку цим змінам. Джерела утворення (капітал) суб'єкта господарювання відображає загальну вартість господарських засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, що інвестуються у формування його активів.

Властивість власного капіталу до зростання швидкими темпами визначає рівень формування й ефективний розподіл прибутку господарюючого суб'єкта, його здатність підтримувати фінансову рівновагу за рахунок внутрішніх джерел. І навпаки, зниження величини власного капіталу є наслідком неефективної діяльності підприємства.

Аналіз даних показав, загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2020 р. збільшилась порівняно з 2018 р. на 2 млн. 288,6 тис. грн. або на 36,3%. Сума власного капіталу підприємства знизилась на 274,2 тис. грн. або на 23,8%, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Сума зобов'язань та забезпечень ТОВ «Тріас» у 2020 році порівняно з 2018 роком зросла на 2 млн. 562,8 тис. грн., або на 49,7% за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

У структурі пасивів ТОВ «Тріас» протягом 2018 - 2020 рр. переважає питома вага зобов'язань і забезпечень підприємства – 81,7%, 84,1% та 89,8%.

У 2020 р. порівняно з 2018 р. сума поточних зобов'язань зменшилась на 139,8 тис. грн. або на 5,4%. У складі поточних зобов'язань зниження відмічено по таких складових: сумі заборгованості за товари, роботи та послуги на 318,8 тис. грн. або на 12,3%, за розрахунками з бюджетом на 5,7 тис. грн., або 100%. Збільшення відмічено за довгостроковими зобов'язаннями на 184,7 тис. грн. Аналізуючи структуру поточної заборгованості, можна зробити висновок, що протягом досліджуваних років переважає частка заборгованості за товари, роботи та послуги – відповідно 99,8%, 87,9% та 92,5%.

Ліквідність характеризує здатність активів трансформуватися в грошові кошти, тобто це можливість товариства здійснити швидкий розрахунок за допомогою наявного майна (активів) за своїми зобов'язаннями (пасивами). Платоспроможність – це можливість підприємства своєчасно повертати позики, розрахуватися з працівниками, сплачувати податки і збори та задовольняти платіжні вимоги контрагентів. Динаміка показників ліквідності та платоспроможності підприємства представлено на рисунку 1.5.

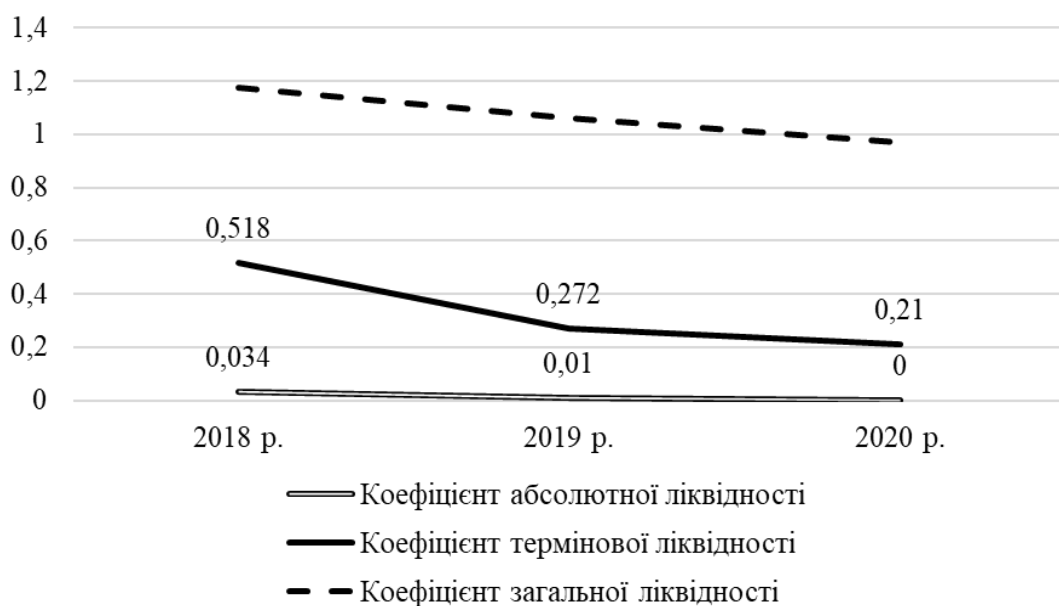


Рисунок 1.5 - Динаміка показників ліквідності та платоспроможності ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Станом на 2020 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижче нормативного на 0,2 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства не мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,0 грн. грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є нижче нормативного у 2020 році на 0,490 пункти. Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2020 року 0,49 грн.(при нормативі $\geq 0,7$). Загальний коефіцієнт покриття є нижче нормативного протягом 2020 року. На 1 грн. поточних зобов'язань у 2020 р. припадає 0,98 грн. оборотних активів підприємства (при нормативі $\geq 1,5$).

Фінансова стійкість – це рівновага між власними та залученими джерелами утворення господарських засобів, довіра інвесторів і кредиторів, наявність прибутку, що забезпечує самофінансування.

Результати виконаних розрахунків свідчать про низький рівень фінансової стійкості ТОВ «Тріас» за показниками структури джерел формування капіталу (рисунок 1.6).

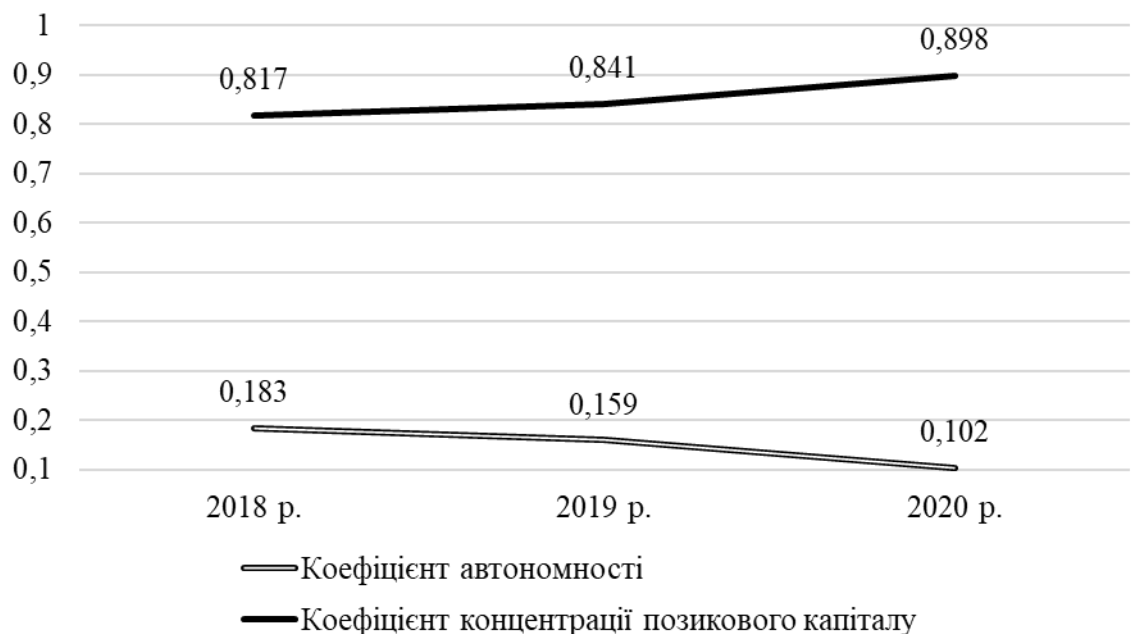


Рисунок 1.6 - Динаміка показників структури джерел формування капіталу ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець звітного року частка власного капіталу у валюті балансу становить 10,2%, це на 0,081 пункт більше порівняно з 2018 роком. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу збільшився відповідно з 0,817 до 0,898 пункти, що свідчить про зниження рівня фінансової незалежності підприємства від кредиторів.

Негативними є показники фінансового ризику та фінансової стабільності. Зокрема, коефіцієнт фінансового ризику збільшився з 4,466 у 2018 році до 8,769 у 2020, при нормативі <1 .

Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2020 року є нижче нормативного – на 0,886 пункти. В цілому, можна зробити висновок, що показники структури капіталу є нижче нормативного значення та свідчать про те, що ТОВ «Тріас» характеризується фінансово нестійким станом та є залежним від кредиторів.

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИТРАТ У ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Поняття витрат, їх класифікація, основні завдання обліку

Витрати, згідно чинного законодавства, характеризують як зменшення економічних вигод, яке пов'язане із вибуттям активів або ж збільшенням зобов'язань. В результаті зменшення таких вигод зменшується власний капітал за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками.

Витрати діяльності підприємств будуть визнані одночасно з їх достовірною оцінкою. Суму визнаних витрат відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів (реалізація продукції, робіт, послуг) або збільшенням зобов'язань (нарахування заробітної плати працівникам).

Витрати в бухгалтерському обліку визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід, для отримання якого вони здійснені.

Якщо прямий зв'язок між доходами і витратами встановити неможливо, витрати відображають у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, витрати визнають шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами. Так, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи можуть забезпечувати економічні вигоди протягом декількох років, тому їх вартість підлягає включенню до складу витрат протягом строку корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації.

В цілому система господарювання підприємства характеризується ступенем управління витратами. На рисунку 2.1 подано авторське бачення елементів витрат управління витратами та їх функціональний зв'язок.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

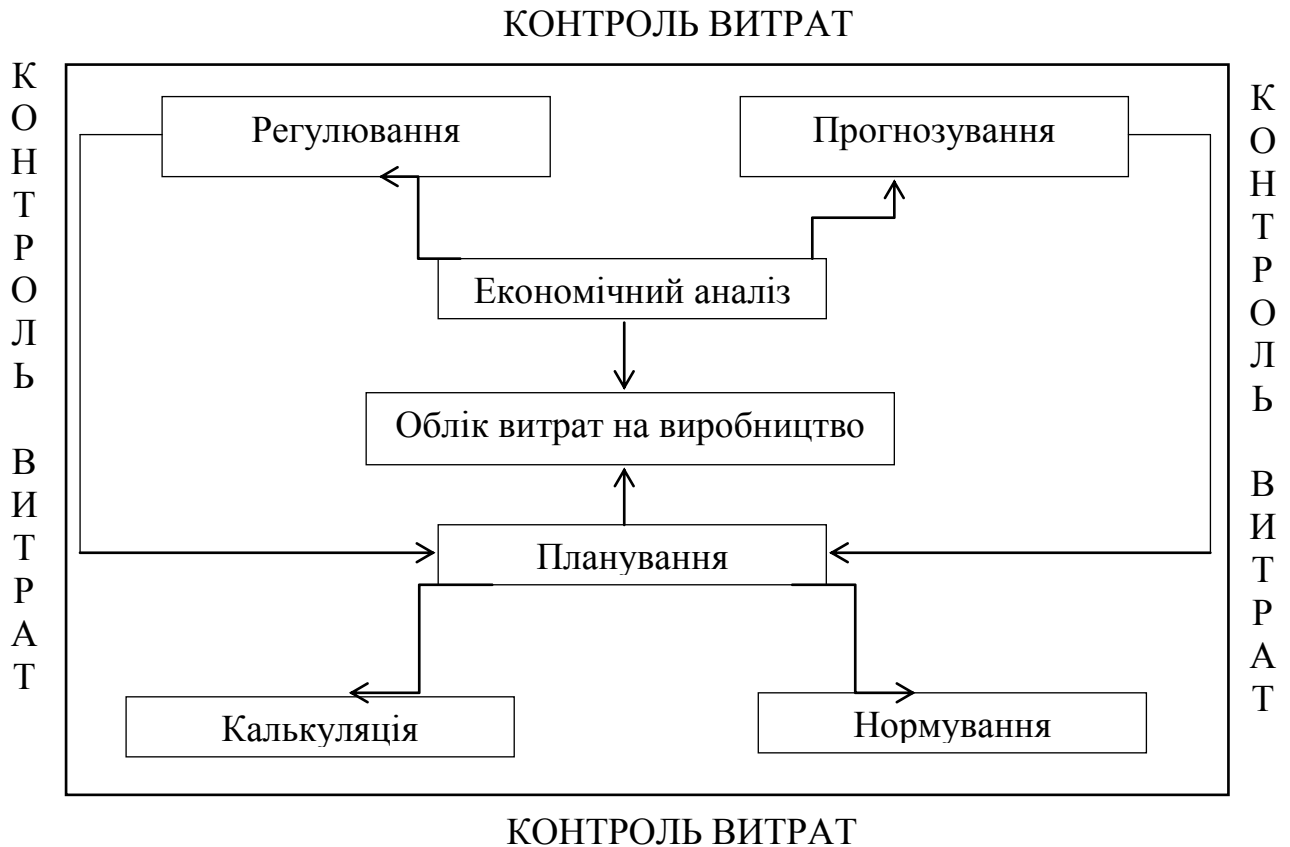


Рисунок - 2.1 Елементи витрат управління витратами та їх функціональний зв'язок

Класифікацію видів витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» наведено на рисунку 2.2.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

- наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість (робіт, послуг) (формується на рахунку 23 «Виробництво»), до якої включаються:

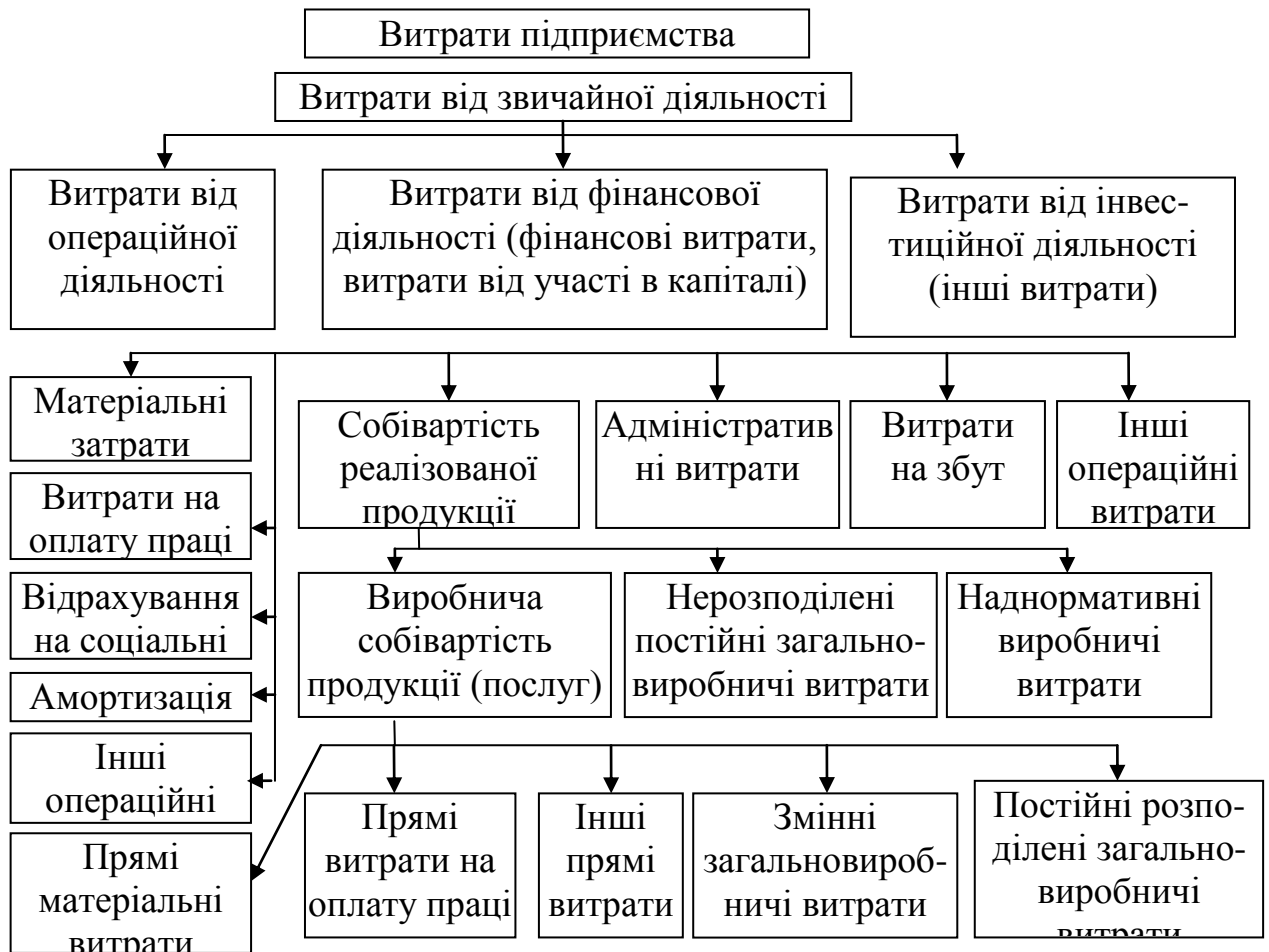


Рисунок – 2.2 Класифікація витрат підприємства

- прямі матеріальні витрати – вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, що виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- інші прямі витрати – інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [9].

Виробничу собівартість продукції зменшують на справедливу вартість супутньої продукції, що реалізується, і вартість супутньої продукції, що використовується на підприємстві, в оцінці можливого використання.

Прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Перелік і склад статей калькуляції собівартості (робіт, послуг) встановлює господарство самостійно.

За виробничою собівартістю згідно з п. 10 П(С)БО 9 оцінюють готову продукцію і незавершене виробництво, що входять до складу запасів (п. 6 П(С)БО 9).

Загальновиробничі витрати – це витрати, пов'язані з управлінням на рівні виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Це, наприклад, амортизація основних засобів загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальновиробничих приміщень тощо.

Як уже зазначалося, загальновиробничі витрати діляться на змінні та постійні.

До змінних відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу при

нормальній потужності.

Склад собівартості готової продукції наведено на рисунку 2.3.

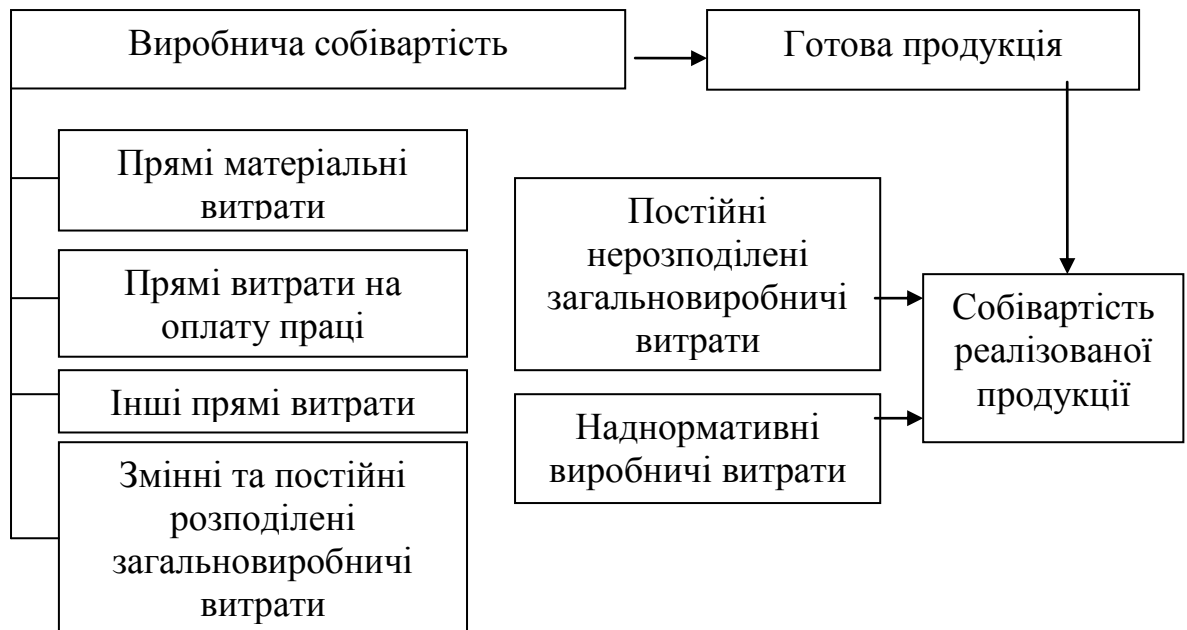


Рисунок – 2.3. Склад собівартості готової продукції

Витратами періоду є витрати, що не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості. Одна із складових таких витрат – постійні нерозподілені загальновиробничі витрати. Крім того, до витрат періоду належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Адміністративні витрати є загальногосподарськими витратами, спрямованими на обслуговування та управління підприємством. Склад таких витрат деталізує п. 18 П(С)БО 16. До них відносять: загальні корпоративні витрати (організаційні, представницькі, на проведення щорічних зборів тощо); витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи тощо); витрати на утримання

основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (на операційну оренду, страхування майна, амортизацію, ремонт, витрати на опалення, освітлення, водопостачання тощо); винагороду за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на оплату послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні тощо); амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; суми податків і зборів, обов'язкових платежів (крім тих, які включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)); плату за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;- інші витрати загальногосподарського призначення

Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До витрат на збут включаються: вартість пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійна винагорода продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, охорона тощо); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базису постачання); витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції(товарів), що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції,

товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат відносять витрати від операційної діяльності, які не є адміністративними витратами і витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації. Вони включають: витрати на дослідження; собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахувань до резерву сумнівних боргів; витрати від операційних курсових різниць; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо.

Що стосується фінансових витрат, то такими визнають:

- витрати на відсотки (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо);
- інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченням (крім фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів.

Інші витрати – це витрати, що виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До інших витрат діяльності відносять: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансову вартість і витрати, пов'язані з їх реалізацією); втрати від зменшення корисності необоротних активів; витрати, пов'язані з безоплатною передачею необоротних активів; втрати від не операційних курсових різниць; суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів тощо.

Для точнішого з'ясування суті витрат виробництва необхідно розглянути також питання їх класифікації.

На думку В.Ф. Палія, класифікувати витрати підприємства варто за: фазами кругообігу; відношенням до технології; впливом на обсяг виробництва; способом включення до собівартості; періодичністю

виникнення; відношенням до виробництва; способом отримання; ступенем узагальнення; охопленням плануванням і нормуванням; відношенням до продажу; доцільністю.

С.Ф. Голов та деякі зарубіжні автори, вважають, що в основу класифікації витрат повинен бути покладений принцип «різні напрями класифікації – для здійснення різних функцій управління», оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності підприємства.

Найпоширенішою в економічній літературі (М.С. Атамас [14], Ф.Ф. Бутинець [16], С.Ф. Голов [19], В.І. Єфименко, А. Іванов [29], Л.А. Ільків [30], О.В. Олійник [41], Є.В. Мних [36]) є класифікація витрат за трьома напрямками:

1. Для оцінки запасів, визначення собівартості продукції і прибутку (спожиті та неспожиті, витрати на продукцію та витрати періоду, основні та накладні, прямі та непрямі, одноелементні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, ін.).

2. Для здійснення процесу контролювання і регулювання (регульовані та нерегульовані, нормовані та ненормовані, заплановані та незаплановані, ін.)

3. Для прийняття управлінських рішень і планування (постійні та змінні, релевантні та нерелевантні (безповоротні), середні та граничні, ін.).

Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (таблиця 2.1).

Актуальним питанням залишається визначення пріоритетних напрямів класифікації витрат для потреб управлінського обліку та економічного аналізу з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств.

Сьогоднішні вимоги визначають новий підхід відносно дослідження методики обліку витрат, собівартості продукції. Для підприємств постає

необхідність в розробці системи контролю за собівартістю на основі розширення аналітики застосовуваних в обліку груповань витрат.

Таблиця 2.1

Класифікація витрат в управлінському обліку

Ознаки класифікації	Групи витрат
Відношення до виробничого процесу	основні; накладні
Відношення до обсягів виробництва	умовно-постійні; умовно-змінні
Єдність складу	одноеlementні; комплексні
Спосіб віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі; непрямі
Доцільність здійснення	продуктивні; непродуктивні витрати
Календарний період	поточні; одноразові витрати
Види витрат	за економічними елементами; за статтями калькуляції

Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції.

Так, методом обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети.

Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. В результаті проведеного дослідження розглянуто сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції та розкрито питання про їх взаємозв'язок.

Метод калькулювання - це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Калькуляційна одиниця - це одиниця вимірювання окремих видів

продукції, які застосовуються при калькулюванні її собівартості.

Об'єкт калькуляції - це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, завдання, собівартість яких визначають.

Обчислення собівартості називається калькуляцією [68].

Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних калькуляції поділяють на планові, нормативні, провізорні, фактичні.

Планові калькуляції складають перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюють.

Нормативні калькуляції складають на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент. У разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються [68].

Провізорні (попередні) калькуляції складаються за деякий час до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітного періоду. Їх використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для планування на наступний період.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення звітного періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції.

За періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:

- щоденні;
- місячні, квартальні;
- за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями);
- після закінчення робіт (замовлення) [68].

За складом елементів витрат, що включаються до собівартості, калькуляції бувають:

- повні виробничі;
- повні комерційні;

- неповні (калькуляції змінних витрат).

Серед основних проблем калькулювання є: економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень [20].

Розрізняють два методи калькулювання собівартості продукції:

- калькулювання за замовленням;
- калькулювання за процесами або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням.

Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів і т. ін.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Найпоширеніші способи калькулювання собівартості представлено у таблиці 2.2.

Отже, метод калькулювання - це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць. У процесі діагностики діяльності господарюючого суб'єкта аналізується склад, структура та динаміка доходів, витрат й відрахувань із метою визначення пріоритетних видів діяльності, що мають важелі впливу на формування фінансових

результатів діяльності підприємства.

Таблиця 2.2

Характеристика способів калькулювання собівартості

Способи калькулювання	Характеристика
Спосіб нагромадження (сумування) витрат	собівартість калькуляційного об'єкта та одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції загалом, за процесами, за переділами
Спосіб розподілу витрат	використовують у виробництвах комплексного перероблення сировини, при отриманні декількох видів продукції в одному процесі та за неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів.
Спосіб прямого розрахунку	полягає у тому, що узагальнені витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом за статтями калькуляції або елементами витрат. Цей спосіб є універсальним і разом з іншими способами калькулювання використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції
Спосіб виключення витрат	Застосовують його у випадку розмежування витрат та розрахунку собівартості основної та побічної продукції, яку отримують в одному технологічному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку
Нормативний спосіб	Використовують його за умов, коли об'єктом обліку витрат є група однорідних виробів, облік організований за нормативним методом. У зведеному обліку витрат на виробництво, який ведуть за кожною групою однорідних виробів, витрати представлені за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм.

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на

виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Основними завданнями обліку витрат діяльності підприємства є забезпечення інформацією користувачів у частині обсягів, строків, періодів витрачених ресурсів; прогнозування у частині додаткових ресурсів підприємства; забезпечення максимально високого рівня віддачі від використання ресурсів у різних часових проміжках.; забезпечення реальної і якісної інформації про собівартість окремих видів продукції; надання об'єктивних даних для складання бюджету підприємства та можливості оцінки кожного підрозділу підприємства з фінансової точки зору; прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.

2.2 Облік операційних витрат

Для оцінки фінансово-господарської діяльності ТОВ «Тріас», визначення фактичної ефективності проведених організаційно-технічних заходів, проведення аналітичних розрахунків з метою виявлення резервів скорочення витрат використовують облікову інформацію з доходів і витрат.

Стосовно витрат слід зазначити, передусім, що з метою правильної організації планування, обліку, калькулювання й аналізу собівартості перевезень витрати на перевезення (роботи, послуги) класифікують за: місцем виникнення; видами витрат економічними елементами та статтями калькуляції, способами віднесення на собівартість перевезень; ступенем вливу обсягів перевезень на рівень витрат; складом; звітними періодами; доцільністю.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) ТОВ «Тріас» – це виражені у грошовій формі поточні витрати, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів, а також виконанням робіт і

послуг, що забезпечують перевезення. Таке визначення собівартості наведено в Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01р. №65.

У відповідності до Методичних рекомендацій у виробничу собівартість перевезень ТОВ «Тріас» включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

«Прямі матеріальні витрати» ТОВ «Тріас» складаються із вартості ПММ та інших матеріалів (включаючи транспортно-заготівельні витрати), фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до певних видів перевезень, їх вартість включається до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно вартості витраченого пального.

У таблиці 2.3 представлено скорочену номенклатуру ПММ у ТОВ «Тріас».

Таблиця 2.3

Приблизний перелік номенклатури ПММ у ТОВ «Тріас» (витяг)

Код	Код Н	Назва/ПММ/203
1	2	3
ЦБРПР062313	000264384	WD-40 specialist 090650
ЦБ000020930	000188438	Антигель+
ЦБОЛА001644	000194965	Антифриз (40 VP 5л, CLASS 43E, EXTRA, GNL G11 GREEN (5кг), MAINTAIN FRICOFIN 5L D302005P, Shellzone Conccentc-80 C (55GAL-208L і т.д.)
ЦБРПР040447	000219524	Ацетилен технічний розчин
ЦБ000008378	000201659	Бензин А-76, А-80, А-80 талони, А-92, А-92 MUSTANG, А-92, А-92 талони, А-92 Форсаж, А-95, А-95 (2710124512), А-95 MUSTANG, А-95 Premium, А-95 Євро, А-95 талони, А-98

Продовження таблиці 2.3

1	2	3
ЦБ000001746	000008163	Відсів вугілля, коксу
ЦБ000007447	000198552	Вода дистильована
ЦБРПР004148	000207386	Вугілля Кокс, конденційне, марки АК, АО, АС, Д, ДГ (13-100)
ЦБ000001750	000008167	Газ аналізатор, бутан, зріджений, кисневий, метан, нафтовий зріджений, природний, пропан, пропан-бутан (кг), скраплений, скраплений (талони), скрапленний СПБТ, Фреон-134
ЦБ000013625	000004533	Гас (керосин), ПС-1, ТС-1 (авіаційний керосин)
ЦБРПР120370	000358117	Герметик радіатора Stop Leak 250мл
ЦБ000001753	000008170	Дизельне паливо MUSTANG, ДП-Л-Євро 5-ВО, ЕН-590 (т), ЕН-590 сорт F вид 1, ЕН-590 сорт С вид 1, Євро, талони
ЦБРПР123481	000363978	Добавка в моторное мастило 894119
ЦБРПР123022	000363399	Дрова змішані (складометри)
ЦБРПР099331	000154576	Електроліт
ЦБ000017797	000199822	Засіб для змащування та покриття деталей (200мл), (450мл) Multifunktion Anti-Rost
ЦБРПР111056	000106699	Змазка GREASE-GARD EP2/0.4, GREASE-GARD EP2/5
ЦБРПР075402	000278840	Змазка силіконова 100% Zollex B-100 z аерозоль (220мл)
ЦБРПР089644	000301736	Масло вакуумне Suniso (1л)
ЦБРПР111234	000338907	Масло веретенне OIL Righth И-20А
ЦБРПР101843	000321841	Масло моторне напівсинтетичне Neste Premium 5W40 (API SJ/CF) 4л
ЦБРПР075127	000278229	Масло осьове Л 90781
ЦБ000001758	000008175	Мастило (кг): АКCELA CASE №1 ENG 15W40, Chevron (400г), HUNDERT Profi Line 10/40 (4л), MOBIL GREASE MP, Mobil Super 2000 X1 10W40 (4л) 0809
ЦБ000016062	000194620	Мастило гідравлічне (л) HY-TRAN Ultra MS1209

«Прямі витрати на оплату праці» ТОВ «Тріас» формують із витрат на виплату основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням перевезень.

Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнено, вони розподіляються виходячи з питомої ваги даного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Витрати на заробітну плату відображаються в бухгалтерському обліку по дебету відповідного рахунку витрат, наступного згідно таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерський облік витрат на заробітну плату у ТОВ «Тріас»

Структурні підрозділи / посадові особи	Основні завдання та функції	Дт	Кт
Відділ транспорту	Основний відділ, здійснює транспортне забезпечення діяльності підприємства та вантажні перевезення	23	66
Ремонтно-технічна служба	Ремонтно-технічне обслуговування, ремонтно-енергетичні роботи	91	66
Відділ забезпечення	Організація закупівель запасних частин та інших матеріальних ресурсів	91	66
Складське господарство	Організація складської діяльності	91	66
Загальне керівництво	Директор	92	66
Відділ бухгалтерського обліку і звітності	Бухгалтерський та податковий облік	92	66
Провідний інспектор з кадрів, інспектор з охорони праці	Кадри, підготовка кадрів, охорона праці та екологічний менеджмент	92	66

До статті «Інші прямі витрати» ТОВ «Тріас» входять: відрахування ЄСВ; суми амортизаційних відрахувань необоротних активів; витрати на всі види ремонтно-технічного огляду та технічного обслуговування рухомого складу (вартість запчастин, інших запасів, що використовуються для

ремонту власними підрозділами, зарплата ремонтників); вартість ремонтних послуг сторонніх організацій;

На ТОВ «Тріас» для нарахування амортизації використовується прямолінійний метод, а для машин і обладання метод прискореного зменшення залишкової вартості (згідно Наказу про облікову політику підприємства).

Типова кореспонденція рахунків пов'язана нарахуванням амортизації на об'єкт необоротних активів наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Типова кореспонденція рахунків пов'язана нарахуванням амортизації на об'єкт необоротних активів ТОВ «Тріас»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Нараховано підприємством амортизацію об'єктів основних засобів, які використовуються безпосередньо у виробництві	23	131	658,26
Нараховано амортизація за основними засобами:			
- загальновиробничого призначення	91	131	1500,13
- загальногосподарського призначення	92	131	1470,11
Нараховано амортизацію на малоцінні предмети терміном служби більше року, передані зі складу в експлуатацію і використані у виробництві	23	132	1400

Загальновиробничі витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт для їх віднесення до певних видів перевезень (робіт, послуг) можуть бути розподілені: відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування й ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг); виходячи з питомої ваги даного виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства; виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

Загальновиробничі витрати включають: витрати з утримання апарату

управління виробничим процесом, амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, капітальний та поточний ремонт, страхування необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію й охорону навколишнього середовища; податки, збори й інші платежі; інші витрати.

Фактична сума загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісяця розподіляється між: основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень; допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації; обслуговуючими виробництвами; капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу й інших умов розподіляються між видами перевезень за одним з методів: пропорційно заробітній платі основних працівників; відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень; на 1 гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень; пропорційно сумі витрат за іншими калькуляційними статтями; пропорційно кількості автомобілів.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Відображення господарських операцій з обліку нарахування загально-виробничих витрат та їх списання у ТОВ «Тріас» представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат ТОВ «Тріас» у 2019 р.

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Обороти за період	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Загальновиробничі витрати (91 рахунок)			33755851,57	33755851,57
Оплата праці (91.01)	91	661	19078,11	19078,11
Внески на з/п (91.02)	91	651	5450,40	5450,40
Легковий парк			33411,05	33411,05
Внутрішні послуги тракторного парку (91.36)	91	91	33411,05	33411,05
Вантажний автопарк			4269952,68	4269952,68
Оплата праці (91.01)	91	661	680369,20	680369,20
Внески на з/п (91.02)	91	651	110229,00	110229,00
Амортизація (91.03)	91	131	1900464,00	1900464,00
ПММ (91.04)	91	203	49016,85	49016,85
Запчастини на ремонт техніки (91.05)	91	207	1529873,63	1529873,63
Послуги з ремонту і ТО (91.06)	91	234	1041500,10	1041500,10
Електроенергія (91.07)	91	63	551537,70	551537,70
ІТ-сектор і моніторинг техпроцесів (91.12)	91	234	97388,93	97388,93
Матеріали з охорони праці (спецодяг) (91.13)	91	22	22,08	22,08
Послуги з перевезення вантажу (91.14)	91	631	4793251,30	4793251,30
ВНУТР послуги (91.51)	91	91	144151,60	144151,60
Послуги трала та навантажувально-розвантажувальних робіт (91.15)	91	685	254340,00	254340,00
ВНУТР Оренда спеціальної техніки (91.50)	91	91	288396,03	288396,03
Загальновиробничі (33)	91	91	62700,00	62700,00
Оренда приміщення	91	685	24997,00	24997,00
Всього	х	х	33755851,57	33755851,57

Автотранспортні підприємства збирають усі витрати на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво» з наступним розподілом за напрямками витрат. Списання витрат за автотранспортом відображається наприкінці місяця наступними бухгалтерськими записами:

- списано витрати, пов'язані з експлуатацією легкового автомобіля, на адміністративні витрати Дт 92 Кт 23;
- списано транспортні витрати з доставки запасів Дт 20, 28 Кт 23;
- списано собівартість реалізованих транспортних послуг Дт 903 Кт 23;
- списано транспортні витрати зі збуту продукції.

Сума витрат, що доводиться на калькуляційну одиницю (собівартість перевезень) визначається шляхом розподілу суми фактичних витрат за кожним об'єктом калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

Узагальнюючою калькуляційною одиницею транспортної роботи є показник суми витрат, який припадає на одну гривню отриманих підприємством доходів.

Витрати, що відображають цей процес реалізації ТОВ «Тріас» представлені, перш за все, рахунком 90 «Собівартість реалізації», який відображає інформацію про собівартість наданих послуг. За Дт відображається виробнича собівартість реалізованих робіт, послуг; за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням ТОВ «Тріас» відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». За дебетом рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 „Фінансові результати”. Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат.

Кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат у ТОВ «Тріас» наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку адміністративних витрат
ТОВ «Тріас» у 2019 р.

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Обороти за період	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Адміністративні витрати (92 рахунок)			3216385,55	3216385,55
Адміністрація МПП			3156572,89	3124633,99
Оплата праці (92.01)	91	661	954168,05	954168,05
Внески на з/п (92.02)	91	651	189896,53	190299,39
Амортизація (92.03)	91	131	41403,14	41403,14
ПММ (92.04)	91	203	2064,97	2064,97
Послуги охорони (92.07)			1429166,70	1429166,70
Послуги зв'язку (92.08)			7201,00	7201,00
Службові відрядження апарату управління (92.10)	91	207	2590,00	2590,00
Інформаційно-консультаційні послуги (92.11)	91	661	202038,87	202038,87
Канцтовари (92.12)	91	651	27646,42	27646,42
Розрахунково-касові операції (92.16)	91	234	69076,90	31263,63
Послуги інші (92.20)	91	63	164128,73	164128,73
Оренда приміщення (92.50)	91	685	45256,32	45256,32
Амортизація НМА 92	91	685	119,32	119,32
Всього	х	х	3216385,55	3216385,55

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». У досліджуваному підприємстві використовуються лише частина субрахунків. Зокрема,

- 943 - ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

- 947 - ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації;

- 948 - ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;

- 949 - узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат у ТОВ «Тріас» представлено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності у
ТОВ «Тріас»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»			
Списано собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20	4000
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»			
Відображена виявлена нестача матеріальних цінностей	947	20	1500
948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»			
Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948	63	2000
Відображено ПДВ	948	64	400
949 «Інші витрати операційної діяльності»			
Віднесено виробничі запаси на витрати їдальні	949	20	1000
Нараховано заробітну плату працівникам їдальні	949	66	1756
Відображено відрахування ЄСВ	949	65	636

Необхідно зазначити, що аналітичний облік витрат діяльності має бути організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної (основної) діяльності, іншої діяльності, і змісту Звіту про фінансові результати.

2.3 Облік неопераційних витрат

Для обліку неопераційних витрат Інструкцією № 291 передбачено використання ряду рахунків, характеристика яких представлено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Характеристика рахунків обліку неопераційних витрат, які використовуються у ТОВ «Тріас»

Рахунок, субрахунки	Характеристика
95 «Фінансові витрати»	
951	ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.
976	відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).
98 «Податок на прибуток»	
За видами витрат	ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

У ТОВ «Тріас» витрати не операційної діяльності представлено субрахунками 951, 976 та 98.

Для отримання в банку кредиту між підприємством і банком укладається кредитний договір. В сучасній банківській практиці застосовують два варіанти надання банківського кредиту (рисунок 2.4).

Результатом укладення кредитного договору і надання юридичної сили кредитним відносинам банку і позичальника є видача позики, що передбачена у кредитній угоді, й банківський контроль за виконанням умов угоди.

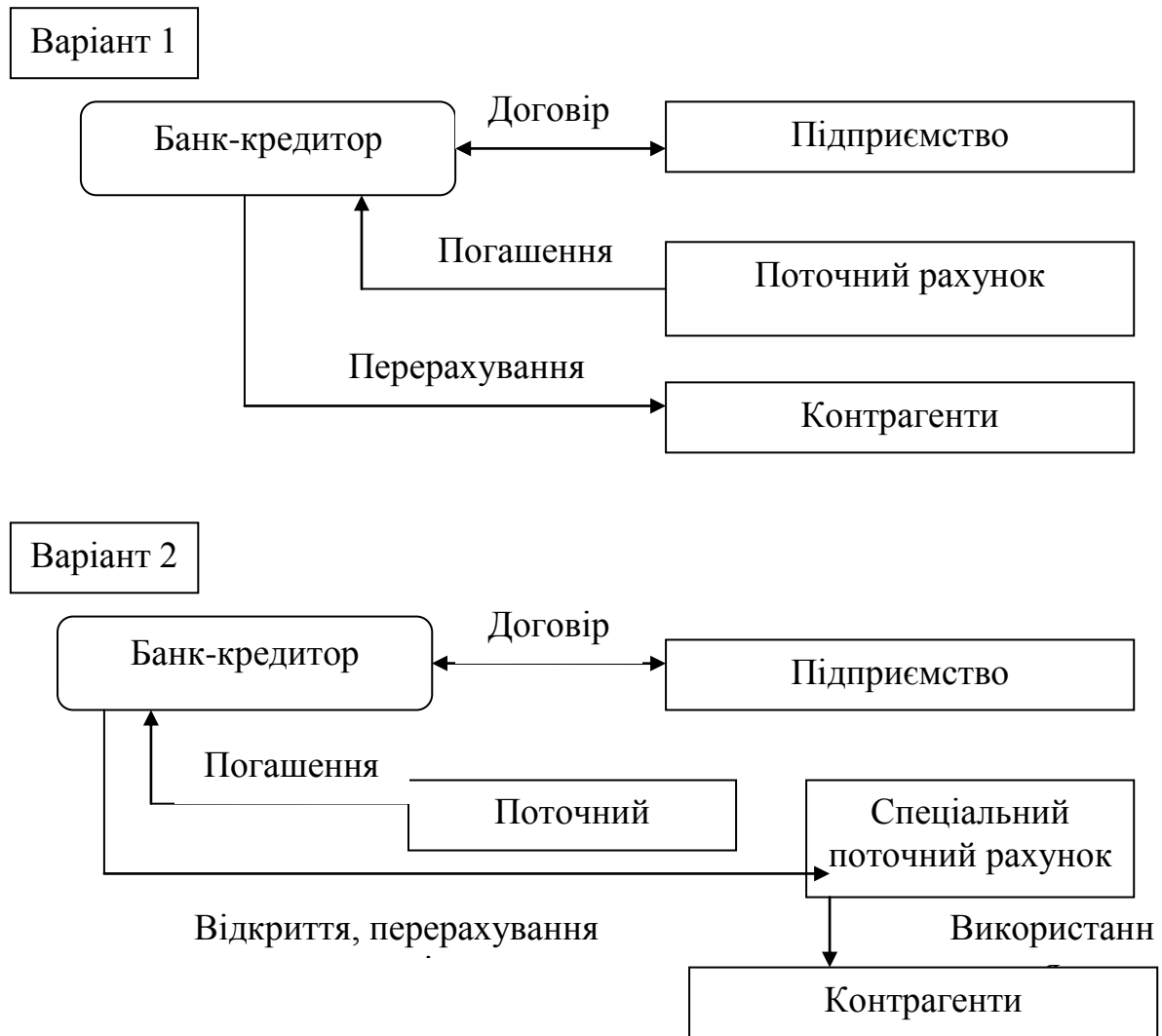


Рисунок 2.4 - Варіанти надання банківського кредиту

Відображення отримання та погашення довгострокових та короткострокових кредитів в обліку документально оформлюється виписками банку, платіжними дорученнями, довідками та розрахунками бухгалтерії.

Для обліку відсотків за користування кредитом Планом рахунків передбачено рахунки 951. Рахунок - активний, витратний. По дебету його записуються витрати фінансової діяльності, по кредиту робиться запис, коли ці витрати списуються на фінансові результати.

Розглянемо на прикладі відображення в обліку отримання короткострокового кредиту та розрахунок графіку погашення відсотків та основної суми короткострокового кредиту

Приклад. Отримання і погашення короткострокового кредиту. ТОВ «Тріас» 03.07.2019 р. отримало від банку кредит на купівлю запасів у розмірі 20 тис. грн. до кінця 2019 року під 30% річних. Відсотки за користування кредитом сплачуються останнього робочого дня поточного місяця та одночасно з кінцевим строком погашення кредиту. Кредит погашено 31.12.2019 р. Спершу розрахуємо суму відсотків, що підлягають сплаті щомісяця. Використовуємо формулу:

$$П = \Sigma_{кр} \cdot C : 100\% : 365 * Д, \quad (2.1)$$

де П – сума відсотків за кредит; $\Sigma_{кр}$ – сума кредиту; С – відсоткова ставка за кредит, річних; 365 – кількість календарних дні у році; Д – кількість календарних днів у місяці.

Здійснивши розрахунки, можемо обчислити суми, які підприємство зобов'язане нарахувати та сплатити протягом дії кредитного договору, як це відображено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Графік погашення відсотків та основної суми короткострокового кредиту

Строк сплати	Відсотки	Сума основного боргу
31.07.2019	476,71 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 29)	-
31.08.2019	509,59 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 31)	-
30.09.2019	493,15 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 30)	-
31.10.2019	509,59 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 31)	-
30.11.2019	493,15 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 30)	-
31.12.2019	509,59 (20 000 * 30 % : 100 % : 365 * 31)	20 000

Нарахування і сплата відсотків та основної суми кредиту відображаються в бухгалтерському обліку проведення, що показані в таблиці 2.11.

Податок на прибуток підприємств для ТОВ «Тріас» – це прямий податок. Зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток формуються відповідно до Податкового кодексу України, що визначено у розділі III

«Податок на прибуток підприємств».

Таблиця 2.11

**Відображення операцій з отримання і погашення суми
короткострокового кредиту та відсотків за кредитом**

Дата	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	Кредит	
03.07.2019	На поточний рахунок отримано короткостроковий кредит	311	601	20000
31.07.2019	Нараховано відсотки за користування кредитом за липень 2019 р.	951	684	476,71
31.07.2019	На фінансовий результат списано нараховані відсотки за липень 2019 р.	792	951	476,71
31.07.2019	Сплачено відсотки за користування кредитом за липень 2019 р.	684	311	476,71
Нарахування і сплата відсотків за всі наступні місяці користування кредитом відображаються аналогічно				
31.12.2019	Погашено короткостроковий кредит банку	601	311	20 000

Об'єктом оподаткування у ПКУ (ст. 134) за базовою (основною) ставкою 18 % є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який розраховується за наступною формулою:

$$\text{Пр} = \text{Д} - \text{В} \pm \text{ПР} , \quad (2.2)$$

де Пр – прибуток звітного податкового періоду;

Д – доходи звітного податкового періоду;

В – витрати звітного податкового періоду;

ПР – податкові різниці.

Для узагальнення інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку призначено однойменний рахунок 79, який має три субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом субрахунка відображаються в порядку закриття рахунків доходи від реалізації послуг та іншої операційної діяльності (рахунки 703, 71), за дебетом – у порядку закриття рахунків обліку собівартість реалізованих послуг, адміністративні, інші операційні витрати (903, 92, 94);

- 792 «Результат фінансових операцій». У ТОВ «Тріас» за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 951;

- 793 «Результат іншої діяльності». За дебетом субрахунка у ТОВ «Тріас» відображається списання витрат із рахунка 976.

Нарахування податку на прибуток відображається в обліку як Дт 98 Кт 641, списання на фінрезультат проведенням: Дт 791–793 – Кт 98 «Податок на прибуток» залежно від виду діяльності. Остаточний сформований на рахунку 79 фінансовий результат списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» проведеннями: Дт 791–793 – Кт 441 – при отриманні прибутку; Дт 442 – Кт 791–793 – при отриманні збитку.

ТОВ «Тріас» у 2019 – 2020 рр. є прибутковим підприємством. Зокрема:

- фінансовий результат від операційної діяльності склав: у 2018 році збиток – 678,2 тис.грн, у 2019 році прибуток – 182,4 тис.грн, у 2020 році – прибуток 127,2 тис. грн.;

- фінансовий результат до оподаткування склав: 2018 році збиток – 871,3 тис.грн, у 2019 році – прибуток 26,6 тис.грн, у 2020 році – прибуток 9,4 тис. грн.;

- витрати з податку на прибуток у ТОВ «Тріас» склали у 2019 році – 4,8 тис.грн, у 2020 році – 1,7 тис. грн.;

- чистий прибуток склав: у 2018 році збиток – 871,3 тис.грн, у 2019 році – прибуток 21,8 тис.грн, у 2020 році – прибуток 7,7 тис. грн.

Отже:

- синтетичний та аналітичний облік витрат діяльності підприємства ТОВ «Тріас» ведуть згідно чинних норм законодавства України;

- своєчасні та правильні записи на рахунках бухгалтерського обліку

господарських операцій, пов'язаних з нарахуванням та списанням витрат підприємства, дають змогу накопичувати інформацію, необхідну для складання фінансової звітності.

2.4 Облік витрат підприємства в умовах автоматизації

Сучасні системи автоматизації бухгалтерського обліку включають великий вибір типових рішень, що забезпечують основні ділянки обліку і адаптованих до сучасних умов господарювання, проте на кожному конкретному підприємстві є свої неповторні особливості обліку, які неможливо заздалегідь передбачити.

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

- першим етапом облікового процесу є збір та реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері;
- на другому етапі проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях: Журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних;
- заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації.

Організація бухгалтерського обліку потребує певних передумов. З-поміж яких можна виділити наступні:

- детальне вивчення технології виробництва;
- висока кваліфікація головного бухгалтера.

«1С: Підприємство» може підтримувати різні системи бухгалтерського обліку і може вести облік в розрізі декількох підприємств в одній

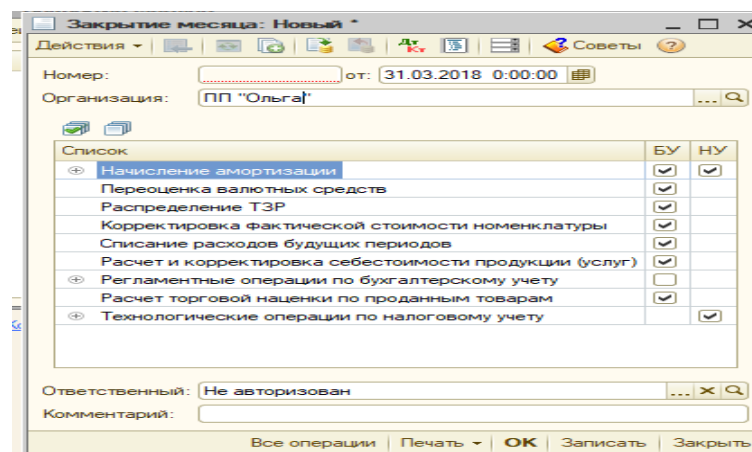
інформаційній базі.

Дана бухгалтерська програма має гнучкі можливості щодо організації бухгалтерського обліку:

- синтетичного обліку за багаторівневим Планом рахунків;
- обліку за декількома Планами рахунків;
- багатомірного аналітичного обліку;
- кількісного обліку;
- валютного обліку та обліку покриття валют.

Важливим етапом підготовки до визначення фінансових результатів у ТОВ «Тріас» є закриття періоду, що починається із перевірки первинних даних інформаційної бази, правильності розрахункових даних й у разі необхідності виправлення помилок.

Основним документом, що визначає операції завершення періоду є документ «Закриття місяця» (меню «Операції» – «Закриття періоду» – «Закриття місяця»). Форма документа «Закриття місяця» наведено на рисунку 2.5.



Список	БУ	НУ
Начисление амортизации	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Переоценка валютных средств	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Распределение ТЗР	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Корректировка фактической стоимости номенклатуры	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Списание расходов будущих периодов	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Расчет и корректировка себестоимости продукции (услуг)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Регламентные операции по бухгалтерскому учету	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Расчет торговой наценки по проданным товарам	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Технологические операции по налоговому учету	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Рисунок 2.5 – Документ «Закриття місяця»

Послідовність виконання операцій із закриття періоду має принципний характер. До складу «1С: Бухгалтерія 8.2» входить набір звітів «Довідки-розрахунки» (меню «Операції» – «Закриття періоду» – «Довідки-розрахунки»), що призначені для: відображення розрахунків, пов'язаних із

формуванням господарських операцій з закриття періоду; створення облікової документації, яка затверджує результати при формуванні документа «Закриття місяця». Різновиди Довідок - розрахунків наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Види документів Довідки-розрахунків, що використовуються
для закриття періодів у ТОВ «Тріас»

Документ	Характеристика документу
Довідка-розрахунок «Собівартість продукції й послуг»	Формується після проведення операції «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)» і відображає розподіл виробничих витрат на собівартість виготовленої продукції і собівартість наданих послуг у місяці звітного періоду.
Довідка-розрахунок «Розподіл непрямих витрат»	Формується після проведення «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)» і відображає розподіл загальнопромислових витрат на витрати основного і допоміжного виробництва звітного періоду.
Довідка-розрахунок «Калькуляція собівартості»	Формується після проведення операції «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)». Друкована форма звіту є документом, що визначає склад витрат виробництва виготовлення продукції (надання послуг) звітного періоду, а також документом, що визначає величину витрат.
Довідка-розрахунок «Списання витрат майбутніх періодів»	Формується після проведення регламентної операції «Списання витрат майбутніх періодів» і відображає списання витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду.

У ТОВ «Тріас» використовують середньозважену собівартість оцінки вибуття запасів визначену П(С)БО 9 «Запаси», тому наступним етапом закриття періоду є формування документа «Коригування фактичної вартості номенклатури», що визначає кореспонденцію рахунків та формує середню ціну вибуття запасів.

Розрахунок фактичної собівартості у ТОВ «Тріас» проводиться операцією «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)» в документі «Закриття місяця».

Даний розрахунок проводиться у кілька етапів:

- розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) за прямими витратами основного і допоміжного виробництва;
- розподіл загальновиробничих витрат;
- розрахунок собівартості продукції з урахуванням розподілу загальновиробничих витрат;
- коригування планової вартості продукції (робіт, послуг) до фактичної вартості.

Загальновиробничі витрати розподіляються до складу витрат основного і допоміжного виробництва за номенклатурними групами (у розрізі яких ведеться облік на рахунках 231 «Основне виробництво» і 232 «Допоміжні виробництва»). Базою розподілу загальновиробничих витрат у ТОВ «Тріас» є прямі витрати галузі. База розподілу витрат встановлюється в реєстрі відомостей «Методи розподілу непрямих витрат організацій» (меню «Облікова політика» – «Загальновиробничі витрати» – «Методи розподілу непрямих витрат»).

Документ «Визначення фінансових результатів» (меню «Операції – «Закриття періоду» – «Визначення фінансових результатів») служить для визначення фінансового результату діяльності ТОВ «Тріас» шляхом закриття доходів і витрат (списують на рахунок 79 «Фінансові результати» витрати операційної (рахунки 90, 92, 94), фінансової (рахунок 95) діяльності; списують на рахунок 79 «Фінансові результати» доходи операційної (рахунки 70, 71).

Також для формування залишку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), відносять сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

На підставі первинних документів дані про доходи й витрати відображаються в облікових реєстрах програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.2», які потім формують внутрішню та регламентовану

звітність.

Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів ТОВ «Тріас» узагальнено у вигляді схеми (рисунок 2.6).

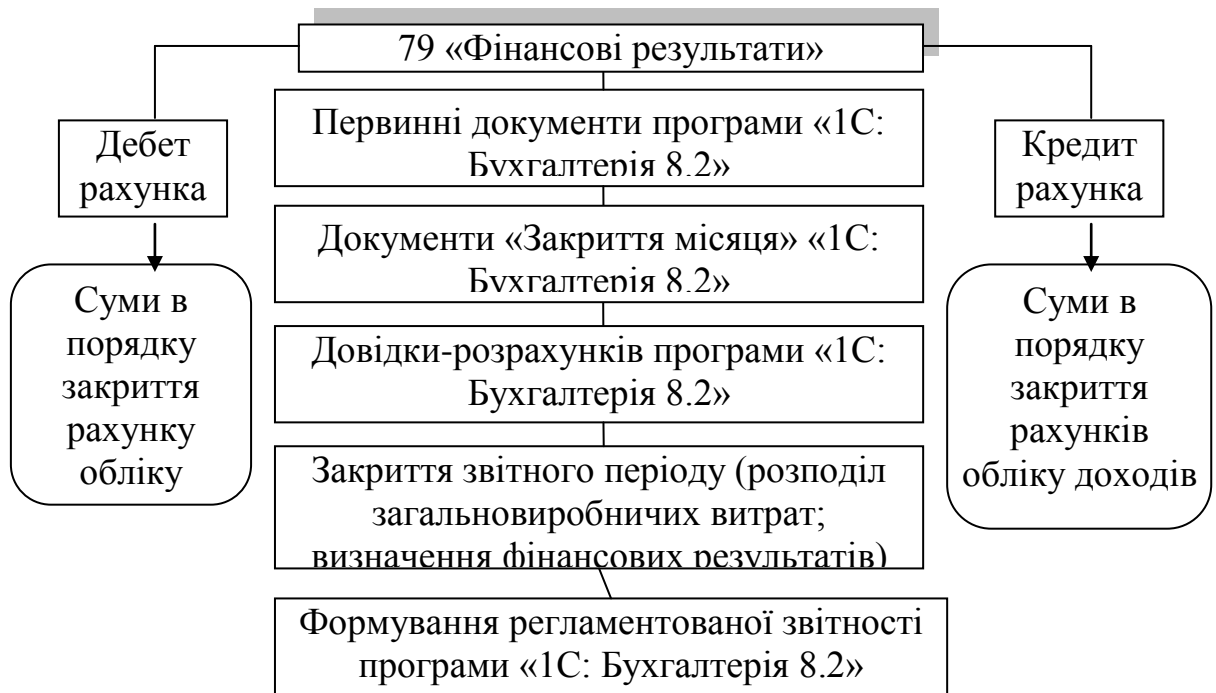


Рисунок 2.6 – Організація обліку фінансових результатів у ТОВ «Тріас»

Таким чином, підсумкову інформацію про витрати та фінансові результати діяльності ТОВ «Тріас» можна отримати за допомогою стандартних звітів. Зокрема, про стан бухгалтерських прибутків і видатків дає змогу дізнатися звіт «Оборотно-сальдова відомість». Окрім цього звіту в програмі можна сформуванати низку стандартних звітів, зокрема: «Оборотно-сальдова відомість за рахунком» (додатки Д.1 – Д.12), «Аналіз рахунку», «Аналіз рахунку за субконто», «Картка рахунку», «Картки субконто», «Журнали-ордери», «Відомості за проводками», «Шахівка», «Головна книга» та ін.

Щодо формування узагальнених показників, які характеризують результати діяльності ТОВ «Тріас» у звітному періоді, то цю процедуру реалізують у програмі за допомогою сукупності так званих регламентованих звітів. Як джерело даних для розрахунку більшості показників у цих звітах використовують ту саму базу даних, що й для стандартних бухгалтерських

звітів. Однак, процес формування регламентованих звітів вимагає проведення деяких підготовчих операцій над вмістом інформаційної бази, в тому числі розглянуті вище операції згортання рахунків обліку доходів і витрат. Одним з основних регламентованих звітів, що відображає порядок формування доходів, витрат та результатів діяльності підприємства є «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

До складу програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.2» входить набір регламентованих звітів (звіти форма, порядок заповнення, терміни подання яких визначаються державними органами).

Регламентованою звітністю у програмному продукті є «1С: Бухгалтерія 8.2»: форми фінансової звітності; форми податкової звітності; форми статистичної звітності.

Узагальнюючи вищевикладене зазначимо, що закриття рахунків – трудомісткий процес, що потребує значної підготовки, насамперед, узагальнення базових величин, які використовуються при калькулюванні собівартості продукції, робіт і послуг, та списанні різниць між фактичною і плановою собівартістю на окремі рахунки.

2.5 Методика формування показників фінансової і податкової звітності, що відображають витрати

Фінансова звітність ТОВ «Тріас» є спрощеною фінансовою звітністю, яка сформована з метою достовірного подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності. Товариства для задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Підготовлена ТОВ «Тріас» фінансова звітність чітко та без будь-яких застережень відповідає всім вимогам чинного П(С)БО 25, дотримання якого забезпечує достовірне подання інформації в фінансовій звітності, а саме, доречної, достовірної, зіставної та зрозумілої інформації.

При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності використовуються ті професійні судження та положення систем обліку, котрі дозволяють однозначно тлумачити інформацію фінансової звітності.

Фінансова звітність ТОВ «Тріас» складається з урахуванням двох основоположних припущень :

1. Метод нарахування. Відповідно до цього методу, результати операцій та інших подій визнаються при їх настанні (а не при отриманні чи виплаті грошових коштів або їх еквівалентів) і враховуються в тому звітному періоді і відображаються у фінансових звітах тих звітних періодів, в яких вони відбулися.

2. Безперервність діяльності. При підготовці фінансової звітності керівництво ТОВ «Тріас» оцінює спроможність підприємства продовжувати свою діяльність. Фінансова звітність складається на основі припущення безперервності діяльності. У разі ж, якщо фінансова звітність складається не на основі припущення безперервності діяльності, цей факт розкривається у звітності разом з основою, використаною при підготовці фінансової звітності, а також причиною, по якій підприємство вважається нездатним безперервно продовжувати свою діяльність.

Повний комплект фінансової звітності ТОВ «Тріас» включає: 1. Баланс; 2. Звіт про фінансові результати.

ТОВ «Тріас»: складає фінансову звітність на основі безперервності, тобто здатності продовжувати свою діяльність на безперервній основі; подає фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування; розкриває порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду.

У Звіті про фінансові результати (форма 2-м) ТОВ «Тріас» відображає доходи, витрати, прибутки або збитки від господарської діяльності за звітний період. Структура Звіту про фінансові результати суб'єктів малого підприємництва побудована відповідно до структури Плану рахунків.

Дані цього Звіту дозволяють побачити структуру доходів і витрат,

інформацію для визначення прибутковості і рентабельності діяльності ТОВ «Тріас». Технологія заповнення Звіту про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (ф. №2-м) представлено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Технологія заповнення Звіту про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (ф. №2-м) ТОВ «Тріас» за 2020 р.

Статті	Рядок	Взаємозв'язок з Планом рахунків	Сума, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції	2000	70	3981,1
Інші операційні доходи	2120	71	22,1
Інші доходи	2240	74	0,9
Разом доходи	$2280 = 2000 + 2120 + 2240$		4004,1
Собівартість реалізованої продукції	2050	90	1700,8
Інші операційні витрати	2180	92, 94	2175,2
Інші витрати	2270	95, 97	118,7
Разом витрати	$2285 = 2050 + 2180 + 2270$		3994,7
Фінансовий результат до оподаткування	$2290 = 2080 - 2285$		9,4
Податок на прибуток	2300	98	1,7
Чистий прибуток (збиток)	$2350 = 2290 - 2300$		7,7

Отже, у ТОВ «Тріас» складають всі необхідні форми звітності, які формуються в електронному вигляді за допомогою системи електронного документообороту «М.Е.Дос».

РОЗДІЛ 3 АУДИТ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1 Мета, завдання, нормативно-інформаційне забезпечення аудиту витрат діяльності

Надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про результати діяльності для прийняття рішень є основною метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Користувачам важливо мати інформацію про події суб'єкта господарювання, які належать до витрат підприємства, в тому числі витрат на виробництво та витрат діяльності, про собівартість готової продукції, виконаних робіт та послуг.

Метою аудиту витрат діяльності є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат діяльності, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок організації бухгалтерського обліку, підготовки і подання звітів. Для складання об'єктивної думки щодо відповідної інформації, аудитору необхідно: а) одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня; б) вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

Для досягнення мети, аудитор повинен: 1) перевірити наявність й правильність оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування витрат діяльності; 2) перевірити правильність віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг); 3) оцінити стан синтетичного й аналітичного обліку витрат діяльності; 4) перевірити правильність оприбуткування готової продукції, виконаних робіт і послуг та достовірність відображення операцій із формування собівартості в обліку та звітності; 5) перевірити правильності закриття рахунків загальнопромислових витрат та витрат діяльності, відображення операцій в обліку і звітності.

Під час аудиторської перевірки витрат діяльності потрібно керуватись чинними нормативними та законодавчими актами.

Основними нормативним документом, що визначають головні засади аудиторської діяльності є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». За Рішеннями Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту та етики» № 290/7 від 27.02.2014 р. затверджено обов'язкове застосування при виконанні аудиту як національних стандартів аудиту Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Застосування в Україні МСА дозволяє аудиторам, з урахуванням міжнародного досвіду, підвищити якість аудиторських послуг.

Порядок складання та вимоги до Звіту незалежного аудитора про висловлення думки викладено у Міжнародному стандарті аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» застосовується для надання безумовно-позитивної (не модифікованої) думки про фінансову звітність загального призначення.

МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» встановлює вимоги щодо формування аудитором умовно-позитивної думки, відмови від висловлення думки або негативної думки.

При аудиті витрат діяльності аудитор ставить перед собою передусім питання, що стосуються :

- додержання визначеного П(С)БО 16 „Витрати” їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та ін.;
- правильності відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво;
- законності формування витрат діяльності та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку;
- правильності визначення витрат виробництва за кожним об'єктом калькуляції за кожним видом продукції, робіт, послуг;
- обґрунтованості записів за дебетом та кредитом аналітичних рахунків;
- реальності суми витрат у виробничих підрозділах та підприємстві

в цілому.

Предметна область аудиту - інформація, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності - інформація про технологію виробництва; виробниче обладнання; структуру виробничого управління. Детальному вивченню підлягають також: посадові інструкції персоналу; звітність (фінансова, статистична, оперативна); реєстри обліку; первинні документи; пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання; наказ про облікову політику.

Джерелами інформації для перевірки є: документи на право здійснення підприємницької діяльності: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва на сертифікацію продукцію, господарські угоди з покупцями і замовниками, свідоцтво платника ПДВ; первинні бухгалтерські документи: накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки – фактури, довіреності, акти здачі – прийому виконаних робіт, квитанції на надання послуг, видаткові накладні, акти на списання матеріальних цінностей тощо; облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку: оборотні відомості з номенклатури, облікові реєстри по рахунках: 701 «Доход від реалізації готової продукції», 703 – «Доход від реалізації робіт, послуг», 23 «Виробництво» (за видами), Книга обліку продажу тощо.

Аудиторські процедури витрат діяльності представлено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аудиторські процедури, методи та прийоми перевірки витрат діяльності

Процедури аудиту	Методи аудиту
1	2
Вибір об'єкта аудиту (витрати діяльності)	Загальнонаукові методи дослідження, економічний аналіз
Формування команди аудиторів	
Вивчення нормативних документів у частині обліку витрат діяльності, звітності (форма м.1, м2), статистичних даних тощо	

Продовження таблиці 3.1

1	2
Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства (прибутковість, збитковість, динаміка та структура витрат тощо), визначення певних показників (окупність витрат, ефективність витрат тощо)	Загальнонаукові методи дослідження, економічний аналіз
Ознайомлення з організацією виробництва на підприємстві, умовами роботи	
Визначення аудиторських процедур	
Проведення процедур організаційного характеру	Загальнонаукові методи дослідження
Розробка тестів контролю та безпосередньо проведення тестування	Тестування, анкетування, опитування, експертних оцінок
Інвентаризація незавершеного виробництва	Інвентаризація, контрольний обмір, оцінка якості сировини і матеріалів тощо
Встановлення правильності включення витрат до собівартості, тотожності показників синтетичного та аналітичного обліку	Суцільна, вибіркова, документальна, камеральна, фактична, аналітична та комбінована перевірки, методи опитування, інспектування, запиту, аналітичного огляду, анкетування та тестування тощо
Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих (правильність їх розподілу), відповідності відображення їх в обліку	
Перевірка правомірності віднесення витрат до витрат відповідної діяльності, відповідності відображення їх у бухгалтерському обліку	
Систематизація матеріалів аудита	Загальнонаукові
Доповідь та роз'яснення клієнту висновків	Графічні методи представлення інформації

Наведемо нижче основні порушення, які можуть бути виявлені при проведенні аудиту витрат діяльності: реалізація продукції, робіт, послуг нижче договірних цін; арифметичні помилки; фальсифікація; зниження обсягів податкових витрат; порушення методики бухгалтерського, оперативного та податкового обліку витрат діяльності, що зумовлює зниженням оподаткуванням податком на прибуток і ПДВ.

Основні порушення, що впливають на оподаткування прибутку підприємств: заниження витрат; недостовірність даних податкової декларації на початок і кінець звітного періоду.

Отже, шахрайство виявлене аудитором при перевірці документів проявляється у неадекватних записах в обліку, тобто відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі.

3.2 Методика проведення аудиту витрат діяльності

Аудит витрат діяльності відноситься до операційного аудиту, оскільки, об'єктом аудиту є окремий об'єкт бухгалтерського обліку. В процесі такого аудиту перевіряючі можуть оцінити надійність і достатність інформації, що використовується керівництвом ТОВ «Тріас» для прийняття управлінських рішень. Аудит витрат діяльності є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки, оскільки він включає перевірку витрат на виробництво продукції, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат та витрат на збут та витрат операційної діяльності.

У товаристві «Тріас» не проводився аудит витрат діяльності, тому пропонуємо розглянути на умовному прикладі порядок проведення такого аудиту, виявлення типових порушень та наслідки їх впливу на бухгалтерський і податковий облік господарства. Проведенню зовнішнього аудиту аудиторською компанією передують договірні діяльність, де визначаються об'єкти аудиту, вартість послуги тощо. Послідовність аудиторської перевірки витрат діяльності підприємства представлена на

рисунку 3.1.

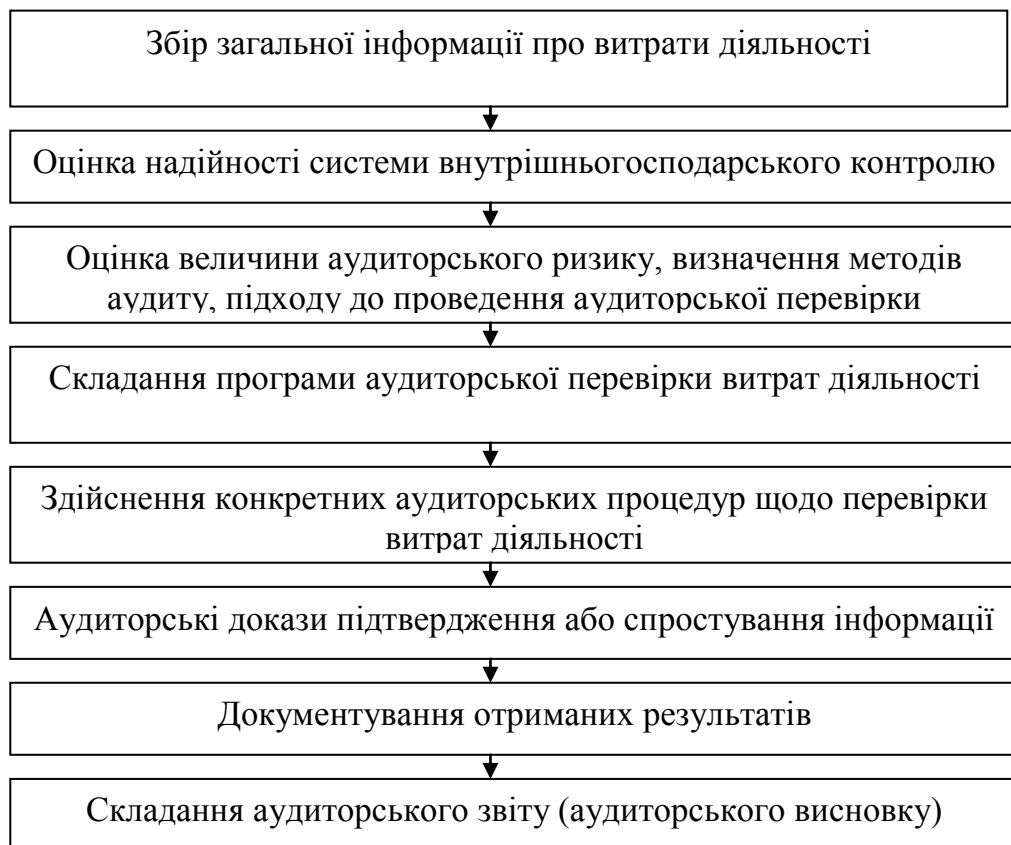


Рисунок 3.1. - Організаційні етапи аудиту витрат діяльності

Стадії та етапи аудиту витрат діяльності представлено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Організаційна модель аудиту витрат діяльності підприємства

Етап аудиту	Результат етапу
1	2
1. Початкова стадія	
1.1. Планування аудиту витрат діяльності	Формування плану аудиту витрат діяльності
1.2. Ознайомлення з предметом аудиту витрат діяльності	Формування програми аудиту витрат діяльності
2. Переддослідна стадія	
2.1. Підготовчий етап аудиту витрат діяльності	Коригування Плану та Програми аудиту витрат діяльності

Продовження таблиці 3.2

1	2
2.2. Тестування контролю витрат діяльності	Складання тестів контролю витрат діяльності. Визначення суми аудиторського ризику та вибірки
3. Фактичне дослідження	
3.1. Інвентаризація	Виявлення відхилень. Коригування аудиторського ризику
4. Документальна перевірка витрат діяльності	
4.1. Перевірка достовірності показника собівартості робіт та послуг	Складання робочих документів аудитора
4.2. Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	
4.3. Аудиторська перевірка витрат діяльності	
5. Підсумкова (узагальнююча) стадія	
Творчий	Підготовка окремих параграфів аудиторських узагальнюючих документів
Узагальнюючий	Складання аудиторського звіту та висновку
Ознайомлення клієнта з результатами аудита	Підписання акта виконаних робіт

Отже, на етапі підготовки аудитор вивчає систему бухгалтерського обліку та стан внутрішньогосподарського контролю. Наприклад вивчення стану внутрішньогосподарського контролю операцій щодо витрат діяльності ТОВ «Тріас» можна провести на основі тестування. Для цього складається тест вивчення системи бухгалтерського обліку а також внутрішньогосподарського контролю (додаток Е).

Дані такого тестування допоможуть аудиторіві виявити чи контролюються належним чином операції щодо витрат діяльності ТОВ «Тріас».

Вивчивши слабкі і сильні сторони щодо обліку витрат діяльності ТОВ

«Тріас» аудитор зможе вірно визначити спосіб організації аудиту: суцільний вибірковий чи комбінований.

Перед початком аудиту також необхідно обов'язково вивчити положення облікової політики ТОВ «Тріас», зокрема і стосовно питань витрат діяльності. Для цього можна використовувати робочий документ «Анкета вивчення облікової політики».

Провівши оцінку стану внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Тріас» було визначено, що у господарстві щорічно проводиться інвентаризації згідно Положення № 879.

Наступним етапом є складання програми аудиту (додаток Е) що Програма аудиту містить повний перелік аудиторських процедур щодо перевірки витрат діяльності ТОВ «Тріас».

Аудит витрат ТОВ «Тріас» слід здійснювати за етапами (рисунок 3.2).

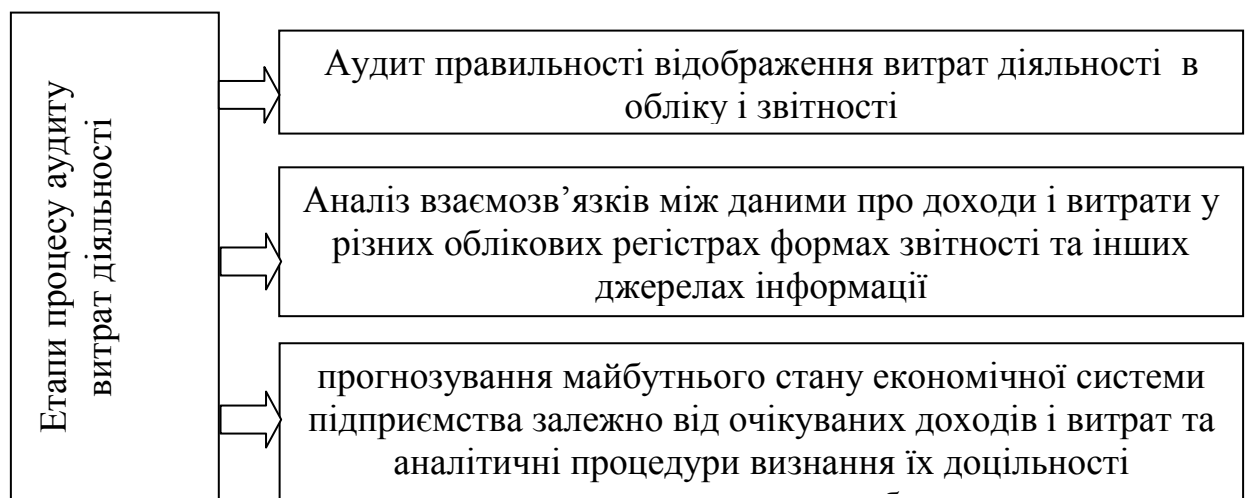


Рисунок 3.2. - Етапи процесу аудиту витрат діяльності ТОВ «Тріас»

Для ТОВ «Тріас» перевірка загальновиробничих витрат передбачає перевірку: а) обґрунтованості внесення витрат до складу загальновиробничих; б) складу витрат за статтями; в) наявності та повноти документального оформлення витрат; г) Головної книги щодо суттєвості записів на бухгалтерських рахунках. Аудитор складає перелік витрат, не відображених в обліку та підтверджуючих первинних документів.

При аудиті адміністративних витрат ТОВ «Тріас» аудитор має з'ясувати: дотримання норм на службові відрядження та витрат на утримання управлінського персоналу; обґрунтованість визнання витрат на проведені ремонти; дотримання норм витрат на комунальні послуги, охорону тощо; обґрунтованість розміру винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські з оцінки майна тощо); оцінити правильність включення витрат до адміністративних; наявність договору на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку; правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку адміністративних витрат та віднесення їх в кінці місяця на фінансові результати.

При перевірці витрат на збут ТОВ «Тріас» аудитор повинен встановити: правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати працівникам, пов'язаним із збутовою діяльністю; дотримання норм витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом; правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок; обґрунтованість списання витрат на утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом, витрат на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування та інших витрат.

Розглянемо умовні ситуації аудиторської перевірки правильності відображення витрат діяльності.

Ситуація 1. У ТОВ «Тріас» у ремонтній майстерні підприємства виконувалися поточні ремонти техніки: автомобіля МАЗ-533605 та автомобіля КраЗ-6510. Прямі виробничі витрати на виконання ремонтних робіт у ремонтній майстерні становлять: ремонт автомобіля МАЗ-533605 – 7700 грн; ремонт автомобіля КраЗ-6510 – 5900 грн.

У тому числі витрати на оплату праці ремонтних робіт становлять: автомобіля МАЗ-533605 – 2500 грн; автомобіля КраЗ-6510 – 2200 грн.

Сума накладних (загальновиробничих) витрат за ремонтною майстернею становить – 3060 грн.

Для перевірки витрат аудитором складено наступний документ (таблиця 3.3)

Таблиця 3.3

Відомість перевірки розподілу витрат на ремонт техніки

Об'єкт ремонту	База розподілу	Коефіцієнт розподілу витрат	Сума витрат, віднесених на собівартість, грн		Відхилення, грн	Наслідки
			За даними замовника	За даними аудитора		
Автомобіль МАЗ-533605	2500	3060 : 4700 = 0,6510638	2140,99	1627,66	-513,33	Зменшити собівартість ремонтних витрат на суму - 513,33 грн
Автомобіль КрАЗ-6510	2200		919,01	1432,34	+513,33	Збільшити собівартість ремонтних витрат на суму 513,33 грн
Разом	4700		3060	3060	0,00	х

Отже, аудитор виявив порушення порядку розподілу витрат на ремонт вантажних автомобілів, що мали б розподілятися прямих витрат на оплату праці, що призвело до завищення собівартості виконаних ремонтів. Неправильний розподіл витрат на ремонт вантажних автомобілів зумовив завищення та відповідно заниження собівартості робіт та послуг, що в майбутньому вплине на визначення фінансового результату. Необхідно здійснити наступні записи:

- допроводку Дт 2341 «Ремонт вантажних автомобілів» Кт 91412 на суму 513,33 грн.;

- червоне сторно - Дт 2341 «Ремонт вантажних автомобілів» Кт 91412 на суму 513,33 грн.

Ситуація 2. Виявлено неправильне відображення в обліку заробітної

плати головного інженера ТОВ «Тріас».

Щодо виявленої помилки у відображенні загальновиробничих витрат ТОВ «Тріас» розглянемо у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Відомість перевірки облікового відображення загальновиробничих витрат

Господарська операція	За даними ТОВ «Тріас»			За даними аудитора			Зауваження аудитора щодо виявленого відхилення	
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Опис відхилення	Вказівки до виправлення
Нарахована заробітна плата	911	661	12500	911	661	12500	Зменшення фінансового результату через неправомірне списання загально-виробничих витрат	Сторно облікового запису №2. Збільшення фінансового результату на 12500 грн.
	791	911	12500	231	911	12500		
				271	231	12500		

Ситуація 3. Для перевірки адміністративних витрат ТОВ «Тріас» у частині розрахунків з оплати праці та утримань з неї аудитором складено робочий документ у формі таблиці 3.5.

При аудиті реалізації послуг по перевезенню необхідно звернути на правильність укладення договорів на реалізацію, оформлення документів на перевезення та формування ціни реалізації. Зокрема, вибіркова перевірка первинних документів щодо процесу реалізації показала:

1) господарські операції з реалізації послуг по перевезенні продукції рослинництва (зерно кукурудзи) по замовленням № 1 (ФОП Овчарук), 2 (ТОВ «Зерро»), 3 (ФОП Нестеренків) оформлені відповідними договорами;

Таблиця 3.5

Зведені дані для перевірки адміністративних витрат, відображення в обліку сум утриманого ВЗ та ПДФО

Зміст господарської операції, місяць періоду	За даними бухгалтерського обліку			За даними аудитора		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
Нарахована заробітна плата						
04	92	661	12390	92	661	12390
05	92	661	13580	92	661	13580
06	92	661	23600	92	661	23600
Утримано ПДФО						
04 (12390 – 1321,50)*18 %	661	641	2230,20	661	641	2230,20
05 13580*18 %	661	641	2444,40	661	641	2444,40
06 23600*18 %	661	641	4248	661	641	4248
Утримано ВЗ						
04 12390 *1,5 %	661	642	185,85	661	642	185,85
05 23580*1,5 %	661	642	203,70	661	642	203,70
06 23600*1,5%	661	642	354,00	661	642	354,00
Нараховано ЄСВ						
04 12390 * 22 %	92	651	2725,80	92	651	2725,80
05 13580 * 22 %	92	651	2 987,6	92	651	2 987,6
06 23600 * 22 %	92	651	5162	92	651	5162
Перераховано ПДФО						
04	641	311	2230,20	641	311	2230,20
05	641	311	2444,40	641	311	2444,40
06	641	311	4248	641	311	4248
Перераховано ВЗ						
04	642	311	185,85	642	311	185,85
05	642	311	203,70	642	311	203,70
06	642	311	354,00	642	311	354,00
Перераховано ЄСВ						
04	651	311	2725,80	651	311	2725,80
05	651	311	2 987,6	651	311	2 987,6
06	651	311	5162	651	311	5162

2) договори з ФОП Овчарук, ТОВ «Зерро» та ФОП Нестеренків укладені відповідно до вимог цивільного законодавства;

3) факт реалізації послуг по перевезенню кукурудзи на зерно без

укладення договору з ТОВ «МДВ»: на суму 42120 грн з ПДВ. Відміток про замовлення у книзі реєстрації також не виявлено. Згідно журналу господарських операцій оплати за виконані роботи та послуги отримана в повному обсязі на розрахунковий рахунок ТОВ «Тріас». Банківської виписки від 02.12. не виявлено.

У ході аудиту повноти і своєчасності розрахунків з ТОВ «Тріас» за реалізовані роботи та послуги по перевезенню перевірено:

- 1) повноту касових надходжень та наявності всіх ПКО;
- 2) своєчасність і повноту погашення товарної дебіторської заборгованості.

У ході перевірки виявлено:

- 1) наявність усіх ПКО по оприбуткуванню виручки від реалізації робіт та послуг по перевезенню вантажів;
- 2) виручка оприбуткована до каси ТОВ «Тріас» в повному обсязі;
- 3) відсутність виписок банку по оприбуткуванню виручки від реалізації робіт і послуг на поточному рахунку ТОВ «Тріас».

У таблиці 3.6 узагальнено результати перевірки первинних документів ТОВ «Тріас».

Таблиця 3.6

Робочий документ аудитора по перевірці правильності заповнення первинних документів по реалізації послуг по перевезенню та розрахунках з покупцями

Контрольні питання по перевірці десятих документів	Відповіді		Кількість помилок
	Так	Ні	
Указівка реквізитів	10	-	-
Правильність указівки суми	10	-	-
Відсутність виправлень	9	1	2
Існування підстави (договору)	10	-	-
Правильність форми розрахунку	10	-	6
Своєчасність оформлення	8	2	2

З метою виявлення відхилень бухгалтерського і податкового обліку реалізації робіт та послуг по перевезенню вантажів від встановлених норм

наведемо змодельовану ситуацію виявлення таких порушень.

Ситуація. В ході змодельованої аудиторської перевірки та повторних процедур контролю визначено що, в результаті реалізації робіт та послуг в обліку було здійснено такі записи (таблиця 3.7):

Таблиця 3.7

Відомість бухгалтерських записів по реалізації послуг по перевезеннях
вантажу

За даними підприємства				За даними аудиту			
Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Відображено собівартість виконаних робіт	903	2312	9000	Відображено собівартість виконаних робіт	903	2312	9000
Оприбутковується виручка	36	703	12000	Оприбутковується виручка	36	703	12000
Надійшли кошти в банк від покупців або замовників	31	36	12000	Нараховано податок на додану вартість	703	641	2000
				Надійшли кошти в банк від покупців або замовників	31	36	12000

У фінансовій звітності (ф. 1 та ф. 2) виникнуть такі коригування:

1. У ф. № 1 в пасиві слід збільшити суму по рядку 1620 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» на 2000 грн, зменшити суму чистого прибутку на суму 2000 грн. В результаті валюта балансу не зміниться.

2. У ф. № 2 по рядку 2000 необхідно зменшити суму доходу на 2000 грн. В результаті сума фінансових результатів від операційної діяльності зменшиться на 2000 грн, на таку ж суму зменшиться сума чистого прибутку.

За результатами аудиту було виявлено, що підприємство не відобразило Податкове зобов'язання на суму 2000 грн. Штраф аудитора

становить 5% на суму 100 грн. А контролюючого органу штраф буде дорівнювати 50% на суму 1000 грн. Економічна ефективність становить $1000 - 100 = 900$ грн.

Отже, можна виділити такі помилки (викривлення) при веденні обліку витрат діяльності: необгрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.; внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут; необгрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів; внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких необгрунтований; внесення витрат у собівартість без належного документального обгрунтування і виправдовуючих первинних документів; внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість; внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість; внесення витрат на утримання невикористаних основних засобів у собівартість тощо.

3.3 Оформлення результатів аудиту витрат діяльності

За результатами проведення перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський звіт та Аудиторський висновок (Звіт незалежного аудитора) [36].

Аудиторський звіт є широким оскільки, відображає усі виявлені під час перевірки порушення та зауваження. Він складається відповідно до домовленості між аудитором і замовником. Цей документ складається виключно для замовника.

Аудиторський висновок може бути наданий широкому колу користувачів.

У аудиторському звіті відображається інформація про недоліки в обліковому відображенні витрат діяльності, які можуть спричинити суттєві

помилки у фінансовій звітності, наводяться рекомендації щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю у ТОВ «Тріас». Ці дані доводяться до керівництва підприємства.

Слід зазначити, що аудиторський звіт не може відображати всі наявні недоліки підприємства, бо у ньому зазначаються лише помилки, що були виявлені під час даної аудиторської перевірки.

Аудиторська фірма на основі загальноприйнятих правил сама розробляє форму аудиторського звіту. Основні внутрішні вимоги звіту полягають у акуратному оформленні та однаковому підході до даного документа для різних суб'єктів господарювання. Значені вимоги затверджуються директором аудиторської фірми та їх повинні дотримуватися всі аудитори фірми.

В обов'язковому порядку в аудиторському звіті повинні зазначатися:

- реквізити аудиторської фірми (найменування і юридична адреса, ЄДРПОУ, номер і дата видачі ліцензії на здійснення аудиторської діяльності);

- реквізити господарюючого суб'єкта, що перевіряється (офіційне найменування та юридична адреса, ЄДРПОУ, перелік відповідальних за складання фінансової звітності підприємства, період за який здійснюється перевірка);

- порушення, що виявлені під час аудиту, які мають суттєвий вплив на ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та можуть суттєво викривити дані;

- результати перевірки щодо організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві та складання фінансової звітності підприємства.

Крім зазначених вище складових аудиторського звіту слід звернути увагу на:

- особливості проведення аудиту, що значені договором між аудиторською фірмою та замовником, та ті факти, що були виявлені у ході

аудиту;

- дані про працівників бухгалтерії, структуру бухгалтерії та особливості системи бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства;
- перелік об'єктів бухгалтерського обліку, що підлягають перевірці;
- відображення методики аудиту, як підтвердження того, що аудиторська фірма відповідає усім правилам аудиторської діяльності;
- зазначення інформації щодо бухгалтерської документації, яка була перевірена суцільним способом та яка була досліджена вибіркоким методом, а також принципи, чому здійснювалася така аудиторська вибірка;
- перелік недоліків та зауважень, що виникли під час аудиторської перевірки та рекомендації щодо їх усунення;
- різницю кількісних показників у звітних і податкових даних підприємства і тих, які зазначаються за результатами аудиторської фірми;
- якщо аудит на досліджуваному підприємстві проводиться не перший раз, то в звіті проводиться оцінка та аналіз виправлення попередніх зауважень.

Всі записи в аудиторському звіті мають бути змістовними та чіткими.

В деяких випадках у такому звіті проводиться обґрунтування проведених розрахунків з посилання на законодавчі документи.

За наведеними вище ситуаціями, щодо аудиту витрат діяльності було сформовано аудиторський звіт (додаток С.5).

Аудиторський звіт вважається конфіденційним документом та надається лише керівництву ТОВ «Тріас» для прийняття виважених управлінських рішень.

В переважній більшості, результати аудиту потрібні для формування Звіту незалежного аудитора, що підтверджує достовірність інформації фінансової звітності.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту: «Звіт незалежного аудитора – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової

звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні» [36].

Концептуальними основами вважаються закони України та інші нормативно-правові документи України, П(С)БО, внутрішні документи та положення ТОВ «Тріас», тощо.

Вимоги щодо порядку вибору форми Звіту незалежного аудитора, структури, змісту зазначено у таких міжнародних стандартах аудиту, що наведено в додатку Т.

Всього існує чотири види Аудиторського висновку:

- безумовно-позитивний аудиторський звіт;
- умовно-позитивний звіт;
- негативний звіт;
- відмова від висловлення думки.

Безумовно-позитивний висновок складається коли аудитор вважає, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої основи фінансової звітності [36].

В інших випадках Звіт вважається модифікованим, бо він включає пояснюючий параграф або думку, відмінну від безумовно-позитивної.

У Міжнародному стандарті аудиту 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» зазначені всі рекомендації щодо складання таких звітів [36].

Звіт незалежного аудитора вважається модифікованим, якщо він містить такі елементи:

- питання, що не впливають на думку аудитора (зазначається у пояснюючому параграфі),
- питання, що впливають на думку аудитора (зазначаються у формі умовно-позитивної, негативної думки чи відмови від висновку).

У випадку існування обмежень щодо обсягу аудиту, незгода з керівництвом щодо прийнятої облікової політики, методів її застосування або достатності розкриття фінансової інформації в звітності, то аудитор не може

викласти безумовно-позитивний висновок [36].

При суттєвому обмеженні обсягу, через що аудитор не може одержати достатні і доречні аудиторські докази, повинна бути складена відмова від висловлення думки.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у звіті чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти.

Цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передусе висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

У додатку до МСА 700 наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосовних концептуальних основ, але перевірка здійснювалась щодо різних завдань аудиту.

Таким чином, можна зробити висновок, що аудиторську перевірку здійснювати доцільно, оскільки з економічної точки зору підприємство може заощадити 900 грн. Окрім одержаного економічного ефекту, підприємство матиме можливість впровадити до виконання рекомендації щодо ведення обліку та перелік заходів, необхідних для уникнення повторних порушень. Завершується процес аудиторської перевірки, на шостому етапі, підведенням підсумків та складанням аудиторського звіту.

РОЗДІЛ 4 АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

4.1 Мета, завдання, нормативно-інформаційне забезпечення, організація аналізу витрат на підприємстві

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, оцінки яким дають на ринкових засадах. У системі управління підприємством головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення.

Так, Гречко А. В. зазначив, що для управління витратами необхідно застосовувати стратегічний підхід, який буде націлений на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства [22].

Дмитренко Е.Д., Безверха О.Г. у своїй праці відзначають, що для успішного функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання залежить від управління витратами. Цей процес пов'язаний з прийняттям рішень, які спрямовані на підвищення ефективності його господарської діяльності, конкурентоспроможності й прибутковості. Для ефективного планування і контролю рівня витрат, на думку науковців, необхідно проводити маржинальний аналіз витрат і прибутку. Отримані висновки дозволять виокремити шляхи зростання ефективності виробничої діяльності завдяки зниженню витрат, а також сприятимуть своєчасності забезпечення релевантною інформацією всіх рівнів управління витратами [26].

Піскунова Н. В., Піскунова К. С. та практикуючий бухгалтер Федорець М. Г. відзначають аналіз витрат виробництва, як важливу ланку ефективного управління промислових підприємств. При цьому науковці та практик роблять акцент на вибір основних оціночних показників, які залежить від обраної стратегії підприємства і способу формування конкурентних переваг його

продукції на ринку. На їх думку, основними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, обсяг дисконтованих грошових потоків, сума створеної на підприємстві цінності, відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них [46].

Адамова І.З., Попюк А.М. стверджують - для ефективного функціонування підприємству необхідно детально проаналізувати свої витрати і навчитися ними управляти. Аналіз доцільно здійснювати з використанням системи директ-кост. Це дасть змогу знизити трудомісткість облікових операцій і оперативно здійснювати розробку проектів управлінських рішень з урахуванням впливу собівартості продукції [13].

Ясінська А.І. та Подольчак Н.І. описали порядок організації системного аналізу витрат підприємства. На їх думку, системний аналіз витрат дасть можливість визначити слабкі та сильні сторони підприємств, здійснити оцінку, прогноз внутрішніх характеристик, здійснити порівняння їх з параметрами підприємств-конкурентів, тим самим, визначивши конкурентні переваги. Результати системного аналізу в майбутньому мають забезпечити підприємству ефективне функціонування [75].

Чумак О.В., Андрющенко І.С. у статті досліджують теоретико-методичні засади інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності. Авторами запропоновано структурно-логічну модель аналітичного управління витратами - послідовність і особливості виконання технології аналітичного управління витратами, відповідно до визначених етапів, що забезпечують комплексність виконання передбачуваних аналітичних процедур, що дозволяє отримувати вичерпну інформацію відносно ефективності управління витратами операційної діяльності. Визначення кількісних оцінок зв'язків результативного та факторних показників доцільно використовувати методи детермінованого та стохастичного аналізу [71].

Відомий науковець Дерій Василь актуалізує питання аналізу витрат на

інтелектуалізацію, інформатизацію та інформацію. Автор зауважує, що відсоток витрат на інтелектуалізацію середньостатистичного вітчизняного підприємства дуже незначний (від 0,02 до 0,1 % витрат підприємства). Питома вага витрат на інформатизацію підприємства становить, вважаємо, від 0,1 до 0,5 %. У витратах підприємства витрати на інформацію про підприємство перебувають в межах від 0,5 до 2,5 %. Автор пропонує проводити аналіз витрат підприємства на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію у відповідній послідовності: визначення переліку об'єктів і суб'єктів інтелектуалізації, інформатизації, інформації та їхніх основних характеристик; узагальнення первинних джерел у частині показників про інтелектуальні ресурси і потенціал підприємства, рівень інформатизації й забезпеченості інформацією (управлінська і статистична звітність, анкети опитування працівників, дані відділу кадрів, науково-дослідного сектора (відділу) підприємства); вибір методики аналізу витрат; визначення показників для проведення такого аналізу; формування макетів таблиць, графіків, діаграм для аналізу витрат; збирання, групування і відбір показників; підведення підсумків проведеного аналізу та формування висновків і пропозицій; оцінка ефективності ухвалених рішень щодо витрат [24].

Дерій В.А. та Попіна С.Ю., досліджуючи систему економічних показників витрат підприємства та собівартості продукції як єдиного цілого в обліку, статистиці й аналізі, встановили, що економічні показники – це числові значення натуральних, трудових або вартісних вимірників, що відповідним чином характеризують господарський об'єкт, факт, подію, явище. Аналіз витрат підприємства і собівартості, на думку науковців, доцільно здійснювати за такими групами показників:

- плану витрат підприємства та собівартості продукції і рівня його виконання;
- відхилень у витратах підприємства та собівартості продукції;
- динаміки витрат підприємства і собівартості продукції;

- змін у витратах, цінах, нормах, номенклатурі й асортименті продукції тощо;
- факторів впливу на собівартість продукції та її зниження за статтями й елементами витрат, окремими виробами;
- формування і розподілу витрат (затрат) підприємства та його сегментів;
- структури затрат на виробництво продукції, витрат діяльності;
- собівартості продукції структурної одиниці підприємства (об'єднання) [25].

Мних Є.В. у своїй роботі розглядає зміст і завдання аналізу витрат діяльності, визнання витрат діяльності. Автор пропонує застосовувати системний, комплексний та кібернетичний підхід до аналізу витрат [36]

Системний підхід включає такі складові: виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва; розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат; визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат [36].

Отенко В.І. в свою чергу значну увагу приділяє аналізу витрат на виробництво і собівартості продукції. Автор пропонує виконувати аналіз динаміки і структури витрат на виробництво; факторний аналіз витрат на виробництво; аналіз витрат за статтями калькуляції [43].

Гаркуша Н. М. досліджуючи методика факторного аналізу витрат на підприємствах роздрібною торгівлі, узагальнила чинники зовнішнього і внутрішнього середовища, які впливають на зміну витрат роздрібною торгівлі. Автором представлено методика детермінованого факторного аналізу рівня витрат операційної діяльності для дослідження доцільності витрат [18].

Саннікова С.Ф., Головка А.С. розглядають досить актуальну в наш час тему - аналіз витрат в залежності від інноваційної спрямованості виробництва. витрати діяльності підприємств, на думку авторів, мають носити наукомісткий характер і дозволяти підприємствам здобувати та

підвищувати свою інноваційну активність [53].

Зазначимо, що витрати є складовою фінансових результатів. Загальний фінансовий результат діяльності підприємства, бухгалтерський прибуток або збиток, являє собою суму різниці доходів та витрат. Структура витрат за елементами досліджено на прикладі вітчизняних підприємств всіх видів діяльності та торговельних підприємств (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1

Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності та торговельних підприємств у 2012–2019 рр.

Роки/	Матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		Амортизація		Витрати на оплату		Відрахування на соціальні заходи		Інші витрати	
	сума, млн. грн.	у %	сума, млн. грн.	у %	сума, млн. грн.	у %	сума, млн. грн.	у %	сума, млн. грн.	у %
Всі види економічної діяльності										
2012	1544791,6	74,3	128330,5	6,2	274935,4	13,2	99170,2	4,8	30676,3	1,5
2013	1434694,0	72,3	139588,5	7,0	278146,4	14,0	100076,8	5,1	31559,8	1,6
2014	1419809,0	72,7	138120,5	7,1	261520,5	13,4	92904,4	4,7	40228,4	2,1
2015	1805572,5	74,2	171416,2	7,0	295806,6	12,1	96751,5	4,0	64756,9	2,7
2016	2047986,8	74,2	224558,4	8,1	360831,3	13,1	73958,8	2,7	52607,7	1,9
2017	2644464,9	75,0	247062,4	7,0	472764,7	13,4	97172,6	2,8	63723,3	1,8
2018	3165253,1	74,3	287080,0	6,7	601661,2	14,1	125448,9	2,9	83520,8	2,0
2019	3336960,0	71,4	341595,3	7,3	746979,8	16,0	154265,4	3,3	95507,4	2,0
Оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами										
2012	23510,5	73,0	1760,9	5,5	4361,6	13,6	1743,6	5,4	809,8	2,5
2013	16614,0	68,0	1774,7	7,3	4423,8	18,1	1434,3	5,9	168,5	0,7
2014	14023,4	62,1	1711,3	7,6	4315,1	19,1	1336,9	5,9	1186,6	5,3
2015	19854,0	70,6	1729,4	6,2	4937,2	17,5	1439,8	5,1	180,5	0,6
2016	18765,5	67,0	1995,8	7,1	5898,1	21,1	1081,9	3,9	244,8	0,9
2017	32493,1	72,6	2267,2	5,1	8254,3	18,4	1541,4	3,4	225,7	0,5
2018	29905,5	67,9	2329,5	5,3	9378,5	21,3	1789,6	4,0	662,1	1,5
2019	34625,1	67,1	2739,2	5,3	11349,5	22,0	2136,7	4,1	744,1	1,5

Дослідження динаміки витрат на виробництво показало, що сума матеріальних витрат у 2019 році порівняно з 2012 роком збільшилася у 2,2

рази (на рахунок зростання цін на матеріальні цінності), амортизації у 2,7 рази (зростання вартості необоротних активів, а отже і самої суми амортизації), витрат на оплату праці у 2,7 рази (зростання мінімальної заробітної плати), відповідно відрахувань на ЄСВ на 55,6 %, інших витрат у 3,1 рази.

Дослідження динаміки витрат у торговельних підприємствах показало, що сума матеріальних витрат у 2019 році порівняно з 2012 роком зросла на 47,3 % (на рахунок здорожчання матеріальних ресурсів), амортизації на 55,6 % (зростання вартості обладнання, транспортних засобів), витрат на оплату праці у 2,6 рази (зростання мінімальної зарплати, як зазначалося вище), відрахувань ЄСВ на 22,5 %. Сума інших витрат зменшилася на 8,1 %.

У структурі витрат протягом досліджуваних років переважає частка матеріальних витрат, в середньому відповідно 73,6 % та 68,5 %. На другому місці витрати на оплату праці відповідно 13,7 % та 18,9 %.

Для будь-якого підприємства отримання фінансового результату означає визнання результатів його діяльності або отримання результатів від реалізації виробленого на підприємстві продукту в формі продукції, робіт або послуг. Тоді кінцевим фінансовим результатом для підприємства буде виступати сальдо результату від реалізації і витрат, понесених ним для його отримання.

Узагальнимо фінрезультати до оподаткування вітчизняних підприємств за 2010 – 2020 рр. на рисунку 4.1.

Отже, за представлений період підприємства України отримали позитивний фінансовий результат до оподаткування у 2013, 2016 – 2020 рр. Тоді як негативна тенденція спостерігається у 2014 та 2015 рр. Досліджуючи частку підприємств, які отримали прибуток, у загальній частці підприємств України встановлено, що його отримали переважна частина. Зокрема в середньому за 2013 – 2020 рр. такі підприємства склали 71,5 %, відповідно збиткові – 29,5 %. Доцільно зазначити, що найбільша частка підприємств з позитивним фінансовим результатом представлено у 2018 – 2019 рр.,

відповідно 74,3 % та 74 %.

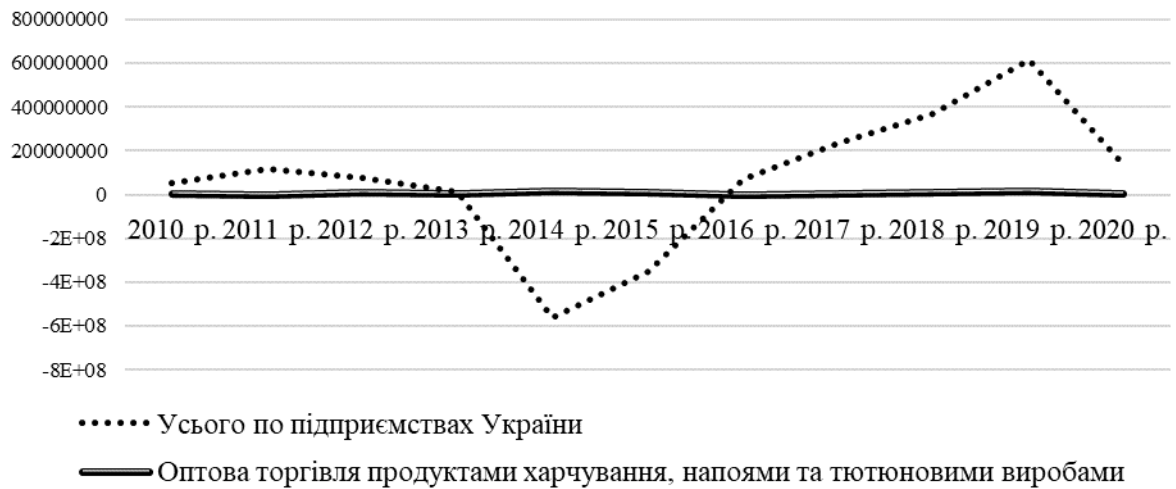


Рисунок 4.1 - Динаміка фінансових результатів до оподаткування вітчизняних підприємств за 2010 – 2020 рр., тис. грн.

Діяльність торговельних підприємств характеризується позитивними фінансовими результатами протягом досліджуваного періоду, хоча і невеликими в порівнянні з іншими видами діяльності. При цьому частка підприємств, які отримали позитивний фінансовий результат у сфері оптової торгівлі продуктами харчування склали за 2010 – 2020 рр. в середньому 70 %, відповідно негативний фінансовий результат отримано 30 % торговельних підприємств.

Прибуток - кінцевий фінансовий результат господарської діяльності підприємства.

Однак фінансовим результатом може виступати не тільки прибуток, але і збиток, що виник, наприклад, через надмірно високі витрати або недоотримання доходів від реалізації товарів у зв'язку зі зменшенням обсягу поставок товарів, зниженням купівельного попиту.

На рисунку 4.2 представлено динаміку чистого прибутку (збитку) за 2013 – 2020 рр.



Рисунок 4.2 – Динаміка чистого прибутку (збитку) від діяльності вітчизняних підприємств за 2010 – 2020 рр., тис. грн.

Отже, за представлений період українські суб'єкти господарювання отримали чистий прибуток у 2016 – 2020 рр. Тоді як негативна тенденція спостерігається у 2013 - 2015 рр. Досліджуючи частку підприємств, які отримали чистий прибуток, у загальній частині вітчизняних підприємств можна зробити висновок, що його отримали переважуюча кількість. Зокрема в середньому за 2013 – 2020 рр. питома вага таких підприємств склала 71 %, відповідно збиток отримано 29 % вітчизняних підприємств. Доцільно зазначити, що динаміка суми чистого прибутку діяльності підприємств має позитивну тенденцію, найбільша частка підприємств з чистим прибутком у 2018 – 2019 рр. – 73,9 % та 73,6 %.

Ефективність господарської діяльності виражається економічною категорією рентабельності. Рентабельність в загальному вигляді виступає як прибутковість, прибутковість (таблиця 4.2, рисунок 4.3).

У 2021 році ситуація покращилася для закладів харчування (37,3 %), підприємств з операціями нерухомості (25,9 %); протягом 2020-2021 рр. збитковими залишаються підприємства галузей мистецтва, спорту, розваг та відпочинку (відповідно -40,9 % та -37,4 %) та освіти (відповідно -12,9 %, -1,9 відсотків).

Таблиця 4.2

Рівень рентабельності (збитковості) всієї діяльності вітчизняних підприємств
за 2019 – 2021 рр. (інформація за серпень – вересень), %

Галузі	2019 р.		2020 р.		2021 р.	
	Значення	місце в ранжиру- ваному ряді	Значення	місце в ранжиру- ваному ряді	Значення	місце в ранжиру- ваному ряді
Усього	8,4	х	-2,7	х	11,8	х
сільське, лісове та рибне господарство	-0,9	15	-1,6	8	3,8	9
промисловість	6,6	8	-2,6	9	12,8	5
будівництво	3,7	12	1,1	5	-0,2	13
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	20,4	2	1,2	4	16,3	4
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	1,5	13	-6,2	10	2,7	10
тимчасове розміщування й організація харчування	19,7	3	-19,3	14	37,3	1
інформація та телекомунікації	18,6	5	8,2	2	18,4	3
фінансова та страхова діяльність	11,5	7	12,2	1	8,9	7
операції з нерухомим майном	37,3	1	-19,2	13	25,9	2
професійна, наукова та технічна діяльність	14,4	6	-12,9	11	10,8	6
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	6,2	9	-0,4	7	8,1	8
освіта	-0,7	14	-12,9	12	-1,9	14
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	5,1	11	4,8	3	0,9	11
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	5,2	10	-40,9	15	-	15
надання інших видів послуг	13,5	6	-0,4	6	0,9	12

Зауважимо, що діяльність торговельних підприємств характеризується рентабельністю, у 2019 році за показниками рентабельності вони перебували

на 2 місці, у 2020-2021 рр. на місці.



Рисунок 4.3 – Рентабельність усієї діяльності підприємств за видами економічної діяльності за 2010-2020 рр., %

Отже, отримання прибутку дозволяє говорити про ефективність організації та здійснення господарської діяльності. Однак маса прибутку ще не дозволяє в достатній мірі оцінити, наскільки ефективно здійснюється діяльність підприємства.

Мета аналізу витрат підприємства полягає в визначенні резервів можливого зменшення витрат операційної діяльності внаслідок більш ефективного використання виробничого потенціалу підприємства [48].

Завдання аналізу наступні: загальна характеристика основних показників собівартості та методика їх аналізу; аналіз витрат операційної діяльності за економічними елементами; аналіз собівартості за калькуляційними статтями; аналіз матеріальних витрат в собівартості продукції; аналіз прямих витрат на оплату праці; аналіз загальновиробничих витрат; аналіз витрат, що не включаються в собівартість продукції [48].

Таким чином, пропонуємо аналіз витрат операційної діяльності здійснювати у три етапи:

1. Горизонтальний і вертикальний аналіз або оцінка абсолютної зміни експлуатаційних витрат у порівнянні з планом, з даними минулих років та

оцінка зміни структури витрат.

2. Факторний витрат і собівартості та їх вплив на фінансові результати.

3. Оцінка ефективності використання витрат і розробка заходів щодо зниження витрат (прийняття управлінських рішень).

Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат операційної діяльності формується за вихідною інформацією про нормативи витрат, за даними бухгалтерського і статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін. Джерела інформації, що використовуються при проведенні економічного аналізу витрат діяльності, наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Інформаційна база для економічного аналізу витрат діяльності

Група	Джерела інформації
1. Первинні документи	Акти-вимоги, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки, гарантійні бланки на ремонт, акти приймання товару на експертизу тощо
2. Рахунки бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 9 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»
3. Облікові регістри	Журнал 5, 5А
4. Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», ф. № 6 «Звітність за сегментами»

Характеристика основних етапів аналізу витрат ТОВ «Тріас» представлено у таблиці 4.4. Методику аналізу витрат діяльності апробуємо на результатах діяльності ТОВ «Тріас», основною діяльністю якого згідно КВЕД є автотранспортні послуги.

Таблиця 4.4

Характеристика основних етапів аналізу витрат підприємства

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Визначення мети, завдань, предмета і об'єкта аналізу; розподіл роботи між виконавцями; визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу; рекомендації з послідовності і періодичності	Складання плану аналізу і графіка його проведення; розробка програми і всього інструментарію 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	Оцінка стану та ефективності діяльності об'єкта аналізу; визначення показників і групування чинників впливу на величину собівартості; визначення резервів підвищення ефективності господарювання.	Статистична обробка та узагальнення даних; зіставлення показників; складання аналітичних розрахунків; факторний аналіз; заповнення аналітичних таблиць
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 та організації аналізу; апробація результатів; розповсюдження передового досвіду

Отже, у ТОВ «Тріас» при аналізі витрат діяльності виділемо три етапи: підготовчий, основний та заключний.

Для виконання підготовчу етапу слід організувати та скласти план економічного аналізу та аналізу його забезпечення.

Основний етап аналізу витрат діяльності включає оцінку матеріалів інформації та аналіз абсолютних та відносних показників.

Заключний етап свідчить про кінцеву оцінку проведених розрахунків аналізу.

У ТОВ «Тріас» аналіз витрат діяльності проведемо за такими напрямками:

- аналіз зміни розміру і рівня витрат у цілому по підприємству;
- аналіз зміни обсягу і рівня витрат щодо окремих статей (елементів), а також за структурою витрат;
- аналіз зміни обсягу і рівня витрат на виробництво продукції, а також за структурою витрат;
- оцінка факторів, що впливають на формування витрат у цілому по підприємству та щодо окремих елементів витрат.

4.2 Аналіз динаміки, складу і структури витрат підприємства

Будь-яка діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, оцінки яким дають на ринкових засадах.

У системі управління підприємством головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення.

Зміст витрат операційної діяльності слід розглядати у конкретно-економічному та обліковому значеннях. За конкретно-економічним значенням витрати діяльності підприємства - це вартість спожитих ресурсів діяльності у процесі продукування суспільних благ та їх визнання.

Аналіз динаміки витрат підприємства та їх структури ТОВ «Тріас» наведено у таблиці 4.5.

Таблиця 4.5

Склад, структура та динаміка витрат ПАТ ТОВ «Тріас» за 2018 - 2020 рр.

Види витрат і відрахувань	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізованих робіт і послуг	14577,8	79,3	10517,1	69,2	1700,8	42,6	-12877	-88,3
Інші операційні витрати	3613	19,7	4523,8	29,8	2175,2	54,4	-1437,8	-39,8
Інші витрат	193,1	1,1	155,8	1,0	118,7	3,0	-74,4	-38,5
Втрати з податку на прибуток	-	-	4,8	0,0	1,7	0,0	+1,7	X
Усього витрат	18383,9	100	15201,5	100	3996,4	100	14387,5	-78,3

Аналіз витрат ТОВ «Тріас» показав, що у 2020 р. порівняно з 2018 р. їх сума зменшилась на 14 млн. 387,5 тис. грн. або на 78,3%. Знизилась сума собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 12 млн. 877 тис. грн. або на 88,3%. Зменшилась сума інших операційних витрат на 1 млн. 437,8 тис. грн., або на 39,8%. Також зниження зазнала сума втрат від інвестиційної діяльності на 74,4 тис. грн. або на 38,5%. Збільшення відмічено по вартості втрат з податку на прибуток на 1,7 тис. грн.

На рисунку 4.4 представлено динаміку витрат ТОВ «Тріас» в розрізі їх елементів. У структурі витрат досліджуваного підприємства протягом 2018 – 2019 рр. частка собівартості реалізованих робіт і послуг, відповідно 79,3 % та 69,2 %. У 2020 році домінуючою є частка інших витрат операційної

діяльності.

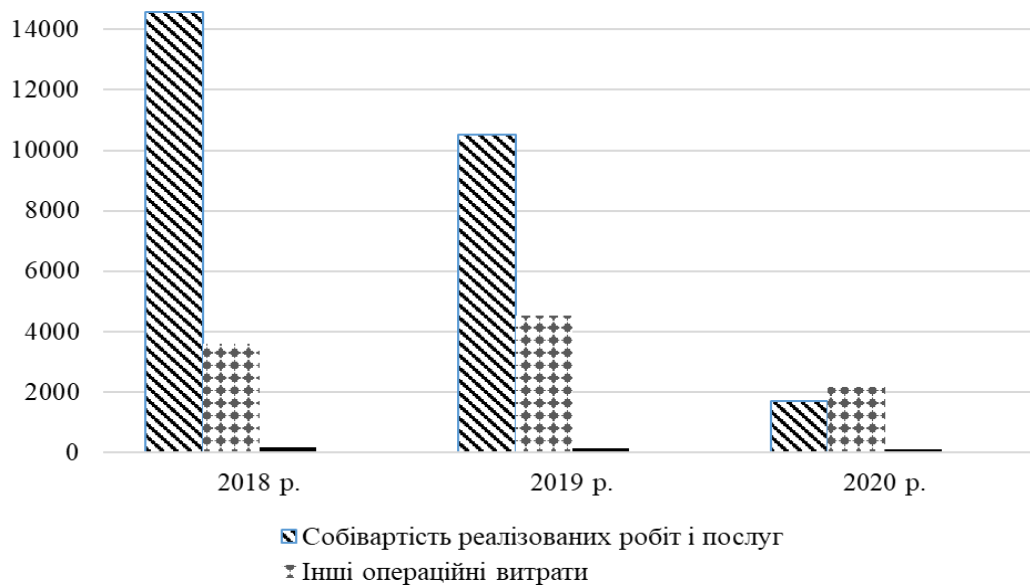


Рисунок 4.4 – Динаміка витрат діяльності ТОВ «Тріас»
за 2018 – 2020 рр., тис. грн

Структуру витрат діяльності ТОВ «Тріас» на кінець 2020 р. представимо на рисунку 4.5.

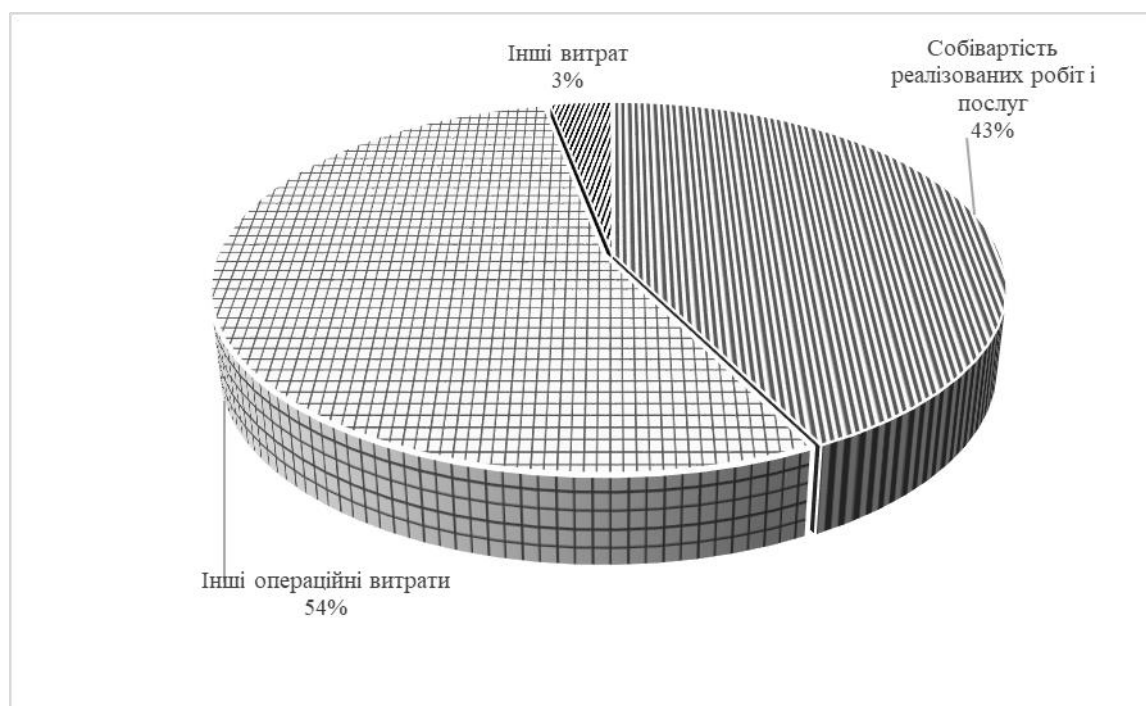


Рисунок 4.5 - Структура витрат і відрахувань ТОВ «Тріас»
за 2020 р., %

Оскільки у структурі витрат діяльності підприємства переважає частка собівартості реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, доцільно проаналізувати її склад та структуру.

На основі групування витрат за економічними елементами можна охарактеризувати структуру собівартості продукції, яка визначається як відношення (у відсотках) окремих елементів витрат до загальної суми витрат на виробництво продукції – таблиця 4.6.

Таблиця 4.6

Динаміка та структура виробничої собівартості реалізованих робіт та послуг
ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Види витрат і відрахувань	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Матеріальні витрати (ПММ, запчастини, комунальні платежі тощо)	11910,06	81,7	8466,27	80,5	1387,85	81,6	-10522,21	-88,3
Витрати на оплату праці	1865,96	12,8	1440,84	13,7	226,21	13,3	-1639,75	-87,9
Інші операційні витрати	801,78	5,5	609,99	5,8	86,74	5,1	-715,04	-89,2
Разом	14577,80	100	10517,1	100	1700,80	100	-12877	-88,3

Аналіз динаміки собівартості реалізованих робіт та послуг ТОВ «Тріас» показав, що собівартість реалізованої продукції у 2020 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 12 млн. 877 тис. грн., або на 88,3% за

рахунок зниження: вартості матеріальних витрат – сировини, матеріалів, послуг сторонніх організацій тощо – на 88,3%; суми витрат на оплату праці - на 87,9%, інших операційних витрат – на 89,2%.

У структурі собівартості реалізованої продукції переважає частка матеріальних витрат, зокрема у 2018 році - 81,7%, у 2019 році - 80,5%, у 2020 році – 81,6% (рисунок 4.6).

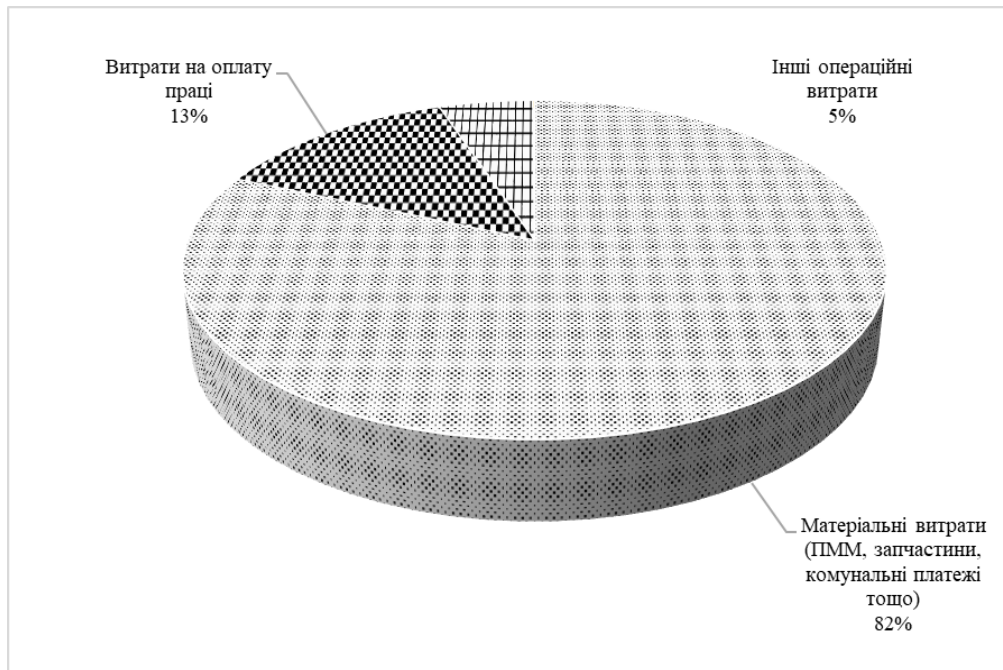


Рисунок 4.6 – Структура собівартості реалізованих робіт та послуг
ТОВ «Тріас» за 2020 р., %

Вартість (собівартість, англ. Cost) - вартість факторів виробництва, які необхідно витратити на виробництво продукції, та її збут. Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання усіх ресурсів підприємства, а значить, і рівень техніки, технології та організації виробництва. Чим краще працює підприємство, інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше удосконалює техніку, технологію і організацію виробництва, тим нижча собівартість продукції. Тому собівартість є одним з важливих показників ефективності виробництва.

Оскільки у структурі виробничої собівартості робіт та послуг займають

матеріальні витрати (паливо, запасні частини, мастильні матеріали тощо), доцільно проаналізувати вплив матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва робіт та послуг способом ланцюгових підстановок (таблиця 4.7).

Таблиця 4.7

Вихідні та розрахункові показники для аналізу впливу матеріальних витрат та матеріаловіддачі на обсяг виробництва робіт і послуг ТОВ «Тріас» за 2018, 2020 рр.

Назва показника та умовне позначення	Роки	
	2018	2020
1. Вартість виробленої продукції у діючих цінах, тис. грн (ВП)	14577,80	1700,80
2. Вартість матеріальних витрат на виробництво, тис. грн (ВМ)	11910,06	1387,85
3 Матеріаловіддача, грн (МВ = ВП / ВМ)	1,22	1,23
4. Умовний показник виробництва продукції $ВП_{ум} = ВМ_1 \times МВ_0$	×	1693,2

Загальна зміна вартості виробництва робіт і послуг ТОВ «Тріас» у 2020 р. порівняно з 2018 р., тис. грн:

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 \quad (4.1)$$

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 = 1700,8 - 14577,8 = -12877$$

у тому числі за рахунок:

1) зменшення матеріальних витрат:

$$\Delta ВП_{ВМ} = ВП_{ум} - ВП_0 \quad (4.2)$$

$$\Delta ВП_{ВМ} = 1693,2 - 14577,8 = -12884,6$$

2) збільшення вартості одиниці матеріалів:

$$\Delta ВП_{МВ} = ВП_1 - ВП_{ум} \quad (4.3)$$

$$\Delta ВП_{МВ} = 1700,8 - 1693,2 = +7,6$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta ВП = \Delta ВП_{ВМ} + \Delta ВП_{МВ} \quad (4.4)$$

$$\Delta ВП = -12884,6 + 7,6 = -12877$$

Отже, виробнича собівартість виконаних робіт та послуг по перевезеннях ТОВ «Тріас» зменшилась у 2020 році порівняно з 2018 роком на 12 млн. 877 тис. грн, в тому числі за рахунок зниження вартості матеріальних витрат, виробнича собівартість знизилась на 12 млн. 884,6 тис. грн, за рахунок збільшення матеріаловіддачі, виробнича собівартість зросла на 7,6 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків.

У структурі виробничої собівартості робіт та послуг ТОВ «Тріас», певна частка припадає на витрати на оплату праці, тому доцільно проаналізувати вплив зарплатовіддачі на обсяг виробництва робіт та послуг способом ланцюгових підстановок (таблиця 4.8).

Таблиця 4.8

Вихідні та розрахункові показники для аналізу впливу витрат на оплату праці та зарплатовіддачі на обсяг виробництва робіт та послуг ТОВ «Тріас» за 2018, 2020 рр.

Назва показника та умовне позначення	Роки	
	2018	2020
1. Вартість виробленої продукції у діючих цінах, тис. грн (ВП)	14577,80	1700,80
2. Витрати на оплату праці, тис. грн (ВОП)	1865,96	226,21
3 Зарплатовіддача, грн (ЗВ = ВП / ВОП)	7,81	7,52
4. Умовний показник виробництва продукції $ВП_{ум} = ВОП_1 \times ЗВ_0$	×	1766,7

Загальна зміна вартості виробництва робіт та послуг ТОВ «Тріас» у 2020 р. порівняно з 2018 р., тис. грн:

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 \quad (4.5)$$

$$\Delta ВП = ВП_1 - ВП_0 = 1700,80 - 14577,80 = -12877,$$

у тому числі за рахунок:

1) зростання витрат на оплату праці:

$$\Delta ВП_{ВОП} = ВП_{ум} - ВП_0 \quad (4.6)$$

$$\Delta ВП_{ВОП} = 1766,7 - 14577,8 = -12811,1$$

2) зменшення зарплатовіддачі:

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ЗВ}} = \text{ВП}_1 - \text{ВП}_{\text{УМ}} \quad (4.7)$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ЗВ}} = 1700,8 - 1766,7 = -65,9$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta \text{ВП} = \Delta \text{ВП}_{\text{ВМ}} + \Delta \text{ВП}_{\text{МВ}} \quad (4.8)$$

$$\Delta \text{ВП} = -12811,1 - 65,9 = -12745,2.$$

Отже, виробнича собівартість продукції робіт і послуг ТОВ «Тріас» знизилась у 2020 році порівняно з 2018 роком на 12 млн. 877 тис. грн, в тому числі за рахунок зменшення витрат на оплату праці, виробнича собівартість робіт і послуг зменшилась на 65,9 тис. грн, за рахунок зменшення зарплатовіддачі, виробнича собівартість зменшилася на 12 млн. 745,2 тис. грн. Перевірка підтвердила правильність розрахунків.

Функціонування будь-якого підприємства, незалежно від видів його діяльності і форм власності, в умовах ринку визначається його здатністю створювати необхідну і достатню величину доходу або прибутку. Тому аналіз фінансових результатів займає провідне місце в системі комплексного економічного аналізу. Особливого значення набуває аналіз фінансових результатів при дослідженні динаміки та структури витрат, оскільки витрати мають прямиий вплив на кінцевий результат діяльності.

Мета аналізу фінансових результатів – визначити повноту та якість їх отримання, оцінку динаміки абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Метод аналізу фінансових результатів – це прийом, підхід, спосіб вивчення фінансових результатів в їх динаміці і статиці. Методика аналізу фінансових результатів – це алгоритм, послідовність виконання методів. Інструменти аналізу дозволяють встановити й оцінити загальний фінансовий стан підприємства шляхом визначення системи послідовності проведення розрахунків фінансових результатів.

На основі даних поточного фінансового аналізу здійснюється

розроблення основних показників фінансового та виробничого плану, а вже на підставі цих даних розраховуються економічні орієнтири розвитку підприємства в перспективі.

Від того, наскільки якісно проведено фінансовий аналіз, залежить ефективність управлінських рішень, а відтак – ефективність роботи підприємства в цілому. Результати внутрішнього фінансового аналізу призначені для керівництва підприємства.

Отже, у таблиці 4.9 проведемо аналіз фінансових результатів та їх складових у ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Таблиця 4.9

Формування, структура та динаміка фінансових результатів
ТОВ «Тріас» за 2018 – 2020 рр.

Показник	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. у % до 2018 р.
	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	
А	1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції	17505	х	15220	х	3981	х	22,7
Операційні витрати у тому числі:	18191	100	15041	100	3876	100	21,3
а) собівартість реалізації	14578	80,1	10517	69,9	1701	43,9	11,7
г) інші операційні витрати	3613	19,9	4524	30,1	2175	56,2	60,2
Валовий прибуток	2927	х	4703	х	2280	х	Х
У % до чистого доходу від реалізації	х	16,7	х	30,9	х	57,3	Х
Інші операційні доходи	8	х	3	х	22	х	279,7
Фінансовий результат від операційної діяльності	-678	х	182	х	127	х	Х

Продовження таблиці 4.9

А	1	2	3	4	5	6	7
Фінансові та інвестиційні доходи	0	х	0	х	1	х	х
Фінансові та інвестиційні витрати	193	х	156	х	119	х	61,5
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	- 871,3	х	27	х	9	Х	1,1
Витрати з податку на прибуток	0	х	5	х	2	х	Х
Чистий фінансовий результат	- 871,3	х	22	х	8	х	Х

За даними таблиці 4.9 у 2020 р. порівняно з 2018 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 22,7%, що свідчить про позитивну динаміку діяльності підприємства. Випереджальне зростання чистого доходу порівняно зі зростанням собівартості реалізованої продукції (на 10%) зумовило зниження валового прибутку.

У структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилась на 11,7% інші операційні витрати збільшились з 60,2%.

4.3 Факторний аналіз витрат

Необхідність мінімізації операційних витрат в ціні продукції та зміцнення позицій підприємства на ринку змушують керівництво підприємств до пошуку напрямків зниження собівартості продукції та підвищення її рентабельності. Досягнення оптимального рівня витрат на виробництво продукції сприяє підвищенню її конкурентоздатності та стає важливою умовою успішної підприємницької діяльності, що в результаті

забезпечує довгострокове економічне зростання підприємства.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сутність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на питання, які витрати за елементами витрачено за даний звітний період). Групування за елементами витрат дозволяє отримувати інформацію про величину витрат в залежності від їх економічного змісту.

Так, розглянемо ці елементи:

1) матеріальні затрати. На підприємствах до їх складу включається: вартість витраченої сировини, напівфабрикатів, палива та енергії, тари й тарних матеріалів, а також допоміжних та інших матеріалів;

2) витрати на оплату праці (включаються витрати на основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати);

відрахування на соціальні заходи. Відображають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, на індивідуальне страхування персоналу підприємства та на інші соціальні заходи;

4) амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів);

5) інші операційні витрати (включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів (продукції), а також до складу елементів, наведених вище, а саме: витрати на послуги зв'язку, відрядження, плата за розрахунково-касове обслуговування, витрати на охорону праці, витрати від знецінення товарів, вартість послуг страхових і посередницьких підприємств, визнані суми фінансових санкцій тощо).

Групування за статтями витрат використовується для поділу витрат за видами, що дає можливість здійснювати ретроспективний контроль за витратами з точки зору їх призначення.

Факторний аналіз операційних витрат дозволяє визначити чинники, які формують найбільш суттєвий вплив на формування показника собівартості. Аналіз доцільно проводити методом ланцюгових підстановок, який передбачає послідовну заміну показників базового періоду на показники звітної і є одним із методів елімінування. Послідовність розрахунків способом ланцюгових підстановок розглянемо на прикладі підприємства ТОВ «Тріас». Витрати за елементами включають наступні витрати (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10

Динаміка та структура елементів операційних витрат ТОВ «Тріас»
за 2018 - 2020 рр.

Види витрат і відрахувань	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Матеріальні витрати	12328,8	70,9	10462,48	72,5	2712,92	71,6	-9615,9	-78,0
Витрати на оплату праці	2017,1	11,6	1977,05	13,7	477,41	12,6	-	-76,3
Відрахування на соціальні заходи	695,6	4	432,93	3	106,09	2,8	-589,51	-84,7
Амортизація	86,9	0,5	115,45	0,8	56,84	1,5	-30,06	-34,6
Інші операційні витрати	2260,6	13	1443,10	10	435,74	11,5	-	-80,7
Разом	17389	100	14431	100	3789	100	-13600	-78,2

Проведемо горизонтальний та структурний аналіз зміни витрат. Як бачимо з таблиці 4.10, найбільшу питому вагу у структурі операційних витрат займають матеріальні витрати, вони у 2020 році зменшились на 9 млн 615,9 тис. грн. , або на 78%. Отже, зниження матеріальних витрат відбулося за

рахунок зниження цін на матеріальні ресурси. Витрати на оплату праці у 2020 р. в порівнянні з 2018 р. зменшились на 1 млн 539,69 тис. грн., або на 76,3%, це зумовлено зростанням мінімальної заробітної платні. Відрахування на соціальні заходи у 2020 р. в порівнянні з 2018 р. знизилась на 589,51 тис. грн, або на 84,7%, у зв'язку зі зниженням суми оплати праці. Інші операційні витрати зменшились у 2020 р. в порівнянні з 2018 р. на 1 млн. 824,86 тис. грн., або на 80,7%. Що стосується амортизації у 2020 р. в порівнянні з 2018 р., її сума зменшилася на 30,06 тис. грн. або на 34,7%, вона залишилась практично незмінною. Отже, висновками, зробленими на основі горизонтального та структурного аналізу, можуть бути наступні:

- матеріальні витрати у 2020 році знизилась і це веде до зменшення собівартості продукції,

- зниження витрат на оплату праці та соціальні відрахування зумовлено зовнішніми факторами, які не залежать від підприємства.

Вихідна інформація для побудови факторної моделі (таблиця 4.10).
Умовні позначення: матеріальні затрати – МВ, витрати на оплату праці – ВОП, відрахування на соціальні заходи – ВС, Інші операційні витрати – ВІ, амортизація – АВ.

Результативний показник - це загальна сума собівартості продукції. Ставиться завдання дослідити зміну цього показника під впливом відхилень від базового рівня ряду факторів: матеріальних витрат, оплати праці, соціальних витрат, інших прямих витрат та загальнопромислових витрат.

Отже, факторна модель базового періоду (2020 р.) буде мати вигляд:

$$\text{ФМб} = \text{МВб} + \text{ВПб} + \text{ВСЗб} + \text{ВІб} + \text{АВб} \quad (4.9)$$

а факторна модель звітного періоду (2018 р.)

$$\text{ФМз} = \text{МВз} + \text{ВПз} + \text{ВСЗз} + \text{ВІз} + \text{АВз} \quad (4.10)$$

Проведемо розрахунки операційних витрат:

$$\text{ОПВб} = \text{МВб} + \text{ВПб} + \text{ВСб} + \text{ВІб} + \text{АВб} \quad (4.11)$$

$$\text{ОПВб} = 12328,8 + 2017,1 + 695,6 + 86,9 + 2260,6 = 17389$$

$$\text{ОПВз} = \text{МВз} + \text{ВПз} + \text{ВСЗз} + \text{ВІз} + \text{АВз} \quad (4.12)$$

$$\text{ОПВ}_3 = 2712,92 + 477,41 + 106,09 + 56,84 + 435,74 = 3789$$

Визначимо вплив матеріальних витрат $\Delta\text{ОПВ}_{\text{МВ1}}$ відрізняється від $\Delta\text{ОПВ}_0$ тим, що для розрахунку першого умовного показника використовуються звітні матеріальні витрати, всі інші фактори в обох показниках базисні.

$$\Delta\text{ОПВ}_{\text{МВ1}} = \text{МВ}_3 + \text{ВП}_6 + \text{ВС}_6 + \text{ВІ}_6 + \text{АВ}_6 \quad (4.13)$$

$$\Delta\text{ОПВ}_{\text{МВ1}} = 2712,92 + 2017,1 + 695,6 + 86,9 + 2260,6 = 7773,12$$

$$\Delta\text{ОПВ}_1 = \Delta\text{ОПВ}_{\text{МВ1}} - \Delta\text{ОПВ}_0 \quad (4.14)$$

$$\Delta\text{ОПВ}_1 = 7773,12 - 17389 = -9615,88.$$

Тобто, у зв'язку зі зменшенням матеріальних витрат виробнича собівартість продукції зросла на 9 млн. 615,88 тис. грн.

2. Визначимо вплив оплати праці. $\Delta\text{ОПВ}_{\text{ВП2}}$ відрізняється від $\Delta\text{ОПВ}_{\text{ВП1}}$ тим, що для розрахунку другого умовного показника використовуються звітні витрати на оплату праці замість базисного, всі інші фактори такі ж, як і в першому, тобто МВ і ВП звітні, а ВС, ВІ і АВ - базисні.

$$\Delta\text{ОПВ}_{\text{ВП2}} = \text{МВ}_6 + \text{ВП}_3 + \text{ВС}_3 + \text{ВІ}_6 + \text{АВ}_6 \quad (4.15)$$

$$\Delta\text{ОПВ}_{\text{ВП2}} = 12328,8 + 477,41 + 106,09 + 86,9 + 2260,6 = 15259,8$$

$$\Delta\text{ОПВ}_2 = \Delta\text{ОПВ}_{\text{ВП2}} + \Delta\text{ОПВ}_{\text{МВ1}} \quad (4.16)$$

$$\Delta\text{ОПВ}_2 = 15259,8 - 7773,12 = +7486,68$$

Отже, у зв'язку зі збільшенням витрат на оплату праці виробнича собівартість продукції зросла на 7 млн 486,68 тис. грн.

Враховуючи структуру витрат операційної діяльності вплив на зміну собівартості відбулося під впливом вище проаналізованих факторів. Зокрема, у складі операційних витрат протягом досліджуваних років переважає частка матеріальних витрат, відповідно 70,9 % та 71,6 % та витрат на оплату праці, відповідно 13% та 11,5%.

Отже, проведені розрахунки, дають можливість стверджувати, що найбільш вагомий напрямок мінімізації операційних витрат можна вбачати у зниженні, перш за все, витрат на матеріали у складі собівартості виробленої продукції. Проведений факторний аналіз структури витрат у собівартості

продукції ТОВ «Тріас» надасть можливість виявити вплив елементів та статей витрат на собівартість виробництва продукції на фінансовий результат. Деталізація витрат дозволить скоротити поточні витрати та оптимізувати їх структуру.

Таким чином, відмітимо, що спостерігається позитивна динаміка показників фінансових результатів досліджуваного суб'єкта господарювання.

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямів діяльності, окупність витрат і т. д. Рентабельність виробничої діяльності (окупність витрат) обчислюється шляхом відношення валового або чистого прибутку до суми витрат від реалізованої або виготовленої продукції. Вона показує, який прибуток має підприємство з кожної гривні, витраченої на виробництво і реалізацію продукції. Цей показник може розраховуватися як в цілому за підприємством, так і за окремими його підрозділами та видами продукції.

Модель факторного аналізу показника загальної рентабельності капіталу ТОВ «Тріас»:

$$PK = \frac{\Phi P}{K} \times 100 = \frac{\Phi P \times ЧД}{K \times ЧД} \times 100 = \frac{\Phi P}{ЧД} \times 100 \times \frac{ЧД}{K} = PP \times КОК \quad (4.17)$$

де РК – загальна рентабельність (збитковість) сукупного капіталу ПСП «Ольга»,%; ФР – фінансовий результат до оподаткування: прибуток (у досліджуваному підприємстві), тис. грн; К – середньорічна вартість капіталу ТОВ «Тріас», тис.грн; ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації послуг з ремонту; РП – рентабельність реалізації, %; КОК – коефіцієнт окупності капіталу ТОВ «Тріас».

Отже, на зміну загальної рентабельності капіталу ТОВ «Тріас» впливають два фактори: рентабельність продажу та коефіцієнт окупності (обертання) капіталу.

Розрахунок впливу факторів на зміну результативного показника проведемо за допомогою способів ланцюгових підстановок з використанням вихідних даних ТОВ «Тріас» (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Вихідні дані для факторного аналізу загальної рентабельності сукупного капіталу ТОВ «Тріас» за 2018, 2020 рр.

Показники	Умовні позначення	Роки		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
		2018	2020	абсолютне	відносне, %
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток, тис. грн	ФР	871,3	9,4	-861,9	-98,9
Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	ЧД	17504,7	3981,1	-13523,6	-77,3
Середньорічна вартість капіталу, тис. грн	К	6120,5	8099	+1979	+32,3
Загальна рентабельність капіталу, %	РК	14,2	0,11	-14,09	x
Рентабельність реалізації, %	РР	5,0	0,24	-4,76	x
Коефіцієнт окупності капіталу	КОК	2,860	0,492	-2,368	x

За даними табл. 4.11 проводиться розрахунок умовного показника загальної рентабельності капіталу ТОВ «Тріас», %:

$$PK_{ум} = PP_1 \times KOK_0 \quad (4.18)$$

$$PK_{ум} = 0,24 \times 2,860 = 0,686.$$

Загальна зміна (+;-) загальної рентабельності капіталу, пунктів:

$$\Delta PK = PK_1 - PK_0 \quad (4.19)$$

$$\Delta PK = 0,11 - 14,2 = -14,09$$

у тому числі за рахунок факторів:

- рентабельності продажу:

$$\Delta PK_{РП} = PK_{ум} - PK_0 \quad (4.20)$$

$$\Delta PK_{РП} = 0,686 - 14,2 = -13,514$$

- коефіцієнта окупності (обертання) капіталу :

$$\Delta PK_{КОК} = PK_1 - PK_{ум} \quad (4.21)$$

$$\Delta PK_{КОК} = 0,11 - 0,686 = -0,576.$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta PK = \Delta PK_{РП} + \Delta PK_{КОК} \quad (4.22)$$

$$\Delta PK = -13,514 - 0,576 = -14,09.$$

Отже, зменшення загальної рентабельності сукупного капіталу ТОВ «Тріас» із 14,2% у 2018 році до 0,11% у 2020 році, тобто на 14,09 пункти, пояснюється впливом наступних чинників: за рахунок зниження рентабельності реалізації на 4,76 пункти, загальна рентабельність сукупного капіталу зменшилась на 13,514 пункти; внаслідок зменшення коефіцієнта окупності капіталу на 2,368 пункти, загальна рентабельність сукупного капіталу знизилась на 0,576 пункти.

Для визначення ефективності витрат ТОВ «Тріас» розрахуємо показники рентабельності витрат, використавши дані ф. м2 Звіт про фінансові результати та дані таблиці 4.12.

Таблиця 4.12

Показники прибутковості (рентабельності) витрат
ТОВ «Тріас» за 2018 - 2020 рр.

Показники	2018	2019	2020	Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	20,08	44,72	134,07	+113,99
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	-3,73	1,21	3,28	+7,01
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	4,7	0,2	0,2	-4,5
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	4,7	0,1	0,2	-4,5

За даними таблиці 4.12 можна зробити висновок, що підприємство має негативну динаміку по всіх показникам рентабельності витрат.

Доцільно відмітити, що показники рентабельності мають середні значення і мають тенденцію до зниження, що пов'язано із випереджаючим

збільшенням суми фінансових результатів порівняно з збільшенням суми витрат.

Зокрема, загальна рентабельність витрат господарської діяльності – на 4,5 пункти, чиста їх рентабельність на 4,5 пункти.

Вивчення літератури щодо окупності витрат показало, що більшість вчених визначають поняття «окупність витрат» як показник економічної ефективності використання вкладень та як показник відшкодування використаних коштів, що розраховується порівнянням витрат з доходами, отриманими внаслідок цих витрат.

Метою механізму окупності витрат є створення умов для підвищення прибутковості, забезпечення конкурентоспроможності продукції та ефективності діяльності галузі в цілому.

Розрахунок показників окупності витрат ТОВ «Тріас» представлено у таблиці 4.13.

Таблиця 4.13

Показники окупності витрат ТОВ «Тріас» за 2018 - 2020 рр.

Показники	2018	2019	2020	Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,200	1,447	2,341	+1,141
Коефіцієнт окупності операційних витрат	0,963	1,012	1,033	+0,070

Отже, аналіз показників окупності витрат, який проведено шляхом порівняння витрат з доходами показав, що протягом досліджуваних років кошти затрачені на господарську діяльність підприємства ефективно використовуються.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати проведеного дослідження дозволили зробити ряд висновків:

1. Головною метою діяльності ТОВ «Тріас» є отримання прибутку шляхом надання послуг по вантажних перевезеннях, супутніх послуг, реалізації та здійснення інших видів діяльності.

ТОВ «Тріас» перебуває на спрощеній системі оподаткування та є платником єдиного податку 3 групи і платником податку на додану вартість, зареєстроване Полтавською обласною державною адміністрацією.

2. В результаті аналізу показників діяльності встановлено, що станом на 2020 рік підприємство є прибутковим та рентабельним. Але фінансові показники свідчать про залежність від зовнішніх кредиторів, неліквідність та неплатоспроможність ТОВ «Тріас».

3. В процесі господарської діяльності ТОВ «Тріас» постійно здійснює витрати. Згідно результатів дослідження витрати ТОВ «Тріас» можна умовно розділити на витрати операційної діяльності – собівартість продукції, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, та не операційні витрати – фінансові та інші.

4. Погляди до визначення сутності витрат зосереджуються у трактуванні витрат із точки зору управлінського або бухгалтерського підходу, які відрізняються між собою економічним змістом, часом та метою формування витрат. Проте, на нашу думку, більш ефективним в практичній діяльності підприємства є бухгалтерський підхід, згідно з яким можна визначити витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу.

5. Для застосування витрат в управлінських цілях, необхідно розглядати їх відповідно до класифікації за різними ознаками, зокрема відповідно виду діяльності, економічних елементів, статей калькуляції, ступеню впливу на основні бізнес-процеси, рівня контрольованості,

доцільністю та іншими, що сприятиме прийняттю правильних рішень в сфері управління витратами.

6. Первинний облік витрат діяльності охоплює велику кількість документів, які по груповано та узагальнено. Основними первинними документами з обліку витрат операційної діяльності є: таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, посвідчення про відрядження, відомість нарахування амортизації, акт на списання товарно-матеріальних цінностей тощо. В результаті дослідження встановлено, що первинний облік на ТОВ «Тріас» ведеться на належному рівні. Про це свідчить наступне: підприємство повністю забезпечене бланками документів; первинні документи складаються в момент здійснення господарських операцій, а якщо це неможливо, то безпосередньо після їх здійснення; головний бухгалтер наглядає за повним і правильним заповненням первинних документів.

7. Встановлено, що організація обліку витрат діяльності у ТОВ «Тріас» відповідає сучасним вимогам щодо надання повної, достовірної та вчасної інформації про їх наявність, рух та вартість, тобто дотримується принцип повного висвітлення. В умовах посилення ролі управлінського обліку на підприємствах такі форми задовольняють сучасні вимоги щодо повноти та якості облікової інформації.

8. Основною формою фінансової звітності підприємства, в якій відображаються витрати діяльності, є ф. м2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід»)).

9. В основі аналізу витрат підприємства лежить спроба забезпечити всебічною інформацією про фінансово-економічні результати, які підприємство досягнуло протягом певного часу з метою оптимізації управлінських процесів та подальшого впровадження раціоналізаторських рішень, з метою пошуку резервів економії витрат.

З метою удосконалення облікової роботи та безпосередньо обліку витрат у ТОВ «Тріас» доцільно запропонувати наступні заходи:

- розподіл загально виробничих витрат здійснювати пропорційно загальній сумі витрат за окремою галуззю, за винятком вартості матеріалів;
- скласти внутрішньогосподарську (управлінську) звітність, яка буде містити інформацію щодо витрат та виробництво та реалізацію, використовуючи первинний облік. Ця звітність може складатися з декількох розділів, а саме: виробництво продукції, реалізація продукції і результати від її реалізації тощо;
- проводити факторний аналіз структури витрат у собівартості робіт і послуг ТОВ «Тріас», що дозволить виявити вплив елементів та статей витрат на собівартість виробництва продукції на фінансовий результат;
- проводити внутрішній аудит витрат діяльності в системі обробки бухгалтерської інформації, що може підвищити її достовірність та якість. Ряд виявлених викривлень у бухгалтерській документації, що стосується витрат діяльності може бути виправлено прямо в ході аудиторської перевірки. Крім цього, аудит може супроводжуватися консультаціями, що може суттєво підвищити якість бухгалтерської інформації в майбутньому.