

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

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

(за матеріалами приватного акціонерного
товариства «Полтавпиво»)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

601-ЕО 16038 КР

Розробила студентка групи 601-ЕО

Солод В.С.

Керівник: д.е.н., доцент

Дмитренко А.В.

Рецензент: головний бухгалтер

Щербанівський ліцей Щербанівської сільської
ради Полтавського району Полтавської
області

Гетьман В.А.

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

Солод В.С.

Підтверджую достовірність даних,
використаних у роботі

Дмитренко А.В.

Допустити до захисту
Завідувач кафедри

Птащенко Л.О.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»	7
1.1.Коротка економічна характеристика підприємства та його організаційно- управлінська структура	7
1.2. Організація бухгалтерського обліку ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».....	18
1.3. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.....	30
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНИЙ ТА МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО».....	49
2.1.Автоматизована система бухгалтерського обліку як організаційно-технічна складова облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».....	49
2.2. Характеристика методичних аспектів облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»	55
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО».....	69
3.1. Організація, планування, методика та узагальнення аудиту фінансових результатів	69
3.2. Аналіз системи внутрішнього контролю ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»	81
РОЗДІЛ 4. ОПТИМІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»	89
4.1 Ефективність діяльності підприємства та організаційно-економічний механізм її забезпечення на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»	89
4.2. Розробка рекомендацій щодо оптимізації ефективної діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та розрахунок показників економічної ефективності від запропонованих заходів.....	105
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	117
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	121
ДОДАТКИ.....	128

ВСТУП

У сучасних умовах господарювання з найважливіших питань організації системи бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є формування облікової політики. Актуальність даного поняття в вітчизняній практиці пов'язана зі змінами в системі економічних відносин, що зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку України, його пристосування до нових умов господарювання у зв'язку з трансформацією бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Ефективність діяльності підприємств значною мірою залежить від раціональної організації бухгалтерського обліку, яка повинна сприяти своєчасному наданню об'єктивної інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів. Важливим елементом організації бухгалтерського обліку виступає розробка та затвердження облікової політики підприємства, оскільки вона є тим важливим інструментом управління підприємством, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Дотримання чіткої облікової політики прямо впливає на фінансові результати діяльності підприємства.

Питанню облікової політики в літературі приділяють багато уваги. Сьогодні теоретичні аспекти формування облікової політики, порядку внесення змін до неї знаходять своє відображення у наукових дослідженнях таких вчених, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, В. В. Сопко, Р. А. Алборов, М. Ф. Ван Бред, С. Л. Коротаєв, С. О. Ніколаєва, Е. С. Хендриксен, Т. В. Барановська, Г. А. Белоусова, П. Є. Житний, В. А. Дерій, П. М. Гарасим, В. Б. Клевець, М. Г. Чумаченко, С. М. Міщенко, М. С. Пушкар, В. М. Савченко та інші, які в своїй наукових працях розкривають ті чи інші аспекти формування облікової політики.

Однак, не дивлячись на значну кількість публікацій, присвячених питанням сутності облікової політики підприємства, її функцій, внесення змін до облікової політики, варто відмітити, що у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі

сьогодні недостатньо дослідженими залишаються питання практичного спрямування щодо облікової політики, процесу створення облікової політики приділяється недостатня увага як зі сторони працівників обліково-фінансових служб, так і зі сторони власників та адміністрації підприємства.

Отже, актуальність питання формування облікової політики пояснюється тим, що вона має велике значення для всіх видів підприємницької діяльності – виробничої, комерційної, грошово-кредитної, банківської, страхової, для усіх галузей та підгалузей господарювання – промисловості (зокрема харчової), сільського господарства, будівництва тощо і скрізь вона має свої особливості. Проте її вихідні положення є єдиними (спільними) для всіх – тобто отримання оптимізованої у довгостроковому плані норми прибутку.

У зв'язку з цим постає необхідність подальших дослідження та удосконалень практичних питань, пов'язаних зі створенням облікової політики на підприємстві.

Метою дипломної роботи є дослідження організаційно-технічних та методологічних аспектів облікової політики підприємства, розробка рекомендацій щодо її удосконалення.

Реалізація поставленої мети знайшла відображення у вирішенні такого комплексу завдань:

- описати економічну характеристику підприємства та його форму організаційно-управлінської структури;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- дослідити сутність організації бухгалтерського обліку, його теоретичні та методичні та організаційно-технічні елементи;
- дослідити спектр можливостей програмного комплексу ISpro для автоматизації меморіально-ордерної форми ведення обліку на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та сформулювати звіт меморіального ордеру;
- дослідити організацію, планування, методичні підходи аудиту фінансових результатів та з'ясувати порядок узагальнення його результатів;
- дослідити особливості організації системи внутрішнього контролю господарської діяльності товариства та запропонувати шляхи її вдосконалення;

- провести діагностику ефективності діяльності підприємства за трьох- та п'ятифакторною моделлю Дюпон та її результативність окремими видами;
- визначити організаційно-економічний механізм забезпечення ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- розробити заходи щодо оптимізації ефективності діяльності підприємства та оцінити економічний ефект від впровадження запропонованих заходів.

Об'єктом дослідження є облікова політика приватного акціонерного товариство «Фірма «Полтавпиво».

Предметом дослідження є сукупність методологічних, організаційних та технічних аспектів облікової політики на підприємстві.

Суб'єктом дослідження виступає ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», основна діяльність якого полягає у виробництві та реалізації пива, безалкогольних напоїв та квасу.

У дипломній роботі використано такі методи дослідження: теоретичного узагальнення і порівняння (для дослідження поняття «облікова політика»), методи індукції, дедукції та порівняння (для дослідження теоретико-методичних аспектів обліку на підприємства), аналізу і синтезу (для дослідження методики обліку на підприємства, розробленні рекомендацій щодо вдосконалення організації системи обліку та проведення внутрішнього контролю господарської діяльності), методи економічного аналізу (для характеристики фінансового стану ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», вивчення динаміки та структури фінансових результатів), монографічний (застосовано при аналізі поставлених проблем), обґрунтування, узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків).

Інформаційною базою дипломної роботи є Закони України, законодавчі та нормативні акти уряду, офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, накази Міністерства фінансів України, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо організації системи бухгалтерського обліку, облікові реєстри, первинна облікова документація та звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Дипломна робота складається з чотирьох розділів. У першому розділі охарактеризовано ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» як економічний суб'єкт, господарська діяльність якого полягає у виробництві та реалізації продукції – пива, безалкогольних сильногазованих напоїв та квасу, а його організаційна структура управління носить характер лінійної. Також проведено ґрунтовний аналіз фінансово-економічних показників діяльності товариства та розкрито його ключові елементи організації бухгалтерського обліку.

У другому розділі розглянуто методичні аспекти облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», зокрема методи нарахування амортизації, методи оцінки, що застосовується при вибутті запасів, та визначенні резервів сумнівних боргів, умови визнання основних засобів і МНМА та встановлення їхньої вартісної ознаки, а також форму ведення бухгалтерського обліку як меморіально-ордерна.

У третьому розділі розкрито порядок організації та планування аудиту фінансових результатів діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та внутрішнього контролю товариства, під час чого розглянулися мета, завдання, джерела інформації для проведення аудиту, огляд нормативних документів, які регламентують організацію контролю та аудиту.

У четвертому розділі представлено комплексний аналіз оцінки ефективності діяльності підприємства за допомогою трьох- та п'ятифакторної моделі Дюпон, показників результативності за кожним із видів діяльності товариства та узагальнено організаційно-економічний механізм забезпечення ефективності на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», у результаті чого розроблено рекомендації щодо оптимізації ефективної діяльності підприємства та поліпшення його фінансового стану й економічне обґрунтування заходів щодо їх впровадження.

Результати дослідження дипломної роботи узагальнено у висновках і пропозиціях.

За результатами дипломної роботи зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» опубліковано тези та статтю.

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»

1.1. Коротка економічна характеристика підприємства та його організаційно-управлінська структура

Одним із провідних сфер полтавського міського бізнес середовища є харчова промисловість, великими представниками якої є наступні заводи: ПрАТ «Полтавський олійноекстракційний завод – Кернел Груп», ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», ПрАТ «Домінік», АТ «Полтавахолод», ТОВ «Фірма «Заря», ТОВ «Полтавахліб-3», ТОВ «Полтавський ЛГЗ», ТОВ «Полтавський завод продтоварів «Світанок», ТОВ «Полтаваріба». Деякі з цих заводів користуються популярністю не тільки на території України, але і за її межами. До числа таких заводів відноситься і завод ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» – є один із лідерів України за виробництвом і реалізацією якісної пивної продукції та газованих напоїв.

Полтавський пивзавод має майже півстолітню історію. За час, що минув з моменту створення першого полтавського пива до сьогодні, накопичено чимало досвіду і нагород, які стали гарантією якості. У 2017 році ПАТ «Фірма «ПОЛТАВПИВО» отримала Гран-Прі за найвищу якість темного пива «Диканські вечори»; золоту медаль – за високу якість безалкогольного напою «Мохіто»; золоту медаль – за високу якість світлого пива «Діжка Жигулівського», за високу якість світлого пива «Бочкове», за високу якість світлого пива «Ячмінний колос».

Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво» створено на базі Полтавського пивзаводу, який був збудований у 1965 році. 2 вересня 1965 року вироблений перший налив пива – ця дата тепер вважається офіційно «днем народження заводу». У 1992 році 20 січня на хвилі відчуження великих підприємств від держави, завод був приватизований і зареєстрований у формі Закритого акціонерного товариства «Фірма «Полтавпиво». У 2011 році у зв'язку з приведенням діяльності підприємства у відповідність до Закону України «Про акціонерні товариства» на загальних зборах акціонерів прийнято Рішення про зміну найменування Товариства на Публічне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво». Рішенням загальних зборів акціонерів Товариства від 20 квітня 2017

році, у зв'язку зі зміною типу Товариства з публічного на приватне, найменування Публічне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво» було змінено на Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво».

З 1998 року завод «Фірма «Полтавпиво» співпрацює з німецькими технологами компанії «Kaltenberg». В кінці 1990-х років була введена в дію автоматична лінія з розливу в КЕГ-тару, потужністю 50 КЕГ на годину. Перші 4 циліндро-конічних комбі-танка в Україні були запуснені в 1999 році саме на полтавському заводі. У 2001 році введено в експлуатацію лінію по наливу пива в КЕГ-тару потужністю 120 КЕГ на годину. У тому ж році був відкритий новий цех, в якому запроваджена прогресивна технологія розливу пива. За допомогою цих та інших нововведень завод вийшов на виробничу потужність 4,5 млн. декалітрів продукції на рік. Із 2011 року на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» продовжується повна реорганізація структур, модернізація виробництва, просування та впровадження нових методик і стратегій розвитку в цілому. У 2012 році запуснено новий варильний цех з повною комп'ютеризацією процесу варіння суслу.

Загальну характеристику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Загальна характеристика ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Зміст необхідних відомостей	Інформація
1. Повна та скорочена назва підприємства	Приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»
2. Організаційно-правова форма підприємства	Акціонерне товариство
3. Форма власності	Приватна
4. Код ЄДРПОУ	05518768
5. Поштова та юридична адреси	36008, Полтавська обл., м. Полтава, вул. Європейська, 160
6. Телефон та факс	(0532) 67-88-10, (0532) 67-88-11
7. Адреса електронної пошти	y.podvorchan@beer.pl.ua
8. Термін діяльності товариства	Необмежений
9. Керівник	Лавріченко Василь Микитович
10. Статутний капітал	67416310,5 грн.
11. Середня кількість працівників	281 особа
12. Середньооблікова чисельність працівників	280 осіб

Фонд оплати праці за 2018-2019 рр. зріс на 7465,2 тис. грн. або 23,22%, а середня кількість працівників зросла на 7 ос. або 2,56%. Із 2019 по 2020 рік

збільшення фонду оплати праці склало лише 0,03% або 13,385 тис. грн. і дорівнює 39632,785 тис. грн., тоді як середня чисельність працівників збільшилась на 0,36%, налічуючи 281 ос. Кадрова програма емітента, спрямована на забезпечення рівня кваліфікації її працівників операційним потребам емітента відсутня.

На рисунку 1.1 представлено зростаючу динаміку за 2018, 2019 та 2020 рік показників фонду оплати праці та середньооблікової чисельності працівників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

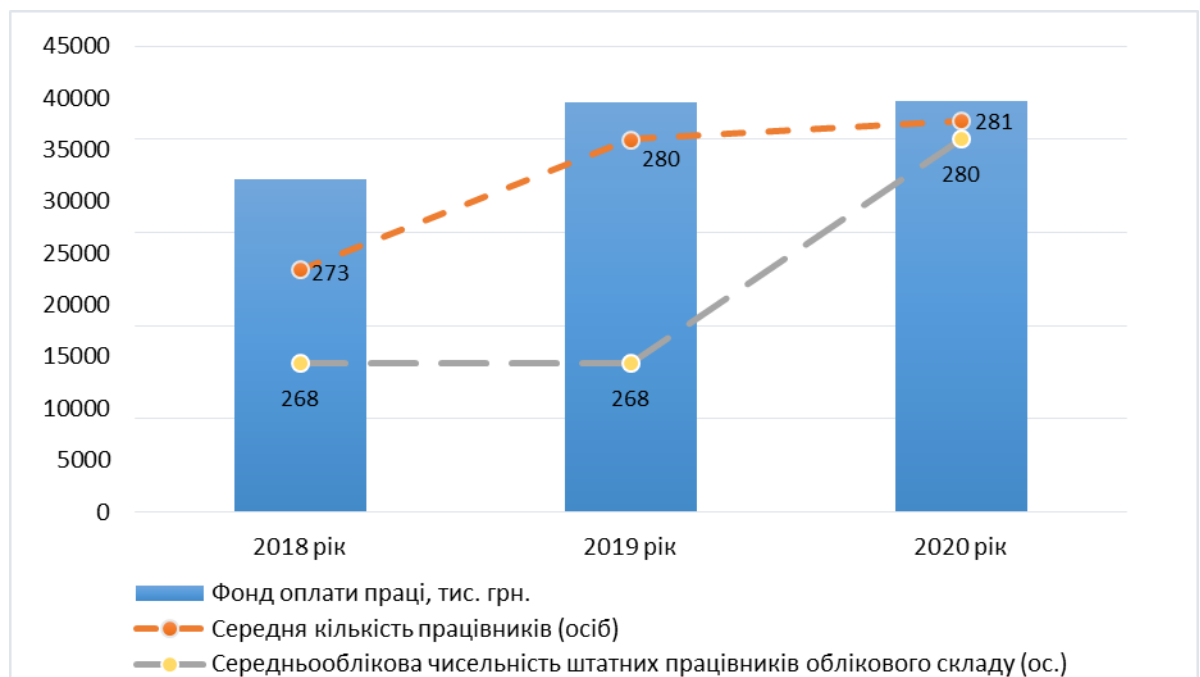


Рисунок 1.1 – Динаміка трудових показників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

В основі рецептури пива, яке виробляється на полтавському пивзаводі, лежить природний спосіб бродіння, використання якісних натуральних інгредієнтів. Особливу гармонію пиву надає місцева м'яка артезіанська вода, видобута з власних свердловин. Продукція нагороджена багатьма золотими медалями на професійних конкурсах в Україні та за кордоном.

Нині основні стратегії товарної політики підприємства направлені на об'єднання всіх сортів пива і напоїв під одним брендом «Полтава».

Метою діяльності Приватного акціонерного товариство «Фірма «Полтавпиво» є одержання прибутку на основі здійснення виробничої, комерційної,

посередницької та іншої діяльності в порядку та за умов, визначених чинним законодавством і Статутом.

Основним предметом діяльності Товариства є виробництво і реалізація пива, безалкогольних напоїв, квасу.

Завдання підприємства: визначення й організація правильної стратегії розвитку маркетингу підприємства у харчовій галузі народного господарства; організація ефективної системи управління підприємством і його підрозділами (структура, персонал, інформація); випуск якісної продукції; забезпечення гуманної соціальної політики в сфері оплати, охорони праці і рівня життя працівників.

Відповідно до Статуту основні види діяльності підприємства за КВЕД-2010:

11.05 - Виробництво пива;

11.03 - Виробництво сидру та інших плодово-ягідних вин;

11.07 - Виробництво безалкогольних напоїв; виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки;

Інші види діяльності:

43.99 Інші спеціалізовані будівельні роботи, н.в.і.у.

46.34 Оптова торгівля напоями

47.25 Роздрібна торгівля напоями в спеціалізованих магазинах

Торговельні марки асортименту продукції товариства наведено у таблиці 1.2.

Асортимент продукції емітента постійно розширюється і щорічно оновлюється. На цей час підприємство пропонує екологічне чисте пиво 31 найменування, 21 найменування БАН та 2 найменування квасу. Кожен із них має свій особливий, оригінальний, гармонічний смак та аромат.

Продукція реалізується в скляних пляшках в об'ємі 0,5 дм³, у пет-пляшках об'ємі 1,5 дм³, у пет-кегах об'ємі 30 дм³ та кегах об'ємі 50 дм³

Структура видів продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», що виготовляється і надалі реалізується, вагомих змін з роками не зазнала, а її вигляд продемонстровано на рисунку 1.2.

Торговельні марки ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

№	Торговельні марки алкогольних напоїв	Торговельні марки безалкогольних напоїв
1.	Пиво “Диканські вечори”	Квас хлібний “Полтавський хлібний”
2.	Пиво “Жигулівське”	Квас “Полтавський хлібний”
3.	Пиво “Ай-Нікола”	Напій сильногазований “Мохіто”
4.	Пиво “Полтавське класік”	Напій сильногазований “Полтава Буратіно”
5.	Пиво “Діжка розливного”	Напій сильногазований “Полтава Байкал”
6.	Пиво “Бочкове”	Лінійка напоїв сильногазованих “ЛимонадоВо” марок: “Лимонад”, “Тархун”, “Груша”, “Вишня”, “Апельсин”
7.	Пиво “Ячмінний колос”	Напій сильногазований “Лимонадний Джо”
8.	Пиво “Rigas”	Напій сильногазований “Тархун”
9.	Пиво “Діжка свіжого”	Напій сильногазований “Екстра-Ситро”
10.	Пиво “Нефільтроване солодове”	Напій сильногазований “Тьотя Груша”
11.	Пиво “Ляц”	Напій сильногазований “Шалений Помаранч”
12.	Пиво “Антон Грубі бочкове ”	

Згідно з графіком найбільша частина – від 83% у 2018 р. до 75,9% у 2020 р. реалізованої продукції припадає на пиво, квас в загальній структурі зростає від 1,5% 2018 р. до 3,2% в кінці 2020 р., а безалкогольні напої зросли від 15,5% до 20,8% на кінець досліджуваного 2020 р.

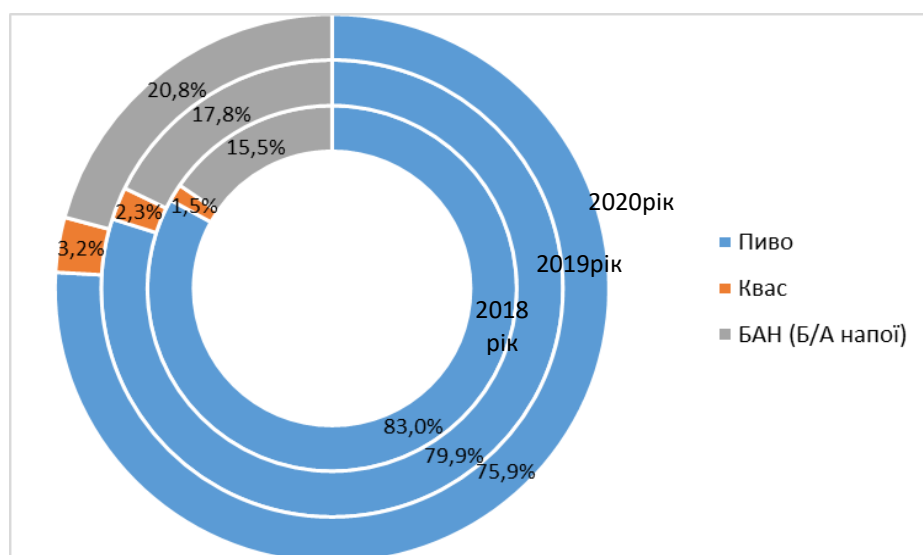


Рисунок 1.2 – Структура видів продукції виготовленої та реалізованої ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки

Далі проаналізуємо обсяг реалізації продукції в натуральному виразі на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки (див. табл. 1.3). У 2019 році було реалізовано 2 860,1 тис. дал пива, що менше на 7%, ніж у 2018 році, коли було продано 3 076,4 тис. дал. БАН у 2019 році продано 635,7 тис. дал, в 2018 році – 572,6 тис. дал (ріст 11%). Продаж квасу в 2019 році – 82,7 тис. дал, в 2018 році – 56,0 тис. дал (ріст 47,7%).

Таблиця 1.3

Обсяг реалізації продукції в натуральному виразі на ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво»

Обсяг реалізації, тис. дал	2018	2019	2020	Відхилення	
				2019/2018	2020/2019
Пиво	3076,4	2860,1	2641,6	-7,0%	-7,6%
Квас	56,0	82,7	112,7	47,7%	36,2%
БАН (Б/А напої)	572,6	635,7	724,1	11,0%	13,9%
Всього	3705,0	3578,5	3478,4	-3,4%	-2,8%

У 2020 році було реалізовано 2641,6 тис. дал пива, що менше на 7,6%, ніж у 2019 році. БАН у 2020 році продано 724,1 тис. дал, що сприяло росту на 13,9% порівняно з попереднім звітним періодом. Продаж квасу виріс на 36,2% в 2020 році, адже його об'єми склали 112,7 тис. дал.

Таблиця 1.4

Обсяг експортованої продукції в натуральному виразі на ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво»

Обсяг експорту, тис. дал	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення	
				2019/2018	2020/2019
Загальний експорт:	92,2	130,5	111,9	38,3	-18,6
від загального об'єму продажів	2,5%	3,6%	3,2%	1,2%	-0,4%
Пиво:	62,1	84,8	59,9	22,7	-24,9
від об'єму продажів пива	2,0%	3,0%	2,3%	0,9%	-0,7%
БАН:	20,2	27	32,3	6,8	5,3
від об'єму продажів БАН	3,5%	4,2%	4,5%	0,7%	0,2%
Квас:	9,9	18,7	19,7	8,8	1
від об'єму продажів квасу	17,7%	22,6%	17,5%	4,9%	-5,1%

Із цих об'ємів в 2020 році на експорт було реалізовано 59,9 тис. дал пива (2,3% від загального об'єму продажів); 32,3 тис. дал БАН (4,5%); 19,7 тис. дал квасу

(17,5%). У 2019 році на експорт реалізовано 84,8 тис. дал пива (3% від загального об'єму продаж); 27,0 тис. дал БАН (4,2%); 18,7 тис. дал квасу (22,6%). У 2018 році на експорт було реалізовано 62,1 тис. дал пива (2,0% від загального об'єму продаж); 20,2 тис дал БАН (3,5%), 9,9 тис. дал квасу (17,7%).

Таким чином, загальний обсяг реалізації продукції в натуральному виразі має скорочує свій спад в динаміці, так у 2019 році порівняно з 2018 роком відбувся спад на 3,4%, а в 2020 році – на 2,8% у порівнянні з 2019 роком; щодо обсягів експорту (див. табл. 1.4), то тут тренд є протилежним – зростання загального експорту з 2018 року по 2019 рік на 38,3 тис. дал (або в 1,42 рази) і спад на 18,6 тис. дал (0,86 рази) – у 2020 році. Така тенденція останніх років дає можливість нам стверджувати, що 2019 рік є останнім роком перед значними зовнішніми змінами, котрі радикально вплинули на подальшу господарську діяльність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Перш за все, до таких зовнішніх факторів належить початок пандемії 13 березня 2020 року у зв'язку із стрімким поширенням COVID-19 в Європі та інших регіонах. Заходи, що вживаються по всьому світу з метою боротьби з поширенням COVID-19, призводять до необхідності обмеження ділової активності, а також до необхідності профілактичних заходів, спрямованих на запобігання поширенню інфекції. На тлі цих подій відбулося істотне падіння фондових ринків, скоротилися ціни на сировинні товари, зокрема, істотно знизилася ціна нафти, відбулося ослаблення української гривні до долара США і Євро, і підвищилися ставки кредитування для багатьох компаній, що розвиваються.

Отже, підприємство функціонує в нестабільному середовищі, що пов'язано з глибокою економічною кризою, політичною нестабільністю та продовженням збройного конфлікту на сході України.

До основних ризиків в діяльності емітента відносяться зміни у законодавстві стосовно акцизного збору та інших податків, а також нестабільна політична ситуація в Україні. Заходами емітента щодо зменшення ризиків, захисту своєї діяльності та розширення виробництва та ринків збуту є збільшення термінів придатності напоїв і збільшення термінів їх реалізації, розробка нових видів продукції та розширення ринків збуту.

У харчовій промисловості пивоварне виробництво вважається сезонним, тобто попит на пиво і його виробництво залежить від пори року. Найбільше споживання пива відбувається влітку й певні сплески – у свята. Традиційно пивний сезон починається з квітня і триває до вересня-жовтня, а найбільший пік споживання припадає на травень-липень. У цей період продається майже 60% річного обсягу виробництва пива. Впливає на попит і коливання температури навколишнього середовища. Квас виготовляється лише в літній період.

Основними ринками збуту є центральний, східний і південний регіони України. Продукція реалізується в 22 областях України, а також відправляється на експорт. Товариство здійснює збут продукції через дистрибуторські компанії, які в свою чергу реалізують продукцію через національні та локальні мережі, лінійний роздріб – це фасована продукція. Продукція в кеґ-тарі реалізується через кафе, бари та ресторани. Продукція продається в гіпермаркетах, мінімаркетах, павільйонах, кіосках, лотках і т.д.

До особливостей стану розвитку галузі виробництва, в якій здійснює діяльність емітент відноситься перенасичення ринку виробниками та товарами. Ринок в останні роки скорочується. Лідери ринку втрачають свої позиції на ринку, а локальні виробники нарощують виробництво. Конкуренція з боку таких міцних товаровиробників, як «САН ІнБевУкраїна», «CarlsbergUkraine», «Оболонь» стимулює до роботи в нових сегментах ринку, впровадження нових технологій та нових товарів. Основні конкуренти емітента в галузі «САН ІнБевУкраїна», «CarlsbergUkraine», «Оболонь», «Перша Приватна Броварня».

Перспективні плани розвитку емітента охоплюють питання розширення ринку збуту, розробку нових видів продукції, укріплення маркетингової політики та покриття всіх цінових сегментів.

Розглянемо організаційну структуру управління Приватним акціонерним товариством «Фірма «Полтавпиво» у вигляді схеми, що представлена на рисунку 1.3, на якій відображені рівні ієрархії і зв'язки між елементами структури.

Організаційна структура ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» складається з виробничих ділянок та органів управління самостійного підприємства. Змін в

організаційній структурі Товариства в 2020 році не було. Станом на 31.12.2020 р. структура Товариства виглядає так:

Компанію очолює Генеральний директор, якому підпорядковуються: помічник генерального директора з технічного розвитку та загальним питанням; виробнича лабораторія; служба виробництва на чолі з Головним технологом; заступник генерального директора; канцелярія; служба управління персоналом; відділ безпеки; начальник штабу ЦО; провідний інженер з охорони праці; відділ інформаційних технологій.

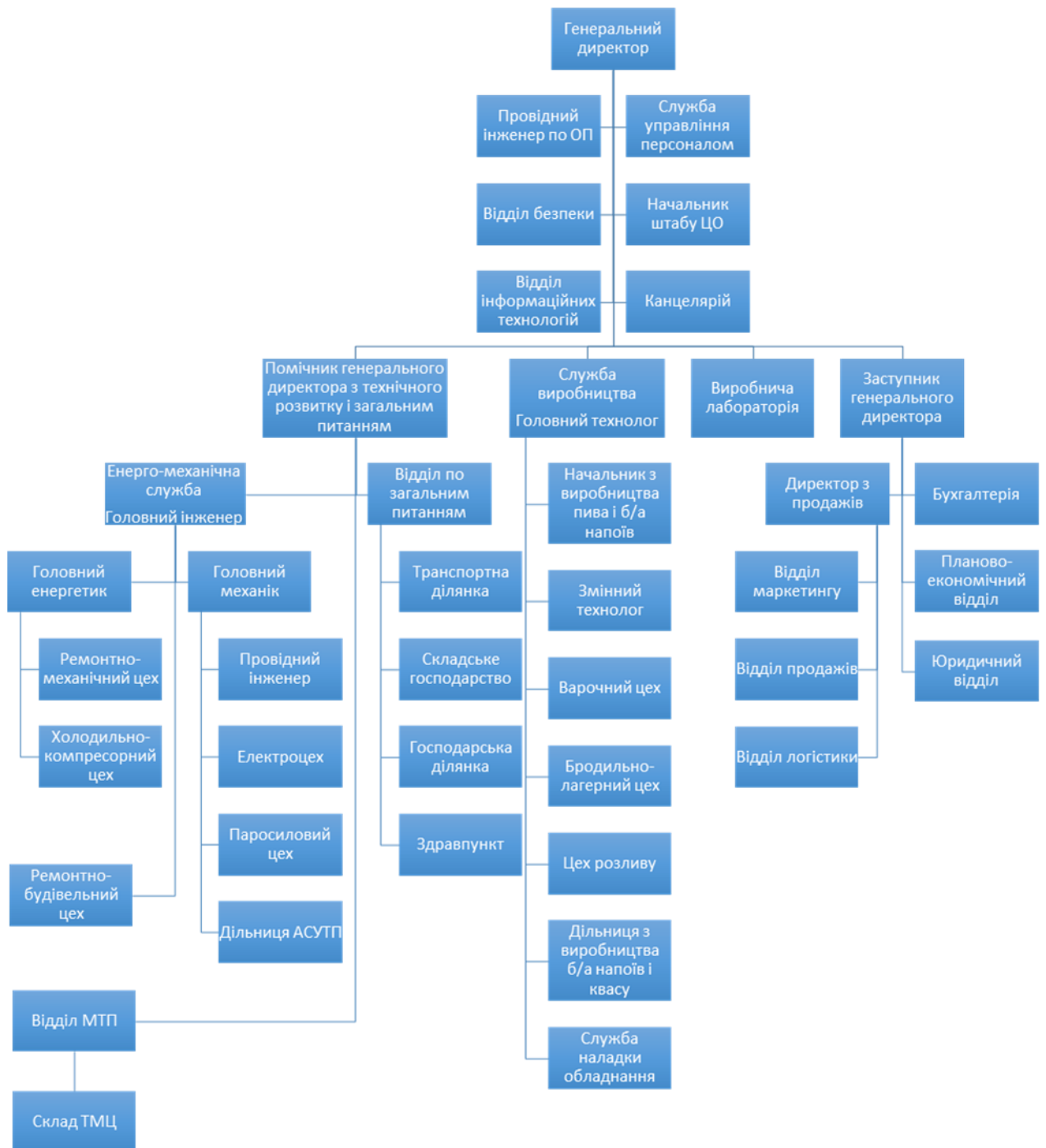


Рисунок 1.3 – Організаційна структура ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Помічнику генерального директора з технічного розвитку та загальним питанням підпорядковуються: відділ МТП (матеріальний склад); енерго-механічна служба Головний інженер (Головний механік (ремонтно-механічний цех, холодильно-компресорний цех), Головний енергетик (провідний інженер, паросиловий цех, електроцех, дільниця АСУТП), Ремонтно-будівельний цех); відділ по загальним питанням (транспортна дільниця, складське господарство, господарська дільниця, оздоровчий пункт).

Службі виробництва на чолі з Головним технологом підпорядковуються: начальник виробництва пива та безалкогольних напоїв; змінні технологи; варильний цех; бродильно-лагерний цех; цех розливу; дільниця з виробництва безалкогольних напоїв та квасу; служба наладки обладнання.

Заступнику генерального директора підпорядковуються: директор по продажам; відділ маркетингу; відділ продаж; відділ логістики; бухгалтерія; планово-економічний відділ; юридичний відділ.

Органами управління Товариством є:

- Загальні збори акціонерів (Загальні збори) – вищий орган Товариства;
- Наглядова рада – наглядовий орган Товариства;
- Генеральний директор – виконавчий орган Товариства;
- Органом контролю Товариства є Ревізійна комісія.

У додатку А представлено Склад та функціональні обов'язки членів наглядової ради ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (див. додаток А табл. 1) і склад та функціональні обов'язки виконавчого органу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (див. додаток А табл. 2).

Наглядова рада Товариства є колегіальним органом управління Товариства, який здійснює захист прав акціонерів Товариства у період між проведенням Загальних зборів акціонерів, здійснює управління Товариством, а також контролює та регулює діяльність Генерального директора Товариства в межах повноважень, визначених чинним законодавством України, Статутом та Положенням про Наглядову раду Товариства.

Одноосібним виконавчим органом Товариства, що здійснює керівництво його поточною діяльністю, є Генеральний директор, який підзвітний Загальним зборам

акціонерів і Наглядовій раді. Генеральний директор Товариства обирається та повноваження його припиняються Загальними зборами акціонерів. Генеральний директор має право призначати на строк до 35 днів особу, що буде виконувати обов'язки Генерального директора Товариства.

Структура управління на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», представлена на рисунку 1.3, відповідає лінійному типу організаційної структури підприємства.

Таблиця 1.5

Сильні та слабкі сторони лінійної організаційної структури управління підприємством

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення чітких і простих зв'язків між підрозділами. 2. Єдність і чіткість розпоряджень. 3. Узгодженість дій виконавців. 4. Підвищення відповідальності керівника за результати діяльності очолюваного підрозділу. 5. Оперативність у прийнятті рішень. 6. Отримання виконавцями пов'язаних між собою розпоряджень і завдань, забезпечених ресурсами. 7. Особиста відповідальність керівника за кінцеві результати діяльності свого підрозділу. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Високі вимоги до керівника, який повинен мати різнобічні знання і досвід з усіх функцій управління та сфер діяльності, що, в свою чергу, обмежує його можливості щодо ефективного управління організацією. 2. Перевантаження інформацією, великий потік документації, безліч контактів з підлеглими, вищими та суміжними організаціями. 3. Відсутність спеціалістів з окремих функцій управління. 4. Невідповідність зростаючим вимогам сучасного виробництва.

Узагальнено сильні і слабкі сторони лінійної структури управління, яку використовує ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», та відображено результати у табл. 1.5.

Отже, на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» усі підрозділи перебувають у підпорядкуванні головного лінійного керівника. Свої рішення вони проводять в життя або через головного керівника, або безпосередньо через відповідних керівників служб-виконавців.

Коло проблем, що розв'язуються у процесі управлінської діяльності, зводиться до визначення конкретних цілей розвитку, вияву їхньої пріоритетності, черговості і послідовності реалізації. На цій основі розробляються завдання, визначаються основні напрями і шляхи рішення цих завдань, необхідні ресурси і джерела їхнього забезпечення, встановлюється контроль за виконанням поставлених завдань.

Реалізація загальних завдань вимагає створення необхідних умов у сфері управління.

Єдиний процес управління поділяється на спеціалізовані функції з метою закріплення окремих видів робіт за виконавцями і тим самим упорядкування процесу управління, забезпечення високого професіоналізму виконання управлінських робіт. Функції управління відбивають конкретний зміст управлінської діяльності як самого менеджера, так і апарату управління, характеризують вид цієї діяльності, тобто харчової промисловості [18].

1.2. Організація бухгалтерського обліку ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для складання і подання фінансової звітності, знаходять своє відображення в обліковій політиці підприємства. Облікова політика підприємства була створена Головним бухгалтером та затверджена Генеральним директором Наказом «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Із моменту прийняття вона декілька разів переглядалася і до неї вносилися зміни відповідно.

Основні положення Наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», що описані вище, організовують бухгалтерський облік на підприємстві у три взаємопов'язані складові (див. рис. 1.4), які забезпечують формування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу в умовах конкретного суб'єкта господарювання.

Мета облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» полягає у розробці моделі обліку, яка дозволяє обрати таку лінію поведінки фінансово-господарської діяльності підприємства, у відповідності до якої досягається його стратегічні цілі. Перевірка досягнення стратегічних цілей передбачає розвинуту систему обліку для отримання інформації про об'єкти, що дає власнику можливість створити незалежну та підпорядковану тільки йому службу внутрішнього контролю; приймати рішення лише на основі управлінської інформації, гармонізувати інтереси підприємства і суспільства через визнання загальносуспільного значення обліку.

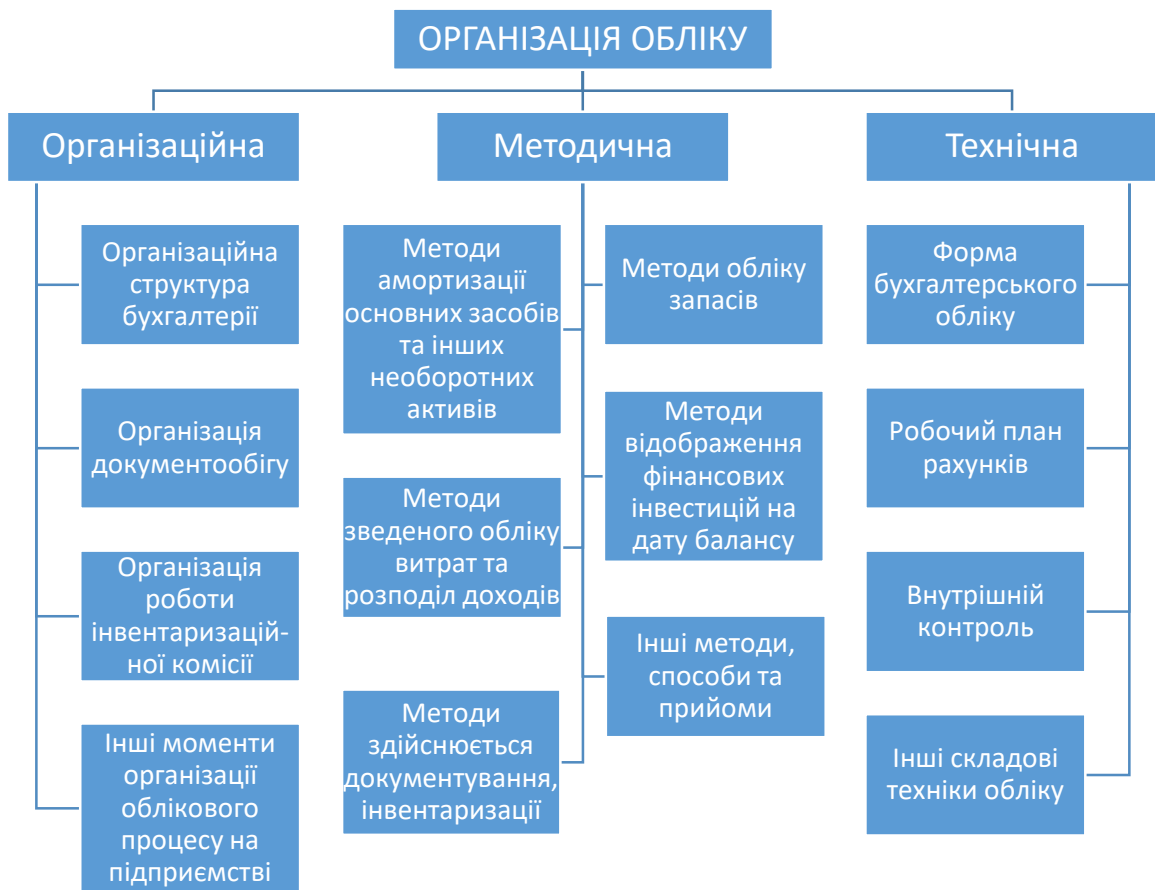


Рисунок 1.4 – Основні складові організації бухгалтерського обліку

Розробка облікової політики повинна орієнтуватися на користувачів, які мають різні інтереси стосовно інформації фінансового, управлінського та стратегічного обліку, що є об'єктами облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (див.рис. Є 2).

Згідно концепції облікової політики підприємства, яку використовує ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», суб'єктами організації бухгалтерського обліку є, перш за все, керівний склад підприємства, а також працівники, які виконують облікові функції, тобто Генеральний директор ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та бухгалтерська служба. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення, фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів та звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе Генеральний директор товариства. Генеральний директор зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне

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

Для ведення бухгалтерського обліку організовано відділ бухгалтерії (чисельність працівників – 8 осіб) на чолі з головним бухгалтером (рисунок 1.5), а форма організації бухгалтерії централізована.



Рисунок 1.5 – Структура бухгалтерської служби ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Основні функції бухгалтерської служби наведено на рисунку 1 в додатку Д.

На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» функції ведення фінансового обліку розподіляються між виконавцями, як правило, за предметною ознакою: кожен виконавець здійснює весь комплекс робіт на певній ділянці обліку (касовий облік, облік матеріальних витрат, облік зворотньої тари і т. д.).

Організація роботи бухгалтерії ґрунтується на посадових інструкціях її працівників. Представлена організаційна структура апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності, що функціонує у вигляді бухгалтерії, належить до лінійного типу (проста), адже передбачає пряме підпорядкування працівників бухгалтерської служби її керівникові – головному бухгалтерові. При цьому апарат бухгалтерської служби поділяється на групи обліку відповідно до основних об'єктів обліку (рисунок 1.5).

У разі лінійного типу організаційної структури на наведеній схемі можна також виокремити ланцюжок заступника головного бухгалтера (з питань планово-фінансової діяльності; методології обліку та його організації тощо) зі збереженням повної підпорядкованості головному бухгалтерові. Цей тип організаційної структури характерний для організацій із середнім обсягом діяльності та чисельністю працівників апарату бухгалтерії до 15 осіб.

Оскільки головний бухгалтер очолює бухгалтерську службу, тому логічно, що головний бухгалтер несе відповідальність за збереження документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до термінів передбачених чинним законодавством. Головний бухгалтер керується у своїй роботі «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні».

Обліком фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» займається головний бухгалтер. Відповідно до посадової інструкції (додаток Е) він визначає, планує і координує організацію бухгалтерського обліку, здійснює контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, організовує і контролює складання розрахунків щодо використання прибутків, затрат на виробництво, платежів до бюджету, забезпечує складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності товариства, її підписання та надання в установлені строки користувачам.

Головний бухгалтер здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Розглянемо структуру та зміст посадової інструкції головного бухгалтера. Даний документ складається з чотирьох розділів. Перший розділ «Загальні положення» містить інформацію про порядок приймання і звільнення з посади головного бухгалтера, а також вимоги до його знань.

У другому розділі «Обов'язки» чітко і конкретно визначаються виконувані головним бухгалтером функціональні обов'язки, зокрема забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складати і подавати в установлені терміни фінансову і статистичну звітність; організовувати контроль за відображенням на рахунках

бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Третій розділ «Права» присвячений правам головного бухгалтера у межах його компетенції. Йдеться про права управління, необхідні для виконання головним бухгалтером своїх посадових обов'язків. Розділ четвертий – «Відповідальність» встановлює відповідальність головного бухгалтера.

Таблиця 1.6

Модель облікової політики великого підприємства ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво»

№	Показники діяльності	Одиниця виміру	Характеристика елементів	Значення показника
				ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»
1	Чисельність працівників	осіб	від 251	281
2	Апарат управління в т.ч. облікова служба	осіб		18 в т.ч. 8
3	Кількість цехів	шт.	працюючих цехів	8
4	Потужність	тис. дал.	на рік	4500
5	Асортимент	шт.	найменування	53
6	Площа фабрики	кв. м	в т.ч. виробнича	46000
Облікова політика				
	Елементи	Характеристики		
1	Загальні положення	Преамбула		
2	Методологія	Нормативно-законодавча база		
3	Організація	Окремий структурний підрозділ (бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером)		
4	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік; в) стратегічний облік	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування; в) прогнозування		
5	Назва розпорядчого документа	Положення про облікову політику (обсяг – 50–100 сторінок)		

Таблиця 1.7

Характеристики функціонування облікової політики
на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Характеристика	Розпорядчого документа	Затверджується		Складається		Обсяг документа			Наявність додатків
		Кожного року	Не кожного року	Головним бухгалтером	Залученою особою	До 10 стор.	Від 10 до 50 стор.	Від 50 стор.	
	+		+	+				+	+

Отже, облікова політика ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» сформована за моделлю, яка враховує розмір підприємства, що демонструє нам таблиця 1.6. Характеристику функціонування облікової політики на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» як розпорядчого документу подано у таблиці 1.7.

Облікова політика товариства структурно формується з чотирьох розділів (див. рис. 1.6).

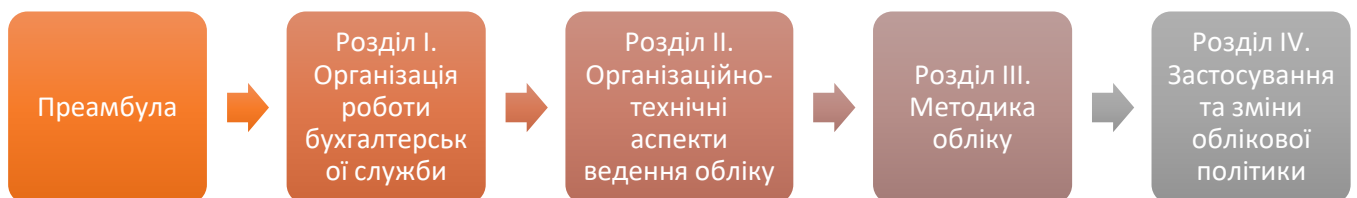


Рисунок 1.6 – Структура наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Основна частина Облікової політики присвячена розкриттю організаційно-технічних аспектів та методології обліку на підприємстві. Перші пункти основної частини облікової політики направлені на розкриття інформації щодо методики обліку основних засобів, нематеріальних активів, МШП, запасів, амортизації і т.д.

Процес формування облікової політики на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» включає 11 етапів, які демонструє схема на рисунку 1 додатку Є. Це пояснюється тим, що побудова облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» характеризується як дуже складна, трудомістка і є відповідальним процесом, оскільки вона вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур і розробляється не на один рік. Водночас це вимагає від підприємства більш виваженого підходу до формування облікової політики, яка би враховувала особливості його діяльності в ринкових умовах господарювання.

Отже, завданнями облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є забезпечення збереження майна підприємства; контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством; визначення (квантифікація) фінансових результатів; перерозподіл ресурсів.

Розглядаючи таку організаційно-технічну складову облікової політики, як документальне оформлення операцій та графіки документообігу. У наказі тільки один підпункт передбачає, що основою відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є первинні документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції, що повністю відповідає вимозі ст. 9 п. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Проте будь-які посилання на первинні документи, облікові регістри, графіки документообороту, характерні для даного підприємства, відсутні.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у своїй діяльності для оформлення господарських операцій використовує такі первинні документи як: прибутковий та видатковий касові ордери, касовий звіт, акт приймання-передачі основних засобів, акт на введення в експлуатацію основних засобів, накладна на переміщення основних засобів, акт на списання основних засобів, інвентарна картка основних засобів, інвентарний список основних засобів, доручення, журнал видачі доручень, лімітно-забірна карта, картка складського обліку, прийомна квитанція накладна, приказ-пропуск на вивіз тари, квитанція на переміщення посуду, купажні акти, посвідчення якості на кожну партію продукції, накладна по виробітку, звіт про виробництво, вимога на відпуск солоду зі хмілесховища на виробництво, вимога, акти про відвантаження та приймання солоду, товарно-транспортна накладна, акт передачі проби, подорожній лист вантажного і легкового автомобіля; розрахунково-платіжна відомість; таблиць використання робочого часу та ін.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» оформляє документи, керуючись вимогами до змісту оформлення, передбаченими Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та відповідно до стадій документообігу (рис. 1.7). Так, процес документообігу на підприємстві здійснюється в 3 етапи: первинний (полягає в обов'язковому оформленні кожної господарської операції, здійсненої товариством, відповідним первинним документом), поточний (здійснюється перевірка первинних документів в бухгалтерії за формою і змістом) і підсумковий (формування справ облікової служби для організації поточного і довгострокового зберігання по кожному з їх виду).



Рис. 1.7 – Стадії документообігу на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Графік документообігу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для типових первинних документів подано в таблиці 1.8. Метою впорядкування документообігу є прискорення руху документів. Для мінімізації терміну складання документа необхідно обмежити кількість осіб, які беруть участь у складанні документа, і встановити раціональну послідовність складання графіка документообігу.

Таблиця 1.8

Графік документообігу типових документів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

	Вид документа			
	Накладна на відпук готової продукції	Податкова накладна	Прибутковий касовий ордер Ф.№КО-1	Акт приймання-передачі
Місце створення документа	Склад	Бухгалтерія	Каса	Відділ продажів
Посадова особа, яка підписує документ	Менеджер із продажів	Головний бухгалтер	Касир, головний бухгалтер	Директор з продажів
Підстава	Договір, чек, підтверджуючий оплату	Банківська виписка, накладна, акт прийому-передачі	Авансовий звіт, корінець чеку рахунок-фактура	Договір
Коли створюється документ	У момент відвантаження	У момент першої події – оплати чи відвантаження	У момент отримання коштів	У момент приймання передачі робіт (послуг)
Куди передається документ	Бухгалтерія	Бухгалтерія	Бухгалтерія	Бухгалтерія
Термін обробки документа	1 день	1 день	1 день	1 день
Термін зберігання документа	3 роки	3 роки	3 роки	3 роки

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» здійснює первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну інформацію в порядку визначеному чинним законодавством України із застосуванням комп'ютерної програми «ISrgo». Отже, формою ведення бухгалтерського обліку є автоматизована завдяки використанню ліцензії на програму «ISrgo».

Відповідно до Наказу «Про облікову політику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додаток Б) основою ведення бухгалтерського обліку та надання фінансової звітності товариством є чинні Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), зокрема, МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», включаючи також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), в редакції чинній на 31 грудня 2020 року, що офіційно оприлюдненні на веб-сайті Міністерства фінансів України.

При веденні обліку і складанні звітності Товариство також враховує вимоги Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про акціонерні товариства», вимоги Статуту з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності. Якісні характеристики фінансової інформації: суттєвість; зіставність; безперервність; достовірність подання; своєчасність; послідовність; зрозумілість.

Форми звітів складені у відповідності до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку затверджених наказом Міністерства фінансів України № 73 від від 07 лютого 2013 року (Із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України № 627 від 27 червня 2013 року), у межах чинного законодавства, нормативних актів Міністерства фінансів України та міжнародних стандартів.

Так от перелік та назви форм фінансової звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» відповідають встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та форми Приміток, що розроблені у відповідності до МСФЗ, зокрема:

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- звіт про власний капітал;
- примітки до фінансової звітності.

При поданні затвердженої фінансової звітності до органів статистики та державної фіскальної служби використовуються форми та назви фінансової звітності відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Ведення податкового обліку та надання податкової звітності здійснюється згідно із Податковим кодексом України.

Звітним періодом, за який формується річна фінансова звітність, вважається календарний рік, тобто період з 01 січня по 31 грудня.

Звітними періодами, за які формується проміжна фінансова звітність є:

- три місяці (з 1 січня по 31 березня);
- шість місяців (з 1 січня по 30 червня);
- дев'ять місяців (з 1 січня по 30 вересня).

Валюта подання звітності відповідає функціональній валюті, якою є національна валюта України – гривня. Фінансова звітність складена у тисячах гривень, округлених до цілих тисяч.

При аналізі організаційно-технічних аспектів облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію. Хоча для підтвердження та достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» інвентаризації активів та зобов'язань підприємства проводиться регулярно в чітко установлені строки.

Здійснення внутрішнього контролю результатів господарської діяльності використовує різні методи, вони включають в себе такі елементи, як: бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис); бухгалтерський управлінський облік (розподіл обов'язків, нормування витрат); аудит, контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування).

Всі перераховані вище методи становлять єдину систему і використовуються в процесі управління Товариством.

В обліковій політиці ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» 2020 р. було вказано про те, що внутрішній контроль здійснюється завдяки Ревізійній комісії, обов'язки якої зазначені в Статуті (див. додаток Ж).

Щорічно на Акціонерних зборах представляється звіт Ревізійної комісії Товариства, а приймаються рішення за наслідками розгляду звіту. Затвердження висновку Ревізійної комісії ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності Товариства в останнє відбулося 2020 року.

Облікова політика ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» допускає зміни в ній у разі: якщо зміни вимагаються МСФЗ; або зміни Облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

В зв'язку із набранням чинності для річних періодів, що починаються 01 січня 2019 року, вимог МСФО (IFRS) 16 «Оренда», з метою більш докладного викладення принципів і методів визнання, класифікації і методів оцінки активів та зобов'язань Товариства, та з урахуванням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 (Закон про бухгалтерський облік), Наказом № 378 від 29.12.2018 року були внесені зміни в наказ № 411 від 29.12.2017р. «Щодо затвердження Положення про облікову політику згідно МСФЗ (IFRS/LAS)» шляхом викладення Положення про облікову політику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у новій редакції.

В зв'язку із виявленими інвентаризацією необоротних активів перед складанням річної фінансової звітності за 2019 рік суттєвими відхиленнями (більше 10%) між залишковою (балансовою) вартістю необоротних активів Товариства та їх справедливою вартістю, та з урахуванням вимог п.п. «б» п.14 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», який вказує на те, що суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, якщо зміна приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання, наказом № 306 від 20.12.2019 року були внесені зміни до Положення про облікову політику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», а саме:

Було прийнято рішення:

1) Обрати для ведення обліку основних засобів груп «Будинки, споруди та передавальні пристрої», «Машини та обладнання», «Транспортні засоби» та

«Інвестиційна нерухомість» підприємства та відображення їх у фінансовій звітності, модель переоцінки. Для цього внести зміни до п.4.7. Розділу 4 «Основні засоби» і п.7.4. Розділу 7 «Інвестиційна нерухомість» «Положення про облікову політику для складання фінансової звітності по Міжнародним стандартам фінансової звітності Приватного акціонерного товариства «Фірма «Полтавпиво» (скорочено – ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»), викладеного у новій редакції і затвердженого Наказом № 378 від 29.12.2018 року, і ввести ці зміни в дію починаючи з 01.07.2020 року.

2) Для визначення переоціненої вартості необоротних активів Підприємства залучити незалежного сертифікованого оцінювача.

3) Провести ці зміни в бухгалтерському обліку починаючи із 2-го півріччя 2020 року.

Внаслідок внесених змін в облікову політику балансова вартість основних засобів груп «Будинки, споруди та передавальні пристрої», «Машини та обладнання», «Транспортні засоби» та «Інвестиційна нерухомість» станом на 31.12.2020 року збільшилася на 107058 тис.грн., а також були нараховані відстрочені податкові зобов'язання на суми дооцінок в розмірі 19273 тис.грн.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2020 році виправлення помилок попередніх періодів у фінансові звітності не здійснювало.

У результаті аналізу облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» встановлено, що предметом облікової політики є факти господарського життя підприємства, які становлять його діяльність (економічну та соціальну), а вона сама є одним із ключових способів належної організації бухгалтерського обліку на підприємстві приватної форми власності, – це дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку. Таким чином, організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної облікової системи, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [32].

1.3. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є юридичною особою з дня його державної реєстрації, яка здійснює свою діяльність у відповідності до діючого законодавства України, Статуту та рішень керівних органів підприємства.

Товариство, як юридична особа, має відокремлене майно, право від свого імені вчиняти правочини, набувати майнові та немайнові права, нести обов'язки, виступати в суді в якості позивача, відповідача, третьої особи, а також інші ознаки юридичної особи. Підприємство має право на недоторканість його ділової репутації, на таємницю кореспонденції, на інформацію та інші особисті немайнові права, які можуть йому належати. Особисті немайнові права підприємства захищаються відповідно до діючого законодавства України.

Аналіз фінансового стану підприємства виступає необхідною умовою ефективного управління та керівництва підприємством, передумовою обґрунтованого планування фінансових ресурсів. Це обумовлено тим, що подальші перспективи розвитку будь-якого підприємства багато в чому визначаються тим, наскільки воно стабільне, платоспроможне і прибуткове. Таким чином, проведемо аналіз фінансово-господарської діяльності товариства в динаміці за 2018-2020 рр.

Фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від доцільності та правильності вкладення фінансових ресурсів в активи. У процесі функціонування підприємства величина активів та їх структура постійно змінюються. Характеристику про якісні зміни в структурі майна та його джерел можна отримати за допомогою вертикального та горизонтального аналізу звітності.

Проведемо аналіз динаміки структури майна, шляхом складання агрегованого балансу, визначення ефективності використання необоротних та оборотних активів, оцінки власного та позикового капіталу, які здійснюються на основі даних звітності підприємства ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (див. додатки В, Г, І). Агрегований баланс підприємства наведено у таблиці 1 додатку ІІ.

Розглядаючи показники зміни структури й динаміки балансу за окремими розділами, можна відзначити, що загальна вартість майна підприємства збільшилась з 2018 по 2019 рік на 18066 тис. грн. або $(110,43\% - 100\% = 10,43\%)$, а в

2020 році – ще на 122808 тис. грн. або 64,22%. Зростання вартості майна здійснювалося нерівномірно. Так от необоротні активи в оцінці за залишковою вартістю зменшилися з 72647 тис. грн. у 2018 р. до 71960 тис. грн. (-0,95%) в 2019 році, але в 2020 р. їх залишкова вартість навпаки збільшилася аж в 2,53 рази, на 110581 тис. грн. від попереднього періоду.

Щодо оборотних активів – то їх динаміка є стабільно зростаючою: за 2018-2019 роки на 18753 тис. грн. (18,65% або темп зростання 118,65%) та ще на 12227 тис. грн. або 10,25% за 2019-2020 рр. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття взагалі відсутні в майні підприємства.



Рисунок 1.8 – Структура активів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020рр.

Структура та динаміка активів товариства представлена на рисунку 1.8. Отримана в ході аналізу динаміка вартості активів підприємства є результатом змін в структурі оборотних і необоротних активів. Фактором мінімального зменшення (темп зростання 99,05%) з 2018 по 2019 рік залишкової вартості необоротних активів є зменшення вартості основних засобів, а точніше їх знос, адже їх вартість скоротилася на 687 тис. грн. або 0,95%.

Але за 2019-2020 роки зростання вартості необоротних активів на 253,67% спровоковано надходженням нових основних засобів, оновленням застарілих основних фондів та їх переоцінкою, що взагалі сприяло зростанню середньооблікової вартості основних фондів в кінці 2020 р. на 110581 тис. грн. або

в 2,53 рази. Проте довгострокові фінансові активи лишаються незмінними з 2018 по 2020 рр. і дорівнюють 2 тис. грн., займаючи мізерну частину необоротних активів підприємства. Наявність даного обсягу довгострокових фінансових вкладень вказує на мінімальну зовнішню інвестиційну спрямованість підприємства.

Збільшення вартості оборотних активів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» пояснюється наступними факторами: по-перше, припливом грошових коштів та їх еквівалентів за 2018-2019 рр. на 18388 тис. грн. або 96,60% і за 2019-2020 рр. ще на 17070 тис. грн. або до кінцевого значення 54493 тис. грн., що забезпечує покриття поточних зобов'язань на $(\frac{54493}{35763} * 100\%) = 152,37\%$ і говорить про раціональність управління грошовими коштами на підприємстві, володіючи при цьому значним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися завдяки власним джерелам. По-друге, загальним зростанням дебіторської заборгованості з 2018 р. по 2019 р. на 7358 тис. грн. або 25,06%, а за 2019-2020 рр. – збільшення ще на 3946 тис. грн. або 10,75%.

Запаси та інші оборотні активи, хоча і мають спадну динаміку, проте їх питомий обсяг зниження вартості на кінець звітних періодів вагомо не вплинули на обсяг оборотних активах підприємства на кінець 2020 р., адже зниження вартості запасів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2019 рр. склало лише 6385 тис. грн. або -12,55% на противагу загальному надходженню оборотних активів в розмірі 25791 тис. грн. (за рахунок) і, таким чином, зростанню вартості оборотних активів на 18753 тис. грн. на кінець 2019 р. Щодо 2020 року, то скорочення запасів на 8223 тис. грн. (-18,48%) всупереч припливу грошових коштів та їх еквівалентів, зростанню дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів взагалі на 21032 тис. грн. не вплинуло на загальний тренд збільшення оборотних активів, що дорівнює 12227 тис. грн. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття відсутні у майні ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», тому не формують активи підприємства.

Слід зазначити, що за період, який аналізується, збільшилась питома вага необоротних активів у майні підприємства із 41,95% у 2018 р. до 58,12% у 2020 р. (ріст 16,17%), проте 2019 року частка необоротних активів знизилася, покриваючи

37,63% майна ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Щодо тенденцій динаміки частки оборотних активів у майні підприємства, то вона є протилежною до тренду необоротних активів. Варіаційна частина оборотних активів щодо готової продукції і дебіторської заборгованості у 2020 р. (7920+35099+5361+202) тис. грн. покриваються повністю власним капіталом 48380 тис.грн.<257301 тис.грн. або навпаки позичковим капіталом 48380 тис.грн.<56750тис.грн. Така нерівність мала місце і в попередні роки: так от 2019 р. власний капітал переважає над варіаційними оборотніми активами 137114 тис. грн.>42034 тис. грн. і позиковий – теж 54129 тис. грн.>42034 тис. грн.; у 2018 році – також: 107396 тис. грн.>33876 тис. грн. і 65781 тис. грн.>33876 тис. грн. – відповідно.

Якщо взяти реальні активи, тобто основні засоби, виробничі запаси і незавершене виробництво, то на 2018 рік вони становили (71689+37548+8801) =118038 тис. грн. або $\frac{118038}{173177} = 0,6816$ або 68,16 % усіх активів. На кінець 2019 року реальні активи зменшились і становили вже (71470+30155+9009)=110634 тис. грн., що позначилося на питомій вазі $\frac{110634}{191243} = 0,5785$ або 57,85 % від загальної вартості майна. На кінець звітного 2020 року реальні активи навпаки збільшилися і дорівнюють (179426+22624+5730) =207780 тис. грн., займаючи при цьому більшу частину активів підприємства (66,16%), ніж той рік. За обсягами формування майнового потенціалу тенденція розвитку господарської діяльності перемінна і вказує на незначне збільшення виробничих можливостей підприємства.

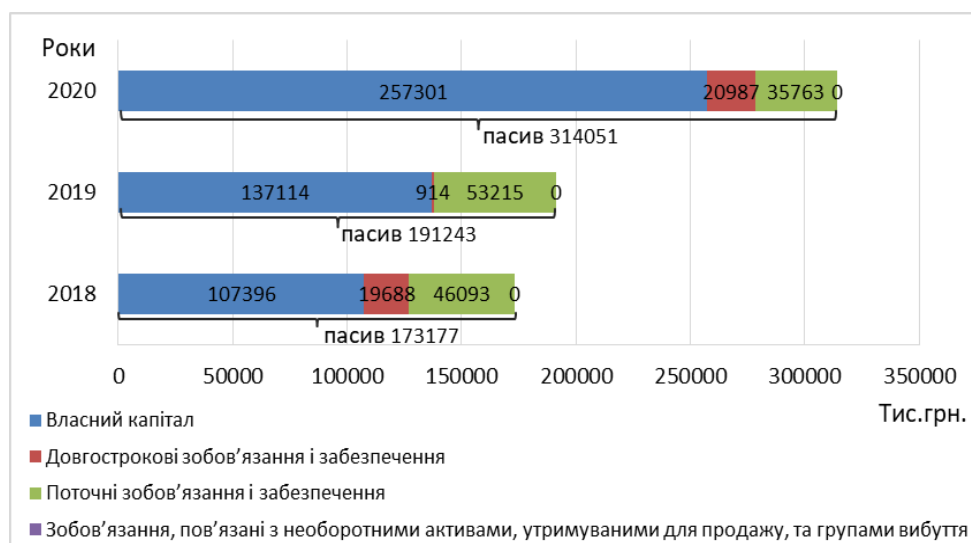


Рисунок 1.9 – Структура пасивів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2018-2020рр.

Проаналізуємо пасив балансу, визначивши, які зміни відбулися в його структурі із власним і позиковим капіталом. Графічне відображення динаміки і структури пасиву підприємства демонструє рисунок 1.9.

Аналіз пасивів показує, що власний капітал підприємства займає 62,02% валюти балансу у 2018 р. і дорівнює 107396 тис. грн., а його частка зростає у 2019 р. до 71,70%, тобто на 29718 тис. грн., і до 81,93% (на 120187 тис. грн.) у 2020 році – це говорить про самостійність і незалежність підприємства, що обумовлено вимогами самофінансування, а збільшення резервного і додаткового капіталу і нерозподіленого прибутку свідчить про ефективну роботу підприємства.

Зростаюча тенденція частки власного капіталу у структурі сукупного капіталу графічно представлена на рисунку 1.10.

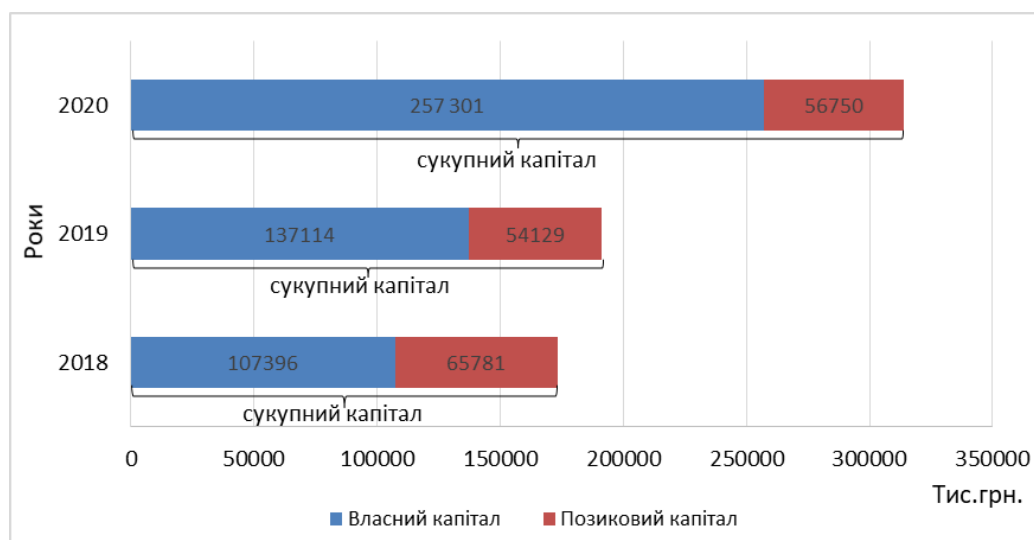


Рисунок 1.10 – Частка власного капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» в сукупному за 2018-2020 рр.

На збільшення власного капіталу у 2019 р. ключовий вплив справило зростання накопиченого капіталу, як от суми нерозподіленого прибутку, що за 2018-2019 рр. збільшилася на 30559 тис. грн. (в 2,12 рази). Також накопиченню власного капіталу сприяв ріст резервного капіталу на 832 тис. грн., проте вагомо це не вплинуло, адже питома вага резервного капіталу склала лише 1,43% валюти балансу.

Щодо інвестованого капіталу, то частка додаткового капіталу в балансі налічує лише 4,83%, тому зменшення розміру додаткового капіталу на 1673

тис.грн. (-15,35%) значущо не вплинуло. А от зареєстрований (пайовий) капітал із року в рік є незмінним і складає 67416 тис. грн. (див. рис. 1.11), проте його частка в капіталі підприємства зменшилася у 2019 р. на 3,68% порівняно з 2018 р., коли дорівнювала 38,93%, а до кінця 2020 р. – знизилася до мінімальних 21,47% (тобто на 13,78%).

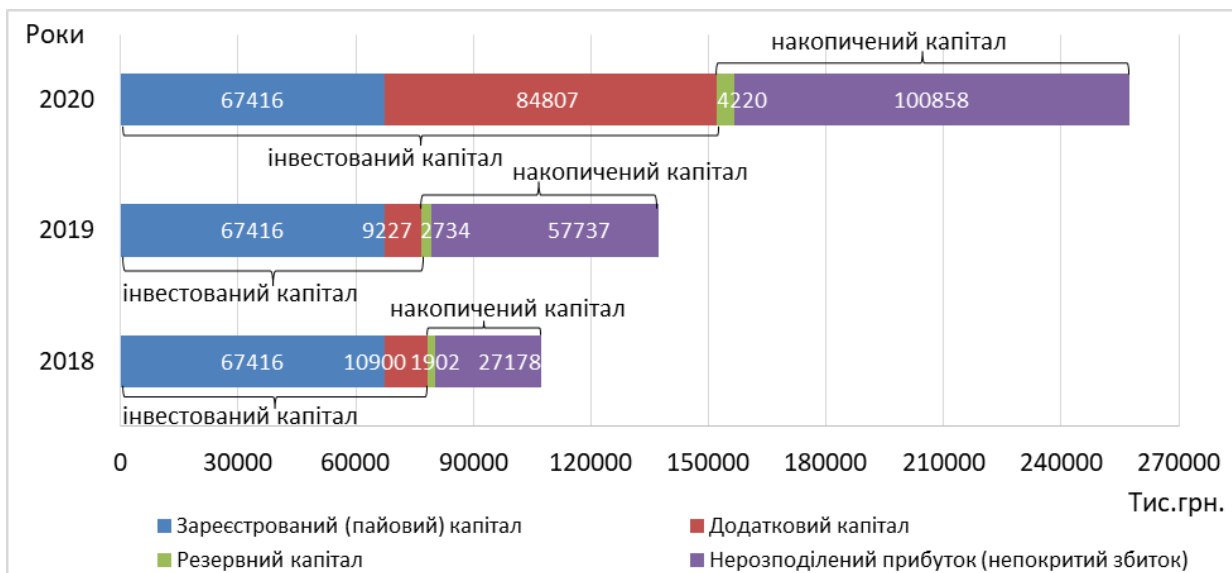


Рисунок 1.11 – Структура і динаміка власного капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Залучений капітал підприємства, його динаміку і структуру наочно показано на рисунку 1.12.

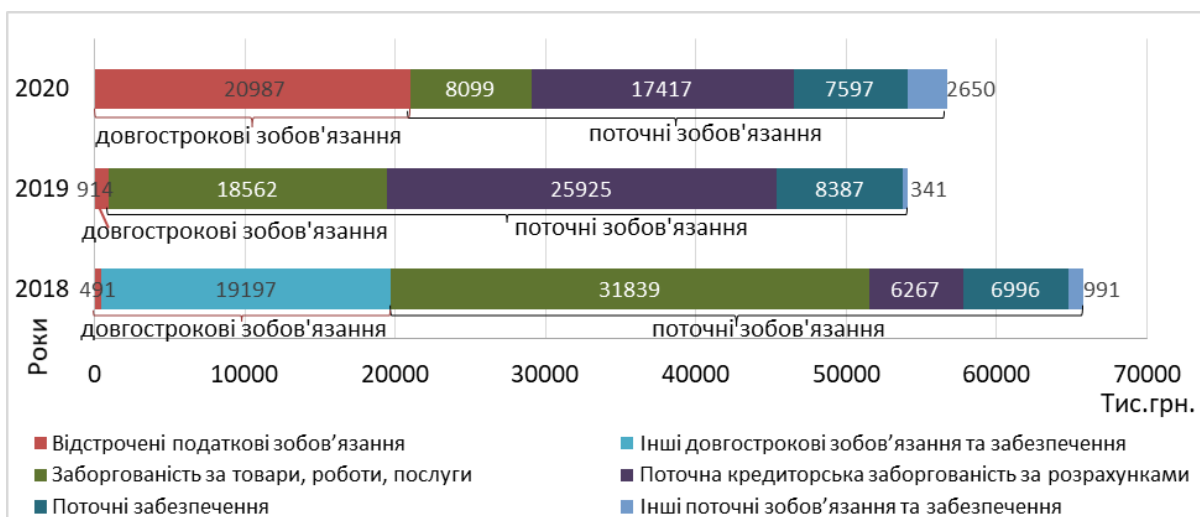


Рисунок 1.12 – Структура і динаміка позикового капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Досліджуючи довгострокові зобов'язання ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», видно, що динаміка їх є перемінною: з 2018 р. по 2019 р. обсяг їх скоротився на 18774 тис. грн. або на 93,36% до значення 914 тис. грн., втім у 2020 р. довгострокові зобов'язання і забезпечення зросли на 20073 тис. грн., тобто майже в 23 рази).

Питома вага довгострокових зобов'язань у структурі пасиву зменшувалася пропорційно зменшенню їх вартості: від 11,37% у 2018 р. до 0,48% у 2019 р. (спад 10,89%); а потім з меншою пропорційністю збільшення довгострокових зобов'язань їх частка зросла до кінця 2020 року до 6,20%, тобто лише на 5,72%. Таким чином, загальною тенденцією за три роки є зменшення питомої ваги довгострокових зобов'язань – це є позитивним, адже скорочує позикове навантаження на підприємство, проте фізичне збільшення довгострокових зобов'язань (їх суми) попереджає появі можливих затримок відповідних платежів по короткостроковій заборгованості і нездатності вчасно відповідати за зобов'язаннями у поточному році в разі виникнення форс-мажорів, що викличуть можливе нарахування пені, процентних ставок, штрафів тощо.

За досліджуваній період частка поточних зобов'язань у пасиві збільшилася на 1,20% (або на 7122 тис. грн.) з 26,62% у 2018 р. до 27,82% у 2019 р., а до кінця 2020 року діаметрально протилежно – зменшилася на 16,44% (на 17452 тис. грн.), тобто до 11,39%. Така динаміка пов'язана із змінами, що відбулися в структурі поточних зобов'язань, а саме: за 2018-2019 рр. заборгованість за товари, роботи, послуги збільшилась на 5116 тис. грн. (на 16,07%) при темпі зростання 116,07%; кредиторська заборгованість за розрахунками теж зросла за до кінця 2019 р. на 1265 тис. грн. або на 20,19%; поточні забезпечення вирости на 1391 тис. грн. (+19,88%).

Від кінця 2019 року по кінець 2020 року зменшення поточних зобов'язань спровоковано, головним чином, скороченням суми заборгованості за товари, роботи, послуги перед постачальниками і підрядчиками на 21291 тис. грн. або - 57,61% (при темпі зростання 42,39%), адже такий спад спричинив зменшення питомої ваги заборгованості за товари, роботи, послуги в пасиві аж на 14,34% до рівня 4,99%; а завдяки зменшенню поточних забезпечень на 790 тис.грн. (-9,42%) і відповідно їх частки в сукупному капіталі на -1,97% до значення 2,42%, що демонструє рисунок 1.11.

Підбиваючи проміжний підсумок аналізу майна підприємства, з'ясовано, що майно товариства становлять поточні оборотні мобільні активи (оборотні кошти; витрати; запаси; грошові кошти; готова продукція; дебіторська заборгованість; витрати майбутніх періодів) та іммобілізовані необоротні активи (основні фонди; нематеріальні активи; короткострокові вкладення).

Вагому частку майна підприємства складають необоротні активи – сукупність матеріально-фінансових ресурсів, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року) і мають значну вартість окремого об'єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб'єктів господарювання.

Основні фонди (або ОФ) – важлива складова необоротних активів. Ця частина засобів виробництва діє у процесі виробництва протягом тривалого періоду часу, зберігаючи при цьому впродовж усього періоду натурально-речову форму і переносить свою вартість на продукцію по частинах у міру зносу у вигляді амортизаційних відрахувань. Для забезпечення відтворення основних виробничих фондів важливе значення має вивчення їхнього стану та використання. Результати такого дослідження вкажуть на шляхи підвищення ефективної діяльності підприємства. Тому оцінка стану та ефективності використання основних засобів є важливим етапом аналізу.

Таблиця 1.9

Показники оцінки ОФ ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Темп зростання,%	
1. Показники оцінки забезпеченості підприємства основними фондами					
1.1. Фондомісткість, грн/грн	0,2524	0,2216	0,4024	87,79%	181,57%
1.2. Фондоозброєність, тис. грн/ос.	271,17	255,64	446,43	94,27%	174,63%
1.3. Коефіцієнт вартості основних фондів в активах підприємства, грн/грн	0,4275	0,3743	0,3995	87,56%	106,72%
2. Показники оцінки стану основних фондів					
2.1. Коефіцієнт зносу, грн/грн	0,6711	0,6878	0,1485	102,48%	21,60%
2.2. Коефіцієнт придатності, грн/грн	0,3289	0,3122	0,8515	94,94%	272,72%
2.3. Коефіцієнт оновлення, грн/грн	0,0405	0,0415	0,1110	102,52%	267,64%
2.4. Коефіцієнт вибуття, грн/грн	0,0003	0,0035	0,0359	1236,60%	1022,67%
3. Показники оцінки ефективності використання основних фондів					
3.1. Фондовіддача, грн/грн	3,9617	4,5126	2,4854	113,91%	55,08%
3.2. Рентабельність, %	33,28%	56,13%	35,43%	168,66%	63,12%
3.3. Інтегральний показник економічної ефективності, грн/грн	1,1482	1,5915	0,9383	138,61%	58,96%

Проаналізуємо основні показники оцінки основних фондів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр., значення яких наведені у таблиці 1.9.

Розглянено передусім показники оцінки забезпеченості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» основними фондами, динаміка яких є спадною у 2019 році порівняно з 2018 р. та зростаючою у 2020 р., що нам наглядно демонструє рисунок 1.13.

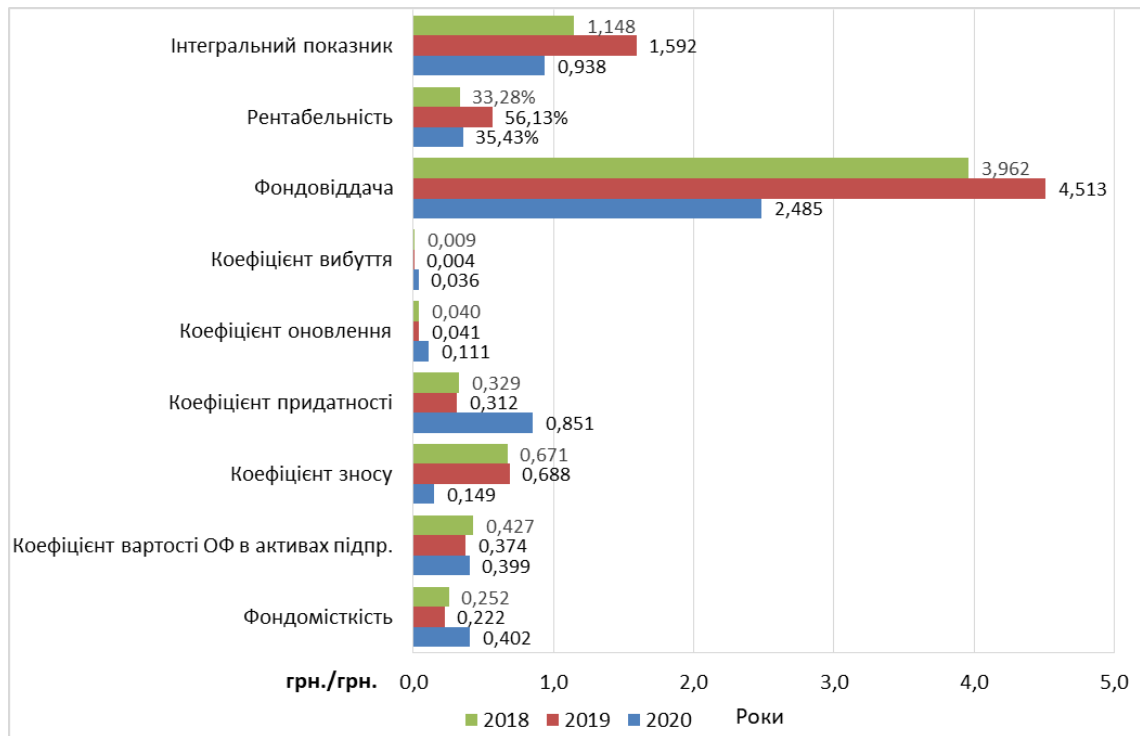


Рисунок 1.13 – Динаміка показників оцінки ОФ ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Так от значення показника фондомісткості з 2018 р. по 2019 р. зменшився на 12,21%, що дозволило збільшити результативність роботи товариства у 2019 р., а за 2019-2020 рр. навпаки – зріс на 81,57% і склав 0,4024 грн./грн. – це означає, що зросла необхідна сума на придбання основних виробничих фондів підприємства для випуску необхідних обсягів продукції (послуг), тобто зростаюча динаміка фондомісткості є негативною для діяльності підприємства у 2020 році.

Таким чином, загальна динаміка зменшення частки ОФ в активах протягом 2018-2020 рр. є негативною в умовах зниження обсягу виробництва (див. таблицю 1.10) та свідчить про неконтрольовану втрату виробничого потенціалу.

Фондоозброєність, як показник, що характеризує ступінь технічної оснащеності праці, зменшився на 5,73% за 2018-2019 рр., але до кінця 2020 р.

показав ріст аж на 74,63% (див. рисунок 1.14), що є позитивним для діяльності підприємства і його майнового стану, тому що зросла вартість основних виробничих фондів, що припадає на одного працівника, тобто покращилась оснащенність праці ОФ.

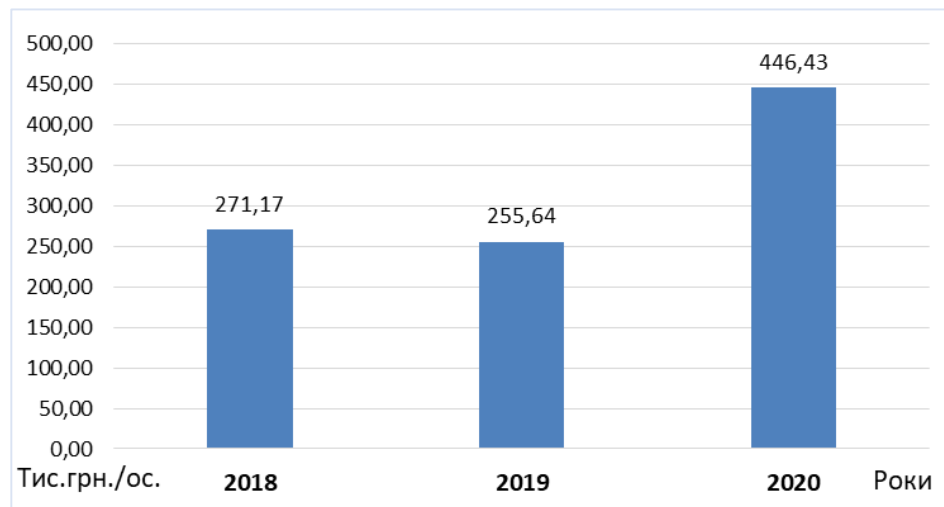


Рисунок 1.14 – Динаміка показника фондоозброєності основних засобів
ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Коефіцієнт зносу, який характеризує частку вартості основних засобів, що її списано на витрати виробництва в попередніх періодах, збільшився на 2,48% з 2018 по 2019 рік і склав 0,6878 грн./грн. – це є вище нормативного значення 0,5. Проте до кінця 2020 р. коефіцієнт зносу зменшився до 0,1485 грн./грн. або на 78,40%, що є позитивним і свідчить про інтенсифікацію процесів оновлення необоротних виробничих активів, таким чином, підвищуючи конкурентоспроможність засобів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» в перспективі.

Оскільки для нормальної роботи підприємства придатність основних засобів повинна перевищувати показник 0,5, тому зменшення цього коефіцієнта з рівня 0,3289 грн./грн. у 2018 р. на 5,06% у 2019 р. є нечисленним в порівнянні до його росту з 2019 р. по 2020 р. в 2,73 рази (+172,72%) до значення 0,8515 грн./грн. – це є позитивним, бо підвищилася придатність ОФ для експлуатації в процесі господарської діяльності (їх зносу). Збільшення коефіцієнта оновлення основних виробничих фондів вказує на фізичне і моральне оновлення основних засобів

підприємства – це є позитивним явищем (за неврахування інфляційного фактору). Таке збільшення повинно супроводжуватися ростом фондівіддачі цих фондів.

Коефіцієнт вибуття – показник відтворення ОФ, характеризує їх частку, що були до початку звітної періоду, яка вибула за звітний період через знос. Тенденцією зміни значень коефіцієнту вибуття є їх зростання від 0,003 грн./грн. у 2018 р. до 0,0035 грн./грн. у 2019 р. (в 12,4 рази) і до 0,0359 грн./грн. у 2020 р. (в 10,23 рази). Таке зростання коефіцієнту вибуття демонструє, що придатна частина основних засобів для експлуатації з кожним роком зменшується на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

Розглянемо показник фондівіддачі, який з кінця 2018 по кінець 2019 рік зростає на 13,91% до 4,5126 грн./грн., що є позитивним явищем в господарській діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» і вказує на підвищення ефективності використання ОФ. Однак у 2020 р. досліджуваний коефіцієнт зменшився до 2,4854 грн./грн. (-44,92%). Щоб підвищити фондівіддачу потрібно збільшувати обсяг виробництва валової (товарної) продукції за рахунок більш інтенсивного використання ОФ, а також за допомогою ліквідації зношених, малопродуктивних та не використовуваних у виробництві основних засобів.

Рентабельність основних засобів є стрімко зростаючим показником у 2019 р. порівняно з 2018 р., коли дорівнював 33,28%, адже виріс на 22,85% і склав 56,13%, що є позитивним для діяльності підприємства, адже вказує на окупність необоротних активів. Утім до кінця 2020 рр. рентабельність ОФ зменшилася на 20,7% до рівня 35,43%, але все-ж перевищує значення 2018 р. На кінець 2020 р. кожна гривня, вкладена у виробничі основні засоби дозволила отримати 35,43 коп. чистого прибутку. Отже, виробничий процес в ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є ефективним.

Зазначимо, що загалом ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» має нормовані показники віддачі ОФ та їх використання за аналізований період, хоча вони й погіршилися до кінця 2020 р. Проте підприємство буде зацікавлене в більш високих значеннях фондівіддачі та рентабельності основних засобів, адже це буде вказувати на ефективне використання активів, що приймають участь у процесі формування доходу.

Після ознайомлення з балансом і аналізу структури активів та пасивів балансу підприємства логічним є проаналізувати показники, що характеризують фінансову діяльність підприємства більш детально. Вся сукупність таких показників може бути наведена у вигляді таких груп, що характеризують: платоспроможність (фінансову стійкість); ліквідність; ділову активність; прибутковості; рентабельність.

Для детальної характеристики та оцінки діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» слід провести комплексний аналіз зведених фінансово-економічних показників, що демонструє нам таблиця И 2. Перші три розділи таблиці згрупували в собі ключові показники динаміки структури майна підприємства, детальний аналіз яких було проведено раніше.

На основі аналізу доходів і витрат, проведеного в таблиці И 2, можемо зробити наступні висновки:

1. Доходи у вигляді виручки від реалізації продукції у 2019 році в порівнянні з 2018 роком підвищились на 10,14%, а у 2020 р. в порівнянні з 2019 р. вони навпаки зменшилися на 3,48% зв'язку із скороченням обсягів виробництва, у свою чергу, і об'ємів реалізації продукції на 7,6% (див. таблицю 1.3).

2. Фінансовими результатами ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є отримання чистого прибутку, який у 2018 році склав 16628 тис. грн., у 2019 році виріс на 78,72%, а у 2020 році – ще на 7,07%.

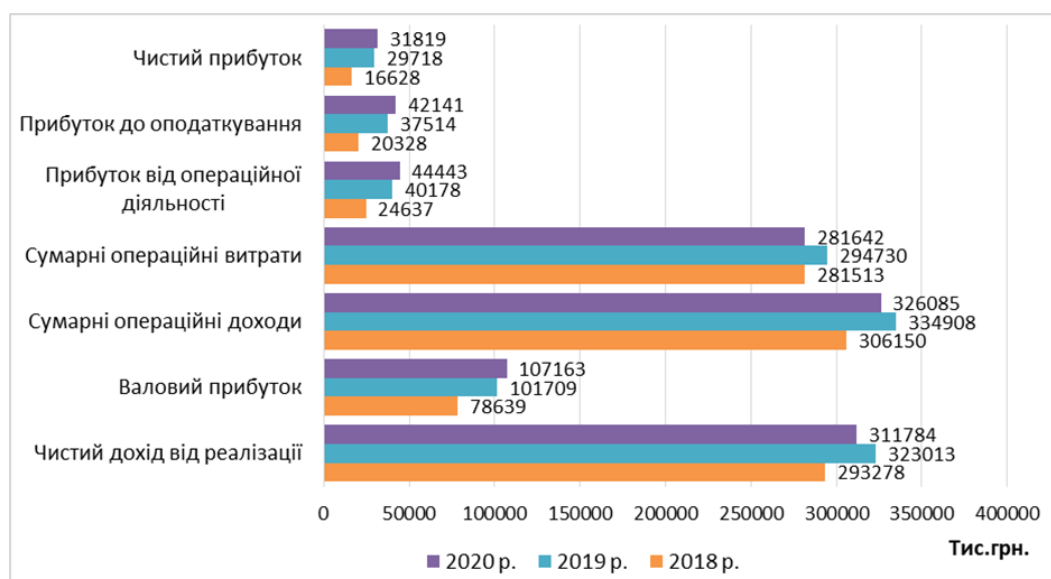


Рисунок 1.15 – Динаміка і склад фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки

3. Витрати у формі собівартості у 2019 році в порівнянні з 2018 роком підвищилися на 3,11%, а у 2020 р. в порівнянні з 2019 р. вони зменшилися на 7,54%.

Детальне дослідження динаміки показників прибутковості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за окремими статтями доходів і витрат узагальнено у вигляді таблиці 1.10 та графічно на рисунку 1.15.

Оскільки доходи з 2018 р. по 2020 р. перевищують витрати, тобто собівартість реалізованої продукції, що дало позитивний фінансовий результат на кінець 2020 року у розмірі 31819 тис. грн. Позитивні результати діяльності свідчать про прибутковість підприємства і збільшення суми податку на прибуток у 2019 р. на 110,70% порівняно з 2018 р., а у 2020 р. – на 32,40%.

Таблиця 1.10

Показники прибутковості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Абсолютне відхилення		Темп росту, %	
				3-2	4-3	3/2-100%	4/3-100%
1	2	3	4				
Чистий дохід від реалізації продукції	293278	323013	311784	29735	-11229	10,14%	-3,48%
Собівартість реалізованої продукції	214639	221304	204621	6665	-16683	3,11%	-7,54%
Валовий прибуток	78639	101709	107163	23070	5454	29,34%	5,36%
Інші операційні доходи	12872	11895	14301	-977	2406	-7,59%	20,23%
Сумарні операційні доходи	306150	334908	326085	28758	-8823	9,39%	-2,63%
Адміністративні витрати	13577	14732	16173	1155	1441	8,51%	9,78%
Витрати на збут	43252	46485	47710	3233	1225	7,47%	2,64%
Інші операційні витрати	10045	12209	13138	2164	929	21,54%	7,61%
Сумарні операційні витрати	281513	294730	281642	13217	-13088	4,69%	-4,44%
Прибуток від операційної діяльності	24637	40178	44443	15541	4265	63,08%	10,62%
Дохід від інвестиційної та фінансової діяльності	0	0	0	-	-	-	-
Витрати на інвестиційну та фінансову діяльність	4309	2664	2302	-1645	-362	-38,18%	-13,59%
Прибуток до оподаткування	20328	37514	42141	17186	4627	84,54%	12,33%
Податок на прибуток	3700	7796	10322	4096	2526	110,70%	32,40%
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток	16628	29718	31819	13090	2101	78,72%	7,07%

На основі таблиці 1.10 можна зробити висновок, що показники доходності й прибутку з кожним роком поліпшуються. Підтвердженням цьому є зростання у

2019 р. прибутку від операційної діяльності на 63,08% порівняно з попереднім роком, а в 2020 р. – ще 10,62% за умови мінімального скорочення реалізації продукції (лише -3,48%).

На противагу збільшенню доходів відзначається спад витрат, зменшення собівартості реалізованої продукції у 2020 р. на -16683 тис. грн. відбулося завдяки зменшенню операційних витрат на -13088 тис. грн., витрат на інвестиційну та фінансову діяльність на -362 тис. грн., які знизилися у 2019 р. на 38,18%, а потім ще на 13,59% у 2020 р., а також скороченню об'ємів виробництва.

Взаємозалежними до показників прибутковості є показники рентабельності, динаміка яких представлена на рисунку 1.16.

Згідно з даними таблиці И 2 рентабельність активів у 2019 році зросла на 6,60% порівняно із значенням 9,71% у 2018 році, а у 2020 р. зменшилася на 3,72%, проте середня вартість активів за досліджуваний період стабільно зростає – так от у 2019 р. на 6,40%, а у 2020 р. – ще на 38,66%. Тому вагомо не вплинуло на динаміку рентабельності активів зміна їх середньорічної вартості активів, а от коливання чистого доходу відбилися на рентабельності активів. Щодо рентабельності власного оборотного капіталу, то вона є як і в попередніх показниках зростаючою з 2018 р. по 2019 р. (+27,34%) та спадною з 2019 по 2020 рік (-19,34%), проте середній розмір власного оборотного капіталу за 2018-2019 рр. зменшився на 4,58%, а до кінця 2020 р. – навпаки збільшився на 59,73%.

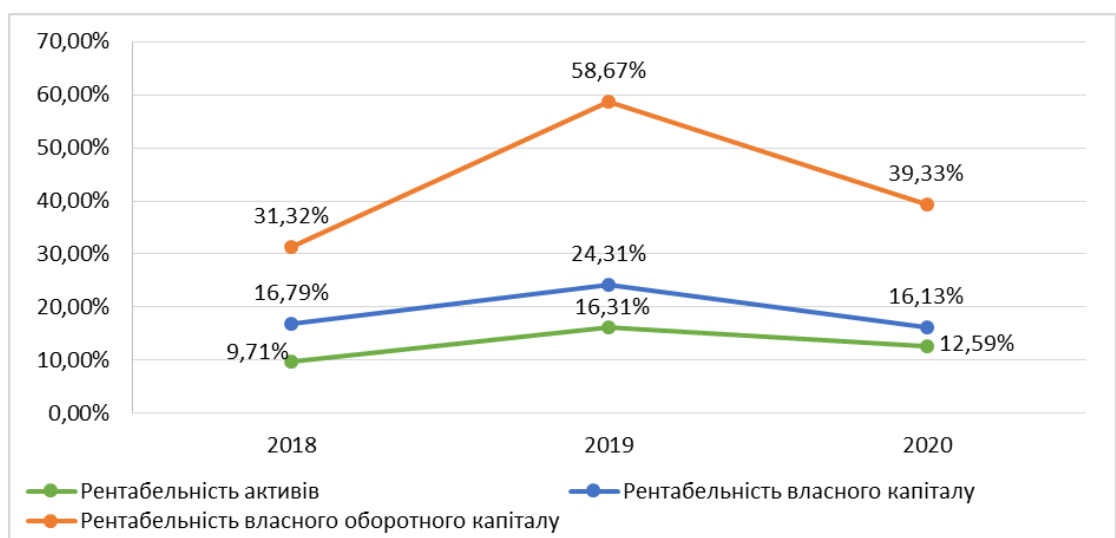


Рисунок 1.16 – Динаміка показників рентабельності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

У цілому слід зауважити, що за аналізований період значення розглянутих показників рентабельності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» мають перемінну тенденцію від зростання з 2018 р. по 2019 рік до зниження у 2020 р. (див. рисунок 1.16), що головним чином залежало від динаміки чистого доходу. Значення рентабельності активів і рентабельності власного оборотного капіталу не знижуються нижче рівня 2018 р., що говорить про зміни в зовнішньо-економічному середовищу діяльності підприємства, які вагомо вплинули на господарську діяльність – ключовим із них є COVID-19.

Загалом, ефективність використання власного капіталу є високою. Так як головною умовою окупності підприємства є переважання рентабельності власного капіталу над рівнем інфляції. Тому порівнюємо ці два показники у звітному 2020 році, коли інфляція становила 5%, а рентабельність власного капіталу – 16,13%. Таким чином, для власників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» функціонування підприємства є прибутковим, тому продовження ведення господарської діяльності компанією є цілком виправданим.

Трудові показники таблиці демонструють зростання середньооблікової кількості працівників до кінця 2020 р. на 12 осіб, що свідчить про збільшення витрати для одержання більшого прибутку, адже витрати на оплату праці у 2019 р. порівняно з 2018 роком зріс на 23,22%, а у 2020 р. – на 0,03% до 39632,785 тис. грн., що було спричинено зростанням мінімальної заробітної плати у 2019 р. у зв'язку з інфляцією, а також – із нарахуванням індексації.

Середня заробітна плата одного працівника на рік за аналізований період зросла зі 119,978 тис. грн. до 147,834 тис. грн. у 2019 р. – це говорить про те, що підприємство намагалося зберегти високо-кваліфікаційні кадри і збільшити їх продуктивність праці, яка в результаті зросла на 10,14% до 1205,27 тис.грн/особу, заохочуючи працівників ростом заробітної плати. Проте з 2019 р. по 2020 р. ситуація стала протилежною, адже середня заробітна плата зменшилася до 141,546 тис. грн. (-4,25%) – це означає, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» докладало зусиль, аби за рахунок збільшення кількості кадрів на 4,48% втримати продуктивність праці на попередньому рівні, проте це призвело до зменшення продуктивності праці на 7,61% до 1113,51 тис.грн/особу.

Ще одним розділом зведених фінансово-економічних показників господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є показники майнового стану підприємства, аналіз яких здійснено в таблиці 1.11 завдяки оцінці забезпеченості підприємства ОФ, їхнього стану та ефективності використання.

Динаміку показників обіговості активів, серед яких середній період інкасації можна прослідкувати на рисунку 1.17.

Згруповані показники ділової активності підприємства у восьмому розділі таблиці И 2 дають підстави зробити такі висновки:

1. Оборотність дебіторської заборгованості (середній період інкасації) коливається від 9,631 об. у 2018 р. до 8,059 об. у 2020 р., проте динаміка є різною – від пришвидшення оборотності на 1,51% у 2019 р. порівняно з 2018 р. до її сповільнення у 2020 р. на 17,58%. Така динаміка спровокована зростанням середнього розміру дебіторської заборгованості до кінця 2020 р. на 17,11% та зменшенням виручки від реалізації продукції. Таким чином, середній період інкасації у 2018 році склав 38 днів, у 2019 р. – зменшився до 37 днів, а 2020 р. – збільшився до 45 днів.

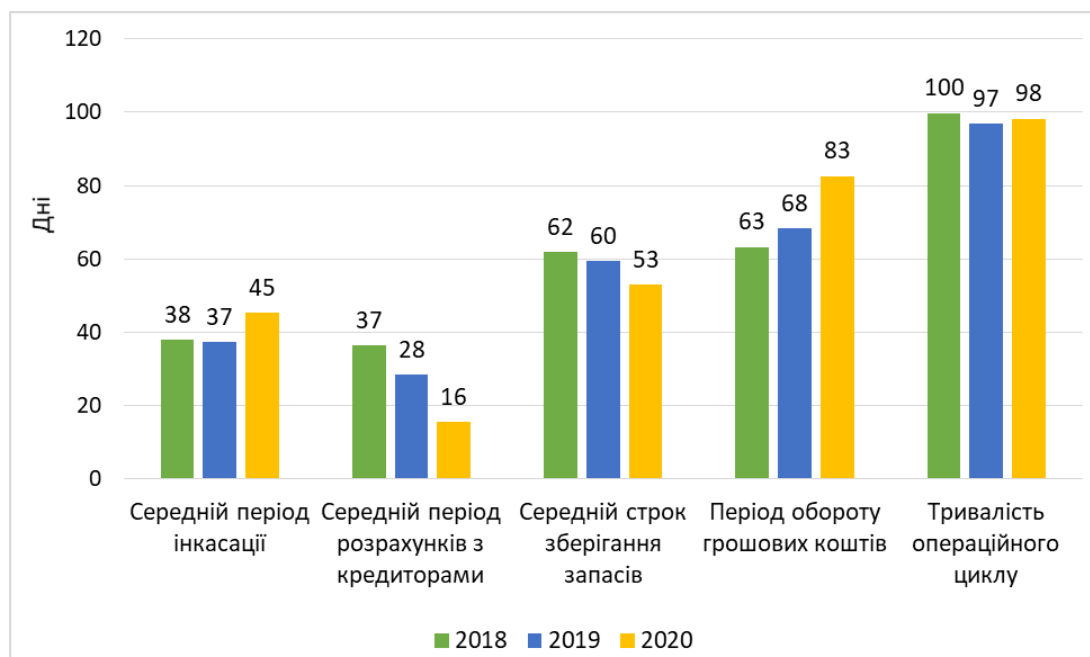


Рисунок 1.17 – Динаміка показників обіговості активів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

2. Середній період розрахунків з кредиторами за досліджуваний проміжок час зменшується від 37 днів 2018 р. до 28 днів 2019 р. і 16 днів 2020 р, тому це пришвидшило оборотність кредиторської заборгованості з 9,998 об. у 2018 р. на 28,21% у 2019 р. і 82,47% у 2020р., що є беззаперечно позитивним фактором для ділової активності підприємства та його платоспроможності в майбутньому.

3. Середній строк зберігання запасів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» теж має тенденцію до зменшення з 2018 по 2019 р. на 2 дні, а з 2019 по 2020 рік – ще на 7 днів. Отже, оборотність запасів пришвидшилася за 2018-2019 рр. на 3,99%, а за 2019-2020 рр. – на 12,44%, склавши 6,893 оборотів на рік.

4. Період обороту грошових коштів в результаті узагальнення періоду інкасації і строку зберігання запасів із вирахуванням періоду розрахунку з кредиторами є зростаючим і склав 2018 р. 63 дні, 2019 р. на 5 днів більше, 2020 р. – ще на 14 днів більше.

5. Щодо тривалості операційного циклу, то вона знизилася з 100 днів у 2018 р. до 97 днів у 2019 р., а потім збільшився на 1 день у 2020 р. – така динаміка може говорити про те, що момент відвінтаження покупцеві продукції з матеріалів зі складу наступив раніше, а отже, тривалість виробничого циклу зменшилася (див. табл. И 2). Отже, ділова активність показує збільшення періоду обороту коштів, що відображається у зниженні виробничо-технічного потенціалу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» через такі фактори, як збільшення рівня інфляції та відсоткових ставок по кредитах, зміна курсу національної валюти та конкурентоспроможність на зовнішньому ринку.

Заклучним етапом аналізу фінансово-економічної діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є дослідження змін його показників ліквідності, які ілюструє нам рисунок 1.18. Досліджуючи ліквідність підприємства, можна стверджувати, що більшість розглянутих показників зростають надзвичайно швидко, показуючи темп росту від 10% у 2019 р. до майже 100% у 2020 р., так от коефіцієнт абсолютної ліквідності демонструє ріст можливості покриття поточних зобов'язань при необхідності погашення негайно з 2018 по 2019 р. на 0,29, а з 2019 по 2020 рік – на 0,82, досягнувши значення 1,52, задовольняючи при цьому 152% своїх боргів, що говорить про «залежування» грошових коштів у касі та те, що компанія

використовує не весь свій потенціал для зростання, бо мало ймовірно, щоб всі кредитори підприємства одночасно пред'явили б йому свої вимоги.

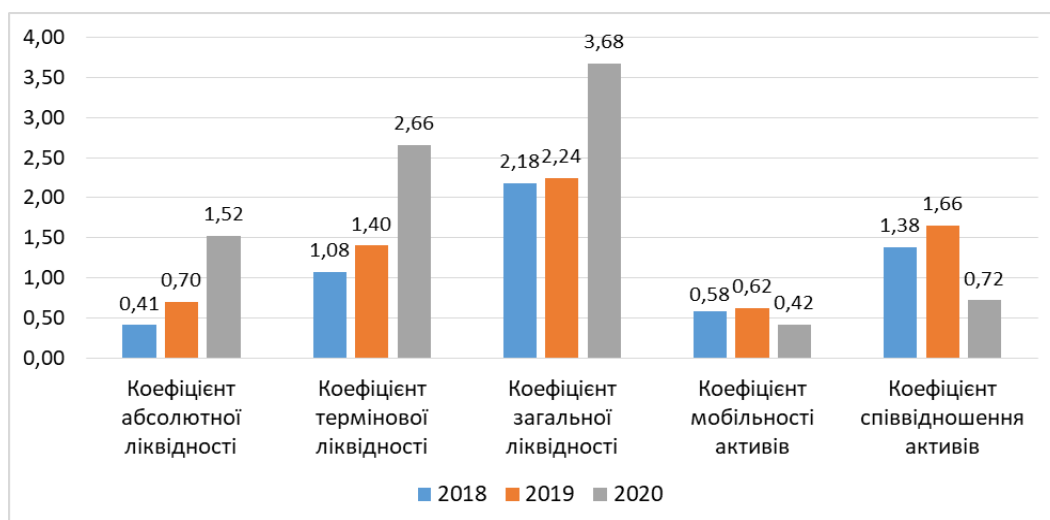


Рисунок 1.18 – Динаміка показників ліквідності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Зростаюча динаміка коефіцієнту загальної ліквідності від 2,18 у 2018 р. до 2,24 у 2019 р. і до 3,64 у 2020 р. забезпечує нормальний рівень ліквідності, адже перевищують мінімальне нормативне значення 2. Отже, підприємство володіє значним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися за рахунок власних джерел. Проте зниження коефіцієнта мобільності у 2020 р. веде до зростання позичкових коштів для фінансування оборотних активів, проте значення коефіцієнта мобільності нечисленно опустилися нижче нормованої межі 0,5 – але лише на 0,08, тому значних загроз для вагомого зничення фінансової стійкості немає.

Щодо коефіцієнту співвідношення оборотних активів до необоротних, то у 2018 і 2019 роках його значення перевищувало становлені норми і показали ріст до кінця 2019 р. на 0,27, однак уже 2020 р. коефіцієнт значно знизився менше норми і склав 0,72 (-0,94 порівняно з 2019 роком), що справило негативний короткочасний ефект на ліквідність, адже підприємство не зберегло рівноваги своїх активів.

Таким чином, ліквідність підприємства свідчить про наявність грошових коштів для термінового виконання фінансових зобов'язань даного періоду.

Для визначення ліквідності балансу слід порівняти підсумки наведених груп по активу і пасиву. Баланс ліквідності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020

роки розраховано у таблиці 1.11. Отже, побудувавши баланс ліквідності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», виявлено такі співвідношення між групами:

$$\begin{array}{ccc}
 \begin{array}{c} 2018 \text{ рік} \\ \left(\begin{array}{l} A1 < П1 \\ A2 > П2 \\ A3 > П3 \\ A4 < П4 \end{array} \right) \end{array} &
 \begin{array}{c} 2019 \text{ рік} \\ \left(\begin{array}{l} A1 < П1 \\ A2 > П2 \\ A3 > П3 \\ A4 < П4 \end{array} \right) \end{array} &
 \begin{array}{c} 2020 \text{ рік} \\ \left(\begin{array}{l} A1 < П1 \\ A2 > П2 \\ A3 > П3 \\ A4 < П4 \end{array} \right) \end{array}
 \end{array}$$

За умов відсутності абсолютної ліквідності підприємство не може погасити термінову заборгованість на дату складання балансу. Швидколіквідні активи за вартістю перевищують суму відносно термінових боргів. Тому в найближчій перспективі підприємство залишиться платоспроможним. Вартість середньоліквідних активів перевищує суму середньотермінових боргів, що забезпечить платоспроможність підприємства у середньостроковій перспективі. Водночас, вартість важко ліквідних і неліквідних активів повинна є меншою від вартості довгострокових зобов'язань і власного капіталу, що забезпечить стійкість підприємства у віддаленій перспективі.

Таблиця 1.11

Баланс ліквідності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Актив	2018	2019	2020	Пасив	2018	2019	2020	Надлишок +,-		
								2018	2019	2020
Група А1	19035	37423	54493	Група П1	46093	53215	35763	-27058	-15792	18730
Група А2	33898	42056	48589	Група П2	0	0	0	33898	42056	48589
Група А3	47597	39804	28428	Група П3	19688	914	20987	27909	38890	7441
Група А4	72647	71960	182541	Група П4	107396	137114	257301	-34749	-65154	-74760
Баланс гр.1+2+3+4	173177	191243	314051	Баланс гр.1+2+3+4	173177	191243	314051	-	-	-

У результаті проведеного аналізу зведених фінансово-економічних показників діяльності підприємства можна стверджувати про його високу якість фінансових результатів роботи за аналізований період.

Із точки зору прибутковості підприємство ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можна охарактеризувати як таке, що стабільно функціонує і має перспективні тенденції до розвитку.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНИЙ ТА МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»

2.1. Автоматизована система бухгалтерського обліку як організаційно-технічна складова облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

У попередньому розділі дипломної роботи на основі проведеного короткого аналізу організації бухгалтерського обліку, зокрема її організаційно-технічних аспектів, як цілеспрямованої діяльності керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів [5, с.42].

Так як у першому розділі магістерської дипломної роботи було проведено аналіз та охарактеризовано ключові аспекти організаційно-технічної складової облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Тому, задля уникнення повторень, необхідно сконцентрувати дослідження організаційно-технічних складових облікової політики товариства саме на аналізі існуючої автоматизованої системи бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день кожному підприємству для прийняття рішень необхідно бачити реальну картину свого фінансового стану, а головним фактором, який впливає на об'єктивність і оперативність інформації є фахово розроблена облікова політика щодо автоматизації облікових процесів підприємства.

В Наказі «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» в першому розділі визначено наступне: «Ведення бухгалтерського обліку здійснюється за машиноорієнтованою формою із застосуванням програмного забезпечення ISpro».

Під час вибору програмного засобу для організації системи обліку в автоматизованому середовищі ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» керувалося такими принципами:

1. «Західний» підхід, де в основі закладено таке твердження: «Автоматизація облікових процесів підприємства повинна бути результативною і виходити зі стратегії процвітання підприємства», тобто потрібно автоматизувати ті завдання, котрі будуть допомагати досягненню цілей підприємства, де всі задачі автоматизації буде оцінені з позиції «Ефективність/Ціна».

2. Організація обліково-аналітичних процедур отримання інформації повинна бути покладена в основу формування інформаційного забезпечення управлінської ланки підприємства, яка дозволяла б керівництву кваліфіковано і оперативно формувати управлінські рішення.

3. Наявність широкого функціоналу для оптимізації всіх процесів.

4. Простий перехід з інших систем.

5. Відповідність законодавству, вчасне оновлення.

6. Довільна модульна конфігурація.

Головною ознакою, представленої типологічної характеристики програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку підприємств (див. таблицю 2.1), є предмети обліку, адже потрібно детально усвідомлювати, що різноманітні програмні продукти різних класів призначені для підприємств об'ємів діяльності.

Таблиця 2.1

Класифікаційна характеристика програмного забезпечення для автоматизації системи обліку підприємств

Ознака типології програмного забезпечення	Головні різновиди програмного забезпечення
1. За засобом створення	Розробка програмного коду штатним програмістом. Формування на заявку відповідною фірмою-розробником. Написання панорамної програми з автоматизації обліку.
2. За предметом обліку	Приватна бухгалтерія. Дрібні підприємства. Середні підприємства. Великі підприємства. Поліпрофільні корпорації.
3. За засобом реалізації впрограму продукті бухгалтерських функцій	Програмний продукт, де пріоритет надається внесенню облікових операцій у ручний спосіб. Програмний продукт, де пріоритет надається внесенню облікових операцій згідно з шаблонами.
4. За комплексністю виконуваних функцій	Інтегрований програмний продукт зведеного обліку. Відокремлені автоматизовані робочі місця (АРМ). Комплекси пов'язаних АРМ.
5. За призначенням	Програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку. Фінансово-аналітичні системи. Програмний продукт для автоматизації керівної діяльності, котрі охоплюють модуль бухгалтерського обліку. Правові бази даних.

Програми з автоматизації бухгалтерського обліку мають достеменне укомплектовування змінних частин, де в результаті безпомилкової процедури

налаштування програмного забезпечення можна реалізовувати у послідовному порядку: налаштування плану рахунків відповідно до характерних ознак компанії, здійсненою оптимізацією обліку та постановкою завдання; налаштування типових проводок відповідно до характерних ознак компанії, здійсненою оптимізацією бухгалтерського обліку та постановкою завдання; налаштування форм первинних документів відповідно до характерних ознак компанії, здійсненою оптимізацією бухгалтерського обліку та постановкою завдання; налаштування форм бухгалтерської звітності та розрахунків за податками відповідно до характерних ознак компанії, здійсненою оптимізацією бухобліку та постановкою завдання.

Програмне забезпечення ISpro завдяки наявності всіх вище вказаних налаштувань допомагає автоматизації багатьох облікових і звітних процесів, що полегшує не тільки роботу бухгалтерам, але й дозволяє оперативно та вчасно проводити всі розрахунки. Це пояснюється розширеним спектром сфер застосування програмного комплексу ISpro (див. рис. Й 1). Проте для більш наочного комплексного розкриття спектрів можливостей програмного комплексу ISpro в бухгалтерському обліку необхідно розглянути засоби реалізації системи ISpro, що використовуються під час обліку праці, нарахування та виплати заробітної на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Ведення обліку праці, нарахування та виплати заробітної плати є важливим елементом системи обліку та управління, оскільки, з одного боку, це допомагає визначити суму витрат на оплату праці і, відповідно, визначити фактичну собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, з іншого боку, дозволяє максимально ефективно використовувати наявні трудові ресурси.

Незважаючи на значну важливість автоматизації обліку праці та її оплати для облікової системи, ця ділянка обліку є найскладнішою ділянкою автоматизації, що обумовлено такими проблемами: складність розрахунку та різноманітність структур заробітної плати працівників різних підприємств; постійна зміна нормативних документів, що визначають порядок нарахування заробітної плати, здійснення нарахувань та утримань із неї; неоднозначність трактування чинного законодавства; різноманітність алгоритмів здійснення допоміжних розрахунків за різними видами оплати та умовами виплат; наявність умов та пільг при утриманні

податку на доходи фізичних осіб; наявні розбіжності періоду нарахування та виплати заробітної плати залежно від особливостей роботи підприємств; формування регламентованих звітів, які постійно уточнюються та змінюються.

Система Обліку персоналу складається з підсистем Облік кадрів і Облік праці й заробітної плати. Зв'язки між документами та модулями системи дозволяють спростити та пришвидшити процес обліку персоналу (див. додаток І).



Рисунок 2.1 – Операції, за які відповідає підсистема Облік праці й заробітної плати у ISpro

Операції, за які відповідає підсистема Облік праці й заробітної плати у ISpro наведено на рисунку 2.1.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» використовує методи розрахунку обліку праці й заробітної плати для сфери діяльності промислових підприємств.

Отже, облік кадрів і заробітної плати в ISpro проводиться через ведення картотеки співробітників; підготовку наказів по персоналу; ведення штатного розкладу; підтримку широкого спектру нарахувань і утримань із заробітної плати (в т.ч. індивідуальних і бригадних нарядів); розрахунок різних доплат, надбавок, преміальних виплат, матеріальної допомоги, дивідендів і т.д.; підтримку подового і підсумованого обліку робочого часу; розрахунок відпускних і виплат за лікарняними листками; формування платіжних відомостей і списків на

перерахування (зв'язок з підсистемою обліку грошових коштів); формування і розрахунок документів довільного виду; розрахунок податків та підготовка звітів для ДФСУ та Пенсійного фонду; формування форми 1ДФ; перерахунок прибуткового податку; персоніфікацію [1].

На основі розглянутих технічних можливостей програмного комплексу ISpro щодо обліку кадрів, праці й заробітної плати сформуємо звіт Меморіальний ордер №5 на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», який являє собою «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій».

Формування звіту Меморіальний ордер №5 проводиться у підсистемі Облік персоналу / Облік праці й заробітної плати у групі модулів Результати розрахунку у модулі Аналітична розрахункова відомість (рис. 2.2).

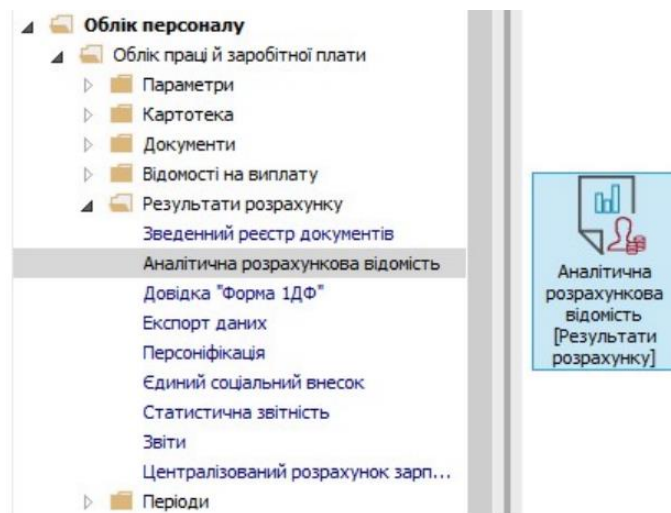


Рисунок 2.2 – Контекстне меню підсистеми Облік персоналу в програмі ISpro

На першому етапі створення звіту Меморіальний ордер №5 відбувається обов'язково із закладки Проводки по пункту меню Звіт / Формування звіту або по комбінації клавіш Alt + F9, що демонструє нам рис. Й 2.

Другим етапом є вибір відповідну форму звіту у вікні Вихід вихідної форми, після чого необхідно натиснути кнопку ОК (рис. Й 3).

Третя операція полягає у визначенні необхідних параметрів друку звіту у вікні Меморіальний ордер №5 (рис. Й 4) і в результаті – натисненні кнопки ОК. Під час встановлення параметрів друку вибираємо період, за який формується звіт,

Головну книгу, тип джерел фінансування, структурний підрозділ, спосіб деталізації розрахунків у звіті, а також параметри сортування та групування проводок.

Для коректного відображення даних у звіті необхідно проставити у вікні Розрахунок (див. рис. Й 5) відповідні відмітки. Аби перерахувати показники зарплати, фондів, перевірити проводки, що використовуються, а потім натиснути кнопку ОК.

Сформовано: 25.03.2020 12:17:53

МЕМОРИАЛЬНИЙ ОРДЕР №5
За Березень 2020 г.

Проведення	Дебет	Кредит	Сума
НАРАХОВАНО ЗАРОБІТНУ ПЛАТУ			
Вислуга років	8011/01	6511/01.01	6'422.78
2111 Заробітна плата			6'422.78
55 Вислуга років Мед			1'526.40
60 Вислуга років Пед			5'333.16
Вислуга років	8011/01	6511/01.01	436.80
2111 Заробітна плата			436.80
55 Вислуга років Мед			1'526.40
60 Вислуга років Пед			5'333.16
Доплата до мінімальної зарплати	8011/01	6511/01.01	79'790.72
2111 Заробітна плата			79'790.72
386 Доплата до мінімальної зарплати			79'790.72
Доплата за суміщення професій	8011/01	6511/01.01	728.00
2111 Заробітна плата			728.00
125 Доплата за суміщення професій			728.00
За важливу роботу	8011/01	6511/01.01	2'000.00
2111 Заробітна плата			2'000.00
100 За важливу роботу			2'000.00
За вищої категорії	8011/01	6511/01.01	3'373.80

Рисунок 2.3 – Сформований звіт Меморіальний ордер №5 за допомогою автоматизованої системи бухгалтерського обліку ISpro

Таким чином, провівши декілька нескладних операцій у програмі ISpro щодо нарахування заробітної плати, сформовано звіт Меморіальний ордер №5, результати якого демонструє рис. 2.3.

Під час формування звіту Меморіальний ордер №5 можливостями програмного комплексу ISpro було використано засоби генерування облікової звітності завдяки процесам використання первинної облікової інформації, що забезпечують вдосконалення порядку оформлення документів та документування на підприємстві; врахуванню специфіки автоматизації при формуванні та

документальному оформленні облікової політики; способів утворення первинної інформації. Все разом створює передумови для ефективної автоматизації бухгалтерського обліку на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за умови коректної роботи програмного забезпечення та відсутності проблем із комп'ютерною грамотністю персоналу облікової служби.

2.2. Характеристика методичних аспектів облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Оскільки організація обліку характеризується не тільки організаційно-технічними аспектами, але й методичними (див. рис. 1.5), який характеризується завдяки вибору системи певних способів та прийомів, за рахунок яких здійснюється документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність.

На даному етапі велике значення відіграє компетентність та обізнаність керівника не тільки підприємства, а головним чином – керівника бухгалтерської служби. Так як в результаті реформування системи бухгалтерського обліку в Україні внесено зміни до багатьох первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інші носіїв обліково-економічної інформації, що належать до уніфікованої системи бухгалтерської облікової та звітної документації, затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку, прийнято 25 Положень (стандартів) обліку, які базуються на МСБО.

Дослідимо більш ґрунтовно методичний етап організації бухгалтерського обліку за рахунок розкриття суттєвих складових методичного аспекту облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Оскільки організація бухгалтерського обліку здійснюється згідно з Наказом «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», який у третьому розділі розкриває діючу методику обліку (див. рисунок 1.7).

Положення наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» визначає, оцінює та розкриває інформацію щодо основних засобів Товариства відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».

До основних засобів належать матеріальні об'єкти, вартість яких перевищує 6000 грн., що їх: утримують для використання у виробництві або постачанні продукції, товарів чи наданні послуг, для надання в оренду, або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного року (собівартість об'єкта основних засобів визнається активом, якщо і тільки якщо: є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до Товариства; собівартість об'єкта можна достовірно оцінити).

Основні засоби Товариства обліковуються по об'єктах, якими є: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів [1].

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами. Оскільки клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності Товариства.

Класифікація основних засобів за групами відображено на рисунку 2.4.

Амортизація основних засобів нараховується прямолінійним методом з метою рівномірного зменшення первісної вартості до ліквідаційної вартості протягом строку їх експлуатації з використанням наведених у таблиці 2.2 щорічних норм (максимальне значення).

Строк корисного використання по групах однорідних об'єктів основних засобів визначається спеціально призначеною комісією. Строк корисного використання об'єктів основних засобів, отриманих в лізинг, встановлюється рівним терміну дії договору лізингу (терміну сплати лізингових платежів). Мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів розподіляються за групами (див. табл. 2.2).



Рисунок 2.4 – Класифікація основних засобів згідно облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Облік основних засобів за первинними документами на підприємстві представлено на рисунку 1 додатку 3.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів. А також на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших

необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на попередньому рахунку.

Таблиця 2.2

Щорічні норми зменшення первісної вартості ОЗ до ліквідаційної вартості, а також строки корисного використання ОЗ, затверджені Наказом «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Назва групи ОЗ	Норма, у %	Мінімальні строки корисного використання, років
Будівлі, споруди і передавальні пристрої:		
будівлі	5,00%	20
споруди	6,67%	15
передавальні пристрої	10%	10
Машини та обладнання	50,00%	2
Холодильне обладнання з малим строком використання	50,00%	2
Транспортні засоби	20,00%	5
Інструменти, прилади, інвентар, меблі	50,00%	2
Зонти, шатри з малим строком використання	50,00%	2
Інші основні засоби	8,33%	12
Інвентарна тара	16,67%	6
Торгове обладнання	50,00%	2

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» ведуть облік предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається шляхом нарахування зносу за встановленою підприємством нормою з урахуванням очікуваного строку використання таких об'єктів [35].

Аналітичний облік основних засобів ведеться на інвентарних карточках, які відкриваються окремо на кожний об'єкт і зберігаються по групах класифікації. Заповнені інвентарні карточки реєструються в описі. На основі інвентарних карточок основних засобів складається відомість обліку руху основних засобів. Підсумкові суми по відомості обліку руху основних засобів переносяться в журнал-ордер на рахунок 10. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то в бухгалтерському обліку кожна з цих частин може визнаватись як окремий об'єкт основних засобів. Кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер, який наноситься

на об'єкт і вказується в первинних документах та реєстрах з обліку об'єктів основних засобів. Облік ведеться також за видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально відповідальними особами.

Матеріальні активи, строк служби яких не більше 1 року, відносяться (незалежно від їх вартості) до складу малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) та обліковуються у складі запасів підприємства (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»).

Облікова політика ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», до складу групи «Інші необоротні матеріальні активи» відносить «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (МНМА).

Патенти та ліцензії, придбані на термін більше одного року, визнаються у фінансовій звітності нематеріальними активами. Програмне забезпечення, яке є невід'ємним і необхідним для забезпечення роботи основних засобів, враховується у складі цих об'єктів.

Об'єкти нематеріальних активів класифікуються за окремими групами. Клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності Товариства. Окремі класи можуть включати: назви брендів; заголовки та назви видань; комп'ютерне програмне забезпечення; ліцензії та привілеї; авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію; рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; нематеріальні активи на етапі розробки. Зазначені класи поділяються на (об'єднуються у) менші (більші) класи, якщо це приводить до доречнішої інформації для користувачів фінансової звітності.

Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи розподіляються за наступними групами:

Група 1 – права користування природними ресурсами;

Група 2 – права користування майном;

Група 3 – права на комерційні позначення;

Група 4 – права на об'єкти промислової власності;

Група 5 – авторське право та суміжні з ним права;

Група 6 – інші нематеріальні активи.

Нематеріальні активи первісно оцінюються за собівартістю. Собівартість включає в себе вартість придбання і витрати пов'язані з доведенням нематеріальних активів до стану, придатного для експлуатації.

Таблиця 2.3

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з МНМА ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

№ п/п	Операції з МНМА в бухгалтерському обліку	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Придбанно та оприбутковано МНМА	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”
3	Знос 50% вартості активу відповідно до наказу про облікову політику (із застосуванням рахунків класу 9)	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”
4	Нараховано амортизацію 50% вартості активу (з використанням рахунків класу 8)	832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”
5	Передача МНМА в експлуатацію	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
5.1	Списання МНМА в кінці строку використання: нараховано 50% зносу	91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”
5.2	Повне списання з балансу амортизованої вартості МНМА	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
6	Продаж МНМА	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”
6.1	- відображено податкове зобов'язання з ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	641 “Розрахунки за податками”
6.2	- списання залишкової вартості МНМА	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
6.3	- списання суми зносу	132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”	112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
6.4	- надходження коштів від покупця	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Згідно п.8.2.1 Закону № 334/94 податковий облік витрат на придбання МНМА ведеться: якщо вартість придбаних (виготовлених) МНМА, строк корисного використання яких більше 365 днів, а вартість перевищує 1000 грн., то такі активи

зараховуються до складу основних фондів, а їх вартість включається та збільшує балансову вартість основних фондів (переважно груп 2, 3 і 4); у разі, якщо витрати на придбання матеріальних цінностей, які призначені для використання у господарській діяльності платника податку строком, який перевищує 365 днів (МНМА), а вартість не перевищує 1000 грн., то вони включаються до складу валових витрат в загальному порядку та враховуються для перерахунку за п.5.9 статті 5 зазначеного Закону, тобто їх облік здійснюється як облік запасів (малоцінних та швидкозношуваних предметів).

Таблиця 2.3 демонструє облік операцій з МНМА ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Таблиця 2.4

Первинні документи для відображення операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Операції	Перелік первинних документів	
	документи з обліку основних засобів	документи з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
1	2	3
Придбання	Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1) або прибутковий ордер (прибуткова накладна)	На видаткову накладну постачальника одержувач виписує прибутковий ордер (прибуткову накладну)
Введення в експлуатацію	Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1)	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (МШ-1)
Внутрішнє переміщення	Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1)	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШ-2) та розписка особи, яка їх отримала
Аналітичний облік	Інвентарна картка обліку основних засобів (ОЗ-6)	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШ-2)
Вибуття з експлуатації	Акт на списання основних засобів (ОЗ-3) при повному або частковому списанні чи Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1) при передачі третім особам	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШ-4) чи Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні (МШ-5)

Облік МНМА ведеться на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», на якому відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного

способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Нижче в таблиці 2.4 наведено первинні документи з обліку основних засобів, які застосовуються в операціях з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Визнання, оцінка та розкриття інформації щодо запасів здійснюється у відповідності до вимог МСБО 2 «Запаси».

Витрати, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі: понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж.

Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання Товариства, а також витрати на управління та адміністративні витрати. Змінні виробничі накладні витрати - непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, до яких відносяться витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу – обсягу виробленої продукції. До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати по варильному цеху, бродильно-лазерному цеху, вуглекислотному цеху, цехам розливу (склопляшка, ПЕТ-пляшка, КЕГ-тара).

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з урахуванням бази розподілу – обсягу виробленої продукції виходячи з нормальної потужності звітного періоду. До загальновиробничих постійних витрат відносяться витрати по матеріальному складу, транспорт внутрішнього призначення,

благоустрій, лабораторія, ремонтно-механічний цех, КІПіА, ремонтно-будівельний цех, компресорний, цех, електроцех, теплоцех, артскважина.

Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування.

Витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходу, визнаються у тому ж періоді, що й відповідні доходи.

Обліку підлягають фактично понесені витрати (які мають документальне підтвердження їх здійснення), або прогнозовані витрати, за бухгалтерською довідкою, затвердженою в порядку, встановленому керівництвом Товариства (наприклад, нарахування резерву кредитних збитків).

Витрати класифікуються згідно Плану рахунків. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові та інші витрати вважаються витратами періоду та відображаються в складі прибутків (збитків).

Доцільність витрат, правильність розподілу їх згідно з видами витрат підтверджується підписами виконавця та затверджується керівником.

Витрати майбутніх періодів визнаються шляхом систематичного розподілу їх вартості між звітними періодами, протягом яких вони будуть забезпечувати одержання економічних вигід.

Транспортно-заготівельні, монтажно-налагоджувальні та інші витрати, пов'язані з придбанням запасів, необоротних активів, які включаються до вартості придбання, не включаються до складу витрат, а підлягають віднесенню на відповідні рахунки обліку необоротних активів та запасів.

Отже, окремі пункти облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» присвячені стислому визначенню грошовим коштам та їх еквівалентам, витратам та доходам майбутніх періодів, дебіторської заборгованості.

Згідно пункту облікової політики підприємства про зобов'язання, до яких відноситься: векселі до сплати; облігації випущені; кредити та позики отримані; торгова кредиторська заборгованість.

До фінансових зобов'язань не відноситься кредиторська заборгованість, погашення якої не передбачається фінансовими інструментами: аванси отримані (погашається шляхом вибуття немонетарних активів), кредиторська заборгованість

з податків та зборів, з розрахунків по заробітній платі, з податкових зобов'язань по ПДВ, з іншими кредиторами (заборгованість не договірною характеру), створені забезпечення.

Товариство здійснює класифікацію всіх фінансових зобов'язань як таких, що в подальшому оцінюються за амортизованою собівартістю, за винятком:

а) фінансових зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Такі зобов'язання, включаючи похідні інструменти, є зобов'язаннями, які надалі оцінюються за справедливою вартістю;

б) фінансових зобов'язань, що виникають у разі невідповідності передавання фінансового активу критеріям для припинення визнання або в разі застосування підходу подальшої участі.

Щодо резерву сумнівних боргів, то відповідно до облікової політики він зменшує суму первісної вартості дебіторської заборгованості та визначається на основі аналізу в межах 5% заборгованості на перше число місяця. Але як показала практика, товариство не дотримується такої методики, оскільки резерв був сформований у 2000 р. і жодного разу не був перерахований.

Нарахування резерву сумнівних боргів проводити в останньому місяці звітного року. Для аналізу дебіторської заборгованості товариство створило постійно діючу комісію у складі спеціалістів фінансово-економічної служби та юридичного відділу. На кінець звітного року комісія формує список безнадійної заборгованості з відмітками критерія визнання її безнадійною, термінів непогашення та прийнятих мірах до дебіторам.

Обліковою політикою ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» визнається дохід за методом нарахування.

Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки за умови відповідності визначенню та критеріям визнання. Визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань.

Дохід від продажу активів визнається у прибутку або збитку в разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) Товариство передало покупцеві суттєві ризики і вигоди, пов'язані з власністю на активи;

б) за Товариством не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка зазвичай пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими активами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до Товариства надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

ґ) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Дохід за фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, що оцінюється за справедливою вартістю, визнається у прибутку або збитку.

Товариство застосовує МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» тільки якщо контрагентом за цим договором є клієнт.

Товариство застосовує МСФЗ 15 до всіх договорів з клієнтами, за винятком угод про оренду; страхових контрактів; фінансових інструментів та інших контрактних прав чи зобов'язань, що належать до сфери застосування МСФЗ 9, 10, 11, МСБО 27 та 28; та негрошових обмінів між суб'єктами господарювання у тій самій лінії бізнесу з метою спрощення здійснення продажів клієнтам або потенційним клієнтам.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» визнає виручку протягом періоду часу, якщо виконується один з наступних критеріїв:

– покупець одночасно отримує і споживає вигоди, у міру того як організація-продавець їх поставляє (забезпечує);

– виконання зобов'язань організацією-продавцем призводить до створення або поліпшення активу, який покупець має можливість контролювати в міру створення такого активу;

– виконання зобов'язань організацією-продавцем не приводить до створення активу з альтернативним використанням, і організація має право на отримання платежу за виконані на конкретну дату зобов'язання.

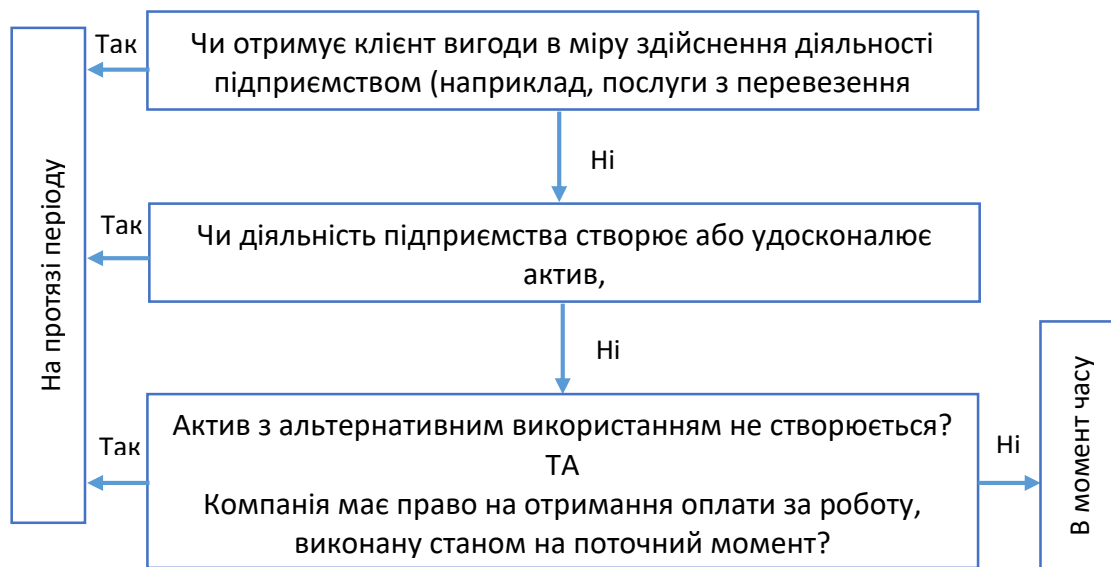


Рисунок 2.3 – Алгоритм визначення моменту визнання виручки за МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами»

Розглянемо алгоритм визначення моменту визнання виручки відповідно до МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами» представлений на рисунку 2.3.

Отже, результатом проведеного аналізу методичного аспекту наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є відсутність деталізації щодо розкриття всіх питань методології обліку власного капіталу, активів та заробітної плати, а також деякі питання організації обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або взагалі не висвітлені, серед них: інвентаризація та аудит.

Діючою біловою політикою підприємства охарактеризовано форму ведення бухгалтерського обліку як меморіально-ордерну, де за первинними документами складаються меморіальні ордери, де проставляється кореспонденція рахунку. Меморіальні ордери складаються на кожний первинний, документ – один документ-доказ.

Меморіальні ордери фіксуються в реєстраційному журналі та використовуються для запису на синтетичних рахунках в Головній книзі. У додатку І наведено схему меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку.

За такої форми ведення бухгалтерського обліку аналітичний облік проводиться паралельно синтетичному, використовуючи первинні документи, картки, відомості, книги.

Узагальнення аналізу основних методичних аспектів облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» об'єднані в таблиці 2.5.

Аналіз методичного аспекту облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

№	Питання, яке аналізується	Пункт наказу про облікові процедури для визнання
1	Визнання основних засобів	Матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
2	Методи нарахування амортизації ОЗ	Амортизація нараховується прямолінійним методом з метою рівномірного зменшення первісної вартості до ліквідаційної вартості протягом строку їх експлуатації з використанням щорічних норм (див. табл. 2.2)
3	Встановлення вартісної ознаки ОЗ	Вартість перевищує 6000 грн.
4	Модель оцінки основних засобів	За первісною вартістю (собівартістю) або за переоціненою вартістю
5	Визнання МНМА	Відповідно до визначення, даного в Інструкції № 291, до МНМА відносяться активи, строк корисного використання яких складає більше одного року.
6	Амортизація МНМА	Амортизація нематеріальних активів нараховується прямолінійним методом на протязі терміну їх корисного використання; нараховувати у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100%.
7	Встановлення вартісної ознаки МНМА	Вартість МНМА повинна перевищує 1000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.
8	Визнання запасів	Існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі чи утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу
9	Метод оцінки, що застосовується при вибутті запасів	Метод середньозваженої собівартості, ФІФО, ціни продажу
10	Визначення одиниці запасів:	За однорідними групами
11	Метод визначення суми резерву сумнівних боргів:	За платоспроможністю окремих дебіторів
12	Форма ведення бухгалтерського обліку	Меморіально-ордерна
13	Робочий план рахунків	Класи плану рахунку: 1. Необоротні активи. 2. Запаси. 3. Кошти, розрахунки та інші активи. 4. Власний капітал і забезпечення зобов'язань. 5. Довгострокові зобов'язання. 6. Поточні зобов'язання. 7. Доходи і результати діяльності. 8. Витрати за елементами. 9. Витрати діяльності.

За умови використання обчислювальної техніки машинних носіїв після групування по дебету синтетичних рахунків є основою для складання машинограм

по дебету рахунка, а після вторинного групування по кредиту рахунків – для складання відомості по кредиту рахунків. Для автоматизації процесу формування аналітичного обліку паралельно створюються машинограми аналітичного обліку. Після цього на основі синтетичного і аналітичного обліку складається Головна книга. Перевірка правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку здійснюється складанням у кінці місяця оборотних або сальдових відомостей по рахунках аналітичного обліку і звірянням їх підсумків з відповідними даними оборотної відомості за синтетичними рахунками.

Під час обрання меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» керувалося такими її перевагами: простота і гнучкість, що дає змогу пристосовувати її до різних типів підприємств; використання меморіальних ордерів, що сприяє упорядковуванню синтетичного обліку; посилення контрольних функцій обліку, звіряння даних синтетичного і аналітичного обліку. Водночас меморіально-ордерна форма обліку має істотні недоліки, а саме: необхідність формування великої кількості меморіальних ордерів; незначний ступінь відповідності обліку потребам аналізу і аудиту; не надає можливості на основі облікової інформації приймати управлінські рішення.

**РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»**

3.1. Організація, планування, методика та узагальнення аудиту фінансових результатів

Одним із найскладніших та найбільш відповідальних видів аудиторської перевірки є перевірка фінансових результатів та реального фінансового стану діяльності підприємства. Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів характеризується найвищим ступенем аудиторського ризику, так як від правильності та повноти визначення прибутку або збитку залежить подальша фінансова стратегія підприємства.

Відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності [19]. Досягнути цього можливе за рахунок виконання всіх завдань, які виносяться до аудиту фінансових результатів, та висловлення аудитором думки про те чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Таблиця 3.1

Головні завдання аудиту фінансових результатів

Основні завдання аудиту фінансових результатів	
Встановлення	1.Відповідності визначення фінансових результатів обліковій політиці підпр.; 2.Повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності; 3.Дотримання підприємством межі звітного періоду.
Перевірка	1.Правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості; 2.Правильності використання рахунків класів 7, 8 та 9 Плану рахунків бухобліку; 3.Правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей; 4.Правильності розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету.
Дослідження	1.Причин відхилень фактично отриманого прибутку від планового; 2.Достовірності визначення фінансових результатів; 3.Організації обліку фінансових результатів.
Контроль	1.За правильністю визначення, розподілу та використання ЧП; 2.За правильністю віднесення витрат до собівартості продукції; 3.За дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів

Відповідно до МСА 200, аудитор має використовувати індивідуальну методику аудиту фінансових результатів, яка мусить бути розроблена у відповідності з господарською діяльністю підприємства, та забезпечувати отримання відповідних аудиторських доказів, опис процедур та формування висновків з наданням наступних рекомендацій щодо поліпшення ведення фінансової діяльності. Згрупуємо головні завдання аудиту фінансових результатів доцільно узагальнювати за тематичними блоками, наведеними в таблиці 3.1.

Джерелами інформації для проведення аудиту внутрішньогосподарської діяльності, в першу чергу, фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» представлено на рисунку 3.1.

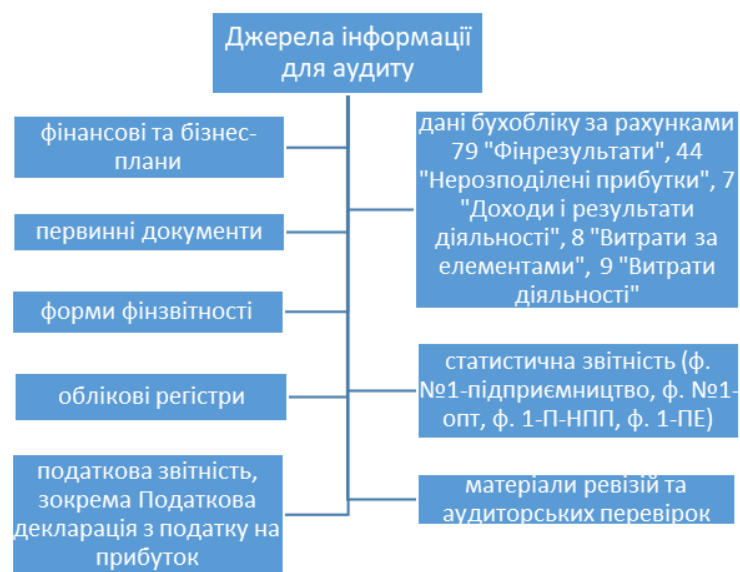


Рисунок 3.1 – Джерела інформації для проведення аудиту внутрішньогосподарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

У додатку Л узагальнено підходи різних науковців щодо організації проведення аудиторської перевірки фінансових результатів та, враховуючи основні підходи до етапів аудиту, принципи його проведення, автором визначено основні заходи організаційної та підготовчої стадії аудиту (таблиця 3.2).

Організаційна стадія передбачає ознайомлення аудитора з фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання. Для досягнення цієї мети необхідно вивчити інформацію щодо діяльності підприємства (рисунок 3.2).

Початковий етап проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

Назва стадії	Найменування заходів
Організаційна стадія	Попереднє ознайомлення аудитором із замовленням потенційного клієнта для визначення трудомісткості та оцінки аудиторського ризику
	Відправлення аудитором (аудиторською фірмою) листа-згоди
	Укладання договору про проведення аудиту
Підготовча стадія	Процес формування аудиторської команди
	Обговорення та вирішення залучення сторонніх спеціалістів, якщо є в цьому необхідність
	Складання загальної стратегії (плану) аудиту
	Розробка програми (розширеного плану) та графіку аудиту



Рисунок 3.2 – Порядок ознайомлення аудитора з підприємством-замовником

Для здійснення аудиту аудиторська фірма може отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). У Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені: мета аудиту (аудиторської перевірки); масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце і терміни проведення аудиту; умови оплати за надані роботи (послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта. На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки.

Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансової звітності неприйнятна – він має відмовитися від надання аудиторських послуг.

Якщо концептуальна основа є прийнятною, то аудитор повинен довести до відома керівництва суб'єкта господарювання, що відповідно до вимог МСА 580 «Письмові запевнення» аудитор очікує письмово підтвердження визнання управлінським персоналом відповідальності за складання фінансової звітності та повноту наданої аудитору інформації.

Якщо управлінський персонал підприємства не визнає свою відповідальність або не погоджується надавати письмові запевнення шляхом включення відповідного положення до договору на проведення аудиту або до листа-зобов'язання, аудитору слід відмовитися від прийняття завдання.

Також аудитор повинен розглянути можливість аудиторської фірми якісно надати аудиторські послуги з огляду на кваліфікацію співробітників, їх компетенцію у відповідній галузі, наявність необхідних ресурсів і часу для виконання нового завдання.

Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора підприємству-клієнту Листа-угоди, в якому викладені письмово істотні умови завдання з аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Відповідно до виду аудиторських послуг можуть складатися такі листи-угоди: лист-угоди з аудиту; лист-угоди з огляду фінансової звітності; лист-угоди з огляду проміжної фінансової звітності; лист-угоди з надання іншої впевненості; лист-угоди з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; лист-угоди з підготовки інформації для фінансової звітності.

Після підписання Листа-угоди аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку фінансових результатів. Договір повинен містити такі

суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу): предмет договору; обсяг аудиторських послуг; розмір та умови оплати, відповідальність сторін; інші умови (обов'язки сторін; порядок здачі та приймання робіт; строк виконання робіт; права та відповідальність сторін; особливі умови; реквізити сторін тощо).

Підготовча стадія передбачає визначення аудитором хронологічного порядку виконання сформованих методів та прийомів аудиту фінансових результатів.

Планування аудиту фінансових результатів здійснюється, виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Для того, щоб ефективно провести аудит, аудитор повинен чітко сформулювати мету проведення аудиту, основні завдання, виокремити об'єкти аудиту в межах завдання, чітко визначити джерела отримання інформації, визначити етапи планування аудиторської перевірки та аудиторські процедури.

Основні етапи планування аудиторської перевірки фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» зображено на рисунку 3.3.

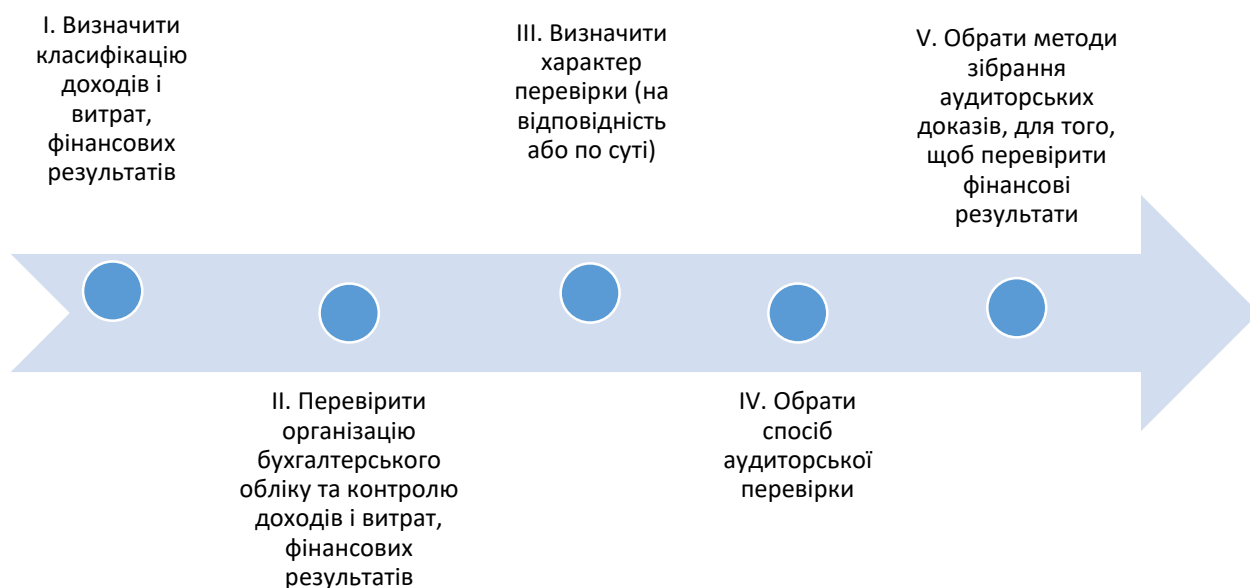


Рисунок 3.3 – Основні етапи планування аудиторської перевірки фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Процес планування аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повинен базуватись на загальних та конкретних принципах аудиту, які передбачають оптимальність, комплексність та неперервність планування, а

також формування наступних етапів: попереднє планування аудиту, розробка та формування плану аудиту, формування програми аудиту. На етапі планування аудитор повинен оцінити ризик контролю та невід’ємний ризик з метою розрахунку ризику не виявлення. Це може бути реалізовано за допомогою тестів.

За результатами власних спостережень та анкетування працівників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можна припускати, що фактична оцінка невід’ємного ризику становить 25,14%, тобто невід’ємний ризик у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є низьким. Тест оцінки системи внутрішнього контролю показує, що надійність системи внутрішнього контролю товариства є середньою і становить 61,5%.

Прийнявши для себе аудиторський ризик на рівні 3% було розраховано ризик невиявлення, який склав 20%, тобто є низьким. Це зумовлює при розробці плану та програми аудиту запланувати значну кількість процедур.

На мій погляд, аудит фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» доцільно проводити у послідовності, яку описано в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Послідовність проведення аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво»

Етап аудиту	Опис послідовності проведення аудиту
Попереднє вивчення	Вивчення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку
Перевірка доходів	У розрізі: доходів від реалізації; інших операційних доходів; доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів;
Перевірка витрат	перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості; перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації; перевірка правильності відображення як в обліку, так і звітності операційних витрат; перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат;
Перевірка фінансових результатів	Співставлення результатів перевірки зі звітністю

Для проведення аудиторської перевірки формування та відображення фінансових результатів підприємства можуть використовуватися такі методичні прийоми аудиту: обстеження, вибіркові спостереження; інвентаризація,

комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання.

Керуючись методикою організації аудиту фінансових ресурсів товариства, автором розроблено програму аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додаток М).

Програма аудиту повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь у перевірці, а також слугувати засобом контролю за роботою членів аудиторської групи оскільки має детальний опис сутності аудиторських процедур. Вона надає детальне уявлення аудиторських послуг, необхідних для виконання завдань перевірки; розподіляє відповідальність між членами робочої групи; установлює взаємозв'язки між різними етапами робочої групи; допомагає своєчасно виконувати завдання плану та у відповідності документувати факт здійснених аудиторських операцій.

Після складання плану та програми аудиту, обговорення її із керівництвом клієнта, аудитор переходить до основного етапу аудиту, методика проведення якого буде розглянута нижче.

Ефективність аудиторської перевірки, в першу чергу, залежить від рівня інформаційного забезпечення аудиту, досконалості плану і програми та вірно вибраних процедур аудиту. Чим якісніше буде проведено аудиторську перевірку, тим більш чітким та обґрунтованим буде звіт незалежного аудитора.

Під час розробки методики проведення аудиту фінансових результатів аудитор повинен враховувати галузь та специфіку діяльності підприємства. Методика проведення аудиту розробляється для кожного підприємства окремо.

Процес проведення аудиту оформлюється відповідними документами. Під документальним оформленням або документування аудиту розуміють процедуру обґрунтування зроблених висновків документами. Довіра до інформації, що відображена в аудиторському звіті може бути забезпечена саме відповідним документальним обґрунтуванням результатів перевірки.

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» основне призначення робочих документів полягає в тому, що вони: допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку; здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи та містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи на підтримку думки аудитора [57].

Документи які використовує аудитор в ході аудиторської перевірки та документи, які аудитор складає самостійно зображено на рисунок 3.4.



Рисунок 3.4 – Документи, що слугують інформаційним забезпеченням аудиту

В ході аудиту можуть бути виявлені порушення на різних етапах обліку. Узагальнено та згруповано відповідно до процесу обліку можливі порушення, які правдоподібно виявляться в ході аудиторської перевірки, у таблиці 3.6.

Типові порушення, які можуть з'явитися на різних етапах обліку

Процес, в ході якого вони виникають	Типові порушення
1	2
При веденні бухгалтерського обліку доходів	<ul style="list-style-type: none"> – доходи відображаються без зв'язку зі збільшенням активу та зменшенням зобов'язання; – доходи звітного періоду визначаються під час такого збільшення активу або зменшення зобов'язання, яке зумовлює зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників; – недостовірне визначення доходів; – неправомірне визнання доходу (виручки) від реалізації продукції у разі, коли покупцеві не передано ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар або інший актив); – неправомірне коригування визнаного доходу (виручки) від реалізації продукції на величину пов'язану з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості; – неправомірне визнання доходу пов'язаного з наданням послуг, у разі неврахування ступеня завершеності операцій з наданням послуг на дату балансу або недостовірної оцінки результату цієї операції; – неповне відображення передбаченої інформації в примітках до фінансової звітності; – не зазначення розподілу доходу за кожною групою доходів: дохід від реалізації продукції; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.
При перевірці понесених витрат	<ul style="list-style-type: none"> – витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язання; – недостовірне визначення (оцінка) суми витрат; – витрати визнаються витратами певного періоду неодноразово з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі періоду, в якому вони були здійснені; – неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) – неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг); – неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг); – неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат; – неповне відображення передбаченої стандартом інформації в примітках до фінансових звітів; – не розкриття складу та сум витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати»; – не розкриття складу та сум витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

1	2
Під час формування фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> – показники звітності не підтверджені результатами інвентаризації (інвентаризація проведена формально, не по всіх активах і зобов'язаннях); – допущені арифметичні помилки при підрахунку показників звітності, заокругленнях значень показників; – неповно або неправильно заповнені обов'язкові реквізити звітності; – неправильно сформовані дані рядків річної бухгалтерської звітності; – неправомірне використання прибутку звітного року.

Зважаючи на можливі порушення робоча документація аудитора повинна включати документи, в яких знайшло відображення порівняння відповідності показників доходів, витрат та прибутку або збитку у Звіті про фінансові результати, Головній книзі та реєстрах обліку (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Інформаційна довідка про достовірність показників Звіту про фінансові результати ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2020 рік

Показник Звіту про фінансові результати	Код рядка	Дані Головної книги, грн.	Дані реєстрів бухгалтерського обліку, грн.	Дані форм звітності з якими проводиться взаємозвірка			Відхилення	Примітки
				№ форми	Код рядка	Сума, Грн.		
Чистий дохід від реалізації продукції	2000	311784	311784	-	-	-	-	-
Собівартість реалізованої продукції	2050	204621	204621	-	-	-	-	-
Валовий прибуток	2090	107163	107163	-	-	-	-	-
Інші операційні доходи	2120	14301	14301	-	-	-	-	-
Адміністративні витрати	2130	16173	16173	-	-	-	-	-
Витрати на збут	2150	47710	47710	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	2180	13138	13138	-	-	-	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	44443	44443	-	-	-	-	-
Фінансові витрати	2250	1761	1761	-	-	-	-	-
Інші витрати	2270	541	541	-	-	-	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	42141	42141	-	-	-	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	10322	10322	-	-	-	-	-
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	31819	31819	4	4100	31819	-	-

За даними таблиці 3.5 можемо побачити, що на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» Звіт про фінансові результати (Звіт про Сукупний дохід) складений у відповідності з даними синтетичного та аналітичного обліку.

У випадку виявлення відхилень в обліку доходів та витрат підприємства від вимог чинного законодавства пропонуємо скласти відомості виявлених 109 відхилень. На підставі неї рекомендуємо у процесі зведення результатів аудиторської перевірки скласти робочу форму відомості про фінансові результати для цілей фінансового обліку та податкових розрахунків, а також зробити контрольний розрахунок податку на прибуток.

Зроблені у ході перевірки зауваження та рекомендації щодо усунення відхилень, які знайшли відображення в робочих документах доцільно використовувати при складанні аудиторського звіту.

На заключному етапі аудитор обирає вид аудиторського звіту залежно від зауважень та рекомендацій щодо усунення відхилень (див. рисунок 3.5). Так от безумовно-позитивний звіт як не модифікована думка надається, коли аудитор доходить думки, що бухгалтерський облік ведеться належним чином, фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності.

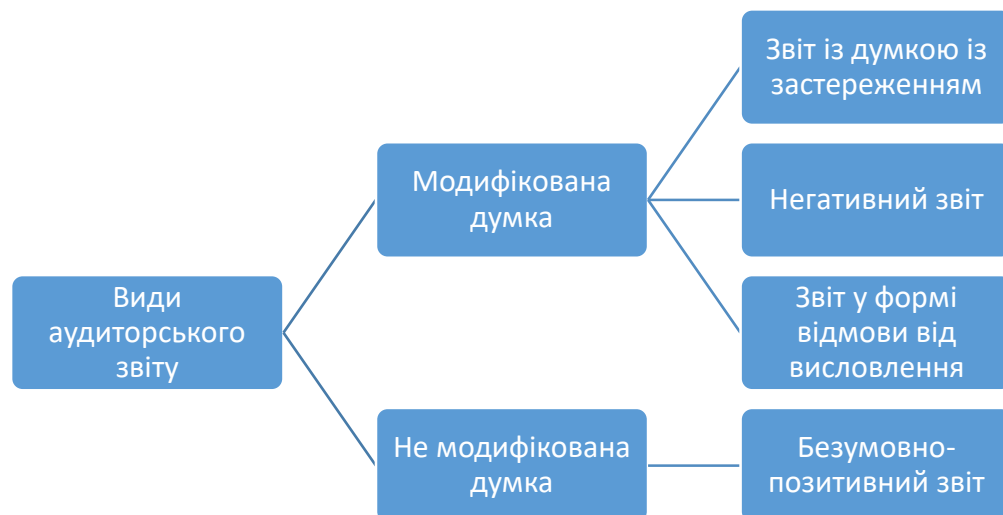


Рисунок 3.5 – Види аудиторського звіту, який складається аудитором на заключному етапі

Модифікований звіт, крім стандартного набору елементів, містить пояснювальний параграф, в якому розкриваються причини відмінності думки від безумовно-позитивної.

Модифікована думка – це думка, яку формулює аудитор вразі: система бухгалтерського обліку не ведеться належним чином, можливі суттєві викривлення та невідповідності затвердженій обліковій політиці та нормам чинного законодавства; фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; аудитор не може отримати достатні й належні докази для того, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (обмеження обсягу аудиту); фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, все одно не забезпечує достовірного подання і розкриття фінансової інформації.

Оскільки модифікований звіт може бути трьох форм, згідно до представленій на рисунку 3.5 видовою класифікацією аудиторських звітів, тому охарактеризуємо кожен із можливих форм.

Звіт із думкою із застереженням, складається, якщо аудитор доходить висновку, що викривлення є: суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансових результатів підприємства; або аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансові результати невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Негативний звіт складається, якщо аудитор, отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансових результатів. Звіт у формі відмови від висловлення думки надається, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, бо він не має можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансові результати невиявлених викривлень, якщо такі є одночасно суттєвим і всеохоплюючим.

На основі вивчення даних обліку та звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та проведення аудиторських процедур аудиторською фірмою ТОВ «Аудиторська

фірма «Лисенко», послугами якої останні декілька років користується ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», незалежний аудитор дійшов висновку, що в цілому дані обліку та звітності відображають на підприємстві достовірно, в усіх суттєвих аспектах суму отриманого фінансового результату за 2020 рік відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами) щодо її складання.

Разом з висновками незалежного аудитора та аудиторським дослідженням, проведеного автором, під час якого не здійснювалися аудиторські процедури щодо порівняння даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності станом та за рік, що завершився 31.12.2020 року. Це стало основою для висловлення думки із застереженням (див. додаток К). Тому для вдосконалення аудиту фінансових результатів підприємству мною запропоновано:

- класифікувати доходи та фінансові результати залежно від джерел їх формування;
- розділити доходи, витрати та фінансові результати за видами фінансової, операційної, інвестиційної діяльності, що передбачає перейменування відповідних субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» та уточнення складу субрахунків доходів і витрат за вказаними видами діяльності;
- здійснити деталізацію інформації про доходи, витрати та фінансові результати в межах аналітичного обліку за видами чи галузями діяльності, видами продукції, центрами відповідальності, каналами реалізації.

Таким чином, можна зробити висновок, що правильно проведений аудит фінансових результатів дасть можливість виявити проблемні аспекти і на їх основі розробити заходи щодо підвищення показників фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

3.2. Аналіз системи внутрішнього контролю ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Спеціального документу, яким би описувалися характеристики систем внутрішнього контролю та управління ризиками в ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» не

створено та не затверджено. Проте при здійсненні внутрішнього контролю використовуються різні методи, вони включають в себе такі елементи, як:

- 1) бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис);
- 2) бухгалтерський управлінський облік (розподіл обов'язків, нормування витрат);
- 3) аудит, контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування).

Всі перераховані вище методи становлять єдину систему і використовуються в процесі управління Товариством.

Товариство відстежує і управляє фінансовими ризиками, які виникають в ході її діяльності. Цими ризиками є кредитний ризик, ринковий ризик та ризик ліквідності.

Розглянемо перший елемент внутрішньогосподарського контролю – інвентаризація.

При аналізі організаційно-технічних аспектів облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» виявлено відсутність на підприємстві такого важливого положення, як положення про інвентаризацію. Хоча для підтвердження та достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» інвентаризації активів та зобов'язань підприємства проводиться регулярно в чітко установлені строки.

Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації на даному товаристві повністю відповідає вимогам Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 зі змінами та доповненнями.

До основних завдань під час проведення інвентаризації на підприємстві належать наступні:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натуральному обсязі;
- установлення надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Слід зазначити, що інвентаризувати усі об'єкти одночасно немає потреби.

Таблиця 3.6

**Терміни проведення інвентаризації різних об'єктів ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво»**

Об'єкт інвентаризації	Термін проведення
Основні засоби	Один раз на рік, 1 листопада звітного року
Нематеріальні активи	Один раз на рік, 1 грудня звітного року
Незавершені капітальні вкладення	Один раз на рік, 1 грудня звітного року
Напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво	На кінець кожного кварталу
Незакінчений капітальний ремонт і витрати майбутніх періодів	Один раз на рік, на 31 грудня
Малоцінні і швидкозношувані предмети	Один раз на рік, 1 листопада
Готова продукція	Щомісячно
Сировина і матеріали, запасні частини, матеріали для ремонтів, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали та обладнання, інші матеріали	1 листопада звітного року
Розрахунки з дебіторами та кредиторами	Два рази на рік
Грошові кошти, грошові документи, цінні папери та бланки суворої звітності	Один раз на квартал
Розрахунки за платежами в бюджет та за іншими обов'язковими внесками	Один раз на квартал

Враховуючи існуючі активи та зобов'язання ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», на підприємстві затверджені терміни проведення інвентаризації для кожного об'єкта (див. таблицю 3.6).

Відповідальність за організацію інвентаризації покладено на керівника ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» – Генерального директора, який повинен створити необхідні умови для її проведення, визначити об'єкти та строки проведення інвентаризації.

Згідно з наказом Генерального директора підприємства створюється інвентаризаційна комісія. До складу інвентаризаційної комісії входять керівники і спеціалісти окремих підрозділів, а також представники бухгалтерії та інші досвідчені працівники, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери).

Перед початком проведення інвентаризації у матеріально відповідальній особі беруть розписку про те, що всі первинні документи на надходження та вибуття цінностей зареєстровані відповідним чином і за ними була проведена господарська операція.

При інвентаризації розрахунків особливу увагу слід приділити інвентаризації розрахунків з бюджетом та органами соціального страхування, які повинні бути підтверджені актами взаємозвірки за кожним податком та платежем з розрахунків із бюджетом і окремими видами нарахувань до фондів соціального страхування. У балансі підприємства повинні бути відображені залишки за цими розрахунками лише за узгодженими сумами. Тобто на дату складання річної звітності розбіжності між даними підприємства та податкового органу не допускаються.

Для інвентаризації розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами необхідно надіслати цим підприємствам запити про їх заборгованість із зазначенням первинних документів, які є підставою її виникнення. Такі дебітори і кредитори зобов'язані в десятиденний термін з дня отримання виписок надати письмову відповідь з підтвердженням заборгованості або заявити своє заперечення.

До акту інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув, із зазначенням осіб, винних у простроченні терміну позовної давності дебіторської заборгованості,

а також адреси дебіторів і кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

Таким чином, хоча на підприємстві інвентаризація проводиться в чітко зазначені строки та за встановленим порядком, документа, який би регламентував проведення інвентаризації, на підприємстві не затверджено. У зв'язку з чим було розроблено і запропоновано проект Положення Про інвентаризацію Приватного акціонерного товариства «Фірма «Полтавпиво» (див. додаток Б5), як один із додатків Наказу «Про облікову політику».

Ще одним елементом внутрішнього контролю являється ревізія. Проте в обліковій політиці ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» 2020 р. вказано про те, що внутрішній контроль здійснювався завдяки Ревізійній комісії, але положення Товариства «Про ревізійну комісію» втратило чинність шляхом внесення змін до внутрішніх положень Товариства.

Ревізійна комісія – це орган контролю, створений спеціально для перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства. Дані щодо створення ревізійної комісії та кількості її членів є зафіксовані в Статуті ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства та Генерального директора проводяться Ревізійною комісією у таких випадках:

- 1) за рішенням Загальних зборів;
- 2) за рішенням Наглядової ради;
- 3) на вимогу акціонерів (акціонера), які (який) на момент подання вимоги сукупно є власниками (власником) більше 10% простих акцій товариства;
- 4) з власної ініціативи Ревізійної комісії.

Рішенням інвентаризаційної комісії Товариства щорічно визначається ступінь втрати корисності основних засобів за групами, які обліковуються за собівартістю. У разі наявності факторів знецінення, основні засоби відображаються за мінусом збитків від знецінення згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. Сума очікуваного відшкодування – це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання.

Останім із елементів внутрішнього контролю на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є проведення аудиту внутрішньогосподарської діяльності.

Оскільки на підприємстві не існує аудиторської комісії, а його масштаби діяльності є великими, тому внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» здійснюється також завдяки внутрішньому аудиту, що провадиться в автоматизованій системі бухгалтерського обліку із перевіркою точності інформації на паперових носіях, із метою знаходження шляхів ефективнішого управління товариством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети фінансового менеджменту – підвищення добробуту власників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Враховуючи обсяги та специфіку діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» необхідним є організація у товаристві служби внутрішнього аудиту. Її основним заняттям повинен стати фінансово-економічний аналіз діяльності товариства та розроблення його фінансової стратегії. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів і товариства в цілому, сприятиме виконанню основної мети, поставленої перед товариством.

Внутрішній аудит на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» проходить в примітивній формі за допомогою контролю обліку в автоматизованій системі бухгалтерського обліку ISpro Головним бухгалтером чи його заступником і/або в паперовій формі (в рідких випадках) матеріально відповідальними особами об'єкту аудиту.

Розробимо методику внутрішнього контролю фінансових результатів, підсумок якої представлено в табл. 3.7. Ця методика конкретизує напрями контролю під час аудиту, таким чином, регламентуючи процес аудиту.

Для полегшення процесу організації внутрішнього аудиту у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» пропоную розроблення Положення про відділ внутрішнього аудиту (див. додаток Б 6), яким буде керуватися цей відділ у майбутньому. Доцільність створення такого відділу у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки

розвитку, а також давати рекомендації фінансовоекономічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

Таблиця 3.7

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві

Напрями контролю	Зміст контролю
Рахунки бухгалтерського обліку, що мають перевірятися	В ході визначення правильності та обґрунтованості обліку доходів перевіряються кредитові обороти по рахунку 70 «Дохід від реалізації» з відповідними кореспондуючими рахунками. При аналогічній перевірці обліку витрат перевіряються дебетові обороти по рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кореспондуючими рахунками
Перевірка документального підтвердження	Наявність відповідним чином оформлених договорів, таких первинних документів, як рахунок-фактура, видаткова накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна
Дотримання вимог облікової політики	<ol style="list-style-type: none"> 1. Методи оцінки сировини та матеріалів для визначення розміру матеріальних витрат. 2. Умови визнання та критерії оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу. 3. Порядок списання доходів і витрат на фінансовий результат. 4. Критерії визнання витрат. 5. Порядок віднесення збитків на майбутні періоди
Перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку	Полягає в перевірці розрахунку фінансового результату, з врахуванням отриманих доходів, понесених витрат та нарахованого податку на прибуток на рахунку бухгалтерського обліку

Контроль фінансових результатів, який буде проводитися відділом внутрішнього аудиту у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повинен охоплювати всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності товариства. Це забезпечить перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», надасть оперативну інформацію про доходи, витрати та фінансові результати. Встановлена система внутрішнього контролю фінансових результатів передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю.

На сьогоднішній день стан внутрішнього контролю у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», незадовільний. Основними порушеннями є:

– зловживання службовим становищем (неоприбуткування і привласнення грошей; надлишкове списання грошей по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства, завищення суми вартості на ін.);

– невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться лише на папері, відсутні документи такі, як договір постачання, документи на реалізацію та ін.);

– неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Дані проблеми виникають через те, що власники у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Отже, створення ефективної системи внутрішнього контролю (завдяки поверненню Ревізійної комісії, створенню служби внутрішнього аудиту і розроблення Положення про відділ внутрішнього аудиту і поповнення рядів інвентаризаційної комісії незалежними фахівцями) у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» дозволить:

– забезпечити товариству максимальну фінансову стійкість та розвиток; зберегти, а також раціонально використати ресурси й потенціал;

– своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні товариством;

– сформувати адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволить своєчасно адаптувати функціонування ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» до змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

РОЗДІЛ 4. ОПТИМІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»

4.1 Ефективність діяльності підприємства та організаційно-економічний механізм її забезпечення на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Комплексна оцінка діяльності підприємства ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» була проведена у першому розділі дипломної роботи, показала, що серйозні проблеми пов'язані з економічною складовою на підприємстві відсутні. Це добре, оскільки демонструє, що компанія здатна вести свою діяльність на безперервній основі, розвиватися, нарощувати свій прибуток, удосконалювати виробничу і організаційну складові господарської діяльності.

Однак, для того, щоб підприємство і надалі зростало та розвивалося, потрібно постійно удосконалювати бізнес-процеси фірми та розширювати асортимент продукції. Саме через споживацьку орієнтованість, сталонапрацьовану базу дистриб'юторів та налагоджені механізми роботи, звичайно і з врахуванням фінансових показників, можливе якісне підвищення ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та зміцнення його організаційно-економічного механізму, що підвищить міцність на конкурентоспроможність товариства на ринку.

Загальноприйнята система показників ефективності включає показники рентабельності, які в загальному вигляді представляють собою відношення прибутку до витрат, тобто є нормою прибутку.

Таким чином, проведемо аналіз ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр. (див. таблицю 4.1) задля подальшої діагностики рентабельності діяльності підприємства за моделлю Дюпон.

Рентабельність активів характеризує рівень прибутку, що створюється всіма активами підприємства, які перебувають у його використанні згідно з балансом, у 2019 р. демонструє зростання на 67,98%, завдяки чому активи підприємства забезпечили рівень прибутку в 16,31%. Проте дана тенденція перемінилася у 2020 році – показник зменшився на 22,78% ($R=12,59\%$).

У відповідності до рисунку 4.1 можна легко простежити прогресивну динаміку рентабельності продажів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Аналіз показників рентабельності «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Показники	Одиниці виміру	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення			
					Абсолютне		Темп зростання, %	
1	2	3	4	5	2015/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2015
Чистий прибуток	тис.грн	16628	29718	31819	13090	2101	78,72%	7,07%
Середній розмір власного капіталу	тис.грн	99044,5	122255	197207,5	23210,5	74952,5	23,43%	61,31%
Середня вартість активів	тис.грн	171256,5	182210	252647	10953,5	70437	6,40%	38,66%
Чистий дохід	тис.грн	293278	323013	311784	29735	-11229	10,14%	-3,48%
Собівартість реалізованої продукції	тис.грн	214639	221304	204621	6665	-16683	3,11%	-7,54%
Рентабельність власного капіталу	%	16,79%	24,31%	16,13%	7,52%	-8,17%	44,79%	-33,62%
Рентабельність реалізації (продажів)	%	5,67%	9,20%	10,21%	3,53%	1,01%	62,27%	10,93%
Рентабельність активів	%	9,71%	16,31%	12,59%	6,60%	-3,72%	67,98%	-22,78%

У зв'язку з ростом показника на 62,27% у 2019 р. рентабельність реалізації склала 9,20% та 10,21% із темпом зростання 10,93% у 2020 р. Простежувана динаміка рентабельності продажів підприємства є позитивною і показує, що на кінець звітного періоду сума прибутку з гривні продажів зросла до 10,21 коп., а отже, бізнес працює ефективно адже витрати на виготовлення продукції, її просування і дистрибуцію є виправданими.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» демонструє ріст на 44,79% у 2019 р. порівняно з 2018 р., а у 2020 р. навпаки – рентабельність власного капіталу зменшилася на 33,62% і склала 16,13%, що є негативною динамікою для товариства, адже це значення є меншим за початкове (у 2018 р. рентабельність власного капіталу дорівнювала 16,79%). Отже, загальна тенденція є негативною і говорить про зниження добробуту підприємства за аналізований проміжок часу. Проте у зв'язку із зростанням вартості власного капіталу з 2018 р. по 2019 р. на 27,67% (див. табл. 4.2) і у 2020 р. ще на 87,65%, а також завдяки росту чистого прибутку підприємства у 2019 р. на 78,72% та 7,07% у 2020 р. – це означає, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» як головне джерело

фінансування використовує власний капітал, проте його з кожним роком необхідно все більше для генерування відносного збільшення чистого прибутку.

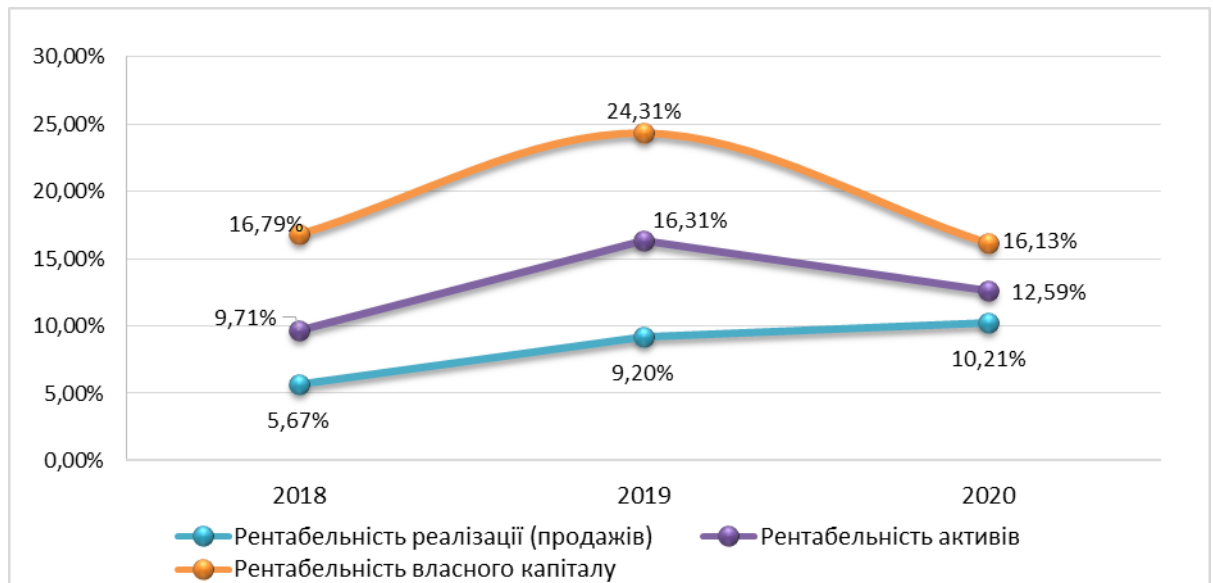


Рисунок 4.1 – Динаміка зміни коефіцієнтів рентабельності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 рр.

Так як коефіцієнт рентабельності власного капіталу, характеризуючи рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство, представляє собою найбільший інтерес для наявних і потенційних власників й акціонерів та є одним з основних показників інвестиційної привабливості підприємства, тому що його рівень показує верхню межу дивідендних виплат. З огляду на це, можемо стверджувати, що зниження суми власного капіталу, за умови, що ефективність роботи підприємства залишиться на попередньому рівні, призведе до підвищення рентабельності власного капіталу і його інвестиційної привабливості.

Використаємо комплексний підхід і проведемо розрахунки за трьома варіантами моделей Дюпон [57].

Двохфакторна модель Дюпон являла собою вплив двох факторів на рентабельність активів (ROA) підприємства (за формулою 4.1).

$$ROA = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середня величина активів}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Виручка}} \times \frac{\text{Виручка}}{\text{Середня величина активів}} \quad (4.1)$$

$$\text{або: } ROA = ROS \times K_{oa},$$

де ROA (Return On Assets) – коефіцієнт рентабельності активів; ROS (Return On Sales) – рентабельність продажів; K_{oa} – коефіцієнт оборотності активів.

Двохфакторна модель показує взаємозв'язок між показником ефективності діяльності підприємства – її рентабельністю (ROA) і двома факторами: рентабельністю продажів і оборотністю активів. Таким чином, за допомогою цієї моделі можна оцінити внесок системи продажів підприємства і ступеня інтенсивності використання активів в формування рентабельності компанії.

Трьохфакторна модель Дюпон розкриває суть використання коефіцієнта рентабельності власного капіталу (ROE, Return On Equity) як інтегрального показника ефективності діяльності підприємства і представлення її формули у вигляді трьох чинників. Так формула розрахунку рентабельності власного капіталу має наступний вигляд (4.2):

$$ROE = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Виручка}} \times \frac{\text{Виручка}}{\text{Середня величина активів}} \times \frac{\text{Зобов'язання}}{\text{Власний капітал}} \quad (4.2)$$

або: $ROE = ROS \times K_{oa} \times LR,$

де ROE (Return On Equity) – рентабельність власного капіталу; ROS (Return On Sales) – рентабельність продажів; K_{oa} – коефіцієнт оборотності активів; LR (Leverage ratio) – коефіцієнт капіталізації (коефіцієнт фінансового важеля) [13].

Трьохфакторна модель Дюпон показує вплив на рентабельність підприємства операційної (продажу), інвестиційної та фінансової діяльності. Як можна побачити з формули 4.4, ефективність системи продажів підприємства безпосередньо визначає рентабельність власного капіталу і тому – інвестиційну привабливість підприємства.

П'ятифакторна модель Дюпон є одним із варіантів моделі Дюпон, а її модифікація в п'ятифакторну формулу, вигляд якої наступний (4.3):

$$ROE = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Прибуток до оподаткування}} \times \frac{\text{Прибуток до оподаткування}}{\text{Прибуток до оподаткування та виплат \%}} \times \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Виручка}} \times \frac{\text{Виручка}}{\text{Середня величина активів}} \times \frac{\text{Зобов'язання}}{\text{Власний капітал}} \quad (4.3)$$

або: $ROE = TB \times IB \times ROS \times K_{oa} \times LR,$

де *TB* (Tax Burden) – коефіцієнт податкового тягаря; *IB* (Interest Burden) – коефіцієнт процентного тягаря; *ROS* (Return On Sales) – рентабельність продажів підприємства.

У таблиці 4.2 представлена вихідна інформація для аналізу ефективності управління фінансово-господарською діяльністю ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Таблиця 4.2

Результати аналізу ефективності управління фінансово-господарською діяльністю ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за основними показниками рентабельності, використовуючи модель Дюпон, 2018-2020 рр.

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення			
				Абсолютне		Темп зростання, %	
				2019/ 2018	2020/ 2019	2019/ 2018	2020/ 2019
Чистий прибуток, тис.грн	16628	29718	31819	13090	2101	78,72%	7,07%
Середня вартість активів, тис.грн	171256,5	182210	252647	10953,5	70437	6,40%	38,66%
Доход від реалізації продукції, тис.грн	293278	323013	311784	29735	-11229	10,14%	-3,48%
Власний капітал, тис.грн	107396	137114	257301	29718	120187	27,67%	87,65%
Прибуток до оподаткування, тис.грн	20328	37514	42141	17186	4627	84,54%	12,33%
Зобов'язання, тис.грн	65781	54129	56750	-11652	2621	-17,71%	4,84%
ROA	0,097	0,163	0,126	0,066	-0,037	67,98%	-22,78%
LR	0,613	0,395	0,221	-0,218	-0,174	-35,55%	-44,13%
TB	0,818	0,792	0,755	-0,026	-0,037	-3,15%	-4,69%
IB	1	1	1	0	0	0%	0%
ROS	0,057	0,092	0,102	0,035	0,010	62,27%	10,93%
K _{oa}	1,713	1,773	1,234	0,060	-0,539	3,52%	-30,39%
ROE 3	0,059	0,064	0,028	0,005	-0,037	8,27%	-56,86%
ROE 5	0,049	0,051	0,021	0,002	-0,030	4,85%	-58,88%

Згідно з даними аналізу фінансового стану підприємства за моделлю Дюпон можна стверджувати, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є рентабельним впродовж всього досліджуваного періоду. Рентабельність активів (ROA) має мінливу динаміку, у 2019 р. відбувається зростання на 67,98%, а у 2020 р. – зменшення на 22,78%. Це означає, що вкладені підприємством кошти в активи хоча і приносять доходи, однак на цей процес справляють вплив як внутрішні, так і зовнішні фактори.

Рентабельність продажів (*ROS*) має інакшу до рентабельності активів динаміку – ріст у 2019 році на 62,27% та на 10,93% у 2020 році відповідно. Повернувшись до даних таблиці 1.13, можна стверджувати, що рентабельність продажів збільшилася за рахунок того, що темп виручки зростав швидше, ніж темп витрат, і скорочувався повільніше, ніж темп витрат. Ця ситуація виникнула у зв'язку зі зростанням ціни на продукцію та зменшенням обсягів реалізації продукції (див. таблицю 1.3), розширенням асортименту продукції (за останні 3 роки товариство розширило асортимент продукції БАН, відповідно і об'ємів її реалізації (див. рисунок 1.2), що сприяло втриманню позицій на ринку. Це позитивна тенденція розвитку підприємства, порівнюючи з базовим показником 2018 р. Дану тенденцію наочно продемонстровано на рисунку 4.2.

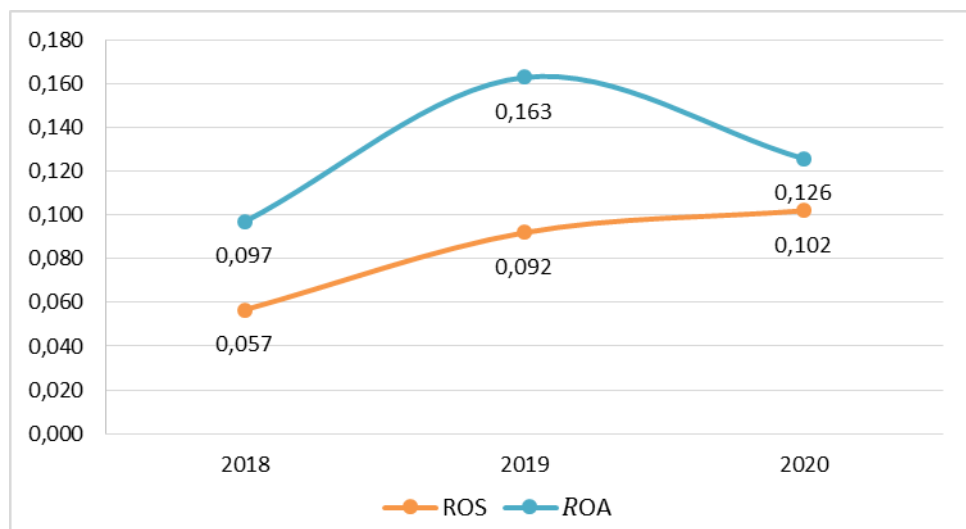


Рисунок 4.2 – Динаміка зміни рентабельності активів та рентабельності продажів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», 2018-2020 рр.

Леверидж (*LR*) у вигляді коефіцієнта капіталізації демонструє динаміку до зменшення, так от спад з 2018 по 2019 рік склав на 35,55%, а у 2020 р. – 44,13%. Пов'язати це можна із пришвидшеним зростанням вартості капіталу, ніж активів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»: власний капітал майже на 27,67% у 2019 р. та на 87,65% у 2020 р., а активи лише 6,40% та 38,66% за аналогічний період. Така динаміка не являється абсолютно негативною для підприємства, оскільки коефіцієнт капіталізації має додатні значення. Однак зростання пришвидшеними

темпами вартості власного капіталу говорить про те, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» використовує не весь свій потенціал для зростання, збільшення своєї частки на ринку, збільшення обсягу продажів, підвищення ефективності роботи за рахунок, створюючи, таким чином, передумови для інвестування підприємством коштів на розширення асортименту продукції, стимулювання виробничої та збутової діяльності, що є надзвичайно актуальним в сучасних умовах ринку. Динаміку коефіцієнта можна простежити на рисунку 4.3.

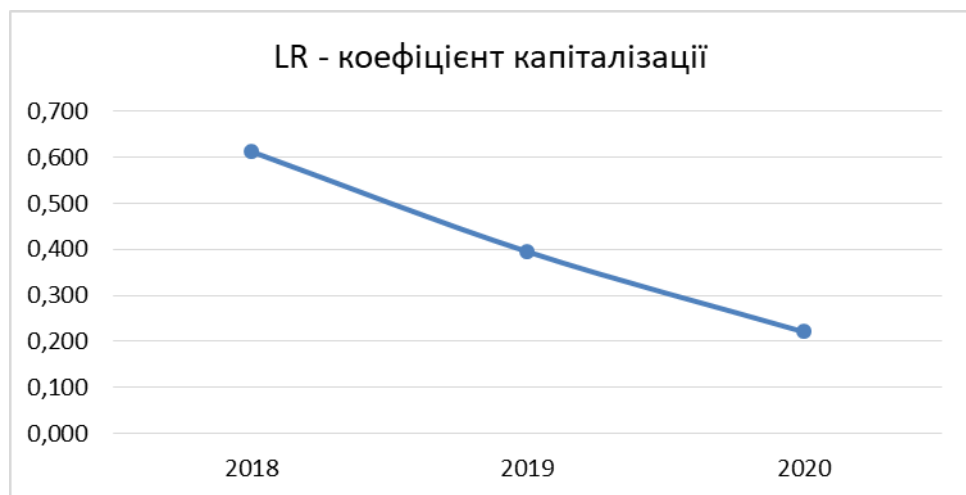


Рисунок 4.3 – Динаміка зміни фінансового важеля ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», 2018-2020 рр.

Коефіцієнт податкового тягаря дорівнює одиниці у зв'язку з тим, що прибуток до оподаткування дорівнює прибутку до оподаткування та виплат.

Коефіцієнт оборотності активів має перепадисту динаміку: у 2019 р. збільшився на 3,52%, але у 2020 р. вже зменшився на 30,39%. За 2019 р. на одиницю активів припадало 1,773 тис. грн. чистого доходу від реалізації продукції, у 2020 році ця сума становила 1,234 грн. Показник оборотності активів за аналізований період є недостатньо високими як для харчової промисловості, а точніше сфери виробництва і реалізації пива, БАН і квасу. Тому необхідно підприємству працювати в напрямку оптимізації суми активів чи застосовувати заходів по збільшенню його виручки, що позитивно впливають на оборотність активів.

Модель Дюпон спроможна демонструвати потенційний рівень привабливості фірми для інвесторів. Зокрема завдяки значенням рентабельності капіталу. За

трьохфакторною моделлю Дюпон у 2019 році порівняно з 2018 показник виріс на 8,27%, а у 2020 році порівняно з 2019 – навпаки зменшився на 56,86%. Отже, рентабельність капіталу на кінець 2020 р. зменшилася вдвічі, що говорить про втрачання привабливості для інвесторів, адже ефективність вкладених коштів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» знижується.

Проаналізуємо ROE в динаміці за 2018-2020 рр. та відобразимо на рисунку 4.4.

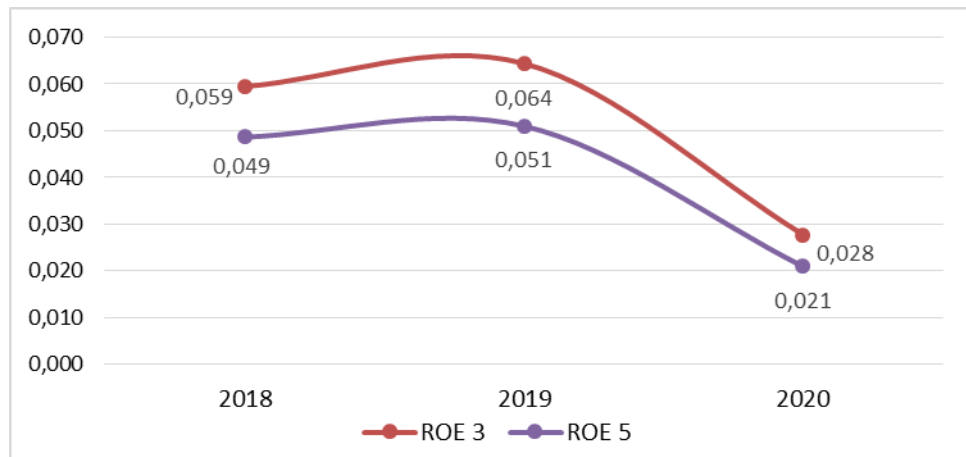


Рисунок 4.4 – Динаміка зміни рентабельності власного капіталу за трьох- і п'ятифакторною моделлю Дюпон підприємства ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за період 2018-2020 рр.

За п'ятифакторною моделлю рентабельність капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» має таку ж саму динаміку, що і за трьохфакторною моделлю, але з такими відмінностями: у 2019 році відбулося його зростання на 4,85% і зменшення на 58,88% у 2020 році, порівняно з попередніми роками. Така динаміка дає можливість стверджувати, що фірма втрачає свою ефективність, розвивається дуже повільно протягом трьох останніх років, але має значний потенціал розвитку, адже привабливість для інвесторів не втратила, сама може виступати в ролі інвестора, бо вільних власних коштів підприємство має достатньо.

За допомогою моделі Дюпон встановлено, що потенційна привабливість ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для інвесторів наявна. Проте вільних незадіяних коштів у розпорядженні підприємства є вдосталь, що провокує застояність розвитку та поступове скорочення ефективності його діяльності. Однак кошти, які вкладені підприємством в активи, приносять йому доходи. Підтвердженням цього є

коефіцієнт рентабельності активів (ROA), що дорівнював за 2018-2020 рр. відповідно: 0,097, 0,163 та 0,126.

Рентабельність продажів відзначається позитивною динамікою, а також зростання чистого прибутку є в цілому позитивним для підприємства і свідчить про якість виготовляної продукції, її відповідність встановленій ціні.

Лeverидж (*LR*) проявив динаміку до його зменшення у 2019 р. на 35,55%, а у 2020 р. на 44,13%. Це пов'язано з тим, що власний капітал зростає набагато швидше, ніж активи ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Така динаміка не являється абсолютно негативною для підприємства, проте товариство використовує не весь свій потенціал для зростання, збільшення своєї частки на ринку, збільшення обсягу продажів, підвищення ефективності роботи за рахунок, що є надзвичайно актуальним в сучасних умовах ринку.

Отже, загальний рівень ефективності фінансово-господарської діяльності та управління ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за основними показниками рентабельності є середнім, бо фірма має значні невирокістані внутрішні ресурси та перспективи для зміцнення своїх позицій на ринку пива та БАН в Україні.

Оскільки головним кількісним вимірником успішної діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є фінансова результативність, тому доцільно проаналізувати показники фінансової результативності, відображаючи їх у відсотковому виразі та характеризуючи ефективність використання майна, власного капіталу та інвестицій за кожним видом господарської діяльності товариства. На відміну від показників рентабельності активів, власного капіталу та інвестицій, де в чисельнику розрахункових формул передбачалося використання величини чистого прибутку, показник фінансової результативності від звичайної діяльності розраховується на основі фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування, який безпосередньо відображає ефективність, прибутковість (збитковість) процесу господарювання без урахування впливу відсоткової ставки податку на прибуток, що визначається особливостями існуючого податкового законодавства.

Думка про перевалювання тих чи інших відносних показників фінансових результатів, на нашу думку, є помилковим підходом, оскільки, показники рентабельності (ROA, ROE, ROI) характеризують підсумковий рівень

прибутковості (віддачі) активів, власного капіталу, інвестицій за наслідками господарського процесу в цілому, тоді як категорія фінансової результативності детально відображає рівень ефективності використання майна, власного та інвестованого капіталу за кожним видом діяльності підприємства [58].

Показники фінансової результативності використання активів (FRA), власного капіталу (FRE), інвестицій (FRI) можуть набувати як позитивного (фінансова прибутковість), так і негативного значення (фінансова збитковість), що відображає наявний рівень ефективності використання активів, власного капіталу та інвестицій за підсумками відповідного виду господарської діяльності підприємства [58].

Проведемо діагностику фінансової результативності кожного з видів діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Розрахунок основних показників протягом 2018-2020 років, для подальшої оцінки результативності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» подано в таблиця 4.3.

Таблиця 4.3

Показники результативності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки

Вид діяльності	Формула розрахунку показника								
	Фінансова результативність активів (FRA)			Фінансова результативність власного капіталу (FRE)			Фінансова результативність інвестицій (FRI)		
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Основна діяльність	14,39%	22,05%	17,59%	19,20%	32,68%	21,35%	24,87%	32,86%	22,54%
Інша операційна діяльність	1,65%	-0,17%	0,46%	2,20%	-0,26%	0,56%	2,85%	-0,26%	0,59%
Фінансова діяльність	-2,52%	-1,46%	-0,91%	-3,36%	-2,17%	-1,11%	-4,35%	-2,18%	-1,17%
Звичайна діяльність	11,87%	20,59%	16,68%	15,84%	30,51%	20,24%	20,52%	30,69%	21,37%

У 2019 році відбувся стрімкий спад показників результативності іншої операційної діяльності товариства порівняно з попереднім 2018 роком. Хоча це і є негативним явищем, оскільки підприємством інші операційні витрати покриває основна діяльність, а не інша операційна. У 2020 році показники результативності іншої операційної діяльності покращились порівняно з попереднім роком в середньому до 1%.

Результативність фінансової діяльності на протязі трьох аналізованих років знаходиться на низькому рівні, і це призводить до зменшення розміру та складу власного і позикового капіталу.

Показники результативності основної та звичайної діяльності протягом досліджуваного періоду є досить високими і дозволяють покрити витрати, до того ж було зафіксоване ростання їхніх значень у 2019 р. Це свідчить про ефективну, прибуткову діяльність товариства у 2018-2020 роках.

Дослідимо показники фінансової результативності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за допомогою методу аналізу показників фінансової результативності (FRA, FRE), ключовими індикаторами фінансової результативності якої є показники ефективності використання активів та власного капіталу. Методика аналізу показників фінансової результативності відображено у вигляді таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Методика оцінки показників фінансової результативності відповідно до видів діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Рівень фінансової результативності активів та власного капіталу	Критерії показників фінансової результативності, %	
	активів, FRA	власного капіталу, FRE
Високий	$FRA > 5$	$FRE > 10$
Середній	$0 < FRA < 5$	$0 < FRE < 10$
Низький	$FRA < -5$	$FRE < -7$
Кризовий	$FRA > -5$	$FRE > -7$

Результати діагностики фінансової результативності за кожним із видів діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки узагальнено у таблицях 4.5, 4.6 і 4.7.

Відповідно до таблиць 4.5, 4.6 та 4.7 показники фінансової результативності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за досліджувані три роки набувають високого значення з основної та звичайної діяльності, що у підсумку визначає їх оптимальний стан на підприємстві. За 2018-2020 рр. чітко видно негативні тенденції наявності від'ємних значень фінансової результативності за підсумками фінансової діяльності, що визначає її стан як нестійкий. Щодо іншої операційної

діяльності, то вона у 2018 та 2020 роках перебувала в середньому стані, а от у 2019 році відбулося її зниження низького рівня і оцінено як нестійкий стан.

Таблиця 4.5

Діагностика стану фінансової результативності за видами господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2018 році

Рівень показника	Вид господарської діяльності				Рівень показника
FRA, %	основна	інша операційна	фінансова	звичайна до оподаткування	FRE, %
Високий FRA > 5	FRA=14,39 FRE=24,87 Оптимальний стан			FRA=11,87 FRE=20,52 Оптимальний стан	Високий FRE > 10
Середній 0<FRA<5		FRA=1,65 FRE=2,85 Середній стан			Середній 0<FRE<10
Низький FRA < -5			FRA= -2,52 FRE= -4,35 Нестійкий стан		Низький FRE < -7
Кризовий FRA > -5					Кризовий FRE > -7

Таблиця 4.6

Діагностика стану фінансової результативності за видами господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2019 році

Рівень показника	Вид господарської діяльності				Рівень показника
FRA, %	основна	інша операційна	фінансова	звичайна до оподаткування	FRE, %
Високий FRA > 5	FRA=22,05 FRE=32,86 Оптимальний стан			FRA=20,59 FRE=30,69 Оптимальний стан	Високий FRE > 10
Середній 0<FRA<5					Середній 0<FRE<10
Низький FRA < -5		FRA= -0,17 FRE= -0,26 Нестійкий стан	FRA= -1,46 FRE= -2,18 Нестійкий стан		Низький FRE < -7
Кризовий FRA > -5					Кризовий FRE > -7

Отже, можемо зазначити, що результативність діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» узагальнено за всіма видами знаходиться на середньому рівні.

Проте, якщо брати до уваги лише основну та звичайну діяльність як ключові, бо акумулюють в собі найбільше доходів і відповідно витрат, то рівень фінансової результативності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» знаходилась на оптимальному рівні.

Таблиця 4.7

Діагностика стану фінансової результативності за видами господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2020 році

Рівень показника	Вид господарської діяльності				Рівень показника
FRA, %	основна	інша операційна	фінансова	звичайна до оподаткування	FRE, %
Високий FRA > 5	FRA=17,59 FRE=22,54 Оптимальний стан			FRA=16,68 FRE=21,37 Оптимальний стан	Високий FRE > 10
Середній 0 < FRA < 5		FRA=0,46 FRE=0,59 Середній стан			Середній 0 < FRE < 10
Низький FRA < -5			FRA= -0,91 FRE= -1,17 Нестійкий стан		Низький FRE < -7
Кризовий FRA > -5					Кризовий FRE > -7

Динаміка показників фінансової результативності за основною та звичайною діяльністю ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» зображено на рисунку 4.5.

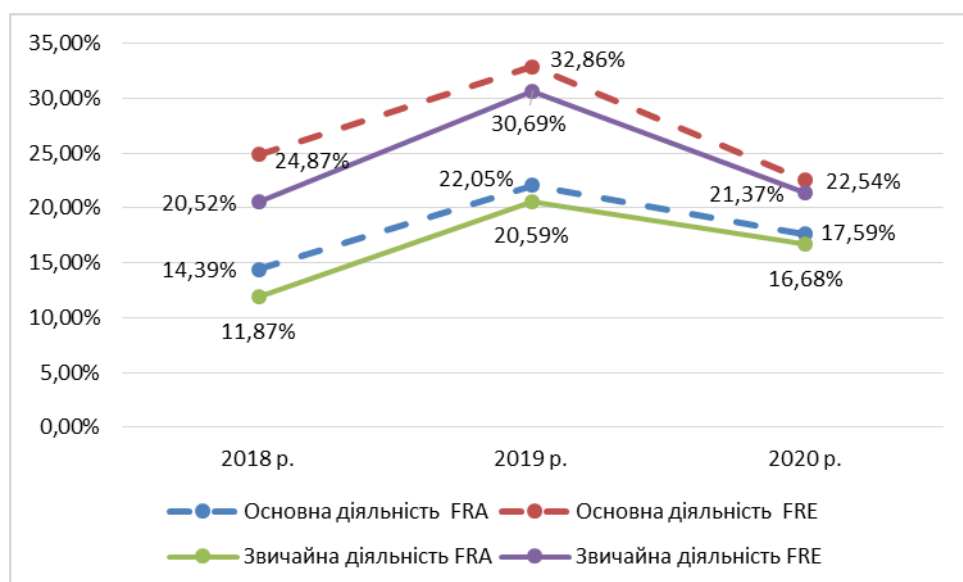


Рис. 4.5 – Динаміка показників фінансової результативності звичайної та основної діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018-2020 роки

Із рисунку вище видно, що фінансова результативність активів як основної діяльності, так і звичайної, зросла у 2019 р. порівняно з 2018 р. на 7,66% та 8,72% відповідно. Однак у 2020 р. фінансова результативність активів зменшилася на 4,46% від основної діяльності та на 3,91% від звичайної. Щодо фінансової результативності власного капіталу, то її динаміка подібна – у 2019 р. зростання на 7,99% від основної діяльності та на 10,16% від звичайної, а у 2020 р. – спад на 10,33% і 9,32% відповідно.

У результаті проведених розрахунків та аналізу показників ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та результативності кожного з видів діяльності видно, що товариство перебуває у середньому стані, коли криза ще не загрожує, а негайних кардинальних змін не потрібно проводити, хоча підприємство в наявному своєму стані потребує удосконалень, задля підвищення результативності його діяльності.

Загострення конкурентної боротьби на ринку вимагає від ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» відповідності сучасним тенденціям ринкового середовища. Недосконалість податкової та амортизаційної систем, кредитна і фінансова політика держави, нестабільність і прогресивність норм чинного законодавства, рівень регулювання цін у національній економіці, додаткові витрати та обмеження спровоковані пандемією Covid-19, система ліцензування – ці та інші, незалежні від підприємства, чинники безперечно впливають на ефективність його діяльності. Таким чином, виділимо серед чинників підвищення результативності діяльності групи неконтрольованих фірмою (товариством) чинників (рисунок 4.6).

Використання ресурсних чинників у майбутньому сприяє розробці програмних заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємству за рахунок власних можливостей, у напрямках [11], які вказані у додатку О.

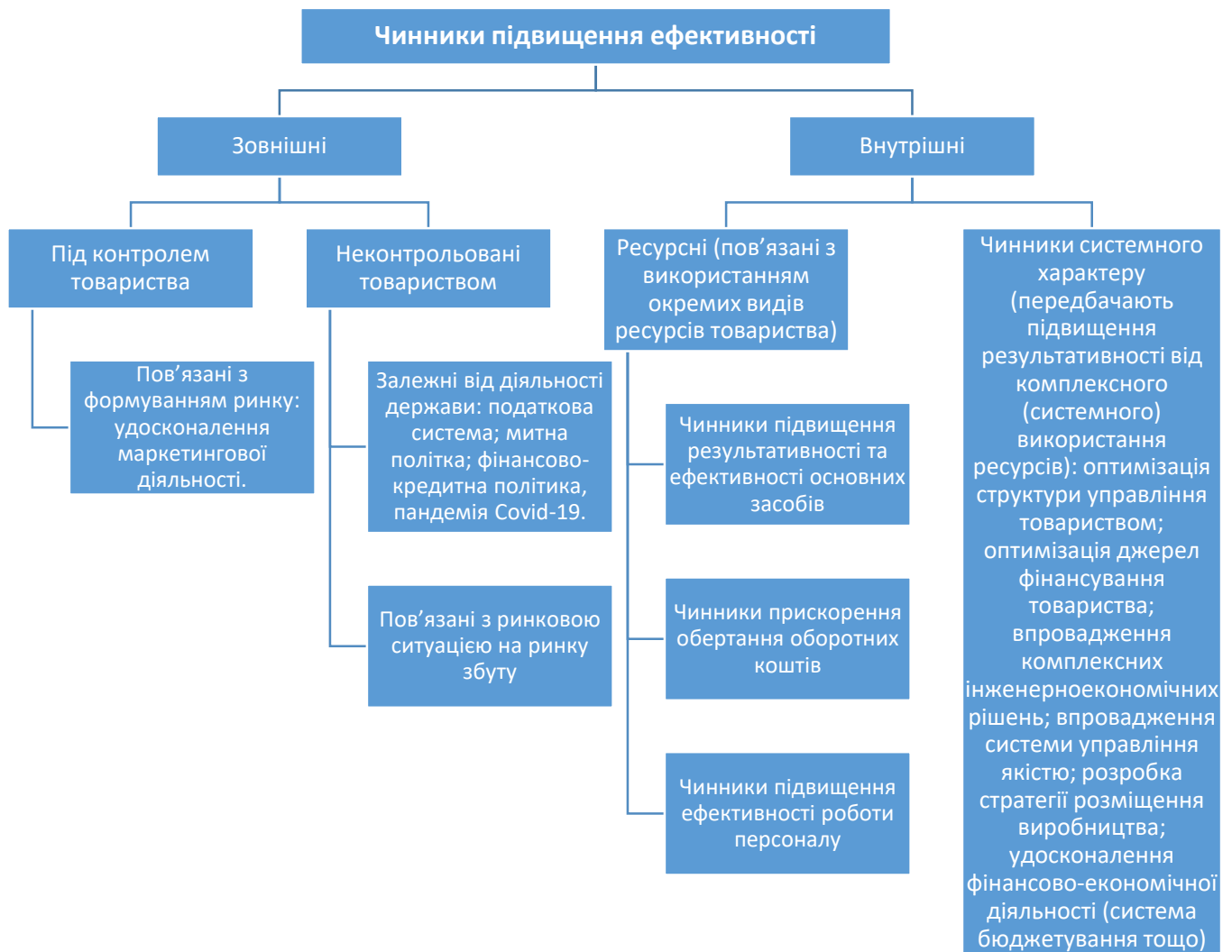


Рисунок 4.6 – Чинники підвищення результативності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

На підставі проведеного аналізу було виявлено, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» мусить адаптуватися до швидких та глибинних зовнішніх і внутрішніх змін, які характеризуються динамічністю, зниженням платоспроможності населення, загостренням конкурентної боротьби, тяжким фінансовим станом. Забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності залежить значною мірою від наявності каналів збуту.

Тому, важливим стратегічним напрямом діяльності товариства є збільшення своєї частки на українському ринку пива та БАН, вихід на європейські ринки, що допоможе збільшити обсяги виробництва та збуту, як результат – отримати більший прибуток.

Щодо експортних можливостей ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», то вони оцінюються як високі, виходячи з відгуків споживачів різних країн [6]. Таким чином, аби вийти на європейський ринок ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» потрібно подолати чотири основні етапи (див. рисунок 4.7).

Розглянемо організаційно-економічний механізм діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», метою якого є підвищення ефективності його діяльності (рисунок 4.8, яка сформована автором на основі [62]).

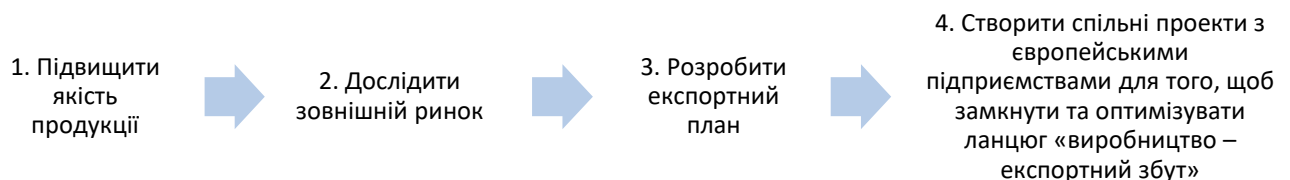


Рисунок 4.7 – Кроки, які необхідно зробити ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для виходу на європейський ринок

Розроблений автором механізм, який представлено в додатку Н, дає можливість забезпечити формування конкретних пропозицій щодо утворення та розвитку організаційно-економічного механізму ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», а також забезпечити більш детальну характеристику процесів на підприємстві, що в подальшому викличе підвищення ефективності та динамічного розвитку.

Розберемо більш детально кожен із елементів поданого механізму.

Щоб забезпечувати ефективну діяльність «Фірма «Полтавпиво» необхідно, аби відбувалося постійне оновлення, покращення реалізованої продукції, її доступність. Ключовий вплив на це справляють споживачі, а також бізнес-процеси, які відбуваються в середині фірми. Саме за рахунок технологічних, організаційних, економічних та соціальних заходів відбуваються зміни як в зовнішньому, так і внутрішньому середовищі підприємства. Для того, щоб названі раніше заходи були успішно реалізовані, потрібно підготувати основу для їх реалізації, а саме ресурсну складову. Завдяки наявності потрібної кількості ресурсів та швидкої взаємодії елементів залежить те, наскільки швидко відбуваються зміни та, який ефект вони створять.

Представлений вище механізм враховує задачі та принципи управління, форми, методи та інструменти управління суб'єктом господарювання,

організаційну структуру та персонал, а також засоби обробки інформації і її передачу. Структура організаційно-економічного механізму поділяється на такі системи: система забезпечення, функціональна та цільова системи. Кожна з них має сукупність підсистем, які, об'єднуючись, забезпечують високий рівень ефективності діяльності підприємства на ринку.

Наприклад, система забезпечення ділиться на підсистеми правового, ресурсного, нормативно-методичного, наукового та технічно-інформаційного забезпечення управління. Функціональна система складається з планування, організації, мотивації, контролю та виконання поставлених завдань, аби задовольнити сьогоденні вимоги й виклики. Зі свого боку цільова система охоплює цілі та основні результати діяльності підприємства, утворюючи підсистеми, таким чином, сприяючи досягненню поставлених цілей і відповідних результатів діяльності товариства.

У результаті комплексного застосування запропонованого механізму збільшення ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» отримає якісні зміни на підприємстві, а також зростання лояльності дистриб'юторів до компанії, а також споживачів за рахунок формування певної цінності у їх свідомості.

4.2. Розробка рекомендацій щодо оптимізації ефективної діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та розрахунок показників економічної ефективності від запропонованих заходів

Відповідно до проведеного аналізу господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у магістерській роботі, серед якого досліджено ефективність діяльності підприємства, його прибутковість, ключовими факторами впливу на ефективність діяльності та чистий дохід від реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є попередні тенденції та циклічні коливання собівартості та попиту на реалізовану продукцію, який формується завдяки ціновій політиці підприємства на реалізовану продукцію, ефективності маркетингових засобів залучення нових споживачів, збільшення ринків збуту, що було визначено в дипломній роботі раніше. Очевидно, щоб забезпечити збільшення прибутковості підприємства

передбачаються такі дії на чинники фінансово-господарської діяльності, які сприяли б цьому, по-перше, підвищення доходів і, по-друге, зниження витрат.

Щоб підвищити свою прибутковість та збільшити економічну ефективність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» існує чорити основні напрямки отримання сталого прибутку, які описано в таблиці 4.8.

Таблиця 4.8

Основні напрямки підвищення результативності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Сегмент	Характеристика
Виробництво	Задоволення виконання стандартів (технічних) виготовлення продукції високої якості, проведення подальшої модернізації (вдосконалення), модифікації технічного забезпечення, зниження виробничих витрат та підвищення загального рівня фондоозброєності праці.
Маркетинг	Розширення відділу маркетингу, подальше вдосконалення та посилення маркетингової тактики, підвищення потужності збутової політики маркетингу, розширення каналів розподілу продукції та ринків збуту; вдосконалення маркетингових комунікацій, реструктуризація ресурсного портфеля; вихід на нові сегменти ринку і на нові ринки.
Фінанси	Стабілізація основних фінансових показників і поступова максимізація прибутку і рентабельності
Кадри	Створення ефективної системи підбору персоналу, урізноманітнення напрямків стимулювання праці; збільшення швидкості приросту продуктивності праці над показником заробітної плати.

Відтак, результати аналізу рентабельності продажів, розміщені в таблиці 4.1, дозволяють відзначити, що темп виручки підприємства зростає швидше (+10,14%), аніж темп витрат (+3,11%), відповідно і процес скорочення виручки проходить повільніше (-3,48%), ніж витрат (-7,54%). Дана тенденція відповідає думці, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» максимально мінімізує свої витрати, пов'язані з виробництвом продукції, що виражаються в собівартості продукції. Це, у свою чергу, дає підстави припускати, що товариство використовує недостатню кількість маркетингових засоби спрямованих на збільшення збуту продукцію аби забезпечити швидке збільшення обсягу продажу продукції. Варто також відзначити, що витрати на маркетинг ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» налічують близько 4% річних від загального бюджету. Проте згодом виявляється, що виділена сума являється меншою, ніж передбачено бюджетом. Ці дії стосовно формування рекламного бюджету нічим не обґрунтовані. Отже, існує потреба в збільшенні

рекламного бюджету, що в подальшому вплине на обсяги збуту і відповідно на результативність діяльності товариства.

Маркетингова стратегія стимулювання попиту та збуту продукції передбачає виконання певних цілей, серед яких створення стійкої платформи для розвитку бренду в довгостроковій перспективі, оптимізація торгового портфелю, виведення бренду на лідируючі позиції в фокус-регіонах, зміцнення своїх позицій в Полтавському регіоні та інших регіонах України.

Оскільки переважну частку виготовленої й реалізованої продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» становить саме пиво (це демонструє графік на рисунку 1.2), тому пиво, як домінуючий товар широкого кола споживачів, зазнає жорсткої конкуренції пов'язаної з його виробництвом та збутом. Проте, порівняно із ринками пива інших країн, український ринок пива залишається жорстко консолідованим і ситуацію на ньому визначають чотири пивоварні компанії, які розташовані у послідовності зменшення їхньої ринкової частки у випуску «АБІНБЕВ ЕФЕС Україна», «Carlsberg Ukraine», «Оболонь», «Перша Приватна Броварня».

Враховуючи важливість для споживачів і такої складової комплексу маркетингу, як ціна, виробники пива намагаються використовувати стратегію єдиних цін за рахунок формування рекомендованої відпускної ціни пива і її контролю представниками виробника.

Загострення конкурентної боротьби змушує українських виробників пива не лише розширювати асортимент цієї продукції, робити її привабливішою та зручнішою для покупця, контролювати ціни, але і вдосконалювати систему розподілу за зразком європейських країн.

Особливості пива як споживчого товару впливають і на специфіку його збуту. Для широкого охоплення цільових ринків необхідно забезпечити широку наявність продукції у роздрібній мережі, не забуваючи про те, що необхідно орієнтуватись на певний сегмент ринку, а наявність продукту рядами усього асортименту у одній торговій точці ще не означає, що він буде краще продаватись. Коли виробник наполягає на наявності продукту у усіх торгових точках, то це повинно

здійснюватися через так звані дистриб'юційні критерії, які регламентують, які саме позиції і у яких сегментах мають бути наявні [4].

Доступність товару не лише у територіальному, але і у ціновому аспектах пов'язана із зниженням витрат на збут продукції. Досягнення мети можливе завдяки правильній організації діяльності торговельних партнерів і тісної взаємодії учасників каналів розподілу у межах реалізації стратегії партнерського маркетингу, що збільшить частку ринку виробника і покращити його конкурентні позиції.

Оскільки пиво належить до товарів з високою еластичністю попиту, то для того, щоб споживачі могли купити необхідне пиво у будь-якій торговельній точці, пивоварні компанії використовували «портфельну стратегію», забезпечуючи своєю продукцією усі торговельні підприємства. Для визначення доступності продукції виробника для різних цільових сегментів визначають коефіцієнт числової дистрибуції встановленням відношення кількості торговельних точок, у яких наявна певна торгова марка пива, до загальної кількості торговельних точок, у яких можна купити пиво. Для продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» цей показник у Полтавській області сягає 85–90%, а в загальному по Україні – близько 35-40%.

Зміни у факторах маркетингового середовища призвели до того, що при виборі посередників, крім їхнього фінансового стану і обороту, сьогодні враховують логістичні можливості (наявність складів для зберігання пива у різній тарі, транспортний парк) і клієнтську базу.

З урахуванням досвіду розвинутих країн світу, сьогодні в Україні відбувається перехід до ексклюзивних схем збуту і територіального обмеження гуртових посередників (1-2 – у певному географічному регіоні), що дає змогу визначити місткість регіональних ринків пива, контролювати ціноутворення та ланцюг постачання [60]. Йдеться насамперед про використання агентських технологій у роботі пивоварної компанії з гуртовими посередниками, які ґрунтуються на чіткому розподілі функцій і партнерських відносинах. Ці гуртовики поставляють товари барно-ресторанному сектору і роздрібним посередникам. Виробники і посередники часто об'єднують свої зусилля та кошти, відраховуючи частину свого прибутку на підвищення якості обслуговування клієнтів, розвиток автомобільного парку, навчання персоналу.

Ефективність функціонування каналу розподілу пива можна підвищити за рахунок удосконалення інформаційного забезпечення, оскільки агенти зобов'язані щоденно надавати виробникам інформацію про продаж їхньої продукції за окремими сегментами ринку, різними торговельними точками, ціною на товари. Для цього доцільна автоматизація торговельної діяльності, яка забезпечує віддалену взаємодію представників роздрібного підприємства з єдиною інформаційною системою виробника.

Втілення концепції партнерського маркетингу у збутову політику виробників пива для налагодження тісних стосунків із роздрібними посередниками представить їм змогу оптимізувати розміщення продукції, її ціну, враховуючи дефіцит торгових площ [56]. Це також полегшує виробникам впровадження нових торгових марок.

Окрім оптимізації системи збуту і просування пивної продукції, ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» має звернути увагу у своїй маркетинговій програмі розвитку ще на продукцію БАН, аби розширити коло споживачів, сформувавши бренд якості, певної цінності продукції фірми у свідомості окремого споживача.

Таким чином, для збільшення ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» обсягів отримуваної підприємством виручки від реалізації продукції, а як наслідок – чистого прибутку, закономірно розробити заходи щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції підприємства та оцінити економічний ефект від них.

Основним завданням збуту є повернення вкладених у виробництво товарів коштів та отримання прибутку [34]. Збутова політика підприємства має органічно поєднуватись з іншими елементами комплексу маркетингу (характеристиками товару, його позиціонуванням на ринку, ціновими стратегіями, методами просування товару) і бути націленою на підвищення результативності у сфері продажу продукції [12].

Отже, основні заходи щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» представлені в таблиці 4.9.

Заходи із оптимізації та вдосконалення системи збуту і просування продукції

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Заходи	План (терміни)	Відповідальні
Розробка рекламного ролику тривалістю 20 сек.	Лютий-березень 2022 р.	Відділ маркетингу
Запуск трансляції рекламного ролику в 10 областях України на 3 телеканалах («1+1», «Україна», «ICTV»)	Квітень-травень, серпень-вересень 2022 р.	Відділ маркетингу
Розміщення радіореклами тривалістю 10сек. на 5 радіостанціях з охопленням всієї території України	Березень-квітень, вересень-жовтень 2022 р.	Відділ маркетингу
Комунікація та вибудовування відносин з новими торговими посередниками в західних, східних, північних та південних регіонах України	Січень-квітень 2022 р.	Відділ продажів
Надання гарантій якості та безперервності постачань продукції посередникам багаторівневих каналів збуту	Квітень-грудень 2022 р.	Відділ продажів
Знижки для посередників за великий обсяг партії товару в грошовому вигляді	Травень-червень, вересень-жовтень 2022 р.	Відділ продажів
Знижки для торгових посередників залежно від обсягу та обороту повторних закупівель	Травень-липень, жовтень-грудень 2022 р.	Відділ продажів
Застосування політики інтенсивного розподілу, тобто забезпечення наявності усіх товарів у максимально можливій кількості торговельних підприємств, які можуть визначати свої пріоритети і максимально розвивати певний спосіб дистрибуції	Липень-вересень 2022 р.	Відділ продажів
Розміщення в точках роздрібної торгівлі зображень товарів та вивісок ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»	Червень-вересень 2022 р.	Відділ продажів
Стимулювання працівників збутової служби за допомогою премій до зарплати в разі виконання місячних показників в розмірі від 1 до 2 окладів, премії за досягнення «особливих показників» у розмірі 3 окладів, моральне стимулювання	Січень-грудень 2022 р.	Відділ продажів

Грунтуючись на основі розроблених рекомендаціях, розрахунок економічного ефекту від запропонованих заходів буде здійснено за наступною формулою:

$$NVP_{\text{еф.}} = B_{\text{пр.}} \times P_{\text{вир.}} - I_{\text{вит.}}, \quad (4.4)$$

де $E_{\text{еф.}}$ – загальний економічний ефект від розроблених заходів; $V_{\text{пр.}}$ – базове значення чистого прибутку від реалізації продукції; $P_{\text{вир.}}$ – відсоткова планова оцінка результатів інвестиції за весь період їх отримання; $I_{\text{вит.}}$ – витрати на здійснення заходів щодо реалізації інвестиції.

Оскільки капітальні затрати на впровадження та реалізацію розроблених заходів із оптимізації та вдосконалення системи збуту і просування продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за попередніми розрахунками складають 7050 тис. грн. (див. табл. 4.10), а очікуваний ріст об’ємів виручки від реалізації продукції складає 8%.

Таблиця 4.10

Кошторис витрат на проведення заходів щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції підприємства ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Витрати	Значення
Витрати на розробку рекламного ролику тривалістю 20 сек. та аудіозапису 10 сек.	170 тис. грн.
Запуск трансляції рекламного ролику на 3 телеканалах	2080 тис. грн.
Розміщення радіореклами на 5 радіостанціях	400 тис. грн.
Витрати на комунікацію на проведення ділових зустрічей з новими торговими посередниками	100 тис. грн.
Сума наданої за аналізований період знижки	3520 тис. грн.
Витрати на зображення товарів та вивісок та їх розміщення в точках роздрібної торгівлі	600 тис. грн.
Витрати на мотивацію працівників відділу продажів	180 тис. грн.

Враховуючи те, що вказані вище міри зі стимуляції збуту та збільшенню обсягів реалізації продукції будуть втілюватися в 2022 році, то економічний ефект від них підприємство ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» отримає також 2022 року.

Оскільки розрахунки економічного запропонованих заходів із стимулювання системи збуту проводяться за місяць до кінця року, тому маємо необхідність найбільш точно спрогнозувати значення чистого доходу, який ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» одерже в результаті діяльності в 2021 році.

Існує багато різних моделей прогнозування, однак у зв’язку з сезонністю продукції, що реалізується підприємством, зокрема пива та БАН, необхідно використати таку модель, яка б найточніше врахувала наявний тренд і сезонність реалізації продукції.

Однією із таких моделей є адаптивна модель Хольта-Уінтерса, яка використовується для прогнозування часових рядів, коли в структурі даних є сформований тренд і сезонність. Тому адаптивна модель прогнозу Хольта-Уінтерса – це трьохпараметрична модель, яка враховує [59]:

– згладжений експоненціальний ряд:

$$L_t = \alpha \times Y_t / S_{t-s} + (1 - \alpha)(L_{t-1} + T_{t-1}); \quad (4.5)$$

– тренд:

$$T_t = \beta \times (L_t - L_{t-1}) + (1 - \beta) T_{t-1}; \quad (4.6)$$

– сезонність:

$$S_t = q \times Y_t / S_{t-s} + (1 - q) S_{t-s}, \quad (4.7)$$

де Y_t – поточне значення ряду; L_t – згладжена величина на поточний період; L_{t-1} – згладжена величина за попередній період; S_t – коефіцієнт сезонності для поточного періоду; S_{t-s} – коефіцієнт сезонності попереднього періоду; T_{t-1} – значення тренду за попередній період; T_t – значення тренду на поточний період; α – коефіцієнт згладжування ряду; β – коефіцієнт згладжування тренду; q – коефіцієнт згладжування сезонності. Коефіцієнти згладжування α , β і q задаються вручну і знаходяться у діапазоні від 0 до 1 так, щоб їх поєднання забезпечило прогноз максимальною точністю та наближався до 100%.

Для першого періоду на початку даних експоненціально згладжений ряд дорівнює першому значенню ряду $L_1 = Y_1$. Сезонність у першому та другому періодах S_{t-s} дорівнює 1. Значення тренду для першого періоду дорівнює 0.

Отже, прогноз на p періодів за методом Хольта-Уінтерса розраховується за формулою [59]:

$$\tilde{Y}_{t+p} = (L_t + p \times T_t) \times S_{t-s+p}, \quad (4.8)$$

де \tilde{Y}_{t+p} – прогноз за методом Хольта-Уінтерса на p періодів вперед; L_t – експоненціально згладжена величина за останній період; p – порядковий номер

періоду, на який розробляється прогноз; T_t – тренд за останній період; S_{t-s+p} – коефіцієнт сезонності за цей же період в останньому сезоні [3].

За моделлю Хольта-Уінтерса спрогнозуємо значення чистого доходу від реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2021 р. та перевіримо рівень точності та адекватності отриманої за результатами розрахунків моделі.

		Коефіцієнт сезонності для 1 року = 1									
		$\alpha=$	0,9	$q=$	0,5						
		$\beta=$	0,1								
Рік	Виручка	Експоненціально-згладжений ряд, L_t	Значення тренда, T_t	Коефіцієнт сезонності попереднього періоду, S_{t-s}	Період прогнозу, p	Прогноз за методом Хольта-Вінтерса $\hat{Y}_{t+p}=(L_t+p \cdot T_t) \cdot S_{t-s}$	Прогноз для оцінки моделі	Похибка моделі	Відхилення похибки моделі від прогнозованої моделі	Точність прогнозу	
2011	41314	41314		1			41314	0		99,74%	
2012	77795	74146,9	3283	1,02			77430	365	0,00002		
2013	110249	106967	6237	1,03			113204	-2955	0,00072		
2014	160496	155767	10493	1,03			166260	-5764	0,00129		
2015	245888	237925	17660	1,03			255585	-9697	0,00156		
2016	236475	238386	15940	1,01			254326	-17851	0,00570		
2017	254301	254303	15938	1,01			270241	-15940	0,00393		
2018	293278	290974	18011	1,01			308985	-15707	0,00287		
2019	323013	321610	19273	1,01			340884	-17871	0,00306		
2020	311784	314694	16654	1,00			331348	-19564	0,00394		
2021					1	333621	333621				
2022					2	349955	349955				
2023					3	363994	363994				

Рисунок 4.8 – Розрахунок прогнозу виручки (тис. грн) ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» на 2021 р. за допомогою адаптивної моделі Хольта-Уінтерса

Для побудови прогнозу значення виручки від реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2021 р. та, у свою чергу, на наступні два роки, необхідно використати статистичну звітність за останні 10 років із сайту www.smida.gov.ua [55] про об'єми продажів квасу, алкогольних та безалкогольних напоїв в якості побудови динамічних рядів. Результати моделювання представлено на рисунку 4.8.

Для досягнення максимальної точності прогнозованої моделі коефіцієнти згладжування відповідають таким значенням: $\alpha=0,9$, $\beta=0,1$ і $q=0,5$, із використанням яких ряди динаміки носять більш гладкий характер. Точність даної моделі складає 99,74% – це говорить про те, що відносна похибка моделі знаходиться в межах 5% і становить 0,26%, а, отже, модель має високу точність. Підтверджується це графіком нижче (рис. 4.9), який відображає динаміку чистого доходу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та прогноз із мінімальним відхиленням в значеннях із вихідними даними, маючи максимальне співпадіння за роками.

Щодо адекватності прогнозу виручки від реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за моделлю Хольта-Уінтерса, то основні показники, які використовуються для перевірки мають такі значення: $R = 0,999$ і $R^2 = 0,998$. Так як зв'язок між факторною та результативною ознаками наближається до $|1|$, адже коефіцієнт кореляції дорівнює $0,999$, варіація ряду чистого доходу (виручки) на $99,80\%$ обумовлена фактором часу, що підтверджує відповідність прогнозованих значень наявним фактичним даним, а невраховані у цій моделі фактори впливу складають лише $0,20\%$. Такі результати перевірки адекватності моделі говорять про високий рівень ймовірності та достовірності прогнозованих значень.

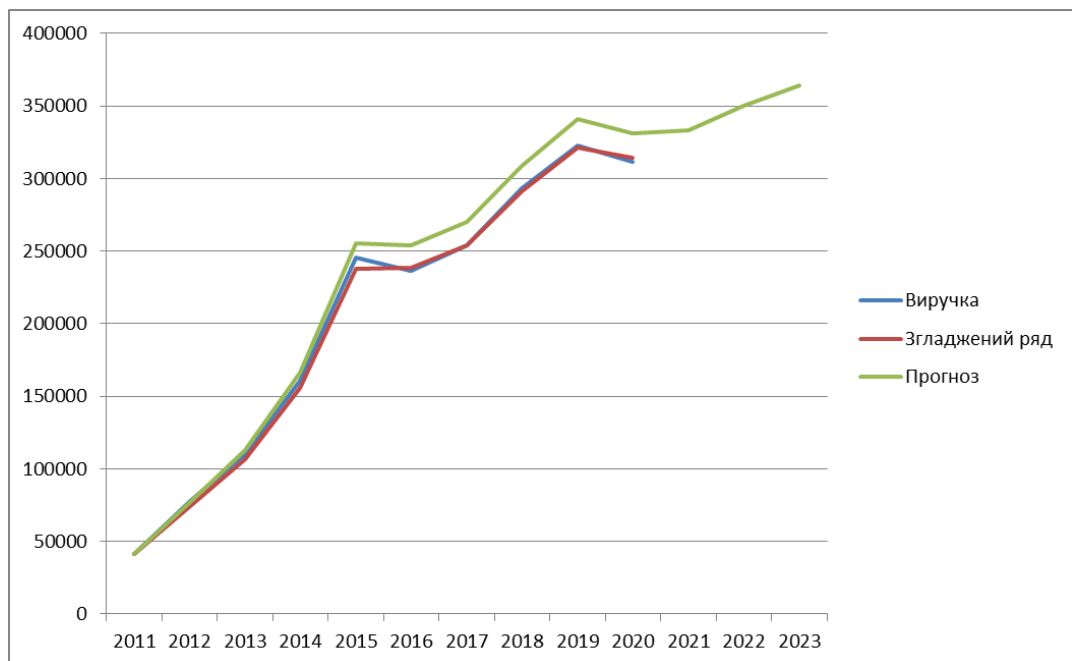


Рисунок 4.9 – Графічне зображення динаміки валового прибутку (тис. грн) ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та прогноз на 2021 р. за допомогою адаптивної моделі Хольта-Уінтерса

Отже, прогноз чистого доходу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за моделлю Хольта-Уінтерса у 2021 році набуває значення 333621 тис. грн. Факторами, які впливають на прогнозування чистого доходу за моделлю Хольта-Уінтерса є: циклічні коливання в попиті, який формується завдяки ціновій політиці підприємства на реалізовану продукцію, ефективності маркетингових засобів залучення нових споживачів, збільшення ринків збуту; циклічні коливання в загальних економічних та соціальних умовах ведення бізнесу; а також попередні

тенденції попиту, зміни постачальницько-збутової діяльності, податкові (акцизні), відсоткові, тарифні та інфляційні зміни.

На основі отриманого результату прогнозування чистого доходу від реалізації продукції у 2021 р. маємо змогу розрахувати економічний ефект від впровадження заходів щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції підприємства ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2022 р.:

$$NVP_{\text{еф.}} = 333621 \times 8\% - 7050 = 19639,68 \text{ (тис. грн.)} \quad (4.9)$$

За умови економічного ефекту заходів щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції підприємства, який оцінено в 19639,68 тис. грн., приріст виручки від реалізації продукції завдяки розробленим заходам становить 26689,68 тис. грн.

Результат отриманого ефекту від заходів зі стимуляції збуту та збільшенню обсягів реалізації продукції дають змогу визначити показники їх ефективності. Оскільки ефективність реалізації даних заходів обґрунтовується відношенням отриманого економічного ефекту від оптимізації системи збуту і просуванню продукції до витрат на здійснення заходів щодо реалізації інвестиції, тому відповідно обчислюється за такою формулою:

$$IRR_{\text{д.}} = \frac{NVP_{\text{еф.}}}{I_{\text{вит.}}} \times 100\%, \quad (4.10)$$

$$IRR_{\text{д.}} = \frac{19639,68}{7050} \times 100\% = 278,58\% \quad (4.11)$$

Також ефективність розроблених заходів оцінюється за допомогою показника, що визначає період окупності інвестицій. Період окупності вкладень (*PP*) являє собою найменший термін, через який інвестовані кошти повернуться і стануть приносити прибуток. Для короткострокових проектів нерідко застосовують простий метод, який полягає в тому, що за основу береться значення періоду, при якому чистий грошовий потік починання (без урахування податків і операційних витрат) перевищить обсяг інвестованих коштів [61].

Розрахуємо період окупності за формулою:

$$PP_i = \frac{I_{\text{вит.}}}{NVP_{\text{еф.}}}, \quad (4.12)$$

$$PP_i = \frac{7050}{19639,68} = 0,36(\text{р.}) \quad (4.13)$$

Таким чином, впровадження представлених вище заходів зі стимуляції збуту та збільшення обсягів реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» призведуть до приросту виручки від реалізації продукції на 26689,68 тис. грн., при цьому економічний ефект становить 19639,68 тис. грн. Витрати, в свою чергу, складуть 7050 тис. грн. А ефективність впровадження заходів дорівнює 278,58%. Проте витрати на оптимізацію системи збуту і просування продукції підприємства окупляться вже через 0,36 роки або 4 місяці.

Проаналізувавши показники оцінки ефективності запропонованого проекту, можна зробити висновок про доцільність прийняття проекту і його прибутковість. Тому для ефективної діяльності підприємству ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» слід і надалі розвиватися, слідувати світовим маркетинговим і збутовим тенденціям, розширювати асортимент продукції всіх видів для збільшення ефективності діяльності своєї діяльності. Щоб організаційно-економічний механізм компанії працював як злагоджена система, потрібно постійно удосконалювати окремі його елементи, при цьому, не забуваючи про взаємозалежність кожного елемента.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Ефективність управління підприємством і стратегія його розвитку у перспективі в загальному залежать від розробки адекватної облікової політики, яка визначає ідеологію економіки підприємства і сприяє підсиленню обліково-аналітичних функцій бухгалтерського обліку.

Динамічні процеси в розвитку бухгалтерського обліку створюють передумови для формування облікової політики, яка не тільки сприяє ефективності обліку, а є одним із основних інструментів управління підприємством. Компетентно сформована облікова політика підприємства має на меті розкриття як методологічні питання обліку, так і організаційно-технічні. При цьому, до методологічної складової облікової відносити принципи; методи процедури ведення бухгалтерського обліку. Організаційна складова облікової політики регламентує механізм організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Отож об'єктом дослідження даної дипломної роботи обрано приватне акціонерне товариство «Фірма «Полтавпиво», основною метою діяльності якого є виробництво пива, безалкогольних напоїв і квасу.

За результатами проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», а також дослідження методологічних та організаційно-технічних аспектів облікової політики даного підприємства можна зробити наступні висновки:

1. На основі короткої економічної характеристики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» встановлено, що підприємство за обсягами своєї діяльності є великим, а його організаційно-управлінська структура відповідає лінійній.

2. Організація бухгалтерського обліку товариства провадиться на основі Наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», відповідно до якого для ведення бухгалтерського обліку організовано відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Підприємство здійснює первинний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи застосуванням АСБО «ISрго». Відповідно до Наказу «Про облікову політику» основою ведення бухгалтерського обліку та надання фінансової звітності товариством є чинні міжнародні стандарти фінансової

звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності.

3. Розрахунок агрегованого балансу показав, що капітал підприємства у 2020 р. сформовано на 81,93% із власного капіталу (ріст у 2019 р. +27,67%, у 2020 р. +87,65%), а решта – зобов'язання, що говорить про самостійність і незалежність підприємства, які обумовлені вимогами самофінансування. Ділова активність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» 2018-2020 рр. проявляється у зниженні виробничо-технічного потенціалу підприємства, адже період обороту грошових коштів є зростаючим і склав 2018 р. 63 дні, 2019 р. на 5 днів більше, 2020 р. – ще на 14 днів більше. Щодо прибутковості діяльності підприємства, то їй відповідає позитивний фінансовий результат на кінець 2020 р. у розмірі 31819 тис. грн. – це свідчить про те, що підприємство стабільно функціонує і має перспективи до розвитку. Показники ліквідності підприємства зростають надзвичайно швидко, так от у 2020 році можливість покриття своїх боргів склала 152%, – це говорить про «залежування» грошових коштів у касі та те, що компанія використовує не весь свій потенціал для зростання, бо мало ймовірно, щоб всі кредитори підприємства одночасно пред'явили б йому свої вимоги. Платоспроможність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» забезпечується у найближчій перспективі, у середньостроковій перспективі та стійкість підприємства у віддаленій перспективі.

4. Згідно з методичними аспектами Наказу «Про облікову політику» ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» ведення бухгалтерського обліку здійснюється в меморіально-ордерній формі в автоматизованій системі бухгалтерського обліку ISpro. На основі технічних можливостей ISpro при меморіально-ордерній формі ведення обліку сформовано звіт Меморіальний ордер №5, який являє собою «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій».

5. Облікова політика товариства Робочим планом рахунків передбачає ведення обліку, використовуючу 9 класів. Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», а також на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Визнання основних засобів відбувається завдяки вартісній ознаці – перевищення 6000 грн. Як метод нарахування амортизації основних засобів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» користується прямолінійним методом з метою рівномірного

зменшення первісної вартості до ліквідаційної вартості протягом строку їх експлуатації з використанням щорічних норм.

6. На основі вивчення наукової літератури було досліджено порядок проведення аудиторської перевірки та систематизовано типові порушення, які виникають при веденні обліку доходів, витрат і фінансових результатів. За результатами дослідження Звіту незалежного аудитора, висловлено авторську думку із застереженням.

7. Визначено елементи методів здійснення внутрішнього контролю, які передбачаються обліковою політикою ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»: інвентаризація, ревізія, внутрішній аудит. Стан внутрішнього контролю у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є незадовільним. Основними порушеннями є зловживання службовим становищем аудиторів, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

8. Результати аналізу ефективності підприємства за трьох- та п'ятифакторною моделлю Дюпон демонструє середній рівень потенційної привабливості підприємства для інвесторів, адже у 2020 р. Оскільки ефективність вкладених коштів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» знизилася на 58,88% за рахунок незадіяності вільних коштів, що провокує застоювання розвитку та поступове скорочення ефективності його діяльності. Оцінено результативність основної, звичайної, фінансової, а також іншої операційної діяльності, підсумком якого є загальне перебування товариства у середньому стані, коли криза ще не загрожує, а негайних кардинальних змін не потрібно проводити. Проте показники фінансової результативності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» мають високі значення з основної та звичайної діяльності, що, визначає їх оптимальний стан на підприємстві.

9. Завдяки запропонованим заходам для оптимізації ефективності діяльності товариства зі стимуляції збуту та збільшення обсягів реалізації продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» економічний ефект становить 19639,68 тис. грн., а ефективність впровадження заходів дорівнює 278,58%, які окупляться вже через 4 місяці.

У ході написання дипломної роботи розроблено такі структурні пропозиції:

- для усунення недоліків чинної облікової політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» розроблено Положення «Про інвентаризацію» Приватного акціонерного товариства «Фірма «Полтавпиво»;

- для створення ефективної системи внутрішнього контролю висунуто пропозицію щодо створення відділу внутрішнього контролю підготовлено Положення «Про відділ внутрішнього аудиту»;

- для покращення ефективності діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» запропоновано заходи щодо оптимізації системи збуту і просуванню продукції, вони є такими: розробка рекламного ролику тривалістю 20 сек.; запуск трансляції рекламного ролику в 10 областях України на 3 телеканалах («1+1», «Україна», «ICTV»); розміщення радіореклами тривалістю 10 сек. на 5 станціях радіо з охопленням всієї території України; комунікація та вибудовування відносин з новими торговими посередниками в західних, східних, північних та південних регіонах України; надання гарантій якості та безперебійності постачань продукції посередникам багаторівневих каналів збуту; знижки для посередників за великий обсяг партії товару в грошовому вигляді; знижки для торгових посередників залежно від обсягу та обороту повторних закупівель; застосування політики інтенсивного розподілу, тобто забезпечення наявності усіх товарів у максимально можливій кількості в торговельних підприємствах, які можуть визначати свої пріоритети і максимально розвивати певний спосіб дистрибуції; розміщення в точках роздрібної торгівлі зображень товарів та вивісок ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»; стимулювання працівників збутової служби за допомогою премій до зарплати в разі виконання місячних показників в розмірі від 1 до 2 окладів, премії за досягнення «особливих показників» у розмірі 3 окладів, моральне стимулювання.

Таким чином, впровадження у практичну діяльність запропонованих рекомендацій сприятиме подальшому вдосконаленню організації обліку на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», позитивно вплине на ведення бухгалтерського обліку і здійснення контролю – це підвищить достовірність та надійність фінансової звітності підприємства, що дасть змогу її користувачам приймати ефективні рішення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. ISpro Complex [Electronic resource] // ISpro. URL: <https://ispro.ua/page/ispro-system> (дата звернення: 26.10.2021).
2. ISpro user guide. Personnel accounting: labor and wage accounting, 2020. 270 p. (Version 8).
3. Белявцев М., Беспята М. Стратегічне маркетингове управління збутом підприємств. *Маркетинг в Україні*. 2010. № 1. С. 24–26.
4. Бідюк П.І Аналіз часових рядів: навчальний посібник. Київ: НТУУ «КПІ», 2013. 600 с.
5. Білик І.І. Чинники інтеграції концепцій маркетингу і логістики на роздрібному ринку. Львів: Національний університет “Львівська політехніка”. 2007. URL: <http://vlp.com.ua/files/55.pdf> (дата звернення: 30.10.2021).
6. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / Хом’як Р. Л. та ін. Львів: Бухгалтерський центр „Ажур”, 2010. 440 с.
7. Валявський С.М., Скриль В.В. Діагностика розвитку підприємств пивоварної галузі в умовах міжнародної інтеграції. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. 2018. № 2 (13). С.15–25.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291/ *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 1.11.2021)
9. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ, 2011. 241с.
10. Ковальчук І.В. Напрямки підвищення ефективності роботи персоналу. Економіка підприємства: навчальний посібник. Київ, 2008. URL: <https://westudents.com.ua/glavy/15459-napryamki-pdvischennya-efektivnost-roboti-personalu.html> (дата звернення: 28.10.2021)
11. Колядич І. В. Обґрунтування засобів стимулювання збуту продукції для покупців. *Студентський вісник національного університету водного*

господарства водного господарства та природокористування. 2015. № 2 (4). С. 150-153.

12. Костецький Я. Факторний аналіз рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2012 рік. № 10 (4). С. 179-181

13. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 632 с.

14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Аудиторська палата України. Міністерство Фінансів України. 2018. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 20.11.2021).

15. Міжнародні стандарти фінансової звітності URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (дата звернення: 10.10.2020).

16. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 від 01.01.2012 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 12.11.2021).

17. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 від 01.01.2012 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 12.11.2021).

18. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ. ПДАБА, Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.

19. Організація бухгалтерського обліку: підручник 4-те вид., доп. і перероб. [Текст] / Бутинець Ф.Ф.; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, Л.І. Томашевська. Житомир: ПП „Рута”, 2005. 528 с.

20. Оснач О. Ф., Пилипчук В. П., Коваленко Л. П. Промисловий маркетинг: навчальний посібник, 2-ге вид. Київ: *Центр учбової літератури*, 2011. 364с.

21. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 від 01.01.2012 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 12.11.2021).

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.10.2020).
23. Поляк Г.Б. Фінансовий менеджмент: підручник для вузів. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. 527 с.
24. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльності: Закон України від 01.08.2021 № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 10.10.2020).
25. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI / *Кодекс*. URL: https://kodeksy.com.ua/pro_aksionerni_tovaristva.htm (дата звернення: 1.11.2021).
26. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20180701#Text> (дата звернення: 1.11.2021).
27. Про внесення змін до деяких наказів Міністерства юстиції України з питань архівної справи: Наказ Мін'юсту України від 12.03.2013 р. № 390/22922 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0390-13#Text> (дата звернення: 12.10.2021).
28. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів від 27.06.2013 № 635 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 10.10.2020).
29. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства: Наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 12.10.2021).
30. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 12.10.2021).

31. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20237 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

32. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції": Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

33. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти": Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

34. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

35. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 290 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

36. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів": Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

37. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін": Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

38. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами": Наказ Міністерства фінансів

України від 19.05.2005 р. № 412 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

39. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

40. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість": Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

41. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

42. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

43. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: Наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#Text> (дата звернення: 12.10.2021).

44. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 12.10.2021).

45. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

46. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства України від 24.05.95 р. № 88 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

47. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства України від 02.09.2014 р. № 879 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 10.10.2020).

48. Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях: Наказ Міністерства України від 18.06.2015 р. № 1000/5 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0736-15#Text> (дата звернення: 12.11.2021).

49. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства України від 17.06.2015 р. № 572 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text> (дата звернення: 12.10.2021).

50. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства України від 21.06.96 р. № 193 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення: 12.10.2021).

51. Про облікову політику: Лист Міністерства України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/> (дата звернення: 12.11.2021).

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

53. Річна фінансова звітність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». 2020: статистична інформація / Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL: <http://smida.gov.ua/> (дата звернення: 05.10.2020)

54. Рынок пива Украины 2021. *Международный аналитический журнал «Пивное дело»*. Харьков, 2021. URL: <https://pivnoe-delo.info/2021/10/16/rynok-piva-ukrainy-2021/> (дата звернення: 15.10.2020)
55. Савицька О. М., Панасюк О. М. Вплив факторів розвитку інформаційної економіки на підвищення ефективності управління підприємством. *Актуальні проблеми економіки та управління*. 2018. № 12 (2). URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/130959/126686> (дата звернення: 30.10.2020)
56. Скалюк Р.В. Фінансова результативність діяльності промислових підприємств. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. №33. С. 227–231. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2011_33_50 (дата звернення: 30.10.2020)
57. Скрильник І. І., Окань Р. М. Прогнозування чистого доходу агрофірми "Урожай" на основі адаптивних моделей. *Економіка і регіон*. 2013. № 4. С. 166-173.
58. Шоробура І.М., Долинський Є.В., Долинська О.О. Менеджмент вищої освіти: навчальний посібник. Хмельницьк: ХГПА. *Заколотний М. І.*, 2015. 256 с.
59. Щодо бухгалтерського обліку фінансових витрат: Лист Міністерства України від 16.02.2011 р. № 31-34020-07-16/4220 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/> (дата звернення: 12.11.2021).
60. Щодо застосування критерію істотності: Лист Міністерства України від 28.03.2014 р. № 31-08420-07/23-639/1/1084 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/> (дата звернення: 12.11.2021).
61. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> (дата звернення: 12.11.2021)
62. Яковенко Т. І. Організаційно-економічний механізм забезпечення ефективності маркетингової діяльності підприємств рекламної галузі: дис. канд. екон. наук: 08.00.04. Полтава, 2016. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/5271> (дата звернення: 12.11.2020)

ДОДАТКИ