

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В.Н. КАРАЗІНА

Економічний факультет
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ
ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА»**

Виконала:

студентка 2 курсу,

спеціальності

071 «Облік і оподаткування»



Юлія ЛИЧКО

Керівник: к.е.н., доц.



Тетяна РОЗІТ

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики,
обліку та аудиту від «06» грудня 2022 р., протокол № 5.

Завідувач кафедри статистики,

обліку та аудиту

д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ	6
1.1 Загальна характеристика і класифікація витрат діяльності	6
1.2 Нормотворче регулювання обліку та аудиту витрат	13
1.3 Аналіз витрат діяльності підприємств в Україні.....	22
1.4 Економічна характеристика об'єкту дослідження	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО – МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ	49
2.1 Організаційні основи обліку витрат діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»	49
2.2 Методика бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика».....	53
2.3 Автоматизація обліку витрат діяльності	61
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ В ПрАТ «ХАРКІВСЬКА БІСКВІТНА ФАБРИКА».....	74
3.1 Аналіз витрат операційної діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика».....	74
3.2 Особливості аудиторської перевірки ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика».....	83
3.3 Шляхи вдосконалення організації облікового процесу на ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»	94
ВИСНОВКИ.....	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	104
ДОДАТКИ	114

ВСТУП

Важливість, значущість, вплив такої економічної категорії як витрати неможливо переоцінити, такий підхід не залежить ні від розмірів компанії, ні від виду діяльності, ні від обраної системи оподаткування. Прагнення бізнесу очевидне і зрозуміле – бажання якомога вагомніше зменшити обсяг витрат, забезпечивши таким чином збільшення суми прибутку, який буде отримано.

Загальновідомо, що першою умовою для одержання доходу є необхідність понести певну суму витрат. І чим більшою вбачається величина доходу, тим більших витрат вона буде потребувати і тим більше загострюються і зростають ризики.

Бухгалтерський облік і вибудована на його підставі бухгалтерська, фінансова і податкова звітність має бути надійним джерелом інформації для всіх зацікавлених в діяльності певного суб'єкта господарювання осіб. Коло такої інформації представлено різноманітними показниками, але, перш за все, розраховуються коефіцієнти рентабельності, в основу яких покладено саме витрати. Собівартість продукції завжди визначається як найвагоміший показник за допомогою якого оцінюється ефективність діяльності, здійснюється пошук резервів виробництва. Оптимізуються витрати, що призводить до позитивного впливу на кінцевий фінансовий результат діяльності.

Величина витрат є дуже залежною позицією, яка знаходиться під впливом багатьох чинників – і внутрішніх, і кон'юнктурних. Суб'єкти господарювання мають вагомі і потужні інструменти і важелі керування витратами і можуть ними скористатися навіть на межі спотворень і шахрайства – починаючи з облікової політики і завершуючи маніпуляціями з визнанням виручки чи відтермінування її визнання.

Все вищеперераховане і визначає **актуальність** обраної тематики дослідження.

Вчені – економісти на всіх етапах розвитку економічних відносин вивчали витрати з багатьох точок зору, зокрема, величезний вклад в розбудову облікової системи щодо витрат внесли такі знані фахівці як Голов С.Ф., Озеран А. В., Петрук О. М., Сук Л.К., Фаріон В. Я., Бутинець Ф.Ф., Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Кіндрацька Г. І. та багато інших провідних спеціалістів.

Об'єктом даної роботи є приватне акціонерне товариство «Харківська бісквітна фабрика», яке спеціалізується на виробництві борошняних та цукристих кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання.

Предметом кваліфікаційної роботи є вивчення питань документальної основи обліку витрат, їх відображення в обліку та в звітності, методика проведення аналізу витрат діяльності, а також організаційно – методична проблематики проведення аудиторської перевірки.

Мета даного дипломного дослідження полягає в дослідженні існуючої системи обліку, аналізу та аудиту витрат діяльності та розробці рекомендацій щодо покращення організації організаційних засад обліку витрат діяльності. Для реалізації поставленої мети мають бути вирішеними наступні **завдання**:

- з'ясувати економічну природу витрат та їх класифікаційні ознаки;
- вивчити основні положення регуляторів в сфері обліку та аудиту стосовно витрат;
- дослідити витрати в різних згрупуваннях на макрорівні;
- здійснити економічний аналіз об'єкту дослідження;
- проаналізувати організаційні основи облікового процесу витрат діяльності;
- вивчити методику відображення в обліку виробничих і невиробничих витрат операційної діяльності;
- вивчити методику проведення аудиту діяльності;
- сформулювати рекомендації, направлені на вдосконалення організації обліку витрат.

Задля вирішення поставлених завдань слід користуватися різноплановими джерелами інформації, зокрема, нормативно – правовими актами національної юрисдикції та міжнародного рівня, офіційними сайтами Державної служби статистики, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби, науковими працями вчених – дослідників у визначеній царині, журналами з економіки і, зокрема, з облікової проблематики, з аудиту.

Для опрацювання фактичного матеріалу було використано наступні **методи дослідження**: аналіз економічних явищ, економіко – математичні методи, статистичні методи та ряд спеціальних аудиторських методів.

Структура роботи складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 79 позицій, та 9 додатків. Кількість сторінок основного тексту налічує 103 сторінки.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Загальна характеристика і класифікація витрат діяльності

Категорія витрат розглядається величезним колом зацікавлених осіб, до яких відносяться, науковці, зайняті дослідженням економіки в різних площинах, підприємці, суспільство в цілому, бо ця категорія має відношення абсолютно до всіх.

Витрати являють собою грошовий вираз вартості виробничих ресурсів, які було спожито в ході створення благ; сукупні витрати живої і уречевленої праці на виробництво продукту. Витрати виробництва пов'язують з виробничими витратами на закупівлю засобів виробництва та на оплату праці найнятих робітників. Вони утворюють дійсну вартість продукту для виробника, формують базу для розуміння й встановлення вихідної ціни, а саме, ціни пропозиції. Загальна величина витрат виробництва обраховується як добуток вартості спожитих економічних ресурсів на їх кількість. Для визначення витрат виробництва економічна думка напрацювала велику кількість способів, які, в свою чергу, покладено в основу класифікування витрат.

Найбільш значущий та повний внесок в розбудову теоретичного підґрунтя витрат було покладено К. Марксом в його фундаментальній праці «Капітал». Його підхід полягав у розгляді витрат в контексті суспільної праці і капіталу, тобто, відбувається роздвоєння вартості – виробник вимірює вартість товару вартістю витраченого капіталу, а дійсна вартість товару вимірюється витратою праці. Маркс розглядав витрати виробництва з точки зору аналізу використання найманої праці і, виходячи з такої концепції, аналізував утворення середньої норми прибутку на різновеликий капітал[5].

Увага сучасних економістів зосереджена на розгляді витрат з позиції підприємця.

Марксистська теорія виокремлює витрати виробництва і витрати обігу. Витрати обігу складаються з двох частин – гетерогенні (додаткові) і чисті. Останні не збільшують вартість товару, а покриваються після продажу товару з прибутку, який утворився в процесі виробництва, таким чином, чисті витрати не є ціноутворюючим фактором. Теперішні дослідники підходять до трактування витрат обігу так само як і до витрат виробництва, тобто під кутом зору бізнесу – будь – які витрати повинні генерувати прибуток, таким чином і витрати обігу є ціноутворюючим фактором.

Одна з найперших змістовних класифікацій витрат передбачає їх розподіл на витрати в фактичних цінах – сума вартостей спожитих економічних ресурсів і альтернативні витрати – вартість інших благ, які б можна було виробити при найбільш вигідному (з усіх можливих альтернативних) напрямку застосування тих самих ресурсів. Вказані дві вартості збігаються в тому випадку, коли підприємство купує ресурси за цінами, котрі врівноважують обсяги попиту та пропозиції на відповідних ринках, тобто за цінами найкращих альтернатив. Якщо ж ціни економічних ресурсів мають відхилення від рівноважних, то фактичні ціни придбання будуть відхилятися від альтернативних і, відповідно, фактичні витрати не будуть дорівнювати альтернативним[11].

Вирізняють також поняття приватних і суспільних витрат. Такий поділ базується на розуміння наскільки повно економічний агент враховує види і обсяг спожитих під час виробництва ресурсів. Отримані безкоштовно ресурси для одного підприємця викликають витрати у іншого суб'єкта, таким чином утворюються зовнішні витрати, які й створюють різницю між приватними і суспільними витратами.

Будь – яке виробництво товарів, послуг або робіт ґрунтується на використанні праці, капіталу та природних ресурсів, що являють собою економічні ресурси, вартість яких визначається витратами. Загальновідомо,

що ресурси є обмеженими, що створює проблему найкращого їх використання. Найбільш економічно ефективним методом здійснення виробничого процесу буде такий, при якому буде досягтися максимальна мінімізація витрат. З точки зору економічної теорії виміру вартості витрачених виробничих ресурсів і, відповідно, витрат виробництва витрати поділяють на бухгалтерські (явні, зовнішні) та альтернативні (економічні) витрати. Бухгалтерські - це фактичні витрати факторів виробництва, придбаних за ринковими цінами. Економічні –це «витрати втрачених можливостей», тобто, сума коштів, яку можна отримати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. До складу економічних витрат включають бухгалтерські або явні та неявні або внутрішні, так звані неоплачувані витрати - поставлені витрати власних ресурсів, що використовуються в даному виробництві[24].

Бухгалтерський облік як система обліку результатів фінансової, інвестиційної та операційної діяльності підприємства є постачальником цінної інформації, але неповної. Тобто обліковуються лише явні витрати, яких недостатньо топ-менеджменту для ухвалення рішень і вони користуються альтернативними витратами. Для цього потрібно з'ясувати вартість непокупних виробничих ресурсів (неявні витрати) в грошовій формі і додати її до бухгалтерських витрат.

Витрати з бухгалтерської точки зору можна прокласифікувати за видами витрачених виробничих ресурсів за такими статтями:

- витрати на матеріали і комплектуючі (витрати на сировину, допоміжні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі, отримані зі сторони);
- витрати на оплату праці (заробітна плата найнятих працівників а також інші види виплат передбачені трудовим законодавством і безпосередньо трудовим договором);
- витрати на соціальні потреби (фонди державного пенсійного і соціального страхування);

- амортизаційні відрахування (відображають матеріальний (фізичний) знос обладнання, будівель, транспортних засобів і т.д.);
- інші витрати (утримання та експлуатація обладнання, витрати на рекламу, виплати кредиторам, тобто витрати, які не можна класифікувати ні в одну з вищевказаних статей).

Бухгалтерський метод обліку витрат дозволяє дати чіткий і об'єктивний вимір цих витрат, що є визначальним фактором ефективності чи навпаки підприємства.

Недолік бухгалтерського методу полягає в тому, що він не враховує неявні витрати у вигляді підприємницьких здібностей власника, землю, капітал і т.д.

Альтернативні або удавані витрати – це сума явних і неявних витрат, один з методів вимірювання витрат виробничих ресурсів. Концепція альтернативних витрат визначає їх як вартість інших благ, які можна було б отримати при умові більш вигідного з усіх можливих варіантів використання даного виробничого ресурсу. Кажучи іншими словами, змістовне навантаження цього підходу полягає у визначенні того, від чого слід відмовитися з метою отримання конкретного блага.

Альтернативними витратами вважаються виплати, які господарюючий суб'єкт зобов'язаний зробити або доходи, які він має забезпечити постачальнику виробничих ресурсів, для того, щоб відволікти вказані ресурси від використання в будь – яких інших альтернативних виробництвах. Ці витрати складаються із усіх платежів, які належать власникові цих ресурсів для гарантування стабільних, безперервних поставок задля здійснення виробничого процесу. Категорія альтернативних витрат має дві складові:

- 1) зовнішні витрати, що треба сплачувати на користь постачальника, який є самостійним по відношенню до конкретного підприємства;

2) внутрішні витрати, які трактуються як певна компенсація за самостійне використання підприємством ресурсів, що належать йому на правах власності.

Однією зі складових внутрішніх витрат є нормальний прибуток бізнесмена, який розуміється як винагорода за виконані ним трудові функції. Фактором виникнення альтернативних витрат є наступне: завжди і всюди має місце обмеженість ресурсів у порівнянні з можливими напрямками їх використання.

Для визначення розміру альтернативних витрат існує декілька способів:

1) грошовий дохід, який не буде отримано власником якихось ресурсів, бо вони будуть використані для виробництва певного блага, а не продані іншому споживачеві;

2) витрати на придбання та використання необхідних ресурсів;

3) доходи, якими підприємець повинен забезпечити постачальника таких ресурсів аби запобігти їхньому альтернативному використанню.

Вкрай важко оцінити такі затрати в грошовому виразі з огляду на те, що їх оцінка має гіпотетичний погляд і носить суто суб'єктивний характер. Перевагою вказаних витрат є те, що вони враховують фактор часу, на відміну від бухгалтерських витрат з їх підходом до оцінки за результатами здійснених угод. Парадигма втрачених можливостей – важливий інструмент в ході прийняття управлінських рішень, бо концепції альтернативності і вибору є необхідними ознаками власне ринкового механізму економіки.

На рис. 1. 1 представлена загальна схема стосовно бухгалтерських та економічних витрат.

Також слід зауважити, що існують певні розбіжності, невизначеність по відношенню до застосування термінів «затрати» і «витрати».

Затрати — витрати, які на етапі їх здійснення ще не пов'язані з доходом і які з бухгалтерського обліку поки що не можна списати у собівартість продукції. Хоча затрати і відображають у грошовому еквіваленті, скільки

ресурсів було витрачено — офіційно вони ще не вважаються витратою підприємства, оскільки результати цих витрат все ще перебувають у власності підприємця (продукція ще не відвантажена покупцеві).



Рисунок 1. 1 – Склад економічних витрат

Джерело: побудовано автором

Схематично це відображено на рис. 1.2, де бачимо, що коли мова йде про затрати, то змінюється лише форма оборотних активів, вони рухаються з грошової форми у форму сировини, переходячи потім у стан незавершеного виробництва (НЗВ), а потім у стан готової продукції (ГП), залишаючись при цьому в Звіті про фінансовий стан.

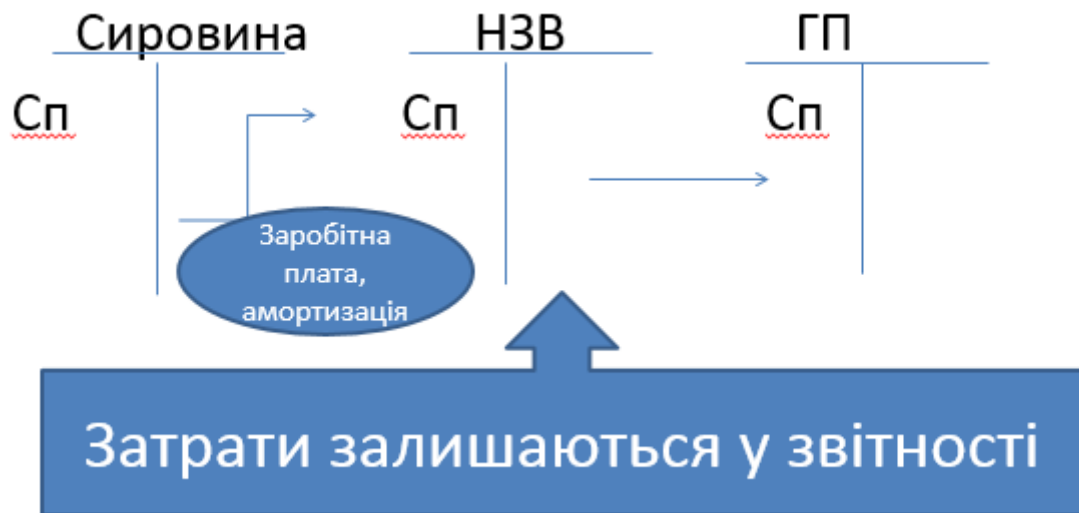


Рисунок 1. 2 – Термін «затрати» в контексті рахунків обліку та у фінансовій звітності

Джерело: побудовано автором

Якщо ж мова йде про термін «витрати», то тоді це - затрати, пов'язані з доходом, у яких вони були отримані. Іншими словами, це собівартість усієї реалізованої продукції, яку ми можемо обґрунтувати та довести. Як бачимо з рис. 1.3, витрати залишають Звіт про фінансовий стан, перейшовши в Звіт про фінансові результати (Звіт про прибутки та збитки) у вигляді собівартості реалізованої продукції (РП).

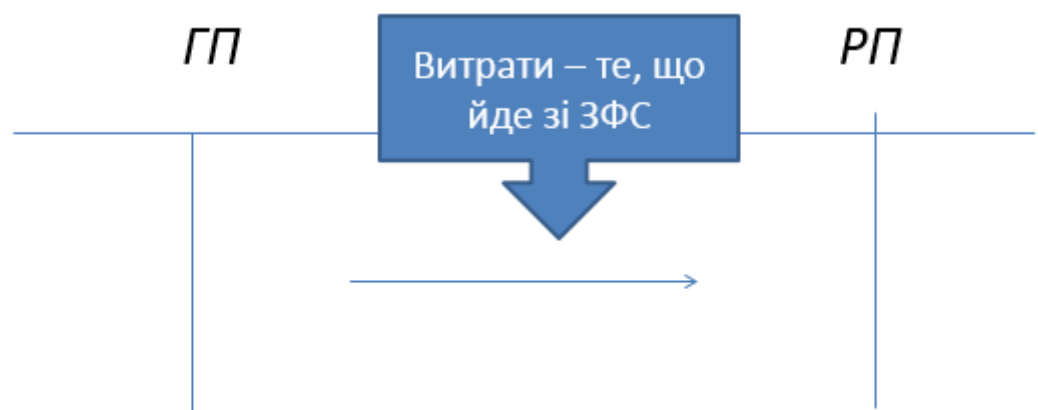


Рисунок 1. 3 – Термін «витрати» в контексті рахунків обліку та у фінансовій звітності

Джерело: побудовано автором

Звіт про фінансові результати (рис. 1.4) має відповідні зіставні рядки, порівнюючи які, підприємець визначає фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Інші операційні доходи
Інші доходи
Разом доходи
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Інші операційні витрати
Інші витрати
Разом витрати
Фінансовий результат до оподаткування
Податок на прибуток

Рисунок 1.4 - Фрагмент Звіту про фінансові результати

Джерело: побудовано автором на основі [27]

Зрозумілим є той факт, що існують поняття бухгалтерського прибутку і економічного прибутку. Оскільки до бухгалтерських витрат завжди слід додавати неявні витрати, то економічний прибуток буде меншим за бухгалтерський. Витрати є основним лімітуючим фактором прибутку.

1.2. Нормотворче регулювання обліку та аудиту витрат

В українській національній юрисдикції питання стосовно визнання, оцінки, розкриття інформації по витратах діяльності суб'єкта господарювання вnormовано багатьма правовими документами, до основних з них відноситься:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55];

- 2) Податковий Кодекс України, зокрема, розділ III «Податок на прибуток підприємств»[52];
- 3) НП(С)БО № 16 «Витрати»[60].

Найголовнішим правничим актом з точки зору бухгалтерського обліку є перший документ, яким встановлено юридичні засади, умови організації та вимоги щодо методології ведення бухгалтерського обліку і складання на його підставі всіх видів звітності, яка вимірюється за допомогою грошового вимірника. В статті 1 наведено визначення всіх облікових категорій, зокрема, витратами визнається «зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками» [55]. Також в статті 4 наведено наріжні принципи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, до яких відноситься принцип нарахування (найбільш розповсюджений у світі і такий, що визнається наднаціональними структурами – регуляторами обліку), згідно з яким «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» 55].

З 2015 р. докорінним чином змінилося регулювання витрат з податкової точки зору, перестало існувати поняття «валові витрати», яке було головним при визначенні фінансового результату діяльності і існувало в Податковому Кодексі. Тобто зараз відсутнє регулювання витрат цим нормативним документом в чистому вигляді. Оскільки витрати приймають безпосередню участь у визначенні прибутку до оподаткування, то згідно з п. 134.1.1 розділу III ПКУ, прибуток визначають з необхідними коригуваннями фінансового результату «визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності»[52]. Як бачимо, саме бухгалтерський фінансовий результат, в створенні якого беруть участь витрати, є головним. Проте, на одну зі складових витрат, ПКУ здійснює

прямий вплив. Амортизація основних засобів і нематеріальних активів, методологічні засади якої сформовано в НП(С)БО № 7 «Основні засоби» [62] та НП(С)БО № 8 «Нематеріальні активи» [63], має бути розраховано з урахуванням пп.138.3.3 та 138.3.4, якими встановлено мінімально можливі строки їх корисного використання та строки дії права користування відповідно.

Також ПКУ в пп. 14.1.3 дає визначення цієї складової витрат «амортизація - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [52].

Підприємство, яке обрано об'єктом аналізу, віднесено до категорії великих і тому веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність, керуючись міжнародними стандартами фінансової звітності. (МСФЗ). В їх системі немає єдиного стандарту, аналогічного національному, тобто відсутній стандарт, подібний НП(С)БО № 16. Таким чином, процес визнання, оцінки та розкриття витрат регламентовано новою редакцією Концептуальних основ МСФЗ, діючою з 2018 року [25] та низкою інших стандартів. До них можна віднести наступні:

- МСБО 23 «Витрати на позики» [36];
- МСБО 2 «Запаси» [35];
- МСБО 16 «Основні засоби» [33];
- МСБО 19 «Виплати працівникам» [34].

Концептуальна основа МСФЗ виконує функції наднаціонального регулятора, по суті, вона є законом в контексті вітчизняної юриспруденції і підприємства, котрі застосовують МСФЗ, беззаперечно мають дотримуватися вимог цього документу, який є основоформулюючим в загальній ієрархії МСФЗ. Говорячи про регламентування витрат, не можна не говорити про дохід, бо ці два елемента фінансової звітності пов'язані між собою абсолютно. Згідно з п. 4.2 Концептуальної основи, «дохід - це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як

унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу», а «витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу»[25].

Якщо підприємство додержується встановленого критерія чи то припинення зобов'язання, чи то визнання активу, то це і є ознакою визнання доходу; якщо суб'єкт господарювання виконує ознаку припинення визнання активу або ознаку визнання зобов'язання, то це є критерієм визнання витрат.

Будь – які операції з власниками, коли вони виступають саме в ролі власників, не вважаються каталізатором для визнання ні доходів, ні витрат.

МСБО 23 «Витрати на позики» не регулює саме витрати, а встановлює методологічні засади для капіталізації витрат в складі кваліфікаційних активів. При придбанні, виробництві чи будівництві активу, який визнається кваліфікаційним, витрати за позиками, що відносяться до нього безпосередньо, стають складовою собівартості такого активу. При цьому інші витрати за позиками, без уточнення які саме витрати, визнаються як витрати.

МСБО 2 «Запаси» розглядає витрати, пов'язані зі створенням запасу, але не встановлює порядок визнання витрат; капіталізація витрат в складі запасів представлена з таким саме підходом, як і в попередньо розглянутому стандарті. Детально прописано керівництво стосовно визначення собівартості запасу, її визнання в якості витрат в подальшому, в тому числі при встановленні чистої вартості реалізації. Метою регулювання виступає необхідність оцінки запасів за найменшою вартістю при формуванні балансової статті.

Така сама схематика вибудована і в МСБО 16.

Оскільки витрати працюють під впливом і у безпосередньому зв'язку, виступаючи нерозривним ланцюжком, з доходом, то зосередимо увагу на МСФЗ 15 «Дохід від контрактів з клієнтами» [15], який мав ефективну дату вступу в силу для облікових періодів, починаючи з 2018 року. Але жодною

мірою вказаний стандарт не є аналогом вітчизняного НП(С)БО 15 «Дохід» [64]. Значущим аргументом щодо прийняття нового стандарту в системі МСФЗ було впровадження балансового підходу, тобто мова йде про першочерговий кут зору на Звіт про фінансовий стан, а зовсім не на Звіт про сукупний дохід в контексті визнання, оцінки та розкриття витрат. Ключовим моментом в порядку визнання доходів виступає категорія контролю покупця над активом. Витрати вказаний стандарт розглядає як капіталізовані в складі активу в якості незавершеного виробництва, тобто витрат, пов'язаних з виконанням договору або як витрати на укладання договору (можуть визнаватися як поточні чи непоточні активи).

В системі звітності за міжнародними стандартами відсутній такий нормативний акт як План рахунків, що є цілком зрозумілим, виходячи з міждержавного характеру системи звітування. Тому, зазвичай підприємства керуються національним Планом рахунків.

Діючий в Україні План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [66], визнаний міжнародною спільнотою одним з найкращих, та Інструкція про його застосування [66] дозволяє класифікувати витрати наступним чином:

- 1) за методом характеру витрат;
- 2) за методом функції витрат.

Перший метод реалізовано за допомогою класу рахунків 9 «Витрати діяльності», другий – за допомогою класу рахунків 8 «Витрати за елементами».

Характер витрат представлено наступними рахунками:

- собівартість реалізації (рахунок 90);
- загальновиробничі витрати (рахунок 91);
- адміністративні витрати (рахунок 92);
- витрати на збут (рахунок 93);
- інші витрати операційної діяльності (рахунок 94);

- фінансові витрати (рахунок 95);
- витрати від участі в капіталі (рахунок 96);
- інші витрати (рахунок 97);
- витрати від податку на прибуток (рахунок 98).

Групування витрат за функціями передбачає їх подання у Звіті про прибутки та збитки на функціональній основі, зокрема:

- матеріальні витрати (рахунок 80);
- витрати на оплату праці (рахунок 81);
- відрахування на соціальні заходи (рахунок 82);
- амортизація (рахунок 83);
- інші операційні витрати (рахунок 84).

Слід зазначити, що підприємство на власний розсуд вирішує застосовувати клас рахунків 8 чи ні. Клас рахунків 9 є обов'язковим, проте може бути обраним єдиним для обліку витрат.

Але обидва ці класи рахунків будуть мати місце в обліку лише після визнання доходу, який відображають на класу рахунків 7 «Доходи і результати діяльності».

Важливою складовою витрат є оплата праці найнятого персоналу, тому в сферу правового регулювання витрат входять законодавчі акти, пов'язані із нормуванням вказаної частини витрат - Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [23], Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР [67] та Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 №1105-XIV [56]. Перший акт регулює трудові відносини між працівниками та роботодавцями, встановлюючи їх права та обов'язки; другий має на меті регулювання розрахунку середньої зарплати, виплат по лікарняному, виплати відпускних, індексації заробітної плати; третій законодавчий акт регламентує нарахування та сплату єдиного соціального внеску, що є обов'язком і витратами роботодавця.

Мікрорівень регулювання обліку – це наказ про облікову політику, який є внутрішнім документом підприємства, але рівень його з точки зору захисту підприємства при податкових перевірках і судових правочинах є дуже вагомим. Ніякий рівень законодавчого регулювання не може передбачити специфіку, особливості, врахувати технологічні процеси тощо. Тому головний бухгалтер у тісній співпраці з відповідальними посадовими особами формує наказ про облікову політику на підставі колегіального професійного судження.

З 2007 року аудиторська діяльність в Україні здійснюється на підставі Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [31].

Комплекс правового регулювання відіграє провідну роль в організації будь-якого виду діяльності. Виконання аудиту та надання інших аудиторських послуг забезпечуються активною роботою з нормативними актами, які визначають попередні передумови для здійснення аудиту, встановлюють критерії контролю фінансової звітності суб'єктів господарювання, встановлюють вимоги до оформлення його підсумків. Розвиток законодавчого підґрунтя в царині аудиту є запорукою добротності та вдалого здійснення аудиторських перевірок. Головне місце в площині нормативного регулювання аудиторської діяльності займають міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики – МСА, які є обов'язковим для суб'єктів аудиту в Україні з 2007 р.

Структура МСА складається з чотирьох блоків, які пов'язані між собою і носять послідовний характер:

1) основними аксіомами є логіка, закономірні постулати та необхідні умови, які є загальною основою стандартів аудиторської діяльності. Вони надають аудиторам можливість формувати висновки та складати звіти;

2) загальні критерії означають якості та рівень кваліфікації, які мають бути притаманними аудиторіві, щоб ефективно та професійно виконувати покладені на нього завдання;

3) стандарти роботи – правила, яких дотримуються аудитори при вирішенні аудиторських завдань (планування, моніторинг і контроль, збір достовірних даних, належне дослідження та оцінка системи внутрішнього контролю);

4) стандарти звітності – правила, якими визначається форма, зміст, розміщення та передача матеріалу на основі висновків аудиту. У висновку має бути зазначено, чи задовольняє фінансова звітність відповідні вимоги.

Таблиця 1.1 - Міжнародні стандарти аудиту, стосовно організаційних питань аудиту

МСА	Назва МСА	Головний зміст
200	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Визначає загальну мету та обсяг перевірки, а також відповідальність керівництва за фінансові звіти
210	Умови домовленості про аудит	Розкриває зміст листа-зобов'язання про згоду аудитора, встановлює обсяг аудиторської роботи, ступінь відповідальності аудитора і форму звітності
230	Документація з аудиту	Висвітлює типові форми та зміст робочих документів, які складаються (отримуються) аудитором, питання зберігання робочих документів
300	Планування аудиту фінансових звітів	Розкриває процес планування аудиту, визначає основні елементи цього процесу та практичні питання запланованих робіт
700	Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	Надає рекомендації щодо форми та змісту аудиторського звіту, наводяться приклади позитивно, умовно-позитивного та негативного висновку аудитора, а також приклад відмови від надання висновку
800	Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Даються рекомендації щодо складання аудиторських звітів зі спеціальних питань (спеціальні умови контракту, конкретні статті фінансової звітності), наводяться приклади складання таких звітів

Джерело: побудовано автором на основі [31]

В табл. 1.1 згруповано міжнародні стандарти аудиту, в яких розглянуто питання організаційних засад проведення аудиторської перевірки.

Набуття чинності Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [54]. в 2017 році стало завершальним кроком в остаточному встановленні організації аудиторської діяльності на теренах нашої держави.

Законодавче регулювання всіх аспектів облікового процесу та його перевірки і підтвердження достовірності у вигляді аудиту має стратегічне значення для кожного економічного агента. Результат його діяльності – прибуток чи збиток, визначається на підставі інформації бухгалтерського обліку, тому з одного боку це вбачається важливим в контексті відстоювання інтересів держави в формуванні доходної частини бюджету, а з другого боку транспарентність фінансової звітності є запорукою адекватних рішень користувачів МСФЗ – звітності стосовно їх подальших управлінських рішень. Якість і прозорість фінансового паспорту підприємства надає стейкхолдерам впевненість в їх прогнозах стосовно фінансових результатів діяльності можливого об'єкту інвестування, зокрема, витрат.

Інститут аудиту в нашій державі почав своє існування з початком розвитку ринкової економіки і наразі можна говорити, що система його нормативного регулювання є дворівнево. Перший рівень є державним, а другий заснований на професійному регулюванні. Основним напрямком подальшого регулювання аудиту вбачається напрямки екологічного та соціального характеру, що пов'язані із загальносвітовими трендами сталого розвитку і системи інтегрованої звітності. Інвестори при прийнятті рішень все більш відходять від оцінки бізнесу виключно за фінансовими показниками, віддаючи перевагу в інвестування тим компаніям, які надають класичну звітність у поєднанні зі звітами керівництва зі сталого розвитку. Наразі створюються стандарти такої звітності; проблема підтвердження її аудиторським висновком постає в глобальних масштабах.

1.3. Аналіз витрат діяльності підприємств в Україні

Промисловість є провідним сектором економіки, який визначає рівень економічного зростання у певному розумінні. Саме в цьому виді економічної діяльності відбувається формування коштів, які спрямовуються на її розширене відтворення, а також вона є активним чинником науково-технічного прогресу. Тому проведення макроекономічного аналізу переробної промисловості, яка відіграє важливу роль у розвитку промисловості як сфери діяльності підприємств України, є надзвичайно актуальним.

Макроекономічний аналіз для такої галузі, як виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання (КВЕД 10.72), доцільно почати з оцінки обсягів виробництва по цій галузі та по переробній промисловості загалом. Всі таблиці і рисунки створено на основі даних Державної служби статистики України [75].

Спочатку зробимо аналіз по переробній промисловості. Це можна представити у вигляді таблиці (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Обсяги виробленої продукції у сфері переробної промисловості в Україні за 2016-2020 рр.

Рік	Обсяг виробленої продукції у переробній промисловості, млн грн	Структурні зрушення, млн грн	у тому числі:	Структурні зрушення, млн грн
			У підприємствах з КВЕД 10.72, млн грн	
2016	1357838,9	-	27016,2	-
2017	1774332,5	416493,6	28037,4	1021,2
2018	2021199,6	246867,1	32600,8	4563,4
2019	1994735,3	-26464,3	36501,2	3900,4
2020	2030565,5	35830,2	37643,8	1142,6

Спостерігається тенденція до збільшення обсягів виробництва сухарів і сухого печива; виробництва борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання протягом 2016-2020 рр. Це відбулося на фоні макроекономічної стабілізації та часткової переорієнтації підприємств на альтернативні ринки, адже до цього переломним моментом для економіки України стала військова агресія на Сході України, коли та ж промисловість знаходилася у режимі посиленої турбулентності.

Але якщо розглянути темп розвитку переробної промисловості загалом, то тут можна зробити інші висновки. Для якісного аналізу стане в нагоді побудова графіку динаміки обсягів виробництва у переробній промисловості протягом досліджуваного періоду (рис. 1.5).

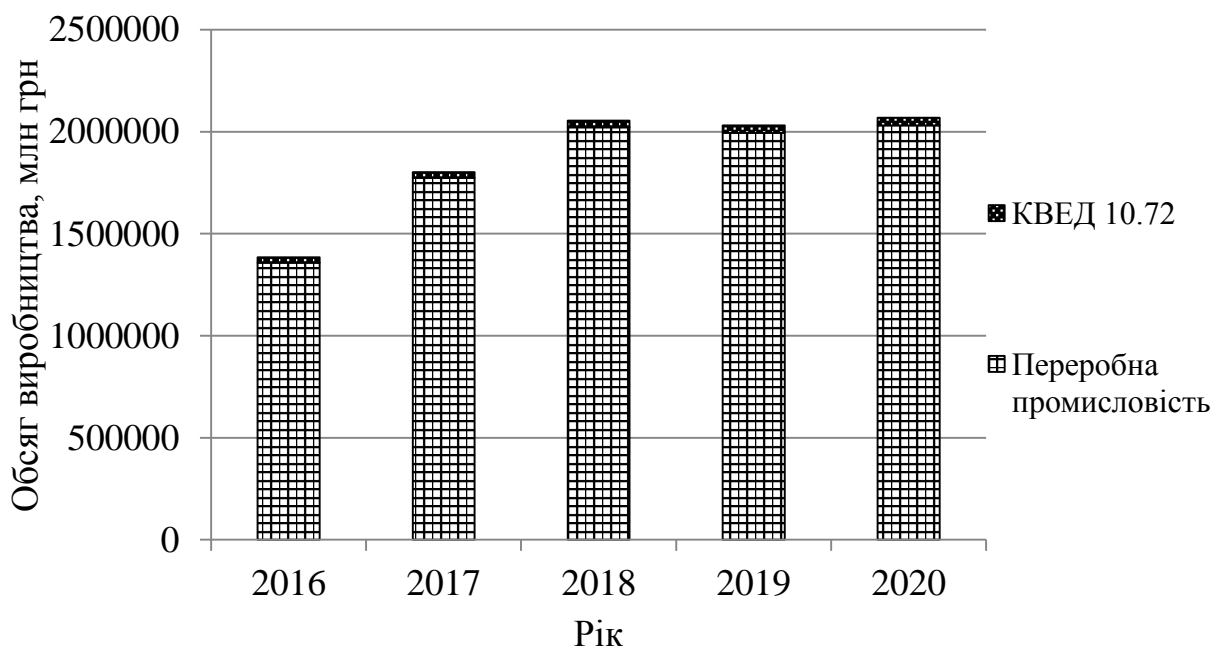


Рисунок 1.5 – Динаміка обсягів виробництва у переробній промисловості України протягом 2016-2020 рр.

Розглянувши динаміку обсягів виробництва у переробній промисловості загалом, можна зробити наступні висновки: з 2016 до 2018 обсяги мали чітку тенденцію збільшення, але протягом 2018-2020 рр.

спостерігається незначний стрибкоподібний характер (чого не скажеш про ситуацію з обсягами виробництва на підприємствах з КВЕД 10.72, де лише позитивна тенденція до збільшення). Це може бути викликано постійно зростаючою конкуренцією на ринку або ж неможливістю фінансовим забезпеченням діяльності, що пов'язано з економічною кризою, а також слабкими залученнями іноземних інвестицій через зміни влади в Україні та політичною нестабільністю.

Важливим є проведення макроекономічного аналізу щодо кількості діючих підприємств у сфері переробної промисловості і виробництві сухарів і сухого печива; виробництві борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання протягом 2016-2021 рр.

Таблиця 1.3 – Кількість діючих підприємств у сфері переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Рік	Кількість діючих підприємств у переробній промисловості, одиниць	Структурні зрушення, одиниць	у тому числі:	Структурні зрушення, одиниць
			Підприємства з КВЕД 10.72, одиниць	
2016	118527	-	906	-
2017	114773	-3754	867	-39
2018	115949	1176	895	28
2019	118935	2986	911	16
2020	115133	-3802	852	-59
2021	110393	-4740	795	-57

Аналіз розвитку кількості діючих підприємств у переробній промисловості дозволяє помітити, що порівняно з 2016 роком у 2021 кількість таких підприємств значно зменшилась, аж на 8134 одиниці у переробній промисловості загалом і на 111 підприємств з КВЕД 10.72, враховуючи, що найбільшу кількість можемо спостерігати у 2019 році, коли наче все стабілізувалось, але у 2020 році цей показник спадає. Прослідкуємо

цю динаміку кількості діючих підприємств у сфері переробної промисловості і конкретно підприємств з КВЕД 10.72 на графіку (рис. 1.6).

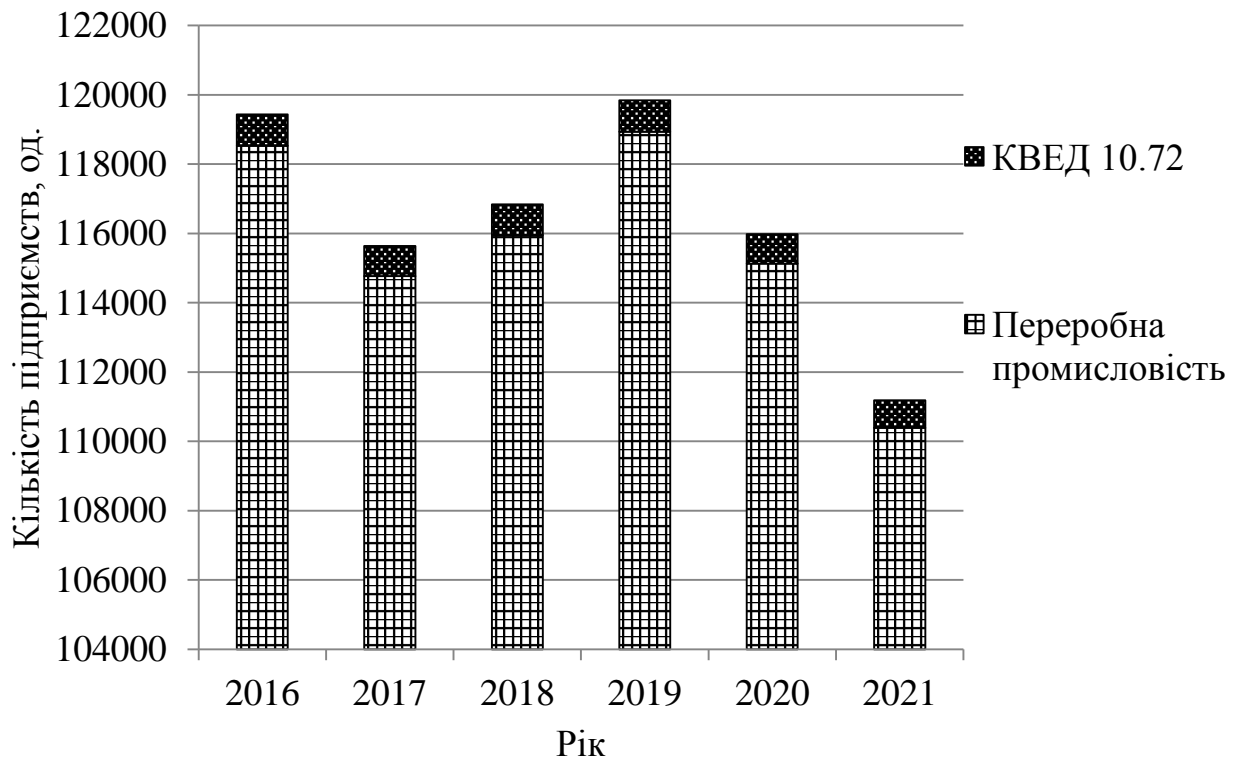


Рисунок 1.6 – Динаміка кількості діючих підприємств у сфері переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Наявність даних за 2021 рік на сайті Державної служби статистики України тепер дозволяє провести детальніший аналіз сучасного стану переробної промисловості.

Діаграма підтверджує, що розвиток кількості діючих підприємств України у сфері переробної промисловості протягом досліджуваного періоду має чітко стрибкоподібний характер. У 2017 році порівняно з 2016 бачимо зменшення, потім у 2018 та 2019 збільшення, а у 2020 та 2021 роках спостерігається різкі зменшення. 2017 рік видався тяжким для України через продовження прояву військової агресії на Сході України. А щодо 2020-2021 рр., то погіршення ситуації у сфері переробної промисловості відбулося на фоні поширення коронавірусної хвороби під назвою Covid-19 та численні

обмеження задля захисту всіх систем життєдіяльності країни від негативних наслідків пандемії та нових біологічних загроз. Переробна промисловість та промисловість загалом зазнала значного впливу через цю пандемію, адже уряди приймали рішення про закриття закладів громадського харчування, аби сповільнити поширення коронавірусу. Це була одна із найгірших продовольчих криз не лише в Україні, а й в усьому світі.

У ході макроекономічного аналізу переробної промисловості варто проаналізувати також і систему праці, адже ця категорія завжди залишається актуальною в контексті наукових досліджень різних її аспектів.

Чітку картину розвитку будь-якого виду економічної діяльності у сучасних умовах допоможе сформувати аналіз динаміки кількості найманих працівників у суб'єктів господарювання (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Кількість найманих працівників у суб'єктів господарювання переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Рік	Кількість найманих працівників у переробній промисловості, осіб	Структурні зрушення, осіб	у тому числі:	Структурні зрушення, осіб
			На підприємствах з КВЕД 10.72, осіб	
2016	1506750	-	16244	-
2017	1536021	29271	15110	-1134
2018	1565927	29906	16320	1210
2019	1510040	-55887	16434	114
2020	1458512	-51528	15868	-566
2021	1439486	-19026	15262	-606

Характер динаміки кількості найманих працівників у переробній промисловості трохи відрізняється від характеру динаміки кількості найманих працівників на підприємствах з виробництвом сухарів і сухого печива; виробництвом борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання. Наприклад, від'ємні значення структурних зрушень у

переробній промисловості загалом наявні протягом 2019-2021 рр., а конкретно у виробництві сухарів і сухого печива; виробництві борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання – у 2017, 2020-2021 рр.

Доцільно буде провести детальний аналіз опісля зображення таких змін за допомогою діаграми (рис. 1.7).

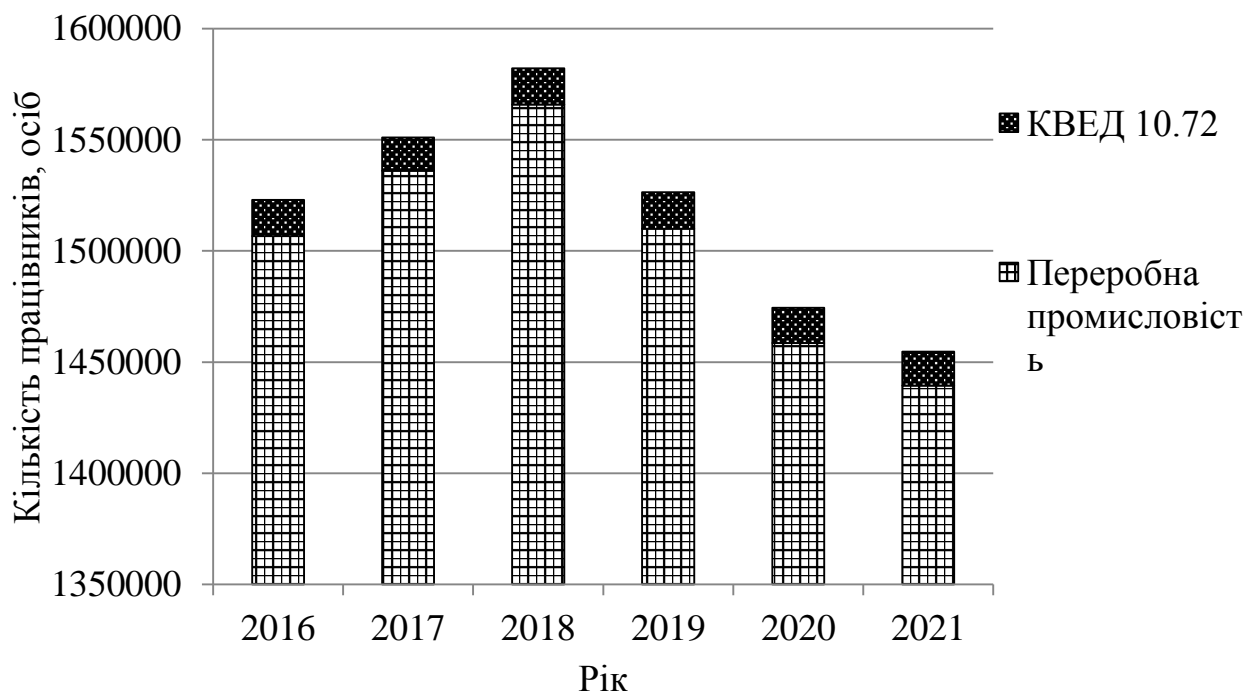


Рисунок 1.7 – Динаміка кількості найманих працівників у суб'єктів господарювання переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Щодо кількості найманих працівників у сфері переробної промисловості в Україні протягом 2016-2021 рр. можна побачити, що до 2019 року відбувалося помірне збільшення такої кількості, але після 2019 – різке зменшення: у 2019 році порівняно з 2018 кількість найманих працівників зменшилась на 55 887 осіб, у 2020 році порівняно з 2019 – на 51 528 осіб, у 2021 порівняно з попереднім – на 19 026 осіб. Причиною для 2019 року скоріше за все служить зміна політичної влади в Україні та все та ж військова агресія на Сході України, а для 2020-2021 рр. – це пандемія.

Але ситуація щодо динаміки кількості найманих працівників на підприємствах з виробництвом сухарів і сухого печива; виробництвом борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання дещо інша і вона більше схожа до ситуації з динамікою кількості діючих підприємств протягом досліджуваного періоду.

Далі основою для макроекономічного аналізу потрібно взяти середньомісячну заробітну плату працівників України у сфері переробної промисловості протягом 2016-2021 рр., адже оплата праця слугує основним засобом задоволення особистих потреб працівників, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільства та зростання продуктивності праці, а отже і зменшення витрат, і збільшення доходів [16].

Таблиця 1.5 – Рівень середньомісячної заробітної плати штатних працівників у сфері переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Рік	Середньомісячна заробітна плата у сфері переробної промисловості, гривень	Структурні зрушення, гривень
2016	5543,00	-
2017	7299,04	1756,04
2018	9196,31	1897,27
2019	11011,19	1814,88
2020	11493,14	481,95
2021	13432,40	1939,26

Визначення закономірності змін середньомісячної заробітної плати протягом досліджуваного періоду здійснимо традиційно табличним (табл. 1.5) та графічним методом (рис. 1.8).

Табличний і графічний методи аналізу свідчать про позитивну тенденцію до збільшення середньомісячної заробітної плати штатних

працівників у сфері переробної промисловості в Україні протягом 2016-2021 рр. Структурні зрушення мають позитивні значення і з 2016 до 2021 рр. рівень такої середньомісячної зарплати зріс на 7889,40 грн. Також структурні зрушення є досить непоганими і їх діапазон варіюється від 1756,04 грн. до 1939,26. Єдиний рік, коли цей рівень був не таким значним сумою 481,95 грн. – це 2020 рік, внаслідок негативного впливу пандемії та економічної кризи.

Підвищення заробітної плати є критично необхідним для заохочення робочої сили та підтримки працівників, основною метою яких є забезпечення особистих потреб.

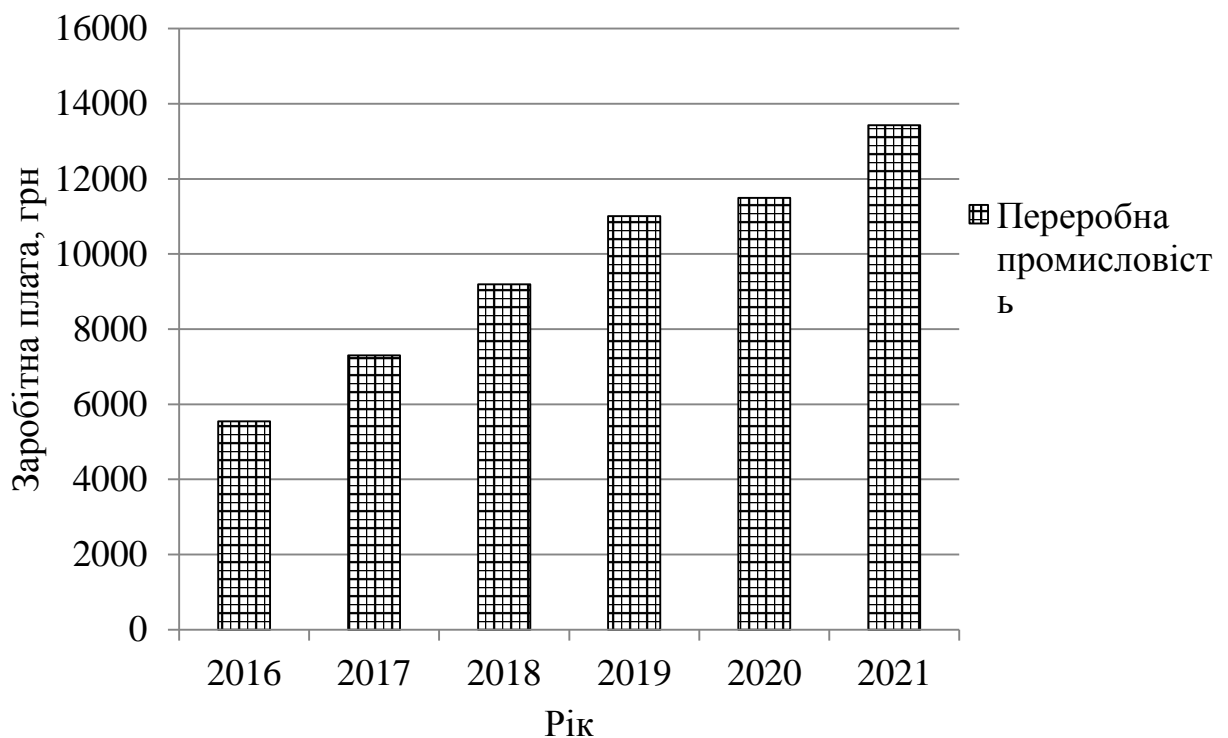


Рисунок 1.8 – Динаміка середньомісячної заробітної плати штатних працівників у сфері переробної промисловості в Україні за 2016-2021 рр.

Отже, у ході макроекономічного аналізу сфери переробної промисловості в Україні протягом 2016-2021 рр. було досліджено такі показники як: обсяг виробленої продукції, кількість діючих підприємств, кількість найманих працівників та середньомісячна заробітна плата штатних працівників. Проведений аналіз засвідчив, що такі події як військова агресія на Сході України, економічна та промислова криза, поширення

коронавірусної хвороби, політична нестабільність та зміна влади держави, мали значний вплив на основні показники, окрім середньомісячної заробітної плати.

1.4. Економічна характеристика об'єкту дослідження

Вірна та правдива економічна оцінка суб'єкта господарювання є одним з найважливіших факторів забезпечення стійкого та стабільного фінансового становища підприємства. За допомогою проведеного аналізу, керівництво отримує важливу інформацію по різних напрямкам діяльності та робить висновки про ефективність вже існуючої моделі управління.

Об'єктом аналізу в цій роботі є ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» та її фінансова звітність за період 2018-2020 років, яка наведена у Додатках А – В, на підставі яких створено всі таблиці і рисунки. Аналіз забезпечив нас інформацією в динаміці про показники майнового стану підприємства, його рентабельність, фінансову стійкість, оборотність та ліквідність.

ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» займається виробництвом борошняних кондитерських виробів, тортів, тістечок тривалого зберігання та шоколаду. Серед інших видів діяльності: оптова та роздрібна торгівля виробленою продукцією, функціонування музеїв, надання в оренду власного чи орендованого нерухомого майна, торгівля електроенергією та збирання безпечних відходів.

Продукція реалізується в усіх регіонах України, а також за кордон: Західна Європа, Близький Схід, Америка та Китай. В останньому ж, ставка робиться на внутрішній ринок. На сьогоднішній день у всіх обласних центрах України має дистриб'юторів.

Розглянута структура балансу, яка представлена у табл. 1.6, дає змогу встановити зміни у статтях Балансу, що відбулися протягом досліджуваного періоду. А саме, наявність основних засобів, швидкість руху товарів та виробленої продукції, стан дебіторської та кредиторської заборгованості,

власного та залученого капіталу, здійснення розрахунків з бюджетом чи сплата кредитів, тощо.

Таблиця 1.6 – Структура активу та пасиву балансів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

Статті балансу	Роки						Зміна за період (+/-) 2020-2018 рр
	2018		2019		2020		
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн
Актив							
I. Необоротні активи	490 459	35,93	535 942	38,19	558 030	37,26	67 571
II. Оборотні активи	874 589	64,07	867 292	61,80	939 439	62,73	64 850
III. Необоротні активи, утримувані для продажу	0	-	0	-	113	0,01	113
Баланс	1 365 048	100,00	1 403 234	100,00	1 497 582	100,00	132 534
Пасив							
I. Власний капітал	1 255 769	91,99	1 317 595	93,89	1 440 008	96,15	184 239
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	6209	0,45	7777	0,55	7924	0,52	1 715
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	103 070	7,55	77 862	5,54	49650	3,31	-53 420
Баланс	1 365 048	100,0	1 403 234	100,0	1 497 582	100,0	132 534

З наведених у табл. 1.6 даних, можна зробити висновок, що загальна величина Балансу підприємства має позитивну динаміку. Порівняно з 2018 роком, у 2020 році валюта Балансу зросла на 132 534 тис. грн.

Проаналізуємо за допомогою рис. 1.9 структуру активу балансів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

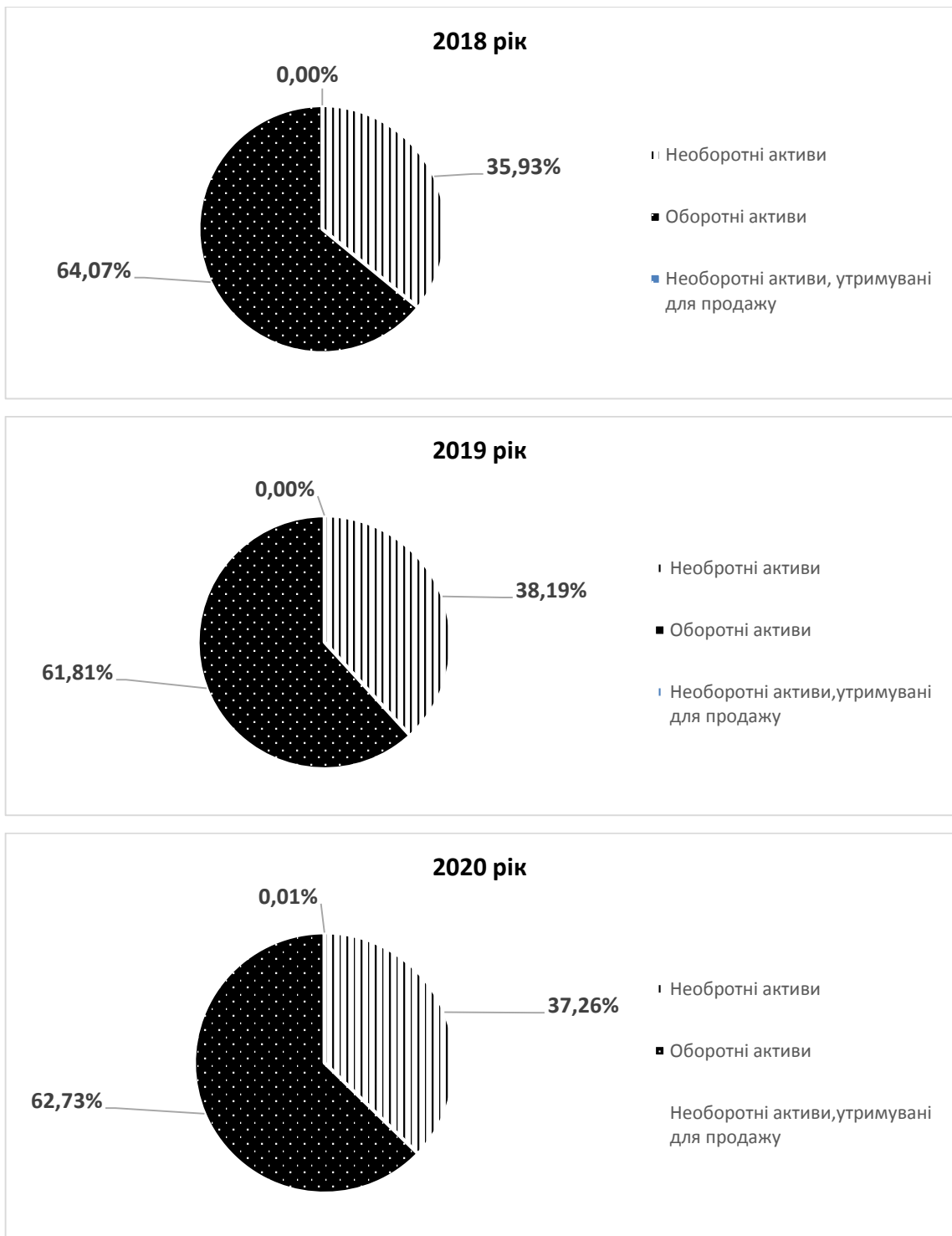


Рисунок 1.9 – Структура активу балансів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

Звернувшись до рис. 1.9, можна зробити такі висновки. По-перше, за весь досліджуваний період структура активу залишається майже незмінною. Питома вага оборотних активів коливається від 61,81% до 64,07%, необоротних активів від 35,93% до 38,19%. У 2020 році з'являються

необоротні активи, утримувані для продажу, частка яких у загальній структурі склала менше 1%. Динаміка статей активу позитивна. З 2018 року, величина оборотних активів зросла на 64 850 тис. грн, а необоротних – на 67 571 тис. грн. По-друге, частка власного капіталу в пасиві становить більше 90%, довгострокових зобов'язань приблизно 0,5%, а поточних зобов'язань 3%-8%. За досліджувані роки, спостерігаємо збільшення частки власного капіталу (+184 239 тис. грн) за рахунок зменшення частки поточних зобов'язань та забезпечень (-53 420 тис. грн).

Для більш детального дослідження структурних змін у статтях балансу активу, проаналізуємо кожну статтю окремо. Почнемо зі структури необоротних активів, яка наведена в табл. 1.7.

Отже, дані, що наведені у табл.1.7 свідчать про зростання величини необоротних активів (+67 571 тис. грн.) за рахунок приросту незавершених капітальних інвестицій та дострокових фінансових інвестицій. За досліджуваний період було повністю погашено довгострокову дебіторську заборгованість. Більш вагомими статтями необоротних активів є основні засоби (49,11%-54,17%) та довгострокові фінансові інвестиції (42,68%-47,58%), а найменш – інші фінансові інвестиції (0,06%-1%).

У 2019 році на зміни позитивно вплинуло збільшення статті основних засобів (+49 404 тис. грн), нематеріальних активів (+1239 тис. грн) та незавершених капітальних інвестицій (+0,29 тис. грн).

У той час, відбулося скорочення величини довгострокових інвестицій (-4609 тис. грн), довгострокової дебіторської заборгованості (-400 тис. грн), інвестиційної нерухомості (-212 тис. грн) та інших фінансових інвестицій (-72 тис. грн)

Таблиця 1.7 – Структура необоротних активів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

Стаття балансу	Роки						Зміна (+/-)			
	2018		2019		2020		2019-2018		2020-2019	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Нематеріальні активи	4 279	0,87	5 518	1,03	5 165	0,92	1239	2,72	-353	-1,60
Незавершені капітальні інвестиції	2 447	0,49	2 580	0,48	13 274	2,37	133	0,29	10694	48,42
Основні засоби	240 892	49,11	290 296	54,16	283 377	50,78	49404	108,62	-6919	-31,32
Інвестиційна нерухомість	3 985	0,81	3 773	0,70	3 576	0,64	-212	-0,47	-197	-0,89
Довгострокові фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	233 334	47,57	228 725	42,67	252 220	45,19	-4609	-10,13	23495	106,37
Інші фінансові інвестиції	490	0,10	418	0,07	418	0,07	-72	-0,16	0	0,00
Довгострокова дебіторська заборгованість	5 032	1,02	4 632	0,86	0	0,00	-400	-0,88	-4632	-20,97
Усього	490459	100,00	535942	100,00	558030	100,00	45483	100,00	22088	100,00

Порівняно з 2019 роком, у 2020 році зростання необоротних активів забезпечили незавершені капітальні інвестиції (+10 694 тис. грн) та довгострокові інвестиції (+23 495 тис. грн). Величина основних засобів зменшилася на 6919 тис. грн, нематеріальні активи на 353 тис. грн., інвестиції в нерухомість на 197 тис. грн, а довгострокова дебіторська заборгованість була повністю погашена.

Перейдемо до розгляду структури оборотних активів підприємства, яка представлена у табл. 1.8.

У ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 роки спостерігається збільшення величини оборотних активів на 64 850 тис. грн. Найбільш вагомими статтями є дебіторська заборгованість за продукцію, товари (44,01%-51,48%) та запаси (28,07%-32,56%). Найменше впливають на структуру витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи та дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів.

Проаналізувавши дані за 2019 рік, можна відзначити, що зменшення величини запасів (-9 581 тис. грн) та збільшення суми грошових коштів (+38 469 тис. грн) дає змогу припустити, що підприємство почало більш ефективно використовувати наявні у них ресурси та отримувати більший дохід від своєї діяльності. Також, були сплачені векселі одержані та відвантажена частина продукції, що призвело до зменшення дебіторської заборгованості за виданими авансами на 67 401 тис. грн. Однак, великим ризиком для компанії є зростання суми дебіторської заборгованості за продукцію, товари (+60 798 тис. грн) та іншої дебіторської заборгованості (+11 534 тис. грн). Такі зміни можуть призвести до зменшення обертів капіталу та збільшення ризику переходу цієї заборгованості до безнадійної.

У 2020 році підприємство частково отримало оплату за продукцію, товари (-29 263 тис. грн) та від інших дебіторів (-13 738 тис. грн), що вплинуло на зростання надходжень на поточний рахунок підприємства на 114 389 тис. грн.

Таблиця 1.8 – Структура оборотних активів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

Стаття балансу	Роки						Зміна (+/-)			
	2018		2019		2020		2019-2018 рр.		2020-2019 рр.	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Запаси	284 777	32,56	275 196	31,73	263 720	28,07	-9581	131,30	-11476	-15,91
Векселі одержані	36 932	4,22	0	-	0	-	-36932	506,13	0	0,00
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, тощо	385 667	44,09	446 465	51,47	417 202	44,41	60798	-833,19	-29263	-40,56
Дебіторська заборгованість за розрахунки за виданими авансами	106 890	12,22	39 489	4,55	46 319	4,93	-67401	923,68	6830	9,47
з бюджетом	7 781	0,89	3 774	0,43	9 025	0,96	-4007	54,91	5251	7,28
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	13	0,01	0	-	10	0,01	-13	0,18	10	0,01
Інша поточна дебіторська заборгованість	3 932	0,45	15 466	1,78	1 728	0,18	11534	-158,06	-13738	-19,04
Гроші та їх еквіваленти	47 632	5,44	86 101	9,92	200 490	21,34	38469	-527,19	114389	158,55
Витрати майбутніх періодів	204	0,02	196	0,02	211	0,02	-8	0,11	15	0,02
Інші оборотні активи	761	0,08	605	0,07	734	0,07	-156	2,14	129	0,18
Усього	874 589	100,00	867 292	100,00	939 439	100,00	-7297	100,00	72147	100,00

Структура пасиву балансів підприємства, наведена у табл. 1.9 надасть змогу проаналізувати інформацію про співвідношення власного та залученого капіталу.

Таблиця 1.9 – Структура пасиву ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 рр.

Стаття пасиву	2018 рік	Доля у складі пасиву	2019 рік	Доля у складі пасиву	2020 рік	Доля у складі пасиву
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Власний капітал	1 255 769	91,99	1 317 595	93,89	1 440 008	96,15
Довгострокові зобов'язання та забезпечення	6 209	0,45	7 777	0,55	7 924	0,52
Поточні зобов'язання та забезпечення	103 070	7,55	77 862	5,54	49 650	3,31
Баланс	1 365 048	100,00	1 403 234	100,00	1 497 582	100,00

Наведені вище дані свідчать про збільшення величини Балансу ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 роки. Зміни у структурі сталися через зростання власного капіталу з 91,99% до 96,16% та зменшення довгострокових та поточних зобов'язань до 0,53% та 3,31% відповідно.

Отже, за рахунок позикового капіталу в 2020 році фінансується лише 3,84% активів, що є позитивним моментом для суб'єкта господарювання. Адже, можливість забезпечення за рахунок коштів власників і власних ресурсів майже усієї діяльності свідчить про малий ризик вкладення капіталу для інвесторів та акціонерів.

Перейдемо до аналізу фінансової стабільності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика», що характеризується групою показників, які дають інформацію про ступінь автономності та забезпеченості власними коштами і залежності підприємства від залученого капіталу.

Зробимо відповідні розрахунки за формулами, наведеними нижче, і представимо результати у табл. 1.10.

Таблиця 1.10 – Показники фінансової стійкості ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за період 2018-2020 рр.

Показник	Нормативне значення	Роки	На початок періоду	На кінець періоду	Абс. зміна (+,-)
Коефіцієнт автономії	> 0,5	2018	-	0,920	0
		2019	0,920	0,939	0,019
		2020	0,939	0,962	0,023
		Абс. зміна (+,-), період			0,004
Коефіцієнт фінансового ризику	≈ 1	2018	-	0,087	0
		2019	0,087	0,065	-0,022
		2020	0,065	0,040	-0,025
		Абс. зміна (+,-), період			-0,003
Коефіцієнт власного оборотного капіталу		2018	-	765 310	0
		2019	765 310	781 653	16343
		2020	781 653	881 978	100 325
		Абс. зміна (+,-), період			83982
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами		2018	-	0,875	0
		2019	0,875	0,901	0,026
		2020	0,901	0,939	0,038
		Абс. зміна (+,-), період			0,011

За допомогою коефіцієнту автономії, який розраховується за формулою 1.1, дізнаємося частку власного капіталу у загальній величині Балансу:

$$K_{\text{автономії}} = \Sigma BK / \Sigma A, \quad (1.1)$$

де ΣBK - це сума власного капіталу;

ΣA – загальна сума активів.

Розрахований коефіцієнт автономії більше нормативного значення і має позитивні темпи зростання. Частка власного капіталу у 2018 році була 92%, а у 2020 році стала 96,2%, що свідчить про автономію підприємства.

Коефіцієнт фінансового ризику показує кількість позикового капіталу, який був залучений компанією на 1 грн вкладеного власного капіталу. Формула для розрахунку:

$$K_{\text{фінансового ризику}} = \Sigma ПК / \Sigma BK \quad (1.2)$$

де ΣBK - це сума власного капіталу;

$\Sigma ПК$ -сума позикового капіталу.

Значення розрахованого коефіцієнту для ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» набагато менше нормативного значення. На 1 грн власного капіталу приходить 0,04 грн залученого. Підприємство майже не залежить від позикового капіталу завдяки достатній сумі власних коштів та ресурсів.

Коефіцієнт власного оборотного капіталу розраховується за формулою 1.3 та показує величину оборотних активів, що фінансуються за рахунок власного капіталу.

$$K_{\text{вок}} = \Sigma BK - \Sigma HA \quad (1.3)$$

де ΣBK - це сума власного капіталу;

ΣHA -сума необоротних активів.

Отже, значення показника має позитивний темп зростання. На 2018 рік 765 310 тис. грн. оборотних коштів фінансуються за рахунок власних ресурсів, у той час як у 2020 році 881 978 тис. грн. Абсолютна зміна дорівнює +83 982 тис. грн.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами характеризує здатність підприємства до фінансування оборотного капіталу за рахунок оборотних активів.

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості ВОЗ} = \frac{\Sigma BK - \Sigma HA}{\Sigma OA} \quad (1.4)$$

де ΣBK - це сума власного капіталу;

ΣHA -сума необоротних активів;

ΣOA -сума оборотних активів.

Розраховані показники свідчать, що у 2018 році частка оборотних активів, що фінансуються за рахунок власного капіталу становить 0,88, а в 2020 році – 0,94. Збільшення цього показника інформує про зростання рівня платоспроможності.

Загалом можна сказати, що підприємство має великий ступінь автономності та фінансової стабільності завдяки забезпеченості власними коштами та ресурсами.

Рентабельність – це показник для оцінки економічної ефективності будь-якого бізнесу. Розрахувавши його, ми отримаємо інформацію про те, наскільки вдало були вкладені кошти у компанію та наскільки раціонально вони були використані. Загалом, існує близько 15 видів рентабельності, але ми визначимо основні з них, які представлені у табл.1.11

Таблиця 1.11 – Показники рентабельності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за період 2018-2020 рр.

Показник	Роки	На початок періоду	На кінець періоду	Абс. зміна
				(+,-)
Коефіцієнт рентабельності продукції	2018	-	0,177	-
	2019	0,177	0,173	-0,004
	2020	0,173	0,166	-0,007
	Абс. зміна (+,-), період			-0,003
Коефіцієнт рентабельності продажів	2018	-	0,287	-
	2019	0,287	0,223	-0,063
	2020	0,223	0,490	0,267
	Абс. зміна (+,-), період			0,330
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	2018	-	0,069	-
	2019	0,069	0,049	-0,020
	2020	0,049	0,090	0,041
	Абс. зміна (+,-), період			0,060
Коефіцієнт рентабельності активів	2018	-	0,064	-
	2019	0,064	0,046	-0,018
	2020	0,046	0,086	0,040
	Абс. зміна (+,-), період			0,057

Коефіцієнт рентабельності продукції демонструє ефективність реалізації виробленої продукції чи товарів. Визначає скільки прибутку отримало підприємство в розрахунку на 1 грн витрат, які були понесені. Визначається за формулою:

$$K_{p.продукції} = \text{ВП/СС} \quad (1.5)$$

де – ВП – валовий прибуток від реалізації продукції, товарів;

СС – собівартість реалізованої продукції, товарів.

Розрахунок показав, що на 1 грн витрат суб'єкт господарювання отримував у 2018 році -17,70 грн прибутку, у 2019 році – 17,30 грн, а в 2020 році лише 16,60 грн. За досліджувані роки показник мав негативні темпи росту через зменшення розміру чистого доходу від реалізації і з тим збільшення собівартості.

Коефіцієнт рентабельності продажів показує розмір прибутку, що одержує підприємство з 1 грн реалізованої продукції чи товарів. Формула для розрахунку:

$$K_{p.продажів} = \text{ЧП/ВП} \quad (1.6)$$

де – ЧП – чистий прибуток;

ВП – валовий прибуток від реалізації продукції, товарів.

У той час, на 1 грн реалізованої продукції у 2018 році приходиться 28,70 грн прибутку, у 2019 показник зменшується до 22,30 грн, а у 2020 році сягає 49,00 грн завдяки збільшенню розміру отриманого чистого прибутку.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу свідчить про розмір одержаного прибутку в розрахунку на 1 грн власного капіталу і визначається за формулою:

$$K_{p.капіталу} = \text{ЧП/ВК} \quad (1.7)$$

де – ЧП – чистий прибуток;

ВК – середньорічна вартість власного капіталу.

Розраховані показники свідчать про те, що на 1 грн власного капіталу припадає у 2018 році 6,90 грн прибутку, у 2019 році лише 4,90 грн, а у 2020 році 9,00 грн.

Коефіцієнт рентабельності активів показує ефективність управління підприємством і дає змогу дізнатися, скільки отриманого прибутку припадає на 1 грн наявних активів. Формула для розрахунку:

$$K_{p.активів} = ЧП/ВК \quad (1.8)$$

де – ЧП – чистий прибуток;

ВК – середньорічна вартість активів.

Рентабельність активів демонструє, що на 1 грн активів, у 2018 році отримували 6,40 грн прибутку, у 2019 році через зменшення розміру чистого прибутку – лише 4,60 грн, натомість у 2020 році 8,60 грн.

Отже, розраховані показники групи рентабельності дають змогу зробити наступні висновки. Зважаючи на те, що нормативних значень для цих показників не існує, тому чим вище значення коефіцієнтів, тим краще для бізнесу. Для більш чіткого уявлення про ефективність ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика», слід порівняти розраховані показники з середньогалузевими.

Далі, у табл.1.12, проаналізуємо показники оборотності, адже вони є значущими для оцінки фінансового стану, оскільки швидкість обігу грошових коштів безпосередньо впливає на платоспроможність підприємства. Головним завданням керівництва будь-якого бізнесу є максимальне скорочення тривалості обертів своїх активів задля пришвидшення процесу виробництва та реалізації.

Задля визначення ефективності використання оборотних активів, тобто кількості зроблених ними обертів, визначимо за формулою 1.9 їх коефіцієнт оборотності:

$$K_{об.ОА} = \Sigma ВП / \Sigma ОА \quad (1.9)$$

де $\Sigma ВК$ - це сума чистого доходу від реалізації продукції, товарів;

$\Sigma ОА$ -середньорічна вартість оборотних активів.

Таблиця 1.12 – Показники оборотності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за період 2018-2020 рр.

Показник	Роки	На початок періоду	На кінець періоду	Абс. зміна
				(+,-)
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	2018	-	2,260	-
	2019	2,260	2,241	-0,019
	2020	2,241	2,057	-0,185
	Абс. зміна (+,-), період			-0,166
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2018	-	3,920	-
	2019	3,920	3,868	-0,052
	2020	3,868	3,794	-0,074
	Абс. зміна (+,-), період			-0,021
Коефіцієнт оборотності запасів	2018	-	5,996	-
	2019	5,996	5,866	-0,130
	2020	5,866	5,657	-0,209
	Абс. зміна (+,-), період			-0,080

За досліджувані роки кількість обертів поступово зменшується з 2,26 у 2018 році до 2,06 у 2020 році, що є для підприємства негативною ознакою.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості допоможе визначити скільки разів у середньому вона була погашена. Формула для розрахунку:

$$K_{об.дз} = \Sigma ВП / \Sigma ДЗ \quad (1.10)$$

де $\Sigma ВК$ - це сума чистого доходу від реалізації продукції, товарів;

$\Sigma ДЗ$ - середньорічна сума дебіторської заборгованості.

Зменшення величини показника за аналізований період з 3,92 у 2018 році до 3,79 у 2020 році, сигналізує суб'єкту господарювання, що їх платоспроможність буде знижена, якщо покупці не погасять свою заборгованість вчасно.

Рівень ефективності керування запасами визначимо за допомогою коефіцієнта оборотності запасів. Розрахований за формулою нижче, він покаже скільки разів у середньому запаси повністю перенесли свою вартість на готову продукцію.

$$K_{\text{об.запасів}} = \Sigma \text{СС} / \Sigma \text{З} \quad (1.11)$$

де $\Sigma \text{СС}$ - це сума собівартості виробленої продукції, товарів;

$\Sigma \text{З}$ -середньорічна вартість запасів.

Зменшення показника з 6,00 у 2018 році до 5,66 у 2020 році може свідчити про збільшення кількості запасів у виробництві та незавершеного виробництва або ж про зменшення попиту на готову продукцію.

Отже, визначивши показники оборотності, можна дійти висновку, що ефективність використання своїх ресурсів зменшується.

Щоб зрозуміти, наскільки швидко активи ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» здатні перетворюватися в гроші без істотної втрати їх вартості, слід розрахувати групу показників ліквідності. Згрупуємо у табл. 1.13 активи за ступенем ліквідності, а пасиви - за терміновістю погашення.

Таблиця 1.13 - Групування активів та пасивів ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за період 2018-2020 рр.

Пасив	Роки	Початок періоду	Кінець періоду	Пасив	Роки	Початок періоду	Кінець періоду
А1: гроші та їх еквіваленти + поточні фінансові інвестиції	2018	-	47 632	П1: поточна кредиторська заборгованість	2018	-	75 898
	2019	47632	86 101		2019	75898	77 862
	2020	86101	200 490		2020	77862	49650
А2: дебіторська заборгованість	2018	-	496 502	П2: короткострокові кредити	2018	-	27172
	2019	496502	501 420		2019	0	0
	2020	501420	465 259		2020	0	0
А3: запаси	2018	-	284 777	П3: довгострокові зобов'язання	2018	-	6209
	2019	284777	275 196		2019	6209	7777
	2020	275196	263 720		2020	7777	7924
А4: необоротні активи	2018	-	490 459	П4: власний капітал	2018	-	1 255 769
	2019	490459	535942		2019	1255769	1 317 595
	2020	535942	558030		2020	1317595	1 440 008

Для кращого порівняння, результати розрахунків занесемо до табл.1.14.

Абсолютний коефіцієнт ліквідності показує, яку частку поточних зобов'язань підприємство може погасити на даний момент за допомогою наявних грошових коштів, і розраховується на формулою:

$$K_{\text{лікв.абс.}} = \frac{\Sigma \text{ГК} + \Sigma \text{ПФВ}}{\Sigma \text{ПЗ}} \quad (1.12)$$

де $\Sigma \text{ГК}$ - це сума грошових коштів та їх еквівалентів;

$\Sigma \text{ПФВ}$ - сума поточних фінансових інвестицій;

$\Sigma \text{ПЗ}$ - сума поточних зобов'язань.

Таблиця 1.14 – Показники ліквідності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за період 2018-2020 рр.

Показник	Нормативне значення	Роки	На початок періоду	На кінець періоду	Абс. зміна (+,-)
Абсолютний коефіцієнт ліквідності	> 0,25 – 0,3	2018	-	0,628	-
		2019	0,628	0,870	0,242
		2020	0,870	2,248	1,378
		Абс. зміна (+,-), період			1,136
Проміжний коефіцієнт ліквідності	> 0,7 – 0,8	2018	-	7,272	-
		2019	7,272	7,435	0,163
		2020	7,435	9,929	2,494
		Абс. зміна (+,-), період			2,331
Загальний коефіцієнт ліквідності	> 1,5 – 2,0	2018	-	11,523	-
		2019	11,523	11,329	-0,195
		2020	11,329	14,169	2,841
		Абс. зміна (+,-), період			3,035

Проміжний (уточнюючий) коефіцієнт ліквідності показує, здатність підприємства погасити поточні зобов'язання за допомогою наявних грошових коштів та своєчасної оплати за продукцію від покупців. Формула для розрахунку:

$$K_{\text{лікв.уточ.}} = \frac{\Sigma\text{ГК} + \Sigma\text{ДЗ}}{\Sigma\text{ПЗ}} \quad (1.13)$$

де $\Sigma\text{ГК}$ - це сума грошових коштів та їх еквівалентів;

$\Sigma\text{ДЗ}$ - сума дебіторської заборгованості;

$\Sigma\text{ПЗ}$ - сума поточних зобов'язань.

Коефіцієнт загальної ліквідності демонструє наскільки підприємство здатне погасити поточні зобов'язання за рахунок своїх оборотних активів.

Розрахуємо за допомогою формули:

$$K_{\text{лікв.загал.}} = \frac{\Sigma\text{ОА}}{\Sigma\text{ПЗ}} \quad (1.14)$$

де, $\Sigma\text{ОА}$ - сума оборотних активів;

$\Sigma\text{ПЗ}$ - сума поточних зобов'язань.

Усі розраховані коефіцієнти ліквідності вищі за нормативне значення. Абсолютний коефіцієнт ліквідності показує, що щоденному погашенню за допомогою наявних грошових коштів та інвестицій, підлягають не менше 62,8% поточних зобов'язань. Уточнюючий коефіцієнт ліквідності демонструє, що підприємство може погасити більше, ніж 100% своїх поточних зобов'язань у випадку своєчасного погашення дебіторської заборгованості. За рахунок своїх оборотних активів компанія може також оплатити усю заборгованість.

Останнім етапом аналізу буде прогноз можливості настання банкрутства для ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за допомогою Z-моделі Альтмана для приватних компаній, яка наведена нижче.

$$Z^* = 0,717X_1 + 0,847X_2 + 3,107X_3 + 0,420X_4 + 0,998X_5 \quad (1.15)$$

Усі результати розрахунків занесемо до табл. 1.15 та табл.1.16.

Таблиця 1.15– Фактори вірогідності банкрутства ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Фактор	Формула	2018	2019	2020
X1	Оборотні активи / Вартість активів	0,641	0,618	0,627
X2	Нерозподілений прибуток / Вартість активів	0,841	0,864	0,894
X3	Прибуток від операційної діяльності / Вартість активів	0,063	0,070	0,085
X4	Власний капітал / Залучений капітал	11,491	15,385	25,011
X5	Чистий дохід від реалізації / Вартість активів	1,448	1,374	1,194

Таблиця 1.16 – Показник вірогідності банкрутства за допомогою моделі Е. Альтмана ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020рр.

Показники	Нормативне значення	2018	2019	2020
Z-модель Альтмана для приватних компаній (Z*)	від 1,23 до 2,90	7,638	9,225	13,168

Проведений аналіз засвідчив, що показник вірогідності більше нормативного значення і знаходиться в зоні фінансової стабільності. За досліджуваний період він лише зростає, що дає змогу зробити висновок, що настання банкрутства у майбутньому не очікується (за виключенням впливу надзвичайних ситуацій).

Висновки за розділом 1

Витрати діяльності підприємства завжди будуть у фокусі уваги як бізнес – середовища, так і наукових досліджень в царині багатьох галузей науки. Логіко – історичний розвиток економіки викликає до життя нові теорії витрат, дискусії з цього приводу і намагання практичного застосування різноманітних підходів до витрат, до їх класифікаційних ознак, прорахунку їх поведінки в близькій та віддаленій перспективах.

Будучи фундаментом визначення фінансового результату суб'єкта господарювання, витрати завжди будуть тим чи іншим чином регулюватися на законодавчому рівні. В межах української національної юрисдикції існує велика кількість і регуляторів, і регламентуючих документів. Якщо розглядати регулювання витрат міжнародними стандартами, то примітним є факт відсутності прямого бухгалтерського стандарту.

Об'єкт дослідження даної роботи має достатньо тверду позицію і добрі перспективи в реалізації своїх планів, майже всі показники фінансового стану знаходяться на достатньо високому рівні і у підприємства немає загрози банкрутства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО – МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

2.1. Організаційні основи обліку витрат діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Стосовно собівартості, яка є узагальнюючим показником діяльності, основою для багатьох розрахунків, оцінок, визначення фінансового результату, облікова політика має бути прописаною найретельнішим чином. Наказ про облікову політику є внутрішнім документом і в його складанні приймають участь багато посадових осіб, висловлюючи і формуючи свою професійну думку по колу питань, які є їх професійною цариною, їх посадовими обов'язками. Зокрема, регулюючи питання собівартості, в наказі слід передбачити наступне:

- загальні дані;
- склад витрат;
- напівфабрикати;
- відходи;
- склад та розподіл загальновиробничих витрат;
- внутрішні первинні документи.

Розглянемо окремо кожний елемент. В загальних даних слід передбачити питання стосовно виробничого циклу, об'єктів витрат, методів калькулювання та ряд інших моментів. Виробничий цикл являє собою проміжок часу, впродовж якого предмети праці, запущені у виробничий підрозділ перетворюються в готову продукцію. Бісквітна фабрика має досить короткий виробничий цикл, на відміну від виробництва, наприклад, твердих сирів, де від початку до закінчення процесу створення готового продукту проходять місяці, це так звані «довгі гроші» і це накладає відбиток на організацію всього облікового процесу.

Питання визначення об'єктів витрат вкрай важливе для бухгалтерської служби, бо визначений об'єкт в будь – якій програмі автоматизованого ведення обліку буде визнано як номенклатурну групу. На таку групу в подальшому обліку будуть відноситися здійснені витрати. Зазвичай, об'єктом витрат визнають продукцію, або роботи, або послуги щодо яких слід визначати витрати, котрі пов'язані з їх виробництвом. Об'єктом витрат можуть бути окремі види діяльності, географічні сегменти, тощо. Тут треба зберегти здоровий глузд стосовно кількості номенклатурних груп, що є актуальним для об'єкту дослідження з огляду на дуже величезний асортимент продукції. Широке узагальнення витрат, тобто, тяжіння до мінімізації кількості номенклатурних груп, призведе до проблем із визначенням ціни на кожен продукт, бо не буде давати достовірної інформації по кожному продукту. В свою чергу, подрібнення цих груп, призведе до розпорошування витрат і також не надасть інформації щодо коректного грошового виміру собівартості.

Узагальнення напрацьованого практичного досвіду дозволило визначити ряд методів калькулювання собівартості - нормативний; позамовний; попередільний, простий, попроцесний, метод маржинальної собівартості (direct cost), метод повного поглинання витрат (absorption cost), ABC – калькулювання та багато інших. Встановлення певного методу калькулювання виходить за межі суто бухгалтерії і потребує залучення відповідних фахівців, зокрема, на фабриці це мають бути робітники технологічного відділу, які добре розуміються саме на технологічному процесі, котрий є безумовним чинником, драйвером, що визначає метод калькулювання.

До переліку інших питань можна віднести, наприклад, встановлення об'єктів калькулювання, які можуть відрізнитися від об'єкта витрат кількісним вимірюванням (сировини заходить у виробничий процес в кг, а вихід готової продукції відображено в іншому натуральному вимірнику), окремих виробів або груп однорідних виробів.

Визначення складу витрат часткове врегульовано діючим НП(С)БО № 16 «Витрати», в якому наведено орієнтовний перелік змінних загальновиробничих витрат та постійних. Цей перелік є перелік є зразковим, приблизним, а кожне підприємство зобов'язане встановити свій, ідентифікований і прописаний в залежності від специфіки бізнесу конкретного суб'єкта господарювання[60]. Формування калькуляційних статей витрат, які мають враховувати особливості технологічного процесу та організації виробництва, визначено сферою відповідальності підприємства. Саме тут слід застосувати професійне судження багатьох фахівців, цариною праці яких є робота з калькулювання собівартості.

Напівфабрикати також потребують окремого розділу в наказі про облікову політику. Якщо процес створення продукції розбито на окремі фази або переділи, або вона утворюються у різних цехах, дільницях, тобто у різних виробничих департаментах, то продукт їх діяльності вважається напівфабрикатом з точки зору кінцевої готової продукції. Тобто віно є закінченим для окремої вищевказаної дільниці, але має пройти ще певну кількість стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією з огляду на всю технологічну ціпочку. Вони виникають у технологічному процесі у переважній більшості виробництв, це майже невід'ємна складова технології. В цьому випадку вони визнаються напівфабрикатами власного виробництва, також вони можуть бути придбаними. Стосовно власних напівфабрикатів необхідно встановити їх види, приналежність до певних статей витрат, визначити їх собівартість. Якщо напівфабрикати покупні, слід визначити їх види та статті витрат, на які їх буде віднесено і прописати на яких саме етапах виробничого процесу вони будуть задіяні.

Відходи також потребують окремої уваги в наказі про облікову політику, зокрема, це відходи зворотні чи незворотні; якщо зворотні, то який алгоритм подальшої роботи з ними - підприємство використовує їх в своїй діяльності чи реалізує. Якщо є можливість подальшого використання відходів, хоча б із підвищеними витратами за рахунок, наприклад, зниженого

виходу кінцевої продукції, або відходи не можна використати за їхнім прямим призначенням, то вони вважаються зворотними. Зі зворотними відходами передбачено два напрямки їх використання – у власному виробництві чи їх продаж. При продажу їх слід оцінити за справедливою вартістю, якою, згідно з Методичним рекомендаціями [57] Міністерства фінансів України пропонується прийняти чисту вартість реалізації. При використанні у виробничому процесі відходи обліковують за ціною можливого використання, тобто за зменшеною ціною початкового, вихідного матеріального ресурсу відходів. Якщо відходи мають незворотній характер, то слід зрозуміти механізм їхньої утилізації, порядок віднесення на собівартість продукції та методику відображення на рахунках обліку.

Найбільшою змістовною проблемою при калькулюванні собівартості є категорія загальновиробничих витрат, які акумулюються на рах. 91 «Загальновиробничі витрати». Діючий стандарт обліку пропонує склад цих витрат та їх поділ на змінну і постійну частину. Але ж він є досить умовним, орієнтованим на стабільну роботу підприємства та стабільні ціни на всі ресурси, і також не те, що фактичні показники діяльності будуть максимально наближені до запланованих. Для створення власного переліку змінної і постійної складової підприємству необхідно відслідкувати поведінку витрат протягом періоду (зазвичай, мова йде про календарний рік або операційний цикл, якщо він довший за рік). Облікова наука напрацювала значний інструментарій стосовно визначення поведінки витрат і побудови їхньої функції. Йдеться про методи аналізу рахунків, міні-макс, спрощеного статистичного аналізу, найменших квадратів. Болючим питанням є вибір бази розподілу накладних витрат, оскільки ця база є матеріальною основою виникнення цих витрат і вкрай важко визначити єдину для всіх базу розподілу. Тобто, таких баз може бути декілька, що спричинить більше витрат на розподіл накладних витрат, але результатом цього буде максимально коректне визначення собівартості.

Внутрішні первинні документи, які стосуються собівартості, складаються протягом усього процесу калькулювання. Підприємство використовує як типові форми(прихідний ордер, накладна-вимога, звіт по виробництву, акти, які свідчать про переміщення між складами), так і самостійно розроблені. Окремо слід розробити графік документообігу, де будуть описані документи для оформлення руху запасів, готової продукції, напівфабрикатів, відходів, тощо. Цей елемент облікової політики виконує надважливу роль в якості елемента безпеки при перевірці підприємства органами фіскального контролю, знижуючи ризики донарахування податку на прибуток. Слід зауважити, що такі первинні документи, як і будь – які інші, мають або паперовий вигляд, або є електронним документом. Електронним вважається документ з накладеним електронним цифровим підписом при наявності всіх інших обов'язкових реквізитів.

2.2. Методика бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Загальновідомо, що вже більше 20 років питання методології фінансового обліку всіх його об'єктів визначаються діючими національними положеннями (стандартами) обліку, які базуються на міжнародних. Цариною даного дослідження є витрати діяльності, методику обліку яких встановлено НП(С)БО № 16 «Витрати», зокрема, визнання витрат, їх склад та порядок формування Приміток до фінансової звітності, де розкривається інформація по витратах, при цьому в ст. 9 виокремлено певний перелік витрат, які підприємство не може вважати такими і не може наводити у фінансовій звітності.

В якості допоміжного регулюючого документу виступають Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 N 373[58].

В рекомендаціях наведено ряд ознак, за якими можна прокласифікувати витрати:

- місце виникнення витрат (або центр витрат): виробничий цех, технологічний переділ, дільниця, виробництво;
- за видом продукції (товарів, робіт, послуг): витрати на вироби, групу однорідних виробів, напівфабрикат, замовлення;
- однорідність витрат: одноелементна стаття чи комплексна;
- види витрат: за економічними елементами, за статтями калькуляції;
- спосіб включення в собівартість: прямі, накладні;
- ступінь впливу факторів витрат на їх обсяг: змінні, постійні;
- календарний період виникнення: поточні, одноразові, довгострокові;
- доцільність витрачання: продуктивні, непродуктивні;
- відношення до собівартості: виробничі (запасомісткі, витрати, що можна проінвентаризувати), невиробничі(періодичні, неінвентаризовані).

В бухгалтерському обліку визначають різні типи собівартості, які представлено на рис. 2.1.

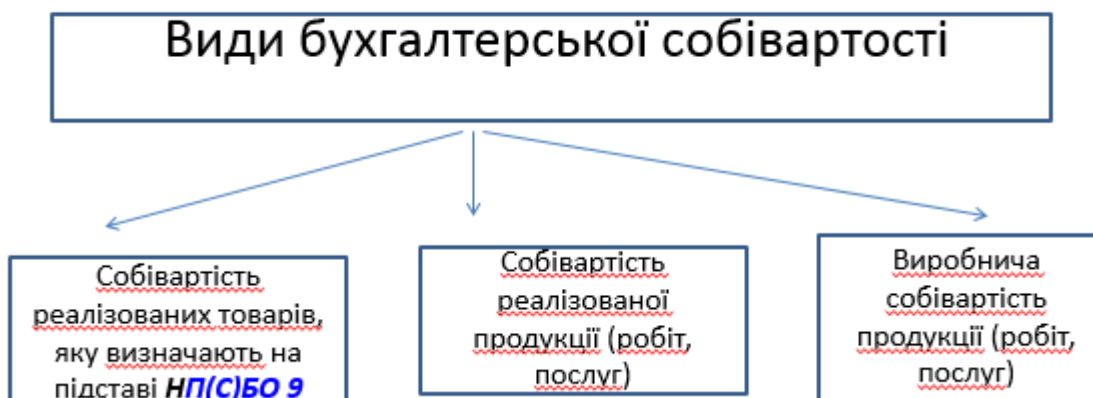


Рисунок 2. 1 - Види собівартості згідно з НП(С)БО № 16 «Витрати»

Джерело: побудовано автором за [60]

Наразі напрацьовано ще багато класифікаційних ознак витрат, але вони застосовуються в управлінському, а не фінансовому обліку (див.рис. 2. 2).



Рисунок 2. 2 – Класифікація витрат в системі управлінського обліку
Джерело: побудовано автором за [48]

ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» використовує класифікацію витрат за економічними елементами задля формування розділу III. Елементи операційних витрат форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та по відношенню до собівартості – виробничі і невиробничі, що дає підстави для складання розділу I. Фінансові результати цього ж Звіту. Для класифікації за економічними елементами ведеться клас рахунків 8 однойменної назви.

В 2019 році на загальну суму витрат за економічними елементами було складено наступні кореспонденції рахунків:

- Д 80 – К 20(за субрахунками) - 905906 тис.грн матеріальні витрати;
- Д 81 – К 661 - 159374 тис. грн витрати по оплаті праці;

- Д 82 – К 651 – 33991 тис.грн відрахування на соціальні заходи;
- Д 83 – К 131 – 33502 тис.грн амортизація;
- Д 84 – К 20, 661, 651, 131, 685 - 176311 тис. грн інші операційні витрати.

По закінченні місяця вказані рахунки 8 класу мають бути закриті; розглянемо методику їх закриття на прикладі рах. 80, всі інші рахунку 8 класу закриваються так само. В залежності від напрямку використання матеріалів та сировини складаються бухгалтерські проведення:

- Д 231 – К 80 – на суму матеріалів, використаних в основному виробничому процесі;
- Д 91 – К 80 – на суму матеріалів, списаних на загальновиробничі потреби;
- Д 92 – К 80 – на суму матеріалів, витрачених на загальногосподарські (адміністративні) потреби;
- Д 93 – К 80 - на суму матеріалів, використаних для забезпечення збутової діяльності;
- Д 94 – К 80 – на суму матеріалів, використаних на інші операційні потреби.

Якщо розглядати підхід до витрат з точки зору формуваннями ними виробничої собівартості, то слід зазначити, що її склад обумовлено п. 11 НП(С)БО № 16 і представлено на рис. 2. 3.

Виробнича собівартість акумулюється за рах. 23, який має субрахунки 231 – Основне виробництво і 232 – Допоміжні виробництва. ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» калькулює собівартість в таких аналітичних розрізах:

- 231/ цукристі вироби по Україні;
- 231/ вироби з борошна по Україні;
- 231/ цукристі вироби на експорт;
- 231/ вироби з борошна на експорт.



Рисунок 2. 3 – Склад виробничої собівартості

Джерело: побудовано автором за [60]

Прямими витратами стосовно вказаних об'єктів калькулювання є тільки витрати сировини та напівфабрикатів, що відображається кореспонденцією Д 231 – К 20 (в аналітичному розрізі за видами продукції та витраченої сировини). На підприємстві ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» прямими витратами є какао – боби, патока, цукор – пісок, борошно, жир, фруктововочеві напівфабрикати, горіхи. Ця стаття займає левову частку у складі витрат фабрики. Матеріальні витрати є класичними прямими витратами, їх можна чітко і однозначно ідентифікувати з певним видом продукції. Всі інші витрати, в тому числі і заробітна плата основного виробничого персоналу, є складовими загальновиробничих витрат і підлягають розподілу між видами продукції.

У зв'язку з тим, що виробничий персонал займається виготовленням всіх видів кондитерської продукції, то його зарплата нараховується проводкою Д 91 – К 661, а єдиний соціальний внесок – Д 91 – К 651.

Оскільки ці дві статті витрат пов'язані нерозривно, то можна казати, що разом їм належить друге місце у складі витрат. Також за дебетом рах. 91 протягом місяця відображають весь перелік загальновиробничих витрат у відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [] та внутрішніх документів підприємства. Закриття рах. 91 відбувається в кінці місяця і відображається так: Д 231 – К 91(в аналітичному розрізі за видами продукції); розподіл загальновиробничих витрат має бути ретельно прописан в обліковій політиці, особливо в частині вибору бази розподілу, бо від цього безпосередньо залежить коректність визначення собівартості кожного виду продукції, обрахування її ціни, вкладу в загальну суму фінансового результату підприємства.

Складові загальновиробничих витрат встановлено п. 15 НП(С)БО № 16, всі вони формуються на рівнях цехів, дільниць і передбачають комплекс витрат на рівні менеджменту середньої управлінської ланки (зарплата апарату управління з відрахуваннями на соціальні заходи, службові відрядження); амортизацію основних засобів, нематеріальних активів, які використовуються в цехах, дільницях тощо; витрати пов'язані з утриманням, ремонтом, експлуатацією основних засобів, виробничих приміщень, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати, пов'язані з покращенням технології виробництва і вдосконаленням його організаційних засад; також витрати охоронного характеру – технічна безпека, охорона праці, навколишнього середовища тощо.

До меж компетентності суб'єкта господарювання віднесено встановлення переліку змінної і постійної частин виробничих накладних витрат. Драйвером виникнення змінної частини встановлено обсяг діяльності і базу розподілу слід брати на рівні фактичної виробничої потужності кожного звітного періоду. При розподілі постійної складової накладних витрат слід керуватися показником нормальної виробничої потужності.

Слід зацентувати увагу, що згідно з МСФЗ, коло питань, віднесених до компетентності менеджменту набагато ширше – класифікація витрат; склад прямих і накладних витрат; вибір не тільки бази розподілу накладних витрат, а й методів (існують методи простого розподілу і методи аналітичних центрів).

Загальновиробничі витрати мають дуже різнобарвний характер, тому встановлення єдиної бази розподілу, якою, зазвичай, обирають одну з класичних – загальну суму прямих матеріальних витрат, не дозволить встановити істинний розмір собівартості. Однією перевагою єдиної бази розподілу є те, що процес знаходження суми загальновиробничих витрат, підлягаючих списання до собівартості кожного конкретного виробу, буде вкрай швидким і тому не вартісним.

Значна частка належить іншим витратам операційної діяльності, які обліковують за дебетом рах. 94. На рис. 2.4 наведено склад таких витрат.

Зазвичай, при податкових перевітках саме на рахунок 94 звертається особлива увага. Як і витрати, відображені на рахунках 92 і 93, вони відображають витрати періоду, або неінвентаризовані витрати. Тобто такі витрати не проходять через стадію запасів, на відміну від витрат, які формують виробничу собівартість. Незапасомісткі витрати здійснюють безпосередній вплив на фінансовий результат звітного періоду, тобто виникнувши в певний місяць, вони списуються кореспонденцією Д 79 – К 92, 93, 94, зменшуючи фінансовий результат до оподаткування поточного звітного періоду.

Склад загальногосподарських витрат, комерційних та інших витрат визначено пп. 18 – 20 НП(С)БО № 16, як витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, але як таких, які не підлягають до включення в собівартість реалізованої продукції.

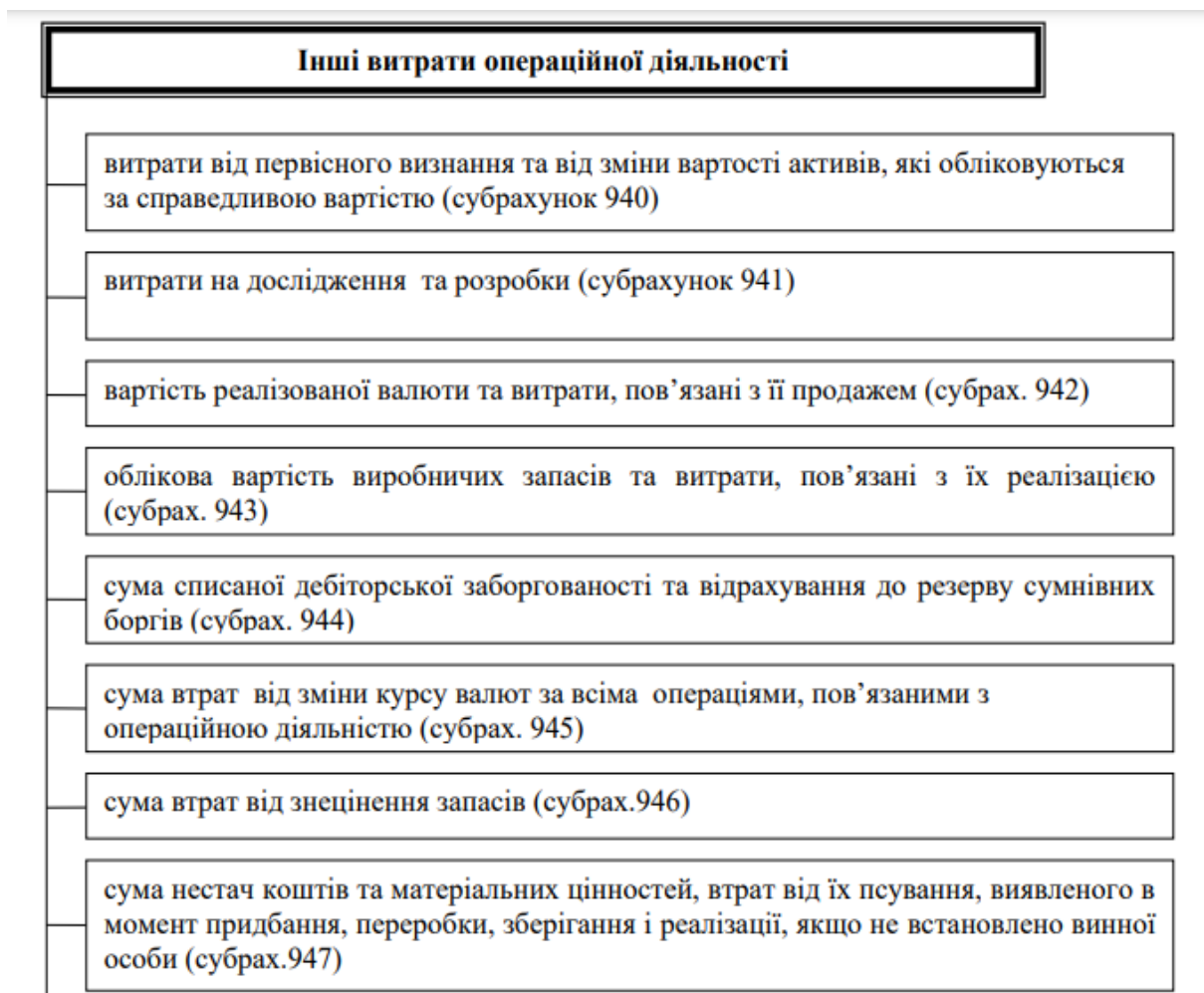


Рисунок 2. 4 - Склад інших витрат операційної діяльності

Джерело: побудовано автором за [66]

Майже всі кореспонденції рахунків стосовно витрат діяльності носять типовий характер і при нормальній виробничій діяльності повторюються з періоду в період (див. табл. 2. 1).

Після визначення виробничої собівартості, коли продукцію відвантажено покупцям і підприємство визнало дохід, слід обрахувати собівартість реалізованої продукції, тобто визнати витрати, пов'язані з певною сумою визнаного доходу у відповідності до принципу нарахування.

Згідно з п. 11 НП(С)БО № 16 до її складу включаються:

- виробнича собівартість;
- нерозподілені загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Таблиця 2.1 – Типова кореспонденція рахунків з обліку виробничого процесу

№ з/п	Зміст господарчих операцій	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Витрати матеріальних цінностей, списані на виробництво продукції	231	20, 22
2	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, призначені на потреби виробництва, відпущені в переробку	231	202
3	Витрати допоміжних цехів, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва	231	232
4	Загальновиробничі витрати, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва, допоміжного та ін	23	91
5	Збитки від браку, включені до собівартості продукції (робіт, послуг) основного виробництва, допоміжних виробництв; повернення забракованої продукції	231, 232	24
6	Випущені з виробництва й оприбутковані на складі готова продукція, напівфабрикати	26, 25	23

Джерело: побудовано автором за [7]

Окрім витрат операційної діяльності, ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» має ще фінансові витрати, які обліковуються за дебетом рахунку 95, втрати від участі в капіталі, тобто витрати інвестиційної діяльності (рах. 96) та інші витрати (рах. 97).

2.3. Автоматизація обліку витрат діяльності

Автоматизація облікового процесу наразі є постійним і майже абсолютно розповсюдженим явищем. Це стосується і власне обліку, і

складання фінансової та всіх інших видів звітності, і подання звітності до контролюючих інстанцій.

Найбільш популярною є програма «BAS Бухгалтерія», її програмне забезпечення виконує низку функцій, частина яких виходить за межі бухгалтерської служби. Зокрема, забезпечується автоматизація двох видів обліку – бухгалтерського і податкового, відслідковуються і контролюються грошові потоки, виконуються різні фінансові операції, що підвищує ефективність діяльності компанії і значно полегшує роботу всього персоналу, забезпечуючи мінімізацію помилок і вплив людського фактору.

Стосовно обліку виробничого процесу і підрахунку витрат, то його методику зведено до накопичення протягом звітного періоду інформації по прямим та накладним витратам, а в кінці цього періоду накладні витрати розподіляються на конкретну номенклатурну групу і відбувається підрахунок собівартості (див. рис. 2. 5)

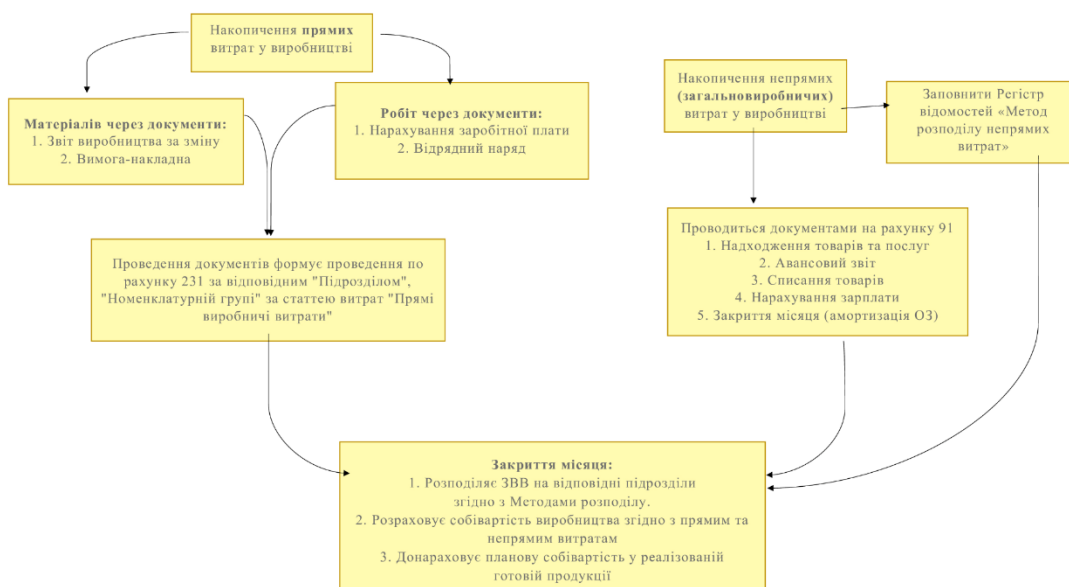


Рисунок 2. 5 - Загальна схема обліку виробництва в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Загальний поділ витрат за рахунками витрат наведено в табл. 2. 2.

Таблиця 2. 2 – Склад прямих і накладних витрат

Прямі витрати	Накладні витрати
<ul style="list-style-type: none"> - матеріали, сировина які списуються на конкретний вид продукції; - заробітна плата та ЄСВ основного виробничого персоналу 	<ul style="list-style-type: none"> - оренда приміщень; - комунальні платежі; - амортизація виробничого обладнання та будівель, споруд загальновиробничого призначення; - малоцінні та швидкозношувані предмети; - заробітна плата та ЄСВ загальновиробничого персоналу; - інші витрати

Джерело: побудовано автором за [10]

У програмі створено систему Довідників, зокрема, всі статті витрат знаходяться в однойменному Довідникові (див. рис. 2. 6).

☆ Електроенергія (ОПЗ) (Статті витрат) 🔗 □ ×

Головне [Методи розподілу непрямих витрат організації](#)

Записати та закрити

Найменування: Код:

Група витрат:

Вид витрат:

Рахунок 8 класу: Постійна витрата

Ст. декл. по податку на прибуток (до 01.01.2015):

Рах. 91: витрати на утримання виробничих приміщень (крім рем...

Рисунок 2. 6 – Довідник «Статті витрат» в програмі в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Для накопичення прямих витрат призначено рах. 231 «Основне виробництво», (рис. 2.7) по якому передбачено ведення двох субконто, тобто аналітичних розрізів:

- підрозділ (за цим субконто розподіляються в подальшому накопичені на рах. 91 загальновиробничі витрати);
- номенклатурні групи (за цим субконто відбувається групування витрат по товару (окремій номенклатурній групі) або групі однорідних товарів по яким відбувається калькулювання собівартості).

231 (Рахунок бухгалтерського обліку)

Записати та закрити | Записати | Журнал проводок | Опис рахунку | Друк -

Код рахунку: 231 | Підпорядкований рахунку: 23 | Вид рахунку: Активний

Найменування: Основне виробництво

Позабалансовий
 Рахунок є групою і не вибирається в проводках

Види обліку по рахунку

Валютний Податковий облік
 Кількісний податкових призначень ПДВ (з 2015)
 сум п/о (з 2015)

Види субконто

Найменування	Тільки обороти	Сумовий
Підрозділи	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Номенклатурні групи	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Статті витрат	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Рисунок 2. 7 – Рахунок 231 в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Для збирання загальновиробничих витрат призначено рах. 91 «Загальновиробничі витрати», тут затрати накопичується в розрізі одного субконто «Підрозділ», що відображено на рис. 2.8.

← → ☆ 91 (Рахунок бухгалтерського обліку) [Ще] [?]

Записати та закрити [Записати] [Журнал проводок] [Опис рахунку] [Друк]

Код рахунку: 91 Підпорядкований рахунку: 9 Вид рахунку: Активний

Найменування: Загальновиробничі витрати

Позабалансовий
 Рахунок с. групою і не вибирається в проводках

Види обліку по рахунку
 Валютний Податковий облік
 Кількісний податкових призначень ПДВ (з 2015)
 сум п/о (з 2015)

Види субконто
 [Додати] [↑] [↓] [Ще]

Найменування	Тільки обороти	Сумовий
Підрозділи	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Статті витрат	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Рисунок 2. 8 – Рахунок 91 в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

«Звіт виробництва за зміну» - документ, який є основним в обліковому процесі виробництва в програмі «BAS Бухгалтерія», знаходиться в меню «Виробництво» - «Випуск продукції» і виконує три функції: 1) оприбуткування виробленої готової продукції; 2) списання матеріалів; 3) повернення зворотних відходів виробництва.

Розглянемо кожен з них більш детально.

На рис.2. 9 бачимо як у документі «Звіт виробництва за зміну» відбувається оприбуткування готової продукції(напівфабрикатів). На вкладці «Продукція» вказують підрозділ в якому відбувається виготовлення продукції чи напівфабрикату, рахунок витрат, тобто рах. 231 і планову собівартість, по якій обліковується готова продукція протягом місяця до його закриття.

← → ☆ Звіт виробництва за зміну ТД00-000001 від 26.03.2021 16:26:00 *

Провести та закрити Записати Провести Створити на підставі

Номер: ТД00-000001 від: 26.03.2021 16:26:00 Організація: Пілот ТД

Списати матеріали Склад: Головний склад

Рахунок витрат: 231 Підрозділ: Цех

Продукція (1) Послуги Зворотні відходи Матеріали (3)

Додати Підбір

N	Номенклатура	Кількість	Одиниця виміру	Вартість (планова)	Сума (планова)	Специфікація
1	Бруківка "Старе місто"	10,000	м2	20,00	200,00	Старе місто

Коментар: Відповідальний: Шевченко Тарас Григорович

Рисунок 2. 9 – Звіт з виробництва за зміну (оприбуткування готової продукції) в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Процес списання матеріалів, необхідних для виготовлення готової продукції, відображено на рис. 2.10. Це відбувається на вкладці «Матеріали», якщо в шапці документа встановлено відповідну відмітку. Сам перелік матеріалів можна заповнити двома способами – вручну або по специфікації через кнопку «Заповнити».

← → ☆ Звіт виробництва за зміну ТД00-000001 від 26.03.2021 16:26:00 *

Провести та закрити Записати Провести Створити на підставі

Номер: ТД00-000001 від: 26.03.2021 16:26:00 Організація: Пілот ТД

Списати матеріали Склад: Головний склад

Рахунок витрат: 231 Підрозділ: Цех

Продукція (1) Послуги Зворотні відходи Матеріали (3)

Додати Підбір Заповнити

N	Номенклатура	Кількість	Од.	Рахунок	Номенклатурна група	Стаття витрат
1	Пісок	5,000	кг	201	Бруківка	Матеріали власні
2	Фарба	1,000	кг	201	Бруківка	Матеріали власні
3	Цемент	4,000	кг	201	Бруківка	Матеріали власні

Коментар: Відповідальний: Шевченко Тарас Григорович

Рисунок 2. 10 - Звіт з виробництва за зміну (списання матеріалів) в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Але для такого способу саму специфікацію потрібно завчасно ввести в картку номенклатури зверху, перейшовши по посиланню – «Специфікація номенклатури». Також обов'язково має бути заповненою аналітика в частинах «Номенклатурна група» і «Статті витрат».

Також на вкладці «Зворотні відходи» відбувається повернення зворотних відходів виробництва, виконуючи останню, третю функцію документу «Звіт виробництва».

Після проведення цього документу формуються кореспонденції рахунків одночасно на:

- 1) оприбуткування готової продукції;
- 2) списання матеріалів, що представлено на рис. 2. 11.

Період	Дебет	Под. облік Дт	Кредит	Под. облік Кт	Сума
26.03.2021	26	Кп.: 10,000	231		200,00
	1	Бруйвіка "Старе місто"	Цех	Готова продукція	Випуск продукції
		Звіт виробництва за зміну ТД00-000001 від 26.03.2021 16:26:00	Бруйвіка		
		Головний склад	< . >		
26.03.2021	231		201	Кп.: 5,000	5,00
	2	Цех	Пісок	Списані ТМЦ	
		Бруйвіка	Надходження товарів і послуг ТД00-000001 від 26.03.2021 16:23:00		
		Матеріали власні	Головний склад		
26.03.2021	231		201	Кп.: 1,000	20,00
	3	Цех	Фарба	Списані ТМЦ	
		Бруйвіка	Надходження товарів і послуг ТД00-000001 від 26.03.2021 16:23:00		
		Матеріали власні	Головний склад		
26.03.2021	231		201	Кп.: 4,000	40,00
	4	Цех	Цемент	Списані ТМЦ	
		Бруйвіка	Надходження товарів і послуг ТД00-000001 від 26.03.2021 16:23:00		
		Матеріали власні	Головний склад		

Рисунок 2. 11 – Відображення на рахунках обліку в «BAS Бухгалтерія»
Джерело: побудовано автором

Також «Звіт з виробництва» формує рух за регістром накопичення «Випуск продукції і послуг в планових цінах», що показано на рис. 2. 12.

Витрати, які опосередковано впливають на собівартість продукції і потім розподіляються, накопичуються на рахунку 91 (Загальновиробничі витрати). Для таких витрат використовуються такі документи:

- надходження товарів та послуг;
- авансовий звіт;
- списання товарів;

- нарахування зарплати або відображення зарплати у бухгалтерському обліку;
- закриття місяця (амортизація ОС).

N	Продукція	Рахунок в...	Підрозділ	Номенклатурна група	Рахунок спи...	Субkonto списання 1	Субkonto списання 2	Субkonto списання 3	Прямі витрати...	Податкове...	Кількість	Планова вартість
1	Брушвака "Старе місто"	231	Цех	Брушвака	26	Брушвака "Старе місто"	Звіт виробництва за зміну ТД00-000001 від...	Головний склад	Ні	Опод. ПДВ	10,000	

Рисунок 2. 12 – Випуск готової продукції в планових цінах в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Для проведення витрат цеху по Оренді необхідно скористатися документом «Надходження товарів та послуг» – закладка «Послуги». Вибирати рахунок 91 та обов'язково виставити аналітику витрат: Підрозділ, Стаття витрат, що наочно наведено на рис. 2.13.

N	Номенклатура	Кількість	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ	% ПДВ	Сума ПДВ	Всього	Рахунок вит...	Субkonto	Податкове при
1	Оренда цеху Оренда будівлі офісу	1,000	1 500,00	1 500,00	Без ПДВ		1 500,00	91	Цех Оренда	Опод. ПДВ

Рисунок 2. 13 – Оприбуткування послуг з оренда в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Щоб врахувати загальновиробничі витрати у собівартість, необхідно вказати Спосіб розподілу витрат у реєстрі відомостей «Методи розподілу непрямих витрат», що у меню Головна – Організації. Для цього потрібно вибрати організацію, закладку «Облікова політика», відкрити облікову політику, закладку «Загальновиробничі» - «Методи розподілу непрямих витрат» (див. рис. 2. 14).

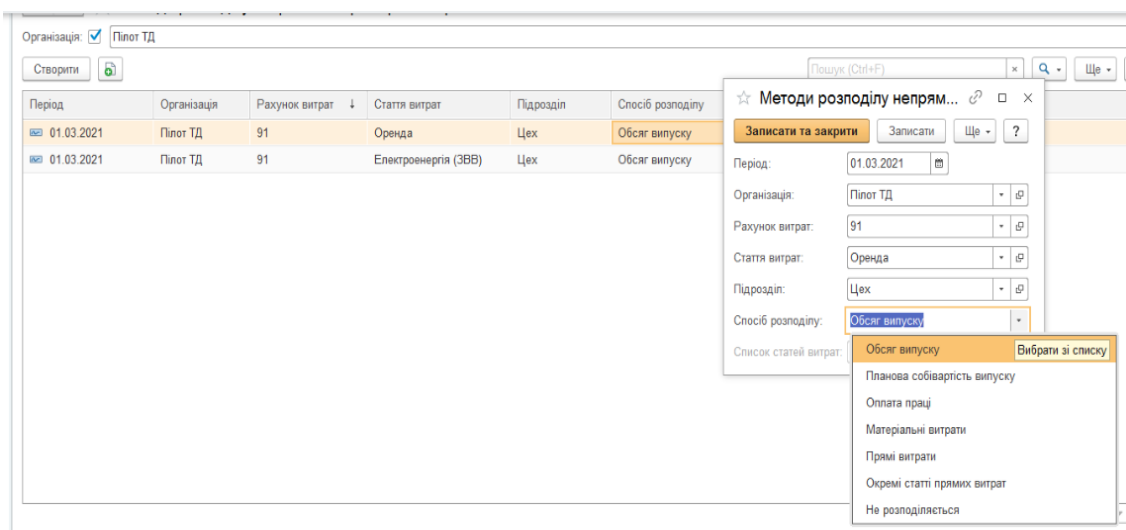


Рисунок 2. 14 – Розподіл загальновиробничих витрат в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Є кілька способів розподілу, які визначають основу розподілу непрямих витрат:

- «Обсяг випуску» -кількість виготовленої у поточному місяці продукції та наданих виробничих послуг;
- «Планова собівартість випуску» – планова вартість виготовленої у поточному місяці продукції та наданих виробничих послуг;
- «Оплата праці» - сума витрат, накопичених на статтях витрат з видом «Оплата праці»;

- «Матеріальні витрати» - сума витрат, накопичених на статтях з виглядом «Матеріальні витрати»;
- «Прямі витрати» - сума витрат, накопичених на статтях прямих витрат виробництва;
- «Окремі статті прямих витрат» - сума витрат, накопичених на статтях прямих витрат, об'єднанні в довільний список, який зберігається в довіднику «Списки статей витрат, включених до бази розподілу непрямих витрат».

Способи розподілу зазначаються з точністю до підрозділу та статті витрат.

Якщо всім ОПР необхідно встановити один загальний метод розподілу, то полі Рахунок витрат необхідно залишити порожнім. Також можна встановити єдиний спосіб розподілу для всіх витрат, які обліковуються на одному рахунку або одним підрозділом.

У реєстрі відомостей «Методи розподілу непрямих витрат організацій» вказується дата, з якої починає діяти метод розподілу. Якщо змінюються способи розподілу, потрібно створити новий запис з датою, з якою відбулися зміни. Якщо не налаштовано реєстр за хоча б однією статтею видатків, ця витрата не буде розподілена, а документ «Закриття місяця» видасть помилку «Немає бази розподілу» за статтею видатків».

Алгоритм розподілу накопичених загальновиробничих витрат наведено на рис. 2.15.

Для розрахунку коректної собівартості потрібно перепровести документи, щоб партії матеріалів виробництва підтягувалися по хронології. Після цього слід перейти до документа «Закриття місяця» у розділі «Операції» – «Закриття періоду» – «Закриття місяця». Він складається із переліку регламентованих операцій бухгалтерського та податкового обліку. Зокрема операція, що формує собівартість, називається «Розрахунок та коригування собівартості продукції (послуг)».

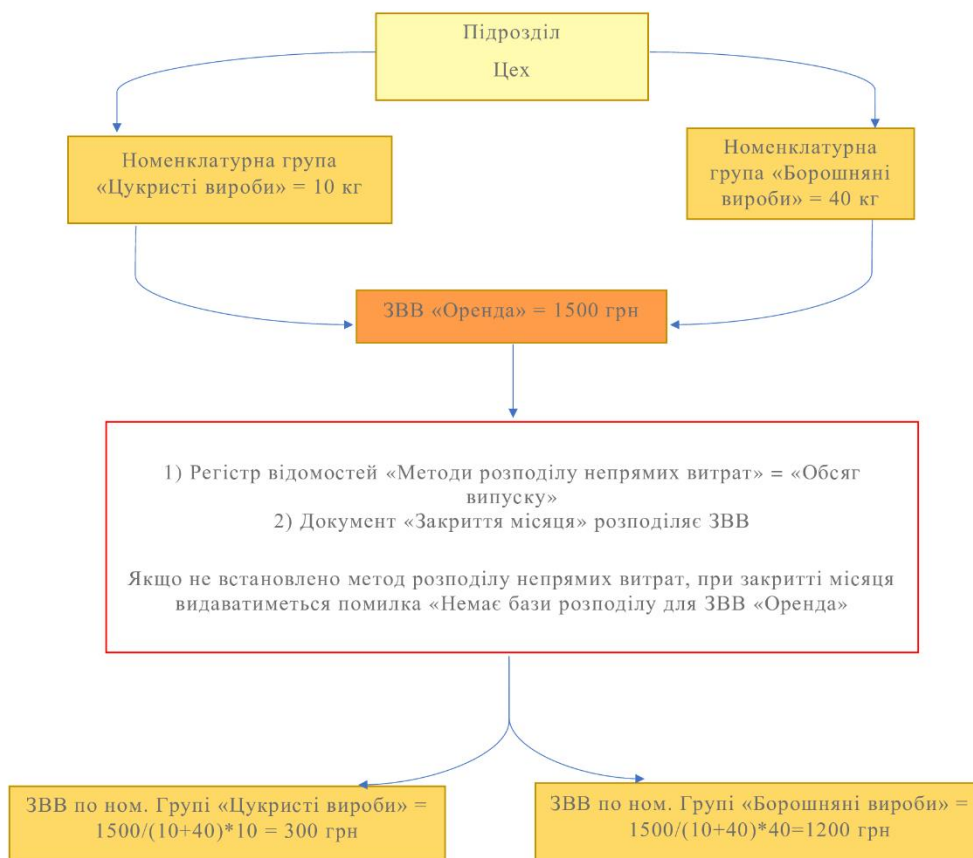


Рисунок 2. 15 - Схема розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ)

Джерело: побудовано автором за [18]

Вказана операція формує такі рухи:

1. Розподіляє загальновиробничі витрати за номенклатурними групами, з рахунку 91 на рахунок виробництва 231.

2. Розраховує собівартість продукції за номенклатурними групами з урахуванням ГПР та робить коригувальні рухи у собівартість по проданій продукції за місяць. Суми донараховуються або сторнуються за рахунком 901. Показником правильного закриття місяця є згорнуті рахунки 91 та 231.

Також із документа «Закриття місяця» можна відкрити Довідку-розрахунок «Калькулятор собівартості» (див. рис. 2. 16) та Довідку-розрахунок собівартості випущеної продукції та наданих послуг виробничого

характеру, за якою можна побачити відхилення від планової собівартості цього місяця.

Період: Березень 2021 р. З початку року Пілот ТД

Сформувати Показати настройки Друк Регістр обліку

Пілот ТД
Довідка-розрахунок собівартості випущеної продукції і наданих послуг виробничого характеру за Березень 2021 р. (бухгалтерський облік)

Випуск продукції й послуг

Рахунок	Підрозділ	Номенклатурна група	Виробничі витрати			Найменування	Випущена продукція та виконані послуги			Відхилення фактичної собівартості від планової гр.10 - гр.8
			Витрати до розподілення, включаючи залишки НЗВ на початок періоду	Залишок НЗВ на кінець періоду	Витрати, що включені до вартості виробленої продукції та виконаних послуг (гр.4 - гр.5)		Планова собівартість (обсяг наданих послуг)	Коефіцієнт (гр.8 / всього гр.8)	Фактична собівартість(гр.6 * гр.9)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Березень			365,00				8 200,00		2 765,00	-5 435,00
231	Цех	Бруківка	365,00		365,00	Бруківка "Старе місто"	200,00	1,000000	365,00	165,00
231	Цех	Гума	2 400,00		2 400,00	Гумове покриття для дитячих майданчиків, 15 мм	8 000,00	1,000000	2 400,00	-5 600,00
Разом			2 765,00		2 765,00		8 200,00		2 765,00	-5 435,00

Рисунок 2. 16 - Довідка-розрахунок «Калькулятор собівартості» в «BAS Бухгалтерія»

Джерело: побудовано автором

Облік витрат діяльності і наступний за ним етап калькулювання собівартості є певним підсумовуючим, узагальнюючим етапом виробничого процесу. Безсумнівною перевагою автоматизації вказаного процесу є зведення до мінімуму впливу людського фактору, швидкість обрахунку всіх показників, можливості для виконання факторного аналізу витрат. Але вкрай важливим є розуміння технології виробничого процесу задля правильного початкового налаштування в BAS – бухгалтерії, тобто потрібна співпраця багатьох ланок підприємства: бухгалтерської служби, системних адміністраторів, начальників цехів основного, допоміжного, другорядного виробництв.

Висновки за розділом 2

Питання організації та методики обліку витрат достатньою мірою врегульовані на рівні законодавства України і, також, на наднаціональному.

Із зростання ролі і ваги бухгалтерського обліку не тільки в площині фінансової звітності, а й у формуванні прибутку до оподаткування, внутрішня регламентація обліку витрат, тобто методика їх обліку, відображена в наказі про облікову політику, документообіг первинної реєстрації в частині витрат, набувають все більшого значення. Роль професійного судження багатьох посадових осіб є підґрунтям якісного обліку витрат і запорукою формування дієздатного менеджменту компанії. Міра відповідальності, яку певний працівник бере на себе сприятиме зростання професійних якостей, усвідомленню своєї ролі в керівництві бізнесом.

Автоматизація рутинних, щоденних транзакцій в обліку вже давно набула широкого розповсюдження; це сприяє вивільненню робочого часу, його раціональному використанню; значно знижує негативний вплив людського фактору, підвищуючи тим самим вірогідність складання якісної, надійної, співставної звітності для багатьох зацікавлених в ній осіб.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ В ПрАТ «ХАРКІВСЬКА БІСКВІТНА ФАБРИКА»

3.1. Аналіз витрат операційної діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Найважливішою частиною комплексної системи управління витратами є аналіз, основною метою якого є отримання правдивої інформації, всебічна оцінка досягнутих результатів і обґрунтування рішень керівництва щодо їх подальшої раціоналізації. Поставлена мета досягається шляхом вирішення аналітичних завдань, згрупованих у декілька блоків дослідження, одним із яких є фінансовий аналіз. Вибір ключових показників ефективності залежить від обраної стратегії компанії та методу формування конкурентної переваги своєї продукції на ринку. У той же час це може бути використане як абсолютні індикатори, так і відносні щодо суми здійснених витрат.

Для якісного виконання такого аналізу слід здійснити ретельне його планування по наступним етапам:

- підготовчий;
- основний;
- заключний.

На першому етапі складається план аналізу, який передбачає встановлення його мети, основних завдань, розподіл напрямів, забезпечення інформаційними джерелами, визначається інструментарій аналізу, виконавці, матеріально – технічне забезпечення.

Наступний етап включає в себе власне аналіз отриманих інформаційних матеріалів, розрахунок показників та їх оцінку, в ході чого впорядковується інформація, визначаються показники і фактори впливу на собівартість, здійснюється пошук джерел підвищення результативності діяльності, в першу чергу, за рахунок зменшення витрат.

Заключний етап є остаточним кроком стосовно розуміння резервів виробництва, формування заходів, які дозволять зреалізувати їх, інформування керівництва про виконану роботу з метою організації перманентного контролю за втіленням їх у щоденну роботу підприємства.

Перший інформаційний зріз отримується в ході аналізу відкритих інформаційних джерел у вигляді фінансової звітності, яку компанія має розмістити на власному веб – ресурсі.

Приватне акціонерне товариство «Харківська бісквітна фабрика», як вже було зазначено, відноситься до категорії великих підприємств і тому звітує за МСФЗ, що призводить, в свою чергу, до необхідності оприлюднювати фінансову звітність, виконуючи вимоги діючого законодавства. У Звіті про сукупний дохід (ф. № 2) закумуляовано основні показники щодо витрат діяльності.

Показники Звіту про сукупний дохід підприємства ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020 роки представлені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Показники Звіту про сукупний дохід ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті Звіту про сукупний дохід	Тис. грн			Темпи приросту, %	
	2018	2019	2020	2019/2018	2020/2019
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації продукції	1976741	1927594	1788531	-2,49	-7,21
Інші операційні доходи	122862	91511	146376	-25,52	59,95
Дохід від участі в капіталі	13337	2044	25265	-84,67	1136,06
Інші фінансові доходи	12	5	-	-58,33	-100,00
Інші доходи	834	576	484	-30,94	-15,97
Всього доходів	2113786	2021730	1960656	-4,36	-3,02
Собівартість реалізованої продукції	1707561	1643499	1524286	-3,75	-7,25
Адміністративні витрати	37522	39799	43918	6,07	10,35
Витрати на збут	136550	146426	127856	7,23	-12,68
Інші операційні витрати	119999	103554	111179	-13,70	7,36

Продовження Табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
Фінансові витрати	1662	293	-	-82,37	-100,00
Втрати від участі в капіталі	1877	7126	1769	279,65	-75,18
Інші витрати	5849	5018	7071	-14,21	40,91
Всього витрат	2011020	1945715	1816079	-3,25	-6,66
Фінансовий результат до оподаткування	102766	76015	144577	-26,03	90,20

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Дані, які наведено в табл. 3.1 свідчать про наступне. Фінансовий результат до сплати податків характеризується дуже сильним коливанням: у 2019 році він знизився на 26,03 %, а в 2020 році виріс майже вдвічі – на 90,2%. Чистий дохід від реалізації має чітко визначену негативну тенденцію, в 2019 році мало місце його зменшення на 2,49%, в 2020 – на 7,21%, так само як витрати стосовно реалізованої продукції зменшились відповідно на 3,75% і 7,25%. Стрибок загального фінансового результату у 2020 році було забезпечено збільшенням інших операційних доходів майже на 60 % і неймовірним зростанням доходу від участі в капіталі на 1136,06%. В той же час лише адміністративні витрати зросли на 10,35%, інші операційні на 7,36%, інші витрати на 40,91%, тоді як всі інші витрати знизилися.

Аналізуючи статті витрат у фінансовій звітності, потрібно з'ясувати внесок кожної зі статей у показник загальних витрат, тобто їх питому вагу, що представлено у табл. 3.2.

Собівартість реалізації займає найбільшу питому вагу, що є цілком логічним, і коливається на рівні 84% у 2018 – 2020 роках. Далі йдуть витрати на збут, які також, досить стабільно мають близько 7% у структурі загальних витрат, інші операційні витрати складають біля 6%, адміністративні витрати дають 2% витрат. З точки зору динаміки всі витрати демонструють достатньо стабільний характер поведінки протягом 2018 – 2020 років.

Таблиця 3.2 – Структура статей витрат Звіту про сукупний дохід ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті витрат	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Собівартість реалізованої продукції	1707561	84,91	1643499	83,93	1524286	83,93
Адміністративні витрати	37522	1,87	39799	2,05	43918	2,42
Витрати на збут	136550	6,79	146426	7,53	127856	7,04
Інші операційні витрати	119999	5,97	103554	5,32	111179	6,12
Фінансові витрати	1662	0,08	293	0,02	-	0,00
Втрати від участі в капіталі	1877	0,09	7126	0,37	1769	0,10
Інші витрати	5849	0,29	5018	0,26	7071	0,39
Всього витрат	2011020	100,00	1945715	100,00	1816079	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Найсуттєвіший внесок собівартості реалізованої продукції заслуговує окремого розгляду. На підставі ф. № 5 Примітки до фінансової звітності розглянемо окремі складові реалізації, які встановлені на ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» згідно з її обліковою політикою.

Як бачимо з наведеної табл. 3.3 найбільшу доля в структурі собівартості займає продаж продукції ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» в Україні. Лідером є цукристі вироби, які займають біля 40% в загальному обсязі реалізації. Вироби з борошна займають другу позицію на рівні від 32% у 2018 році до 38,6% у 2020. Експортна складова майже вдвічі менша від вітчизняної. Можемо констатувати, що на національному ринку борошняні і цукристі вироби займають майже однакову питому вагу, з незначними розбіжностями, при тому що при реалізації за кордони держави популярність

цукристих виробів суттєво відрізняється від виробів з борошна. Показовим є 2020 рік, коли собівартість реалізованої готової продукції з борошна на експорт складала 13,42%, а продукції цукристої лише 7,23%.

Таблиця 3.3 – Структура собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Складові собівартості	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Собівартість реалізованої ГП по Україні (борошняні)	551 295	32,29	600 120	36,51	588 750	38,62
Собівартість реалізованої ГП по Україні (цукристі)	621 278	36,38	684 520	41,65	613 256	40,23
Собівартість реалізованої ГП на експорт (борошняні)	277 567	16,26	198 154	12,06	204 572	13,42
Собівартість реалізованої ГП на експорт (цукристі)	221 054	12,95	127 235	7,74	110 276	7,23
Собівартість реалізованої ГП в роздрібній торгівлі (борошняні)	8 511	0,50	9 120	0,55	8 920	0,59
Собівартість реалізованої ГП в роздрібній торгівлі (цукристі)	22 971	1,35	19 850	1,21	22 222	1,46
Собівартість інших реалізованих товарів, робіт, послуг	4 885	0,29	4 500	0,27	40 520	2,66
Всього	1 707 561	100,00	1 643 499	100,00	1 524 286	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Невиробничі витрати операційної діяльності є об'єктом постійного контролю з точки зору фіскальних служб, тому аналіз їх складових вважаємо доцільним, також з огляду на те, що саме ці витрати здійснюють безпосередній вплив на фінансовий результат підприємства саме в тому періоді, в якому вони були понесені.

Найвища питома вага транспортних витрат у складі витрат на збут (табл. 3.4) є обґрунтованою, бо вона викликана самою сутністю такої діяльності. Але бачимо поступове зниження з 68,17% у 2018 році до 60,47% у 2020.

Таблиця 3.4 – Структура витрат на збут ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті витрат на збут	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Транспорті та погрузочно-розгрузочні витрати	93 087	68,17	99 511	65,62	80 260	60,47
Амортизація	786	0,58	1 045	0,69	2 002	1,51
Витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування	38 715	28,35	46 785	30,85	48 549	36,58
Інші витрати	3 962	2,90	4 301	2,84	1 921	1,45
Всього	136 550	100,00	151 642	100,00	132 732	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Половина загальногосподарських витрат – це витрати, пов’язані з оплатою праці та ЄСВ (табл.3.5). Витрати на транспортне обслуговування у 2018 році займали майже п’яту частину, але скоротилися на 7% у наступному році, залишившись такими ж і у 2020 році.

Таблиця 3.5 – Структура адміністративних витрат ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті адміністративних витрат	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Транспортне обслуговування	6 717	17,90	6 981	10,96	7 484	10,89
Амортизація	2 111	5,63	2 495	3,92	2 445	3,56
Витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування	19 114	50,94	32 087	50,36	33 723	49,09
Банківські послуги	717	1,91	567	0,89	635	0,92
Податки, збори та інші передбачені законом платежі	1 251	3,33	4 907	7,70	5 290	7,70
Винагорода за професійні послуги	3 345	8,91	0	0,00	0	0,00
Інші	4 267	11,37	16 673	26,17	19 124	27,84
Всього	37 522	100,00	63710	100,00	68701	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Тенденцію до збільшення демонструють інші адміністративні витрати, склавши у 2020 році 27,84%.

Таблиця 3.6 – Структура інших операційних витрат ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті інших операційних витрат	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Собівартість реалізованих виробничих запасів	71 643	59,70	52 210	41,21	50 301	35,11
Втрати від операційної курсової різниці	42 110	35,09	52 922	41,78	60 363	42,13
Собівартість реалізованої іноземної валюти	463	0,39	0	0,00	0	0,00
Інші витрати операційної діяльності	5 783	4,82	21 551	17,01	32 620	22,77
Всього	119 999	100,00	126 683	100,00	143 284	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Інші операційні витрати представлені, в першу чергу, собівартістю реалізованої сировини, яка з 59,7% у 2018 році знизилась до 35,11% у 2020. Оскільки ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» займається експортуванням власної продукції, то досить суттєву питому вагу втрат від операційної курсової різниці у складі цих витрат – майже на 7% вона зросла у 2019 році, залишившись в наступному на тому ж рівні. Бачимо різке зростання долі інших витрат операційної діяльності з 4,82% на початку періоду, що аналізується до 22,77% за результатами 2020 року. Слід звернути увагу на це зростання з огляду на ретельну перевірку інших операційних витрат органами державної фіскальної служби.

В табл.3.7 представлено структуру невиробничих операційних витрат за період, який аналізується.

Як бачимо, найбільша частка належить збутовим витратам, але вона поступово знижується зі 46,43% у 2018 році до 38,5% у 2020. Значно менші коливання притаманні іншим операційним витратам, їх доля на рівні 40% протягом аналізованого періоду. Витрати, пов'язані з офісними підрозділами зростали на 6% у 2019 році і ще на 3% у наступному.

Таблиця 3.7 – Структура невиробничих операційних витрат ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Статті невиробничих операційних витрат	2018		2019		2020	
	Тис.грн	%	Тис.грн	%	Тис.грн	%
Адміністративні витрати	37522	12,76	63710	18,63	68701	19,93
Витрати на збут	136550	46,43	151642	44,34	132732	38,50
Інші операційні витрати	119999	40,81	126683	37,04	143284	41,57
Всього	294071	100,00	342035	100,00	344717	100,00

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Структура періодичних витрат наочно представлена на рис. 3.1.

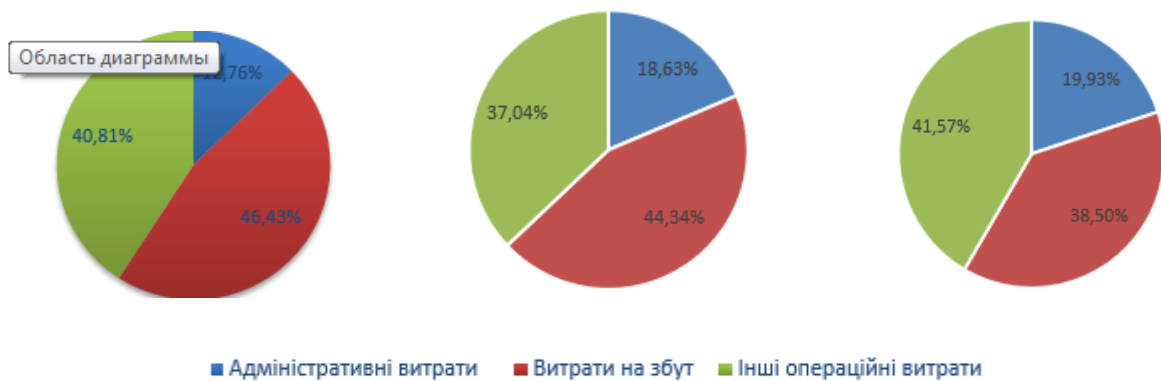


Рисунок 3.1 – Структура витрат періоду ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» у 2018 – 2020 рр.

Джерело: побудовано автором

Провівши аналіз витрат діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» по функції витрат або по методу «собівартості продажів», перейдемо до їх аналізу за методом «за характером витрат». МСФЗ, за якими звітує об'єкт дослідження, визнає, що дана класифікація для користувачів інформації фінансової звітності набагато цікавіша, бо більш корисна для них.

Таблиця 3.8 – Структура та темпи росту витрат за економічними елементами ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018-2020р.

Економічні елементи витрат	2018		2019		2020		Темпи росту, %	
	Тис. грн	%	Тис. грн	%	Тис. грн	%	2019/2018	2020/2019
Матеріальні затрати	965145	73,36	905906	69,20	866147	68,36	93,86	95,61
Витрати на оплату праці	141328	10,74	159374	12,17	169320	13,36	112,77	106,24
Відрахування на соціальні заходи	30181	2,29	33991	2,60	36180	2,86	112,62	106,44
Амортизація	29015	2,21	33502	2,56	39368	3,11	115,46	117,51
Інші операційні витрати	149977	11,40	176311	13,47	156056	12,32	117,56	88,51
Разом	1315646	100,00	1309084	100,00	1267071	100,00	99,50	96,79

Джерело: побудовано автором за даними Додатків А - В

Витрати, пов'язані із використанням сировини, мають найбільшу питому вагу, у середньому їх доля складає біля 70 %але при цьому, темпи росту свідчать про уповільнення їх зростання. Приблизно однакову питому вагу мають витрати на оплату праці та інші операційні витрати, їх рівень становить 12%. Від 2 до 3% займають у структурі витрат елементи, пов'язані із нарахуванням єдиного соціального внеску та амортизації основних засобів.

Загальні витрати мають тенденцію до зменшення; у 2018 році їх розмір – 1315646 тис. грн, в 2019 – 1309084, про що наочно свідчить темп приросту 99,5%, а в 2020 абсолютний показник дорівнює 1267071 тис. грн, темп росту – 96,79%. Як свідчать дані табл. 3.8, зниження загальних витрат відбулося значною мірою завдяки рівню матеріальних витрат, який не досягає рівня 100%, що б свідчило, принаймні, про його незмінність. У 2020 році також по іншим операційним витратам темп росту становив 88,51%. В цілому структура витрат не зазнала відчутних змін за 2018 – 2020 роки.

3.2. Особливості аудиторської перевірки ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Для успішного виконання будь - чого, перш за все, цей процес має бути організовано. Проведення аудиту не є виключенням, від того, наскільки якісно буде пропрацьовано його фундаментальні організаційні основи, значною мірою залежить виконання всіх аудиторських процедур, коректність аудиторського висновку та тих рекомендацій, які можуть бути надані керівництву після завершення аудиту.

Загальновідомо, що законодавчим підґрунтям аудиту є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[54], який саме й встановлює правничі засади здійснення аудиторської діяльності і за основну мету має створення такої системи незалежного фінансового контролю, яка буде захищати інтереси користувачів інформації фінансової звітності.

Основна невід’ємна характеристика аудиту полягає в його незалежності, що дає змогу аудитору висловити свою власну професійну, неупереджену та незалежну думку з приводу достовірності інформації по кожному об’єкту аудиту і, зокрема, статей витрат діяльності у фінансовій звітності підприємства.

Глобально можна виокремити обов’язковий аудит, тобто передбачений законодавчо, і аудит з ініціативи власників бізнесу, які хочуть оцінити якість найнятого топ – менеджменту, винайти шляхи підвищення роботи підприємства в цілому, покращити організаційну та/або фінансову структуру компанії, тощо. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» встановлено коло компаній, для яких обов’язковим є опублікування річної фінансової звітності, що має бути підтверджена відповідним аудиторським звітом. Ці дані згруповані в табл. 3.9.

Таблиця 3.9 – Обов’язковість та терміни звітування з аудиторським
ВИСНОВКОМ

Термін оприлюднення	Категорія підприємств
До 30 квітня року, що настає за звітним періодом	Підприємства, що представляють суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств)
	Публічні акціонерні товариства, суб’єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб’єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.
	Великі підприємства, які є емітентами цінних паперів.
До 1 червня року, що настає за звітним періодом	Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства.
	Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств

Джерело: побудовано автором за [55]

Переважна більшість підприємств, які представлені в табл. 3.9 підпадають під обов’язковість проведення аудиту за видом діяльності, тобто керуючись відповідним КВЕД. Критерій розміру встановлено п. 2 статті 2. «Сфера дії Закону» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Таблиця 3.10 – Визначення розміру підприємства ПрАТ «Харківська
бісквітна фабрика»

Критерії	Нормативне значення	Значення критеріїв ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»		
		2018	2019	2020
Балансова вартість активів, євро	>20 млн. євро (за офіційним середнім курсом НБУ)	42 471 935	48 554 809	48 638 583
Чистий дохід від реалізації продукції, євро	> 40 млн.євро (за офіційним середнім курсом НБУ)	61 504 075	66 698 754	58 088 048
Середня кількість працівників	>250 осіб	1171	1120	1105

Джерело: складено автором [55, додатків А - В]

Як бачимо з даних табл. 3.10, об'єкт дослідження даної роботи однозначно відноситься до категорії «велике підприємство» за всіма трьома критеріями, при тому, що законодавство визнає достатність відповідати тільки будь яким двом критеріям.

Інформація щодо фінансової звітності та результатів діяльності оприлюднюється в загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів, також документи надаються для ознайомлення безпосередньо в акціонерному товаристві, копії документів можуть бути отримані акціонерами шляхом здійснення запиту, на виконання вимоги п.3 статті 14. «Подання та оприлюднення фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» всі необхідні дані розміщено на власній інтернет-сторінці акціонерного товариства.

При виконанні аудиту суб'єкт повинен ідентифікувати та зрозуміти систему внутрішнього контролю якості, але не для того, щоб висловити думку з цього приводу, а для правильної організації аудиту витрат і розробки відповідних процедур аудиту. У ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» відсутня посада ревізора, натомість створена ревізійна комісія у кількості трьох осіб, яка проводить перевірку з власної ініціативи, при цьому у середньому 6 разів на рік відбуваються засідання ревізійної комісії. Цей орган обирається (голова та члени ревізійної комісії) та отримує повноваження на загальних зборах акціонерів, які також припиняють його повноваження. Звіт та висновки ревізійної комісії про результати перевірки фінансово – господарської діяльності розглядаються та затверджуються на загальних зборах акціонерів кожного року.

Наглядова рада ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» своїм рішенням затверджує зовнішнього аудитора. З 2018 року для висловлення думки по ряду питань та перевірки окремої інформації, яка подається Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку та розміщується у мережі Інтернет на власній веб – сторінці, було залучено аудиторську фірму ТОВ

«ГЛОССА-АУДИТ», яке працює на підставі ліцензії АПУ № 3727 від 02.03.2006 р. Зокрема, аудитори сформували звіт щодо нижче вказаної інформації:

- найменування та місцезнаходження емітента, розмір його статутного капіталу;
- орган управління емітента, його посадові особи та засновники;
- господарська та фінансова діяльність емітента;
- цінні папери емітента (вид, форма випуску, тип, кількість), розміщення та лістинг цінних паперів;
- річна фінансова звітність [Додатки Ж, И, К]

Таблиця 3.11 – Довідкова інформація щодо аудиту фінансової звітності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018 – 2020 р, проведеного ТОВ «ГЛОССА-АУДИТ»

Основні показники	2018	2019	2020
Звітний період, за який проведено аудит фінансової звітності	01.01.2018- 31.12.2018	01.01.2019- 31.12.2019	01.01.2020- 31.12.2020
Думка аудитора	Із застереженням	Із застереженням	Із застереженням
Номер та дата договору на проведення аудиту	б/н, 11.03.2019	б/н, 23.12.2019	б/н, 15.03.2021
Дата початку та дата закінчення аудиту	11.03.2019 - 15.04.2019	23.12.2019 - 07.04.2020	15.03.2021 - 23.04.2021
Дата аудиторського звіту	17.04.2019	09.04.2020	27.04.2021
Розмір винагороди за проведення річного аудиту, грн	200000,00	350000,00	450000,00

Джерело: складено автором на основі [Додатки Ж, И, К]

Надання вказаної інформації передбачено ст.40 «Регулярна інформація про емітента» Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» [69], та міститься у Звіті про корпоративне управління ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» [Додатки Г, Д, Е].

Загальну інформацію стосовно організаційно – фінансових питань щодо здійснення аудиту наведено в табл. 3.11.

На рис. 3.2 наведено загальну схему руху фінансової звітності, починаючи з її створення до моменту розміщення у відповідних місцях.

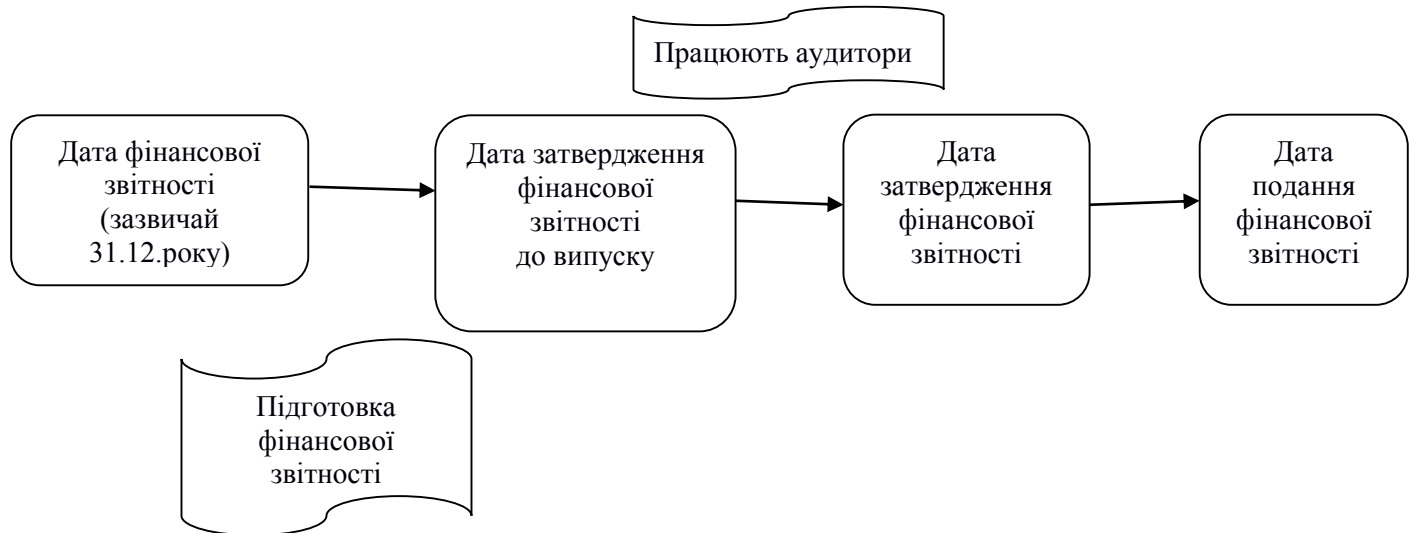


Рисунок 3. 2 –Фінансова звітність: від створення до подання

Джерело: створено автором на основі [19, 32]

По підприємству, діяльність якого аналізується, вказана схема представлена в табл. 3. 12

Таблиця 3.12 – Контрольні дати етапів роботи з фінансовою звітністю

ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за 2018 – 2020 р

Дата фінансової звітності	Дата затвердження керівництвом фінансової звітності до випуску	Дата затвердження фінансової звітності (Загальні збори акціонерів)	Дата подання фінансової звітності (Повідомлення розміщено на власному веб-сайті учасника фондового ринку www.biscuit.com.ua)
31.12.2018	25.02.2019	19.04.2019	26.04.2019
31.12.2019	24.02.2020	13.04.2020	15.04.2020
31.12.2020	25.02.2021	29.04.2021	30.04.2021

Джерело: складено автором за [Додатки Ж, И, К]

Аудиторський звіт побудовано за розділами:

I. Звіт щодо аудиту фінансової звітності

II. Звіт щодо вимог інших законодавчих та нормативних актів

II.I Вимоги статті 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р.

II.II Вимоги ст. 401 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» № 3480-IV 23.02.2006 р.

Протягом 2018 – 2020 років після проведення аудиту повного комплекту окремої фінансової звітності акціонерного товариства, аудиторами була сформульована думка із застереженням в першому розділі звіту. Фінансову звітність за 2017 р аудіював інший суб'єкт аудиту - ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «АУДИТ-96», який 19.04.2018р висловив модифіковану думку (думку із застереженням).

Основою для думки із застереженням стала ситуація з дебіторською заборгованістю. Досліджуване підприємство має на балансі актив, який згідно з МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» класифіковано як фінансовий актив – дебіторську заборгованість у розмірі 359 543 тис. грн станом на 01.01.2018 р. та 385 667 тис. грн станом на 31.12.2018 р; станом на 01.01.2019 р. торгова дебіторська заборгованість у розмірі 385 667 тис. грн та інша поточна дебіторська заборгованість в сумі 3 932 тис. грн., станом на 31.12.2019 р. торгова дебіторська заборгованість у розмірі 446 465 тис. грн. та інша поточна дебіторська заборгованість в сумі 15 466 тис. грн.; станом на 01.01.2020 р. торгову дебіторську заборгованість у розмірі 446 465 тис. грн та інша поточна дебіторська заборгованість в сумі 15 466 тис. грн., станом на 31.12.2020 р. торгова дебіторська заборгованість у розмірі 417 202 тис. грн. та інша поточна дебіторська заборгованість в сумі 1 728 тис. грн. Підприємство впевнено в своїх очікування майбутньої економічної вигоди від цього активу у вигляді повного погашення суми протягом року, у зв'язку з чим не було визнано резерв під очікувані кредитні збитки. Суб'єкт аудиту відмічає характерну для України політичну та економічну

непередбачуваність, внаслідок чого в нього немає можливості отримати прийнятні аудиторські докази, які б дозволили мати надійну оцінку розміру можливих кредитних збитків, які стосуються даного фінансового активу. Тобто, немає можливості визначити чи було необхідно скоригувати ці суми у показниках фінансової звітності та у якому саме розміру. В контексті певних окремих статей звітності можливий вплив класифіковано як суттєвий, але він не є всеохоплюючим для звітності в цілому.

Ще одним аргументом для думки із застереженням, але не змінюючи її на будь – яку іншу, в аудиторському звіті за 2019 рік, наведено наступне. Суб'єкт аудиту підкреслює вплив коронавірусної інфекції COVID - 19 в Україні в поточному році та в наступному 2020 році, що, безумовно носить негативний характер та сприяє утворенню невизначеності майбутніх умов роботи всіх підприємств в державі. При цьому також зазначено, що аудитори подальших застережень до їхньої думки з цього аспекту не вносять. Такий саме окремий пояснювальний параграф зазначено і в звіті за 2020 рік, окрім чого, вказано на другий пункт, який є підставою для висловлення думки із застереженням.

У звітності за 2020 рік ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» не було дотримано вимог МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», зокрема, інформацію, яка вимагає розкриття за вказаним стандартом, було розкрито не в повному обсязі. Вказане є суттєвим для окремих статей звітності, але не є всеосяжним для всього комплексу звітності.

В аудиторському звіті знаходять відображення ключові питання аудиту, які встановлюють аудитори, керуючись своїм професійним судженням та професійним скептицизмом. В наступній таблиці 3. 13 представлено питання, які було визначено як ключові в 2018 – 2020 роках.

Таблиця 3.13 – Ключові питання аудиту фінансової звітності ПрАТ
«Харківська бісквітна фабрика» у 2018 – 2020 рр

Рік	Зміст питань
2018	Розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, основні засоби, інша інформація
2019	Розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, основні засоби, інша інформація
2020	Основні засоби, запаси, інша інформація

Джерело: складено автором за [Додатки Ж, И, К]

В аудиторських звітах за 2018 та 2019 роки була приділена увага обліку та відображенню в звітності операцій з пов'язаними сторонами, що пояснюється обсягом, складністю та кількістю операцій з ними. До таких операцій віднесено:

- реалізацію продукції;
- закупівлю сировини;
- отримання послуг з переробки давальницької сировини.

Після виконання аудиторських процедур, зазначено, що було отримано підтвердження всієї інформації, а також її розкриття у Примітках до окремої фінансової звітності.

Основні засоби були ключовим питанням аудиту протягом 3 років з огляду на те, що вказаний об'єкт обліку є основним ресурсом, котрий забезпечує операційну діяльність підприємства, отримання доходу та генерацію його грошових потоків. Станом 01.01.2018 р. первісна вартість основних засобів – 647164 тис. грн, станом на 01.01.2019 р. – 801663 тис.грн, станом на 01.01.2020 р – 825461 тис. грн, їх питома вага у загальній сумі майна 49,78%, 53,42%, 55,12% відповідно. Аудиторами щодо згаданого об'єкту обліку було виконано наступні аудиторські процедури:

- оцінка загальної методології, облікових політик, суттєвих облікових суджень та оцінок для первісного визнання основних засобів та подальшої їх оцінки, подальших витрат;
- оцінка та тестування вхідних даних;
- аналіз договорів на придбання основних засобів;
- вибіркова перевірку первинних документів та облікових записів щодо операцій з такими об'єктами;
- перевірка розкриттів у примітках до окремої фінансової звітності щодо оцінки та відображення у окремій фінансовій звітності об'єктів основних засобів.

Такі ж саме процедури було здійснено у 2020 році по відношенню до запасів, які лише у цьому році було визнано ключовим питанням аудиту.

По всіх питаннях думку аудиторів не було модифіковано.

Інша інформація міститься в Річній інформації емітента, яка складається на вимогу Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» [69] та в Звіті про управління, що внормовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55]. Перш за все, у всіх Звітах керівництва проконстатовано, що фінансова звітність побудовано на одному з фундаментальних, базових принципів Концептуальної основи складання фінансової звітності – про безперервність діяльності. Увагу зацентовано на наступному:

- керівництво ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» має чіткі, виважені плани щодо подальшої діяльності;
- є відкритий доступ до фінансових ресурсів, насамперед, до залишків грошових коштів на банківських рахунках;
- підприємство і в майбутньому буде спроможним реалізовувати свої активи та виконувати зобов'язання в строк і в повному обсязі в ході здійснення звичайної господарської діяльності.

Тобто, за твердженням керівництва ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» управлінський персонал не має намірів ліквідувати підприємство і

впевнено в позитивній оцінці здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі.

В аудиторських звітах за 2018 – 2020 роки зазначено, що вони не встановили жодного факту чи обставини які б демонстрували наявність суттєвих викривлень в Звіті про управління і він узгоджений з комплектом окремої фінансової звітності.

Окремого розгляду з позиції аудиту заслуговує концепція суттєвості.

Принцип суттєвості традиційно є актуальним для аудиту та повністю пояснюється в окремому МСА 320 «Суттєвість аудиту»[39]. Водночас принцип суттєвості відіграє не менш важливу роль у сфері бухгалтерського обліку, тобто при формуванні фінансової звітності. Наразі суттєвість безпосередньо впливає на подання та розкриття інформації у фінансовій звітності через процес агрегування несуттєвих та окремо представлених значущих статей і елементів фінансової звітності. Причиною для використання суттєвості у фінансовій звітності є велика кількість облікової інформації, яка може бути несуттєвою для окремих користувачів фінансової звітності, але сукупно впливає на думки та рішення, які вони приймають на основі цих фінансових звітів. Поняття «суттєвість» є результатом взаємодії кількісних і якісних критеріїв, що використовуються для оцінки статей і елементів фінансової звітності, і є одним із визначальних елементів у звітності за МСФЗ, з огляду на те, що в залежності від визначеного порогу суттєвості залежить чи є доцільним відображення тієї чи іншої інформації у звіті.

Не слід ототожнювати поняття «бухгалтерський звіт» і «фінансовий звіт». Різниця між ними полягає якраз у застосуванні суттєвості у фінансовій звітності. Бухгалтерські звіти – це звіти, підготовлені без урахування рівнів суттєвості, тобто групування залишків на рахунках майже механічне. Проте фінансова звітність має інший рівень якості, тобто подання та розкриття фінансової інформації на основі професійного судження. Тому бухгалтерська

звітність є логічним, неминучим і природним етапом формування фінансової звітності, і саме на цьому етапі починається застосування суттєвості

Підприємство, яке є об'єктом дослідження в роботі, встановило межу суттєвості для деяких об'єктів та господарчих операцій, що представлено в табл. 3.14 і 3.15.

Таблиця 3.14 – Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Об'єкти обліку	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порогу суттєвості
Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	5%	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
Окремі види доходів і витрат	2%	Чистий прибуток (збиток) підприємства

Джерело: складено автором за [Додатки Г, Д, Е]

Як бачимо, для всіх п'яти елементів фінансової звітності, підприємство скористалося орієнтирами, встановленими Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [59] та у листі МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності».[68]

Таблиця 3.15 – Поріг суттєвості щодо окремих господарчих операцій ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

Господарчі операції	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порогу суттєвості
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	1000 грн	15% Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
Визначення подібних активів	Не більше 10%	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
Визнання окремих об'єктів основних засобів	6000 грн (з 2020 р – 20000 грн)	-

Джерело: складено автором за [Додатки Г, Д, Е]

Оскільки, як вже було сказано, основні засоби, займають більше 50% в структурі господарських засобів і перебувають в сфері постійного інтересу аудиторів, то для операцій, пов'язаних з ними, підприємство встановило три види операцій з порогом суттєвості і базовими показниками.

3.3. Шляхи вдосконалення організації облікового процесу на ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика»

В дослідженнях науковців облік тлумачать як «...практично організований, цілеспрямований процес, що пов'язаний із спостереженням, реєстрацією, групуванням, зведенням, аналізом та передачею даних про факти господарської діяльності, а його метою - забезпечення інформації для прийняття управлінських рішень» [8, с.39] або «процес спостереження, збирання, ідентифікації, оцінки, класифікації, опрацювання та передавання інформації про фактичний стан та зміни економічного суб'єкта» [72, с. 36]. Кіндрацька Л.М. «робочою функцією» обліку вважає «...спостереження, вимірювання, класифікацію, узагальнення і передачу інформації», що здійснюється з метою «управління господарськими процесами» [22, с. 23-24].

Наведені визначення дозволяють говорити про наступне:

- облік всіх стадії господарського процесу представляється комплексною багатоструктурної системою інструментів обліку, які взаємоузгоджені та взаємопов'язані між собою, утворюючи при цьому вивірену послідовність кроків від факту реєстрації кожної бізнес – транзакції до її потрапляння у фінансову звітність;

- багатовікова історія обліку і його сучасний розвиток є свідченням найголовнішої його мети – задовольнити потребі керівництва в якісній, надійній, своєчасній інформації для ухвалення і реалізації управлінських рішень.

Виключно як відповідь на реалізацію практичних потреб, які сформувались і визріли в суспільстві, багато сторічч тому виник облік.

Безумовним є факт того, що облік змінювався у відповідності до змін економічних процесів, відіграючи роль спостереження, контролю за майном власників. Ринкова парадигма економічної діяльності докорінно змінила місце і роль обліку в бізнес – середовищі, зараз на нього покладено багато функцій, які значно розширили сферу його застосування, його сприйняття суспільством. Розповсюдження МСФЗ вивело облік на ще більш високий рівень в контексті переакцентування очікувань від фінансової звітності, яка перестала бути просто фінансовим паспортом суб'єкта господарювання, МСФЗ - звітність надає користувачам інформацію, яка є для них корисною у розуміння прогнозування своїх майбутніх дій, управлінських рішень стосовно продовження співпраці з даним економічним агентом, тобто утримування їх дольових і боргових фінансових інструментів, чи то їх негайного продажу, чи, навпаки, додатковому придбанні.

Таким чином, можна говорити, що проблематика вдосконалення організаційних засад облікового процесу стосується як рівня регулятора, так і мікрорівня, тобто, безпосередньо кожного суб'єкта господарювання.

Облік як складна багаторівнева система забезпечує власну ефективність не тільки на рівні методичного та методологічного забезпечення, але великою мірою визначається алгоритмами обліку, тобто заходами, що є підґрунтям практичного функціонування комплексу реєстрації, групування та узагальнення облікової інформації. У зазначеному контексті вбачається необхідним пошук раціональних з точки зору економічності прийомів, методів, способів організації облікового процесу, які б створили умови для його оптимального функціонування та подальшого розвитку всіх його складових та встановленню взаємозв'язків між ними.

Шляхи удосконалення можуть бути різними і їх можна поділити на удосконалення окремих ділянок обліку.

Первинні документи є фундаментом обліку, тому грамотний, раціонально вибудований документообіг на підприємстві – наріжний камінь якісного обліку і складеної на його підставі фінансової звітності.

Вважаємо доцільним рекомендувати ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» запровадження електронного документообігу (ЕДО), особливо з урахуванням великої кількості первинної документації. Електронний документ має таку ж саму юридичну силу і доказовість як і паперовий варіант при безумовному виконанні всіх вимог до електронного документу. Тобто юридична сила документу не може бути заперечена лише через те, що документ створено не в паперовому вигляді. На рис. 3. 3 наведено загальну схему руху такого документу від створення до збереження.

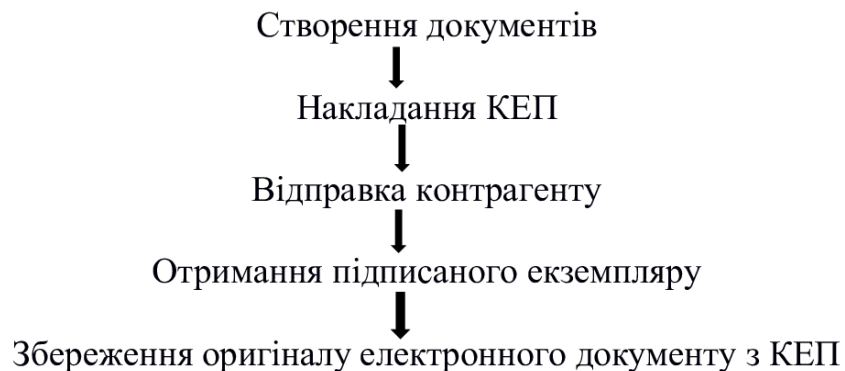


Рисунок 3. 3 – Схема обміну електронними документами

Джерело: створено автором

Розглянемо більш детально схему (див. рис. 3.3). Можливість створення таких документів передбачена в багатьох автоматизованих системах ведення обліку, зокрема, в програмі BAS бухгалтерія і в усіх її конфігураціях, «Птах», FREDO ДокМен. Також можна користуватися програмою М.Е.Дос; з її допомогою відбувається обмін не тільки з іншими суб'єктами господарювання, а й з усіма контролюючими інстанціями – державною податковою службою, Пенсійним фондом України тощо. При цьому немає потреби укладати окремий договір з органами контролю, бо це встановлено на загальнодержавному законодавчому рівні.

Підписання документів, форм фінансової та статистичної звітності відбувається на другому етапі за допомогою кваліфікованого електронного

підпису (КЕП). Такий підпис має дві складові – секретний ключ КЕП, який генерується при отриманні підпису як виключна послідовність певних символів, і сертифікат відкритого ключа – тут зашифровано особисті дані отримувача та термін дії ключа. Використання КЕП можливо тільки при поєднаній одночасної роботи цих двох складових. Накладання КЕП на створений електронний документ ніяким чином його не змінює, а тільки додає окремий блок даних, який і є власне електронним підписом. Після цього документ можна відправляти контрагентові.

Електронний документообіг має величезну кількість переваг, зокрема, фінансові (значне скорочення витрат на канцелярські товари), прискорюється швидкість отримання і відправки документів, тобто робочий час співробітників буде використовуватись більш раціонально і продуктивно, повна стандартизація форм документів і можливість миттєвого пошуку за будь – яким обов’язковим реквізитом, зменшується ризик загубити, втратити документ, бо передбачене резервне копіювання в хмарному сховищі, унеможливлення шахрайства, підробки, будь – яких інших спотворень, бо завжди можна проконтролювати місцезнаходження документу, встановити хто і коли з ним працював або працює наразі. В контексті підвищеного інтересу стейкхолдерів до сталого розвитку, піклування підприємства про екологію є запорукою формування та підтримання доброго іміджу компанії., підвищує її технологічність та привабливість.

Як зазначається в Звіті з управління ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» (Додатки Г, Д, Е) облік на підприємстві є частково автоматизованим. Вважаємо за потрібне рекомендувати в якості основного шляху щодо вдосконалення організації обліку зробити повну автоматизацію облікового процесу, особливо з урахуванням кількості персоналу – більше 1000 осіб та значущої вагової експортної діяльності підприємства.

Існуюча програма Зарплата і Управління персоналом (ЗУП) має потужні можливості для автоматизації роботи багатьох відділів компанії – відділу кадрів, служби управління персоналом, бухгалтерії.

Робота відділу кадрів і розрахункового відділу бухгалтерії має бути абсолютно взаємоузгодженою. Аналіз кадрового складу, кадрове діловодство і якісно налагоджений кадровий облік, що є функціональними обов'язками відділу кадрів, є фундаментом для вірного і своєчасного розрахунку заробітної плати.

В базовій версії програми «BAS бухгалтерія» розрахунок заробітної плати представлено в так званій лайт – версії, тобто багато нарахувань потрібно робити вручну. При такій кількості працівників, які є на підприємстві, діяльність якого аналізується, це потребує значного часу, підвищує вірогідність помилок. Використання ЗУП дає змогу вести:

- 1) таблиць обліку робочого часу;
- 2) автоматично розрахувати лікарняні, які сплачуються за рахунок підприємства і за рахунок Фонду соціального страхування;
- 3) автоматично розрахувати відпускні;
- 4) нарахувати заробітну плату, врахувавши при цьому неявки;
- 5) прогнозування потреби в персоналі;
- 6) ефективного планування зайнятості працівників;
- 7) планування відпусток співробітників.

Враховуючи той факт, що ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» складає фінансову звітність за МСФЗ з 2015 року, то проблема часткової автоматизації облікового процесу виглядає вкрай нагальною. З 2020 року згідно з наказом МФУ «Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності» № 452 від 25.10.2019 [65] підприємства при складанні фінансової звітності мають керуватися Таксономією МСФЗ для подачі звітності в електронному форматі. Цей формат визначено як XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language – «розширювана мова ділової звітності») і він є певним розширенням

формату XML, в якому і зараз подається звітність до державної податкової служби. Таксономію UA XBRL МСФЗ було адаптовано до особливостей створення звітності в нашій державі; до її складу включено Звіт аудитора, який є обов'язковим елементом звітності, складеної за МСФЗ, та Звіт керівництва про управління.

Бухгалтери перебувають під більшим тиском, ніж будь-коли, щоб працювати швидше з дедалі більшими та складнішими наборами даних і робити це з меншими витратами та з меншою кількістю помилок. Широка доступність різноманітних технологій автоматизації зробили роботу бухгалтерії набагато керованішою, ефективнішою та результативною. Замість того, щоб витратити весь свій час на збір, порівняння, перевірку, узгодження та аналіз фінансових даних, бухгалтери зосереджуються на централізації надання послуг, стандартизації та інтеграції наскрізних процесів і максимальному використанні автоматизації, щоб ефективніше вести загальний облік.

Також потребує значної уваги такий аспект вдосконалення організації обліку витрат, який пов'язаний з можливістю і необхідністю створення відділу внутрішнього аудиту. Серед інших завдань в контексті обліку витрат по всіх видах діяльності, перед цим відділом можуть бути сформовані наступні завдання:

- контроль коректності умов визнання, класифікації та оцінки витрат;
- контроль достовірності облікового процесу відображення витрат, які мають безпосереднє відношення до собівартості реалізованої готової продукції;
- перевірка достовірності відображення інших операційних витрат, фінансових витрат, витрат інвестиційної діяльності та інших витрат.

Стосовно контролю інших операційних витрат і інших витрат слід зауважити, що саме ці витрати дуже ретельно і прискіпливо перевіряються органами податкової служби. Тому внутрішній аудит беззаперечно стає

певним буфером між підприємством і податковою структурою, маючи на мети допомогу підприємству у чіткості і точності формування наказу про облікову політику, де всі ці витрати будуть прописані і обґрунтовані.

Висновки за розділом 3

Завдяки системі науково – методичних інструментів проведено аналіз витрат діяльності ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» з визначенням структури, динаміки всіх складових витрат в аналітичних розрізах за економічними елементами та за функціональними ознаками. Аналіз динаміки і структури витрат, особливо в контексті їх впливу на фінансовий результат підприємства, дозволяє переконатися в доцільності їх здійснення.

Мета аудиту витрат діяльності полягає у встановленні і підтвердженні факту достовірності інформації, наведеної в первинних документах, підтвердження їх доцільності, їх повного і своєчасного занесення до облікових реєстрів а також, перевірка відповідності методики відображення в обліку, фінансовій та податковій звітності діючому законодавству.

Систему внутрішнього контролю слід розглядати як певну функцію управління, тому першочергова увага має бути сфокусована на питаннях його організації та впорядкування, з ретельно виписаним регламентом діяльності, вимогами щодо кваліфікації співробітників, а також, його місця в організаційній структурі підприємства, у взаємовідносинах з персоналом, задля запобіганню неминучих конфліктів в підрозділах.

Питання повної автоматизації обліку і застосування електронного документообігу на початку втілення буде потребувати додаткових грошових, моральних, організаційних вкладень, проте в підсумку значно підвищить економію часу робітників і дозволить формулювати якісну і надійно звітність за більш короткий проміжок часу.

ВИСНОВКИ

Розбудова ринкової економіки передбачає глобальні перетворення у виробничій сфері, яка є базисом всієї економічної системи держави. Основний акцент цілком логічно і закономірно зроблено на такому її елементі як витрати діяльності. Всі рішення керівництва економічного агента здійснюють вплив на витрати, тому саме витрати уособлюють всі аспекти бізнесу.

Вклад українських науковців в створення і розвиток систем обліку витрат і калькулювання собівартості вбачається значним, особливо на великих промислових підприємствах, де просуваються ідеї стосовно планування витрат, обліку їх за центрами відповідальності, географічними сегментами тощо. Поняття економічних витрат суттєво відрізняється від бухгалтерського тлумачення. Економічні витрати враховують незароблені кошти, тим самим, зменшуючи економічний прибуток.

Ефективність й оптимальність облікового процесу як складної, багаторівневої системи може бути забезпечена продуманою послідовністю, узгодженням і вдосконаленням кожної складової (структурних елементів, методів, алгоритмів, прийомів) як певної сукупності. Тому реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації слід організувати як логічно взаємопов'язану та системну послідовність облікових процесів відповідно до потреб контролю та звітування.

В теперішні часи обліковий процес посідає стратегічне місце в управлінському процесі суб'єктів бізнес - діяльності, тому способи, методи і прийоми, забезпечення його раціональної організації та функціонування потребують постійного вдосконалення. Тільки глибокі, виважені теоретичні дослідження будуть підставою для позитивних зрушень в цій царині. Основними кроками по вдосконаленню облікового процесу слід розглядати оптимізацію кожної облікової ділянки та кожної процедури обліку шляхом

застосування сучасних способів та прийомів вирішення завдань обліку, якими слід вважати наступні:

1. Розробка технологічних способів збору, фіксування, класифікації, обробки та угруповання облікової, планової, фактичної, аналітичної економічної інформації із застосуванням сучасних програм автоматизації.

2. Вдосконалення форм первинних документів в контексті можливості і необхідності застосування електронного документообігу, що дозволить скоротити нераціональні і невиправдані затрати всіляких ресурсів - трудових, матеріальних та фінансових

3. Запровадження раціональних принципів фіксування та групування інформації обліку, що дасть можливість сформувати оптимальну за складом та обсягом облікову інформацію, яка буде придатною для використання її для вирішення завдань, поставлених перед обліком.

Загальний процес бухгалтерського обліку є основним транзакційним процесом у фінансовій функції, що включає ведення плану рахунків; обробку журнальних записів, розподілів і коригувань; проведення звірок, і, нарешті, підготовка пробних балансів і закриття бухгалтерських реєстрів на кінець періоду. Для невеликих організацій цей життєво важливий процес може бути не надто громіздким або ресурсомістким, але для великих розгалужених організацій з багатьма різними бізнес-підрозділами або дочірніми компаніями цей процес може бути дуже складним і потребувати ресурсів.

Трактування досліджуваного поняття витрат фокусує на собі увагу не тільки обліковців, але й багатьох споріднених сфер і галузей науки, зокрема, мікро – та макроекономіки, фінансів, економічної теорії, менеджменту, філософії. Це є однією з причин багатьох дефініцій вказаного поняття та викликає дискусії, суперечки і розбіжності. Витрати характеризують всі без виключення аспекти діяльності: використання сировини, основних засобів, нематеріальних активів, енергоресурсів, всіх послуг, які підприємство отримує ззовні.

Правнича база України насичена документами різного рівня, якими регламентується загальне поняття витрат, їх складових, відображення в площині бухгалтерського і податкового обліку, і як результат у фінансовій та податковій звітності. Дослідження і аналіз правничого підґрунтя, наукових напрацювань та практичної реалізації досліджуваного поняття, встановлення його ролі в обліку дозволило дійти висновку, що немає однозначного, одноголосного розуміння витрат діяльності між фахівцям в сфері юриспруденції, фінансів, менеджменту і обліку.

ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» яка була обрана як об'єкт дослідження, має достатньо стабільну динаміку витрат, їх структури. Підприємство є об'єктом обов'язкового аудиту, три роки поспіль аудиторю формують думку із застереженням в аудиторському звіті, підставою чого є значна сума дебіторської заборгованості, по якій підприємство не створює резерв, перебуваючи у впевненості щодо термінів і розміру її погашення.

Проведений аналіз продемонстрував, що у підсумку, ПрАТ «Харківська бісквітна фабрика» за досліджуваний період вело прибуткову діяльність, про що свідчить зростання валюти Балансу. Мала фінансову стійкість та автономію, і майже не залежала від позикового капіталу, бо частка власного капіталу по відношенню до валюти Балансу склала 96,2% у 2020 році. Коефіцієнт рентабельності продукції свідчить про зниження ефективності процесу реалізації, що потребує додаткового поглибленого вивчення та аналізу. Рентабельність продажів, власного капіталу та активів зростає, але задля формування більш точного уявлення вимагає порівняння з показниками інших підприємств, задіяних у цій галузі. Зменшення показників оборотності та ліквідності сигналізує про зменшення ефективності або нераціональне використання наявних ресурсів та коштів. Але ж наразі підприємство впевнено перебуває у фінансово стабільній зоні.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз фінансової звітності (практикум): навч. посіб. / М.М. Марченко, Л.В. Ширяєва, Л.П. Чиж, Н.В. Хотєєва, С.В. Онешко, під заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Л.В. Ширяєвої. – Одеса: Інтерпрінт, 2021. – 142 с.
2. Атамас П. Фінансовий облік. Навчальний посібник Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.
3. Аудит: методика і організація : навч. посіб. / Н. І. Гордієнко та ін.; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. Вид. 2-ге, перероб. і допов. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 318 с.
4. Аудиторський супровід та підтвердження фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ / О. В. Харламова, М. В. Кемечеджеєва Фінансово-економічна безпека : стратегічна аналітика та аудиторський супровід : монографія / Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова ; за заг. ред. Т. В. Момот. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. – 340 с. С. 197 – 206
5. Базилевич В.Д. Економічна теорія: підручник. К.: Знання, 2014. 710 с.
6. Бурлан С. А., Руденко Н. О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
7. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
8. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. – 416 с
9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. – 772 с.
10. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н.С. Акімова, О.О. Говоруха, Л.О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. Х. : ХДУХТ, 2019. 182 с.

11. Голов С. Ф. *Управлінський облік* : навч. посібник для здоб. вищ. освіти / С. Ф. Голов. - Київ : ЦУЛ, 2020. - 534 с
12. Гриліцька А.В., Хавроненко О.М. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності // *Глобальні та національні проблеми економіки* 2016 Випуск 14. С. 928 - 931
13. Гуцаленко Л. В., Дем'янчук М. І. Концептуальні основи формування бухгалтерського балансу в умовах сталого розвитку. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9524> (дата звернення: 27.11.2022). DOI: [10.32702/2307-2105-2021.11.5](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.11.5)
14. Гуцаленко Л.В., Марчук У.О. *Облікова політика: національний та зарубіжний підходи. Gesellschaftsrechtliche Transformationen von wirtschaftlichen Systemen in den Zeiten der Neo-Industrialisierung.* Korneev V., Pasichnyk, Yu., Radchenko O., Khodzhaian A. und andere: Collective monograph. Verlag SWG imex GmbH, Nuremberg, Germany, 2020. 714 p., С.576-584
15. Давидюк Т.В. *Бухгалтерський облік: навч. посібник* / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.
16. Дашко І.М. Аналіз сучасного стану розвитку промислової галузі України / *Ефективна економіка* // 2020. № 3. С. 3-10.
17. Дубовая В.В. *Міжнародні стандарти фінансової звітності: навчальний посібник.* – Полтава: ПолтНТУ, 2017. – 312 с
18. Єганов О. Ю., Ажищев В. Ф., Погорелова О. В., Баланенко О. Г. *Інформаційні системи і технології обліку: Монографія.* 2- е видання, перероблене і доповнене. - Warsaw: RS Global Sp. z O.O., 2020. – 131 с.
19. Жолнер І.В. *Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами.* Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

20. Кім Ю. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення. Навчальний посібник Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 600 с.

21. Кіндрацька Г., Гордієнко С. Інформаційні ресурси фінансового аналізу: вплив викривленої фінансової інформації на якість його результатів. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2019. № 2 (18). С. 216-226.

22. Кіндрацька Г.І. Аналіз господарської діяльності: підручник / Г.І.Кіндрацька, А.Г. Загородній, Ю.І. Кулиняк. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. – 320 с.

23. Кодекс законів про працю України: кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII (Редакція станом на 19.11.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення 19.11.2022)

24. Козак Ю. Г. Основи економічної теорії : навч. пос. К. : Центр учбової літератури, 2012. 264 с.

25. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. Переглянута в березні 2018 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення 07.11.2022)

26. Косташ Т. В., Михалків А. А. Підходи до прийняття рішень щодо ціноутворення в системі управління витратами підприємств харчової переробної промисловості в умовах невизначеності. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7531> (дата звернення: 31.10.2022).

27. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 478 с.

28. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства: монографія. Львів: 2014. 289 с.

29. Метіль Т.К., Максимчук І.А. Організація управлінського обліку в інформаційному просторі підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. №16/2021. С.46-50. <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=7561&i=6>

30. Михальська, О. Л. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат : монографія / О. Л. Михальська, В. Г. Швець ; КНУ. — Київ : Кондор, 2019. 224 с.

31. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів видання 2018 / Міністерство фінансів України / URL : kodex_et.pdf (mof.gov.ua) (дата звернення 22.08.2022)

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. Подання фінансової звітності / Міністерство фінансів України / URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf (дата звернення 12.09.2022)

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 Основні засоби / Міністерство фінансів України / URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2022.pdf (дата звернення 12.09.2022)

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 Виплати працівникам / Міністерство фінансів України / URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-19_ukr_2016.pdf (дата звернення 12.09.2022)

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 Запаси / Міністерство фінансів України / URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%202_ukr_2022.pdf (дата звернення 12.09.2022)

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 Витрати за позиками / Міністерство фінансів України / URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2023_ukr_2022.pdf (дата звернення 12.09.2022)

37. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 Дохід від договорів з клієнтами / Міністерство фінансів України / URL:

https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97_15_ukr_2022.pdf (дата звернення 12.09.2022)

38. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: практикум / Ковальчук Т.М., Танасієва М.М. Чернівці, 2020. - 144 с.

39. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року : збірник : пер. з англ.: у 3 ч. / International Auditing and Assurance Standards Board, Міжнар. федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України ; Київ : Фенікс, 2016.

40. Міжнародні стандарти обліку та звітності: підручник / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. - Тернопіль : Економічна думка, 2021. - 580 с.

41. МСФЗ: Короткий курс для практиків С. Я. Зубілевич, О. І. Мазіна, С. А. Рогозний, О. В. Карпачова, О. О. Дядюн – Х. ТОВ «ФАКТОР - ДРУК», 2020 р.- 364 с

42. Небильцова О.В., Коршикова Р.С., Лук'яненко Л.І., Ходзицька В.В. Облік і звітність за міжнародними стандартами: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2011. – 453 с.

43. Облік і звітність за міжнародними стандартами / О.В. Небильцова, Р.С.Коршикова, Л.І. Лук'яненко, В.В. Ходзицька. – К. : КНЕУ, 2011. – 453 с.

44. Озеран А. В. Професія бухгалтера: загрози та перспективи. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства: Збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року* — К.: КНЕУ, 2021. С. 86 – 88

45. Озеран А. В., Озеран В. О. Вплив сучасних інформаційних технологій на прозорість фінансової звітності. Міжнародний круглий стіл *«Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах*

соціально-економічних викликів»; 31-05-2021 – Тернопіль, Західноукраїнський національний університет – 2021. С. 102 - 104

46. Онлайн Журнал - Uteka.ua // Щоденний бухгалтерський огляд / Визначення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvennyye-operacii-9-opredelenie-perechnya-i-sostava-statej-kalkulirovaniya-proizvodstvennoj-sebestoimosti> (дата звернення 11.10.2022)

47. Організація обліку. Навчальний посібник / С. Левицька, М. Кужельный Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 352 с.

48. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник /Г.О.Партин, А.Г.Загородній, Т.І.Свідрик, А.І.Ясінська, Т.М. Бойчук. Львів:Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

49. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 420 с.

50. Пилипів Н. І., Максимів Ю. В., П'ятничук І. Д. Управлінський облік: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Електронні дані. – Івано-Франківськ, 2018. 380 с.

51. Плаксієнка В.Я. Управлінський облік : навч. посіб. / За ред.В. Я. Плаксієнка. Полтава : ПП «Астроя» 2018. 250 с.

52. Податковий кодекс України: кодекс від 02.12.2010 № 2755-IV (редакція станом на 01.08.2021) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 19.08.2022)

53. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. (Редакція станом на 01.08.2021) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 29.09.2022)

55. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (Редакція станом на 01.07.2021) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 06.09.2022)

56. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України № 1105-XIV від 23.09.1999 95 (Редакція станом на 02.04.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#top> (дата звернення 03.09.2022)

57. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: наказ МФУ від 10.01.20007 № 2 (Редакція станом на 14.01.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення 27.09.2022)

58. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 N 373 (Редакція поточна) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> (дата звернення 17.09.2022)

59. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ МФУ від 27.06.2013 № 635 (Редакція станом на 14.01.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення 26.11.2022)

60. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 16.08.2022)

61. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 08.10.2022)

62. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України № 92 від 07.04.2000 (Редакція станом на 29.07.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 08.10.2022)

63. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#TextText> (дата звернення 08.10.2022)

64. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 08.10.2022)

65. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності: наказ МФУ від 25.10.2019 № 452 (Редакція станом на 29.10.2019) // База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7%20709_.pdf 20.10.2022)

66. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (Редакція станом на 29.07.2022) //

База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення 18.09.2022)

67. Про оплату праці: Закон України № 108/95-ВР від 24.03.95 (Редакція станом на 05.07.2021) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 03.09.2022)

68. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: лист МФУ від 29.07.2003 № 04230-108 (Редакція станом на 29.07.2003) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-108201-03#Text> (дата звернення 27.11.2022)

69. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 №3480–IV (Редакція станом на 14.01.2021) // <https://www.president.gov.ua/documents/3480iv-4050> (дата звернення 16.10.2022)

70. Савченко С. Б., Дроздова А. Проблеми нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 1 (72). С. 225–229.

71. Семененко В. М., Коваленко Д. І., Бугас В. В., Семененко О. В. Економічна теорія. Політекономія: Навчальний посібник ЦУЛ 2011 р. 428 с

72. Сіренко Н. М. С40 Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : курс лекцій / Н. М. Сіренко, І. В. Баришевська, Ю.О.Щербина. – Миколаїв : МНАУ, 2016. – 132 с.

73. Складання фінансової звітності у форматі iXBRL https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/Present_iXBRL_300321-1.pdf

74. Скрипник А. Ю., Коркушко О. Н., Лаврук О. В., Годнюк І. В., Кушнір Л. А., Свирида О. В., Шевчук Н. С., Герасимова Т. І. Бухгалтерський (фінансовий) облік та контроль у схемах і таблицях: історія та сьогодення : навч.-метод. посібник. Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний

соціально-економічний коледж / Кам'янець-Подільський. Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2020. 310 с.

75. Статистична інформація / Офіційний сайт державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 11.09.2022)

76. Сук Л. К. Облік витрат за елементами і статтями. // *Облік і фінанси*, 2019. С. 49-54. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Oif_apk_2019_3_8.pdf (дата звернення 16.10.2022)

77. Управлінський облік : навч. посіб. /О.М.Брадул, В. А.Шепелюк, Л. Я.Шевченко, П. Д.Камінський, та ін; ДНУЕТ. Кривий Ріг. : 2017. 113 с.

78. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. – 2013. – Вип. 1 (49). Економічні науки. – С. 44-47.

79. Фінансовий облік 1 (у схемах і таблицях) Частина 1: навч. посіб. / М.Т. Теловата, О.В. Петраковська за заг. ред. М.Т. Теловатої. К: Інтердрук, 2019. 217 с.

ДОДАТКИ