

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**Баглай Леонід Леонідович**

**Аудит витрат, доходів та фінансових результатів від  
операційної діяльності підприємства  
(на матеріалах ПрАТ «Тернопільський молокозавод»)**

Випускна кваліфікаційна за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Виконав студент групи  
ОАБм-21  
Баглай Л. Л.

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Голяш І. Д.

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ Адамик О. В.

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Витрати, доходи та фінансові результати як об’єкт аудиту.....	6
1.1.Основні вимоги до визнання та оцінки витрат.....	6
1.2.Економічний зміст, склад та класифікація доходів .....	13
1.3.Прибуток і його роль в сучасних умовах господарювання.....	23
Висновки до розділу 1.....	31
Розділ 2. Облік витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства як інформаційна база для аудиторської перевірки.....	33
2.1.Облік витрат від операційної діяльності.....	33
2.2.Облік доходів від операційної діяльності підприємства.....	41
2.3.Облік фінансових результатів від операційної діяльності.....	47
2.4.Облік витрат, доходів та фінансових результатів в умовах АРМ бухгалтерії.....	54
Висновки до розділу 2.....	60
Розділ 3. Методика аудиту витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.....	61
3.1.Методичні прийоми аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.....	61
3.2.Аналітичні процедури аудиту витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємства.....	74
Висновки до розділу 3.....	83
Висновки.....	84
Список використаних джерел.....	87
ДОДАТКИ.....	97

## Вступ

**Актуальність дослідження.** Закономірно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат його діяльності. При цьому фінансовий результат виступає тим комплексним показником, який узагальнює усі результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність. Багато публікацій, статей, підручників присвячені дослідженню механізму формування та визначенню сутності витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності. Це означає, що дані економічні категорії є важливими об'єктами дослідження.

Вивченню проблеми аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності значну увагу приділяють провідні сучасні вчені у галузі фінансового обліку такі, як Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Мних, Н.Г. Чумаченко, Т.Г. Камінська, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, В.А. Дерій, В.В. Собко, Л.В. Нападовська. Інформаційною базою роботи є первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність ПрАТ «Тернопільський молокозавод», нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України, наукові звіти НДІ тощо.

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

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

- визначити економічну сутність витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності;
- охарактеризувати інформаційну базу аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства;
- узагальнити особливості молокопереробної галузі при формуванні фінансового результату від операційної діяльності;

- удосконалити алгоритми формування необхідних даних про витрати, доходи і фінансові результати від операційної діяльності в умовах АРМ бухгалтера на основі даних фінансового обліку;
- використати аналітичні процедури для дослідження витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності
- запропонувати шляхи вдосконалення методики аудиту і аналізу витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.

**Предметом дослідження** є організація та методика проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності.

**Об'єктом дослідження** є сукупність фінансово-господарських процесів у ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

**Методи дослідження** Для досягнення мети застосовувався комплекс загальнонаукових методів. Були використані методи індукції, дедукції – при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів; аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до обліку фінансових результатів; спостереження та порівняння – для визначення стану обліку господарських операцій ПрАТ «Тернопільський молокозавод»; аналіз коефіцієнтів – для формування критеріїв оцінювання ефективності виробничо-фінансової діяльності підприємств; зведення – з метою узагальнення розроблених варіантів видозмін у діяльності підприємств щодо обрання стратегічної альтернативи їхнього розвитку.

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

**Практичне значення одержаних результатів.** Рекомендації і пропозиції, сформовані у даній роботі знайшли своє практичне застосування. Всі вони спрямовані на збагачення практики аудиту витрат, доходів та

фінансових результатів від операційної діяльності конкретними методиками з використанням нових інформаційних технологій для управління підприємствами молокопереробної галузі та взяті до уваги на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

**Апробація результатів.** Основні положення та результати роботи представлені у науковій праці та опубліковані в збірнику наукових праць студентів, Тернопіль, 2018.

**Структура та обсяг роботи.** Загальний обсяг роботи складає 96 сторінок друкованого тексту, у тому числі 20 рисунків, 5 таблиць, 4 додатки. Список використаних джерел налічує 95 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## ВИТРАТИ, ДОХОДИ ТА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ

### 1.1 Основні вимоги до визнання та оцінки витрат

Виробництво продукції, надання певних послуг та виконання робіт потребує витрат, пов'язаних із споживанням капіталу, праці і матеріальних ресурсів[26].

Здійснення певного виду діяльності для отримання прибутку – це є мета створення будь-якого підприємства. Для його визначення характеризують фінансові результати діяльності підприємств, тобто зіставляють отримані доходи та понесені витрати. При цьому відіграє важливу роль правильне обчислення величини витрат діяльності суб'єктів господарювання.

Їх сутність розглядається у П(С)БО № 16 «Витрати», а також дається визначення у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначалось, що витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [3].

Враховуючи досить важливе значення величини витрат при визначенні фінансового результату, було розроблено окремий стандарт, який називається «Витрати». Він розкриває об'єктивне та максимально повне формування обліково-інформаційного обґрунтування результатів діяльності підприємства. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

В «Економічній енциклопедії» (том 1) дається таке визначення: «Витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі

фонди підприємства». Тобто витрати – це те, що підприємство платить для того, щоб працювати і отримувати дохід.

Доктором економічних наук, професором С.І. Юрієм в економічній літературі: зазначено «Витрати підприємства здійснюються у виробництві». Це означає, що витрати у процесі виготовлення продукції, виконанні робіт та надання послуг йдуть на закупівлю сировини, енергії, палива, матеріалів, придбання засобів праці, а також найму робочої сили.

Професор М.С. Пушкар дає таке визначення даного поняття: «Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [78]. Звідси випливає, що витратами підприємства є вилучення коштів, яке пов'язане з господарською діяльністю підприємства, за виключенням відрахувань в фонд дивідендів, резервний (страховий) капітал і на поповнення статутного капіталу.

Економісти, такі як І.В. Буян, Р.М. Березюк, В.С. Загорський, О.Д. Вовчак, І.Г. Благун, вважають, що витрати це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Класифікація витрат – це поділ їх на групи для кращого їх розуміння та подальшого списання на певний продукт виробництва [46].

Їх поділ на різні класи за певними ознаками класифікації напружено на вирішення певних завдань управління підприємством, фірмою, господарюючим суб'єктом. Це зумовлює необхідність класифікації витрат за такими критеріями, які найкраще підійдуть для різних видів підприємств не зважаючи на їх особливості виробництва.

Адже, витрати будь-якого господарюючого суб'єкта є найважливішою складовою управління, тому що виробництво продукції починається саме з них, а вже потім розглядаються та вивчаються питання управління, організації та одержання доходів і фінансових результатів діяльності. У фінансовому обліку виділяють три напрями класифікації витрат (див. рис.1.1).



Рис 1.1. Напрями класифікації витрат[самостійно розроблено]

До витрат для визначення собівартості робіт (послуг, продукції) і отриманого доходу відносяться:

- невичерпані і вичерпані;
- витрати на продукцію виробництва і витрати періоду;
- прямі і непрямі;
- основні і накладні;
- за статтями калькуляції і елементами витрат[75].

Сутність вхідних (невичерпаних) витрат полягає в тому, що вони появляються в результаті придбання активів на склад. Дані активи відображаються в балансі у складі готової продукції, виробничих запасів та незавершеного виробництва. Такі витрати в майбутньому принесуть дохід.

Витрати, що включаються в собівартість продукції – це витрати на продукцію. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати[79].

прямі матеріальні витрати (напівфабрикати, вартість сировини та матеріалів, які є основою продукції, що виготовляється тощо). Вони можуть бути зменшені на суму зворотних відходів, які виникли в результаті виробництва продукції.



До прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата робітників, які задіяні в виробництві даного виду продукції.

До складу інших прямих витрат включені решта виробничих витрат, які стосуються певного виду виробництва чи об'єкта, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Загальновиробничі витрати об'єднують:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці працівникам управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування працівникам управління цехами, дільницями; витрати пов'язанні з відрядженнями працівників управління цехами);
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення(техніка і обладнання складів);
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати, які виникають при утриманні, експлуатації та ремонті, страхування, операційні оренді основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи для працівників, що зайняті вдосконаленням технології та організації виробництва, поліпшення якості продукції, підвищення її надійності та ін.);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та навколишнього середовища.

– інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв та ін.)[46].

Загальновиробничі витрати поділяють на 2 групи: постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати, величина яких змінюється в результаті зміни величини виробництва. Змінні загальновиробничі витрати на підприємстві розподіляють на певний об'єкт за допомогою бази розподілу(годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) та результатів виробництва за звітній період[75].

Витратами періоду є адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються.

Прямі витрати відносяться безпосередньо на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), оскільки вони є технологічно необхідними і за допомогою документування фактів витрачання ресурсів завжди можна визначити, на який виріб вони списані[67].

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням господарської діяльності (див.рис. 1.2).



Рис 1.2. Класифікація накладних витрат

Сутність основних витрат полягає у тому, що це витрати, безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Вони складають основу майбутньої продукції.

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць).

Одноразові витрати – це витрати, які виникають спонтанно і їх періодичність становить більше як 1 місяць. Довгострокові витрати – це витрати, які виникають внаслідок укладеного договору чи контракту, який укладений на більше як 9 місяців з перших понесених витрат) [52]. Існує певна класифікація і щодо витрат для планування і прийняття рішень(рис.1.3).

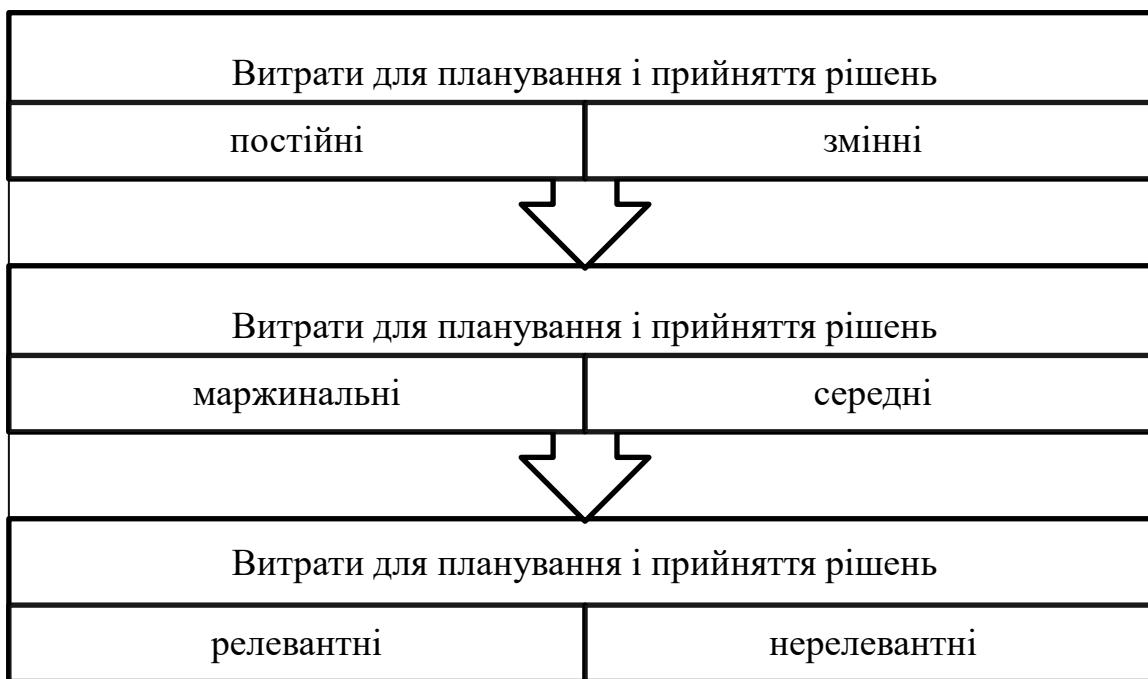


Рис.1.3. Класифікація витрат для планування і прийняття рішень

До постійних витрат можна віднести амортизацію по адміністративних приміщеннях, заробітну плату працівникам адміністрації і обов'язкові нарахування на неї і ін..

До змінних витрат відносять використані матеріали на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), заробітна плата робітників і обов'язкові нарахування на неї.

Релевантні витрати залежать безпосередньо від керівника підприємства, а нерелевантні – не залежать від прийняття ним управлінських рішень.

Для витрат для здійснення процесу контролювання і регулювання також існує певна класифікація(див. рис.1.4).



Рис. 1.4. Класифікація витрат для здійснення процесу контролювання та регулювання

Класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей підприємства. На практиці існує багато різних видів їх групування. Кожна із них відіграє важливу роль при формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень керівником або власником підприємства. Це розкриває правильне визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в ринкових умовах й формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної діяльності господарюючого суб'єкта в конкурентному середовищі.

## 1.2. Економічний зміст, склад та класифікація доходів

Термін «дохід» є економічною категорією. Його сутність та роль в економіці досліджують з тих пір коли появилися підприємства. Вчені не дійшли до одної думки на рахунок визначення його поняття, серед них є суперечності пов'язані з його класифікацією та економічною сутністю, проблем, які виникають при формуванні доходів на підприємствах з певними специфіками в своїй діяльності.

Поняття "дохід" і його аналіз нам подарували дослідження класиків. Адже після них ніхто не створив цілісної системи поглядів щодо цього поняття, включаючи меркантилістів, схоластів та фізіократів.

Основним показником розвитку суспільства є доходи населення. Тому доцільно вважати, вони заслуговують на детальні вивчення їх економічної сутності, оскільки категорія “дохід” лежить в основі системи національних рахунків і використовується для визначення розвитку населення[78].

Інколи термін «дохід» ототожнюється з поняттям «виручка», що трактується як величина виробленої і проданої продукції. Прикладом цього підходу є наступне: «Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг».

Но порівнювати ці два поняття не можна. Адже тоді це виключає такі притаманні для нього елементи, як:

- отримана орендна плата ;
- отримані підприємством платежі за використання його інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо(роялті);
- дивіденди та проценти по сформованому підприємством портфелю фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій і т. д.

Томі поняття "дохід" потрібно розглядати значно ширше, ніж просто «виручка». Його потрібно трактувати за двома підходами- економічним та бухгалтерським. Економістам до вподоби перший підхід.

Професор Юрій С.І. зазначав: «У широкому розумінні дохід підприємства – це всі грошові кошти, які одержує від реалізації продукції, володіння та продажу матеріальних і фінансових активів.

Вчені-економісти у галузі фінансів, серед яких В.С. Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г. Благун, І.Р.Чуй кажуть, що: «Доходи підприємства – вся сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах» [54].

В галузі економіки підприємства вчені-економісти Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева зазначають: «Дохід – економічне явище. У широкому розумінні означає будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. Дохід компанії можна охарактеризувати як збільшення її активів або зменшення зобов'язань, що обумовлює збільшення суспільного капіталу».

Економісти І.М.Бойчук, П.С.Харів, М.І.Хопчан, Ю.В.Піча стверджують, що доходи можна розглядати в трьох аспектах( див. рис.1.6):

1) грошові надходження юридичним і фізичним особам за господарську

та інші види діяльності, що становлять залишок між грошовою виручкою і матеріальними витратами, які пов'язані з відповідною діяльністю;

2) доходи певних верств населення в грошовій і натуральній формі, що мають характер соціальних виплат (пенсії, різні допомоги і пільги, стипендії тощо);

3) доходи від власності... (доходи, які породжуються правом власності на землю, капіталом, майном).

В галузі економіки підприємства вчені-економісти Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева зазначають: «Дохід – поширене економічне явище. У широкому розумінні означає будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. Дохід компанії можна охарактеризувати як збільшення її активів або зменшення зобов'язань, що обумовлює збільшення суспільного капіталу».

Економісти І.М.Бойчук, П.С.Харів, М.І.Хопчан, Ю.В.Піча стверджують, що доходи можна розглядати в трьох аспектах( див. рис.1.6):

1) грошові надходження юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності, що становлять залишок між грошовою виручкою і матеріальними витратами, які пов'язані з відповідною діяльністю;

2) доходи певних верств населення в грошовій і натуральній формі, що мають характер соціальних виплат (пенсії, різні допомоги і пільги, стипендії тощо);

2) доходи від власності... (доходи від володіння землею, нерухомим майном).

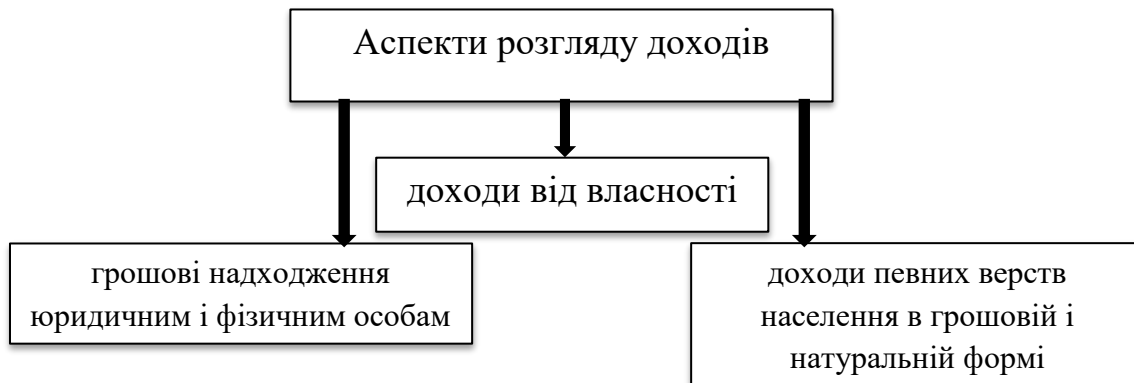


Рис. 1.6. Аспекти розгляду доходів [Авторська розробка]

Щодо першого аспекту трактування доходів згаданими вище авторами, то, вважаємо, що вони допустили помилку, сплутавши доходи взагалі із чистим доходом. В даному випадку треба було б зупинитися, за нашим розумінням, на визначенні доходів як грошових надходжень юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності.

Щодо визначення сутності поняття «дохід підприємства» як економічної категорії, в свою чергу, можна використати витратний і ринковий підхід. Серед всіх теорій які базуються на цих підходах можна виокремити такі [46]:

1. Факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання окремих видів економічних ресурсів або факторів виробництва.

2. Компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності та ризик.

3. Інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та ін. інновації, що істотно підвищують продуктивність праці.

4. Теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку[37].

Перераховані теорії не заперечують одна одну, а навіть частково подібні. Кожна з них розкриває певний один аспект складного процесу визначення сутності доходу і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Поняття «дохід підприємства» стало поширюватися тільки серед сучасних економістів. Визначається як сума виручки від реалізації майна і продукції, а також від здійснення позареалізаційних операцій. Для прикладу такого підходу наведемо тлумачення цього поняття В.П. Грузіновим: «Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів від позареалізаційних операцій» [42].

У фінансовому обліку трактування поняття доходу переважно базується на терміні "економічна вигода". Саме такий зміст цієї категорії використовується у теорії та методології ведення обліку в Україні та деяких країнах Європи. Визначення сутності доходу в європейських країнах трактується із використанням трьох концепцій: концепції продукту, концепції вибуття і концепції приросту ( див. рис. 1.7).



У концепції продукту дохід розглядається як динамічний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Зокрема, такі вчені, як Патон і Літлтон, доходом називали продукт діяльності підприємства. При визначенні доходів за цією концепцією ми не можемо зафіксувати ні його момент визначення, ні його величину, що є недоліком.



Рис. 1.7. Класифікація концепцій доходу [Авторська розробка]

В концепції вибуття, ставиться акцент на причини визнання доходу лише при передачі продукції покупцям. Недоліком такого підходу до визнання сутності доходу полягає в тому, що він не дає на складі обліковувати виручку, нараховану згідно з умовами підписаного договору за завершеними етапами виконаних робіт. У концепції приросту дохід визначають як грошові кошти, отримані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит [33].

З точки зору фінансового обліку підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті фінансової звітності № 18, який носить назву «Дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу» [46].

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

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 15, який носить називається «Дохід» зазначається: «Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [6].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначалося: «Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [64].

Визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім точне і коректне. Адже «не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань» вказує на момент отримання доходу. Свідченням отримання доходу є оплачений, пред'явленого нами тобто підприємством покупцеві нашої продукції (товарів, робіт, послуг). При погашенні їх зростання капіталу не відбувається. Не погашення зобов'язань призводить до зростання капіталу, а відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі» [34].

На думку професора М. С. Пушкаря, «дохід» означає, якщо його характеризувати як економічну категорію, «потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких по-факторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [78].

Варто зазначити, дохід підприємства визначається у грошовій формі і за певний період. Вартість грошей у часі постійно змінюється під впливом інфляції та інших чинників. Отож варто зазначити, що чим більший буде період, тим показник зміни доходу підприємства збільшиться. Тому фактор часу повинен враховуватися при об'єктивній оцінці доходу.

Також необхідно сказати, що нього є високий вплив ризику, який присутній в діяльності всіх підприємств. Отже, для об'єктивного оцінювання доходу підприємства має також враховуватися фактор часу.

Зменшення зобов'язання або збільшення активу є оптимальним часом для визначення доходу, що в результаті зумовлює збільшення власного капіталу (окрім випадків коли він збільшується за рахунок внесків учасників підприємства)[56].

Поняття «дохід підприємства» у широкому розумінні як за економічним, так і за бухгалтерським підходом з точки зору фінансового обліку дозволяє нам виділити такі його характеристики:

- виручка з реалізації іншого майна та отримання коштів з позареалізаційних операцій є двома основними формами економічних вигод, що характеризують дохід підприємства;
- цей фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод;
- дохід підприємства можна розглядати, як один із групи фінансових результатів за певний період його господарської діяльності;
- економічні вигоди визначаються обсягом у грошовій формі, які формують дохід підприємства.

В економічній літературі вчені не приділяють великого значення проблемі класифікації доходів. Адже вона являється одним із багатьох елементів які впливають на управлінські. Дана класифікація повинна бути побудована на основі аналітичного обліку, дає можливість менеджерам швидше реагувати на зміни в певних сегментах ринку, що в результаті може призвести до зміни загального доходу.

Добре спланована організація аналітичного обліку доходів підприємства необхідна для одержання інформації для ефективного застосування в контролі, аналізі та складання фінансової звітності. Групувати доходи можна за різними ознаками(див. рис. 1.8).

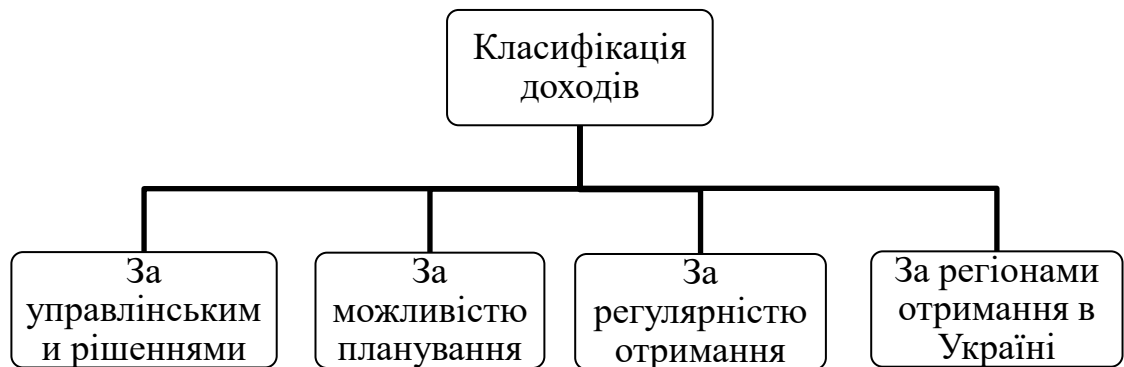


Рис. 1.8. Класифікація доходів за видами [Авторська розробка]

Кожен вид доходу має свої особливості, які ускладнюють процес їх визнання. В результаті на кожному підприємстві доволі великого значення набуває розмежування доходів на певну класифікаційну групу. Отже, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в фінансовому обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо);

- інші операційні доходи - відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття) тощо;

- фінансові доходи - дозволяють нам побачити дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій;

- інші доходи - показується дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Існує також класифікація доходів підприємств відповідно до їх виду діяльності(див. рис. 1.9).доходи до певних груп, відповідно до:

- видів діяльності підприємства;
- галузі, в якій функціонує;
- напрямку його діяльності;
- визначеної основної діяльності тощо.



Рисунок 1.9. Класифікація доходів в залежності від виду діяльності підприємства

Також в економічній літературі доходи за видами діяльності розділяють і таким способом:

- за видами продукції, робіт, послуг;
- за структурними підрозділами;
- за відповідальними особами;
- в розрізі покупців, замовників;
- за видами обліку;

- за термінами їх отримання тощо[48].

Отже, дохід підприємства являє собою один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків.

### 1.3 Прибуток і його роль в сучасних умовах господарювання

Природа прибутку ще досі викликає суперечки серед економістів. Вони вважають це поняття економічною категорією, яке неможливо пояснити одним точним визначенням. Вчені-економісти зазначають, що це дуже складний термін за своєю суттю. Для багатьох практиків значення прибутку є дуже простим для розуміння.

Це пояснюється тим, що саме прибуток є основною і найголовнішою рушійною силою ринкової економіки, а також являється мотивом для підприємницької діяльності в сучасних умовах ринку та виступає гарантом прогресу економічної системи підприємства. Відсутність прибутку на певному підприємстві – основний показник регресу економіки підприємства.

Вважається в економічному середовищі, що основним джерелом фінансових ресурсів виступає прибуток на мікро- і макрорівні. Величина прибутку є показником, який дозволить повно визначити продуктивність праці, ефективність виробництва, динаміку рівня собівартості. Роль прибутку досить багатогранна й неоцінима.

Збільшення прибутку являє собою процес розробки та прийняття ефективних управлінських рішень за всіма основними аспектами його формування та розподілу і використання на підприємстві з метою максимізації добробуту власників підприємства в поточному та перспективному періодах [54].

Прибуток – це економічна категорія, яку відносять до ринкової економіки, яка забезпечує інтереси насамперед власників, персоналу підприємства держави. Головним завданням підприємницької діяльності є досягнення позитивного економічного ефекту який являє собою прибуток.

Отже, прибуток є універсальною економічною категорією ефективності. Дана категорія встановлює взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнює результати діяльності підприємства. Термін «прибуток» розглядається, як категорія політичної економії і досліджується з позицій узагальнення джерел і факторів. Як

категорія фінансового обліку прибуток, являє собою результат діяльності підприємства за певний період діяльності. Його збільшення зумовлює самофінансування, призводить до розширеного відтворення, вирішення проблем економічного стимулювання. Значення прибутку в ринковій економіці можна відобразити схематично (див. рис. 1.11).



Рисунок 1.11. Значення прибутку в ринковій економіці

Формування прибутків підприємств різних форм власності на сьогодні є основним питанням як для держави та власників підприємств. Прибуток вважають одним із багатьох вартісних інструментів сучасної економіки. Головна закономірність показує, що чим більший прибуток тим більше можливостей :

- поновлювати свою матеріальну базу,
- розвивати нові виробничі програми,
- розробляти нові напрями діяльності підприємства.



Він спонукає до стабільності підприємства, збільшує фінансову незалежність, проте дискусійним залишається питання економічного змісту фінансових результатів [27].

Багато вчених вважають, що суть економічної категорії прибутку виявляється в тих функціях, які він виконує(див. рис. 1.12).

Суть функції нагромадження полягає у тому, що прибуток є основним джерелом збільшення власних активів підприємства. та гарантом розширеного відтворення виробництва. Наприклад, придбання основних і оборотних фондів.

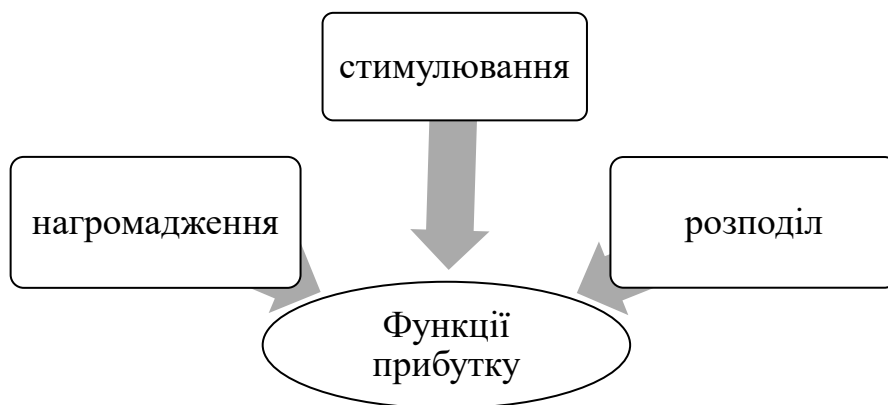


Рисунок 1.12. Класифікація функцій прибутку [розроблено автором]

Функція розподілу виявляється у привласненні й розподілі прибутку між підприємством та власниками чи між підприємством та державою.

Заохочення управлінського персоналу за результатами звітного періоду, підвищення рівня оплати праці за високі виробничі показники - у цьому полягає функція стимулювання.

Прибуток є універсальною економічною категорією ефективності, яка узагальнює результати діяльності фірми, а також встановлює взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками. Зростання прибутку здійснює розширене відтворення, самофінансування, вирішення проблем економічного стимулювання(див. рис. 1.13).

Важливим у з'ясуванні економічної природи прибутку є те, що він виступає перетвореною формою додаткової вартості, її частиною, що створюється додатковою працею у процесі виробництва. Це вартість, яка втілюється у додатковому продукті та створюється виробниками понад вартість необхідного продукту і є властивою всім системам суспільного виробництва. Необхідною умовою одержання прибутку є реалізація втіленої у створеному продукті вартості і набуття ним грошової форми, що відбувається у сфері обігу. Прибуток і додаткова вартість не завжди збігаються залежно від того, продаються товари за вартістю, вище або нижче вартості. Отже, прибуток можна визначити також як реалізовану частину додаткової вартості[65].

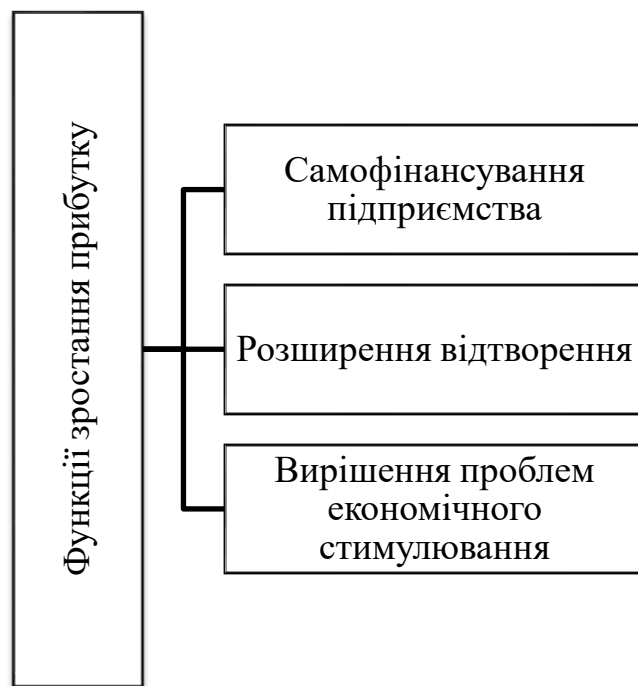


Рис.1.13. Функції зростання прибутку підприємства [авторська розробка]

В умовах ринкових відносин велике значення має обґрунтування співвідношень у спрямуванні прибутку на цілі виробничо-технічного розвитку, соціального розвитку, формування фінансового резерву, на виплату засновникам (власникам), дивіденди акціонерам тощо. Водночас, прибуток є джерелом сплати підприємством штрафних санкцій, здійснення

відрахувань на благодійні заходи, а також використовується для погашення кредитів, отриманих на інвестиційні цілі.

Дана економічна категорія об'єднує дві взаємозалежні протилежності. З одного боку, прибуток виступає як результат використання капіталу в процесі господарської діяльності, з іншого, він є джерелом його формування і нагромадження. З огляду на це вчені звертають увагу на ту роль прибутку, яку він відіграє у сучасному ринковому господарстві у діяльності окремих підприємств і всієї економічної системи держави [27].

Особливість прибутку полягає в тому, що навіть якщо його не використовують для потреб на конкретному підприємстві, то він розподіляючись і перерозподіляючись у масштабах економічної системи держави, іде на утворення і нагромадження капіталу інших суб'єктів підприємництва. Це є, так зване, джерело коштів, яке здійснює формування заощаджень підприємств.

Стосовно політики управління розподілом прибутку підприємства, то вона повинна відображати основні вимоги загальної стратегії розвитку підприємства, забезпечувати підвищення його ринкової ціни, формувати необхідні обсяги інвестиційних ресурсів, забезпечувати матеріальні інтереси власників і працівників [65].

Тому його загальний обсяг у процесі розподілу і використання є одним із найважливіших складників заощаджень підприємств. Причому напрямки їх застосування визначає самостійно кожен суб'єкт господарювання. Це означає, що чистий прибуток підприємство може використати на створення резервного фонду, виплату дивідендів, поповнення статутного фонду, інші напрями(див. рис. 1.14).

В умовах ринкових відносин велике значення має обґрунтування співвідношень у спрямуванні прибутку на цілі виробничо-технічного розвитку, соціального розвитку, формування фінансового резерву, на виплату засновникам (власникам), дивіденди акціонерам тощо. Водночас, прибуток є джерелом сплати підприємством штрафних санкцій, здійснення відрахувань на бла-

годійні заходи, а також використовується для погашення кредитів, отриманих на інвестиційні цілі

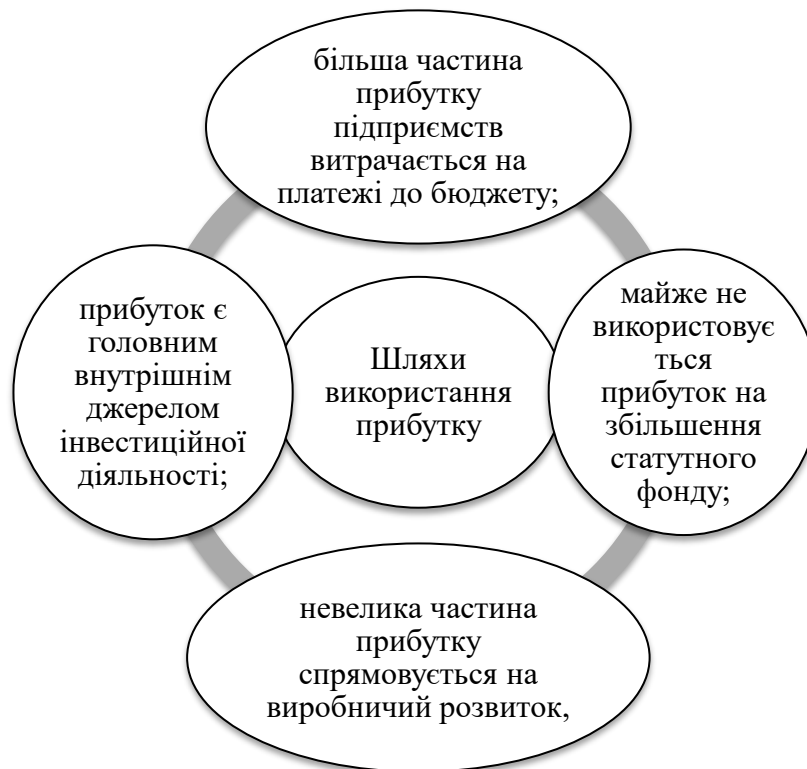


Рис. 1.14. Шляхи використання прибутку [Авторська розробка]

Зростання загальної суми збитку і відсутність прибуткових галузей у виробничій сфері є однією з перших ознак погіршення справ у національній економіці. Це вказує на неефективність господарювання, прагнення до заниження фактично отриманого фінансового результату. Через неефективний рівень господарювання багато акціонерних і інших недержавних підприємств не лише не виплачують дивіденди на акції, а й є найбільшими боржниками із заробітної плати перед своїм персоналом, не виконують зобов'язання перед бюджетом і позабюджетними фондами. Цим самим завдається значний збиток усьому національному господарству, яке з превеликими труднощами долає наслідки системної кризи[70].

Для кожної організаційно-правової форми підприємства законодавчо установлений відповідний механізм розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, заснований на особливостях внутрішнього пристрою і регулювання діяльності підприємств відповідних форм власності.

Характер розподілу визначає багато важливих аспектів діяльності підприємства. Розподіл прибутку здійснюється відповідно до розробленої політики (дивідендної політики), формування якої є однією із найскладніших завдань загальної політики управління прибутком підприємства. Дивідендною політикою є набір цілей і завдань, які ставить перед собою керівництво підприємства у галузі виплати дивідендів, а також сукупність методів і засобів їх досягнення. Оптимізація дивідендної політики – це оптимізація співвідношення між прибутком, що виплачується у вигляді дивідендів, і тим, який реінвестується з метою максимізації доходів власників [65].

Стратегічними завданнями управління підприємств, з урахуванням яких необхідно виконувати розподіл прибутку, є:

- ефективність діяльності ключових напрямків діяльності;
- додатковий розвиток і отримання максимальної вартості підприємства;
- стабільність прибутковості діяльності;
- створення нових і розвиток існуючих напрямків діяльності для подальшого розвитку;
- виконання можливостей і концентрація потужностей, з метою створення потенціалу розвитку;
- розвиток підприємства шляхом ефективного використання капіталу [27].

Прибутковість підприємств за економічною сутністю пов'язана з отриманням прибутку та оцінюється різноманітними його зв'язками з показниками капіталу, витрат, доходів, які є головними орієнтирами і водночас критеріями стану та ефективності виробництва [35].

Задачами управління формуванням прибутку підприємства є:

- розробка оптимальної пропорційності між рівнем прибутку, що формується, та допустимим рівнем ризику;
- формування високої якості прибутку, що формується;

- здійснення максимізації розміру прибутку, що формується, і який відповідає ресурсному потенціалу суб'єкта господарювання та ринковій кон'юнктурі;

- створення постійного збільшення ринкової вартості підприємства;
- підтримка конкурентоспроможності у довгостроковому періоді;
- розрахунок ліквідності підприємства та його платоспроможності;
- підтримка інвестиційної привабливості.

У сучасній економічній теорії роль прибутку визначається певною сукупністю характеристик, кожна з яких можна назвати роллю прибутку в економіці

Отже, як зазначають вчені – економісти, особливістю прибутку в умовах ринку є не накопичення його в грошовій формі, а витрачання на інвестиції та інновації. Повертаючись через них, він стимулює економічне зростання фірми та сприяє підвищенню його конкурентноздатності.

## Висновки до розділу 1

Вивчення сутності терміну «витрати» дає змогу зрозуміти, що дане поняття означає вимір ресурсів в вартісному значенні, які використані для поставленої мети підприємства, а також виконання операцій. Отже, витрати зараз являють собою збільшення боргових зобов'язань або зменшення ресурсів підприємства у процесі господарської діяльності. Витрати виступають фактом використаних підприємством матеріалів, послуг та сировини.

В результаті доходи вважають джерелом погашення чи покриття матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, а також інших витрат пов'язаних з виробництвом продукції.

Підприємства різних форм власності лише в момент реалізації продукції визначають доходи і витрати пов'язані з ним. Враховуючи це, на мою думку, варто розширити їх класифікацію і наблизити кожен групу до функцій управлінського обліку для покращення прийняття управлінських рішень.

Для ефективного управління підприємством необхідно мати правильну класифікацію доходів. На її основі будується аналітичний облік підприємства, що дозволяє менеджерам оперативно і ефективно діяти на змін в виробництві. Сучасні економісти приділяють небагато уваги проблемам пов'язаних з класифікацією доходів, яка є основним елементом прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Також варто зазначити - фінансовою категорією, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, фірми, характеризує ефективність виробництва і свідчить про обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості, є прибуток. Який являється основним показником функціонування підприємства, що впливає на добробут власників, покупців, на економічну ситуацію в країні шляхом поповнення державного бюджету сплатою обов'язкових платежів, податків, зборів. Величина прибутку є основним показником який впливає на подальшу діяльність підприємства.

Отже, значна роль прибутку в розвитку фірми і розкритті інтересів його власників та персоналу, а також держави визначають необхідність дослідження питань пов'язаних із використанням прибутку підприємства.



## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ДЛЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

#### 2.1. Облік витрат від операційної діяльності

Процес виробництва об'єднує операції з виготовлення продукції, що є основним процесом господарської діяльності. Тут використовуються матеріали, природні ресурси, паливо, енергія, сировина, трудові ресурси, основні засоби та здійснюються інші витрати. Тому на рахунках фінансового обліку в результаті повинна своєчасно, повно і точно відображатись інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для розрахунку фактичної собівартості, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів[26].

Метою аудиту витрат від операційної діяльності є контроль за правильністю, повнотою, своєчасністю бухгалтерського обліку випуску і руху готової продукції, її оцінки та обчислення виручки від реалізації продукції, а також управлінських і комерційних витрат та прибутку (збитку) від продажу.

У процесі аудиту вирішується комплекс взаємопов'язаних завдань:

- перевірка незмінності обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості;
- аналізується облікова політика підприємства в частині, що регулює порядок організації обліку випуску і продажу готової продукції згідно з чинним законодавством та галузевим особливостям;
- перевірка дотримання тимчасового чинника віднесення деяких витрат на фактичну собівартість;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва і розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартість готової продукції;

- перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат тощо;
- підтверджується первісна оцінка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- перевіряється правильність документального оформлення операцій з випуску та продажу продукції;
- вивчається порядок обліку та списання витрат на виробництво і продаж готової продукції, товарів;
- перевіряється правильність розрахунків і списання сум відхилень фактичної собівартості від планової;
- оцінюються повнота, своєчасність і достовірність оприбуткування готової продукції на склад, відпуску та продажу її покупцям;
- аналізуються правильність і законність організації аналітичного і синтетичного обліку операцій, пов'язаних з рухом готової продукції;
- контролюється дотримання податкового законодавства в частині оподаткування операцій з продажу готової продукції.

При аудиторській перевірці слід знати, що витрати від операційної діяльності включають в себе витрати на ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що стосуються виробництва та реалізації молочної продукції, а також з проведенням операцій з переробки молока. Перше є основною діяльністю даного підприємства, а друге – це є інша діяльність(див. рис.2.1). Операційні витрати хоча й викликані виробничим процесом, який вимагає загального керівництва та координації роботи підприємства в цілому, але вони не включаються у собівартість продукції. До витрат операційної у відповідності до пункту 17 стандарту фінансового обліку 16 «Витрати» відносять: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати[75].



Рис. 2.1. Витрати операційної діяльності

Витрати від операційної діяльності можна класифікувати за різними ознаками. В залежності від періоду отримання доходу від понесених витрат:

1. Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.
2. Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [54].

Така класифікація використовується ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Релевантними витратами вважають витрати, які напряду залежать від прийняття управлінських рішень. Нерелевантні – витрати, які навпаки не залежать від прийняття управлінських рішень[30].

Адміністративні витрати появилися в результаті необхідності керувати підприємством. Управління ПрАТ «Тернопільський молокозавод» та окремими його підрозділами неможливо собі уявити без команди менеджерів та здійсненням ними управлінських функцій. Треба відзначити, що фінансовий облік відображає адміністративні витрати методом концентрації комплексу витрат на одному рахунку 92, який містить обмежений перелік статей, що характеризують процес обслуговування та

управління підприємством. Існуюча номенклатура статей не є науково обґрунтованою і важко зрозуміти критерій їх виділення, тому підприємства повинні самостійно розробити класифікацію витрат на основі рекомендованої стандартом обліку 16 «Витрати».

Таблиця 2.1

## Характеристика адміністративних витрат

А	№п/п	Елементи адміністративних витрат
д м і	1	витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
н і	2	загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
с т р а	3	винагороди за професійні послуги сторонніх юридичних та фізичних осіб (юридичні, аудиторські, з оцінки майна, консультаційні з питань розвитку підприємств, організаційних структур тощо);
т и	4	амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
в	5	витрати на врегулювання спорів у судових органах;
н і	6	витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс, E-mail, Інтернет тощо);
в и т р а т и	7	витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
т и	8	податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції робіт та послуг);
	9	плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
	10	інші витрати загальногосподарського призначення.

Вказана класифікація ґрунтується на чисто бухгалтерському підході до проблеми відображення витрат, пов'язаних з утриманням персоналу адміністрації та господарськими витратами, послугами різних кредиторів та податками.

Необхідно розробляти класифікації виходячи з функцій виконуваних адміністративним персоналом (прогнозування та планування, організація, координація, охорона праці і техніка безпеки, конструювання, технологія, управління якістю продукції, контроль, аналіз, адміністрування тощо)[67].

Розподіл адміністративних витрат за такою методикою створить умови для керівництва ПрАТ «Тернопільський молокозавод» про надання повної інформації щодо витрат для прийняття правильних та обґрунтованих управлінських рішень, а також подальшого планування і прогнозування діяльності молокопереробного заводу.

В обліку слід розмежовувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування продукції до споживача, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, пов'язані з вивченням та стимулюванням попиту і розширенням частки ринку виробника.

Існуюча класифікація витрат на збут, передбачена стандартом обліку 16 «Витрати» включає такі статті:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах зберігання;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- 8) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

9) інші витрати пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг[79].

Щодо класифікації, варто зазначити, що номенклатура статей витрат на збут і маркетинг не є розмежована, крім того, витрати на маркетинг представлені лише однією статтею. Це є її недоліком.

Тому керівництву ПрАТ «Тернопільський молокозавод» варто запропонувати, враховуючи недосконалість типової номенклатури витрат на збут, самостійно розробляти на принципах створення максимальної корисної інформації про збут та маркетинг для того, щоб менеджери могли прийняти обґрунтовані управлінські рішення з метою підвищення ефективності збутової діяльності.

На кожному із субрахунків концентруються певні витрати понесені даним молокопереробним підприємством, які списуються з кредита рахунків. Це можна відобразити за допомогою матриці. У табл. 2.2 показані кореспондуючі рахунки, в яких знаком «+» відображено можливу кореспонденцію, а знаком «-» відсутність кореспонденції.

Таблиця 2.2

Матриця кореспонденції рахунків з інших витрат операційної діяльності

Дебет рахунка 94	Кредит рахунків													
	20	22	37	39	63	65	66	68	10,11, 12	13	30,31	24,28,25, 26,27	36	38
941	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	-	-
942	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-
943	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
944	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
945	+	+	-	+	-	-	+	-	-	+	+	+	-	-
946	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
947	+	+	+	-	+	-	-	-	+	-	+	+	-	-
948	-	-	-	-	+	+	+	+	-	-	+	-	+	-
949	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	-	-

Окрім, адміністративних і збутових витрат у процесі господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можуть бути й інші витрати, які відносяться до операційної діяльності. Операційна діяльність – це діяльність, яка є передбачена статутом з виробництва продукції, робіт та послуг. Такі витрати пов'язані з господарською діяльністю ПрАТ «Тернопільський молокозавод» і вони збираються по дебету рахунку 94 «Інші витрати господарської діяльності». Ця група витрат операційної діяльності характеризується різноманітністю. Тому даний рахунок має багато субрахунків.

Робимо висновок про те, що адміністративно-управлінський персонал ПрАТ «Тернопільський молокозавод» має завжди відстежувати процеси, пов'язані з видами, напрямками, статтями, формами, елементами, сумами витрат та формами, типами, видами, напрямками доходів.

Витрати даного молокопереробного приватного підприємства належать, водночас із активами, зобов'язаннями та капіталом, до найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі обліку та перебуває під пильним наглядом економічного контролю.

Витрати потрібні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для створення та виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт, ведення організаційно-управлінської маркетингової та іншої операційної діяльності.

Види, обсяги, форми, структура та зміст витрат підприємства, діяльність якого аналізуємо, постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, особливо під впливом типів економік, суспільно-економічних формацій, світових політичних і економічних тенденцій, а також процесів.

Скорочення витрат у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» не повинно бути самоціллю їхніх керівників, адже цим керівникам необхідно врахувати багато моментів:

- 1) керівництво підприємства вимушене постійно планувати і скорочувати власні витрати, проте це треба робити виважено без серйозної шкоди або для торгової марки, або для споживачів, або персоналу;

- 2) у процесі скорочення (зниження) витрат підприємства мають брати участь усі власники, керівництво, персонал, споживачі, акціонери;
- 3) всеохопна компанія зі скорочення витрат підприємства містить в собі більше потенційної шкоди, ніж вигоди;
- 4) кожне рішення про здійснення витрат підприємства має ознаку або колегіальності, або одноособовості

Варто зазначити, що чим вищий рівень здійснення витрат, тим більше він потребує колегіальних рішень і в такому випадку безвідповідально за такої ситуації приймати одноосібні рішення щодо цих витрат керівництву ПрАТ «Тернопільський молокозавод».



## 2.2. Облік доходів від операційної діяльності підприємства

Аудит операцій з обліку доходів, як і будь-якого предмету аудиту, здійснюється за певною методикою, під якою розуміють сукупність методів, прийомів, використаних та досліджених при здійсненні аудиту. До проведення аудиту доходів за окремими їх групами здійснюють перевірку щодо відповідності класифікації, оцінки та умов визнання їх.

Доходи – це основна економічна категорія, яка бере основну роль в формуванні прибутку підприємства [46]. Основною проблемою сучасної теорії та практики обліку доходів є вирішення проблеми методів оцінювання й підходів до моменту виникнення доходів. Облік доходів регулюється нормативно-правовими актами фінансового та податкового обліку, які по-різному тлумачать цю категорію, а тому в практичній діяльності молокопереробних підприємств часто виникають проблеми стосовно їх визначення, класифікації та відображення на рахунках фінансового обліку.

Доходи необхідні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для підтримання його нормальної життєдіяльності, захисту від кризових явищ і несподіванок, тобто форс мажорних обставин, формування умов для свого подальшого розвитку.

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» одним з елементів при розрахунку оподаткованого прибутку є валовий дохід, тому доцільно розглянути та порівняти порядок обліку й відображення у фінансовій та податковій звітності доходу і валового доходу, а також визначити основні розбіжності між ними та виявити причини, що призводять до цих розбіжностей.

Відповідно до цього визначення, валовий дохід поділяють на два види:

- отриманий;
- нарахований.

Отриманий дохід – це грошові кошти, зараховані на банківські рахунки підприємства, оприбутковані в касах, матеріальні й нематеріальні активи, передані у власність або повне господарське володіння підприємства;

передані результати робіт, одержані послуги. Нарахований дохід – це суми, які ще не отримані підприємством, але їх розмір уже відомий [26].

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» доходи підприємства класифікуються за певними ознаками. Так, із метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери); надання послуг, виконання робіт; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті(див. рис. 2.3).

Критерії визначення доходу операційної діяльності застосовуються окремо до кожної операції, але можуть застосовуватися також до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої операції (операцій)[82]. Це залежить від фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

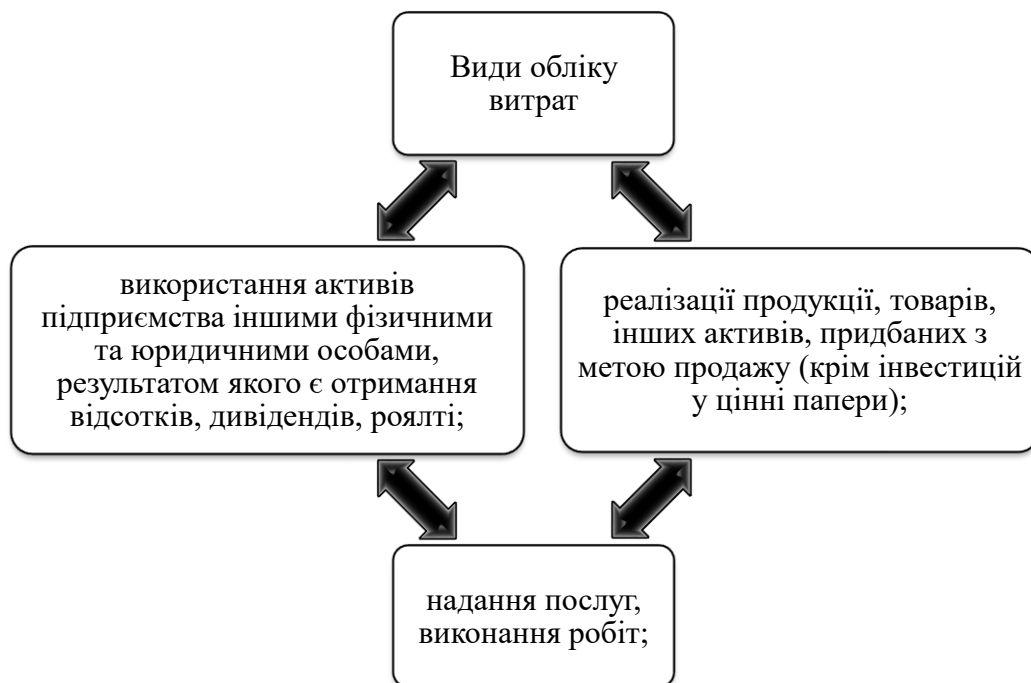


Рис. 2.3. Види обліку витрат [Авторська розробка]

Аналізуючи діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» вважаємо за необхідне дати визначення терміну “дохід від операційної діяльності”, ґрунтуючись на двох позиціях:

1) суть доходу визначається не загальноекономічним тлумаченням, а його підпорядкуванням загальним фінансовим поняттям активів, зобов'язань, капіталу. Суттєвою ознакою доходу слід визнати такі зміни структури балансу, які потенційно приводять до збільшення власного капіталу підприємства в результаті здійснення ним операційної діяльності;

2) самодостатність бухгалтерського розуміння доходу, нейтральність бухгалтерських даних про доходи ґрунтується на рахунках фінансового обліку;

3) фінансове розуміння доходу має бути вихідним для оподаткування, статистичного узагальнення масштабів ділової активності та контролю за діяльністю підприємства з боку осіб, які мають на це певні повноваження;

4) послідовне використання в нормативній лексиці термінологічно стійкого поняття “дохід” дасть змогу запобігти уникненню ряду фінансових і податкових помилок [46].

Критерії визнання доходу [6], згідно П(с)БО 15, застосовуються окремо до кожної операції. Разом з тим, існують певні види доходу, які мають свої особливості визнання. Як правило, при цьому аудитор керується критеріями оцінки доходу [6].

Аналіз можливості дотримання цих вимог при визнанні елементів доходу від операційної діяльності, дає змогу зробити висновок про те, що події, які приводять до:

- виникнення доходів від операційної курсової різниці;
- отримання штрафів, пені, неустойок;
- відшкодування раніше списаних активів;
- списання кредиторської заборгованості[ 37].

Вище перелічені елементи, з однієї сторони, не можуть бути класифіковані як операції, враховуючи відсутність об'єкту і не менш двох суб'єктів операції, з іншої – не є активними діями для отримання доходу, тобто не дотримується жодне із перерахованих вимог для застосування принципу нарахування. Існують отримання, які не визнаються доходом

ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Це можуть бути надходження від юридичних і фізичних осіб. Здійснимо їх перелік у вигляді таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

## Події, що не визнаються доходом від операційної діяльності

Н е  В и з н а ю ть с я  д о х о д о м	№п/п	Перелік операцій, що не визнаються доходом від операційної діяльності
	1	сума акцизного збору;
	2	сума податку на додану вартість;
	3	сума інших податків і обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів;
	4	сума надходжень за договором комісії, агентських та інших аналогічних договорів на користь комітента (власника товару), принципала (боржника, посередника) тощо;
	5	надходження, що належать іншим особам;
	6	сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
	7	сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
	8	сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
	9	надходження від первинного розміщення цінних паперів.

В інших випадках дохід визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Враховуючи те, що на Тернопільському молокозаводі для ведення обліку використовується програма «1С «Бухгалтерія»» пропонується рахунок 70 «Дохід від реалізації» доповнити двома видами аналітичних рахунків: «Види готової продукції» та «Покупці (споживачі)». Це дозволить полегшити роботу спеціалістів даного молокопереробного підприємства при

одержанні необхідної інформації для прийняття певних управлінських рішень.

Аналіз Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", що недавно набув чинності і П(С)БО 15 «Дохід» дозволяє зробити висновок про відсутність інформації про не прогнозований, незалежний від діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» характер доходів, що виникають в результаті зовнішніх подій, але ці подібні доходи включені до складу доходів іншої операційної діяльності[3].

Дохід від операційної діяльності даного приватного підприємства є одним із видів фінансового результату його звичайної господарської діяльності з виготовлення і реалізації молочної продукції, виконання певного виду робіт, надання послуг та інших супроводжувальних їх операцій, що здійснюються циклічно з використанням відповідних ресурсів, на базі якого формується відповідний вид його прибутку.

Формування доходів від операційної діяльності молокопереробного підприємства здійснюється за допомогою регулювання певного економічного механізму нашої країни. На даний час науковці розглядають, як правило, три основні види економічного механізму формування доходів від операційної діяльності:

- державний;
- ринковий;
- внутрішній.

Основу механізму державного регулювання формування доходів з операційної діяльності становлять законодавчі й нормативно-правові акти державних органів влади, що визначають умови формування доходів з операційної діяльності підприємств, а саме: Закони України «Про податок на додану вартість»; «Про оподаткування прибутку підприємств»; «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та багато інших.

Ринкове регулювання доходів з операційної діяльності підприємств опосередковується через ринковий механізм формування рівня цін на молочну продукцію ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що призначена до реалізації. Ринкові ціни на товарну продукцію суб'єктів господарювання формуються під впливом рівня конкуренції, обсягів пропозиції та попиту, цінової еластичності попиту й інших чинників, що широко висвітлені в працях економістів, починаючи з А. Сміта і до наших днів.

### **2.3.Облік фінансових результатів від операційної діяльності**

Фінансовий результат є одним із показників для оцінки ефективності роботи підприємства. В ринкових умовах господарювання його розмір кожне підприємство планує самостійно. Таким чином, фінансовий результат – це показник, який був і залишається об'єктом планування, проте змінилась його роль: за ринкових відносин – це матеріальна основа руху економічних інтересів підприємства та держави[51].

Одним із найскладніших та найбільш відповідальних видів аудиторської перевірки є перевірка фінансових результатів та реального фінансового стану діяльності суб'єкта господарювання. Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства також пояснюється тим, що саме даний вид перевірки становить найвищий ступінь аудиторського ризику. Також, залежно від того наскільки виконана аудиторська робота є повною і наскільки об'єктивним є аудиторський висновок залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку аудиторської діяльності – визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності.

Джерелами інформації для аудиту фінансових результатів є форми фінансової звітності, які дають загальне уявлення про фінансові результати, в тому числі від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. При перевірці правильності відображення фінансових результатів необхідно впевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів: всі операції повинні бути зареєстровані і представлені належним чином; зареєстровані операції повинні відповідати реальності; занесені в правильний період; правильно оцінені; всі операції стосуються підприємства; занесені у відповідний рахунок; правильно представлені в річних звітах.

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат[72].

Дані щодо формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності свідчать, що основним джерелом отримання прибутку більшості сучасних підприємств є їхня операційна діяльність, в тому числі реалізація товарної продукції, що окреслює завдання організації обліку фінансових результатів(див. рис.2.6).

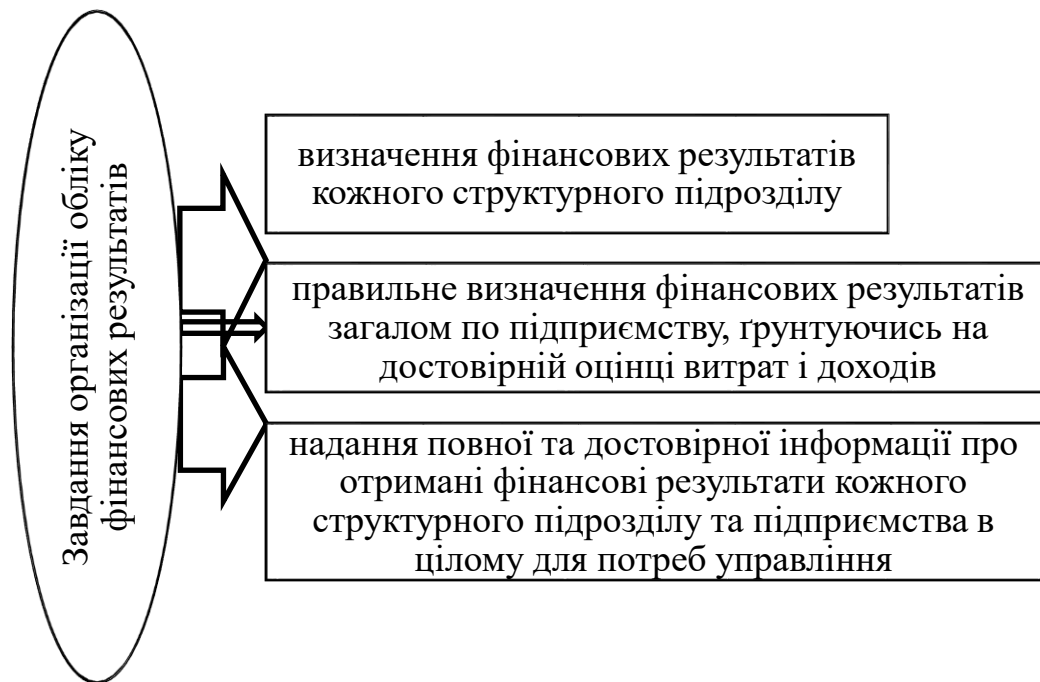


Рис. 2.6. Завдання організації обліку фінансових результатів[авторська розробка]

До завдань організації обліку фінансових результатів відносять: визначення фінансових результатів кожного структурного підрозділу; правильне визначення фінансових результатів загалом по підприємству, ґрунтуючись на достовірній оцінці витрат і доходів; надання повної та достовірної інформації про отримані фінансові результати кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому для потреб управління[87].

У даному випадку це залежить від того, що для вітчизняних підприємств важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Адже підтвердженням цього є факт - основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції, товарів, робіт, послуг.



Чистий дохід підприємства – це різниця між його доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та сумою податку на додану вартість, яка включена до складу цих доходів, акцизного збору, інших зборів і відрахувань, що підлягають вирахуванню з доходу від реалізації відповідно до НП(С)БО 1 [3].

Таким чином, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут.

Зазначимо, що теоретичні засади методології формування фінансових результатів у фінансовому обліку практично однакові для підприємств різних видів економічної діяльності, проте облікові та контрольні функції на молокопереробних підприємствах повинні здійснюватися з урахуванням галузевих особливостей (див. рис. 2.7).



Рис. 2.7. Галузеві особливості молокопереробного виробництва

Дане дослідження показало, що від ступеня врахування галузевих особливостей молокопереробного виробництва залежить якість облікової інформації про доходи і витрати основної діяльності підприємства, а це є основою для калькулювання фактичної собівартості й ціни окремих видів продукції та формування фінансових результатів операційної діяльності. Організаційно-технологічні особливості підприємства, що займається виробництвом молочної продукції визначають структуру інформаційної бази внутрішньогосподарського контролю на підприємствах галузі.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) молокопереробних підприємств повинна бути скоригована на суму позитивних чи негативних відхилень фактичних виробничих витрат від нормативних. Це точніше допоможе визначити фінансовий результат їхньої операційної діяльності. Також дозволить найбільш реально визначити кінцевий фінансовий результат, що носить назву чистий прибуток або, коли необхідно, збиток.

Фінансовий результат від операційної діяльності - це показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Існує формула розрахунку цього показника. Фінансовий результат від операційної діяльності дорівнює результату основної діяльності плюс результату іншої операційної діяльності

Відповідно до моделі формування фінансових результатів необхідно розмежувати фінансові результати в обліку. Для вирішення поставленого завдання пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 “Результат операційної діяльності” на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» а саме:

- 1) 7911 “Результат основної діяльності”;
- 2) 7912 “Результат іншої операційної діяльності”.

Отже, пропонується молокопереробним підприємствам, особливо ПрАТ «Тернопільський молокозавод» при розробці робочого плану рахунків передбачати до субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”

субрахунки другого порядку: 7911 “Результат основної діяльності” та 7912 “Результат іншої операційної діяльності”. Це дасть можливість виділити фінансові результати окремо від основної та іншої операційної діяльності, що необхідно для поглиблення аналізу структури фінансових результатів, розрахунку меж беззбитковості основної операційної діяльності, а також обґрунтування управлінських рішень.

До складу фінансового результату від операційної діяльності входять певні складові(див. табл. 2. 4).

На аналітичних рахунках 7911 і 7912 показ господарських операцій у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволить отримати інформацію без лишній затрат часу про основну та іншу операційну діяльність, а також для ефективного менеджменту їх динаміку показників.

На нашу думку, молокопереробні підприємства, що випускають соціальні види продукції, потребують додаткової державної підтримки шляхом запровадження податкових пільг та надання дотацій підприємствам галузі з державного та місцевих бюджетів. Для цього запропоновано методику, в якій визначено порядок документального оформлення таких операцій та схему їх відображення в синтетичному обліку.

Результати операційної діяльності відображають на рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”, причому прибутки від основної та іншої операційної діяльності необхідно списувати відповідно з дебетів рахунків 7911 і 7912 в кредит рахунка 441 “Прибуток нерозподілений”, збитки – з кредитів 7911 і 7912 в дебет рахунка 442 “Непокриті збитки”.

Таким чином, для повного та достовірного відображення результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», доцільно удосконалити порядок їх визначення, діючий на основі новоствореного Н(С)БО 1 «Вимоги до формування фінансової звітності» [3], відповідно до вищевикладених пропозицій. Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності даного молокопереробного підприємства

Таблиця 2.4

## Складові фінансового результату операційної діяльності

№п/п	Складові фінансових результатів від операційної діяльності	Характеристика
1	Інший операційний дохід	<ul style="list-style-type: none"> <li>-дохід від операційної оренди активів;</li> <li>-дохід від операційних курсових різниць;</li> <li>-відшкодування раніше списаних активів;</li> <li>-дохід від реалізації оборотних активів.</li> </ul>
2	Адміністративні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>-загальні корпоративні витрати;</li> <li>-витрати на службові відрядження і утримання апарату управління;</li> <li>-витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;</li> <li>-винагороди за професійні послуги;</li> <li>-витрати на зв'язок;</li> <li>-амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;</li> <li>-витрати на врегулювання спорів у судових органах;</li> <li>-податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;</li> <li>-плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;</li> <li>-інші витрати загальногосподарського призначення.</li> </ul>
3	Витрати на збут	<ul style="list-style-type: none"> <li>-витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари;</li> <li>-оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;</li> <li>-витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);</li> <li>-витрати на передпродажну підготовку товарів;</li> <li>-витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;</li> <li>-витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції;</li> <li>-витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів);</li> <li>-витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;</li> <li>-інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.</li> </ul>
4	Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на дослідження та розробки;</li> <li>- собівартість реалізованої іноземної валюти;</li> <li>- собівартість реалізованих виробничих запасів;</li> <li>- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;</li> <li>- нестачі і втрати від псування цінностей;</li> <li>- визнані економічні санкції;</li> <li>- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;</li> <li>- інші витрати операційної діяльності.</li> </ul>

зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати, що згідно наших пропозицій передбачає:

- 1) додавання статті “Результат основної діяльності”, що визначається як різниця між валовим прибутком/збитком і адміністративними витратами та витратами на збут, і присвоєння кодів рядків: 070 - прибуток, 075 - збиток;
- 2) виокремлення статті “Результат іншої операційної діяльності”, що визначається як різниця між іншими операційними доходами й іншими операційними витратами, та присвоєння кодів рядків: 090 - прибуток, 095 - збиток;
- 3) перегрупування та присвоєння кодів рядків таким статтям: 060 – “Адміністративні витрати”, 065 – “Витрати на збут”, 080 – “Інші операційні доходи”, 081 – “У т. ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності”, 085 – “Інші операційні витрати”, 086 – “У т. ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності”;
- 4) визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Відповідно до запропонованих рекомендацій частина Звіту про фінансові результати підлягає змінам.

## 2.4 Облік витрат, доходів та фінансових результатів в умовах АРМ бухгалтерії

АРМ бухгалтера з обліку витрат призначене для автоматизації обліку на виробничих підприємствах, розрахунку і аналізу фактичної собівартості продукції, одержання іншої необхідної для управління підприємством інформації і звітів, що мають безпосереднє відношення до виробничого процесу. Комп'ютеризація обліку витрат здійснює формування оперативних даних у розрізі окремих економічних елементів витрат, статей калькуляції, за місцями виникнення витрат (центрами відповідальності), видами продукції тощо[46].

Організація автоматизованого обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» залежить від вибору типу бухгалтерської програми. Її вибирають в залежності від певних критеріїв(див. рис.2.11).

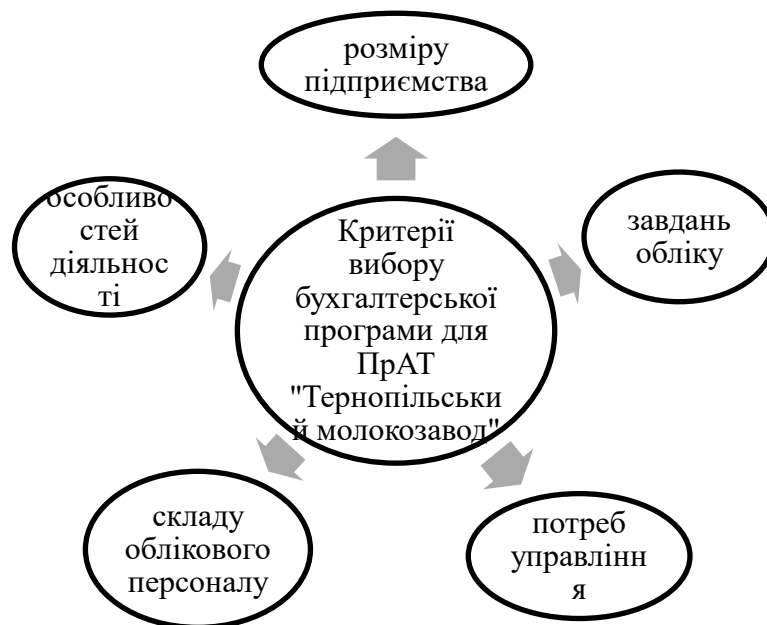


Рис. 2.11. Перелік критеріїв вибору бухгалтерської програми для підприємства[Авторська розробка]

Необхідно зазначити, що всі задачі обліку витрат від операційної діяльності інформаційно пов'язані із суміжними ділянками обліку. На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» функціонує загальна інформаційна система.

Виходячи з цього, всі задачі з обліку витрат від операційної діяльності підприємства пов'язані з її підсистемами.

АРМ бухгалтера з обліку витрат від операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» характеризується основними задачами(див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Перелік задач АРМ бухгалтера з обліку витрат від операційної діяльності

Задачі АРМ бухгалтера з обліку витрат від операційної діяльності	автоматизація обліку руху матеріальних і інших ресурсів, що беруть участь у виробничому процесі;
	одержання оперативної інформації про залишки у виробництві, про виробничі витрати, нараховану заробітну плату і ін.;
	контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива, енергії, фондів заробітної плати тощо;
	обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
	перевірка виконання планів по собівартості (планів кошторисів витрат) і виявлення резервів скорочення витрат;
	визначення і аналіз собівартості виробленої продукції і напівфабрикатів з обліком накладних витрат;
	групування, систематизація і перегрупування витрат для фінансового, управлінського та податкового обліку;
	одержання звітів про залишки матеріалів на дату, про рух матеріалів за період, про вихід продукції з виробництва;
	визначення та систематизація відхилень від нормативних (планових) затрат;
	складання фактичних (звітних) калькуляцій; відображення витрат у системі синтетичних рахунків;
	узагальнення даних про витрати за окремими виробничими підрозділами, стадіями виробництва, видами продукції;
“глибокий” аналітичний облік витрат.	

Отже, умовою функціонування АРМ бухгалтера обліку витрат на виробництво є формування за допомогою електронних носіїв необхідної вихідної інформації, що виникає при вирішенні задач по обліку необоротних активів, матеріальних запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, готової продукції, її відвантаження і реалізації. Зазначена інформація повинна бути сформована у вигляді єдиної бази даних облікових записів, що формуються відповідно до вимог АРМ бухгалтера по обліку витрат на виробництво[26].

Задачі АРМ бухгалтера обліку витрат від операційної діяльності зв'язані між собою через єдину базу даних записів у частині використання (передачі) інформації про записи по синтетичних рахунках фінансового обліку, виробництва молочної продукції, сформованих автоматично в процесі вирішення задач.

Облік витрат від операційної діяльності підприємства, по відношенню до інших ділянок обліку характеризується зведеним статусом. При його створенні беруть за основу всі документи первинного і зведеного обліку діяльності даного молокопереробного підприємства. Всі його документи охоплюють розподіл даних витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Відповідно до цього вхідна інформація обліку витрат від операційної діяльності об'єднує у собі машинну інформацію у вигляді результатів розв'язання задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження й реалізації і ін. Також велика роль призначена і для вихідної інформації. Автоматизація інших ділянок обліку витрат зумовлює появу автоматизоване оброблення даних з обліку витрат, і групує витрати за аналітичними й синтетичними рахунками, що характеризується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне



страхування, резервів відпускних тощо[10] (див. рис. 2.12).

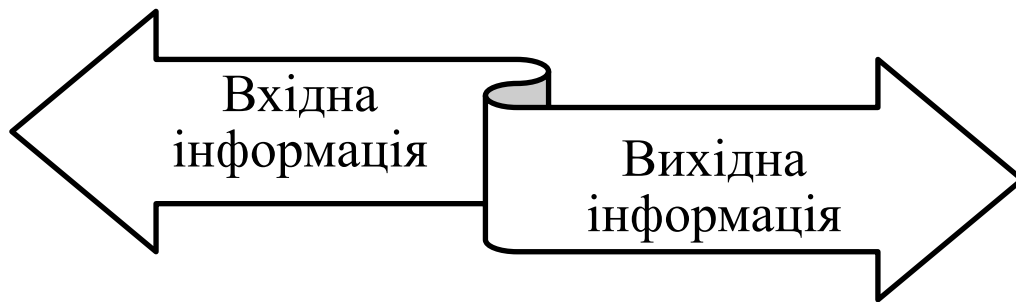


Рис. 2.12. Види облікової інформації

В практиці ПрАТ «Тернопільський молокозавод» щодо автоматизації обліку витрат від операційної діяльності використовують методіку формування автоматизованих робочих місць за принципом їх умовного поділу на три категорії:

1) АРМБ обліку витрат на виробництво 1-ї категорії повинне формувати і акумулювати первинну інформацію безпосередньо у місцях її виникнення. Саме на цьому робочому місці вирішуються задачі обліку витрат на виробництво в розрізі підрозділів і виробів. АРМ з обліку витрат на виробництво повинне виконувати функцію систематичного і своєчасного відстеження відхилень від нормальних умов, а також вести оперативний облік і здійснювати внутрішній аудит.

2) За допомогою АРМБ 2-ої категорії контролюється інформація, отримана з АРМБ 1 категорії, зважаються регламентні задачі по обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству, формується конфіденційна інформація прерогатива якої належить управлінському обліку.

3) АРМБ III категорії призначено для аналізу роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю за використанням трудових, матеріальних і грошових коштів, організації внутрішнього аудита[45].

Керівник ПрАТ «Тернопільський молокозавод», маючи таку інформацію про всі сфери господарської діяльності підприємства, здійснюють потрібні корективи у виробництві, що призводить до одержання найбільшого ефекту шляхом зниження витрат на виробництво молочної продукції.

Особливе місце в діяльності даного підприємства керівництво надало умінню прогнозування витрат на виготовлення молочної продукції. З цією метою, в процесі формування інформаційної системи ПрАТ «Тернопільський молокозавод» автоматизованого робочого місця з обліку витрат від операційної діяльності ними передбачено перелік задач щодо побудови функції «Моделювання витрат на виробництво». Дана функція на молокозаводі наділена можливостями пошуку оптимальних господарських рішень та розрахунків найбільш вигідних варіантів щодо виготовлення молочної продукції, стратегічної політики підприємства.

Автоматизація обліку витрат від операційної діяльності охоплює широке коло трудомістких операцій(див. рис.2.13).



Рис. 2.13. Перелік операцій автоматизації обліку витрат від операційної діяльності[Авторська розробка]

Вирішення програмою «1С «Бухгалтерія»» таких задач є досить позитивним моментом для ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Адже це дає можливість керівнику прогнозувати склад витрат, які підприємство понесе в майбутньому та в кінцевому результаті одержить максимальний прибуток.

Тому, за допомогою цього можна відобразити собівартість одночасно за відповідним об'єктом віднесення витрат, у розрізі структурних підрозділів та за економічними елементами витрат. Це об'єднання даних відбувається за кожним з показників залежно від запиту менеджерів ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Такий спосіб користується широкою популярністю, тому що користувач інформації самостійно може будувати звіти, спостерігати за змінами у роботі чи показниках.

Крім табличних даних, фінансові менеджери ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можуть формувати аналітичні розрахунки за допомогою зведених діаграм. Вона дає змогу багатовимірні дані відобразити у вигляді графічного образу. Це так званий «живий звіт», який має змогу розгортати і згорнути дані, додавати, забирати та змінювати місцями числові дані. Таку зведену діаграму зручно використовувати спеціалістам для презентацій даних. Її можна аналізувати і у поєднанні із створеними таблицями.

Застосування даної програми у фінансовому обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяє зменшити затрати на обробку даних, розраховувати точні дані про витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності, надавати оперативну і неупереджену інформацію для фінансових менеджерів та здійснювати управлінський контроль за виробничими процесами виготовлення молочної продукції.

## Висновки до розділу 2

Витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності підприємства являються основними елементами фінансової звітності, що складається в системі фінансового обліку. Витрати потрібні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для виробництва молочної продукції, ведення маркетингової діяльності діяльності. Доходи призначені для підтримання нормального функціонування підприємства, збереження від кризових ситуацій і несподіванок, перспектив розвитку.

Для отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно їх чітко поділяють за видами діяльності. Це зумовлює необхідність змін в організації та методиці їх обліку, а також змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. Звіт про сукупні доходи дозволяє без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління.

Застосування програми 1С у фінансовому обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяє зменшити затрати на обробку даних, розраховувати точні дані про витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності, надавати оперативну і неупереджену інформацію для фінансових менеджерів та здійснювати управлінський контроль за виробничими процесами виготовлення молочної продукції.

Слід зазначити, що названі вище фінансові результати в управлінському обліку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необхідно визначати не тільки в цілому по підприємству в Звіті про сукупні доходи (форма № 2), оскільки це основна особливість фінансового обліку, а ще і за окремими видами молочних товарів. Таке твердження пояснюється тим, що валовий і чистий прибуток (збиток) в цілому по підприємству є показниками фінансової звітності, на інформацію якої не розповсюджується комерційна таємниця. Дані управлінської звітності доступні тільки для внутрішніх користувачів і повинні мати більшу інформативність.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1.Методичні прийоми аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства

Метою ведення фінансового обліку є узагальнення даних обліку для формування фінансової звітності. Звичайно, що її достовірність залежатиме від правильної організації облікового процесу і точного відображення активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» фінансова діяльність займає особливе місце. Від того на якому рівні вона знаходиться, і причина її своєчасності і повноти відображення фінансової, виробничо-господарської діяльності та розвитку підприємства.

На сучасному етапі розвитку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зростає потреба у достовірній обліковій й податковій інформації про його фінансово-господарську діяльність. Це дає можливість контролювати відповідність діяльності даного молокопереробного підприємства чинному законодавству, інструкціям, правилам та вимогам, що регламентують його роботу.

Адже на основі достовірної облікової та звітної інформації розробляється стратегія фінансово-інвестиційної діяльності молокопереробного підприємства. Також приймаються економічно-вигідні для даного акціонерного товариства управлінські рішення оперативного та стратегічного характеру фінансування та складання капіталу.

Для ефективності проведення роботи аудитором необхідно складати робочі документи для фіксування виявлених відхилень та порівняльні таблиці, які будуть раціональними та зручними у використанні аудитором.

За допомогою відображення результатів перевірки в таблиці перевіряється відповідність залишків рахунків фінансового обліку за Головною книгою та обліковими регістрами показникам фінансової звітності. У підсумку аудитор має можливість ідентифікувати невідповідності та відхилення показників звітності від даних фінансового обліку, зосереджуючись на з'ясуванні причин їх виникнення, що вплине на ефективність проведення аудиту. Для визначення причин виявлених відхилень перевіряються дані первинних документів, матеріали інвентаризації, що спростовує достовірність результатів аудиту[79].

На даний момент спостерігається така ситуація, дані фінансової звітності певною мірою не збігаються з показниками фінансового обліку. Це пояснюється тим, що управлінський персонал намагається покращити показники діяльності даного молокопереробного підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості користувачів. Це все відбувається внаслідок того, що користувачів фінансової звітності (дебіторів, постачальників та ін.) цікавить інформація щодо фінансово-майнового стану ПрАТ «Тернопільський молокозавод», перспектив його розвитку, прибутковості та можливості одержання прибутків у майбутньому. Всі ці дії відбуваються з метою прийняття ними тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Отже, керівництво ПрАТ «Тернопільський молокозавод», намагається найповніше задовольнити інформаційні потреби своїх користувачів фінансової звітності. Тому прагне до підвищення розміру власного капіталу та скорочення своїх довгострокових та поточних зобов'язань.

Особливу увагу в ході перевірки аудитором слід звернути на виправлення помилок. У випадку виявлення помилок при наданні інформації у звітності після підписання річної фінансової звітності аудитор не повинен вимагати виправляти вже затверджену та подану до відповідного органу звітність. Проте для співставлення показників річної звітності за наступний рік у графах, в яких повинні відображатися дані на початок звітного періоду,

необхідно відображати інформацію не помилкову, а ту, що відповідає вимогам законодавства. Причину розбіжностей між даними звітності на початок періоду та на кінець минулого звітного періоду необхідно надати у Примітках до річної фінансової звітності[52].

Аудитор у процесі всього аудиту зобов'язаний звертати увагу на порядок виправлення помилок і їх документальне оформлення. Тому що виправлення помилок є серйозною фінансовою операцією, яка має бути належним чином документально оформлена.

Відносно аудиту доходів і витрат виділяють аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання поведінки доходів і витрат операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у конкурентному середовищі, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату(див. рис. 3.1).

Особливість аналітичних процедур витрат, доходів та фінансових результатів обумовлює:	визнання доцільності щодо повноти формування доходу відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;
	обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності;
	інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;
	раціоналізація витрат і повнота використання сприятливого середовища;
	розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування доходів і витрат;
	вимірювання ділової активності та креативного менеджменту за центрами відповідальності тощо.

Рис. 3.1 Перелік аналітичних процедур витрат, доходів та фінансових результатів

Цей перелік основних передумов впливає на формування програми аудиту витрат, доходів та фінансових результатів і послідовність його аналітичних процедур.

Міжнародні і національні стандарти та положення зовнішнього та внутрішнього аудиту визначають аналітичні процедури аудиторської діяльності. Так, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА 520) вони передбачають аналіз основних відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням змін і відхилень, взаємозв'язків і взаємозалежностей, котрі суперечать іншій інформації про предмет дослідження або не відповідають очікуваним параметрам [15].

Поки аудитор не дав відповідь на поставленні перед ним питання, аудит вважати завершеним неможливо. Тобто, якщо він вважає навпаки то, його висновки не є повними і достовірними. Ще один аспект визначення меж аудиту пов'язаний з тим, що люди поширюють інформацію про необхідність аудитором виявити шахрайство та збирання доказів під час аудиту. Саме тому найбільш гостро відчуваються суперечності між уявленням, що склалося в суспільстві, та законними обов'язками аудиторів[2].

Суть першого рівня полягає у аналізі інформаційних ресурсів починаючи від перевірки даних в первинних документах до зведених показників фінансової і статистичної звітності. На цьому етапі пріоритетним вважається застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які допомагають підтвердити правильність визначення доходів, витрат та фінансової звітності.

Щодо процедур, то варто зазначити, що визначальними в оцінці і діагностиці є інтереси замовників, в даному випадку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» аудиторських послуг. Адже це впливає на незалежність аудиту в негативному напрямку. Аудитор зобов'язується давати об'єктивну характеристику процесів фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», підтверджуючи тим самим свій професіоналізм. Він нічого не повинен доказувати замовнику в ході здійснення аудиту, а лише достовірність даних фінансової звітності.

При здійсненні економічних процедур в аудиті доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності їх характеризують за двома



рівнями(див.рис.3.2)

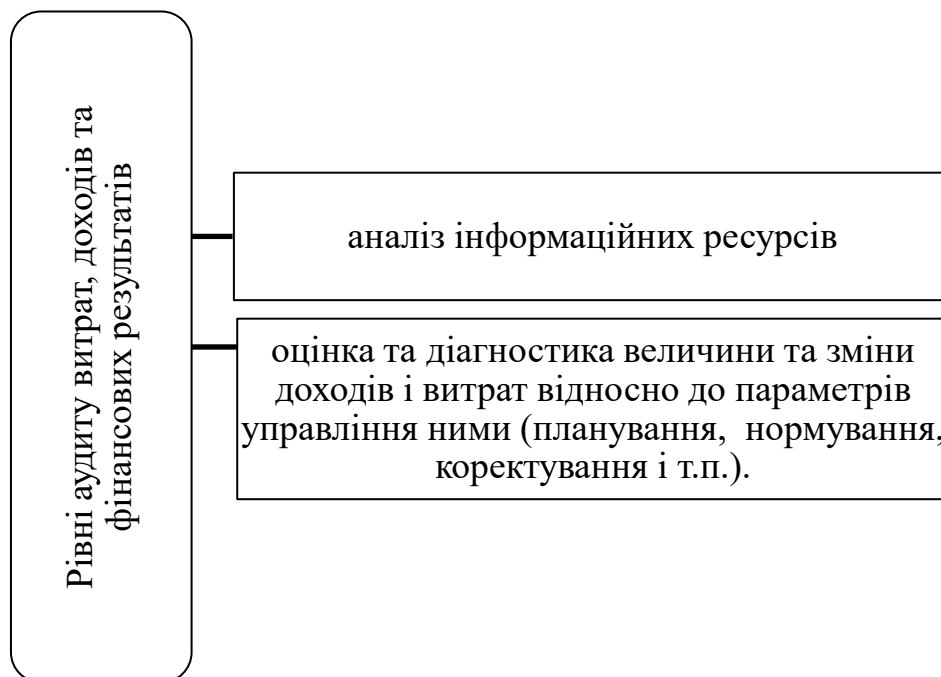


Рис.3.2. Характеристика рівнів аудиту витрат, доходів та фінансових результатів [Авторська розробка]

Аудитор строго повинен дотримуватись принципів конфіденційності та доброзичливості, а тому в процесі доказу отриману інформацію про правопорушення він не повинен застосовувати, що є предметом судового дослідження. Аудитор не є процесуальною особою, а тому він не має права брати на себе повноваження доказування. Його свідчення суд повинен сприймати не як фактичні докази, а як інші свідчення. Аудитору заборонено брати на себе обов'язки слідчого, а лише дати на поставлені перед ним питання для закінчення аудиторської перевірки[47].

Суть основного завдання аудитора, що здійснює перевірку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» полягає у вивченні фактів господарського життя на їх відповідність чинному законодавству. Це означає, що йому необхідно впевнитися в тому, що господарські факти даного молокопереробного підприємства відображені в обліку та звітності з дотриманням вимог зовнішніх і внутрішніх нормативних актів.

Основною метою аудиту витрат є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та фінансовому обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок фінансового обліку та складання фінансової звітності, оскільки гарантом достовірності цієї інформації є аудиторський висновок [45].

При аудиті витрат від операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» спеціалісту доцільно перевіряти: дотримання встановленого законодавством переліку витрат при їх обліку; правильність ведення обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків. З цією метою аудиторю необхідно ознайомитися з умовами кредитних договорів; достовірність обліку витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу; правильність визначення та ведення обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими (дочірніми, спільними) підприємствами збитків від зменшення власного капіталу підприємств внаслідок інших подій. При цьому слід перевірити документи, що підтверджують одержання збитку або зменшення власного капіталу.

При здійсненні організації аудиту доходів і фінансових результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», аудитор встановлює певну кількість необхідних аудиторських процедур та проводить тестування внутрішнього контролю і системи фінансового обліку. Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити, чи:

1.Фінансовий облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід».

2.Доходи одержані за результатами реальних операцій у процесі фінансової діяльності.

3.Відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках фінансового обліку.

4. Доходи, відображені на рахунках фінансового обліку, підтвержені відповідними первинними документами.

5. Аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації.

6. Доходи фінансової діяльності відображені у відповідному періоді.

7. Інформація про доходи фінансової діяльності висвітлена в примітках до фінансової звітності належним чином[45].

Для того, щоб переконатись у достовірності відображеної в обліку на рахунках доходів інформації аудитор повинен вивчити: записи в первинних документах, реєстрах обліку і звітності за доходами і фінансовими результатами; елементи облікової політики суб'єкта господарювання щодо доходів і фінансових результатів; інформацію про доходи і фінансові результати, що знайшли своє відображення в попередніх перевірках.

Відповідному спеціалісту при аудиті доходів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необхідно перевірити:

- правильність документального оформлення доходів, одержаних від операційної діяльності;
- адекватність ведення синтетичного та аналітичного обліку рахунків 70 «Дохід від реалізації», 71 «Іншої операційний дохід» та віднесення їх результатів на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Аудит витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності з позицій аудиторського ризику фінансова діяльність є ризикованою і потребує спрямування більше аудиторських ресурсів на її проведення. Також аудитору необхідно спрямувати максимально зусилля на здійснення достатньої кількості аудиторських тестів. Це підтверджується і МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень», де зазначається, що операції зі зв'язаними сторонами належать до суттєвих аудиторських ризиків, які вимагають спеціального розгляду аудитором. МСА 550 „Зв'язані сторони” характеризують, що аудитор повинен виконати аудиторські процедури,

призначені для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо виявлення зв'язаних сторін і розкриття інформації про них управлінським персоналом та впливу суттєвих операцій зі зв'язаною стороною на фінансові звіти[79].

Зміст аналітичних процедур в аудиті витрат і доходів операційної діяльності можна подати за певними їх групами(див. рис. 3.3). Охарактеризуємо кожну з них.

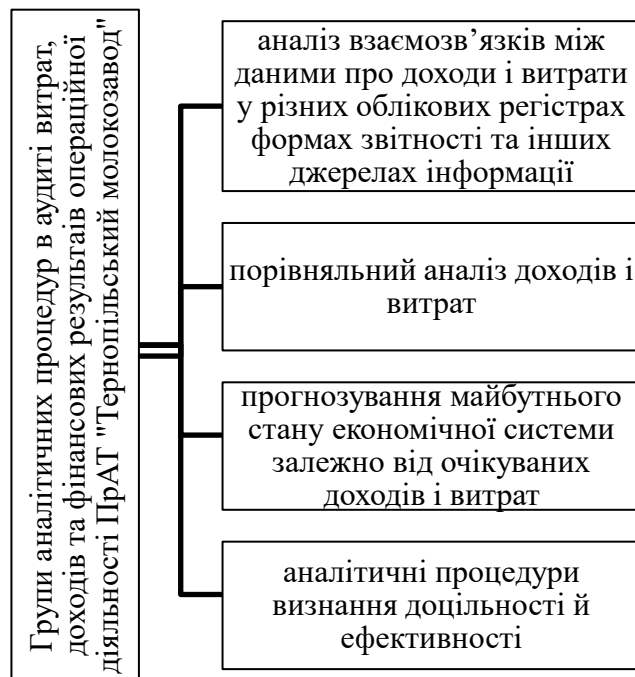


Рис. 3.3. Зміст аналітичних процедур в аудиті витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності[Авторська розробка]

Аналіз взаємозв'язків між даними про доходи і витрати операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дає змогу встановити достовірність одержаної інформаційної бази, виявити істотні розбіжності і причини їх виникнення. Допомагає аудитору визначити програму аудиту на етапі його планування і в кінцевому результаті - підведення підсумків. Ці розбіжності виникають внаслідок різнопланових оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, помилок у ціноутворенні на молочну продукцію та застосуванні механізму цін на виготовлені товари, недотримання стандартів списання витрат і ін. Часто такі невідповідності спотворюють

інформаційну базу фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Сутність порівняльного аналізу аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності молокопереробного підприємства полягає в оцінці передбачуваних і непередбачуваних відхилень, кількісних і якісних змін, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів в діяльності даного товариства.

Такий порівняльний аналіз аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства у конкурентному середовищі дає змогу визначити конкурентні позиції кожного виду молочної продукції, креативність управління доходами і витратами у сприятливому чи несприятливому середовищі для даного підприємства.

За допомогою цього методу можна порівняти динаміку витрат відповідно до отриманих даних аудиторської перевірки різних економічних елементів виробничої діяльності підприємства.

Прогнозування майбутнього стану економічної системи залежно від очікуваних доходів і витрат на основі даних аудиторської перевірки здійснюються за допомогою оцінки ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Це дає змогу спроєкувати майбутній стан ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за певними сценаріями розвитку.

Такий вид аудиту часто використовується на ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Він дає змогу напрацювати гнучку тактику поточного (оперативного) менеджменту у внутрішньому і зовнішньому середовищі діяльності молокопереробного підприємства. Адже саме від системності та якості аналітичних досліджень залежить якість аудиторського висновку, що обумовлює запит на аудиторські послуги та високий імідж аудиторської діяльності загалом.

Найголовнішим в аудиті доходів є аналіз обґрунтованості структурних змін формування доходу за видами діяльності. З цим пов'язане

маневрування грошовими потоками в частині мобілізації власного і залученого капіталу. Але такий підхід не дає вичерпної характеристики щодо ефективності мобілізації коштів для приросту доходів від операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Головним є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів операційної діяльності є випереджувальним у зростанні витрат операційної діяльності. Важливо також розмежувати параметри отриманого ефекту і досягнутої ефективності при наданні позитивного аудиторського висновку.

На різних етапах аудиту аналітичні процедури істотно відрізняються. На етапі планування аудиту широко використовується порівняльний аналіз. Він дає змогу встановити характер, масштаби і строки аудиту.

На етапі аудиту підтвердження інформації щодо фінансових звітів метою проведення аналітичних процедур є отримання аудиторських доказів. Тут найчастіше використовують методи факторного економічного аналізу. На завершальній стадії аудиту оцінюють отримані докази для надання впевненості у реалізації цілей менеджменту. Основними на цьому етапі є процедури порівняльного аналізу. Зрозуміло, що на всіх етапах аудиту перелік інформаційних ресурсів, які використовуються при здійсненні аналітичних процедур, є різним, що дає змогу отримати відповідні аудиторські докази різного ступеня достовірності.

Проте доцільними аналітичні процедури будуть лише у тому разі, якщо підтверджена достовірність необхідної і достатньої інформації. У зв'язку з цим найчастіше в аудиті використовують аналітичні процедури, які гарантовані надійністю інформаційної бази. Разом з тим, сумнівною є позиція авторів, які обмежують зону застосування аналітичних процедур, особливо в аудиті доходів і витрат [45]. Посилаючись на вимогу переконливості доведень і суджень в аудиті, вони обмежують аналітичні процедури лише зоною «стандартних операцій, які не змінюються протягом тривалого періоду», вибіркою окремих інформаційних ресурсів з більшою

гарантією достовірності, у випадку, коли існують часткові та зведені дані тощо. Надання впевненості в управлінні доходами і витратами в такому випадку є сумнівними.

Складність аналітичних процедур у аудиті визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни доходів та витрат від операційної діяльності, а також точно і конкретно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачити їх абсолютні та відносні зміни і оцінювати вплив на фінансово-економічний стан ПрАТ «Тернопільський молокозавод» загалом.

Ефективність використання аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх взаємозв'язку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо. За наслідками їх виконання доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень та підтвердить достовірність господарської діяльності підприємства.

При застосуванні аналітичних процедур необхідно враховувати ризик надання повноцінної і достовірної інформації за результатами проведеного аналізу як складову аудиторського ризику невиявлення. Ризик аналітичних процедур обумовлюється недотриманням логіки факторного моделювання зміни доходів та витрат від операційної діяльності, недостовірністю та неякісними характеристиками інформаційних ресурсів аналізу, непрофесіоналізмом аудиторів тощо, що унеможлиблює надання переконливих доказів згідно з програмою аудиту. Довіра аудитора до результатів здійснених аналітичних процедур залежать, насамперед, від істинності отриманих результатів аналізу доходів і витрат, точності оцінок резервів та можливостей їх мобілізації. За рівнями ризиковості аналітичні процедури найчастіше поділяють на три групи[68]:

- 1) не кількісні процедури, які дають змогу зробити висновки про повноту, правомірність і точність встановлених взаємозв'язків та здійснених розрахунків. Проте ці дані є дуже суб'єктивними з повною відсутністю гарантій достовірності.
- 2) прості кількісні процедури, які використовують при аналізі коефіцієнтів, динамічних рядів, у рейтингових оцінках. Це, як правило, структурний аналіз доходів і витрат, аналіз динаміки та еластичності зміни, порівняльний конкурентний аналіз. Ризик таких аналітичних процедур є мінімальний за належної точності інформації.
- 3) складні аналітичні процедури, які передбачають використання економіко-математичних методів і моделей, статистичних моделей і моделей поведінки. Ці процедури дають змогу надати більшої впевненості аудитору, але через трудомісткість їх проведення вони використовуються дуже рідко[45](див. рис. 3.4).



Рис. 3.4. Характеристика рівнів ризиковості аналітичних процедур в аудиті

Аналітичні процедури в аудиті витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності широко використовуються. Їх важливість застосування на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» обумовлюється ще і тим, що майже 40 % помилок у фінансовому обліку і звітності виявляється під час здійснення аналітичних процедур.

Характеризуючи аналітичні процедури в аудиті витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності зауважимо, що вони не



обмежують і не змінюють зміст комплексного економічного аналізу витрат діяльності, собівартості молочної продукції, доходів і фінансових результатів операційної діяльності з їх абсолютно іншою цільовою орієнтацією.

Відповідно до вимог МСА застосування аналітичних процедур зумовлене взаємозв'язками та взаємообумовленістю показників доходів і витрат. Аналітичне оцінювання цих зв'язків створює повноту аудиторських свідчень, точність даних, які відображені у фінансовому обліку та звітності. Методичні прийоми аналізу не можуть бути чітко регламентовані відповідно до конкретних ситуацій, проте їх обов'язковий набір слід передбачати на кожному етапі аудиторської перевірки. Вирішенню проблеми економічності аналітичних процедур може сприяти використання сучасних інформаційних технологій і систем.

### 3.2. Аналітичні процедури аудиту витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності підприємства

Операційні витрати пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; управлінням та обслуговуванням підприємства, реалізацією продукції; гарантійним обслуговуванням і гарантійним ремонтом; а також з іншими операціями, що виникають у процесі операційної діяльності (визнані економічні санкції, втрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць і т.п.). Таким чином, операційні витрати включають витрати на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) і так звані витрати періоду, до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Управління витратами неможливе без аналізу структури витрат, динаміки і факторів їх формування, виявлення непродуктивних витрат [86] (див. рис. 3.1).



Рис. 3.1. Показники об'єктів аналізу операційних витрат (авторська розробка)

Ця класифікація дозволяє здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою економічно однорідних витрат, а також оцінити структуру витрат на виробництво молочної продукції. Допомагає зробити висновок про матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість виробництва ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Абсолютні відхилення

за економічними елементами відображають загальні результати використання фонду оплати праці, матеріальних ресурсів, нарахування амортизації, але не зміни собівартості продукції, так як ці відхилення викликані ще й змінами в обсязі і структурі виробництва продукції. Аналіз структури витрат на виробництво дозволяє дати оцінку раціональності такої структури, виявити найбільш резервомісткий об'єкт[72]. Для оцінки складу та структури і динаміки витрат від операційної діяльності використаємо таблицю 3.1, дані берем з додатків В і Г

Таблиця 3.1

Склад і структура операційних витрат за елементами

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (тис. грн.)

Елементи витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»	2016 рік		2017 рік		Динаміка	
	сума тис. грн.	питома вага %	сума тис. грн.	питома вага, %	Абсолютна	Відносна %
1	2	3	4	5	6	7
1. Матеріальні витрати	951095	83	1230229	85	279134	129
2. Витрати на оплату праці	116612	10	114800	8	-1812	98
3. Відрахування на соціальні заходи	24734	2,1	24589	1,6	-145	99
4. Амортизація	33435	2,9	46969	3,2	13534	140
5. Інші операційні витрати	14810	2	31363	2,2	16553	210
Разом:	1140686	100	1447950	100	307264	126
6. Обсяг продукції, тис. грн.	1172345	X	1522571	x	350226	129
7. Матеріаломісткість	81	X	80	x	-1	98,7
8. Трудомісткість	9,9	X	7,5	x	-2,4	75

За даними таблиці можна зробити висновок, що операційні витрати ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за елементами витрат у 2017 році порівняно з минулим зросли на 16553 тис. грн., або на 210%.

Варто зазначити, що за всіма елементами витрат спостерігається негативна динаміка, тобто відбувається їх зростання. Проте вирішальний вплив на їх формування мають матеріальні витрати. З отриманих результатів видно, що вони у звітному періоді зросли на 279134 тис. грн., або на 129%.

Структура витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» протягом 2016 та 2017 років не зазнала суттєвих змін. Найбільшу частку займають матеріальні і трудові витрати, що становлять у звітному періоді відповідно 85% і 8%. Досить значної зміни набула частка інших операційних витрат.

Наведені в таблиці дані свідчать, що виробництво молочної продукції ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є матеріаломістким. За останній рік спостерігається позитивний момент у роботі цього підприємства. Вивчення структури витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за наведеними елементами, а також змін, які відбулися за останні роки дає можливість виділити найбільш резервомісткий об'єкт. Ним на даному молокопереробному підприємстві є матеріальні, трудові витрати та інші операційні витрати.

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає в зіставленні витрат за економічними елементами в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, фактичними за минулий рік з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів.

Групування витрат від операційної діяльності за калькуляційними статтями призначене:

- 1) для визначення цільового направлення витрат і їх місця в процесі виробництва: показує куди, з якою метою і в яких розмірах витрачені ресурси;

- 2) для визначення планової і фактичної собівартості всієї продукції і окремих її видів, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення;
- 3) для відображення витрат, пов'язаних лише з товарним випуском продукції, робіт, послуг[37].

Методика аналізу статей калькуляції полягає в зіставленні фактичних витрат з плановими, з фактичними даними за минулий період, у результаті чого визначається абсолютне і відносне відхилення від плану і динаміка по кожній калькуляційній статті, робиться факторний аналіз її зміни, відшукуються резерви зниження. Загальна сума операційних витрат витрат ( $Z_{\text{заг}}$ ) може змінитися через зміну обсягу виробництва ( $g$ ), її структури (ПВ), рівня змінних витрат на одиницю продукції ( $B_i$ ) і суми постійних витрат на весь випуск продукції ( $A$ ) [32].

$$Z_{\text{заг}} = \sum (g \cdot \text{ПВ} \cdot B_i) + A \quad (3.1)$$

Використовуючи дану факторну модель і методи елімінування, можна зробити факторний аналіз зміни загальних витрат підприємства.

Важливим узагальнюючим показником витрат є витрати на 1 грн. товарної продукції (витратомісткість продукції). Цей показник є універсальним. Може розраховуватися в будь-якій галузі виробництва. Він наочно показує зв'язок між витратами і прибутком.

Управління доходом від операційної діяльності на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється інтуїтивно, на розсуд самих менеджерів. Для того, щоб удосконалити методику аналізу в зазначених напрямках потрібно формалізувати процес прийняття рішень щодо управління доходом.

Аналіз використовується як інструмент підготовки, обґрунтування управлінських рішень і контролю їх реалізації, управлінням доходом операційної діяльності. Існують певні недоліки аналізу доходів від операційної діяльності. Здійснимо їх перелік (див. рис. 3.1).

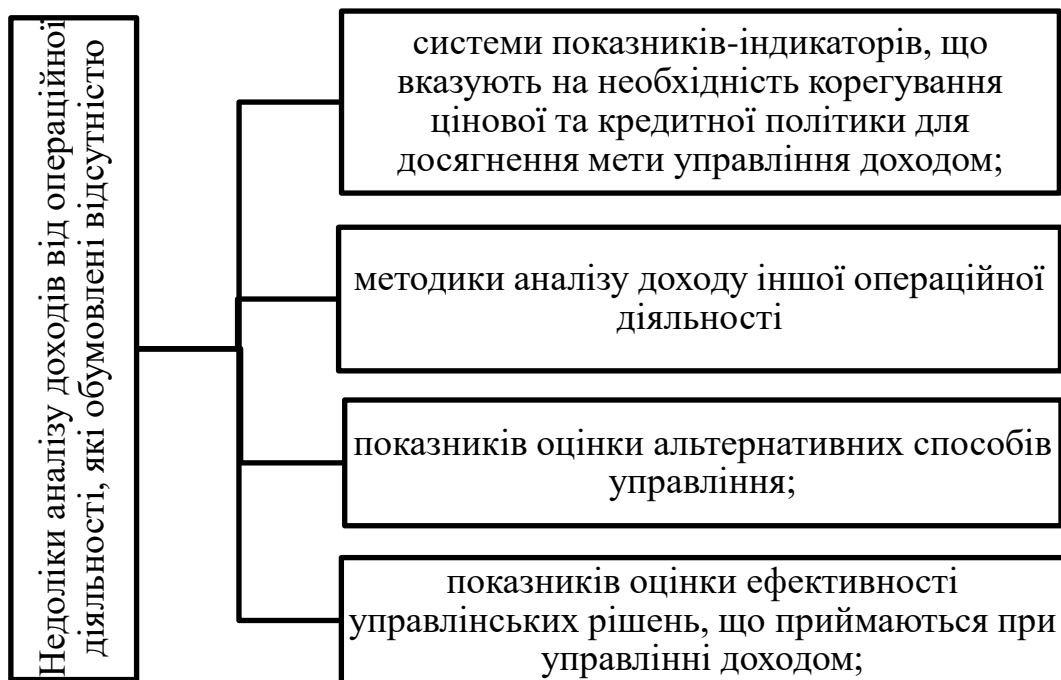


Рис. 3.1. Перелік недоліків аналізу доходів операційної діяльності

Аналіз доходів операційної діяльності характеризується певною метою. За словами А.Д. Шеремет: «Основними завданнями аналізу доходів підприємства є вивчення рівня і структури доходів у звітному періоді, порівняння рівнів та структур доходу звітному і базовому періодах, оцінка структурної динаміки доходів і з'ясування її причин».

Метою управління доходом операційної діяльності є максимізація доходу з одночасним підтриманням рівня платоспроможності, достатнього для стабільного функціонування даного молокопереробного підприємства. На нашу думку, метою аналізу доходу операційної діяльності є створення умов для надання аналітичної інформації суб'єктам управління доходом операційної діяльності.

Отже, методика аналіз доходу повинна сприяти виявленню фактів зниження рівня доходів та платоспроможності, а також резервів їх збільшення. В умовах оперативного управління найбільш ефективним способом вирішення даної задачі є оцінка системи показників, що сигналізують про існуючу проблему.

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» підвищуються вимоги до повноти і якості аналітичної інформації процесу управління господарською діяльністю. Фінансовий результат є узагальнюючим показником. Він характеризує ефективність і відображає всі аспекти їх діяльності. Тому відпрацювання методичних питань аналізу фінансового результату є актуальним.

Щодо інформаційної бази здійснення аналізу фінансових результатів, то слід зазначити, що й сьогодні залишаються нез'ясованими питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів. Це відбувається через неузгодженість управлінського, фінансового та податкового обліку на галузевому рівні даних підприємств.

Бажаним кінцевим результатом є прибуток, тому аналіз формування прибутку проводиться насамперед. Для проведення аналізу фінансових результатів можна використати три етапи(див. рис. 3.2.).



Рис. 3.2. Перелік етапів аналізу фінансових результатів

Фінансова діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» спрямована на:

- дотримання розрахункової і кредитної дисципліни;
- розробку систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів;
- досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів;

- фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Необхідно здійснити аналіз фінансових результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Проведемо цей аналіз використовуючи вище перераховані три етапи.

Суть першого етапу аналізу фінансових результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» – аналіз їх структури і динаміки за видами. Якщо дане підприємство за результатами звітного періоду має збиток від операційної діяльності, потрібно проаналізувати структуру операційних витрат за економічними елементами. Проте ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за даними ще Звіту про фінансові результати за 2017 рік отримав прибуток (фінансовий результат від операційної діяльності) в розмірі 294174 тис. грн.. Тому здійснимо відповідні розрахунки та дані використаєм з додатку Г.

$$294174 - 202028 = 92146 \text{ тис. грн.}$$

Це свідчить про те, що показник фінансового результату від операційної діяльності у 2017 році зріс на 92146 тис. грн.. Це означає – ПрАТ «Тернопільський молокозавод» розвивається.

Суть другого етапу полягає у проведенні факторного аналізу валового прибутку ПрАТ «Тернопільський молокозавод». На цьому етапі важливим є вивчення змін валового прибутку (ВП), який залежить від співвідношення цін, обсягу продажів (ЧД) і собівартості проданої молочної продукції. Аналіз проводиться за таким шляхом порівняння змін, що відбулися у 2016 і 2017 роках і дає можливість установити вплив об'ємних і цінових факторів на діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Дані використаєм з додатку Г.

$$\text{ЧД} - \text{СР} = \text{ВП}. \quad (3.2)$$

$$\text{ВП} = 1522871 - 1228697 = 294174 \text{ тис. грн}$$

Коефіцієнт валового прибутку (КВП) є першоджерелом повної оцінки прибутковості продажів підприємства і визначається наступним чином:



$$\text{КВП} = \text{ВП} / \text{ЧД}. \quad (3.3)$$

$$\text{КВП} = 294174 / 1522871 = 0,91$$

Слід пам'ятати, що валовий прибуток за своїм визначенням покликаний покрити витрати, пов'язані із загальним управлінням підприємства і реалізацією готової продукції (товарів, послуг) та створити прибуток. У цьому сенсі коефіцієнт валового доходу показує здатність менеджменту суб'єкта господарювання управляти витратами діяльності.

Отже, аналіз операційних витрат за економічними елементами, з характеристикою динаміки їх змін за звітний період проти попереднього, та виявленням елементів, які значно вплинули на зростання витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції (товарів, послуг). Потрібно враховувати, що за умови переважаючого росту коефіцієнту витрат на оплату праці над коефіцієнтом чистого доходу (виручки), має місце зниження продуктивності праці, що потребує більш детального вивчення цього питання. Негативно характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства випереджальні темпи зростання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та загалом операційних витрат порівняно з темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Суть третього етапу полягає у тому, що аналіз фінансових результатів – це аналіз доходів, який передбачає проведення їх структурно-динамічного аналізу. Інформаційною основою проведення цього етапу аналізу слугують як дані Звіту про сукупні доходи, так і Приміток до фінансової звітності.

Останнім етапом аналізу фінансових результатів від операційної діяльності є загальна оцінка ефективності управління підприємством, яка проводиться за сукупністю коефіцієнтів, що характеризують прибутковість активів, продажу, власного капіталу тощо.

Рентабельність активів (РА) показує розмір чистого прибутку (ЧП) на середньорічну вартість активів (А) і характеризує ефективність їх

Використання. Дані для розрахунку використаєм з додатків Б і Г.

$$РА = ЧП / А \quad (3.4)$$

$$РА = 42550 / ((366174 + 468308) / 2) = 0,1$$

При формуванні активів використовуються два фінансових джерела:

- 1) позикові;
- 2) власні.

Зменшення показника рентабельності активів може свідчити про затримання темпів економічного зростання та розвитку підприємства. Оцінка рентабельності продажу припускає розрахунок множини коефіцієнтів рентабельності, що зумовлюється вибором для їх розрахунку того чи іншого виду прибутку.

За умови визначення ефективності політики ціноутворення доцільним є використання валової рентабельності реалізованої продукції (ВРРП):

$$ВРРП = ВПр / ВР, \quad (3.5)$$

де ВПр – валовий прибуток; ВР – виручка від реалізації (Додаток Г).

$$ВРРП = 294174 / 1522871 = 0,19$$

Використання даних періодичної фінансової звітності сукупності із множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в оперативному ухваленні рішень в складній ситуації, що склалася на підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу фінансових результатів від операційної діяльності потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів від операційної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи керівництва.

### Висновки до розділу 3

В оцінці доцільності та ефективності здійснення витрат від операційної діяльності і у визнанні доходів від операційної діяльності важливим є підтвердження повноти та достовірності інформації фінансового обліку і звітності на основі відповідних процедур аудиту. Використання аналітичних процедур на практиці часто застосовується. Адже вони сприяють розв'язанню завдань оцінки достовірності та надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за цією проблематикою.

Використання даних періодичної фінансової звітності сукупності із множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в оперативному ухваленні рішень в складній ситуації, що склалася на підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу фінансових результатів від операційної діяльності потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів від операційної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи керівництва.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження нами зроблено ряд висновків і пропозицій:

1. Вивчення сутності терміну «витрати» дає змогу зробити висновок, що у своїй основі це поняття означає вартісні виміри ресурсів, використаних для досягнення поставленої мети, а також виконання певних операцій. Отже, під витратами слід розуміти збільшення боргових зобов'язань підприємства або зменшення його ресурсів у процесі господарської діяльності. Витрати означають саме факт використання матеріалів, сировини та послуг.

В свою чергу доходи виступають джерелом покриття матеріальних витрат, амортизації, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, непрямих податків, а також інших витрат пов'язаних з виробництвом продукції.

2. Варто зазначити, що підприємство будь – якої форми власності визнає свої доходи і пов'язані з ними витрати. Враховуючи це пропонується розширити класифікацію витрат, підпорядкувавши її кожну групу функціям управлінського обліку, що є необхідним для прийняття керівництвом фірми певних управлінських рішень.

3.Класифікація доходів відіграє важливу роль в управлінні господарюючим суб'єктом. Побудований на її основі аналітичний облік дає можливість менеджерам оперативніше реагувати на зміни у структурі доходів за сегментами ринку та видами продукції. В економічній літературі приділяється недостатньо уваги проблемі класифікації доходів, яка є необхідним елементом прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

4.Також варто зазначити, що прибуток є фінансовою категорією, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, фірми, характеризує ефективність виробництва і свідчить про обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Прибуток є основним показником ефективного функціонування

господарюючого суб'єкта, значно впливає на добробут власників, споживачів, на економічну ситуацію в країні шляхом поповнення державного бюджету сплатою обов'язкових платежів, податків, зборів. Обсяг отриманого прибутку має досить велике значення в діяльності підприємства.

Отже, значна роль прибутку в розвитку підприємства і розкритті інтересів його власників та персоналу, а також держави визначають необхідність аудиторського дослідження питань пов'язаних із використанням прибутку кожного господарюючого суб'єкта.

5. Аудит витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності підприємства є найважливішим елементом перевірки фінансової звітності для прийняття управлінських рішень, оскільки витрати потрібні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для виробництва молочної продукції та її реалізації, а доходи необхідні підприємству для підтримання його нормальної життєдіяльності, збереження від кризових явищ і несподіванок, перспектив розвитку.

6. Із метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності. Це зумовлює необхідність змін в організації та методиці їх обліку, а також змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. Практичне його використання підприємствами дозволить без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для проведення аудиту та прийняття на його основі управлінських рішень.

7. Застосування програми 1С у фінансовому обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяє зменшити витрати на обробку даних, розраховувати точні дані про витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності, надавати оперативну і неупереджену інформацію для фінансових менеджерів та доступну інформаційну базу для аудиторів.

8. В оцінці доцільності та ефективності здійснення витрат від операційної діяльності і у визнанні доходів від операційної діяльності

важливим є підтвердження повноти та достовірності інформації фінансового обліку і звітності на основі відповідних процедур аудиту. Використання аналітичних процедур на практиці часто застосовується. Адже вони сприяють розв'язанню завдань оцінки достовірності та надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за цією проблематикою.

9. Використання даних періодичної фінансової звітності сукупності із множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в оперативному ухваленні рішень в складній ситуації, що склалася на підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу фінансових результатів від операційної діяльності потребує попереднього вибору обмеженої сукупності основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів від операційної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи даного підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017
2. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181
3. Адамик О.В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – № 23. – С. 120-129
4. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017. – Випуск №10. – С. 803-810
5. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Формування інформаційно-аналітичної бази підприємства // Проблеми економіки України. – 2006. – С. 79-83
6. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341
7. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299. Електронний ресурс. - Режим доступу: [http://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2017-11\\_0-pages-293\\_299.pdf](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf) Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293-299 [http://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2017-11\\_0-pages-293\\_299.pdf](http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2017-11_0-pages-293_299.pdf)

8. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» - Офіц. текст із змін. станом на 16.08.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Закон України «Про аудиторську діяльність» - Офіц. текст із змін. станом на 01.10.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - Офіц. текст із змін. станом на 18 березня 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій - Офіц. текст із змін. станом на 24 липня 2018р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
12. Податковий кодекс України - Офіц. текст із змін. станом на 20 жовтня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» - Офіц. текст із змін. станом на 9 серпня 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» - Офіц. текст із змін. станом на 9 серпня 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» - Офіц. текст із змін. станом на 9 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
16. 9. План рахунків бухгалтерського обліку - Офіц. текст із змін. станом на 24 липня 2018р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG4185.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4185.html)



17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подвня фінансових звітів»: видання 2012 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua>.

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» - Офіц. текст із змін. станом на 1 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua /1\\_doc2.nsf](http://search.ligazakon.ua /1_doc2.nsf).

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 15 «Виручка по договорах з покупцями» - Офіц. Текст від 28 червня 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ000636](http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000636)

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» - Офіц. текст із змін. станом на 1 січня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/MU12029.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU12029.html).

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» - Офіц. текст із змін. станом на 1 січня 2012 р. . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021)

22. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua>.

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» - Офіц. Текст зі змін. Станом на 1 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_017](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_017).

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» - Офіц. Текст зі змін. Станом на 1 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_017](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_017) .

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» - Офіц. Текст зі змін. Станом на 1 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_042](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_042) .

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» - Офіц. Текст зі змін. Станом на 1 січня 2017 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050) .

27. Антонюк О.П., Івашкевич К.В. Купріна Н.М., Подгорна І.Є. Економічний аналіз (практикум): Навчальний посібник. – Львів. «Магнолія 2006», 2013. – 320 с.

28. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации / В.Е.Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 20. – № 10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/bux/140627..>

29. Бабо А. «Прибыль» / А. Бабо; [пер. с фр. Е.П. Островского]. – [4-е изд.испр.]. – М.: Издательская группа «Прогресс», 1993. – 175 с.

30. Баканов М.І. Обґрунтування господарських рішень та оцінка ризиків: [Навчальний посібник] / М.Д. Балджи, В.А. Карпов, А.І. Ковальов, О.О. Костусєв, І.М. Котова, Н.В. Сментина. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 670 с.

31. Беспалов М.В. Финансово-экономический анализ хозяйственной деятельности коммерческих организаций (анализ деловой активности): [учебное пособие] / М.В. Беспалов. – М., Инфра, 2014. – 516 с.

32. Бець М.В. Планування рентабельності виробництва [Електронний ресурс] / М.В. Бець // Економіка України. – 2014. – № 2. – С. 87. – Режим доступу: [www.mikroekonomika/chinniki\\_zrostantnja\\_efektivnosti\\_virobnictva\\_dijalnosti\\_pidpriemstva\\_referat/40-1-0-3916](http://www.mikroekonomika/chinniki_zrostantnja_efektivnosti_virobnictva_dijalnosti_pidpriemstva_referat/40-1-0-3916).

33. Бірюкова О.В. Проблеми обліку доходів і витрат підприємства / Бірюкова О.В, Карлін О.Л. // Еженедельник "Баланс". – 2015. – С. 52–59.

34. Бланк, І.А. Управління прибутком [Текст] : навч. посібник / І.А. Бланк. – К.: Ніка-Центр, 1998. – С 544 .

35. Бондар М.І. Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України / М.І.Бондар // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 72–80.

36. Бородіна Є. І. Фінанси підприємств: [навч. посібн.] / Є.І.Бородіна. – К.: Либідь, 2004. – 324 с.

37. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2007.- 726с.
38. Волкова Н. А. Економичний аналіз управління доловою активністю підприємства / Н. А. Волкова // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць. – 2008. – Вип.30. – С. 78-83.
39. Волкова Н. А. Сучасні підходи аналізу ефективності фінансової діяльності підприємств / Н. А. Волкова // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції – Тернопіль – Чортків, 2012. – С. 210-214
40. Волкова Н.А. Сучасні проблеми розвитку економічного аналізу як інструменту ефективності діяльності: [монографія] / Н.А.Волкова, Р.М.Волчек, О.М.Гайдаєнко, Н.В. Мозгова та ін. – Одеса, 2012. – 292 с.
41. Волкова Н.А., Подвальна Н.Е. Організація та методика економічного аналізу: Навч. посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротاپронт. – 2013. – 267 с.
42. Воскобаєва О.Н. Прибуток як основне джерело саморозвитку підприємств / О.Н.Воскобаєва // Торгівля і ринок України. – 2005. – № 13. – С. 374-379.
43. Гавалешко С.В. Рентабельність підприємства та шляхи його підвищення [Електронний ресурс] / С.В. Гавалешко // Економікс. – 2012.– № 10.–Режим доступу : [www.rusnauka.com](http://www.rusnauka.com) /10\_DN\_2012/Economics/10\_106158.doc.htm.
44. Гадзевич О. І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово- господарської діяльності підприємств : [навчальний посібник] / О. І. Гадзевич. – К. : Кондор, 2004. – 180 с. – ISBN 966-8251-47-4.
45. Гайдаєнко О. М. Аналіз ділової активності підприємства / Гайдаєнко О. М.. // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць.. – 2014. – №325. – С. 35–36

46. Голов С. Чи перешкоджає П(С)Б016 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Голов// Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 21. – С. 25
47. Головки В.І. Фінансово-економічна діяльність підприємства: контроль, аналіз та безпека [навч.посібник] / В.І. Головки, В.М. Шаманська. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 448 с.
48. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
49. Грузинов В. П. Економіка підприємства (підприємницька) : Підручник / Грузинов В. П. – [2-е вид.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 795 с.
50. Губина И. Налоговые разницы – 2013: стоит ли бояться неизбежного? 15 / И. О. Губина// Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 21. – С. 38-41.
51. Джоголь О.С. Сучасні підходи щодо формування фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів / О.С. Джоголь // Науковий вісник НЛТУ України. – № 23. – 2013. – С.230-235.
52. Дерев'янюк С.І. Аудит / Дерев'янюк С.І.. – Київ, 2016. – 380 с.
53. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 4. - С. 7 – 11.
54. Дрозд І.К. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект: [монографія] / І.К.Дрозд, В.М. Діділовський, Г.Б.Назарова, Н.С.Шалімова. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова»», 2013. – 208 с.
55. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.1 / [редкол. В.С. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. –К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
56. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; За ред.. акад.. НАНУ, проф.. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.

57. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін.. – Одеса: ОНЕУ, ротاپринт. – 2015. – 312 с.
58. Ермолович Л. Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : [учеб. пособие] / Л. Л. Ермолович, Л. Г. Сивчик, Г. В. Толкач, И. В. Щитникова ; под. общ. ред. Л. Л. Ермолович. – Мн. : Интерпрессервис ; Экопрессервис, 2001. – 576 с.
59. Загородній А.Г. Облік і аудит: [Термінологічний словник] / А.Г. Загородній. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.
60. Зверяков М. И. Экономическая социодинамика: роль государства в современной экономике / М.И. Зверяков // Экономическая теория. – 2013. – №4. – С. 109-110.
61. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Доступний з [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnau/2010\\_154\\_3/10ktg.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf).
62. Коцюба В.А., Грещак О.М. Економічний аналіз: Практикум. – К.: Знання, 2007. – 255 с.
63. Ковбасюк М.Р. Анализ финансовой деятельности предприятия с использованием ПЭВМ: [Учебное пособие] / М.Р. Ковбасюк. – Москва: Финансы и статистика, 1990.– 97 с.
64. Коляда А. Л. SWOT-аналіз як аналітичний засіб підвищення ефективності функціонування м'ясопереробних підприємств / А. Л. Коляда // Міжнародна науково-практична конференція для студентів, аспірантів та молодих вчених «Тенденції планування та реформування економіки в сучасних умовах» (м. Київ 25- 26 березня 2016 року). – 2016. - С. 85-87
65. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: [Учебное пособие] / Н.П. Кондраков. – [4-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 640 с.

66. Кривицька О.Р. Сутність прибутку як економічної категорії: еволюційний підхід та сучасне бачення / О.Р. Кривицька // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2011. – Випуск 7. – С. 69-83.
67. Кругляк З.И. Генезис отсроченных налогов как учетной категории / З.И.Кругляк // Научной журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 69. – С. 53-65.
68. Кручок С. Г. Оцінка фінансового стану підприємств / С.Г.Кручок // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 10-20.
69. Кубик В. Д. Учетная политика как инструмент моделирования деятельности предприятия / В. Д. Кубик, А. В. Обнявко // Promising problems of economics and management: Collection of scientific articles. - Montreal: Publishing house «BREEZE», 2015. - P. 246-253.
70. Кузіна Р. В. Нормативно правові засади впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Р. В. Кузіна // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський нац. екон. ун-т. – Одеса, 2015. – №56. – С. 221–229
71. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. – К.: Знання, 2008. – 639 с.
72. Лебедзевич Я.В. Сутність бухгалтерського прибутку як бази оподаткування в умовах інституційних змін / Я.В.Лебедзевич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць.– Житомир: ЖДТУ, 2012. – Випуск 1 (23) – С. 206-216.
73. Лівшиц Д. В. Первинна документація: складання, заповнення, обробка і зберігання / Лівшиц Д. В.. – Київ, 2014. – 242 с.
74. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: теоретико- методологічні засади та практичний інструментарій: [монографія] / Лариса Олександрівна Лігоненко. – К.: КНЕУ, 2001. – 580 с.

75. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15 / Н. О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 21. – С. 38-41.
76. Луговой В.А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов: [Учебное пособие] / В.А. Луговой. – М.: АО «ИНКОНСАУДИТ», 1995. – 128 с.
77. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік (частина I): [Навч. посібник] / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 462 с.
78. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік (частина II): [Навч. посібник] / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с.
79. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 1999. — 132с.
80. Манько В.С. Економіка торгівлі : підручник / В.С. Марцин. – К. : Знання, 2013. – 99с.
81. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури. 2003. – 412 с.
82. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов/В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 225.
83. Мочерний, С. В. Політична економія [Текст] : навч. посібник / С.В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с. Організація та методика економічного аналізу: Навчальний посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки. – Одеса, ОДЕУ. – 2010. – С 348-408.
84. Поддєрьогін А. М. Планування діяльності підприємства: підручник / О.О. Орлов. – К. : Скарби, 2012. – 336с.
85. Пушкар М.С. Фінансовий облік [Текст]: підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
86. Пипко, В. А. Настільна книга бухгалтера та аудитора [Текст] / В.А. Пипко, Л.Н. Булавіна. – [5-е вид., доповнене]. – М.: Фінанси і статистика, 2011. – С. 592 .

87. Подвальна Н. Е. Аналітичне обґрунтування ефективності функціонування готельних підприємств: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. Е. Подвальна. – Одеса: Одеський національний економічний університет, С. 2014. – 269.
88. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
89. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства : підручник / С.Ф. Покропивний. – [Вид. 3-є, перероб. та доп.]. – К. : КНЕУ, 2014.
90. Примак Т.О. Економіка підприємства: навч. посіб./ Т.О. Примак. –К. : Вікар, 2001. –178 с.
91. Продиус Ю.И. Экономика предприятия: учебное пособие/ Продиус Ю. И. – Х. : Одиссей, 2004. – 416 с.
92. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 654 с.
93. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [навч. посіб.] / Г. В. Савицька ; [2-ге вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2005. – 662 с. – ISBN 966-346- 043-1.
94. Соколов Я. В. Основи теорії бухгалтерського обліку [Текст] / Я.В. Соколов. – М: Фінанси і статистика, 2000. – С. 496.
95. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – 2- ге вид., стер. – К.: Алерта, 2003. – 458 с.
96. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз. Навчальний посібник. – 4-те видання, стереотипне. – Львів: «Новий Світ – 2000», 2008. – 344 с.
97. Турило К. В. Фінансовий аналіз [текст] навчальний посібник /Кол. авт.: Турило К. В. [та ін.]; [за заг. ред. К. В. Турило , І.В. Сіменко]. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 440 с.
98. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.



99. Чумаченко М., Білоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16/ М. Чумаченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. - № 21. – С. 38.
100. Шиян Д.В., Строченко Н.І. Фінансовий аналіз: Навч. посібн. – К.: Видавництво А.С.К., 2003. – 240 с.
101. Щурик М.В., Буряк П.Ю., Гарасим М.П. та ін. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Навч. посіб. – К.: «Хай-Тек Прес», 2010. – 376 с.
102. Яцунська О. С. Процес впровадження МСФЗ в Україні / О. С. Яцунська // Бізнес Інформ. – 2016. – №3. – 173-183 с.