

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
(повне найменування вищого навчального закладу)
Економіки та менеджменту
(назва факультету)
Бухгалтерського обліку та аудиту
(повна назва кафедри)

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до дипломного проекту (роботи)

на тему: *магістра*
(освітньо-кваліфікаційний рівень)
«Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика
(на прикладі ТОВ «Рубін»)»

Виконав: студент (ка) 6 курсу, групи ПОмз-61

напряму підготовки (спеціальності)

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Шакура А.П.

(прізвище та ініціали)

Керівник

к.е.н., доц. Марущак Л.І.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

к.е.н., доц. Снівак С.М.

(прізвище та ініціали)

м. Тернопіль – 2019

АНОТАЦІЯ

Шакура А. П. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі ТОВ «Рубін»). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя. – Тернопіль, 2019.

У роботі визначено теоретичні основи обліку витрат діяльності підприємства, обґрунтовано методику ведення обліку витрат від операційної діяльності на підприємстві. Досліджено інформаційне забезпечення аналізу витрат від операційної діяльності та методику проведення їх аудиту. Здійснено аналіз фінансового стану досліджуваного підприємства та ефективності його функціонування.

Наведені рекомендації щодо покращення обліку та аудиту витрат дозволить підвищити оперативність і достовірність облікової інформації, дасть змогу посилити контроль за витратами.

Основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, практиків з проблем застосування обліку; законодавчо-нормативні акти з питань ведення бухгалтерського обліку.

Проаналізовано стан охорони праці на досліджуваному підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів та наукова новизна роботи полягає у розробці пропозицій для покращення організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту витрат від діяльності на досліджуваному підприємстві.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, калькулювання, собівартість, аудит, охорона праці.

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічна сутність витрат діяльності підприємства та завдання їх обліку	6
1.2. Особливості класифікації витрат	13
Розділ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «РУБІН»	25
2.1. Документування обліку витрат від операційної діяльності	25
2.2. Методика обліку витрат від операційної діяльності	27
2.3. Облік і розподіл загальновиробничих витрат	35
Розділ 3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЇХ АУДИТУ НА ТОВ «РУБІН»	40
3.1 Мета та джерела інформації аналізу витрат від операційної діяльності	40
3.2. Теоретичні засади проведення аудиту витрат від операційної діяльності	44
Розділ 4. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «РУБІН» ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЙОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ	50
4.1. Аналіз витрат та фінансових результатів господарської діяльності підприємства	50
4.2. Аналіз ліквідності та платоспроможності діяльності підприємства	54
Розділ 5. ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «РУБІН»	59
5.1. Аналіз рівня рентабельності діяльності підприємства	59
5.2. Аналіз формування і використання прибутку підприємства	63
Розділ 6. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	67
6.1. Охорона праці на підприємстві	67
6.4. Захист виробничого персоналу об'єкта (цеху) від зброї масового ураження	69
Висновки та пропозиції	73
Список використаних джерел	76
Додатки	83

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні економісти-науковці звертають увагу на фактори, які впливають на зниження рівня економіки в Україні, та одночасно пропонують варіанти вирішення цієї проблеми. Основними із них є здійснення змін в політиці уряду держави, методики управління економікою, впровадження новітніх реформ. Крім того, на теперішню ситуацію в економіці впливають як макроекономічні, так і мікроекономічні показники. Беззаперечним фактом є те, що значна збитковість промислових підприємств України призводить до різкого зниження виробничого процесу.

Відповідно, знаходження методів зменшення рівня витрат виробництва буде сприяти ефективному зростанню діяльності підприємства, забезпечить постійний процес виробництва, конкурентоздатність на внутрішньому та зовнішньому ринках, розвиток реструктуризації згідно із новими змінами на ринку збуту продукції.

Одним із найголовніших чинників, які впливають на різноманітність вибору програм розвитку та оновлення підприємств є обсяг витрат діяльності. Для того, щоб уникнути появи збитків та банкрутства підприємств необхідно зменшити час виробництва, коригувати собівартість продукції, підвищити якісні та кількісні показники виготовленої продукції, зменшити невиробничі витрати.

Дослідженню проблем організації та методології обліку витрат приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні вчені-економісти: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, А.М.Герасимович, З.В.Гуцайлюк, М.Я.Дем'яненко, М.М.Коцупатрий, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник, В.Б.Моссаковський, В.С.Рудницький, П.Т.Саблук, В.В.Сопко, Л.К.Сук, М.П.Чумаченко тощо.

Таким чином, недостатнє теоретичне і практичне опрацювання матеріалу і спірні питання побудови організації обліку витрат від операційної діяльності, недостатнє виконання інформаційної функції в напрямку ефективного управління, необхідність дослідження витрат діяльності

підприємства, а також необхідність вдосконалення обліку витрат на підприємствах в умовах розвитку економіки визначили вибір теми і основні напрями написання магістерської роботи.

Облік витрат є одним із найбільших та важливих напрямів діяльності бухгалтерської служби. На цій ділянці роботи необхідно формувати дані про витрати та доходи підприємства та подавати інформацію про них керівництву для прийняття успішних управлінських рішень.

Вищезазначені особливості та характеристики обліку витрат обумовлюють актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розкриття змісту економічних понять витрат діяльності, їх формування на теоретичному та практичному етапах, дослідження методики обліку, аналізу та аудиту витрат виробничого підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- ознайомитись зі станом бухгалтерського обліку і аналізу на досліджуваному підприємстві, дати їх оцінку;
- розглянути концептуальні основи організації обліку витрат;
- розглянути організацію обліку та порядок документального оформлення операцій з визначення витрат на підприємстві;
- розкрити взаємозв'язок звітності, що містить інформацію про витрати, і регістрів синтетичного обліку;
- розглянути питання, пов'язані з економічним аналізом витрат, фінансових результатів і рентабельності підприємства, виявити шляхи підвищення його господарської діяльності;
- дослідити етапи проведення аудиту на підприємстві.

Предметом дослідження є питання методики обліку і аналізу витрат виробничого підприємства, аналізу його рентабельності.

Об'єктом дослідження є ведення бухгалтерського обліку витрат діяльності на ТОВ «Рубін».

Методи дослідження. Джерелами інформації для дослідження є дані бухгалтерської звітності, реєстри синтетичного й аналітичного обліку підприємства. Теоретичною і методичною основою дослідження є чинне законодавство України, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, План рахунків та Інструкція про його застосування, інші нормативні акти. Протягом дослідження вивчались також дослідження науковців, вчених з питань обліку і аналізу фінансових результатів. Було досліджено інформацію статей журналів і газет та економічну літературу з обліку, аналізу та аудиту.

Практичне значення одержаних результатів та наукова новизна роботи полягає у розробці пропозицій для покращення організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту витрат від діяльності на ТОВ «Рубін».

Структура та обсяг роботи. Робота складається зі вступу, шести розділів, висновків та пропозицій загальним обсягом – 81 сторінки, списку використаних джерел з 85 найменувань на 7 сторінках, а також містить таблиці та рисунки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат діяльності підприємства та завдання їх обліку

В умовах економічних відносин значно зростають вимоги до бухгалтерського обліку витрат, тому що вони відображаються практично у кожній ділянці діяльності та впливають на успішність роботи підприємства.

Витрати відіграють одну із найбільш вирішальних ролей в успішній діяльності підприємства. Під час процесу виробництва завжди мають місце усі види витрат (матеріальні, грошові, трудові, інформаційні та інші). Для процесів виробництва, зберігання, збуту продукції необхідно використати відповідні ресурси.

Виробничі витрати є особливим фактором, який впливає на процес відтворення, вони містять у собі усі використані ресурси у процесі ведення діяльності підприємства.

Розрізняють два варіанти поділу витрат: бухгалтерський, який використовується при веденні обліку на об'єкті виникнення таких витрат, та економічний – відповідно його застосовують при наукових дослідженнях та розробках з метою їх оптимізації.

Навність витрат в економічній сфері залежить від виду ресурсів та можливості їх заміни на інші подібні до них. Тому завжди буде мати місце аналіз альтернативних витрат при прийнятті важливих управлінських рішень.

Для закупівлі сировини витрати будуть оцінюватись у грошовому вимірнику, тому їх ще трактують як економічними витрати.

Ф.Ф. Бутинець вказував витрати як загальноекономічну категорію, якій притаманно використання різних речовин і сил природи в процесі діяльності

суб'єктів господарювання. Під економічними витратами розглядає «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Тобто, економічні витрати запасів дорівнюють їх вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання [13].

Проте традиційне завдання не визначає основного. Процес діяльності пов'язаний із вчинками конкретної особи, а тому й з відповідальністю цієї особи за свої рішення. Отже, за вартісні характеристики має відповідати хтось конкретно.

М.І. Баканов, А.А. Макарова, А.М. Фрідман та інші акцентували свої дослідження на витратах обігу, які складались із живої та уречевленої праці. Економічна характеристика витрат домінувала над іншими видами групування за окремими ознаками [13].

В економічній літературі крім поняття «витрати» часто зустрічається термін «затрати», але вони мають багато відмінностей.

На думку, В. Сопко [76] доцільно зробити межу між цими термінами. Так як, затрати – це термін процесу використання речовин та сил природи під час здійснення певного виду діяльності та мають взаємозв'язок із виготовленням конкретного виду продукції. Водночас, витратам притаманний етап придбання ресурсів. М. Врубльовський [16] визначає ідентичність понять «затрати на виробництво» і «витрати виробництва», так як вони є базою для здійснення оцінки основних засобів, матеріальних, трудових ресурсів, використаних у виробничому процесі. На думку вченого, «витрати виробництва» включають амортизацію і вартість матеріальних й трудових ресурсів підприємства, втрачених за певний період часу в процесі основного і допоміжного виробництва.

В англomовній літературі витрати вживаються під терміном «costs» і означають певний обсяг ресурсів у грошовому вимірнику, які призначені для витрачання на конкретні об'єкти.

Вагомий внесок у розвиток трудової теорії вартості здійснив К. Маркс, а саме в одній із частин «Капіталу» наводить поняття «суспільні витрати виробництва» товару, які включають витрати живої праці та праці, вкладеної у засоби виробництва праці на виробництво продукції; та поняття «капіталістичні (індивідуальні) витрати виробництва».

Тобто, суспільні витрати виробництва характеризують вартість виробництва товару для суспільства. А, капіталістичні витрати виробництва є витратами капіталу товаровиробника і обмежуються лише часткою вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові.

Т. Мальтус вказував, що витрати виробництва складаються з затрат на виробництво «безпосередньої» живої праці та «нагромадженої праці» в засобах виробництва [51].

А. Маршал аналізував терміни «реальні витрати для виробництва» та «(грошові) витрати виробництва» і стверджував, що витрати виробництва для виготовлення певної кількості даного товару будуть рівними цінам пропозиції відповідних кількостей факторів його виробництва [13].

Витрати виробництва - це виправдані умовами виробництва і направлені на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні витрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому поняття «витрати виробництва», як правило, вживаються стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі кількісних статей, «затрати на виробництво» - співвідносять із витратами за економічними елементами [65].

Таким чином, проаналізувавши вищенаведені думки вчених-економістів, можна сказати, що були різні погляди і трактування поняття «витрати» і з часом його визначення доопрацьовувалось та удосконалювалось.

Порядок відображення витрат у фінансовому обліку регламентується такими нормативними документами:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- Інструкцією про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 [83].

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції, в бухгалтерському обліку регламентує П(С)БО 16 «Витрати», а у податковому обліку – Податковим кодексом України.

Тлумачення витрат з юридичної точки зору тісно пов'язане з обліковою концепцією (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Нормативно-правове забезпечення поняття «витрати»

№ з/п	Визначення терміну	Характеристика	Джерело
1	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 між власниками)	Укоопспілка, Метод. реком. з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств від 28.07.2006
2	Витрати	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)	Мінфін, Наказ «НП(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»» від 24.12.2010 N 1629
3	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 розподілення власниками)	Мінфін, Наказ «Про затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» від 07.02.2013 N 73
4	Витрати	зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	Нац. банк, Постанова «Про затвердження Правил бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України» від 18.06.2003 N 255

Отже, наведені визначення витрат розкривають їх зміст та сутнісну характеристику в залежності від місця їх виникнення, періоду формування та галузі використання. Тобто, на практиці розгорнута характеристика витрат пов'язана з методикою та технікою формування собівартості продукції, робіт послуг [64, С. 346]

В обліку витрати відображаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Причини збільшення зобов'язань, що призводять до виникнення витрат

Причини зменшення активів, що призводять до виникнення витрат	Причини збільшення зобов'язань, що призводять до збільшення витрат
1. Витрачання активів 2. Продаж (обмін) активів 3. Безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам 4. Втрата активів внаслідок нестач, стихійного лиха і т. п. 5. Зменшення вартості активів у результаті уцінки, зменшення корисності 6. Списання внаслідок невідповідності встановленим умовам визнання активу 7. Інші причини	1. Нарахування заробітної плати працівникам підприємства 2. Проведені відрахування на соціальне страхування 3. Виникнення заборгованості перед постачальниками за одержану електроенергію 4. Виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги 5. Виникнення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток

Основними критеріями відображення витрат і визнання їх витратами певного періоду (витратами діяльності) є:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподілу власниками);
- можливість їх достовірної оцінки;
- визнання їх одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

У складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, відображаються ті витрати, які неможливо прямо пов'язати із доходом певного періоду.

Перед веденням обліку витрат перш за все необхідно визначити першочергові його завдання (рис. 1.1) [50].

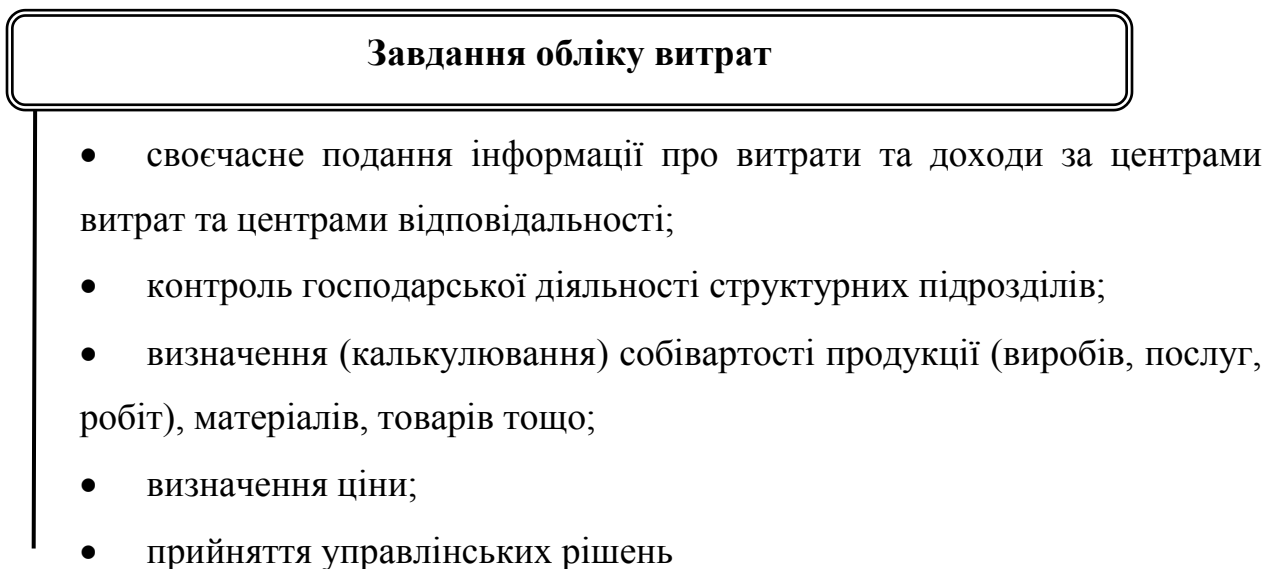


Рис. 1.1. Завдання обліку витрат

При відображенні витрат потрібно дотримуватися таких принципів: обачності, повного висвітлення, нарахування, послідовності, перевагою змісту над формою, фактичної (історичної) собівартості, періодичності. Вітчизняна методика обліку витрат і доходів націлена на максимально точне визначення фінансового результату і не достатньо надає уваги приросту вартості активів. Обсяг капіталу є значущим показником, який характеризує фінансовий стан підприємства, що особливо актуально в умовах економічної кризи. Тому необхідно облік орієнтувати на зменшення поточних витрат і збільшення їх капіталізації. Для того, щоб уникнути понаднормового використання матеріальних та грошових ресурсів забезпечується правдиве та своєчасне документальне відображення фактичних витрат в обліку.

Витрати визнають витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати із доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Вітчизняні визначення поняття «витрати», а також порядок їх визнання є

запозиченими (або ж ґрунтуються) на термінології Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак є різниця у відображенні витрат періоду, а отже і результатів діяльності у фінансовій звітності. Міжнародні стандарти надають підприємству право вибору щодо такого відображення для надання інформації, доречної для прийняття економічних рішень. В українському варіанті можна помилитись у прийнятті правильного економічного рішення, оскільки одна звітна форма відрізняється від іншої. Прикладом такої відмінності є Звіт про фінансові результати і Декларація з податку на прибуток підприємства.

Розмежування статей доходу та витрат і їх об'єднання різними способами також дозволяє продемонструвати кілька оцінок результатів діяльності підприємства. Вони мають різні ступені змістовності.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної діяльності та включає:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат до оподаткування;
- чистий фінансовий результат;
- сукупний дохід [73].

Удосконалення інформаційної системи управління, покращення умов взаємозв'язку інформаційних потоків залежить від витрат, здійснених у звичайній діяльності підприємства. У фінансову звітність включаються витрати на основі принципів обліку та відповідності, того періоду, в якому вони були здійснені. До складу виробничої собівартості продукції належать матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Відповідно, повна собівартість включає виробничу собівартість, адміністративні витрати та витрати на збут.

При формуванні фінансової звітності враховуються принципи та показники капіталу внаслідок чого можна визначити обсяги доходів, витрат та

фінансових результатів діяльності підприємства.

Усі вищенаведені трактування про формування витрат на підприємстві є необхідними для подальшої практичної діяльності у бухгалтерії. Крім того, ще однією важливою основою для створення методики обліку витрат, є їх класифікація за різними ознаками.

1.2. Особливості класифікації витрат

Першоджерелом правильного ведення організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, успішного управління ними, є їх обґрунтована класифікація.

Класифікація витрат є одним із кращих методів їх вивчення та дослідження. При класифікації витрати поділяються на окремі види та підвиди за певними спорідненими ознаками (рис. 1.2).

Класифікація витрат допомагає керівництву вирішити усі проблеми в управлінні витратами підприємства. Розрізняють багато видів класифікацій за різноманітними ознаками (рис. 1.3) [50].

Розглядаючи облік витрат і калькулювання як єдиний процес, останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. З цієї точки зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовуються для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Таким чином, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

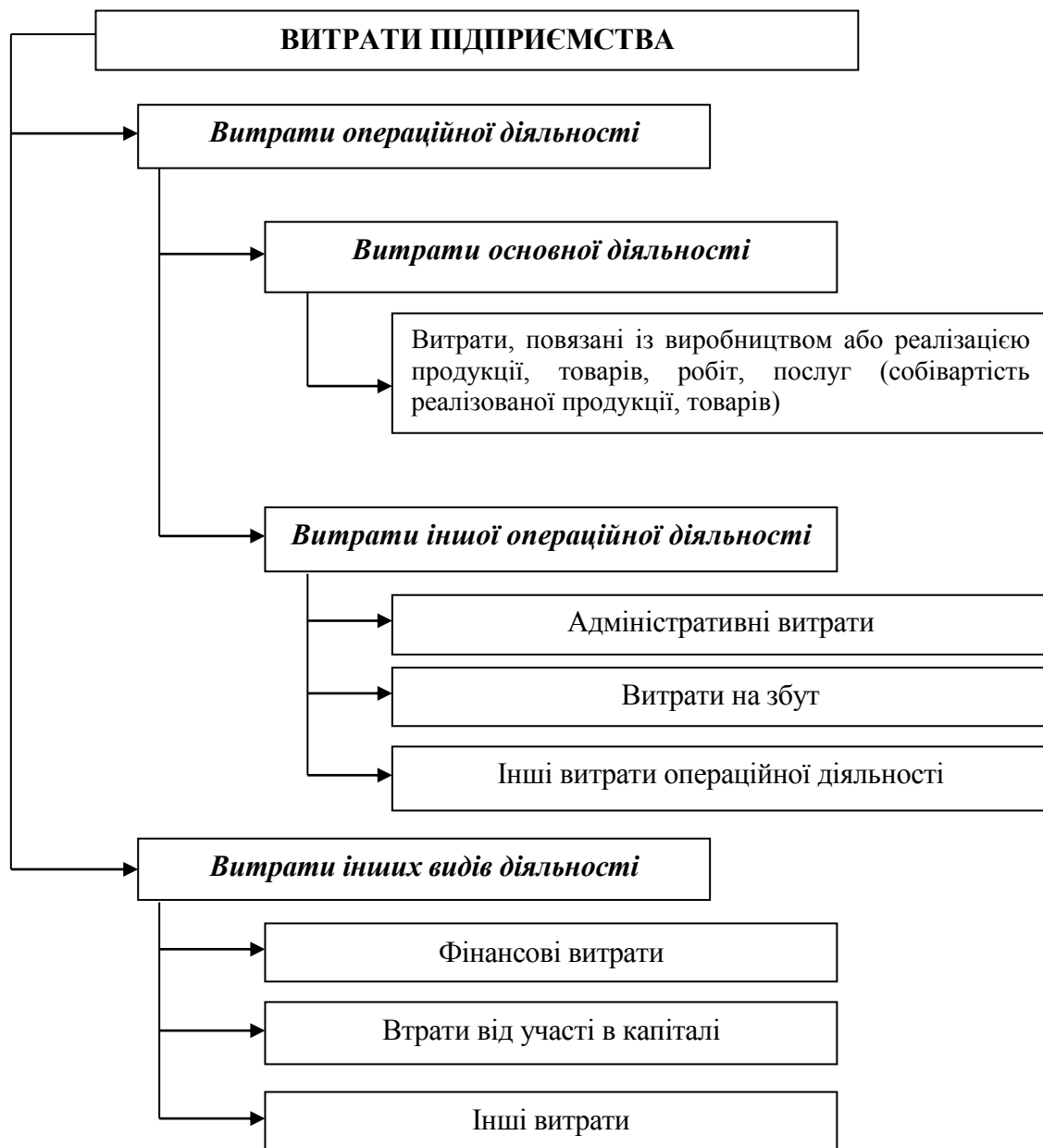


Рис. 1.2. Класифікація витрат

Витрати на виробництво продукції описують витрати поточного періоду на виробництво готової продукції.



Рис. 1.3. Традиційна класифікація витрат

Ця класифікація сформована для потреб податкового обліку, однак це не дає можливості складати коротко- та довгострокові плани на майбутнє та здійснювати контроль за витратами та місцями їх виникнення.

Тому у стандартну класифікацію витрат здійснено групування, яке

відповідає усім концепціям управління. З метою ведення управлінського обліку доцільно дотримуватись наступної класифікації витрат (рис. 1.4) [50, с. 32].

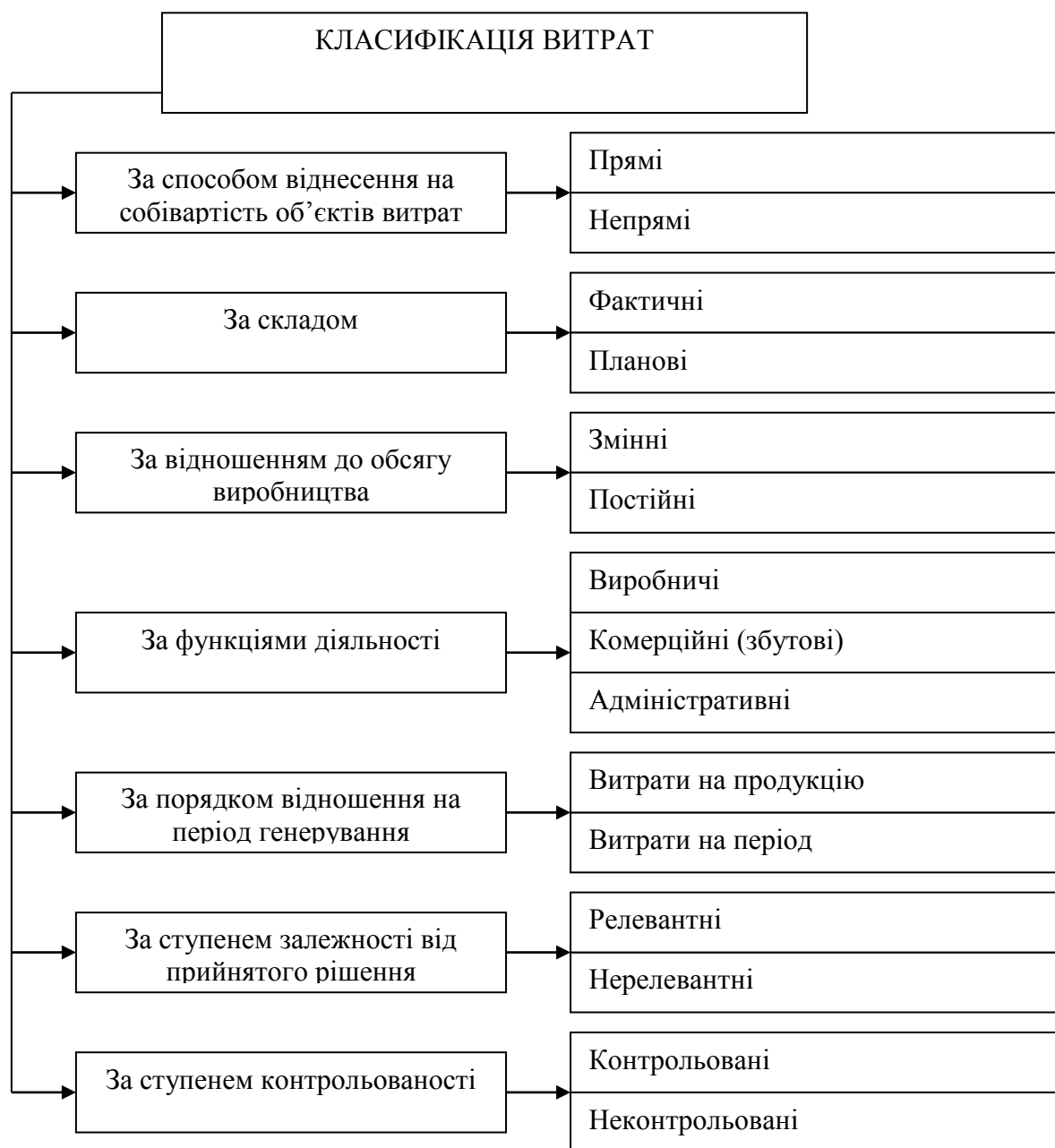


Рис. 1.4. Варіант класифікації витрат в управлінському обліку

На ТОВ «Рубін» при веденні обліку собівартості продукції визначають фактично понесені витрати під час виробництва та контроль за використанням ресурсів підприємства. А також співставляють планові та фактичні показники структури витрат, об'єкти калькулювання, методи розподілу витрат.

Для покращення аналітичних та прогнозних розрахунків, визначення

фінансових результатів діяльності, розвитку та покращення процесу виробництва використовують облік витрат.

Інший варіант класифікації витрат на виробництво наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат на виробництво

	Ознаки	Витрати
1	За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва, цеху, дільниці, служби
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
3	За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
4	За способами перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати умовно-змінні, умовно-постійні
6	За календарними періодами	Витрати поточні, одноразові

Також витрати можуть групуватися за місцями їх виникнення:

- цехами;
- дільницями;
- службами;
- відокремленими структурними підрозділами.

Однією із найбільш поширених в економічній літературі класифікації витрат є їх групування за економічними елементами, до яких включаються економічно однорідні види витрат.

До них належать:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;

- інші операційні витрати.

Перевагами такої класифікації витрат є сприятливі умови для здійснення аналізу собівартості продукції окремої галузі, можливість покращення формування цін, проведення розрахунків різних показників фінансового аналізу, здатність замінювати одні ресурси на інші, аналогічні подібні до них.

До недоліків такої класифікації належать відсутність можливості обґрунтування витрат виробництва, недостатньо розкритий їх зміст, неможливість виявити методи зменшення собівартості продукції.

Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості відображає цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. До класифікації витрат за статтями калькуляції належать витрати на окремі види продукції, витрати на основне і допоміжне виробництво.

Їх групують за наступними статтями калькулювання:

- Витрати на оплату праці;
- Відрахування на соціальні заходи;
- Паливо та мастильні матеріали;
- Сировина й матеріали (без зворотних відходів);
- Роботи та послуги;
- Витрати на ремонт необоротних активів;
- Інші витрати на утримання основних засобів;
- Інші витрати;
- Непродуктивні витрати (в обліку);
- Загальновиробничі витрати.

Підприємству надається право самостійно встановлювати кількість та види статей калькулювання готової продукції. Такий поділ витрат здійснюють з метою достовірного ведення синтетичного й аналітичного обліку витрат, встановлення ціни продукції.

Як бачимо із вищенаведеного, калькулювання собівартості продукції за статтями витрат є більш точним та детальним ніж калькування за елементами витрат, оскільки дає можливість описати взаємозв'язок виробничих витрат із

технологічним процесом, об'ягами виробництва та ризиками його зменшення.

За способами включення до собівартості продукції витрати поділяють на:

- прямі;
- непрямі (загальновиробничі).

До прямих матеріальних витрат належать витрати матеріальних ресурсів, які понесені у процесі виробництва окремого об'єкта калькулювання, пов'язані із підготовкою випуску продукції, проведенням технологічного процесу виробництва продукції, здійсненням ремонту, технічного огляду й технічного обслуговування основних засобів, у випадках, передбачених законодавством, коли ці суми можна віднести на відповідний об'єкт.

Прямі витрати на оплату праці включають суми основної й додаткової оплати, які записуються на окремий об'єкт обліку витрат.

До інших прямих витрат належать:

- платежі зі страхування майна підприємства плата за оренду основних засобів, яку можна віднести до конкретного об'єкту;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт необоротних активів (амортизація, витрати на освітлення, опалення, водопостачання, електропостачання, податки);
- інші витрати, які можна прямо віднести до конкретного виду витрат.

Прямі витрати, у свою чергу, поділяться на: витрати сировини й матеріалів, витрати заробітної плати, виробничі накладні витрати.

Прямі витрати на матеріали припускають їх безпосереднє віднесення на виробничі вироби, прямі витрати по заробітній платі, пов'язаної з виробництвом певного виробу. Накладні витрати можуть бути розподілені на накладні витрати, здійснені самим цехом і залежні від його роботи, накладні витрати, віднесені на цей цех після розподілу витрат, відповідальності за які цех не несе.

Прямі витрати враховуються по дебету рахунка 23 «Основне виробництво» й їх можна безпосередньо віднести на виріб. Розмір прямих

витрат на одиницю продукції не залежить від обсягу виробництва і знизити його можна шляхом підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці, введенням нових ресурсозберігаючих технологій.

Виробничі витрати залежать від технології й організації виробництва, їх величина є змінною стосовно обсягу випуску продукції: більше випущено продукції – відповідно росте обсяг виробничих витрат. Витрати легко піддаються нормуванню на одиницю продукції, що випускається, або на одиницю певної частини продукції, тому що в основному це прямі витрати ресурсів і витрати на оплату праці.

Непрямі витрати неможливо прямо віднести на який-небудь виріб. Вони враховуються по дебету рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і розподіляються між окремими виробами відповідно до обраної підприємством методики, закріпленої в обліковій політиці підприємства, їхньою відмінною рисою є те, що в певному інтервалі обсягу виробництва залишаються незмінними. Змінити непрямі витрати можна управлінськими рішеннями.

Також при калькуляції й оцінці готової продукції можна виділити групування витрат на вхідні й минулі. Вхідні – це ті ресурси, які були придбані і є в наявності і які, як очікується, повинні принести дохід у майбутньому. До минулих відносяться витрачені ресурси, які приносять дохід у сьогоденні й втратили здатність приносити дохід у майбутньому. Тобто вхідні відображені в активі балансу як виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, що переходять до складу витрат наступних звітних періодів. Якщо ці ресурси протягом звітного періоду були витрачені, то вони переходять у розряд минулих.

В залежності від мети отримання облікової інформації існують різні методи класифікації витрат, які передбачають стандарти бухгалтерського обліку (табл. 1.4).

Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), не

належать до виробничих витрат і собівартості продукції, їх відносять до збільшення первісної вартості цих об'єктів.

Таблиця 1.4

Напрямок класифікації витрат

Напрямки обліку виробничих витрат	Класифікація витрат
Витрати, які використовуються для визначення собівартості й оцінки готової продукції	За економічними елементами За статтями калькуляції Вичерпані та невичерпані Витрати на продукцію та витрати періоду Прямі й непрямі Основні й накладні витрати Виробничі й невиробничі Вхідні й минулі
Витрати на виробництво, дані про які є підставою для прийняття управлінських рішень	Постійні й змінні Витрати, прийняті й не прийняті в розрахунок при оцінках Безповоротні Релевантні та нерелевантні Дійсні та альтернативні Маржинальні та середні
Витрати, що використовуються в процесі контролю й регулювання	Регульовані й нерегульовані Контрольовані й неконтрольовані

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формують за центрами відповідальності. Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їхній склад визначають з урахуванням виробничої й організаційної структури підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення й розподілу госпрозрахункового доходу, бухгалтерія підприємства може здійснювати облік витрат загалом за конкретними виробничими підрозділами без деталізації за окремими об'єктами. Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими видами

пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності – відносять до нормативних витрат згідно із технологічними картами або укрупненими нормативами [11, с.280].

Повна собівартість складається з виробничої собівартості, збутових і адміністративних витрат.

Завдання калькулювання – визначити витрати, які припадають на одиницю продукції.

Залежно від цілей калькулювання розрізняють планову, кошторисну й фактичну калькуляцію.

Всі вони відображають витрати на виробництво й реалізацію одиниці конкретного виду продукції в розрізі калькуляційних статей. Планові калькуляції визначають середню собівартість продукції або виконаних робіт на плановий період (рік, квартал). Складають їх, виходячи з прогресивних норм витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування й норм витрат по організації обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планованого періоду. Різновидом планової калькуляції є кошторисна, яку складають на одноразовий виріб або роботу для визначення ціни, розрахунків із замовниками.

Кошторисна калькуляція розраховується також при проектуванні нових виробництв, конструювання наново освоєваних виробів за відсутності норм витрат.

Фактична калькуляція, тобто проведена за певний період на підставі даних бухгалтерського обліку, відображає всі витрати на виробництво й реалізацію продукції. Вона використовується для контролю за виконанням планових завдань за зниження собівартості продукції, а також для аналізу собівартості продукції. Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок місяця норм витрат сировини, матеріалів. Поточні норми витрат відповідають виробничим можливостям організації на даному етапі його роботи. Звітні, або фактичні, калькуляції складають за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції й відображають фактичну

собівартість виготовленої продукції або виконаних робіт.

Об'єктом калькулювання є витрати, пов'язані з виробництвом конкретного продукту.

Процес калькулювання собівартості на підприємстві можна поділити умовно на три етапи:

- вирахування собівартості всієї продукції, що випускається;
- вирахування фактичної собівартості кожного виду продукції;
- вирахування собівартості одиниці продукції.

За допомогою калькулювання можна вирішити такі завдання:

- визначення оптимальних обсягів виробництва продукції;
- доцільність прийняття додаткового замовлення;
- доцільність подальшого випуску продукції;
- установлення цін реалізації продукції;
- оптимізація асортиментів продукції, що випускається;
- виробництво в себе або замовлення напівфабрикату на стороні;
- прогнозування поведінки собівартості продукції залежно від зміни обсягів виробництва.

Об'єкти обліку витрат – це види продукції підприємства, призначені для реалізації, калькулювання собівартості продукції, що здійснюють різними методами.

Під методом калькуляції розуміють систему прийомів, використовуваних для вирахування собівартості калькуляційної одиниці.

Вибір методу калькулювання собівартості продукції залежить від типу виробництва, тривалості виробничого циклу, номенклатури продукції, що виробляється.

Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів і залежить від керівництва і бухгалтерів самого підприємства. Сутність методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод, як правило, є традиційним і найбільш поширеним на підприємстві.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями) чи груп однорідних виробів.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на: основне, допоміжне і непромислове господарство.

До основного виробництва належать, цехи, дільниці, що беруть безпосередньо участь у виготовленні продукції.

Допоміжне виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних фондів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні та інші підрозділи.

Отже, облік фактичних витрат на виробництво будується на наступних принципах: повне та документальне оформлення відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництва, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «РУБІН»

2.1. Документування обліку витрат від операційної діяльності

Бухгалтерський облік витрат проводиться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і має за мету надання правдивих даних про витрати підприємства для користувачів з подальшим прийняттям управлінських рішень.

Форми бухгалтерського обліку представляють взаємозв'язок з обліковими регістрами, які показують послідовність та методи облікових записів. Облікові регістри вважаються документами (відомості, журнали), в яких записуються усі показники господарських операцій у послідовності та систематизації на основі первинних документів.

На досліджуваному ТОВ «Рубін» ведеться журнально-ордерна форма обліку, здійснюється фіксація даних, оброблення первинних документів, складання фінансової звітності й за це все відповідає директор та головний бухгалтер підприємства.

Метою використання журнально-ордерної форми обліку є формування та накопичення даних допоміжних відомостей та журналів-ордерів. В журналах відкриваються рахунки за кредитом, і записуються у відповідних графах.

Згідно з Методологічними рекомендаціями щодо використання типових бухгалтерських документів, які затверджені відповідним розпорядчим документом Міністерства фінансів у 2001 році журнально-ордерна (або журнальна) форма обліку передбачає різні облікові реєстри.

В облікових регістрах записують дані, після оформлення та перевірки первинних документів із проведених господарських операцій.

Код класу та код синтетичного рахунків використовують при заповненні облікових регістрів. Дані із первинних документів формуються за спільними ознаками та в підсумку групують аналітичні дані, що відображаються у журналах.

Порядок формування журнальної форми обліку відображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Схема організації журнальної форми обліку

Також може мати місце здійснення помилок у бухгалтерських записах. В таких випадках під час їх виявлення, формується бухгалтерська довідка із зазначенням вірної кореспонденції рахунків та суми здійсненої господарської операції. Пізніше інформація з довідки переноситься регістрів та Головної книги.

Головна книга ТОВ «Рубін» призначена для узагальнення даних журналів, перевірки достовірності записів у рахунках. До Головної книги записують із журналів з кредиту рахунків значення оборотів.

У Головній книзі записують сальдо на початок і кінець періоду; обороти за період за кредитом цього рахунку, які зазначаються однією сумою;

обороти за період за дебетом цього рахунку, які зазначаються підсумком кореспондуючих рахунків. Головна книга заповнюється за весь рік діяльності. У Головній книзі відокремлений синтетичний рахунок починають записувати з нової сторінки.

Для того, щоб перевірити дані Головної книги, необхідно обчислити підсумки оборотів і сальдо за бухгалтерськими рахунками. До Головної книги переносяться підсумкові залишки із журналів за кожним рахунком.

Правильність записів у журналі означає рівність сум по горизонталі та вертикалі даного документу.

Після складання Журналу заповнюються Відомості аналітичних показників. Для складання фінансової звітності беруть інформацію з облікових регістрів про господарські операції підприємства.

Таким чином, щоб покращити та удосконалити форми облікових регістрів бухгалтерії ТОВ «Рубін» необхідно використовувати нові Журнали, які затверджені Методичними рекомендаціями по використанні регістрів бухгалтерського обліку, замість старих форм журналів-ордерів.

2.2. Методика обліку витрат від операційної діяльності

Вироблена продукція, виконані роботи і послуги, а також інші запаси, які виготовлені власними силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.), виконані роботи та послуги у фінансовому обліку оцінюються за виробничою собівартістю.

До виробничої собівартості продукції ТОВ «Рубін» включаються такі витрати (рис. 2.2):

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- інші витрати;
- змінні та постійні розподілені виробничі витрати.

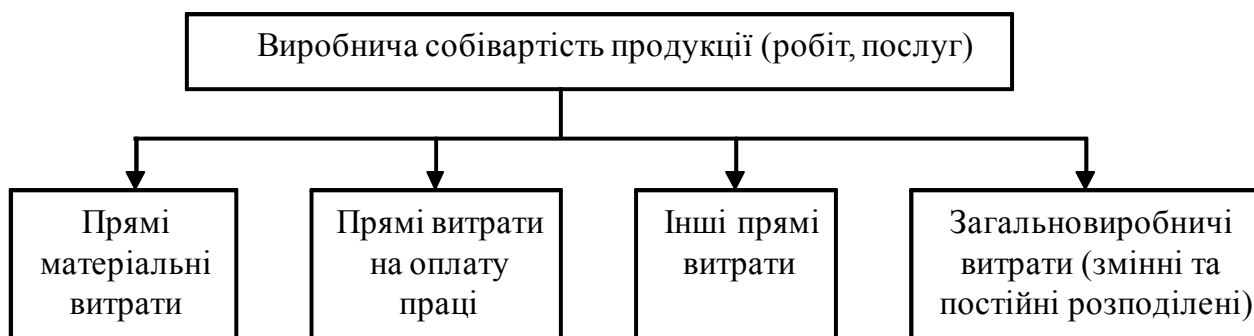


Рис. 2.2. Склад витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції ТОВ «Рубін»

До прямих матеріальних витрат відноситься: вартісну оцінку сировини та матеріалів, що входять до складу виготовленого продукту; придбаних напівфабрикатів, допоміжних виробів та матеріалів, які підлягають списанню на конкретний об'єкт витрат.

Прямі матеріальні витрати – це сума матеріальних цінностей, які використані на виробництво певних видів продукції (рис. 2.3).

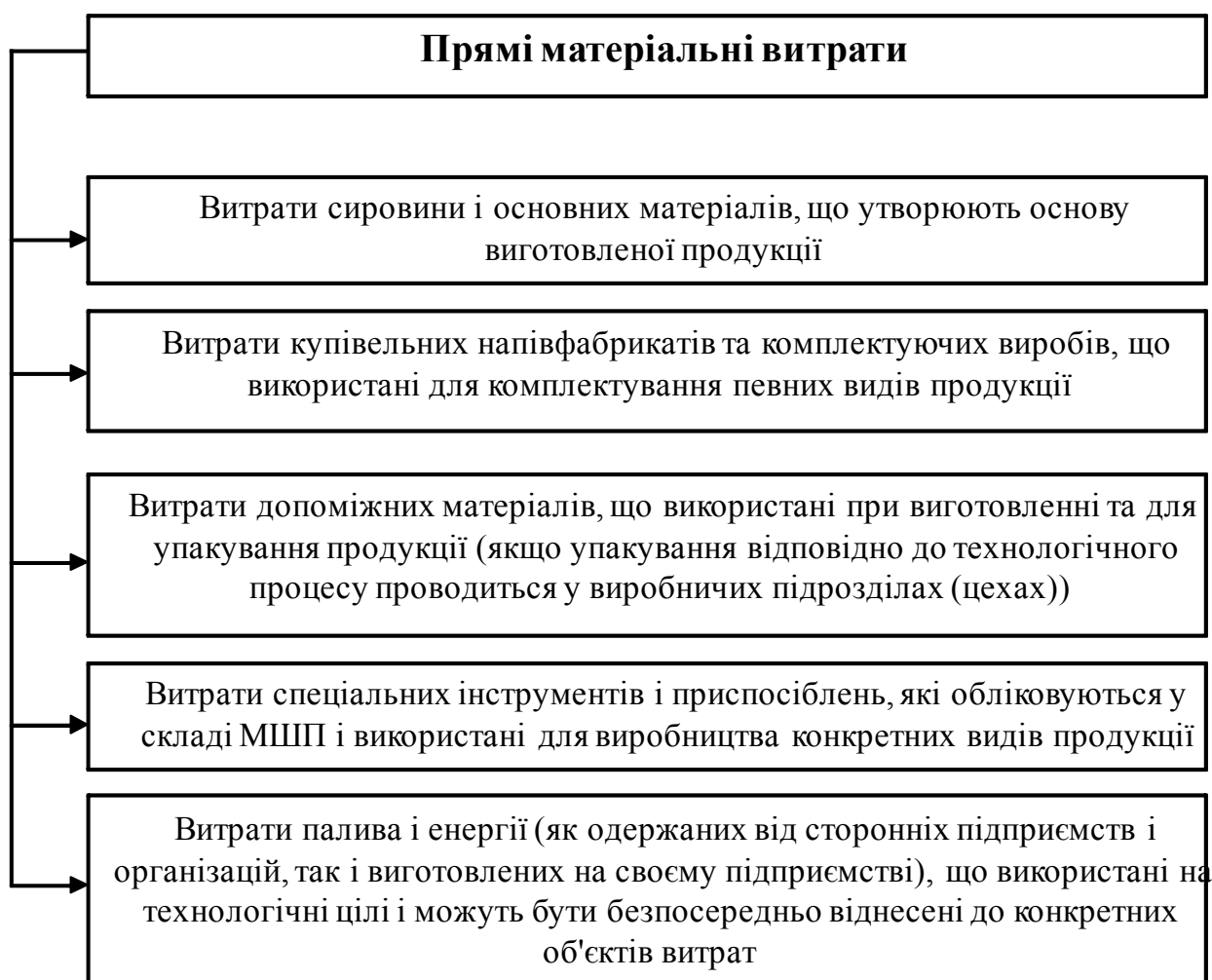


Рис. 2.3. Склад прямих матеріальних витрат

Підставою для відображення матеріальних витрат ТОВ «Рубін» є Звіти виробничих підрозділів про використання матеріалів (матеріальні звіти, виробничі звіти), які представляють собою баланс руху сировини і матеріалів у виробництві.

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо та інші матеріальні цінності формуються, виходячи із ціни їх придбання і транспортно-заготівельних витрат.

«Оцінка використаних у виробництві матеріальних цінностей здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (FIFO);
- нормативних затрат» [70].

На ТОВ «Рубін» оцінка вибуття запасів здійснюється за собівартості перших за часом надходження запасів.

Матеріальні витрати ТОВ «Рубін», які відносяться до конкретного об'єкту обліку витрат, входять у собівартість продукції (робіт, послуг) прямим способом на основі первинних документів. При виробництві з одного виду сировини (матеріалів) в одному технологічному процесі двох і більше видів продукції матеріальні витрати розподіляють на собівартість видів продукції. Розподіл матеріальних витрат між видами продукції може виконуватись пропорційно до:

- нормативного витрачання на фактичний випуск продукції;
- умовного використання, визначеного на основі встановлених коефіцієнтів. Найточнішим є розподіл матеріальних витрат до нормативного витрачання.

При використанні спеціальних коефіцієнтів розподіл здійснюється шляхом присвоєння одному з виробів коефіцієнта рівному одиниці, а іншим – вище або нижче одиниці.

Допоміжні матеріали входять у собівартість видів продукції прямим способом або способом розподілу, який може здійснюватися пропорційно до витрат основних матеріалів або нормативного витрачання.

Видача купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів зі складу у виробничі підрозділи здійснюється відповідно до плану з урахуванням показника їх застосування у вузлах і кінцевій продукції.

Витрати на енергоносії на технологічні цілі визначають на підставі показників КВП або норм витрат на виробництво продукції.

Матеріальні витрати ТОВ «Рубін» зменшуються на вартість відходів. Відходи виробництва поділяються на зворотні і безповоротні. Зворотні відходи можна використати для виготовлення продукції на своєму підприємстві або реалізувати покупцям. Облік відходів на ТОВ «Рубін» ведеться на основі накладних, дані з яких переносяться у накопичувальну відомість обліку відходів.

Зворотні відходи можуть оцінюватися:

- за ціною вихідного матеріалу;
- за зниженою ціною вихідного матеріалу;
- за ціною можливої реалізації.

Безповоротні відходи відображаються лише у кількісному виразі. Їх величина визначається розрахунковим шляхом на основі балансу руху сировини (матеріалів) у виробництві.

Списання витрачених запасів на рахунках синтетичного і аналітичного обліку витрат відображається у Відомості розподілу матеріалів (розробна таблиця № 1) за виробничими підрозділами, рахунками і статтями витрат.

Наступним значним видом витрат є витрати на оплату праці. До них входять основна і додаткова оплата праці робітників.

Основна заробітна плата робітників-почасовиків, нарахована за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості видів продукції.

До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування робітників. Сума відрахувань на соціальне страхування обчислюється за встановленим законодавством єдиним соціальним внеском на основну і додаткову заробітну плату, інші мотиваційні виплати робітників. Між окремими об'єктами витрат сума відрахувань розподіляється пропорційно до нарахованої основної та додаткової заробітної плати робітників.

Крім того, до інших прямих витрат ТОВ «Рубін» відноситься амортизація інструментів, пристосувань цільового і спеціального призначення, які обліковуються в складі необоротних активів. В окремих галузях промисловості, де амортизаційні відрахування основних засобів становлять неабияку частку у сумі витрат на виробництво, виділяється окрема стаття калькуляції «Амортизація» (добувні галузі промисловості, чорна металургія та ін.). Амортизація, нарахована за виробничими ставками, прямо відноситься на конкретні об'єкти витрат, а за неможливості прямого віднесення – розподіляється між окремими видами продукції на основі кошторисних ставок.

З моменту масового виробництва продукції зібрані витрати списують на основне виробництво із врахуванням кількості періодів списання, або на основі кошторисних ставок. Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок 23. Рахунок є активним. За дебетом рахунку відображається формування (збільшення) витрат на виробництво. При цьому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображаються за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збираються на збірнорозподільчому рахунку (рахунок 91) і після розподілу списуються на дебет рахунку 23.

За кредитом рахунку 23 відображається собівартість готової продукції, собівартість остаточного браку, вартість одержаних у процесі виробництва

зворотних відходів, нестачі НЗВ та інші списання, на які зменшуються витрати і собівартість випущеної продукції. Сальдо (залишок) на рахунку 23 відображає собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду.

Аналітичний облік витрат на виробництво оформляється за виробничими підрозділами, видами продукції і статтями витрат.

На рахунку 23 відкриваються субрахунки за видами виробництв. За призначенням виробництва поділяють на основні і допоміжні (підсобні).

До основного виробництва ТОВ «Рубін» відносяться виробничі підрозділи, цехи, дільниці з виготовлення продукції, які є метою організації даного виробництва. У цехах і підрозділах основного виробництва виготовляють вироби, деталі, вузли, здійснюють їх збирання, комплектацію, перевірку якості та інші технологічні операції залежно від типу й технології виготовлення продукції.

Допоміжні виробництва ТОВ «Рубін» – це підрозділи підприємства, метою діяльності яких є надання послуг підрозділам основного виробництва. До них, зокрема, відносяться ремонтні, транспортні, інструментальні, електро- і паросилові цехи та ін.

Робота автотранспорту ТОВ «Рубін» обліковується за допомогою подорожніх листів. Подорожній лист виписується в одному примірнику до виїзду автомобіля налінію і видається водію під розписку у журналі реєстрації подорожніх листів при умові, що повернуто подорожній лист за попередній день. Подорожній лист виписується на один день, крім міжміських і міжнародних перевезень.

При перевезенні вантажів на кожен рейс автомобіля складається ТТН у чотирьох примірниках. При виконанні транспортних послуг для сторонніх організацій виписується талон замовника. Талон оформляється удвох примірниках (перший примірник залишається у замовника і є підставою для розрахунків із перевізником, другий – додається до подорожнього листа і разом з ним передається відповідальній особі перевізника).

У кінці місяця на основі реєстру подорожніх листів, у якому узагальнюються підсумки щодо пробігу, перевезеного вантажу, відпрацьованого часу, згідно з установленими нормами проводиться списання пального, а також інших мастильних матеріалів. Норми витрат палива, мастильних матеріалів на автомобільний транспорт визначаються Міністерством транспорту України. Відпуск паливо-мастильних матеріалів здійснюють за Відомістю обліку видачі нафтопродуктів водіям. При видачі талонів на придбання пального складають Відомість обліку видачі талонів на нафтопродукти водіям. За кожним автомобілем на основі подорожнього листа ведеться Картка обліку руху палива по автомобілю. У кінці місяця складається відомість про витрати пального понад норми, які розглядає комісія і передає керівнику підприємства для прийняття управлінського рішення.

Значну питому частку у складі витрат транспортного цеху становлять витрати на ремонт рухомого складу. Ремонт автомобіля оформляється актом, де вказується об'єкт ремонту та витрачені запасні частини. Специфічним видом запчастин є автомобільні шини, акумулятори, фільтри. Установка їх на автомобіль здійснюється з урахуванням норм пробігу. Кожна автомобільна шина, що надійшла у виробничий підрозділ (гараж) закріплюється за автомобілем. Автомобільні шини обліковуються за заводськими номерами заводу-виробника, а відновлені – за номерами, нанесеними шиноремонтним підприємством. На кожну автомобільну шину відкривається картка обліку роботи автопокришки. Пробіг автопокришок встановлюється за лічильником спідометра. Шини, зняті з автомобіля для списання в утиль, оприбутковуються на склад за накладною. До неї прикладається Картка обліку роботи автопокришки, яку підписують члени постійно діючої комісії з приймання і списання основних засобів.

Складні допоміжні виробництва виробляють різні види продукції (надають послуги), вони є серійними або індивідуальними виробництвами, у них може бути незавершене виробництво (ремонтні, інструментальні, модельні цехи). Облік витрат у складних допоміжних виробництвах ведуть як

за економічними елементами, так і за статтями калькуляції. Прямі витрати на виробництво відображаються за окремими замовленнями, видами (однорідними групами) продукції. Непрямі (загальновиробничі) витрати обліковуються у цілому по цеху і розподіляються між об'єктами витрат відповідно до встановленої бази. Фактичні витрати обліковуються за нормою, за відхиленням від норм і зміна норм.

Однією з особливостей обліку витрат у цехах допоміжного виробництва ТОВ «Рубін» є надання зустрічних (взаємних) послуг, якими обмінюються цехи допоміжного виробництва, у результаті чого ускладнюється визначення фактичної собівартості продукції (послуг) кожного із таких цехів. Зустрічні послуги оцінюються за нормативною (плановою) собівартістю або фактичною собівартістю за попередній звітний період. Собівартість одиниці продукції (послуг) при наявності зустрічних послуг розраховується за формулою:

$$СП = \frac{ВВ + ВЗО - ВЗН}{ПВ - ПЗН} \quad (2.1)$$

де *СП*– собівартість одиниці продукції допоміжного виробництва; *ВВ*– власні витрати допоміжного виробництва; *ВЗО* – вартість одержаних зустрічних послуг; *ВЗН*– вартість наданих зустрічних послуг; *ПВ*– всього вироблено продукції (надано послуг) цехом допоміжного виробництва; *ПЗН*– продукція, надана у вигляді зустрічних послуг.

Облік витрат допоміжного виробництва ТОВ «Рубін» ведеться на субрахунку 23.2 «Допоміжні виробництва» по кожному виробництву (цеху) у Відомості аналітичного обліку витрат цеху.

Розрахунок собівартості послуг здійснюється у Відомості розподілу витрат допоміжних виробництв (розробна таблиця № 9 – при журнально-ордерній формі обліку).

У більшості випадків, на кінець звітного періоду мають місце залишки незавершеного виробництва. Тому, враховані за звітний період, витрати не можуть у повній сумі бути віднесені на собівартість випущеної продукції.

Для контролю за збереженням залишків НЗВ проводиться інвентаризація. Дані інвентаризаційних описів залишків незавершеного виробництва ТОВ «Рубін» порівнюють з даними обліку руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві і виявляють недостачі або лишки незавершеного виробництва. Результати інвентаризації в обліку відображаються такими бухгалтерськими записами:

- на суму нестач Д-т 94.7 К-т 23
- на суму лишків Д-т 23 К-т 71.9

За виробничими підрозділами витрати відображаються у відомостях аналітичного обліку витрат цеху за дебетом рахунків 23, 24, 91 (Відомості № 12 при журнально-ордерній формі обліку), на основі яких дані зводять в цілому по підприємству (Журнал № 5 (№ 5А) – при журнальній формі обліку, Журнал-ордер № 10 – при журнально-ордерній формі обліку). При автоматизованій формі обліку витрати за виробничими підрозділами і в цілому по підприємству відображаються у машинограмах. На основі зведених даних про витрати на виробництво за звітний період і залишки НЗВ роблять розрахунок собівартості виготовленої продукції за формулою:

$$СПВ = СНВ_n + ВВ - СБ - C_{ic} - СНВ_k, \quad (2.2)$$

де $СПВ$ – собівартість випущеної з виробництва продукції; $СНВ_n$ – собівартість НЗВ на початок звітного періоду; $ВВ$ – витрати виробництва за звітний період; $СБ$ – собівартість остаточного браку; C_{ic} – собівартість інших списань (нестача НЗВ за мінусом лишків та ін.);

Розрахунок собівартості окремих видів (однорідних груп) продукції здійснюється у відомостях зведеного обліку витрат на виробництво. На основі даних цих відомостей визначається собівартість одиниці готової продукції.

2.3. Облік і розподіл загальновиробничих витрат

«Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» у структуру загальних витрат виробництва підприємством відносяться видатки, пов'язані із здійсненням

адміністрування виробничого процесу, знос обладнання, яке призначене для виробництва, затрати пов'язані із використанням та оновленням обладнання, яке використовується у виробництві та активів, призначених для виробничих процесів, видатки пов'язані із впровадження новітніх технологій та комунальні витрати, які виникають під час виробничого процесу та обслуговування нерухомого майна виробничого призначення, а також видатки пов'язані із забезпечення належних та безпечних умов праці та екології» [70].

За складом загальновиробничі витрати поділяються на групи (рис. 2.4.)

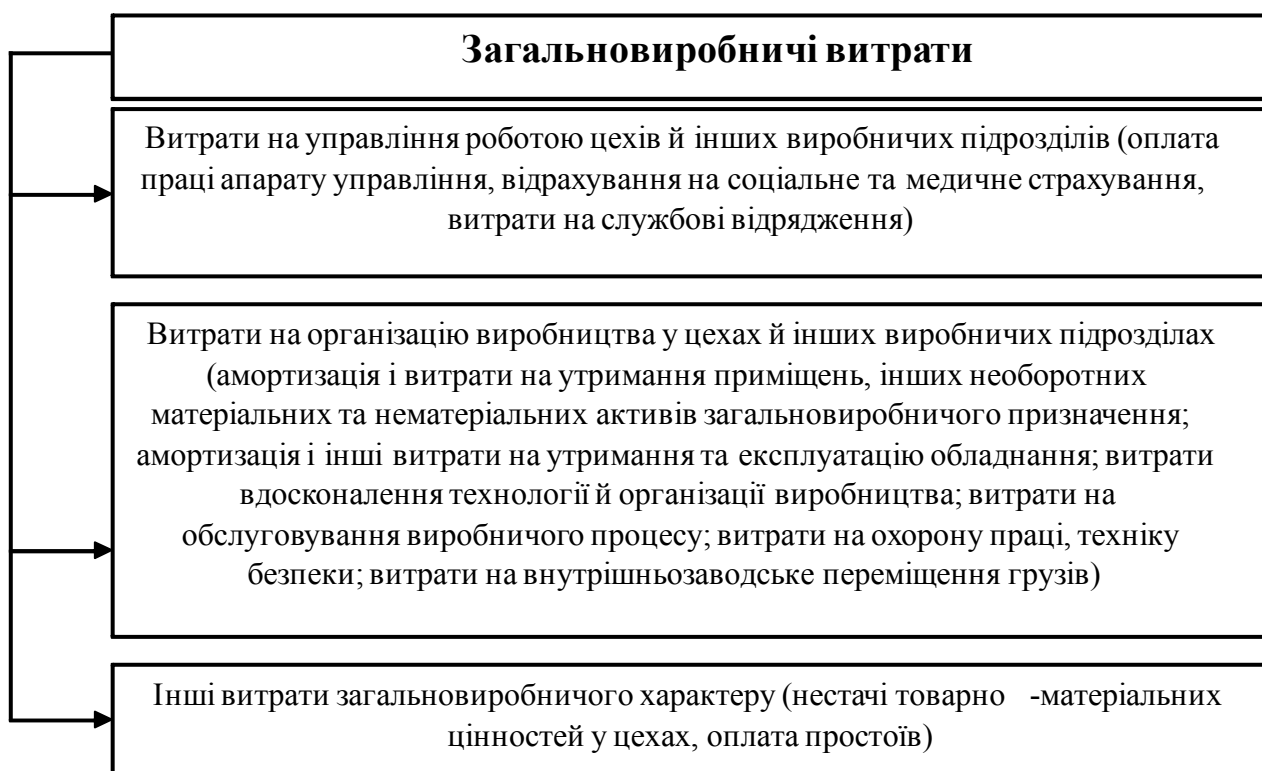


Рис. 2.4. Класифікація загальновиробничих витрат за їх складом

За економічним змістом загальновиробничі витрати поділяються на:

- витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання (в т. ч. внутрішньо цехового транспорту);
- інші загальновиробничі витрати.

Відповідно до класифікації загальновиробничих витрат за економічним змістом підприємства можуть окремо вести їх аналітичний облік і установлювати статті калькуляції.

Постійні загальновиробничі витрати за порядком списання поділяються на розподілені і нерозподілені (рис. 2.5).

Постійні розподілені загальновиробничі витрати ТОВ «Рубін» розписують на кожен об'єкт витрат на підставі бази розподілу.

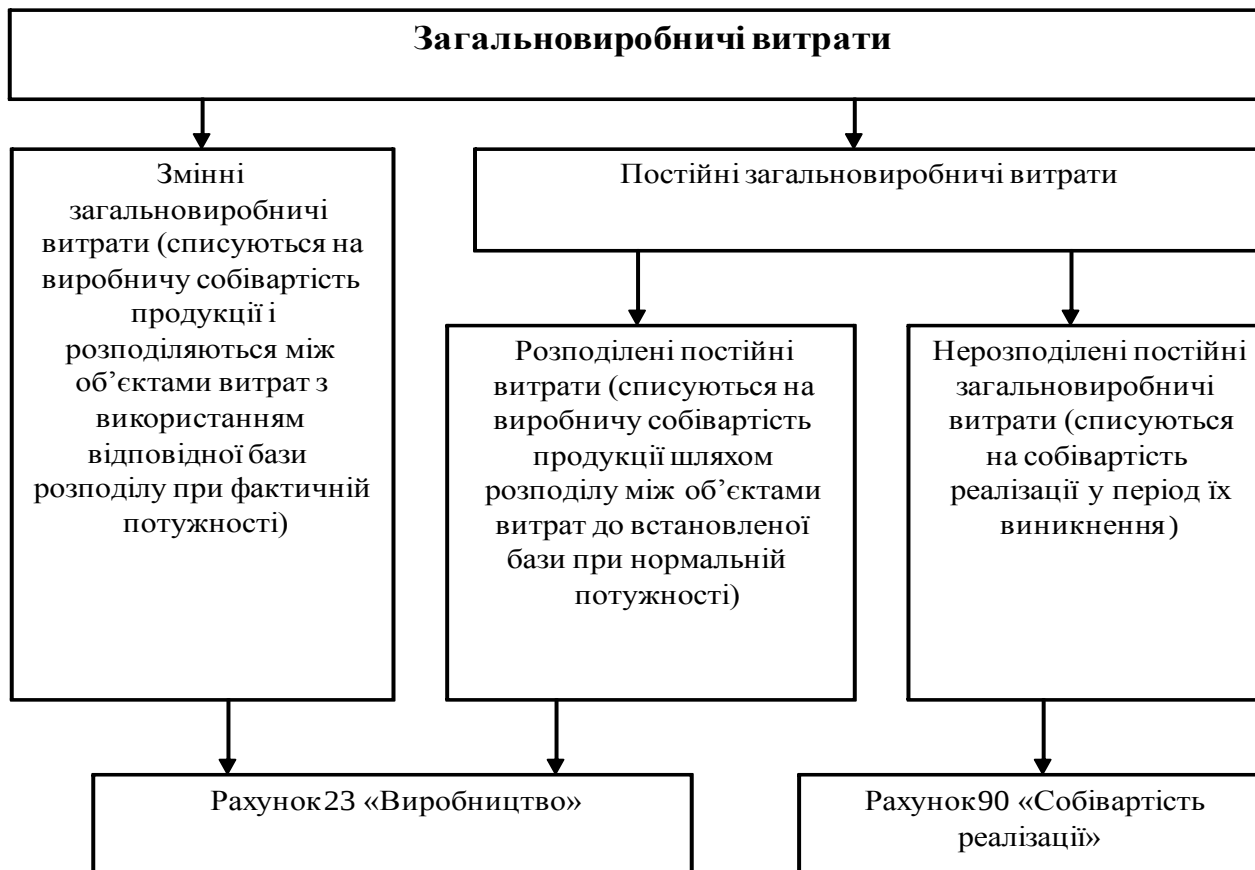


Рис. 2.5. Порядок списання загальновиробничих витрат

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати записують до складу собівартості реалізованої продукції під час їх виникнення. Фактичний обсяг виробництва склав:

січень місяць – 3200 одиниць електричних з'єднань; лютий місяць – 4200 одиниць електричних з'єднань.

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- січень – 24000 грн., з них: сума змінних витрат – 14000 грн.; сума постійних витрат – 10000 грн.

- лютий – 29000 грн., з них: сума змінних витрат – 18000 грн.; сума постійних витрат – 11000 грн. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Розподіл загальновиробничих витрат на ТОВ «Рубін»

№ п/п	Показники	Всього	На одиницю базис розподілу	Включення загальновиробничих витрат до	
				Виробничої собівартості продукції (рах. 23)	Собівартості реалізованої продукції (рах. 90)
1.	База розподілу за нормальною потужністю	4000			
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн., з них:	28 000			
2.	• змінні	16 000	4(16 000:4 000)		
	• постійні	12 000	3(12 000:4 000)		
3.	База розподілу за фактичною потужністю, одиниць.				
	• січень	3 200			
	• лютий	4 200			
4.	Фактичні загальновиробничі витрати за січень місяць, грн., з них:	24 000			
4.1	• змінні	14 000		14 000	
4.2	• постійні – усього, в т. ч.	10 000		9 600	
4.2.1	• постійні розподілені (3 x 3 200)	9 600			-
4.2.2	• постійні нерозподілені (10 000-9 600)	400			400
5.	Фактичні загальновиробничі витрати за лютий місяць, грн. з них:	29 000			
5.1	• змінні	18 000		18 000	
5.2	• постійні — усього, в т. ч.	11 000	-	-	-
5.2.1	• постійні розподілені (3 x 4 200)				-
5.2.2	• постійні нерозподілені	11 000		11 000	-

У зв'язку з недосагненням нормальної виробничої потужності у січні місяці на 800 одиниць продукції (3200-4000) фактичні постійні накладні витрати перевищили норму, яка становить 9600 грн. (3 грн. x 3200) на 400грн. Ці витрати віднесено на собівартість реалізованої продукції.

У лютому місяці фактичний випуск продукції перевищив нормальну потужність па 200 одиниць продукції (4200-4000), тому всі постійні витрати підлягають включенню до виробничої собівартості.

Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку відображається формування (збільшення) загальновиробничих витрат, за кредитом—їх списання, (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№ п/п	Зміст господарських операцій	Підстава (документ)	Без	
			використання	
			Д-т	К-т
1	2	3	5	6
1	Нарахована заробітна плата начальнику цеху, майстрам, бригадирам та іншому персоналу управління цехом, робітникам, які обслуговують обладнання, іншому загальновиробничому персоналу	Розрахункова відомість (відомість розподілу зарплати)	91	66
2	Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від нарахованої заробітної плати	Відомість розподілу зарплати	91	65
3	Створений резерв для оплати відпусток загальновиробничому персоналу	Відомість розподілу зарплати	91	47.1
4	Створене забезпечення для виплати коштів на матеріальне забезпечення	Бухгалтерська довідка (відомість розподілу зарплати)	91	47.7
5	Використані матеріали для загальновиробничих потреб	Накладні-вимоги та інші документи (відомість розподілу матеріалів)	91	20
6.	Нарахована оплата за операційну оренду необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	91	68.5
7	Списана вартість електро- і силової енергії, одержаної від постачальників, яка використана для загальновиробничих потреб	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту про обсяги спожитої електроенергії	91	63
8	Прийнятий до оплати рахунок підрядника за виконані роботи по ремонту основних засобів загальновиробничого призначення і за надання інших послуг загальновиробничого характеру	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	91	63
9	Списані витрати по ремонту обладнання та інших основних засобів загальновиробничого призначення, який проводив цех допоміжного виробництва	Відомість розподілу витрат допоміжних виробництв	91	23
10	Відображена нестача незавершеного виробництва	Бухгалтерська довідка (на основі акту про результати інвентаризації)	91	23
11	Списані змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати	Розрахунок	23	91
12	Списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	Розрахунок	90	91

Аналітичний облік загальновиробничих витрат на ТОВ «Рубін» ведеться за виробництвами (цехами) у розрізі статей витрат.

Отже, для економного використання ресурсів доцільно складати прогнози, плани витрат, вести облік за статтями витрат на підприємстві.

РОЗДІЛ 3

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЇХ АУДИТУ НА ТОВ «РУБІН»

3.1 Мета та джерела інформації аналізу витрат від операційної діяльності

Витрати виробництва займають важливе місце в процесі проведення розрахунків ефективності виробництва продукції на підприємстві.

Зменшення собівартості продукції ТОВ «Рубін» забезпечує зростання прибутку і, відповідно, ефективності виробництва продукції. Для зменшення собівартості продукції необхідно економно витрачати матеріальні ресурси, паливо та енергію, переглянути витрати на оплату праці, ощадно використовувати основні засоби, зменшити втрати у процесі виробництва, уникати виникнення браку.

З метою здійснення аналізу витрат на виробництво на ТОВ «Рубін» складається база та масив інформації показників планової собівартості продукції; норм витрачання матеріальних і трудових ресурсів; цінової політики на ресурси і продукцію; первинних та зведених документів; рахунків бухгалтерського обліку; звітності; висновків попередніх перевірок, досліджень та ін. Завдання аналізу витрат на виробництво і собівартості продукції ТОВ «Рубін» відображено на рис. 3.1.

В ринковій економіці ціни складаються в умовах конкурентного середовища, враховуючи багато чинників, які впливають на конкурентоспроможність підприємства, тому велика увага приділяється витратам на виробництво. Зменшення витрат у цьому середовищі породжує зростання прибутку підприємства.



Рис. 3.1. Завдання аналізу витрат

Завдання аналізу витрат переходять у наявність різних напрямів аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво, зокрема:

- загальний аналіз собівартості продукту;
- аналіз витрат на одну гривню виробленого продукту;
- аналіз прямих матеріальних витрат і витрат на оплату праці;
- аналіз накладних витрат;
- аналіз комплексних витрат.

При аналітичній роботі витрат виробництва використовується відповідні інформаційні дані (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Інформаційна база для економічного аналізу витрат підприємства

№ з/ п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо
2	Рахунки бухгалтерського обліку	23 “Виробництво”, 80 “Матеріальні витрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”, 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”
3	Облікові реєстри	Журнал 5,5А
4	Фінансова звітність	ф. № 1 “Баланс”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, ф. № 6 Додаток до Приміток річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”
5	Статистична звітність	ф. № 1-ПВ “Звіт з праці”, ф. № 1П-НПП (річна) “Звіт про виробництво промислової продукції”
6	Інші джерела	норми та нормативи споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, кошториси витрат на виробництво, операційні та фінансові бюджети, результати попередніх аналітичних досліджень, специфікації тощо

При проведенні аналізу витрат необхідно визначити його об’єкти та етапи проведення такого аналізу на підприємстві (рис.3.2).

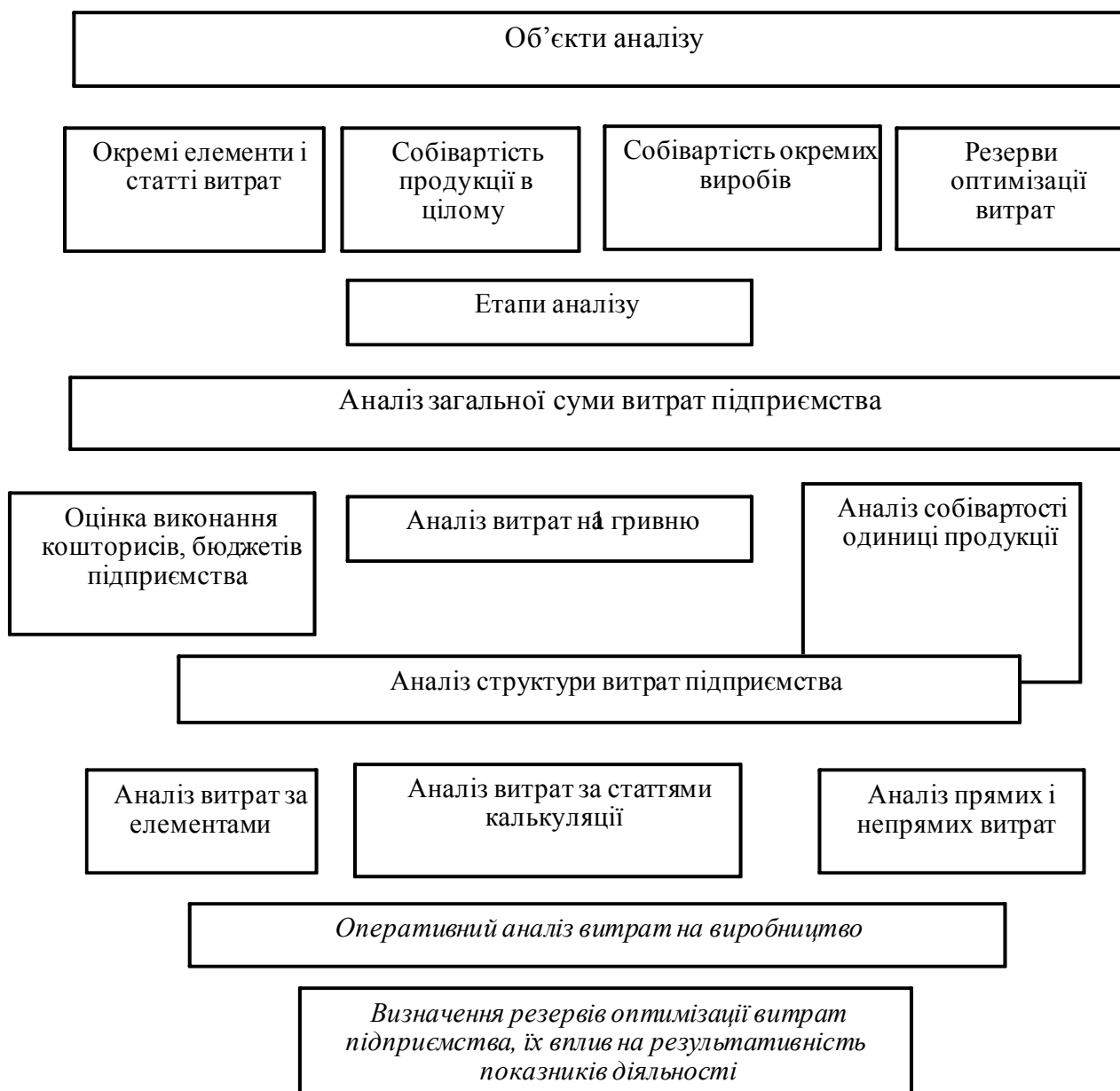


Рис. 3.2. Об'єкти та етапи аналізу витрат діяльності підприємства

З метою проведення ефективної аналітичної роботи, для покращення результативних показників, аналіз витрат можна проводити різними способами (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види аналізу витрат підприємства

№з/п	Вид аналізу	Основне завдання	Використання результатів
1	Ретроспективний	накопичення інформації про динаміку витрат, фактори її зміни	визначення планової собівартості продукції, формування цінової політики, розробка управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності продукції
2	Оперативний	спрямований на своєчасне виявлення непродуктивних витрат і втрат, оперативне реагування для їх попередження і усунення	гнучке маневрування ресурсами, прийняття оперативних управлінських рішень
3	Перспективний	оцінка можливого збільшення чи зменшення собівартості продукції у цілому і окремих виробів у зв'язку зі змінами на ринку ресурсів і товарів, що прогножуються	визначення змін собівартості окремих видів продукції, в загальних витратах на перспективу, розробка стратегічних рішень

Метод віднесення калькуляційних статей на собівартість виготовленої продукції впливає на організацію проведення аналізу собівартості продукції та контроль за ним. Для здійснення аналізу собівартості виготовленої продукції за калькуляційними статтями необхідно співставити планові показники витрат із фактичними та минулорічними витратами. Для цього також доцільно оцінити статті калькуляції та визначити абсолютне й відносне відхилення.

3.2. Теоретичні засади проведення аудиту витрат від операційної діяльності

Основою аудиту є перевірка достовірності бухгалтерської інформації, його повноти та відповідності чинному законодавству у первинних

документах, фінансовій звітності щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Метою аудиту з обліку витрат на ТОВ «Рубін» є встановлення достовірних даних по групуванню та накопиченню витрат, своєчасного відображення інформації по них у відповідних формах звітності. Відповідно, проведення аудиту супроводжується наперед поставленими завданнями (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Завдання аудиту витрат

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є процеси та операції господарської діяльності ТОВ «Рубін», які ґрунтуються на зібранні та фіксації витрат, а також відносини, що виникають в самому підприємстві та за межами.

Об'єктом проведення аудиту є інформація з різних джерел щодо операційних витрат ТОВ «Рубін». Детальна інформація про витрати накопичується та формується на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнені зведені дані про облік витрат відображено у фінансовій звітності підприємства.

Перед початком аудиторської перевірки аудитор фіксує об'єкти з обліку витрат, які підлягають дослідженню на ТОВ «Рубін» (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Об'єкти аудиту витрат

При проведенні аудиту витрат на ТОВ «Рубін» за основу беруть джерела інформації для аудиту операцій з обліку витрат та керуються нормативними актами (табл. 3.3).

Процес аудиту витрат є трудомістким і займає багато часу. Тому на практиці часто використовують вибірковий метод аудиту, попередньо врахувавши усі аудиторські ризики.

Існує ймовірність того, що у ході перевірки можуть бути виявлені окремі помилки, які містяться у бухгалтерських документах. Із врахуванням того, звертається увага на аудиторський ризик, зміст якого в тому, що аудитор може неправильно описати дані перевірки в аудиторському висновку.

Таблиця 3.3

Операції з обліку витрат

Джерела інформації	Основні нормативні акти
Наказ про облікову політику підприємства	Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996-ХІІ (зі змінами і доповненнями)
Первинні документи з обліку витрат	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань, господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 (зі змінами і доповненнями)
Облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”
Акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю	Типове положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. №473
Звітність	

Аудиторський ризик визначають за формулою (3.1):

$$AP = PK * PO * PB \quad (3.1)$$

де PK – ризик внутрішнього контролю;

PO – ризик системи бухгалтерського обліку;

PB – ризик виявлення, який залежить від аудитора.

Аудиторський ризик не може перевищувати певних меж, а саме 1-5% від валюти балансу або фінансового результату за період.

В процесі перевірки аудитор оцінює усі показники ризику, а також чинники, які мають на нього вплив. В ході перевірки системи обліку підприємства працівнику аудиторської компанії необхідно вжити заходи щодо встановлення достовірності відображення облікових показників витрат, додержання вимог наказу про облікову політику підприємства. Недотримання таких вимог може призвести до не виявлення помилок у фінансовій звітності, що залишиться поза увагою перевірки. Така невідповідність може бути наслідком проведення контролю вибіркоким методом або недоречного тестового контролю, або неналежного застосування процедур аудиту, неодержання повних даних які стали підставою для формування звітності.

Початковим етапом співпраці ТОВ «Рубін» із аудиторською фірмою є укладання договора про надання послуг аудита та складання плану аудиторської перевірки витрат підприємства. Аудит витрат відбувається у три етапи, ході яких аудитор вивчає діяльність підприємства, порядком ведення бухгалтерського обліку та здійснює аналіз наявності системи контролю за бухгалтерською інформацією на підприємстві. В ході підготовчого етапу аудитором проводиться вивчення питання «аудиторського ризику». Після вивчення загальних даних про підприємства аудитор переходить до наступного етапу, а саме вивчення доцільності та достовірності понесених витрат, вивчаючи їх не тільки у сукупності, а й за статтями та елементами. В ході вивчення витрат аудитор повинен підтвердити доцільність та правильність запису витрат на рахунках виробництва (рахунок 23) та витрат

діяльності (рахунки 91, 92, 93, 94), зокрема шляхом перевірки первинних документів. При проведенні аудиторських процедур робочі записи відображаються аудитором у робочому порядку. На заключному аудитором відображаються висновки перевірки та надаються рекомендації щодо вдосконалення обліку витрат підприємства, та зменшення виявлених в ході перевірки негативних відхилень. Зазначені висновки та пропозиції відображаються у аудиторському звіті складеному на підставі проведеної перевірки.

РОЗДІЛ 4

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «РУБІН» ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЙОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ

4.1. Аналіз витрат та фінансових результатів господарської діяльності підприємства

Вивчення напрямків діяльності підприємства виробничої сфери, яке здійснює виробництво та надання супутніх послуг може оцінити ефективність його діяльності не тільки за даними балансових рахунків доходів і витрат, а й оцінити його провівши аналіз за допомогою економічних показників.

Одним із найпростіших, але змістовних аналітичних розрахунків є горизонтальний і вертикальний аналіз, як звітності так і інших управлінських та фінансових документів. Розрахунки проводять за допомогою абсолютних різниць та відносних показників.

Оцінка та структура витрат і відрахувань ТОВ «Рубін» подано нами в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Структура і динаміка елементів витрат за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік		2018 рік		Відхилення 2017р. до 2018р.	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	%
1) Матеріальні витрати	6580	21,3	9453,2	19,9	2873,2	-1,40
2) Витрати на оплату праці	2856,6	9,2	4701,5	9,9	1844,9	0,65
3) Відрахування на соціальні заходи	1096,7	3,5	1809,7	3,8	713	0,26
4) Амортизація	746,6	2,4	1261,8	2,7	515,2	0,24
5) Інші операційні витрати	19663,8	63,5	30360,3	63,8	10696,5	0,25
Разом витрати	30943,7	100	47586,5	100	16642,8	x

З табл. 4.1 видно, що за аналізований період фактично всі витрати мають

тенденцію до зростання. Також, слід відзначити, що операційні витрати у загальній структурі витрат найбільші – 63,5% у 2017р. (19663,8тис.грн.), 63,8% у 2018р. (30360,3 тис.грн.), абсолютний приріст становить 10696,5тис.грн. або +0,25%. Значну частину витрат у 2017-2018р.р. займали й матеріальні витрати – 21,3% (2017 рік), та 19,9% (2018 рік), тобто за аналізований період матеріальні витрати зменшились на 1,4%.

Економічне відображення показників прибутку або понесеного збитку ТОВ «Рубін» наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Аналіз показників прибутку за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік, тис. грн.	2018 рік, тис. грн.	Відхилення	Темп змін
1) Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	39054,8	66217,9	27163,1	1,70
2) Непрямі податки та інші вирахування з доходу	6509,1	11036,3	4527,2	1,70
3) Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	32545,7	55181,6	22635,9	1,70
4) Інші операційні доходи	3865,2	6506,8	2641,6	1,7
5) Разом чисті доходи	36410,9	61688,4	25277,5	1,7
6) Собівартість реалізованої продукції	12605	17633,5	5028,5	1,4
7) Адміністративні витрати	1942,4	3162,7	1220,3	1,6
8) Інші операційні витрати	3960,2	6327,9	2367,7	1,6
9) Фінансові витрати	29,1	14	-15,1	0,5
10) Інші витрати	149,8	99,2	-50,6	0,7
11) Разом витрати	6081,5	9603,8	3522,3	1,6
12) Чистий прибуток (збиток)	6660,5	11293,2	4632,7	1,7

Аналітичні дані показують, що чистий прибуток у 2018 році щодо 2017 року зріс на 4632,7 тис.грн. або на 70% здебільшого за рахунок збільшення доходу на 22834,3 тис. грн., проте у вказаному періоді аналогічно зросли витрати на 4632,7 тис.грн. або 70,0%.

Аналізуючи таблицю видно, що прибутковість зросла, і доходи покривають витрати, проте підприємству необхідно проводити комплекс заходів щодо зниження адміністративних та операційних витрат, які мають

найбільшу питому вагу. Структуру доходів ТОВ «Рубін» подано у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Структура і динаміка доходів за 2017-2018 роки

Показник	2017 рік		2018 рік	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
1) Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	32545,7	89,38	55181,6	89,45
2) Інші операційні доходи	3865,2	10,62	6506,8	10,55
3) Разом чисті доходи	36410,9	100,0	61688,4	100,0

Проведеним аналізом даних відображених у табл. 4.3 встановлено, що найбільший відсоток доходів підприємству приносить основний вид діяльності, а саме: дохід від реалізації продукції. Протягом 2017 році він становив 32545,7 тис.грн. або 89,38%, у 2018 році – зріс на 22635,9 тис.грн. і становив 55181,6 тис.грн., що позитивно вплинуло на чистий дохід підприємства. Інші операційні доходи протягом 2017-2018 років мають тенденцію до зростання, зокрема у порівнянні з 2017 на 2641,6 тис.грн.

Не слід забувати, що окрім доходів на прибутковість підприємства значно впливають і його витрати так, як їх сума безпосередньо впливає на кінцевий прибуток.

Враховуючи, що на підприємстві фактично відсутня служба, яка займається вивченням аналітичних показників діяльності, на нашу думку, керівництву підприємства доцільно звернути увагу на вивчення додаткових факторів, що впливають на оптимізацію витрат виробництва.

Як видно із аналітичних таблиць підприємство отримало чистий прибуток у 2017 і 2018 роках, що свідчить про належну організацію виробництва, проте за цей період значно зросли і витрати виробництва, що дає можливість для пошуку шляхів їх зниження та збільшення дохідності виробництва. Проведений аналіз фінансових результатів діяльності у

досліджуваному періоді вказує на ефективну діяльність підприємства.

Проведення аналізу із визначення ефективності функціонування підприємства спонукає до розрахунку коефіцієнта чистого прибутку, який показує ефективність підприємства щодо розпорядження наявними ресурсами. Логічно можна дійти думки, що чим вище значення цього коефіцієнта, тим воно ефективніше для потенційного інвестора. Розрахунок коефіцієнта проводять за формулою:

$$K_{чп} = \frac{ЧП}{ВР} \quad (4.1)$$

де $K_{ЧП}$ – коефіцієнт чистого прибутку; $ЧП$ – чистий прибуток; $ВР$ – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт).

Порівнянність коефіцієнта із звітним періодом та його зростання у періоді дає підстави вважати про зменшення затратності виробництва. Проведеними розрахунками даних ТОВ «Рубін» визначено значення коефіцієнта протягом 2017-2018 років:

- 1) 2017 рік – 0,205 або 20,5% (6660,5 : 32545,7);
- 2) 2018 рік – 0,205 або 20,5% (11293,2 : 55181,6).

Як видно із наведених розрахунків значення коефіцієнта не має тенденцію до зрушення і є стабільним. Такий результат інформує користувача інформації про його ефективне управління, проте і застерігає, що на підприємстві відсутні позитивні зрушення щодо підвищення ефективності його роботи.

Одним із напрямків аналізу фінансових результатів є дослідження його прибутку. Відповідно до законодавства приватними підприємствами одержаний прибуток може використовуватись на власний розсуд і залежить від потреб виробництва чи бажання власника у його розширенні, рис. 4.1.

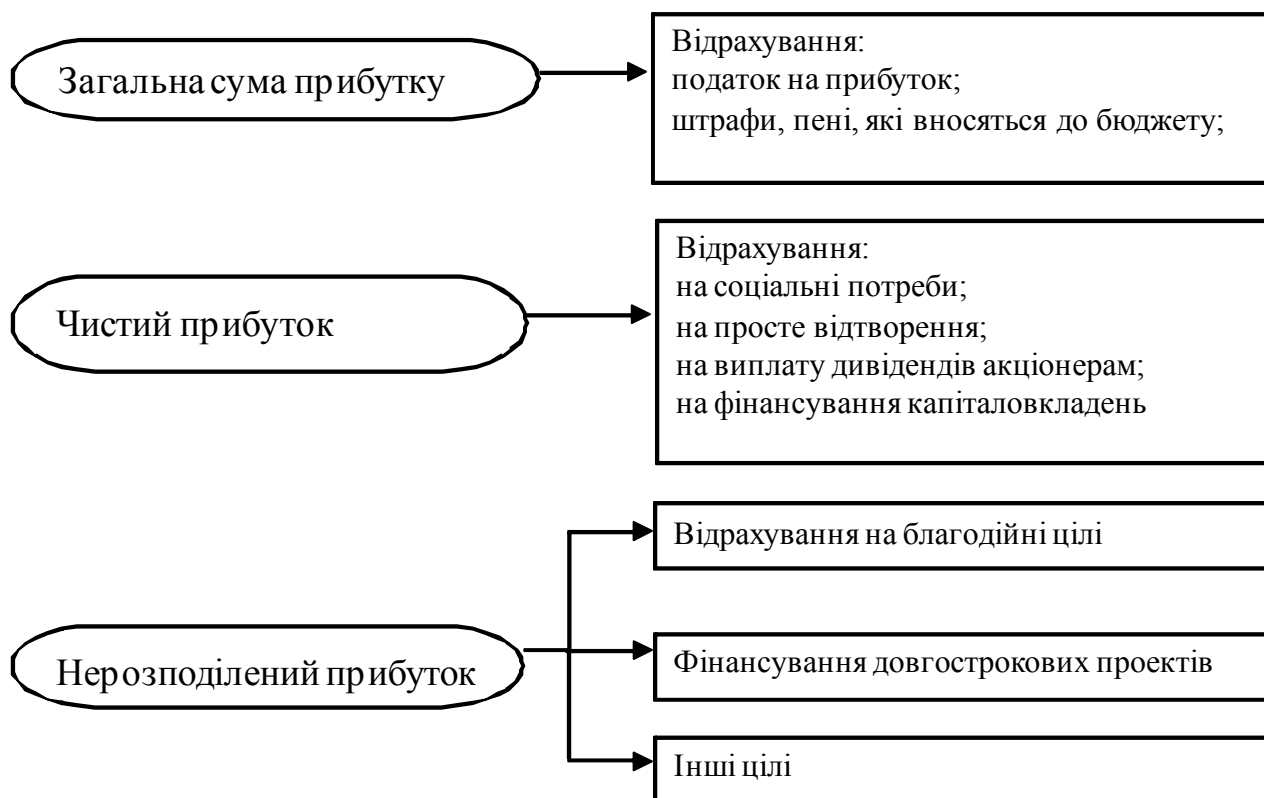


Рис. 4.1. Загальна схема розподілу прибутку

Розглядати питання щодо порядку розподілу прибутку на ТОВ «Рубін» недоцільно, оскільки його доходи мають позитивну тенденцію зростання. Також доцільно відмітити, що у 2018 році кредиторська заборгованість за даними балансу зросла у 2,6 рази або на 315,5 тис.грн. позитивним фактором роботи підприємства є зниження кредиторської заборгованість за розрахунками з бюджетом, яка знизилась на 1556,9 тис.грн., інші види кредиторської заборгованості мають тенденцію до зростання. Позитивним показником є те, що підприємство у своїй діяльності не використовує «довгі гроші», тобто довгострокові кредити банку, так, як воно повністю забезпечене власними обіговими коштами та коштами розвитку.

4.2. Аналіз ліквідності та платоспроможності діяльності підприємства

Значне місце займають у аналізі діяльності підприємства та описують його фінансове положення показники платоспроможності та ліквідності. За

допомогою вказаних показників проводиться визначення стійкості підприємства та визначається його здатність покривати свої зобов'язання за рахунок наявних активів на основі характеристики ліквідності поточних активів.

Для визначення ефективності ліквідності та платоспроможності необхідно розрахувати коефіцієнт покриття його поточних зобов'язань оборотними активами, що проводиться згідно формули:

$$1. \quad \text{Коефіцієнт покриття} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (4.2)$$

$$\text{Коефіцієнт покриття (2017)} = \frac{17771,8}{3761,6} = 4,72$$

$$\text{Коефіцієнт покриття (2018)} = \frac{23869,1}{5132,2} = 4,65$$

Для визначення наскільки швидко підприємство здатне погасити свої поточні зобов'язання використовується коефіцієнт швидкої ліквідності:

$$2. \quad \text{Коефіцієнт швидкої ліквідності} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Запаси}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (4.3)$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності (2017)} = \frac{17771,8 - 2170,9}{3761,6} = 4,15$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності (2018)} = \frac{23869,1 - 3747,0}{5132,2} = 3,92$$

Для визначення абсолютної ліквідності підприємства проводять розрахунок за формулою:

$$3. \quad \text{Коефіцієнт абс. ліквідності} = \frac{\text{ГКЕ} + \text{ПФІ}}{\text{Оборотні активи} - \text{Поточні зобов'язання}} \quad (4.4)$$

де, *ГКЕ* – грошові кошти та їх еквіваленти, *ПФІ* – поточні фінансові інвестиції.

$$\text{Коефіцієнт абс. ліквідності (2017)} = \frac{2331,9 + 10285,6}{17771,8 - 3761,6} = \frac{12617,5}{14010,2} = 0,91$$

$$\text{Коефіцієнт абс. ліквідності (2018)} = \frac{5409,7 + 10443,0}{23869,1 - 5132,2} = \frac{15852,7}{18736,9} = 0,84$$

Враховуючи, що підприємство не мало поточних фінансових інвестицій, коефіцієнт розрахунку не підлягає.

Визначити оборотний капітал ТОВ «Рубін» можна за допомогою нижченаведеного розрахунку:

$$4. \text{ Чистий оборотний капітал} = \text{Оборотні активи} - \text{Поточні зобов'язання} \quad (4.5)$$

$$\text{Чистий оборотний капітал (2017)} = 17771,8 - 3761,6 = 14010,2$$

$$\text{Чистий оборотний капітал (2018)} = 23869,1 - 5132,2 = 18736,9$$

Частина оборотних засобів у покритті запасів розраховується за формулою:

$$5. \text{ Частка власних ОЗ у покритті запасів} = \frac{\text{Власні оборотні засоби}}{\text{Вартість запасів}} \quad (4.6)$$

де, ОЗ – оборотні засоби.

$$\text{Частка власних ОЗ у покритті запасів (2017)} = \frac{15130,1}{2170,9} = 6,97$$

$$\text{Частка власних ОЗ у покритті запасів (2018)} = \frac{16211,9}{3747,0} = 4,33$$

Для характеристики ліквідності нами було розраховано показники, які наведені у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Аналіз ліквідності та платоспроможності за період 2017-2018 рр.

Показник	Нормативне значення	2017	2018	Відхилення	
				+/-	%
Коефіцієнт покриття	> 1	4,72	4,65	-0,07	-1,48
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6-0,8	4,15	3,92	-0,23	-5,54
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	> 0,25 збільшення	0,91	0,84	-0,07	-7,69
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	> 0, збільшення	14010,2	18736,9	4726,7	33,74
Частка власних оборотних засобів у покритті запасів	> 1	6,97	4,33	-2,64	-37,88

Дані таблиці 4.4 показують, ліквідність та платоспроможність ТОВ «Рубін» у 2017-2018 роках в межах норми, проте у 2017 році спостерігалось часткове погіршення.

Значення коефіцієнта покриття за аналізований період відповідає нормативним значенням, проте наявна негативна тенденція до його росту на - 0,07 пункти по відношенню до значення показника у 2017 році. Загальна зміна показника -1,48%. На зміну величини коефіцієнта покриття в 2018 році вплинуло збільшення поточних зобов'язань.

Значення коефіцієнту швидкої ліквідності відповідають нормативним і станом на 2018 рік значення склало 3,92, тобто до 2017 року (4,15) знизився на -0,23 (5,54%).

У коефіцієнта абсолютної ліквідності тенденція негативна, коефіцієнт знизився на 0,07 або 7,69%, тобто підприємство у майбутньому відчувати труднощі у поточних розрахунках.

Протягом 2017-2018 років значення показника чистого оборотного капіталу має тенденцію до зростання на 4726,7 тис.грн. або 33,74% по відношенню до рівня 2017 року.

Ліквідність балансу це порівняння згрупованих активу із короткостроковими зобов'язаннями пасиву, табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Класифікація активів підприємства

Групи активів	Умовне позначення	Характеристика
Найбільш ліквідні активи	A1	Грошові кошти підприємства, поточні фінансові інвестиції
Активи, що швидко реалізуються	A2	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, готова продукція, векселі одержані
Активи, що повільно реалізуються	A3	Інша дебіторська заборгованість, виробничі запаси (за мінусом готової продукції), інші оборотні активи, витрати майбутніх періодів (в частині оборотних активів)
Активи, що важко реалізуються	A4	Необоротні активи, витрати майбутніх періодів (в частині необоротних активів)
Група пасивів		
Найбільш термінові зобов'язання	П1	Поточні зобов'язання за розрахунками, інші поточні зобов'язання
Короткострокові пасиви	П2	Короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, векселі видані, товарна кредиторська заборгованість
Довгострокові пасиви	П3	Довгострокові зобов'язання, забезпечення наступних виплат
Постійні пасиви	П4	Власний капітал, доходи майбутніх періодів

Слід відзначити, що від ліквідності балансу залежить платоспроможність підприємства. Баланс є абсолютно ліквідним, якщо дотримується умова:

$$A1 > П1; A2 > П2; A3 > П3; A4 < П4$$

Аналіз ліквідності балансу ТОВ «Рубін» за період 2017-2018рр. відображено у табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Аналіз ліквідності балансу підприємства за період 2017-2018рр., тис. грн.

Стаття активу	2017	2018	Статті пасиву	2017	2018
Найбільш ліквідні активи	12617,5	15852,7	Найбільш термінові пасиви	1272,7	2814,3
Активи, що швидко реалізуються	1788,7	2673,1	Короткострокові пасиви	2488,9	2317,9
Активи, що повільно реалізуються	2460,8	4093,5	Довгострокові пасиви	189,7	189,1
Активи, що важко реалізуються	15130,1	16211,9	Постійні пасиви	28950,6	34759,7

Проведеним аналізом підприємства визначено, що загальний фінансовий стан є стабільним, всі показники знаходять у межах нормативних а у 2018 році спостерігається покращення ситуації, зокрема покращився показник швидкої ліквідності, тобто підприємство має спроможність швидко погашати свої боргові за рахунок отриманого прибутку.

РОЗДІЛ 5

ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «РУБІН»

5.1. Аналіз рівня рентабельності діяльності підприємства

Великою кількістю показників можна показати фінансові результати діяльності підприємства, що спричиняє трудомісткість проведення аналізу.

Важливим етапом при аналізі є визначення величини прибутку, який охарактеризовується прогнозними показниками. Під час проведення операцій безпосередньо й здійснюється сам контроль за виконанням планових показників.

Одним із основних показників в аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є рентабельність. За допомогою цього показника можна побачити рівень прибутковості підприємства. При визначенні рентабельності аналізують рівні та зміну коефіцієнтів рентабельності, які є відносними показниками результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Коефіцієнти рентабельності ТОВ «Рубін» можна розрахувати за наступними формулами:

$$1. \text{ Коефіцієнт рентабельності активів} = \frac{ЧП(ЧЗ)}{ВА} \quad (5.1)$$

де, ЧП – чистий прибуток (чистий збиток), - середньорічна вартість

$$\text{Коефіцієнт рентабельності активів 2017} = \frac{6660,5}{28700,9} = 0,23$$

$$\text{Коефіцієнт рентабельності активів 2018} = \frac{11293,2}{36491,5} = 0,31$$

$$2. \text{ Коефіцієнт рентабельності власного капіталу} = \frac{ЧП(ЧЗ)}{ВК} \quad (5.2)$$

де, *ЧП* – чистий прибуток (чистий збиток), - середньорічна вартість власного капіталу.

$$\text{Коефіцієнт рентабельності власного капіталу 2017} = \frac{6660,5}{25725,3} = 0,26$$

$$\text{Коефіцієнт рентабельності власного капіталу 2018} = \frac{11293,2}{31855,2} = 0,35$$

$$3. \quad \text{Коефіцієнт рентабельності діяльності} = \frac{\text{ЧП(ЧЗ)}}{\text{ЧД}} \quad (5.3)$$

де, *ЧП* – чистий прибуток (чистий збиток), *ЧД* – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (чистий збиток).

$$\text{Коефіцієнт рентабельності діяльності 2017} = \frac{6660,5}{32545,7} = 0,20$$

$$\text{Коефіцієнт рентабельності діяльності 2018} = \frac{11293,2}{55181,6} = 0,21$$

$$4. \quad \text{Коефіцієнт рентабельності продукції} = \frac{\text{ФРОД} + \text{IOB} - \text{IOД}}{\text{СРП} + \text{AB} + \text{BЗ}} \quad (5.4)$$

де, *ФРОД* – фінансовий результат від операційної діяльності,
IOB – інші операційні витрати,
IOД – інші операційні доходи,
СРП – собівартість реалізованої продукції,
AB – адміністративні витрати,
BЗ – витрати на збут.

$$\text{Коефіцієнт рентабельності продукції 2017} = \frac{5784,2 - 3960,2 + 3865,2}{12605 + 1942,4 + 12119,1} = \frac{5689,2}{26666,5} = 0,21$$

$$\text{Коефіцієнт рентабельності продукції 2018} = \frac{13867,7 - 6327,9 + 6506,8}{17633,5 + 3162,7 + 20696,6} = \frac{14046,6}{41492,8} = 0,34$$

Провівши аналіз показників, можна зробити висновки, що в ході здійснення всієї звичайної діяльності створюється фінансова стійкість підприємства. Тому лише за допомогою комплексного аналізу можна здійснити реальну достовірну оцінку фінансового стану підприємства.

Як видно з наведених розрахунків у 2018 році фінансове становище, зокрема рентабельність продукції має тенденцію до зростання, що є позитивним фактором у діяльності підприємства.

Розрахунок аналітичних показників звітності щодо фінансового положення підприємства мають бути змістовними та достовірними щоб внутрішні та зовнішні користувачі, мали б змогу оцінити надійність підприємства, як потенційного партнера по бізнесу, а у подальшому налагодити довгострокові економічні зв'язки.

Насамперед в аналізі фінансового стану підприємства є вивчення показників, які характеризують його майновий стан та дають змогу провести оцінку активів, охарактеризувати відсоток зносу основних засобів від їх початкової вартості. Також за цим показником можна визначити, яке співвідношення від загальної вартості основних засобів була оновлена, а яка була списана, як морально та фізично застарівші.

Особливо значущими показниками є показники фінансового стану підприємства, зокрема платоспроможність і ліквідність. Платоспроможність характеризує можливість суб'єкта господарювання забезпечити покриття своїх боргових зобов'язань за рахунок вартості активів.

Оцінка платоспроможності розраховується на підставі даних про ліквідність поточних активів підприємства.

Під ліквідністю розглядають здатність підприємства покрити свої зобов'язання активами, термін обороту яких у грошову форму відповідає терміну погашення зобов'язань.

Аналіз фінансової стійкості є чи не найголовнішим показником діяльності підприємства, який відображає його фінансово-економічний стан, та забезпечує його подальший розвиток та містить необхідний рівень

інформаційного забезпечення для потенційного інвестора, а також відображає здатність відповідати за борговими зобов'язаннями.

Ще одним напрямком аналізу є визначення показників ділової активності або так званої інвестиційної привабливості, що виражається у ефективності використання ресурсів підприємства.

Для визначення ефективності діяльності застосовують показники рентабельності, які вказують на прибутковість підприємства.

Доречно зазначити, що всі вище перелічені аналітичні показники є взаємопов'язані, тому оцінити фінансовий стан можна лише в їх комплексній сукупності із одночасним розрахунком факторного аналізу.

Підбиваючи підсумки при проведенні аналізу фінансового стану обов'язково необхідно проводити розрахунок показників рентабельності, які відображають дохідну частину діяльності підприємства, використання готової продукції, його активів і пасивів.

Цей показник є важливими при аналізі виробництва, він використовуються як інструмент ціноутворення.

Результати розрахунків рентабельності відображено у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Аналіз рентабельності підприємства ТОВ «Рубін»

Показник	Нормативне значення	2017	2018	Відхилення
Коефіцієнт рентабельності активів	> 0	0,23	0,31	0,08
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	> 0	0,26	0,35	0,09
Коефіцієнт рентабельності діяльності	> 0	0,20	0,21	0,01
Коефіцієнт рентабельності продукції	> 0	0,21	0,34	0,13

За всіма показниками рентабельності спостерігається зростання прибутковості діяльності підприємства.

Аналізуючи коефіцієнт рентабельності активів, свідчить про отримання прибутку і відповідно покращення результатів діяльності підприємства (фактично ТОВ «Рубін» одержало 31 копійку прибутку з кожної гривні

вкладеної в активи).

Показник коефіцієнта рентабельності власного капіталу зумовлене значним зростанням чистого прибутку підприємства на 4632,7 тис.грн. Тобто, можна сказати, що наведені в таблиці 5.1 показник коефіцієнта рентабельності власного капіталу свідчать про доцільність інвестицій у підприємство.

Таким чином, отримані дані характеризують спроможність ТОВ «Рубін» збільшувати обсяги виробництва і оплачувати зобов'язання за рахунок реалізації продукції.

Проаналізувавши коефіцієнт рентабельності продукції, бачимо, що отримані дані свідчать про прибуток у поточному році від реалізації виробленої продукції. Це залежить головним чином від росту суми доходу від реалізації продукції на 22635,9 тис.грн., хоча за аналізований період відбулось зростання собівартості продукції на 5028,5 тис.грн., на 1220,3 тис.грн. збільшилася сума адміністративних витрат, та на 8577,5 тис.грн. витрат на збут.

Таким чином, на основі аналізованих даних можна зробити висновок, що ТОВ «Рубін» у 2018 році одержало приріст прибутку на 4632,7 тис.грн., тобто підприємство здійснювало ефективну діяльність, що в свою чергу показує покращення його фінансового становища та підвищення конкурентоспроможності продукції.

5.2. Аналіз формування і використання прибутку підприємства

Після вирахування витрат, які були витрачені в ході господарської діяльності з метою одержання доходу, ТОВ «Рубін» розраховує прибуток (збиток). Це є необхідний показник при визначенні фінансового результату діяльності.

Факторний аналіз результатів діяльності та формування чистого прибутку відображено в табл. 5.2, 5.3.

Таблиця 5.2

Показники діяльності ТОВ «Рубін» за 2017-2018 роки

Показник	Од. виміру	2017	2018	Відхилення	
				абсолютне	відносне, %
Валовий прибуток	грн.	19940,7	37548,1	17607,4	1,88
Фінансовий результат від операційної діяльності	грн.	5784,2	13867,7	8083,5	2,40
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	грн.	6660,5	14779,8	8119,3	2,22
Податок на прибуток	грн.	0	3486,6	3486,6	0,00
Чистий прибуток (збиток)	грн.	6660,5	11293,2	4632,7	1,70
Питома вага чистого прибутку в фінансовому результаті від звичайної діяльності до оподаткування	%	1,00	1,31	0,31	1,31

Таблиця 5.3

Факторний аналіз чистого прибутку ТОВ «Рубін» за 2017-2018 роки

№ з/п	Показники	Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Результат
1	Зміна чистого прибутку (збитку), у т.ч. за рахунок зміни:	$\Delta ЧП = ЧП_{2018} - ЧП_{2017}$	11293,2-6660,5	4632,7
1.1	фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування (П _о)	$\Delta ЧП_{2016} = \Delta П_{2017} \times ПВ_{чп2018}$	6660,5 x 1,31 : 100	87,25
1.1.1	- валового прибутку (П)	$\Delta ЧП = \Delta ВП_{2018} \times ПВ_{чп2017}$	37548,1 x 1,0 : 100	3754,81
1.1.2	- фінансового результату від іншої операційної діяльності (П _{ід})	$\Delta ЧП_{од} = \Delta П_{ід2018} \times ПВ_{чп2017}$	4632,7 x 1,0 : 100	463,27
1.2	Питомої ваги чистого прибутку (ПВ _{чп})	$\Delta П_{пв} = \Delta ПВ_{2018} \times \Delta ПВ_{2017}$	1,3 x 1,0 : 100	0,13

За даними табл. 5.3 у 2017 році чистий прибуток зріс на 4632,7 тис.грн., що склало +69,6%. Це спричинено за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації, що вплинуло на фінансовий результат від операційної діяльності.

Отже, фінансовий результат ТОВ «Рубін» у 2018 році є позитивним, що відображається на діяльності підприємства і виражений у прийнятті успішних управлінських рішень.

Згідно П(С)БО можливі наступні шляхи використання чистого прибутку (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Шляхи використання чистого прибутку згідно П(С)БО

Проте, слід відмітити, що на ТОВ «Рубін» на сьогодні є нерозподілений прибуток у сумі 27088,9 тис.грн., результат фінансової діяльності за 2018 рік склав 11293,2 тис.грн., тобто підприємство має запас для свого функціонування та розвитку, у 2018 році відбулись зміни у нерозподіленому прибутку в частині його зростання на 5244,4 тис.грн.

Активну діяльність підприємства можна збільшити за рахунок власних джерел фінансування при розподілі прибутку від діяльності.

Прибуток це основне джерело фінансових ресурсів підприємства, який використовується підприємством у свої цілях, зокрема він є рушієм формування грошових ресурсів для забезпечення його стабільної діяльності.

Ефективне формування та застосування у свої цілях чистого прибутку є складовою діяльності підприємства, адже він у подальшому впливає на фактичний чистий дохід власника після його розподілу. Розподіл чистого прибутку, проводять у декілька етапів, зокрема частина зараховується у погашення зобов'язань та відсотків за кредитами, інша частина поділяється на:

1) прибуток, який розподіляється між власниками підприємства або його акціонерами;

2) нерозподілений прибуток, тобто той, що залишається у розпорядження підприємства і може бути використаний, як інвестиції.

Прибуток від реалізації продукції є складовою частиною валового прибутку. З метою його збільшення підприємству доцільно не тільки збільшувати обсяг виробництва, а й мінімізувати витрати, проводити політику щодо залишків нереалізованої продукції, зменшувати дебіторську заборгованість тощо, тобто здійснювати комплекс заходів щодо пошук резервів зростання прибутку та забезпечення своєї ділової репутації на ринку. Такі заходи дають можливість підприємству легко залучати інвесторів для розширення своєї діяльності та ринків збуту продукції.

Прибуток це відображення ефективності здійснення виробничо-господарської діяльності, який виступає джерелом формування фінансових ресурсів. Тому з метою його зростання для ТОВ «Рубін» необхідно:

- збільшувати обсяг реалізації продукції;
- розширювати товарний асортимент і підвищувати її якість та інноваційність;
- впроваджувати заходи фінансової мотивації працівників;
- мінімізувати витрати на виробництво та реалізацію продукції;
- здійснювати раціональну політику ціноутворення;
- ефективно використовувати одержаний прибуток.

Отже, на наш погляд, існує ряд заходів, які необхідно провести на ТОВ «Рубін» для зростання його прибутковості із метою його подальшого розвитку, а також задоволення потреб власників.

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА У НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Охорона праці на підприємстві

Згідно з Законом України «Про охорону праці» служба охорони праці створюється роботодавцем для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

Роботодавець з урахуванням специфіки виробництва, видів діяльності, чисельності працівників, умов праці тощо розробляє та затверджує Положення про службу охорони праці відповідного підприємства, визначає структуру служби охорони праці, її чисельність, основні завдання, функції та права її працівників відповідно до законодавства.

Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо керівнику. За своїми посадами та заробітною платою керівники та спеціалісти служби охорони праці прирівнюються до керівників та спеціалістів основних виробничо-технічних служб підприємства. Служба охорони праці в залежності від чисельності працюючих може функціонувати як самостійний структурний підрозділ або у вигляді групи спеціалістів чи одного спеціаліста, у тому числі за сумісництвом. Служба охорони праці формується зі спеціалістів, які мають вищу освіту та стаж роботи за профілем виробництва не менше трьох років. Спеціалісти зі середньою спеціальною освітою приймаються в службу охорони праці у виняткових випадках. Навчання та перевірка знань з охорони праці працівників служби охорони праці відбуваються під час прийняття на роботу та періодично один раз на три роки [55].

Працівники служби охорони праці мають право видавати керівникам структурних підрозділів обов'язкові для виконання приписи щодо усунення

наявних недоліків. Припис спеціаліста з охорони праці, у тому числі про зупинення робіт, може скасувати лише роботодавець. Працівники служби охорони праці не можуть залучатися до виконання функцій, не передбачених Законом України «Про охорону праці» та Типовим положенням про службу охорони праці. Ліквідація служби охорони праці допускається тільки в разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою.

Служба охорони праці вирішує завдання:

- забезпечення фахової підтримки рішень роботодавця з питань охорони праці;
- забезпечення безпеки виробничих процесів, устаткування, будівель і споруд;
- забезпечення працівників засобами індивідуального та колективного захисту;
- професійної підготовки і підвищення кваліфікації працівників з питань охорони праці, пропаганди безпечних методів праці;
- інформування та надання роз'яснень працівникам підприємства з питань охорони праці.

Служба охорони праці виконує такі основні функції:

- опрацьовує ефективну цілісну систему управління охороною праці;
- здійснює оперативно-методичне керівництво роботою з охорони праці;
- проводить з працівниками вступний інструктаж з охорони праці;
- готує проекти наказів та розпоряджень з питань охорони праці й подає їх на розгляд роботодавцю;
- забезпечує належне оформлення і зберігання документації з питань охорони праці;
- розглядає факти наявності виробничих ситуацій, небезпечних для життя чи здоров'я працівників або людей, які їх оточують, у випадку відмови з цих причин працівників від виконання дорученої їм роботи;

- організовує забезпечення працівників правилами, стандартами, нормами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними актами з охорони праці; паспортизацію цехів, дільниць, робочих місць щодо відповідності їх вимогам охорони праці; облік, аналіз нещасних випадків, професійних захворювань і аварій, а також шкоди від цих подій; підготовку статистичних звітів підприємства з питань охорони праці; розробку перспективних та поточних планів роботи підприємства щодо створення безпечних та нешкідливих умов праці; роботу методичного кабінету охорони праці, пропаганду безпечних та нешкідливих умов праці;

- бере участь у розслідуванні нещасних випадків та аварій; проведенні внутрішнього аудиту; організації навчання з питань охорони праці; роботі комісії з перевірки знань з питань охорони праці;;

- контролює дотримання чинного законодавства, вимог нормативно-правових актів, виконання працівниками посадових інструкцій з питань охорони праці; дотримання вимог безпеки при виконанні цих робіт; забезпечення працюючих засобами індивідуального захисту, молоком або рівноцінними харчовими продуктами, мийними засобами, санітарно-побутовими приміщеннями; використання праці неповнолітніх, жінок та інвалідів згідно з чинним законодавством; проходження попереднього і періодичних медичних оглядів працівників; виконання заходів, наказів, розпоряджень з питань охорони праці, а також заходів щодо усунення причин нещасних випадків і аварій, які визначені в актах розслідування.

6.2. Захист виробничого персоналу об'єкта (цеху) від зброї масового ураження

Незважаючи на те, що за останні роки між країнами було досягнуто низку світових угод про скорочення виробництва всіх видів озброєння, у тому числі ядерної зброї, біологічної зброї та іншої сучасної зброї масового ураження, вирішення проблеми захисту населення і забезпечення надійного

функціонування підприємств і організацій є актуальним також і в інтересах повсякденній діяльності мирного часу у зв'язку з тим, що в народному господарстві є велика кількість об'єктів ядерної енергетики, хімічно небезпечних об'єктів та інших, аварії на яких можуть створити вкрай небезпечну обстановку для населення та екології на значній території.

Захист населення і продуктивних сил країни від зброї масового ураження, а також при стихійних лихах, виробничих аваріях – одна з найважливіших завдань управління у справах цивільної оборони і надзвичайних ситуацій. Одним із шляхів вирішення цього завдання є створення на об'єктах економіки і в населених пунктах різних типів захисних споруд для укриття людей.

В даний час основними способами захисту населення, в тому числі і виробничого персоналу, є:

- укриття в захисних спорудах;
- проведення евакуаційних заходів;
- використання засобів індивідуального захисту.

Враховуючи, що в умовах НС терміни проведення захисних заходів можуть виявитися вкрай обмеженими, необхідно засоби захисту готувати заздалегідь, а способи їх застосування постійно відпрацьовувати.

Підготовка захисних споруд повинна проводитися при виробництві житлового, адміністративного і промислового будівництва на всій території країни і в обов'язковому порядку. Обсяг і характер цього будівництва визначаються особливостями району, важливістю об'єкта і ступенем небезпеки виробництва.

Правильне і доцільне застосування способів захисту забезпечується своєчасним проведенням радіаційної, хімічної і бактеріологічної (біологічної) розвідки, оповіщенням про небезпеку і створенням необхідних запасів матеріальних засобів для проведення заходів захисту [80].

Важливе місце серед перелічених заходів займає оповіщення. Оповістити – означає попередити його про насування повені, лісовій пожежі,

землетрус або інше стихійне лихо, передати інформацію про випадок аварії або катастрофі. Для цього використовуються всі засоби проводового, радіо - і телевізійного зв'язку.

Схованки забезпечують найбільш надійний захист практично від усіх вражаючих факторів, крім затоплення під час повені, і класифікуються по захисним властивостям, фільтровентиляционному обладнання, за часом спорудження (будівництва) та за місцем розташування.

За фільтровентиляционному обладнанням сховища можуть бути з фільтровентиляционным обладнанням промислового виготовлення або зі спрощеним обладнанням, виготовленим з підручних матеріалів.

За часом будівництва сховища бувають: збудовані завчасно і швидкобудуюємі, що будуються в НС.

За місцем розташування сховища можуть бути вбудовані і окремо стоячі. До вбудованим відносяться притулку, розташовані в підвальних приміщеннях, а до окремо вартим – розташовані поза будівлями.

Будівництво окремих заглиблених сховищ допускається при неможливості влаштування вбудованих сховищ. Такі притулку повністю або частково заглиблені і засипали зверху, з боків ґрунтом. Відстань від будівель і споруд приймається рівним висоті.

Під сховища можуть бути пристосовані різні підземні переходи, гірничі виробки і станції метрополітену.

Постачання притулку повітрям може здійснюватися за двома режимами:

- по режиму чистої вентиляції зовнішнє повітря очищається від радіоактивного пилу і залежно від температури його може бути подано від 7 до 20 м³ на одну людину в годину;

- за режимом фільтровентиляції зовнішнє повітря очищається від радіоактивного пилу, отруйних речовин і бактеріальних засобів і залежно від температури його може бути подано від 2 до 8 м³ на одну людину в годину.

Щоб виключити можливість потрапляння задимленого і гарячого повітря всередину притулку, а також забезпечити очищення повітря, що

подається вчасно пожежі в захисну споруду, від окису і двоокису вуглецю, проводиться очищення повітря в фільтрах, що складаються з гопколитових касет. Повітря охолоджується в повітроохолоджувачі. Після очищення і охолодження повітря нагнітається в притулок вентиляторами.

Типова система повітропостачання складається з повітрозабірних пристроїв, противопильних фільтрів, фільтрів-поглиначів, теплємкого фільтра, вентиляторів, розводящої мережі і воздухорегулирующих пристроїв.

Електропостачання і освітлення сховищ, як правило, здійснюються від міської (об'єктової) мережі. На випадок припинення подачі енергії передбачаються аварійні (аккумуляторні) джерела освітлення, а також джерела живлення, що забезпечують роботу засобів зв'язку протягом двох діб. Аварійні джерела електроенергії повинні бути законсервовані.

У всіх випадках притулок має бути готове прийняти 80% виробничого персонал а від своєї повної заповнюються ти. Приведення притулку в повну готовність не повинно перевищувати 10ч.

При необхідності під ПРУ можуть пристосовуватися споруди, спеціально для цього не побудовані (підвали, погребі, підземні порожнини, нижні і підвальні поверхи будинків). Вентиляція ПРУ здійснюється як примусово – за допомогою вентиляторів з найпростішими фільтрами від пилу, так і шляхом провітрювання через припливний і витяжний короби, обладнані противопыльными фільтрами і щільно пригнанными заслінками. Водопостачання, освітлення та опалення ПРУ здійснюються від відповідних систем комунального забезпечення будівлі.

У разі потрапляння людей в зону зараження при виникненні НС все населення повинно бути забезпечено засобами індивідуального захисту (ЗІЗ). Особовий склад формувань ЦОНС, робітники і службовці отримують ЗІЗ на своїх об'єктах, непрацююче населення – за місцем проживання (РЕУ).

На об'єкті економіки загальна кількість протигазів повинно підтримуватися в межах 105% [55].

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті дослідження теоретичних основ обліку витрат та калькулювання собівартості продукції розкрито соціально-економічну природу та економіко-правову сутність понять «витрати», «собівартість» та «калькулювання собівартості продукції» як економічних категорій та об'єктів бухгалтерського обліку в умовах ринкових відносин, а також визначено їх роль і місце у процесі управління підприємством.

На досліджуваному ТОВ «Рубін» ведеться журнально-ордерна форма обліку, здійснюється фіксація даних, оброблення первинних документів, складання фінансової звітності й за це все відповідає директор та головний бухгалтер підприємства.

Матеріальні витрати ТОВ «Рубін», які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат, входять у собівартість продукції (робіт, послуг) прямим способом на основі первинних документів. При виробництві з одного виду сировини (матеріалів) в одному технологічному процесі двох і більше видів продукції матеріальні витрати розподіляють на собівартість видів продукції. Розрахунок собівартості окремих видів (однорідних груп) продукції здійснюється у відомостях зведеного обліку витрат на виробництво. На основі даних цих відомостей визначається собівартість одиниці готової продукції.

Метою аудиту з обліку витрат на ТОВ «Рубін» є встановлення достовірних даних по групуванню та накопиченню витрат, своєчасного відображення інформації по них у відповідних формах звітності.

В процесі перевірки аудитор оцінює усі показники ризику, а також чинники, які мають на нього вплив. В ході перевірки системи обліку підприємства працівнику аудиторської компанії необхідно вжити заходи щодо встановлення достовірності відображення облікових показників витрат, додержання вимог наказу про облікову політику підприємства. Недотримання таких вимог може призвести до не виявлення помилок у фінансовій звітності, що залишиться поза увагою перевірки. Така невідповідність може бути

наслідком проведення контролю вибіркоким методом або недоречного тестового контролю, або неналежного застосування процедур аудиту, неодержання повних даних які стали підставою для формування звітності.

Вивчення напрямків діяльності підприємства виробничої сфери, яке здійснює виробництво та надання супутніх послуг може оцінити ефективність його діяльності не тільки за даними балансових рахунків доходів і витрат, а й оцінити його провівши аналіз за допомогою економічних показників.

Враховуючи, що на підприємстві фактично відсутня служба, яка займається вивченням аналітичних показників діяльності, на нашу думку, керівництву підприємства доцільно звернути увагу вивчення додаткових факторів, що впливають на оптимізацію витрат виробництва.

Зменшення собівартості продукції ТОВ «Рубін» забезпечує зростання прибутку і, відповідно, ефективності виробництва продукції. Для зменшення собівартості продукції необхідно економно витрачати матеріальні ресурси, паливо та енергію, переглянути витрати на оплату праці, ощадно використовувати основні засоби, зменшити втрати у процесі виробництва, уникати виникнення браку.

Одним із основних показників в аналізі ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є його рентабельність. За допомогою цього показника можна побачити рівень прибутковості підприємства. При визначенні рентабельності аналізують рівні та зміну коефіцієнтів рентабельності, які є відносними показниками результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розрахунок аналітичних показників звітності щодо фінансового положення підприємства мають бути змістовними та достовірними щоб внутрішні та зовнішні користувачі, мали б змогу оцінити надійність підприємства, як потенційного партнера по бізнесу, а у подальшому налагодити довгострокові економічні зв'язки.

Аналіз фінансової стійкості є чи не найголовнішим показником діяльності підприємства, який відображає його фінансово-економічного стан,

та забезпечує його подальший розвиток та містить необхідний рівень інформаційного забезпечення для потенційного інвестора, а також відображає здатність відповідати за борговими зобов'язаннями.

Ефективне формування та застосування у свої цілях чистого прибутку є складовою діяльності підприємства, адже він у подальшому впливає на фактичний чистий дохід власника після його розподілу. Розподіл чистого прибутку, проводять у декілька етапів, зокрема частина зараховується у погашення зобов'язань та відсотків за кредитами, інша частина поділяється на:

1) прибуток, який розподіляється між власниками підприємства або його акціонерами;

2) нерозподілений прибуток, тобто той, що залишається у розпорядження підприємства і може бути використаний, як інвестиції.

Отже, на наш погляд, існує ряд заходів, які необхідно провести на ТОВ «Рубін» для зростання його прибутковості із метою його подальшого розвитку, а також задоволення потреб власників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П.Й.Атамас. – Київ: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
- 2.Безруких П. С. Бухгалтерский учет: Учебник. / П.С.Безруких, В.Б.Кондраков и др./ Под ред. П. С. Безруких. 2 – е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 576 с.
- 3.Белойван І. Фінансова звітність як обличчя вашого бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://alt.com.ua/ukr/article/>.
- 4.Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник / М.Білуха – К.: 2010. – 692 с.
- 5.Блакита Г.В. Бухгалтерський облік: Практикум. / Г.В. Блакита, Н.О.Ромашевська – К.: ЦУЛ, 2010. – 152 с.
- 6.Бланк И.А. Стратегия и тактика управления финансами / И.А. Бланк. К., 2012. – 324 с.
- 7.Блонська В.І. Вдосконалення формування та використання прибутку підприємства / В.І. Блонська, О.І. Вужинська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. - №18.1. – С. 122-128.
- 8.Болюх М.А. Економічний аналіз: Навч. Посібник / М.А. Болюх, В.В.Бурчевський, К.: КНЕУ, – 2011. – 234 с.
- 9.Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навчальний посібник. / Н.О.Бондаренко, В.Д.Понікаров, С.М.Попова – Центр навчальної літератури, 2014. – 300 с.
- 10.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навч. пос. для вищ. навч. закл. / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2012.– 544 с.
- 11.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевські. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
- 12.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. / Ф.Ф. Бутинець,

Н.М.Малюга. - Житомир: ЖІТІ, 2010. - 608 с.

13.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 726 с.

14.Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. Пратикум. Навчальний посібник для студентів вузів. / Ф.Ф.Бутинець, Е.В.Мних, О.В.Олійник. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 416 с.

15.Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець - вид. 2-ге, доп. і переробл., – Житомир: ЖІТІ, 2006. – 640 с.

16. Врублевський Н.Д. Управлінський облік витрат виробництва і собівартості продукції в галузях економіки: навч. посібник / Врублевський Н.Д. - М., 2004. - 376 с.

17.Герасим Л.М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: Навч. посібник / Л.М.Герасим, Г.П.Журавель, В.Ф.Бруханський. – Тернопіль, Астон, – 2013. – 463 с.

18.Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2013. – 704 с.

19.Голов С.Ф. Фінансовий облік: Підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю.Кравченко, Г.А.Ямборко. – Київ: «Лібра», 2009.- 976с.

20.Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І.Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 2010. - 544 с.

21.Гольцова С.М. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / С.М.Гольцова, І.Й.Плікус – Суми: ВТД «Університетська книга», 2012. – 255 с.

22.Данькін Й.Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник. / Й.Я. Данькін, М.Р. Лучко, М.Я. Остапюк – Ужгород: ПП «Графіка», 2014. – 142 с.

23.Добикіна Е.К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: Навч. посіб./ Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, С.В. Рижиков. – Київ: Слово, 2010. – 272 с.

24.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособ.: Пер. с англ. / К. Друри. – 3-е изд. – М.: Аудит, 1998. – 774 с.

25.Єфімова О.В. Фінансовий аналіз / О.В. Єфімова – М: Бухгалтерський учет. – 2014. – 226 с.

26.Задорожний З.В. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення / З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Р.О. Мельник – К.: ІЗМН МОУ, 2014 – 414 с.

27.Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р., № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями), [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

28.Заплатинський В.М. Безпека життєдіяльності / В.М. Заплатинський. – Київ, КДТЕУ, 1999. – 208 с.

29.Зятковський І.В. Фінансове оздоровлення підприємств: теорія і практика / І.В. Зятковський. Тернопіль: Економічна думка, 2013. – 344 с.

30.Іванова К. Витрати на збут / К.Іванова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - №119. - С. 8-10.

31.Івахненко В.В. Курс економічного аналізу. Навчальний посіб.- К.: Знання – Прес, 2000. – 207 с.

32.Іващенко В.І. Економічний аналіз господарської діяльності / В.І.Іващенко, М.А.Болюх, К., 2009. – 164 с.

33.Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291, [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

34.Кивачук В.С. Оздоровление предприятия: экономический анализ / В.С.Кивачук – М.: Изд-во деловой и уч. лит.; Мн.: Амалфея. 2002. – 184 с.

35.Колпаков В. М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб. пособ. / В. М. Колпаков. – К.: МАУП, 2000. – 256 с.

- 36.Комаринський Я. Фінансово-інвестиційний аналіз / Я.Комаринський, І.Яремчук. – К.: Агентство «Книга пам'яті України», 1996. – 298 с.
- 37.Корнійчук Г. Витрати на утримання адмінперсоналу: зарплата, премії, навчання, семінари / Г.Корнійчук // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - №23. - С. 7-12.
- 38.Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств / М.Я.Коробов, К.: ЦУЛ, 2008. – 231 с.
- 39.Костіна Н.І. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навч. посібник / Н.І.Костіна, А.А.Алексєєв. – К.: Знання, 2007. – 183 с.
- 40.Кривоконь О. Тенденції розвитку ринку бухгалтерських послуг. /О.Кривоконь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №5.– С. 15-18.
- 41.Кудь Л.І. Проблеми аналізу фінансового стану підприємства / Л.І. Кудь // Вісник податкової служби України. – 2014. - №6. – С. 14-27.
- 42.Кужельний М.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання / М.В. Кужельний – К.: ЕЛЬГА, 2014. – 240 с.
- 43.Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К.:КНЕУ, 2006. – 334 с.
- 44.Кузнецова Н. Облік розробки та впровадження нової продукції / Н.Кузнецова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - №49. - С. 43-45.
- 45.Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посіб. / Лень В.С. – К.: Знання – Прес, 2003. – 287 с.
- 46.Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник / О.В.Лишиленко. – Київ: ЦУЛ, 2010. – 254 с.
- 47.Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посібник / О.В. Лишиленко– Київ: ЦУЛ, 2009. – 528 с.
- 48.Макаренко І.О. Проблеми антикризового управління промисловим підприємством / І.О. Макаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 6. – С. 22-25.

49.Марущак Л. І. Методи діагностики матеріальних потоків на підприємствах / Леся Марущак // Галицький економічний вісник. — Т. : ТНТУ, 2017. — Том 53. — № 2. — С. 111–118.

50.Марущак Л.І. Управлінський облік у схемах і таблицях: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Л.І. Марущак, П.О. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2010. – 192 с.

51.Мальтус Т. Антология экономической классики / Т. Мальтус, Д. Кейнс, Ю. Ларин. – М.: Эконом Ключ, 1993.

52.Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р.Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №12.– С. 35-42.

53.Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / Г.М. Мельничук – К.: Вища школа, 2007. – 318 с.

54.Миняйло В. Учет товарно-материальных ценностей / В. Миняйло // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2012. –№21-22. – С. 32-39.

55.Михайлюк В.О. Цивільна безпека: Навч. посібник. / В.О.Михайлюк, Б.Д. Халмурадов. – К: Центр учбової літератури, 2012. – 158 с.

56.Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В.Мних. – Київ: Центр навч. літ., 2013. – 412 с.

57.Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 №302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

58.Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

59.Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: Навч. пос. / Ж.К.Нестеренко.– Київ: ЦУЛ, 2012. – 311 с.

60.Нитецкий В.В. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учеб. пособие / В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 2013. – 448 с.

61.Окландер М.А. Промислова логістика: Навчальний посібник /

М.А.Окландер, О.П.Хромов. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 222с.

62.Олейник И.А. Бухгалтерский учет и финансовый анализ / И.А.Олейник, С.И.Юрьева, А.И.Рыбальченко – Харьков: ОКО, 2006. – 704 с.

63.Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «облік і аудит». / О.В.Олійник // за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: «Рута», 2003. – 496 с.

64.Павликівська О. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат / О. І. Павликівська, Л. І. Марущак // Бізнес Інформ. - 2016. - № 10. - С. 343-348.

65.Павликівська О.І. Облік і аудит виробничих витрат в цукровій промисловості [Текст]: Монографія // О.І. Павликівська, Л.І. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2011. – 264 с.

66.Павловська О.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. / О.В.Павловські, Н.М.Притуляк, Н.Ю.Невмержицька. – К.:КНЕУ, 2000. – 208 с.

67.Педь І.В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: Навч. посіб. / І.В.Педь. – К.: Знання, 2007. – 191 с.

68.Пігуль Н.Г. Управління прибутком підприємства в умовах ринку / Н.Г.Пігуль // Вісник податкової служби України. – 2014. - № 10. – С. 18-22.

69.Податковий кодекс України №2755 від 02.12.2010 «Все про бухгалтерський облік» №1-3 від 03.01.2011.

70.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом МФУ №98 від 31.03.99, [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

71.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом МФУ №98 від 31.03.99, [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

72.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України №88 від 25.05.95, [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

73.Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П.Я. Попович – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 454с.

74.Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / М. С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 628 с.

75.Савченко В.Я. Аудит: Навч.посіб. / В.Я.Савченко. – К:КНЕУ, 2006. – 328с.

76.Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник / В.В. Сопко. - Київ: КНЕУ, 2006. – 526 с.

77.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник, 2 – ге вид., перероб. і доп. / В.В. Сопко – К.: КНЕУ, 2009. – 500 с.

78.Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. / В.В.Сопко, В.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2010. – 260 с.

79.Старостенко Г.Г. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник / Г.Г.Старостенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 187 с.

80.Стеблюк М.І. Цивільна оборона та цивільний захист: Підручник. / М.І.Стеблюк. – К: Знання-Прес, 2009.– 487 с.

81.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів вищ. навч. закл. екон. спец. / 5 – те вид., доп. й переробл. / Н. М. Ткаченко. - К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

82.Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту. Підр. / Б.Ф.Усач, З.О.Душко, М.М.Колос – К: Знання, 2013. – 295с.

83.Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.

84.Шеремет А.Д. Аудит: Учебное пособие / А.Д.Шеремет, В.П. Суйц – М.: ИНФРА-М, 2005. – 240 с.

85.Шиян Д.В. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник / Д.В.Шиян, Н.І.Строченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. –146 с.

Д О Д А Т К И