

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЛІСОТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ

Інститут екологічної економіки і менеджменту

Кафедра обліку і аудиту

Пояснювальна записка

до дипломної роботи магістра
на тему:

**«Організація обліку і аудиту витрат діяльності
в управлінні підприємством
(на матеріалах ПП «Мегора»)»**

Виконала:

студентка 6 курсу, групи ОА-61м
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Гавелей Марія Василівна

Керівник: к.е.н., доц. Новак У.П.

Рецензент: к.е.н., доц. Пилипенко С.М.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЛІСОТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут екологічної економіки і менеджменту _____
 Кафедра _____ обліку і аудиту _____
 Освітній ступінь _____ магістр _____
 Спеціальність _____ 071 «Облік і оподаткування» _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і аудиту

_____ д.е.н., проф. Гарасим П.М.

« _____ » _____ 20 _____ року

З А В Д А Н Н Я**НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Гавелей Марії Василівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Організація обліку і аудиту витрат діяльності в управлінні підприємством (на матеріалах ПП «Мегора»)»

керівник роботи к.е.н., доц. Новак Уляна Павлівна
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом вищого навчального закладу від 02.11.2023 р. № С-657

2. Термін подання студентом роботи 19.01.2024 р.

3. Вихідні дані до роботи установчі документи підприємства, Наказ про облікову політику, фінансова, статистична звітність підприємства за 2020-2022 роки, облікові реєстри за темою роботи, законодавчо-нормативні акти, наукова і навчально-методична література

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Вступ. 1. Теоретичні засади обліку витрат діяльності. 2. Сучасний стан та удосконалення обліку для забезпечення ефективного управління витратами діяльності. 3. Аудит витрат діяльності ПП «Мегора». Висновки.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1. Класифікація витрат у розрізі видів діяльності. 2. Основні фінансово-економічні показники діяльності ПП «Мегора». 3. Динаміка витрат діяльності ПП «Мегора» за 2020-2022 роки. 4. Кореспонденції рахунків з обліку витрат діяльності. 5. Ключові проблеми управлінського обліку витрат та напрями їх вирішення. 6. Алгоритм проведення аудиторської перевірки витрат діяльності. 7. Напрями оптимізації витрат діяльності підприємства.

АНОТАЦІЯ

Дипломна робота виконана на фактографічній інформації, що характеризує фінансово-господарську та природоохоронну діяльність ПП «Мегора» за 2020-2022 роки.

Об'єктом дослідження є обліково-звітний і контрольно-аналітичний процеси на підприємстві. Предмет дослідження – облік і аудит витрат діяльності ПП «Мегора». Мета дослідження – розроблення пропозицій з підвищення ефективності обліково-звітного процесу на підприємстві та удосконалення обліку і аудиту витрат діяльності.

Загальний обсяг роботи – 74 с. Вона складається з вступу, трьох розділів, висновків, 22 рисунків, 32 таблиць, списку 43 використаних літературних джерел і додатків.

Ключові слова: витрати діяльності, фінансово-господарська діяльність, природоохоронна діяльність, обліково-звітний процес, контрольно-аналітичний процес, облік, аналіз.

ANNOTATION

Diploma work is made on factual information characterizing financial and environmental activities of enterprise «Megora» in 2020-2022 years.

The object of the research is accounting and control processes in the enterprise. The subject of research is accounting and audit of activity costs of enterprise «Megora». The aim of research is to develop proposals to improve the efficiency of accounting and reporting process of enterprise and to improve accounting and audit of activity costs.

The total amount of work – 74 p. It consists of an introduction, three chapters, conclusions, 22 pictures, 32 tables, 43 list of used literature and applications.

Keywords: activity costs, financial activity, environmental protection, accounting and reporting process, control and analytical process, accounting, analysis.

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. Теоретичні засади обліку витрат діяльності.....	7
1.1. Економічна сутність витрат діяльності.....	7
1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази з обліку витрат діяльності	18
Висновки до розділу 1	20
Розділ 2. Сучасний стан та удосконалення обліку для забезпечення ефективного управління витратами діяльності	22
2.1. Фінансово-економічна характеристика ПП «Мегора» та його природоохоронної діяльності.....	22
2.2. Практичні аспекти ведення обліку витрат діяльності.....	36
2.3. Пріоритетні напрями удосконалення обліку витрат діяльності.....	45
Висновки до розділу 2	48
Розділ 3. Аудит витрат діяльності ПП «Мегора».....	50
3.1. Методичні прийоми аудиту витрат діяльності	50
3.2. Оцінка результатів аудиту витрат діяльності.....	56
3.3. Напрями оптимізації управління витратами діяльності	62
Висновки до розділу 3	65
Висновки	67
Список використаних джерел.....	70
Додатки.....	74

ВСТУП

Бухгалтерський облік витрат діяльності набуває стратегічного значення в умовах ринкової економіки України та впровадження ринкових засад господарювання, оскільки за допомогою їх ґрунтовного аналізу і відповідної організації обліку можливо забезпечити високий рівень управління суб'єктом господарювання, а також, порівнюючи з доходами, достовірно і правильно оцінити фінансові результати діяльності з подальшим виявленням внутрішніх резервів їх покращення [38].

Облік витрат діяльності займає першорядне місце у системі бухгалтерського обліку. Використовуючи інформацію про обсяг та види витрат, керівництво підприємства має змогу реагувати на зміни, регулювати виробничо-господарську діяльність і приймати правильні управлінські рішення. Ефективність і якість обліку витрат діяльності значною мірою впливають на загальні результати діяльності підприємства.

Дослідженням витрат діяльності займались багато українських науковців, зокрема Бутинець Ф., Герасимович А., Голов С., Кіндрацька Л., Савченко В., Сопко В., Чумаченко М. та ін. Їх наукові праці підтверджують, що будь-яка виробничо-господарська діяльність підприємств неможлива без витрат. Закономірності розвитку ринкових відносин засвідчують, що спочатку мають місце витрати, а потім – результати, пов'язані з цими витратами. Беручи це до уваги, вважаємо, що тема магістерського дослідження є дуже актуальною.

Об'єктом дослідження є обліково-звітний і контрольно-аналітичний процеси на підприємстві. **Предмет дослідження** – облік та і аудит витрат діяльності ПП «Мегора».

Мета дослідження полягає у розробленні пропозицій з підвищення ефективності обліково-звітного процесу на підприємстві та удосконалення обліку і аудиту витрат діяльності.

Мета магістерської роботи конкретизована такими завданнями:

- закріпити, систематизувати та поглибити теоретичні знання, які були отримані за час навчання;
- висвітлити теоретичні засади обліку витрат діяльності;
- проаналізувати нормативну базу з обліку витрат діяльності;
- охарактеризувати основні показники фінансового стану ПП «Мегора» за 2020-2022 рр.;
- розглянути практичні аспекти обліку витрат діяльності на підприємстві та запропонувати напрями удосконалення їх обліку;
- провести аудит витрат діяльності ПП «Мегора» за 2020-2022 рр.;
- запропонувати основні напрями управління витратами діяльності.

У магістерській роботі використовуються такі **методи**: історичного та системного пізнання, зокрема аналізу і синтезу, індукції і дедукції, а також методи порівняння, групування, графічний і табличний методи, рядів динаміки, тенденцій формування, організації обліку і аудиту витрат діяльності.

Джерела інформації для виконання магістерської роботи: закони та нормативні акти з питань обліку і аудит витрат діяльності, наукові і навчальні праці українських вчених, а також бухгалтерські матеріали досліджуваного підприємства за 2020-2022 роки.

Результати магістерської роботи доповідалися на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (м. Чернігів, 25 листопада 2022 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування економіки в контексті міжнародного співробітництва: механізми та стратегії» (м. Запоріжжя, 10-11 березня 2023 р.), IX Міжнародній студентській науковій конференції «Облік, аналіз і контроль в системі управління суб'єктами економіки» (Львів, 10 листопада 2023 р.).

Практичне значення роботи полягає у можливості використання керівництвом ПП «Мегора» результатів дослідження щодо проведеного фінансового аналізу діяльності підприємства, а також запропонованих напрямів управління витратами діяльності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність витрат діяльності

У теперішніх ринкових умовах метою діяльності суб'єкта господарювання є одержання прибутку та його стабільне нарощення. Досягнути цієї мети неможливе без бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту доходів, так як саме вони стимулюють або ж навпаки дестимулюють формування прибутку та служать підґрунтям для ціноутворення готової продукції, товарів, робіт та послуг. З огляду на це, аналіз економічної сутності витрат як чинника зменшення прибутковості підприємства є украй необхідним [35].

У бухгалтерському обліку економічний зміст поняття «витрати» безпосередньо стосується фінансового результату за певний звітний період для формування фінансової звітності. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати суб'єктів господарювання всіх форм власності регламентуються НП(С)БО 16 «Витрати» [5]. Відповідно до нього в обліку витрати визнають водночас з визнанням доходу, для одержання якого вони понесені. Якщо витрати неможливо безпосередньо пов'язати з доходом, то їх відображають у складі витрат того періоду, в якому вони були понесені.

Категорія витрат притаманна всім суб'єктам господарювання, не зважаючи на їх вид діяльності, форму власності та величину. Витрати здійснюють безпосередній та опосередкований вплив майже на всі площини функціонування підприємства, визначаючи його показники фінансового стану, розмір прибутку, рентабельність, обсяги виробництва, конкурентоспроможність продукції і підприємства загалом, ефективність управління компанією тощо. Одним словом, витрати характеризують ефективність фінансово-виробничої діяльності господарюючих суб'єктів [34].

У наукових працях українських вчених поняття «витрати» тлумачиться по-різному, що засвідчує відсутність одностайного погляду науковців. Родіною

О.В. у своїй науковій праці [37] узагальнено формулювання економічної сутності терміну «витрати» у розрізі таких підходів: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, аналітичний, нормативно-правовий. Однак навіть за одного підходу дефініції поняття «витрати» відрізняються деякою мірою, але мають спільну складову.

Наведемо формулювання поняття «витрати», які згруповані за підходами, у яких вони розглядаються, у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» за різними підходами [37]

Визначення	Джерело
1	2
1. Ресурсно-виробничий підхід	
Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.	Ф.Ф. Бутинець
Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.	І.А. Волкова
Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).	М.С. Пушкар
2. Фінансово-грошовий підхід	
Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.	І.А. Бланк
Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.	В.П. Климко, Л.О. Нестеренко, А.М. Поддєрьогін
3. Економічний підхід	
Формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).	Економічний словник
Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.	І.І. Сидоров
Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.	Ю.С. Цал-Цалко
4. Бухгалтерський підхід	
Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу.	Н.В. Прохар, В.В. Кулішов

1	2
Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.	В.С. Лень, О.І. Коблянська
Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	Г.В. Нашкерська
5. Управлінський підхід	
Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об'єктом обліку витрат або об'єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат.	Ч. Хорнгрен
Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).	В.Г. Козак
Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	Л.В. Нападовська
6. Маркетинговий підхід	
Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати. Отже, під час управління маркетинговою діяльністю на певному етапі процесу ціноутворення, під час аналізу витрат з метою визначення ціни продукції їх класифікують на певні види за такими ознаками.	С.С. Гаркавенко
7. Аналітичний підхід	
Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.	А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило
Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено-пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до відповідного зростання суми прибутку, і навпаки.	Н.А. Іващенко
Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства визначається шляхом порівняння витрат і доходів підприємства. Дані автори зазначають, що для збільшення ефективності роботи кожне підприємство повинно контролювати витрати (проводити політику оптимізації витрат) з метою недопущення перевищення їх над доходами.	Р.М. Циган, О.С. Савченко
8. Нормативно-правовий підхід	
Або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.	НП(С)БО 16 «Витрати»

Упорядкувавши складові компоненти економічної категорії «витрати» у розрізі усіх підходів, наведемо схему, яка з різних сторін розкриватиме це поняття (рис. 1.1).

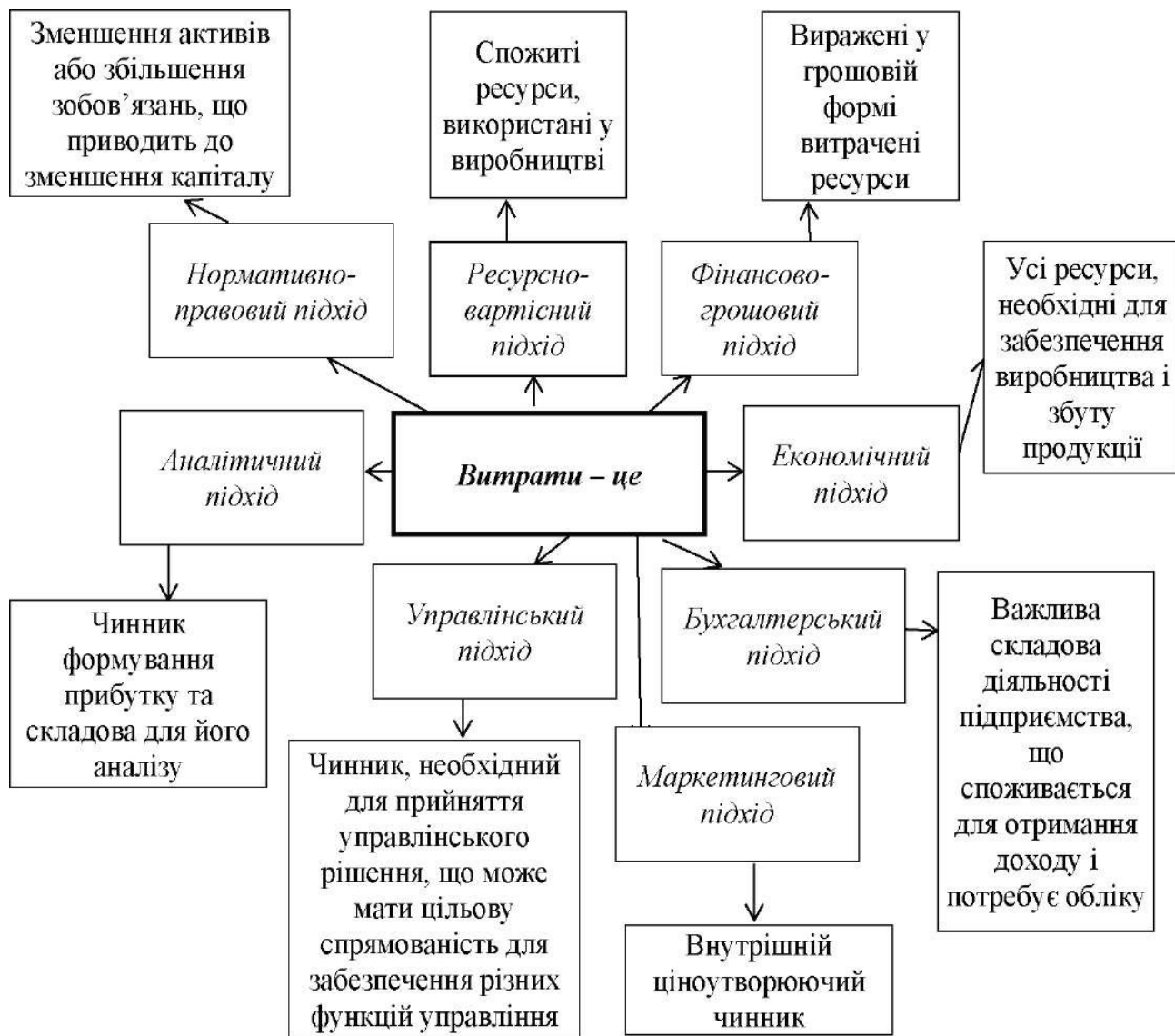


Рис. 1.1. Сутність поняття «витрати» з урахуванням різних підходів [37]

Відповідно до умов визнання витрат звітного періоду згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» [5] суми, сплачені за купівлю запасів суб'єктами підприємства, а також їх передача у виробництво, що супроводжується калькулюванням виробничої собівартості продукції (товарів), витратами звітного періоду не вважають (рис. 1.2). Зауважимо також, що винятком є транспортно-заготівельні витрати, які пов'язані з доставкою.

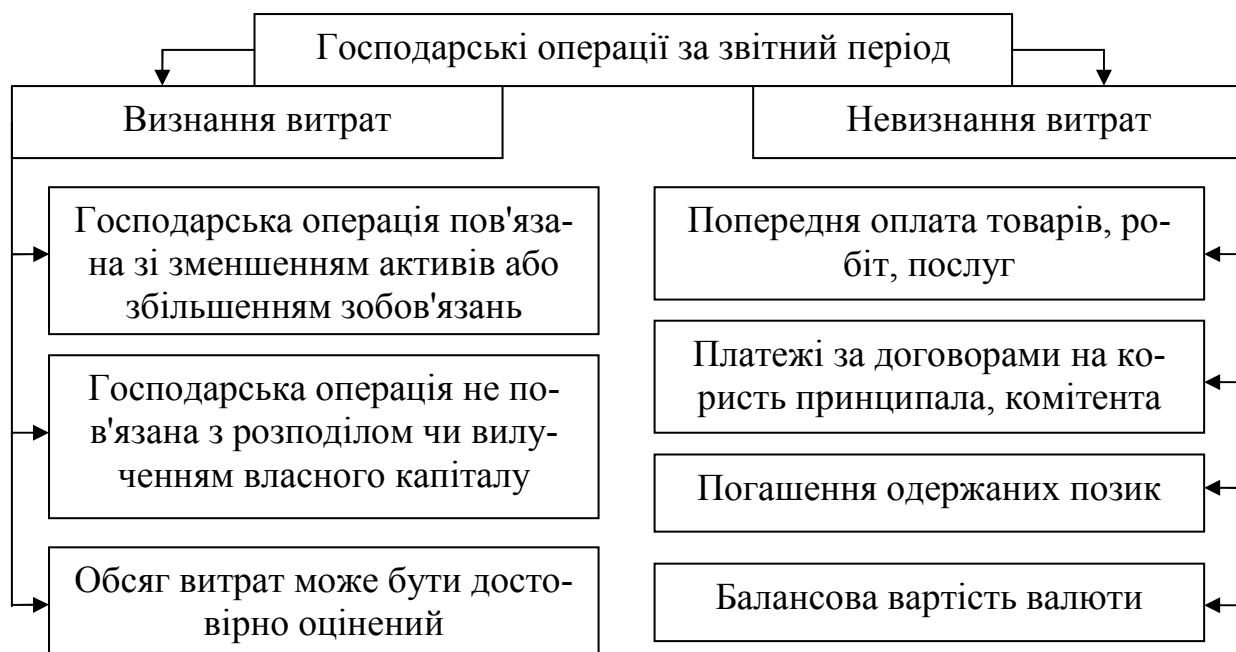


Рис. 1.2. Умови визнання витрат звітнього періоду відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [5]

Більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру сприяє класифікація витрат діяльності суб'єкта господарювання за різними ознаками. Вона також дає є інструментом для структуризації і аналізу фінансів, що допомагає приймати обґрунтовані рішення та досягати фінансової стабільності.

Не можемо не погодитись з українським вченими [23], що головним завданням класифікації є забезпечення отримання необхідної інформації з метою належного контролю та економічного аналізу використання ресурсів. Розподіл загальної суми витрат та їх групування у розрізі певних ознаками дає можливість зробити оцінку їх поведінки та з'ясувати залежність від обсягу виробництва чи ступінь впливу на нього. Окрім того, класифікація дозволяє детально розглядати, куди ідуть гроші в рамках бюджету. Це допомагає визначити пріоритети, планувати витрати та ефективно управляти фінансами.

У результаті виробничо-господарської діяльності суб'єкти підприємництва здійснюють різні витрати, які за своїм характером та суттю різною мірою залежать від процесу виробництва або зовсім з ним не пов'язані, але з точки зору суспільних потреб є неминучими.

З огляду на це, класифікацію витрат за видами діяльності наведемо на рис. 1.3.

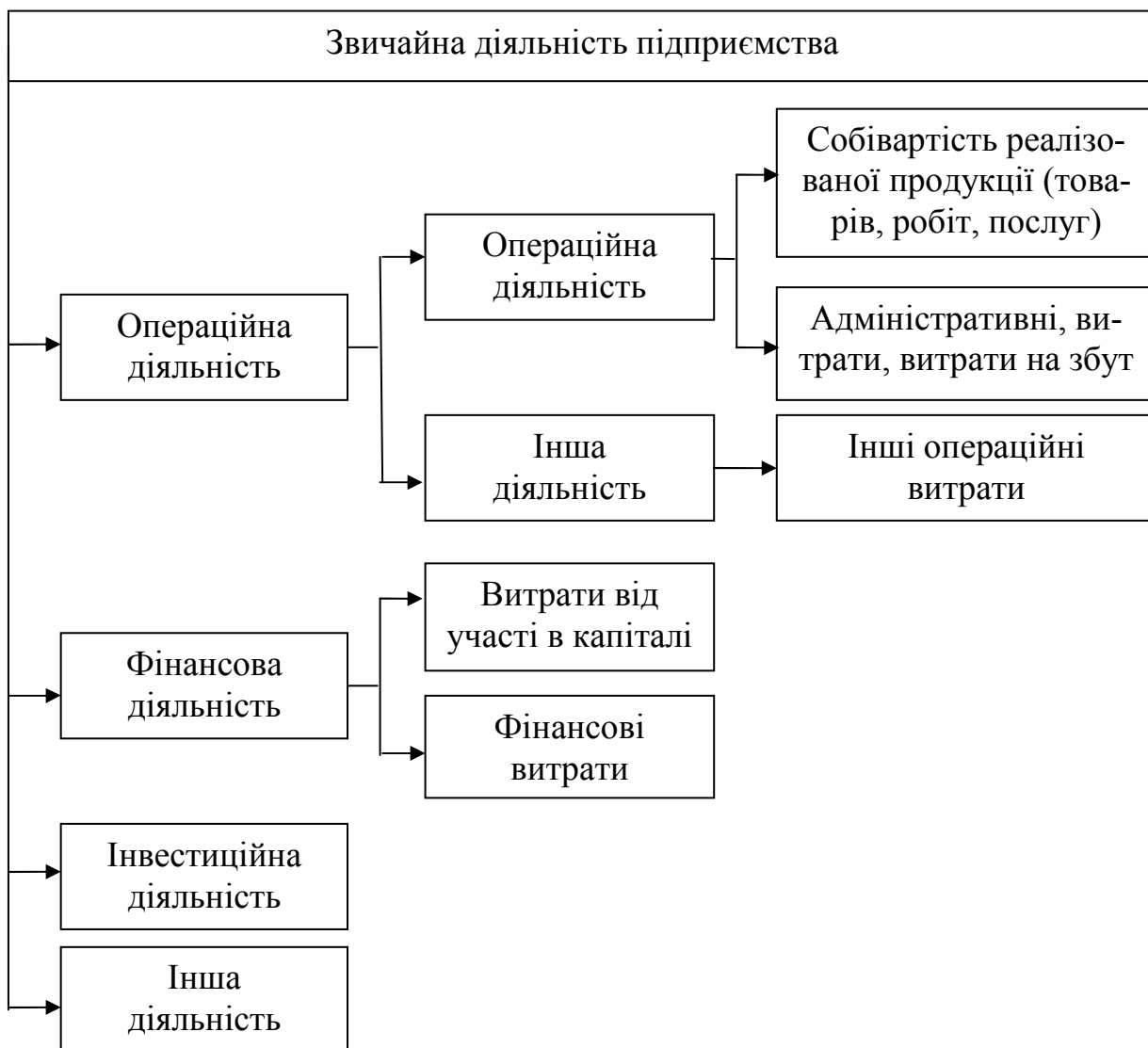


Рис. 1.3. Класифікація витрат у розрізі видів діяльності [15]

Класифікувати витрати можна за багатьма різними ознаками, які залежать від поставленої мети. При цьому, якщо детальніше класифікувати витрати, то ступінь пізнання об'єктів є вищим. Для того, щоб задовольнити потреби різних груп потенційних споживачів ознак класифікації повинно бути рівно стільки, щоб за їх допомогою з метою прийняття правильних управлінських рішень була змога одержати найбільш повну інформацію. Професор Ф.Ф. Бутинець [13] виокремлює три напрямки класифікації витрат, які наведено на рис. 1.4.

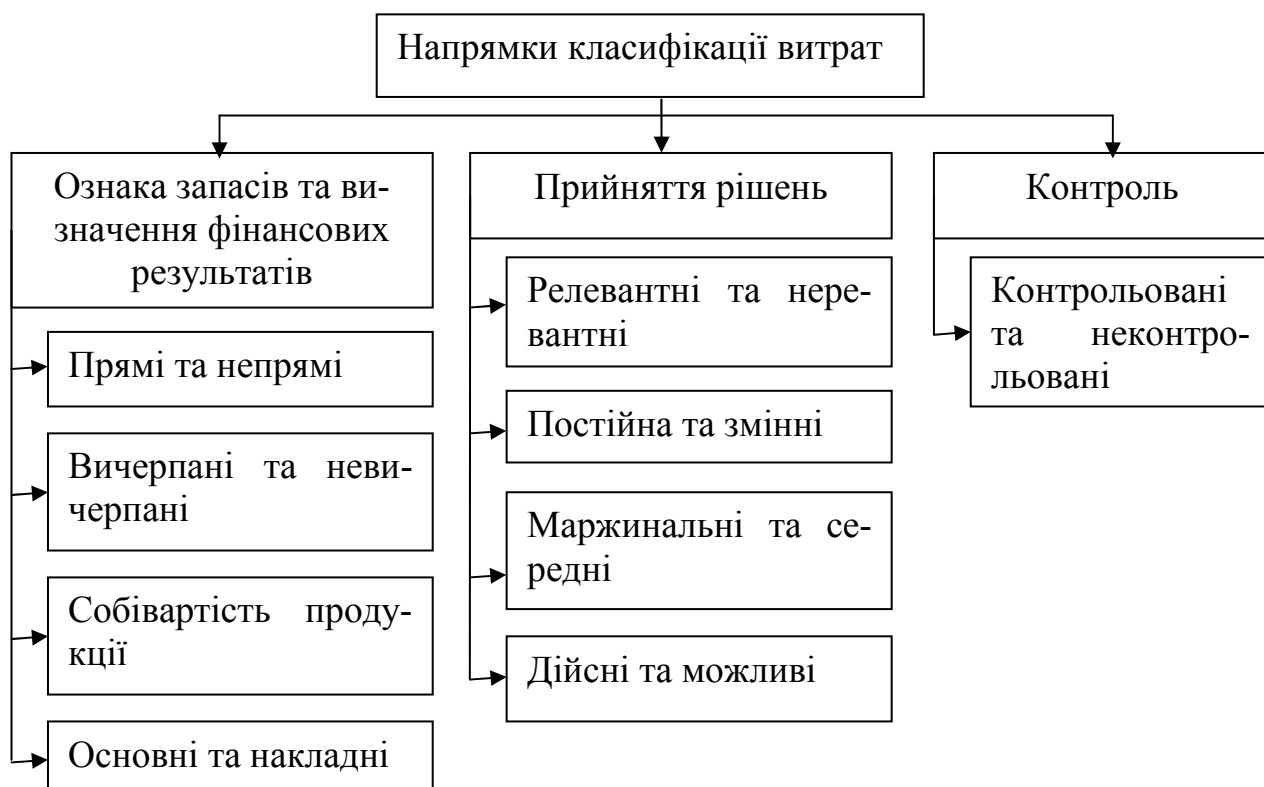


Рис. 1.4. Класифікація витрат в управлінському обліку

Крім наведено вище підходу до класифікації витрат є й інші. Наявність інших підходів до класифікації витрат спричинена тим, що кожний суб'єкт господарювання має багато тільки їх властивих техніко-економічних, маркетингових та фінансових особливостей, які здійснюють вплив на формування собівартості продукції. Найширшою є класифікація витрат за ознаками, які наведені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікаційні ознаки витрат [35]

Ознаки	Види
1	2
За впливом на фінансові результати	Невичерпані Вичерпані
За відношенням до періоду виробництва	Витрати на продукцію Витрати за період (діяльність)
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі Непрямі
За відношенням до технологічного процесу	Основні Накладні
За сферою виникнення	Виробничі Невиробничі

1	2
За відношенням до обсягу виробництва	Постійні
	Змінні
Залежно від впливу на прийняття рішень	Релевантні
	Нерелевантні
Для оцінювання різних альтернативних варіантів рішень	Дійсні (реальні)
	Можливі (уявні)
За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	Маржинальні
	Середні
За ступенем контролю і регулювання	Контрольовані (регульовані)
	Неконтрольовані (нерегульовані)

Загальна класифікація витрат відповідно до потребам управлінського обліку наведена у праці [22] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація витрат в управлінському обліку

Ознаки класифікації, згідно з функціями управління	Види витрат
1. Процес прийняття управлінських рішень	Явні та альтернативні; релевантні та нерелевантні; ефективні та неефективні
2. Процес прогнозування	Короткострокові та довгострокові
3. Процес планування	Заплановані та незаплановані
4. Процес нормування	Стандарти, норми і нормативи та відхилення від них
5. Процес організації	За місцями та сферами виникнення, функціями діяльності та центрами відповідальності
6. Процес обліку	Одноелементні та комплексні; за статтями калькуляції та економічними елементами; постійні, змінні; основні, накладні; прямі, непрямі; поточні, одноразові
7. Процес контролю	Контрольовані, неконтрольовані
8. Процес регулювання	Регульовані, нерегульовані
9. Процес аналізу	Фактичні, прогнозні, планові, кошторисні, стандартні, загальні, структурні, повні, часткові

В українських реаліях однією з ключових вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, оскільки вона дає змогу більш ефективно контролювати витрати, уникати їх неправомірного збільшення і сприяє раціональному використанню активів підприємства. Ця класифікація дозволяє також приймати обґрунтовані управлінські рішення, оскільки дає змогу визначити, які проекти вимагають додаткових ресурсів, а які можна оптимізувати чи переглянути (табл. 1.4).

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції

Ознака класифікації	Групування витрат
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів)
	Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби
	Паливо і енергія на технологічні цілі
	Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова)
	Відрахування на соціальні заходи
	Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів)
	Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства)
	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів)
	Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)

Заважимо також, що особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона базується на економічній природі витрат, на неї не впливають конкретні умови, і через це склад елементів витрат може бути встановленим.

Особливу увагу потрібно приділяти всім чинникам впливу на витрати підприємства. Ступінь їх впливу є неоднаковим: одні впливають на зміну кількох елементів витрат, інші – на один чи два, одні впливають безпосередньо, інші – опосередковано. Однак управління ними є вагомою складовою ефективного функціонування суб'єктів господарювання [19]

Чинники впливу на витрати, зокрема, поділяють на зовнішні, які не залежать від діяльності суб'єкта господарювання та внутрішні, які залежать від суб'єкта господарювання та управління ним. Таке розподілення передусім зумовлено потребою виявлення ступеня контрольованості чинників безпосередньо суб'єктом господарювання. Кожному підприємству, яке провадить фінансово-господарську діяльність, слід досліджувати ці чинники і шукати шляхи їх

попередження або усунення. При цьому керівництво підприємства виняткову увагу повинно зосередити саме на внутрішніх чинниках, які є більш контрольованими [7].

Для унаочнення наведемо чинники впливу на витрати підприємства на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Чинники впливу на витрати [19]

Зазначимо також, що зовнішні чинники визначають стан внутрішніх чинників впливу на витрати (рис. 1.6) [23].

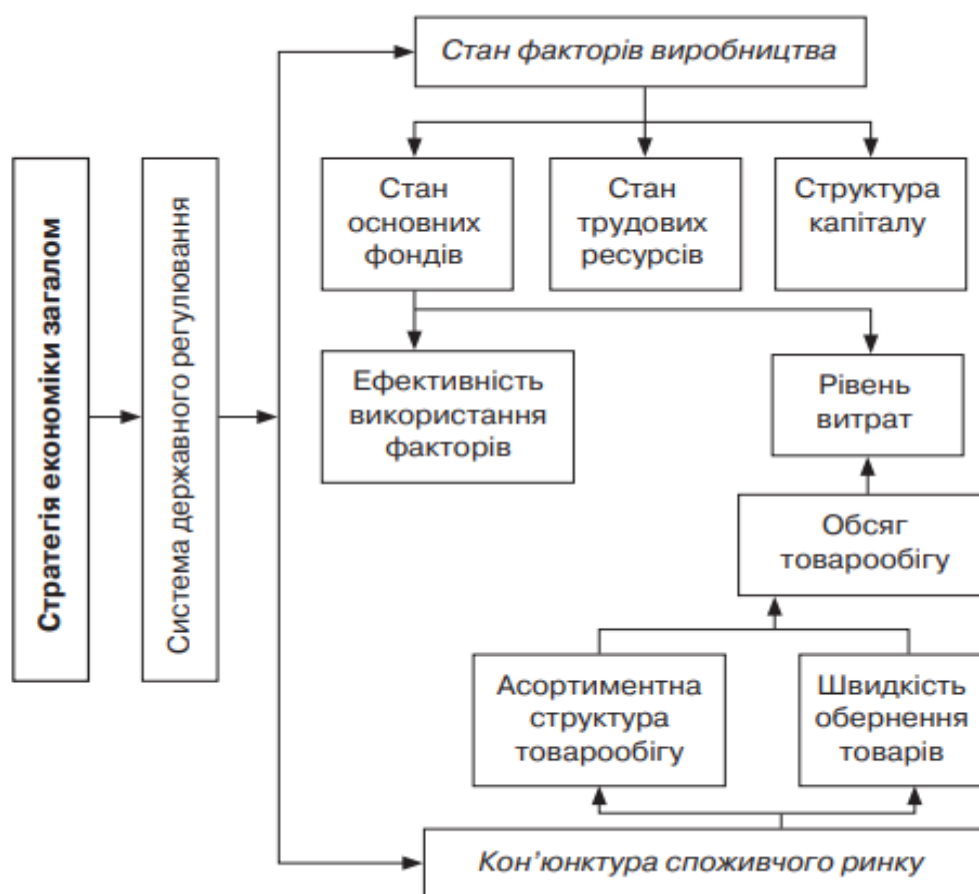


Рис. 1.6. Взаємозв'язок зовнішніх і внутрішніх чинників впливу на витрати [23]

Отже, значення витрат у фінансово-господарській діяльності суб'єктів підприємництва безперечне. Витрати дають змогу визначити бажану ціну продукції (товарів, робіт, послуг) і значною мірою формують фінансові результати господарювання, вони містять законодавчо обумовлені статті вкладених у виробництво ресурсів, які в майбутньому повинні бути відшкодовані доходом від реалізації.

З огляду на це, витрати формують передумови фінансово-економічного благополуччя суб'єктів господарювання і соціального добробуту споживачів. Однак лише ефективна система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово-господарській діяльності суб'єктів підприємництва. В кінцевому підсумку пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат за обов'язкової умови пошуку резервів їх зменшення дасть змогу швидшими темпами розвиватися підприємству та покращувати свої позиції на ринку.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази з обліку витрат діяльності

У теперішніх умовах система обліку витрат, а також калькулювання собівартості продукції не може повноцінно існувати без відповідного законодавчо-нормативного забезпечення, яке безперервно формується, доповнюється і перебуває у процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних пертурбацій та інших багатьох чинників. Ці зміни і доповнення спричинили і різне формулювання поняття «витрати» в нормативно-правових джерелах (табл. 1.5.).

Таблиця 1.5

Визначення поняття «витрати» в нормативно-правових джерелах

№	Назва документа	Визначення поняття «витрати»
1	Концептуальна основа фінансової звітності	«Витрати – це зменшення економічних вигод 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».
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«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)».
3	НП(С)БО 16 «Витрати»	«Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені».
4	Податковий кодекс України	«Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)».
5	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельно-фінансовій діяльності	«Поточними витратами є «грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-збутової діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів».

Як бачимо, підходи до формулювання поняття у законодавчо-нормативних актах, скоріше підтверджують умови визнання та економічні нас-

лідки формування витрат діяльності підприємств, так як це є важливим під час здійснення обліку фінансових результатів суб'єктів підприємництва.

Для бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства та організації керуються багатьма нормативно-правовими документами України (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Правове забезпечення обліку витрат діяльності в Україні

Найменування	Ким та коли прийнято	Коротка анотація
1	2	3
1. Податковий кодекс України [1]	Верховна Рада, №2755-VI від 02.12.2010 р.	Висвітлено поняття витрат, їх склад та порядок визначення.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	Верховна Рада №996-XIV від 16.07.1999р.	Визначено терміни «активи», «господарська операція»; розкриті основні принципи регулювання питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат.
3. Закон України «Про оплату праці» [3]	Верховна Рада №108-95-ВР від 24.03.1995р.	Визначено склад витрат на оплату праці робітникам як бюджетних, так і позабюджетних організацій.
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]	Міністерство фінансів України, наказ №73 від 07.02.2013 р.	Визначено терміни та випадки віднесення доходів і витрат до звітного періоду, у якому складається фінансова звітність, а також висвітлені критерії визнання витрат.
5. НП(С)БО 16 «Витрати» [5]	Міністерство фінансів України, наказ №318 від 31.12.199 р.	Визначено терміну «витрати», порядок та особливості визнання витрат, їх склад, поділ витрат при їх утворенні на: прямо пов'язати з доходом певного періоду; забезпечення одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів.
6. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Міністерство фінансів України, наказ № 601 від 28.10.2003 р.	Визначено витрати на оплату відпусток працівникам, та віднесення їх на витрати виробництва.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [7]	Міністерство промислової політики України, наказ №373 від 09.07.2007 р.	Затверджено методичні рекомендації з формування собівартості продукції у промисловості.
8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [8]	Міністерство фінансів України, наказ №88 від 24.05.95 р.	Встановлено порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами.

1	2	3
9. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ [9]	Міністерство фінансів України, наказ №291 від 30.11.99 р.	Затверджено систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства.
10. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10]	Міністерство фінансів України, наказ №291 від 30.11.99 р.	Відображено характеристику економічного змісту, призначення і структури кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, наведені вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Отже, ключовим законодавчо-нормативним документом, який регулює ведення бухгалтерського обліку в Україні, у т.ч. й витрат діяльності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Цей Закон визначає головний принцип формування облікової інформації стосовно витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Безпосередньо методологічну основу обліку витрат діяльності визначає НП(С)БО 16 «Витрати» [5]. Важливою також складовою регламентації витрат діяльності є Податковий кодекс України [1], який встановлює склад витрат звітного періоду під час визначення суми податку на прибуток.

Висновки до розділу 1

Витрати є складною економічною категорією, яка безпосередньо стосується усіх складових процесу управління. З їх допомогою забезпечується безперервність виробництва, вони також здійснюють значний вплив на фінансові показники діяльності суб'єкта підприємництва через вплив на прибуток. Через це для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і досягнення максимального прибутку важливим є питання розгляду економічної сутності поняття «витрати».

Витрати є рушійною силою, яка дає змогу суб'єкту підприємства зберігати свої конкурентні позиції і бути рентабельним на ринку. Витрати науковці тлумачать по-різному, водночас їх згруповано у розрізі таких підходів: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, нормативно-правовий. В цілому, усі формулювання поняття «витрати» мають одне і те ж значення це витрати підприємства, пов'язані з виконанням певних операцій. Відповідно до чинного законодавства витрати визнаються у фінансовій звітності на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами і надходженнями за відповідними статтями доходів.

На сьогоднішні день науковцями розроблено багато різних класифікаційних ознак витрат, але найчастіше використовується класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

РОЗДІЛ 2.

СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Фінансово-економічна характеристика ПП «Мегора»

Об'єктом дослідження є обліково-звітний і контрольно-аналітичний процеси ПП «Мегора». Повна юридична назва підприємства – приватне підприємство «Мегора» (скорочена назва – ПП «Мегора»). Підприємство пройшло державну реєстрацію влітку 2000 році і на даний час накопичило значний досвід у сфері своєї діяльності, яка не змінювалася впродовж всього періоду існування. Основні види діяльності відображені підприємства на рис. 2.1.

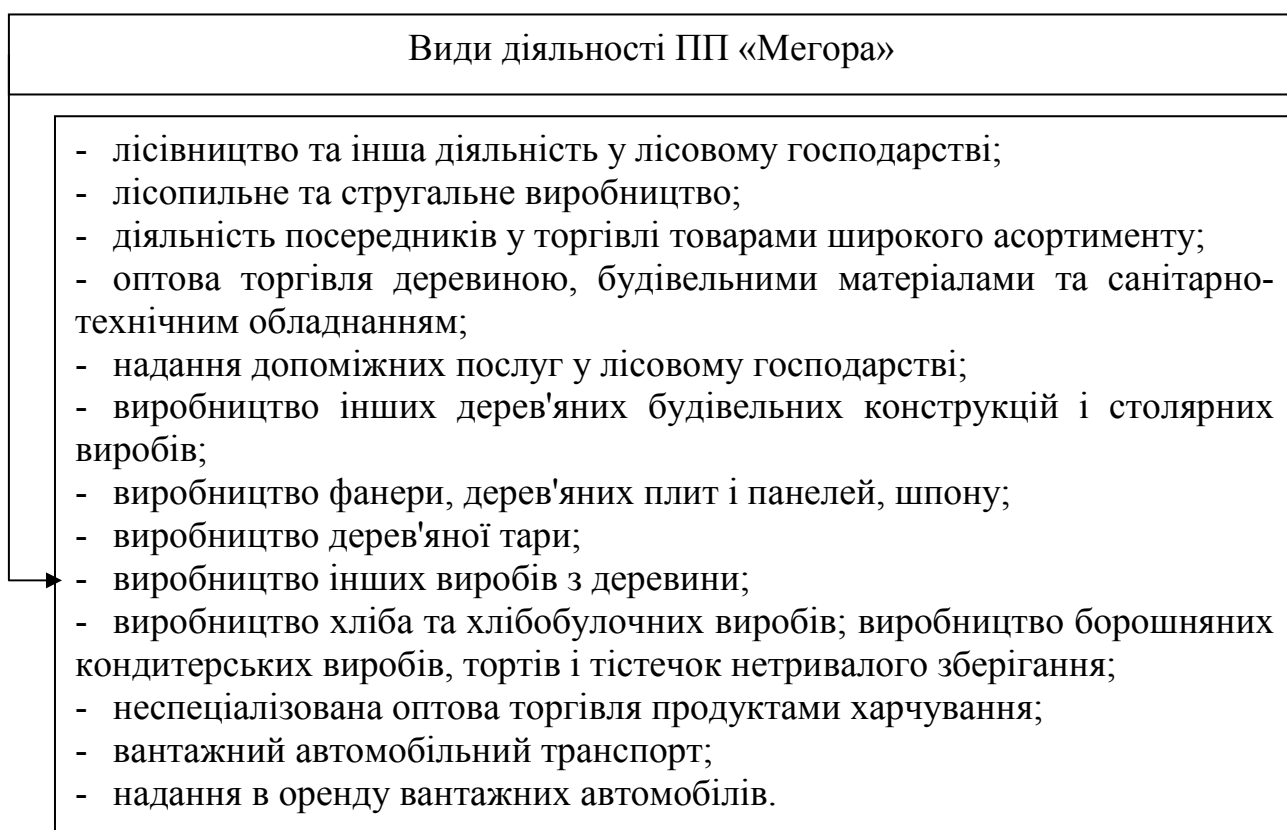


Рис. 2.1. Види діяльності ПП «Мегора»

ПП «Мегора» також відповідно до законодавства має право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність (рис. 2.2).

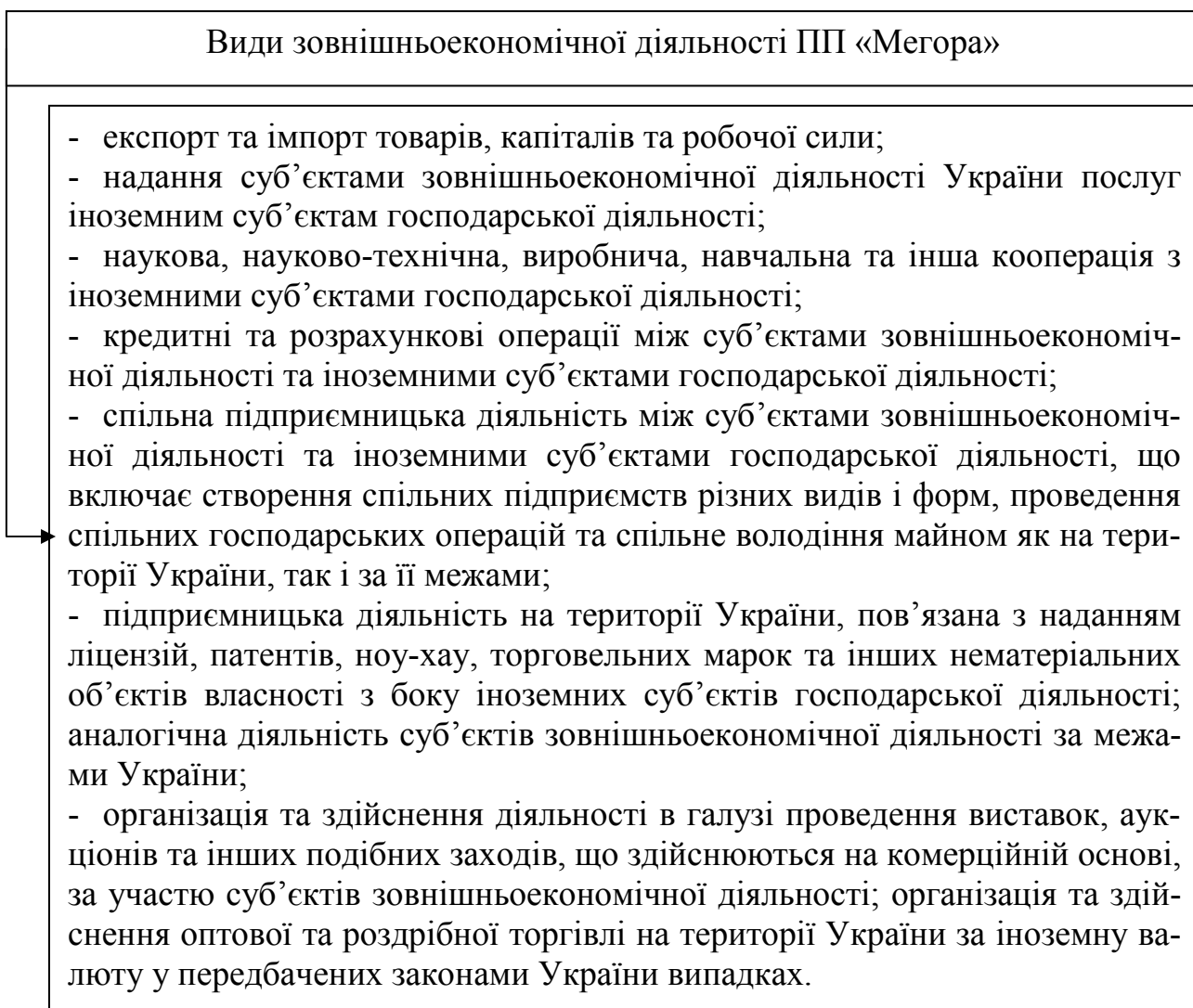


Рис. 2.2. Види зовнішньоекономічної діяльності ПП «Мегора»

Юридична адреса ПП «Мегора» співпадає з його фактичною адресою: Закарпатська область, м. Рахів, вул. Шевченка, 130, корпус А.

Засновником підприємства є одна фізична особа, громадянин України. ПП «Мегора» в рамках своєї діяльності може мати такі права:

- здійснювати діяльність, яка не заборонена законодавством України;
- отримувати ліцензії при здійсненні діяльності, яка вимагає отримання ліцензії;
- відкривати рахунки в банках на території України і за її межами;
- наймати працівників, у т.ч. іноземних;
- складати фінансову звітність малого підприємства.

Важливим етапом у управлінні бізнесом та прийнятті стратегічних рішень є проведення аналізу фінансового стану підприємства, що підтверджується такими тезами:

- аналіз допомагає визначити, наскільки стійким і стабільним є фінансовий стан підприємства, що важливо для забезпечення довгострокової витривалості та уникнення фінансових криз;
- розуміння фінансового стану дозволяє ефективно планувати майбутній розвиток підприємства, формувати бюджети та розробляти стратегії зростання;
- аналіз фінансів є важливим елементом в процесі прийняття рішень, так як він надає інформацію для визначення ефективності різних напрямків діяльності та ідентифікації можливих проблем;
- інвестори та кредитори аналізують фінансовий стан підприємства перед тим, як вкласти кошти або надавати кредит, а стійкий фінансовий стан збільшує ймовірність успішного привертання фінансування;
- аналіз дозволяє виявляти проблеми в управлінні фінансами, а також ідентифікувати можливості для оптимізації використання ресурсів та збільшення прибутковості.

На початку проведемо горизонтальний аналіз Балансу досліджуваного підприємства за 2020-2022 рр. на основі даних, наведених в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Горизонтальний аналіз Балансу ПП «Мегора» за 2020-2022 роки

Показники	Значення (тис. грн.)			Відхилення			
	2020	2021	2022	абсолютне (+,-)		відносне, %	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8
Актив							
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи	-	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	428,4	1737,5	1284,8	+1309,1	-452,7	405,6	73,9
Усього за розділом I	428,4	1737,5	1284,8	+1309,1	-452,7	405,6	73,9
II. Оборотні активи	5928,9	5233	3749,9	-695,9	-1483,1	88,3	71,7
Запаси	3382	3992,7	632,5	+610,7	-3360,2	118,1	15,8

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги)	3382	3992,7	632,5	+610,7	-3360,2	118,1	15,8
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками	507,9	1136,9	1776,3	+629	+639,4	223,8	156,2
Інша поточна заборгованість	1275,9	1822	5447,2	+546,1	+3625	142,8	299
Гроші та їх еквіваленти	44	405,9	18,3	+361,9	-387,6	922,5	4,5
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
Інші оборотні активи	14,4	0,8	15,2	-13,6	+14,4	5,6	1900
Усього за розділом II	11153,1	12591,3	11639,4	+1438,2	-951,9	112,9	92,4
Баланс	11581,5	14328,8	12924,2	+2747,3	-1404,6	123,7	90,2
Пасив							
I. Власний капітал							
Зареєстрований капітал	0	1	1	1	0	-	100,0
Нерозподілений прибуток	5036,4	5672,7	5658,9	+636,3	-13,8	112,6	99,8
Усього за розділом I	5036,4	5673,7	5659,9	+637,3	-13,8	112,7	99,8
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Короткострокові кредити банків	3245,6	4563,9	3739,3	+1318,3	-824,6	140,6	81,9
Поточна кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	2916,2	3770,1	651,8	+853,9	-3118,3	129,3	17,3
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками	108,2	315,7	185,7	+207,5	-130	291,8	58,8
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	275,1	5,4	2687,5	-269,7	2682,1	2,0	49768
Усього за розділом III	6545,1	8655,1	7264,3	+2110	-1390,8	132,2	83,9
Баланс	11581,5	14328,8	12924,2	+2747,3	-1404,6	123,7	90,2

Дані табл. 2.1 свідчать, що майно ПП «Мегора» у 2021 році збільшилось на 23,7%, а у 2022 році – зменшилось на 9,8%. Такі зміни зумовлені змінами і необоротними, і оборотними активами.

Як бачимо з даних таблиці, необоротні активи представлені лише основними засобами, вартість яких у 2021 році збільшилась на 1309,1 тис. грн. Оборотні активи у 2021 році збільшились у 2021 році на 12,9%, а у 2022 році дещо зменшились – на 7,6%.

У табл. 2.2 наведемо показники ефективності використання основних та оборотних засобів ПП «Мегора» за аналізований період.

Таблиця 2.2

Показники ефективності використання основних та оборотних засобів

Показники	Роки			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021
Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	8571,9	17596,9	19568,5	+9025	+1971,6
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	439,55	1082,95	1511,15	+643	+428
Валовий прибуток, тис. грн.	579,3	3175,2	3271,3	+2595,9	+96,1
Середньоспискова чисельність, осіб	20	17	14	-3	-3
Фондовіддача, грн./грн.	19,5	16,2	12,9	-3,3	-3,3
Фондомісткість, грн./грн.	0,1	0,1	0,1	-	-
Фондоозброєність, тис. грн.	22,0	63,7	107,9	+41,7	+44,2
Фондорентабельність, %	1,3	2,9	2,2	+1,6	-0,8
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	9734	11872,2	12115,35	+2139	+243,15
Коефіцієнт оборотності	0,88	1,48	1,62	+0,6	+0,13
Коефіцієнт завантаження	1,14	0,67	0,62	-0,46	-0,06
Число днів в аналізованому періоді (році), дні	360	360	360	-	-
Тривалість обороту, дні	409	243	223	-166	-20

Дані табл. 2.2, середньорічна вартість основних засобів збільшується щороку: у 2021 році – на 643 тис. грн., а у 2022 році – на 428 тис. грн. Збільшується також фондоозброєність основних засобів, а фондовіддача навпаки зменшується.

Середньорічна вартість оборотних активів також збільшується щороку: у 2021 році – на 2139 тис. грн., а у 2022 році – на 243,15 тис. грн. Разом з ними збільшується і коефіцієнт оборотності, що є позитивним для підприємства.

Джерела формування активів ПП «Мегора» представлені власним капіталом та поточними зобов'язаннями і забезпеченнями. Причому власний капітал формує нерозподілений прибуток, який у 2021 році збільшився на 12,6%, а у 2022 році – зменшився на 0,2% порівняно з попередніми роками. Поточні зобов'язання і забезпечення у 2021 році збільшились на 32,2%, а у 2022 році – зменшились на 16,1% порівняно з попередніми роками.

На основі даних табл. 2.3 проведемо вертикальний аналіз активу Балансу ПП «Мегора».

Таблиця 2.3

Вертикальний аналіз Балансу ПП «Мегора» за 2020-2022 роки

Показники	Значення (тис. грн.)			Відхилення			
	2020	2021	2022	абсолютне (+,-)		відносне, %	
				2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8
Актив							
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи	-	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	100,0	100,0	100,0	-	-	100,0	100,0
Усього за розділом I	3,7	12,1	9,9	+8,4	-2,2	327,8	82,0
II. Оборотні активи							
Запаси	53,2	41,6	32,2	-11,6	-9,3	78,2	77,5
Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги)	30,3	31,7	5,4	+1,4	-26,3	104,6	17,1
Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками	4,6	9,0	15,3	+4,5	+6,2	198,3	169,0
Інша поточна заборгованість	11,4	14,5	46,8	+3,0	+32,3	126,5	323,4
Гроші та їх еквіваленти	0,4	3,2	0,2	+2,8	-3,1	817,1	4,9
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
Інші оборотні активи	0,1	0,0	0,1	-0,1	+0,1	-	-
Усього за розділом II	96,3	87,9	90,1	-8,4	+2,2	91,2	102,5
Баланс	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-
Пасив							
I. Власний капітал							

1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований капітал	-	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток	100,0	100,0	100,0	-	-	100,0	100,0
Усього за розділом I	43,5	39,6	43,8	-3,9	+4,2	91,1	110,6
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Короткострокові кредити банків	49,6	52,7	51,5	+3,1	-1,3	106,3	97,6
Поточна кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	44,6	43,6	9,0	-1,0	-34,6	97,8	20,6
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками	1,7	3,6	2,6	+2,0	-1,1	220,6	70,1
Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	4,2	0,1	37,0	-4,1	+36,9	1,5	59297,0
Усього за розділом III	56,5	60,4	56,2	+3,9	-4,2	106,9	93,1
Баланс	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-

Як бачимо з табл. 2.3, активи підприємства фактично складається з оборотних, які у 2020 році становлять 96,3%, у 2021 році – 87,9%, а у 2022 році – 90,1% від загальної вартості активів підприємства. В їх структурі найбільшу частку складають запаси. Водночас зазначимо, що їх частка щороку зменшується: у 2021 році – на 11,6%, а у 2022 році – на 9,3%. При цьому з кожним роком збільшується поточна дебіторська заборгованість за розрахунками: у 2021 році – на 4,5%, а у 2022 році – на 6,2% та інша поточна заборгованість: у 2021 році – на 3%, а у 2022 році – на 32,3%.

Щодо джерел формування господарських засобів ПП «Мегора» за 2020-2022 рр., то в їх структурі частка власного капіталу і поточних зобов'язань і забезпечень розподілена приблизно однаково. Довгострокових зобов'язань і забезпечень ПП «Мегора» за 2020-2022 роки не мало. Для наочного відображення покажемо структуру поточних зобов'язань і забезпечень ПП «Мегора» на рис. 2.3.

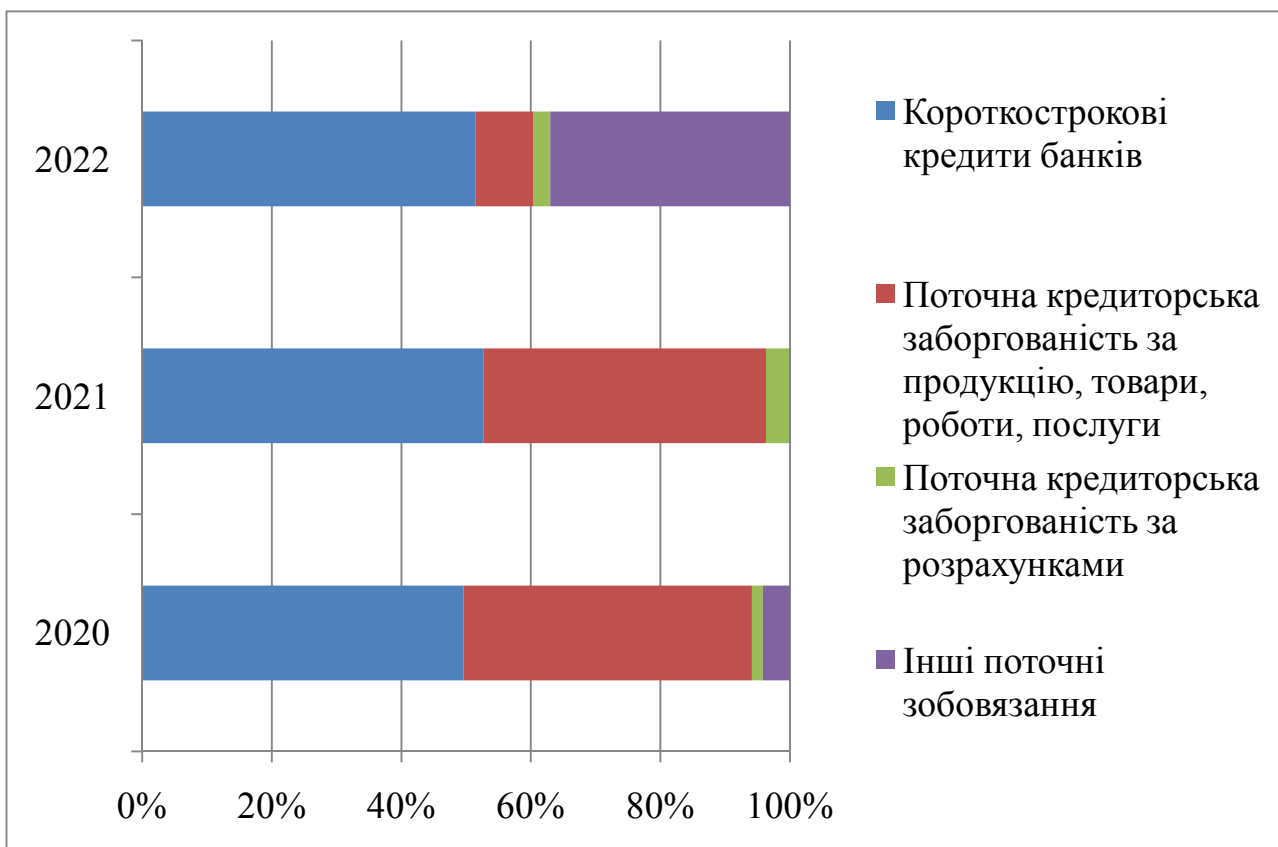


Рис. 2.3. Структура поточних зобов'язань і забезпечень підприємства

Провівши горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу підприємства, проаналізуємо формування фінансових результатів ПП «Мегора» за аналізований період (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка формування фінансових результатів за 2020-2022 роки

Показники	Значення (тис. грн.)			Відхилення	
	2020	2021	2022	абсолютне (+,-)	
				2021/ 2020	2022/ 2021
1	2	3	4	5	6
Фінансові результати					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	8571,9	17596,9	19568,5	+9025	+1971,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	7992,6	14421,7	16297,2	+6429,1	+1875,5
Валовий прибуток	579,3	3175,2	3271,3	+2595,9	+96,1
Інші доходи	-	286,2	-	+286,2	-286,2

	5	6
5	-797,2	+1884,6
l	+1403,4	+2303,7
	-	-
	+681,5	-609,2
	+122,7	-98,7
	+558,8	-510,5

Чистий дохід від реалізації значно збільшився протягом трьох років, показуючи позитивну тенденцію в обсягах продажу продукції, а саме з 8571,9 тис. грн. у 2020 році до 19568,5 тис. грн. у 2022 році. При цьому собівартість також збільшилася, але менше швидким темпом, що вказує на збереження певного рівня ефективності управління витратами. Інші доходи з'явилися лише у 2021 році (286,2 тис. грн.), але в 2022 році вони знову відсутні. Це може бути пов'язано зі специфічними обставинами або стратегічними рішеннями підприємства. Інші операційні витрати значно зросли в 2022 році і становили 4989,1 тис. грн., що може вказувати на збільшення загальних витрат на операційну діяльність.

Відобразимо динаміку витрат діяльності ПП «Мегора» на рис. 2.4.

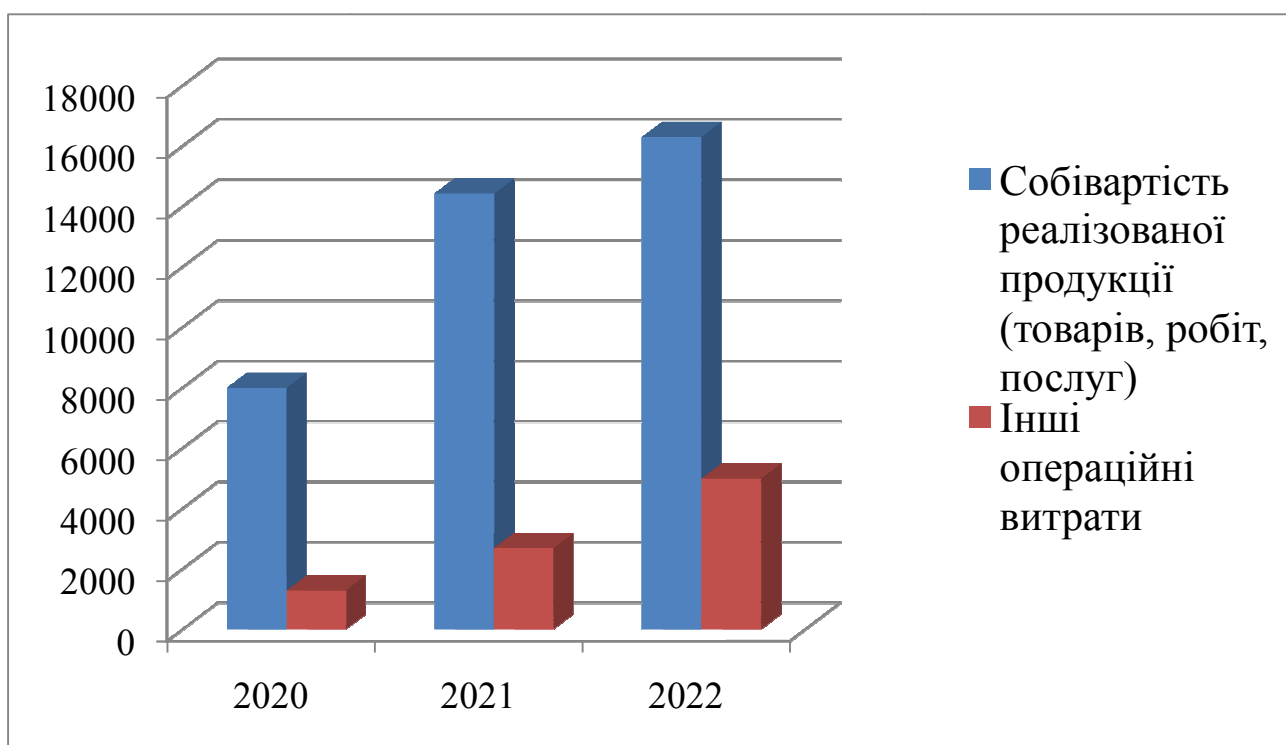


Рис. 2.4. Динаміка витрат діяльності ПП «Мегора» за 2020-2022 роки

Чистий прибуток зріс у 2021 році на 558,8 тис. грн., але знизився в порівнянні з попереднім роком на 510,5 тис. грн. Тут важливо враховувати всі аспекти, такі як зростання витрат та зміни в інших фінансових параметрах.

Загальною тенденцією може бути збільшення обсягів продажів і валового прибутку, але важливо ретельно аналізувати інші фінансові показники для отримання повного зображення фінансового стану підприємства.

Здатність витримати економічні труднощі та зберігати стабільність у фінансовій сфері протягом тривалого періоду часу визначає його фінансова стійкість. Вона є важливою для тривалого успішного функціонування підприємства і дозволяє підприємству ефективно використовувати ресурси, залучати інвестиції, оптимізувати структуру капіталу та забезпечувати стійкість в умовах невизначеності та змін на ринку.

У табл. 2.5 проаналізуємо показники фінансової стійкості підприємства за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.5

Показники фінансової стійкості ПП «Мегора»
за 2020-2022 роки

Показники	Нормативне значення	Значення			Відхилення			
		Роки			абсолютне (+,-)		відносне, %	
		2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Коефіцієнт автономії	> 0,5	0,43	0,40	0,44	-0,04	+0,04	91,1	110,6
Коефіцієнт фінансової стійкості	> 0,7	0,43	0,40	0,44	-0,04	+0,04	91,1	110,6
Коефіцієнт маневреності власних засобів	0,4-0,6	0,91	0,69	0,77	-0,22	+0,08	75,8	111,4
Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	> 0,5	0,91	0,69	0,77	-0,22	+0,08	75,8	111,4
Коефіцієнт фінансової стабільності	> 1	0,77	0,66	0,78	-0,11	+0,12	85,2	118,9
Показник фінансового левериджу	< 0,5	1,30	1,53	1,28	+0,23	-0,24	117,4	84,1

Як бачимо з табл. 2.5, розраховані показники фінансової стійкості є нижчими за нормативні значення. Так, коефіцієнт автономії при нормативному значенні $> 0,5$ за 2020-2022 роки коливається в 0,4-0,44. У цих ж межах коливається коефіцієнт фінансової стійкості при нормативному значенні $> 0,7$. Окрім того, при нормативному значенні 0,4-0,6 коефіцієнт маневреності власних засобів у 2020 році становить ,91, у 2021 році – 0,69 і у 2022 році – 0,77. В цілому, зазначимо, що жоден з показників фінансової стійкості ПП «Мегора» не відповідає нормативному.

Здатність підприємства перетворювати свої активи в готівку або швидко реалізовувати їх для виконання поточних фінансових зобов'язань називається ліквідністю. Вона виражається співвідношенням між активами, які легко реалізуються та поточними зобов'язаннями. У табл. 2.6 проаналізуємо показники ліквідності ПП «Мегора» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.6

Показники ліквідності ПП «Мегора»

Показники	Нормативне значення	Значення			Відхилення			
		Роки			абсолютне (+,-)		відносне, %	
		2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,01	0,05	0,00	+0,04	-0,04	697,61	5,37
Коефіцієнт термінової (швидкої) ліквідності	$\geq 0,6$	0,79	0,80	1,08	+0,01	+0,28	101,76	134,65
Коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності	≥ 1	1,70	1,45	1,60	-0,25	+0,15	85,37	110,14

Як бачимо з табл. 2.6, два з трьох розрахованих показників ліквідності є нижчими за нормативні значення. Так, значення коефіцієнта абсолютної ліквідності показують, що у ПП «Мегора» дуже мала частина боргів може бути сплачена негайно. Значення коефіцієнта швидкої ліквідності за 2020-2022 роки було також може свідчити про високі фінансові ризики.

Зусилля підприємств, спрямовані на забезпечення динамічності розвитку і досягнення поставлених цілей у різних напрямках діяльності відображає ділова активність підприємства. Їй важливо приділяти належну увагу для того, щоб підприємство могло залишатися фінансово стійким та платоспроможним, ефективно розпоряджатися своїми ресурсами та підтримувати на належному рівні ділову репутацію. У табл. 2.7 проаналізуємо показники ділової активності ПП «Мегора» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.7

Показники ділової активності ПП «Мегора»

Показники	Значення			Відхилення			
	Роки			абсолютне (+,-)		відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Загальний коефіцієнт оборотності	0,7	1,2	1,5	+0,5	+0,3	165,9	123,3
Середній період обороту активів	493,2	297,2	241,1	-195,9	-56,1	60,3	81,1
Оборотність запасів	1,4	3,4	5,2	+1,9	+1,9	232,6	155,2
Середній період обороту запасів	252,5	108,5	69,9	-143,9	-38,6	43,0	64,4
Оборотність дебіторської заборгованості	2,5	4,4	30,9	+1,9	+26,5	173,9	702,0
Середній період погашення дебіторської заборгованості	144,0	82,8	11,8	-61,2	-71,0	57,5	14,2
Оборотність власних коштів	1,7	3,1	3,5	+1,4	+0,4	182,2	111,5
Середній період обороту власних коштів	214,5	117,7	105,6	-96,8	-12,1	54,9	89,7

Як бачимо з табл. 2.7, збільшився вдвічі за аналізований період: з 0,7 у 2020 році до 1,5 у 2022 році. Позитивною тенденцією є зменшення середнього періоду обороту всіх активів: з 493,2 у 2020 році до 241,1 у 2022 році, зокрема, період оборотності запасів зменшився з 252,2 у 2020 році до 69,9 у 2022 році.

У цілісній системі аналізу ефективності роботи підприємств чільне місце належить рентабельності через комплексність та інформативність цієї економічної категорії. У табл. 2.8 проаналізуємо показники рентабельності досліджуваного підприємства за 2020-2022 роки.

Показники рентабельності ПП «Мегора»

Показники	Значення			Відхилення			
	Роки			абсолютне (+,-)		відносне, %	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021	2021/ 2020	2022/ 2021
Рентабельність сукупного капіталу ROA	0,8	5,4	1,3	+4,6	-4,1	663,7	23,8
Рентабельність власного капіталу ROE	1,5	11,2	2,2	+9,7	-9,0	728,8	19,8
Чиста рентабельність продаж	0,9	3,6	0,6	+2,7	-3,0	399,9	17,8
Операційна рентабельність продаж	1,1	4,4	0,9	+3,3	-3,6	400,0	19,3
Чиста рентабельність виробництва	1,0	4,4	0,8	+3,4	-3,6	455,0	17,5
Валова рентабельність виробництва	7,2	22,0	20,1	+14,8	-1,9	303,8	91,2
Рентабельність перманентного капіталу	1,9	13,7	2,9	+11,8	-10,7	728,9	21,5

Як бачимо з табл. 2.8, рентабельність ПП «Мегора» є найвищою у 2021 році, що пов'язано з тим, що підприємство в цьому році одержало найбільший чистий прибуток.

Динаміку показників рентабельності ПП «Мегора» наведемо на рис. 2.5.

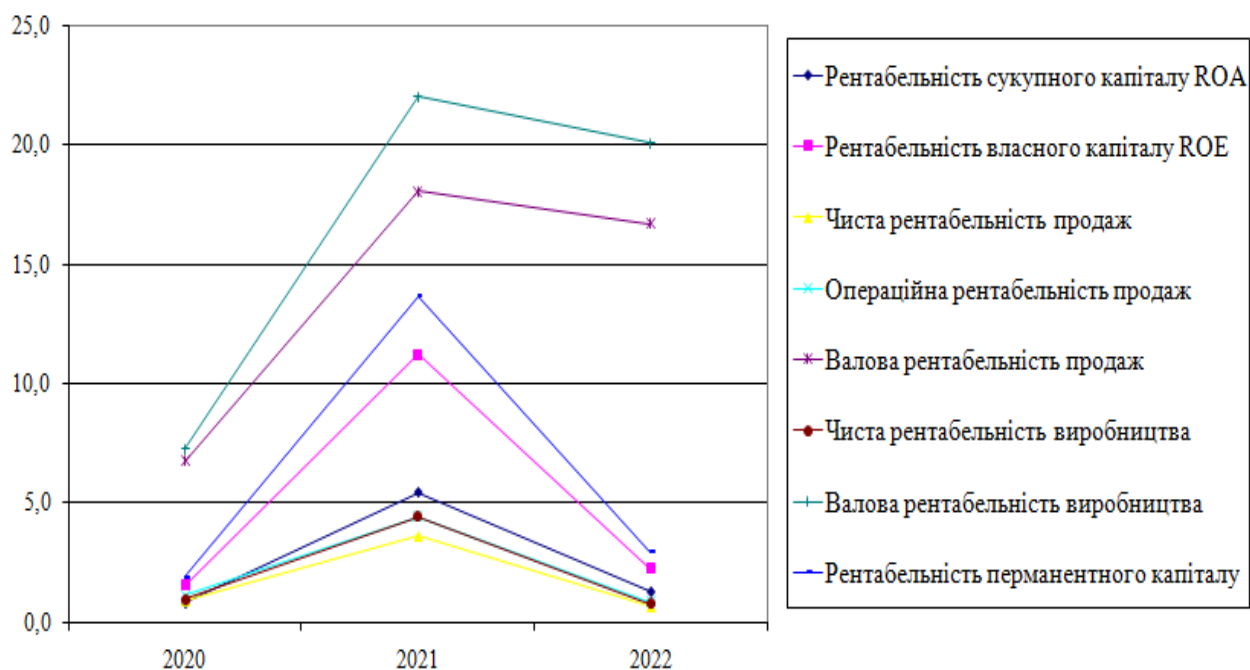


Рис. 2.5. Динаміка показників рентабельності за 2020-2022 роки

У табл. 2.9 наведемо основні фінансово-економічні показники діяльності ПП «Мегора» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.9

Основні фінансово-економічні показники діяльності ПП «Мегора»
за 2020-2022 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	2021/ 2020	2022/ 2021
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	8571,9	17596,9	19568,5	+9025	+1971,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	7992,6	14421,7	16297,2	+6429,1	+1875,5
Валовий прибуток, тис. грн.	579,3	3175,2	3271,3	+2595,9	+96,1
Витрати з податку на прибуток, тис. грн.	17	139,7	41	122,7	-98,7
Чистий прибуток, тис. грн.	77,5	636,3	125,8	558,8	-510,5
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	439,55	1082,95	1511,15	+643	+428
Валовий прибуток, тис. грн.	579,3	3175,2	3271,3	+2595,9	+96,1
Середньоспискова чисельність, осіб	20	17	14	-3	-3
Фондовіддача, грн./грн.	19,5	16,2	12,9	-3,3	-3,3
Фондомісткість, грн./грн.	0,1	0,1	0,1	-	-
Фондоозброєність, тис. грн.	22,0	63,7	107,9	+41,7	+44,2
Фондорентабельність, %	1,3	2,9	2,2	+1,6	-0,8
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	9734	11872,2	12115,35	+2139	+243,15
Коефіцієнт оборотності	0,88	1,48	1,62	+0,6	+0,13
Коефіцієнт завантаження	1,14	0,67	0,62	-0,46	-0,06
Тривалість обороту, дні	409	243	223	-166	-20
Власний капітал, тис. грн.	5036,4	5673,7	5659,9	637,3	-13,8
Загальна вартість активів, тис. грн.	11581,5	14328,8	12924,2	2747,3	-1404,6
Коефіцієнт автономії	0,43	0,40	0,44	-0,04	+0,04
Коефіцієнт маневреності власних засобів	0,91	0,69	0,77	-0,22	+0,08
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,77	0,66	0,78	-0,11	+0,12

Як бачимо з табл. 2.9, ПП «Мегора» працює ефективно на ринку, так як щороку зростає чистий дохід від реалізації продукції, валовий прибуток. Фінансовим результатом діяльності підприємства за 2020-2022 роки є чистий прибуток.

2.2. Практичні аспекти ведення обліку витрат діяльності

З огляду на те, що метою діяльності суб'єктів господарювання є одержання прибутку, то облік витрат діяльності повинен бути організований таким чином, щоб забезпечити повне і достовірне відображення витрат в обліку і звітності та своєчасне документування, а також має сприяти проведенню належного аналізу витрат з метою виявлення напрямів їх зменшення.

Відповідно до законодавства для обліку витрат суб'єкти господарювання можуть використовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності», причому ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва та некомерційних організацій. Рішення стосовно застосування рахунків класу 8 кожен суб'єкт господарювання приймає самостійно і фіксує це у Наказі про облікову політику.

Основною складовою витрат діяльності підприємств є собівартість продукції. Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг в бухгалтерському обліку призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації», характеристика якого відображена у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Характеристика рахунка 90 «Собівартість реалізації» [10]

Призначення рахунка	Відображення інформації за операціями стовно собівартості реалізованої продукції			
	На рахунку		В обліковому реєстрі	У звітності
	за дебетом	за кредитом		
Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Відображається собівартість реалізованої готової продукції, робіт і послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок)	Відображається списання в порядку закриття дебетового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати»	Журнал 5 (5А)	Рядок 2050 Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупний дохід)

Відповідно до Інструкції [10] рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки (рис. 2.6).

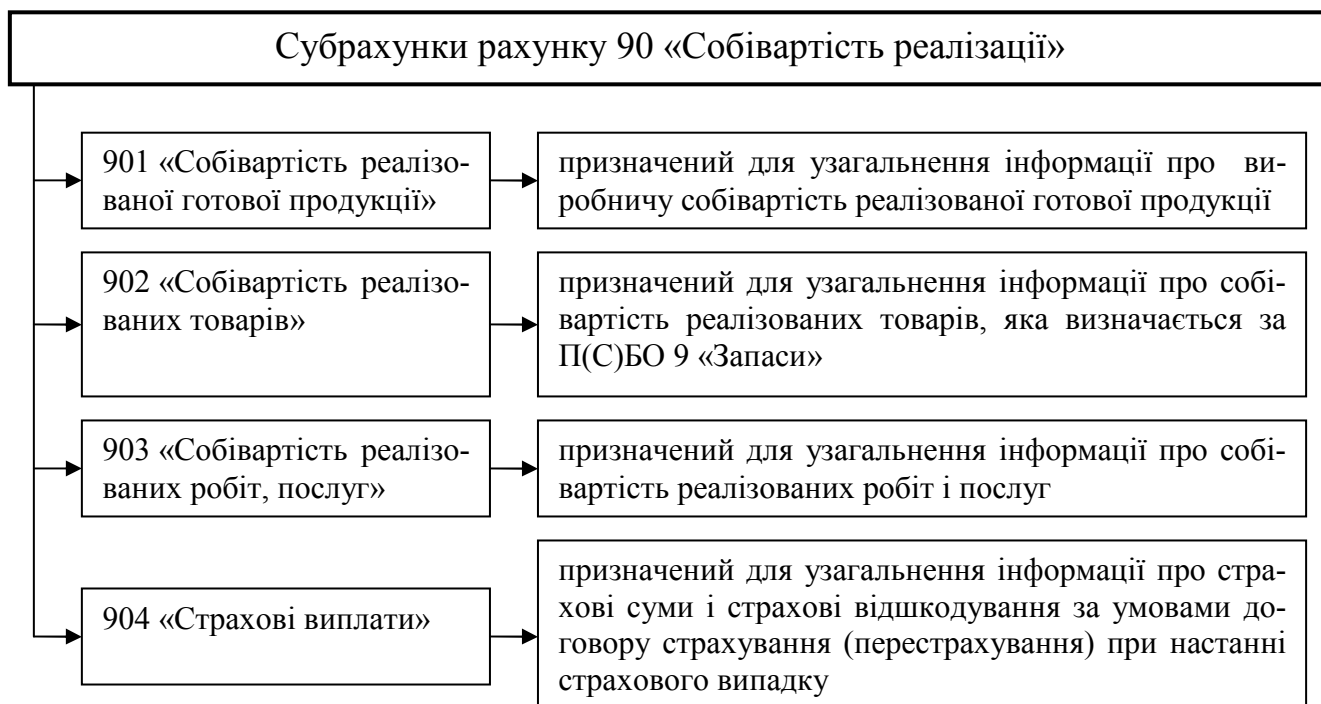


Рис. 2.6. Субрахунки рахунку 90 «Собівартість реалізації» [10]

Кореспонденції рахунків з обліку собівартості реалізованої продукції наведено у табл. 2.11 [36].

Таблиця 2.11

Кореспонденції рахунків з обліку собівартості реалізованої продукції

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено собівартість: реалізованої продукції реалізованих товарів виконаних робіт, наданих послуг	901	26
		902	28
		903	23
2	Включено до собівартості виконаних робіт (наданих послуг): нерозподілені постійні загальновиробничі витрати наднормативні виробничі витрати	903	91
		903	20, 66, 65, 631, 685
3	Списано на фінансовий результат операційної діяльності собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг	791	902, 903

З метою відображення витрат, які стосуються управління та обслуговування суб'єкта господарювання Планом рахунків бухгалтерського обліку [9] передбачено рахунок 92 «Адміністративні витрати». У табл. 2.12 відображена його характеристика.

Характеристика рахунка 92 «Адміністративні витрати» [10]

Призначення рахунка	Відображення інформації за операціями стовно собівартості реалізованої продукції			
	На рахунку		В обліковому реєстрі	У звітності
	за дебетом	за кредитом		
Для накопичення витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства	Відображається сума визнаних адміністративних витрат	Відображається списання адміністративних витрат на рахунок 79 «Фінансові результати»	Журнал 5 (5А)	Рядок 2130 Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупний дохід)

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат наведемо у табл. 2.13.

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат [17]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено нарахування амортизації на об'єкти матеріальних та нематеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2	Списано на загальногосподарські потреби: – виробничі запаси – малоцінні та швидкозношувані предмети	92 92	20 22
3	Відображено витрати на відрядження працівників адміністративно-управлінського апарату	92	372
4	Відображено представницькі витрати	92	377, 685
5	Частина витрат майбутніх періодів віднесено до складу адміністративних	92	39
6	Сформовано резерв на оплату відпусток адміністративно-управлінського персоналу	92	47
7	Відображено послуги адміністративного характеру, надані постачальниками та підрядниками	92	63
8	Проведено нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату адміністративно-управлінського апарату	92	651
9	Відображено нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат адміністративно-управлінському персоналу	92	66
10	Визнано заборгованість перед іншими кредиторами за комунальні послуги, професійні й консультаційні послуги та послуги з проведення корпоративних заходів тощо	92	685

Аналітичний облік адміністративних витрат на підприємстві ведуть у розділі таких статей витрат: представницькі витрати, амортизація необоротних активів, винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, витрати на службові відрядження, витрати на оплату послуг зв'язку тощо.

В обліку адміністративні витрати відображаються на підставі первинних документів, наведених на рис. 2.7.

Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення адміністративних витрат	
Зміст операції, що зумовлює виникнення адміністративних витрат	Назва документа
Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів адміністративного призначення	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
Списання матеріальних оборотних активів для адміністративних потреб	Акт на списання МШП, лімітно-забірна картка
Виплата (перерахування) грошових коштів на проведення корпоративних заходів	Видатковий касовий ордер, платіжне доручення
Витрати на відрядження	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження
Нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат	Табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість
Нарахування винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)	Накладна, акт виконаних робіт
Відображення витрат за розрахунково-касове обслуговування	Договір на банківське обслуговування рахунка

Рис. 2.7. Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення адміністративних витрат [17]

З метою відображення витрат, які стосуються збуту продукції суб'єкта господарювання Планом рахунків бухгалтерського обліку [9] передбачено рахунок 93 «Витрати на збут». У табл. 2.14 відображена його характеристика.

Таблиця 2.14

Характеристика рахунка 93 «Витрати на збут» [10]

Призначення рахунка	Відображення інформації за операціями стовно собівартості реалізованої продукції			
	На рахунку		В обліковому реєстрі	У звітності
	за дебетом	за кредитом		
Для обліку витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг	Відображається сума визнаних витрат на збут	Відображається списання витрат на збут на рахунок № 79 "Фінансові результати"	Журнал 5, 5А	Рядок 2150 Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупний дохід)

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут наведемо у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут [14]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів, які використовуються при збуті продукції	93	13
2	Використано пакувальні матеріали для упакування продукції	93	20
3	На потреби відділу збуту списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інших виробничих запасів	93	22, 20
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників відділу збуту	93	372
5	Включено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут	93	39
6	Сформовано резерв на оплату відпусток працівників відділу збуту	93	47
7	Проведено нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівників відділу збуту	93	651
8	Відображено нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат працівникам відділу збуту	93	66
9	Відображено нарахування інших витрат на збут (маркетингові послуги, страхування готової продукції, послуги з реклами, транспортні витрати на доставку продукції покупцям)	93	631, 685
10	Списано на фінансові результати витрати на збут продукції	791	93

Аналітичний облік витрат на збут здійснюється за кожною статтею витрат, що дає змогу своєчасно аналізувати понесені витрати на збут за напрямками, розміром та своєчасно їх коригувати та приймати ефективні управлінські рішення

В обліку витрати на збут відображаються на підставі первинних документів, наведених на рис. 2.8.

Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення витрат на збут	
Зміст операції, що зумовлює виникнення витрат на збут	Назва документа
Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів збутового призначення	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
Списання чи використання матеріальних оборотних активів (МШП, виробничі запаси) для збутових потреб	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт на списання МШП
Виплата (перерахування) грошових коштів, пов'язаних із збутом продукції	Видатковий касовий ордер, платіжне доручення
Витрати на відрядження	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження
Нарахування заробітної плати та прирівняних до неї виплат	Табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість

Рис. 2.8. Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення витрат на збут [17]

Витрати, які виникають в результаті господарських операцій, які забезпечують здійснення основної діяльності або з'являються в результаті її проведення, суб'єкти господарювання відповідно до чинного законодавства обліковують на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Його характеристику наведено у табл. 2.16.

Характеристика рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» [10]

Призначення рахунка	Відображення інформації за операціями стовно собівартості реалізованої продукції			
	На рахунку		В обліковому реєстрі	У звітності
	за дебетом	за кредитом		
Для обліку витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90, 92, 93	Відображається сума визнаних інших витрат операційної діяльності	Відображається списання інших витрат операційної діяльності на рахунок 79 «Фінансові результати»	Журнал 5 (5А)	Рядок 2180 Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупний дохід)

Кореспонденції рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності наведемо у табл. 2.17.

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності [14]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображене перевищення фактичних витрат на виробництво поточних біологічних активів над сумою витрат віднесених протягом року.	94	23
2	Відображено витрати підприємства на дослідження та розробки, а також на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	941, 949	13, 22, 26, 28, 63, 65, 66
3	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942	33
4	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів	943	20, 22
5	Створено резерв сумнівних боргів по розрахунках із дебіторами	944	38
6	Відображено втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні до іноземної валюти (від'ємної курсової різниці)	945	36, 63, 68
7	Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946	20, 22, 25, 26, 28,
8	Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	947	10, 30, 20, 22, 25, 26, 28
9	Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948	36, 63, 64, 65
10	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94

Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться у розрізі їх видів.

В обліку інші витрати операційної діяльності відображаються на підставі первинних документів, наведених на рис. 2.9.

Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення інших витрат операційної діяльності	
Зміст операції, що зумовлює виникнення інших витрат операційної діяльності	Назва документа
Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів соціальної інфраструктури	Відомість амортизації основних засобів
Відпуск та безоплатна передача запасів	Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Списання МШП	Акт на списання МШП
Використання готівкових та безготівкових грошових коштів	Видатковий касовий ордер, платіжне доручення, виписка банку
Нарахування заробітної плати	Табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість
Вартість послуг сторонніх організацій	Рахунок-фактура

Рис. 2.9. Первинні документи з обліку операцій, що зумовлюють виникнення інших витрат операційної діяльності [17]

Окрім витрат операційної діяльності, суб'єкти господарювання під час своєї фінансово-виробничої діяльності мають ще фінансові витрати та витрати інвестиційної діяльності. Так, облік фінансових витрат відповідно до чинного законодавства підприємства ведуть на рахунку 95 «Фінансові витрати», який має два субрахунки [10]:

- 951 «Відсотки за кредит»;
- 952 «Інші фінансові витрати».

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових витрат наведено у табл. 2.19.

Таблиця 2.19

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат [17]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оплачено фінансові витрати готівкою або з поточного рахунку	95	30,31
2	Нараховані відсотки за довгостроковий кредит	951	50
3	Нараховані відсотки за користування короткостроковим кредитом банку	651	60
4	Відображено витрати на фінансову оренду	952	695
5	Відображено витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу	952	684
6	Списані фінансові витрати на фінансові результати	792	951

Облік витрат інвестиційної діяльності ведуть на рахунку 97 «Інші витрати», який відповідно до Інструкції [10] має дев'ять субрахунків. Кореспонденції рахунків з обліку витрат інвестиційної діяльності наведено у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Кореспонденція рахунків з обліку витрат інвестиційної діяльності [42]

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано реалізовані фінансові інвестиції	971	14,35
2	Списано залишкову вартість ліквідованих необоротних активів	976	10,11,12
3	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	976	30,66,65
4	Відображено втрати від неопераційних курсових різниць	974	31,34,63
5	Віднесено на витрати суму уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10,11,12
6	Списано витрати від інвестиційної діяльності на фінансові витрати	793	97

Отже, в умовах використання НП(С)БО ведення обліку витрат діяльності суб'єктів господарювання є складним процесом, який пов'язаний із обліком об'ємної і різноманітної номенклатури витрат і потребує приділення відповідної уваги з метою управління ними.

2.3. Пріоритетні напрями удосконалення обліку витрат діяльності

На ефективність діяльності суб'єктів господарювання великою мірою впливає ефективність організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків; вона потрібна для того, щоб задовольнити запити управлінського персоналу підприємства та його контрагентів. Це вимагає стабільного удосконалення фінансового й управлінського обліку, зокрема й обліку витрат діяльності.

Головним призначенням обліку витрат діяльності є контроль за виробничою діяльністю та управління витратами, які необхідні для її реалізації. При цьому організація обліку витрат діяльності повинна забезпечувати точність та достовірність калькуляції, що допомагатиме підвищенню ефективності управління. Так, організація обліку витрат діяльності охоплює [26]:

- розроблення методики та техніки обліку витрат виробництва, беручи до уваги форму обліку на підприємстві;
- з'ясування списку статей витрат виробництва та складу витрат, які включає кожна з цих статей;
- порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та методів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання;
- обрання методів оцінювання та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві тощо;
- обрання реєстрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності).

З метою прийняття оптимальних управлінських рішень керівництву потрібно знати обсяг витрат, а також передусім розуміти інформацію, яку надає бухгалтерська служба, про витрати діяльності. Аналіз цих витрат дає змогу виявити ефективність і встановити найкращий обсяг витрат діяльності, проконтролювати якісні показники роботи підприємства, безпомилково встановити ціни, регулювати та контролювати витрати діяльності, можливість спланувати обсяг прибутку та рентабельності виробництва.

Правильне і обґрунтоване управління витратами діяльності є одним з ключових завдань ефективної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. З огляду на це, розроблення і впровадження ефективної методики управлінського обліку витрат діяльності є дуже важливим, які відобразимо на рис. 2.10.

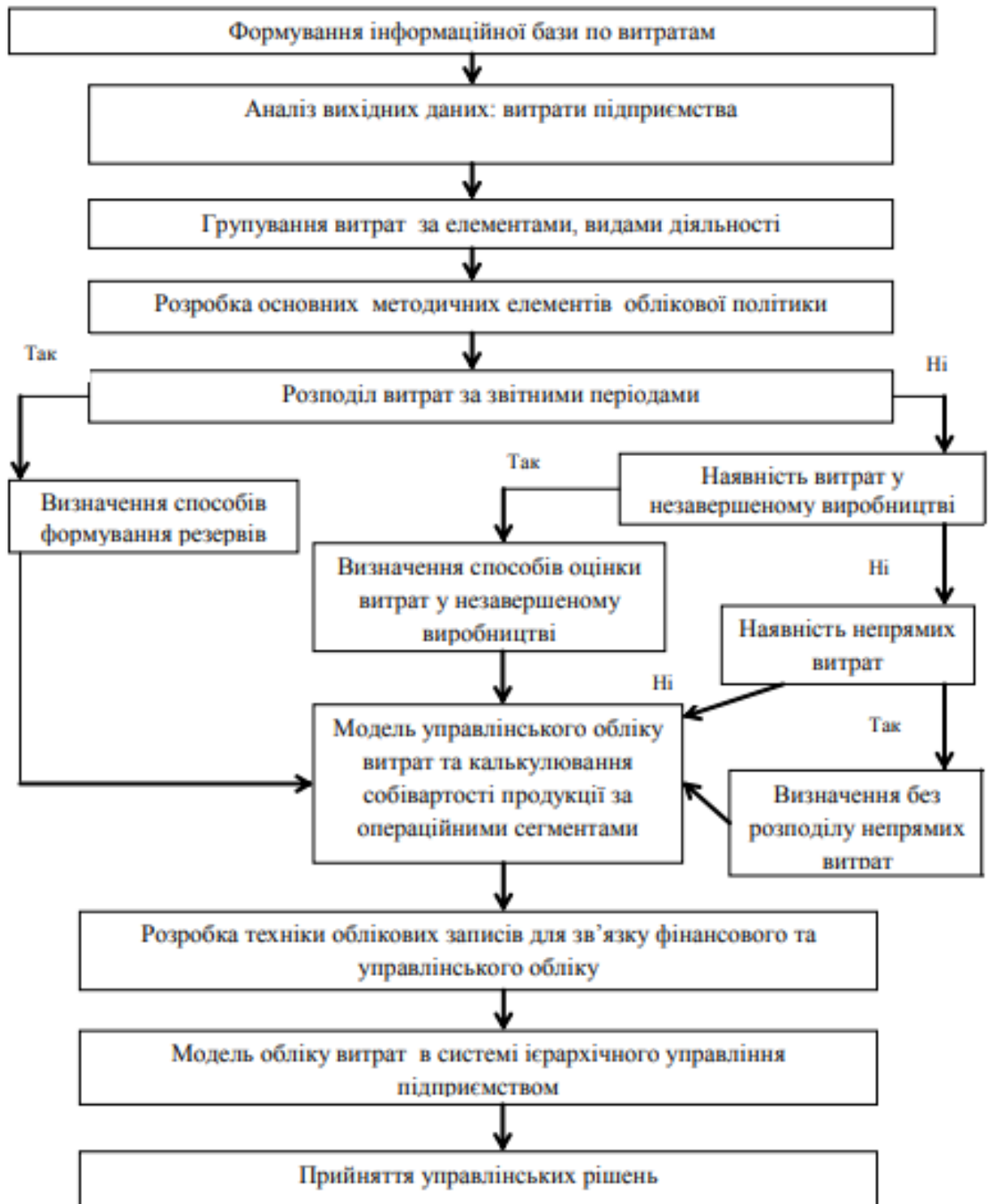


Рис. 2.10. Методика управлінського обліку витрат діяльності [31]

Погоджуємось з Кузнецовою С.О. [28], що головними проблемами управлінського обліку витрат та напрямми їх вирішення є (рис. 2.11).

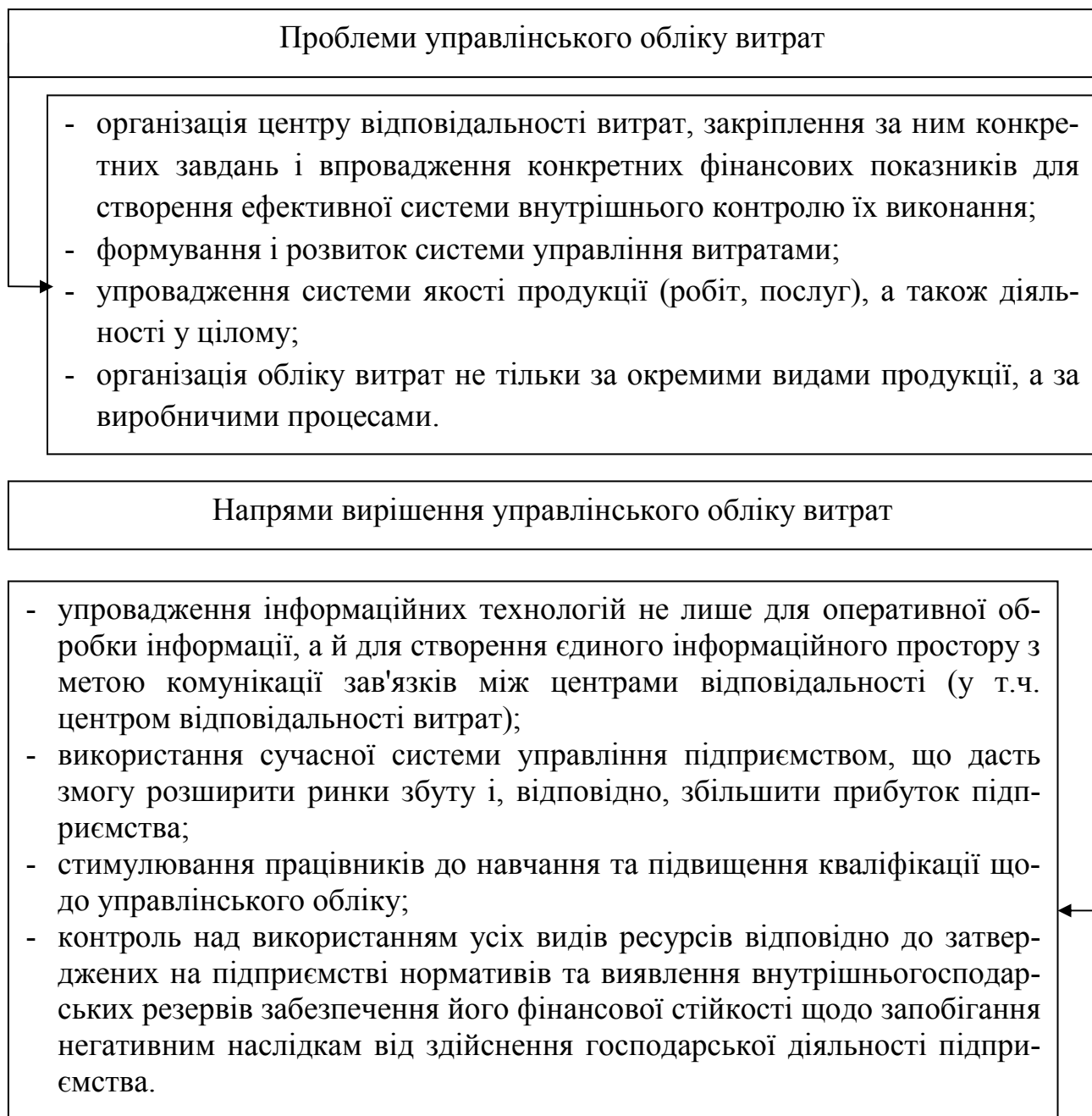


Рис. 2.11. Ключові проблеми управлінського обліку витрат та напрямми їх вирішення

Загалом, зазначимо, що методологія управлінського обліку повинна бути спрямована на те, щоб одержати усі можливі альтернативні варіанти розв'язання проблемних аспектів, які виникають під час фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та пов'язані з управлінням

витратами діяльності. Через це суттєвих змін зазнають завдання у сфері управлінського обліку, порівнюючи їх із фінансовими, сутність яких має безпосереднє відношення до теперішніх умов, у яких вагомим є управління процесом утворення витрат і доходів, ніж сама констатація їх фактичного обсягу [25].

Для того, щоб підвищити рівень рентабельності суб'єкта господарювання потрібно оптимізувати витрати діяльності, зменшити непродуктивні витрати, а також збільшити продуктивність праці. Відповідно, належне ведення бухгалтерського обліку витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, стратегічний аналіз мають фундаментальне значення для ефективного управління витратами діяльності підприємства.

Висновки до розділу 2

ПП «Мегора» працює на українському ринку з 2000 року і займається багатьма видами діяльності, основними з яких є лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві, лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві, а також надання допоміжних послуг у лісовому господарстві. Підприємство володіє майном, яке на кінець 2022 року становить 12924,2 тис. грн., яке порівняно з 2021 роком збільшилось на 2747,3 тис. грн. При цьому майно підприємства фактично складається з оборотних активів, які у 2020 році становлять 96,3%, у 2021 році – 87,9%, а у 2022 році – 90,1% від загальної вартості активів підприємства. В їх структурі найбільшу частку складають запаси. Щодо джерел формування господарських засобів ПП «Мегора» за 2020-2022 рр., то в їх структурі частка власного капіталу і поточних зобов'язань і забезпечень розподілена приблизно однаково. Довгострокових зобов'язань і забезпечень ПП «Мегора» за 2020-2022 роки не мало.

Бухгалтерський облік витрат діяльності займає ключове місце в обліково-аналітичному процесі підприємств, у т.ч. ПП «Мегора», оскільки на ньому ґрунтуються економічні показники виробництва продукції. В умовах ринкової

економіки важливим для підприємств є управління витратами діяльності в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення прибутковості. Ключове ж завдання обліку витрат діяльності полягає у досягненні такого рівня витрат, за яким їх визнають споживачі та які приносять належний прибуток підприємствам-виробникам.

Інформація про витрати діяльності підприємства, яка не оформлена відповідним чином, може на деякий час сповільнити процес первинного оброблення аналітичних даних, спричинити помилкове оцінювання господарських процесів підприємства, занижити або завищити деякі витрати тощо.

РОЗДІЛ 3.**АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «МЕГОРА»****3.1. Методичні прийоми аудиту витрат діяльності**

Аудит витрат діяльності є одним з трудомістких процесів в аудиторській діяльності та потребує від аудитора великої зосередженості, відмінних знань законодавчо-нормативних документів з останніми змінами та доповненнями, а також особливостей правильного розрахунку виробничих витрат.

Метою аудиту витрат діяльності є з'ясування достовірності первинної та зведеної інформації стосовно накопичення та списання витрат діяльності, правильності ведення обліку витрат діяльності, достовірності інформації стосовно витрат діяльності, яка наведена у фінансовій звітності підприємства [11].

Завдання аудиту витрат діяльності відображені на рис. 3.1.

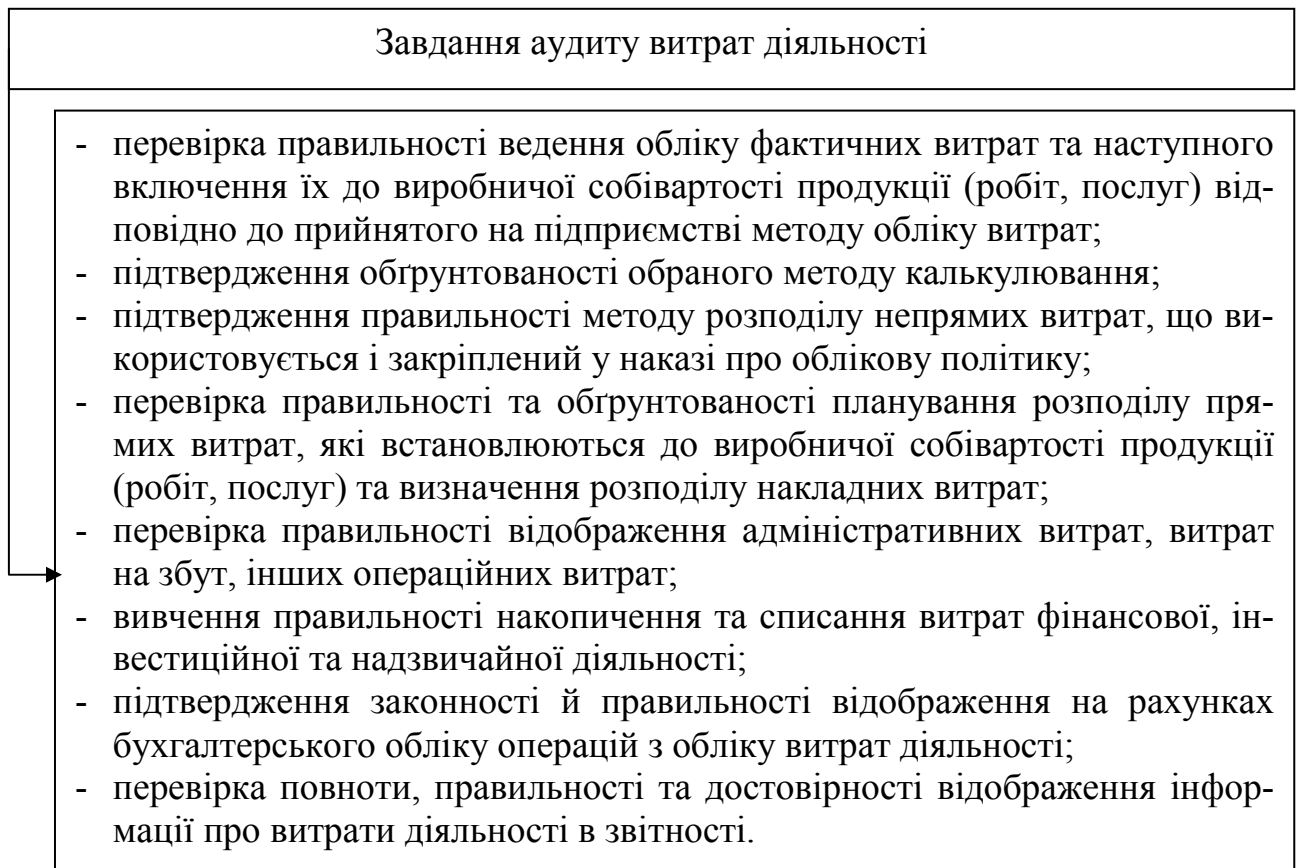


Рис. 3.1. Завдання аудиту витрат діяльності [12]

Предметом аудиту витрат діяльності є господарські операції, які стосуються накопичення та списання витрат діяльності, а також відносини, які при цьому виникають. Об'єкти аудиту витрат діяльності відобразимо на рис. 3.2.

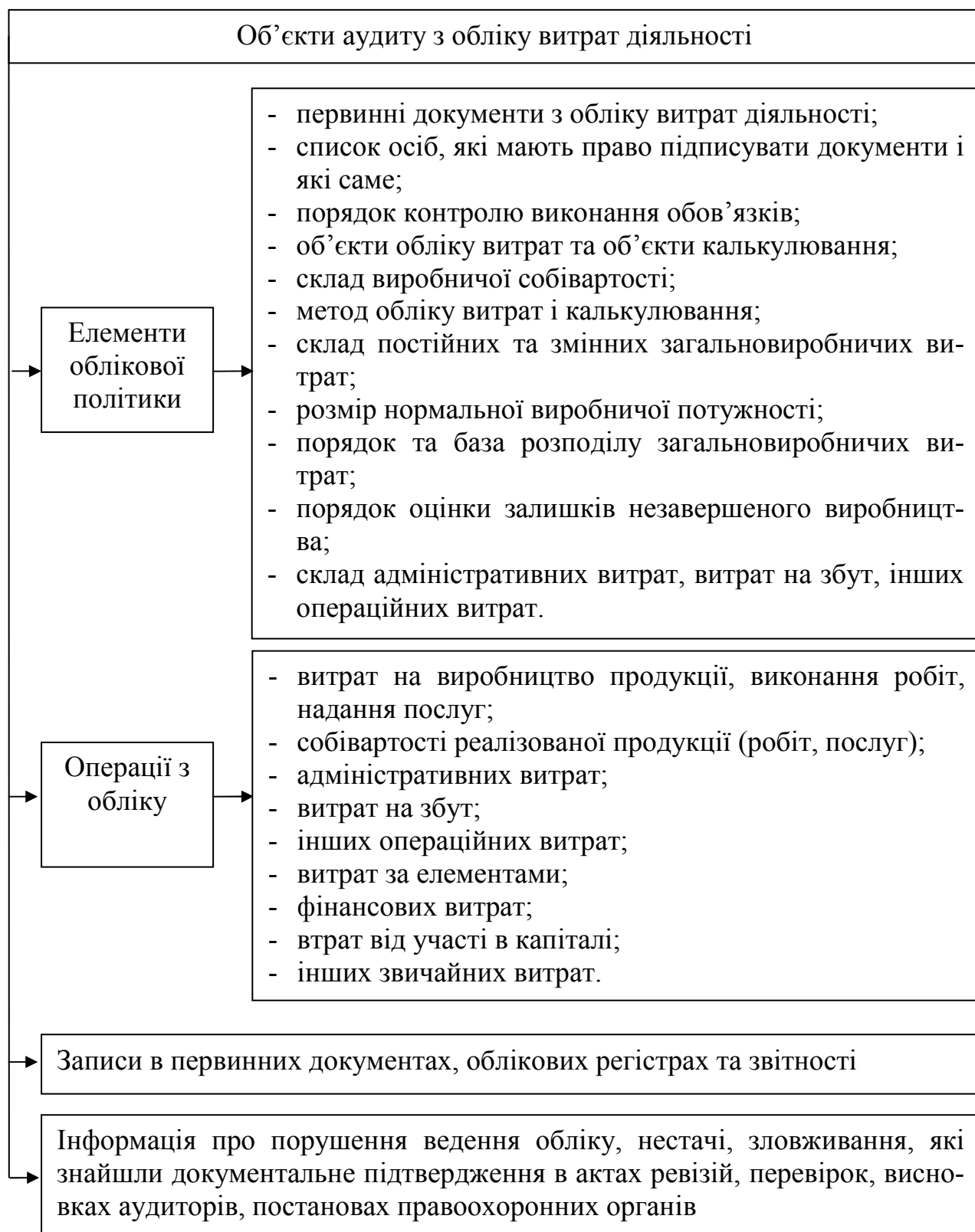


Рис. 3.2. Об'єкти аудиту витрат діяльності [29]

Предметна область дослідження витрат діяльності охоплює дані, за допомогою яких аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних явищ господарської діяльності. Насамперед, до предметної області дослідження належить інформація про технологію виробництва; виробниче обладнання та структуру управління підприємством [12].

Аудит витрат діяльності підприємства є системним дослідженням і оцінюванням всієї системи економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства. На якість аудиторської перевірки впливає те, наскільки детально проведена робота до початку аудиту: увага до підбору клієнта, одержання інформації про підприємство-клієнта, визначення і прийняття умов і зобов'язань підприємства-клієнта та суб'єкта аудиторської діяльності, планування аудиторської перевірки.

Алгоритм проведення аудиторської перевірки витрат діяльності відображений на рис. 3.3.

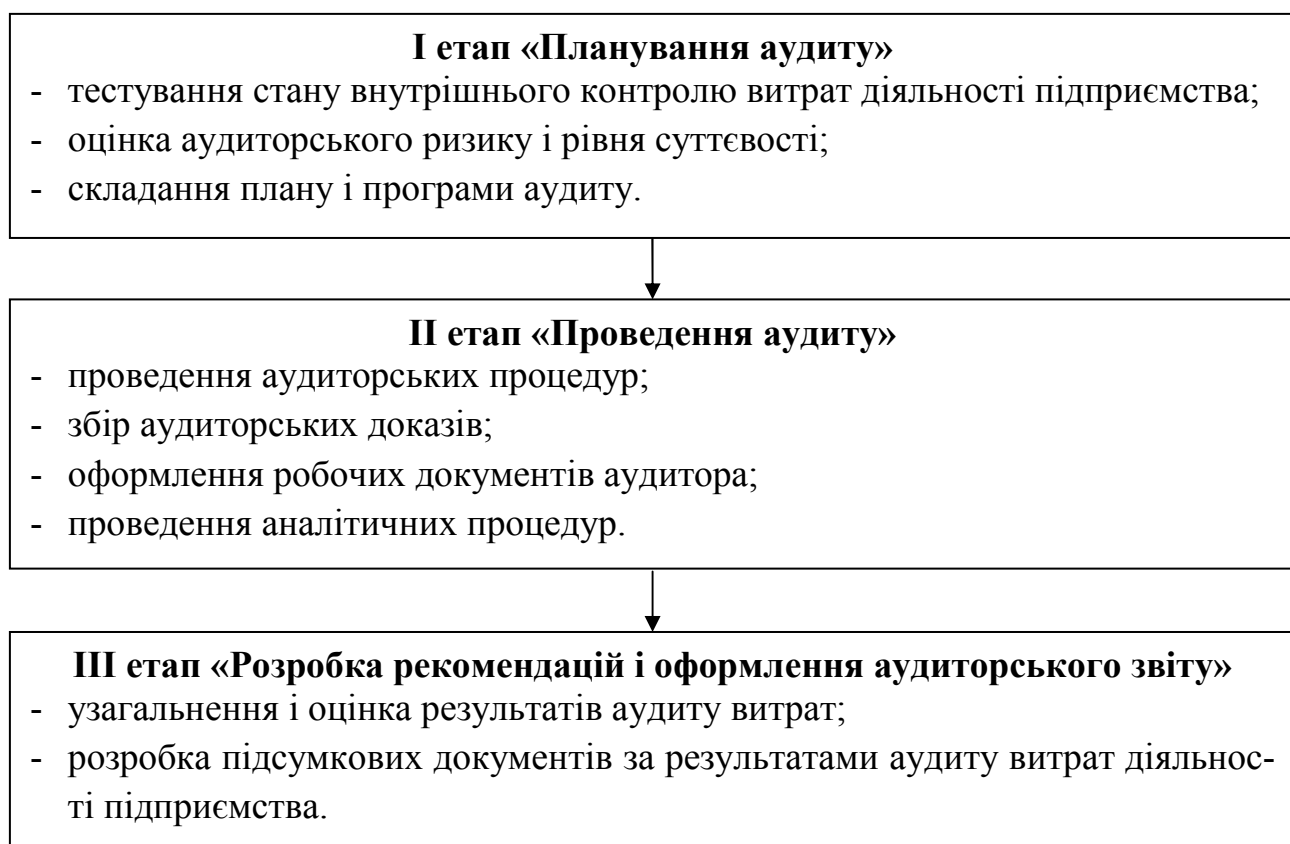


Рис. 3.3. Алгоритм проведення аудиторської перевірки витрат діяльності суб'єкта господарювання [27]

Перед безпосереднім початком аудиторської перевірки аудитор проводить попередній огляд для того, щоб оцінити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю витрат діяльності досліджуваного підприємства. З цією метою він може використовувати методи і прийоми, які розробляються аудиторською фірмою, а також специфічні аудиторські процедури – тести. Здійснюючи таке тестування аудитор з'ясовує такі питання [11]:

- чи у Наказі про облікову політику визначена класифікація витрат діяльності підприємства;
- чи впродовж звітнього періоду були зміни, які стосувались облікової політики стосовно класифікації витрат;
- чи вимоги, які визначені у Наказі про облікову політику, дотримуються на підприємстві.

Далі аудитор приймає рішення стосовно методу організації аудиторської перевірки (суцільна, вибіркова, аналітична) і кількості аудиторських процедур, які потрібно здійснити для того, щоб належним чином скласти аудиторський звіт.

У ході аудиторської перевірки, зазвичай, аудитор немає змоги перевірити всі документи, які стосуються бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства з огляду на вартісні та часові обмеження. Через це аудитори проводять аудиторську вибірку. При цьому метою аудитора при використанні аудиторської вибірки є одержання ним надійної основи для обґрунтованих висновків стосовно генеральної сукупності, з якої здійснювалася вибірка, для того, щоб проаналізувати генеральну сукупність та зменшити витрати під час надання аудиторських послуг.

Під час аудиторської перевірки витрат діяльності аудитор повинен правильно здійснити оцінку системи внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, а також визначити рівень суттєвості і величину аудиторського ризику. При цьому аудиторський ризик можна визначити, як можливість не виявлення суттєвих перекручень інформації про адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати у фінансовій звітності підприємства.

Аудитор під час перевірки витрат діяльності досліджуваного підприємства з'ясовує такі питання [32]:

- переконливість списання понесених витрат на фінансові результати; додержання суб'єктом господарювання норм, які визначені НП(С)БО 16 «Витрати»;
- аргументованість відображення витрат відповідно до встановленої класифікації видів діяльності;
- відповідність оформлення господарських операцій з обліку витрат діяльності у первинних документах, регістрах обліку чинному законодавству.

З метою прийняття необхідних управлінських рішень керівництвом підприємства в обліку витрати діяльності групують і розподіляють, що спонукає аудитора перевіряти правильність і достовірність їх розподілу за центрами відповідальності.

Здійснюючи у ході своєї роботи збір аудиторських доказів, які можуть засвідчити достовірність і правильність бухгалтерського обліку витрат діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може застосовувати різні аудиторські процедури, зокрема інспектування; спостереження; перерахунок; аналітичні процедури тощо. Використовуючи їх, аудитор встановлює можливі помилки, які виникають під час аудиторської перевірки. Стосовно аудиту витрат діяльності підприємства, то типовими помилками є [29]:

Таблиця 3.1

Перелік можливих порушень в обліку витрат

№ з/п	Можливі порушення	Пункти НП(С)БО, що порушуються
1	2	3
1	Витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язань	п.5
2	Недостовірне визначення (оцінка) суми витрат	п.6
3	Витрати визнаються витратами певного періоду неодноразово з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі періоду, в якому вони були здійснені	п.7
4	Неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої	п. п. 17,18

1	2	3
4	собівартості продукції(робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	
5	Неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг),собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п. п. 17,19
6	Неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. Включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п. п. 17,20
7	Неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат	п. п. 27,28,29
8	Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності без вирахування суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій	п. 31
9	Неповне відображення передбаченої стандартом інформації в примітках до фінансових звітів	п. 32
10	Не розкриття складу та сум витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати»	
11	Не наведення складу та сум витрат за кожною надзвичайною подією	
12	Не розкриття складу та сум витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)	

При цьому аудитор формує відповідні робочі документи, де вказує знайдені помилки і їх вплив на достовірність фінансової звітності підприємства. Своє незалежне професійне судження про аудитор формулює у аудиторському звіті.

Таким чином, аудит витрат діяльності підприємства є невіддільною складовою загального аудиту суб'єкта господарювання, важелем оперативного контролю прийнятих управлінських рішень, ефективним інструментом запобігання неефективної виробничо-господарської діяльності та встановлення внутрішньогосподарських резервів. Удосконалення ж організаційних і методичних аспектів аудиту витрат діяльності підприємства стосується вивчення досвіду виконання аналітичних процедур на всіх етапах аудиту та визначення підходів до деяких методів дослідження.

3.2. Оцінка результатів аудиту витрат діяльності

Процес аудиторської перевірки, зазвичай, складається з трьох ключових етапів: підготовчого, основного та заключного. Організація кожного з цих етапів є вагомим аспектом для ефективного проведення аудиту витрат діяльності суб'єктів господарювання, так як якісно проведений аудит надає достовірну та повну інформацію про витрат діяльності, які дають змогу сформувавши фінансову звітність відповідно до законодавчих вимог. З огляду на це, перед безпосереднім проведенням аудиту витрат діяльності ПП «Мегора» аудитор здійснив тестування працівників підприємства щодо правильності класифікації витрат, склав план і програму аудиторської перевірки.

Для тестування працівників ПП «Мегора» щодо правильності класифікації витрат аудитор використовував спеціальну анкету (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аудиторська фірма – «ЗахідАудит»

Підприємство – ПП «Мегора»

Період перевірки – 01.01.2022-31.12.2022

Анкета вивчення обліку витрат ПП «Мегора»

Мета аудиту:

1. Вивчення класифікації витрат на підприємстві.
2. Перевірка наявності контролю за здійсненням витрат.

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
I. Загальні питання					
1	Чи санкціонуються витрати відповідною особою	+			
2	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні тощо)	+			
3	Як встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів: - щомісячно; - щоквартально; - раз на рік.	+			

1	2	3	4	5	6
II. Адміністративні витрати (рахунок 92)					
1	Чи ведеться аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями (витрати зв'язку; на відрядження; ремонт; витрати на електроенергію, теплоенергію, канцтовари тощо)	+			
III. Витрати на збут (рахунок 93)					
1	Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат (у розрізі магазинів, складів тощо)	+			
IV. Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94)					
1	Чи ведуться дослідження та розробки на підприємстві		+		
2	Чи акумулюються окремо витрати на дослідження та розробки		+		
3	Чи ведеться облік собівартості реалізованої іноземної валюти та від'ємних операційних курсових різниць		+		
4	За яким методом обліковуються виробничі запаси у разі їх реалізації: - ідентифікованої собівартості; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження (ФІФО); - собівартості останніх за часом надходження (ЛІФО)	+			
5	Чи здійснювалося нарахування резерву сумнівних боргів			+	
6	Чи здійснювалося списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів			+	
7	Чи віднесені до складу витрат суми уцінки запасів	+			
8	Чи віднесені до складу витрат нестачі, що виявлені в період інвентаризації запасів	+			
9	Чи включені до складу витрат штрафи та пені, що оплачені	+			
10	Чи застосовується субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» для відображення витрат		+		
V. Фінансові витрати (рахунок 95)					
1	Чи здійснює підприємство фінансові витрати		+		
VI. Втрати від участі в капіталі (рахунок 96)					
1	Чи понесені підприємством втрати від участі в капіталі		+		

1	2	3	4	5	6
VII. Інші витрати (рахунок 97)					
1	Чи здійснювались операції з реалізації: - фінансових інвестицій; - майнових комплексів; - необоротних активів.		+		
2	Чи розподілені витрати по цих операціях згідно діючих субрахунків	+			
3	Чи здійснювалась уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій		+		
4	Чи віднесені до складу витрат суми уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій	+			
5	Чи списувались на витрати необоротні активи в сумі залишкової вартості	+			

За результатами тестування ПП «Мегора» аудитор виявив, що на підприємстві:

- витрати визнаються відповідно до Н П(С)БО 16 «Витрати»;
- випадків реалізації продукції без документів на відвантаження не було виявлено;
- методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції на підприємстві не затверджені;
- рахунки-фактури звіряються із документами на відвантаження продукції;
- реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам не узгоджується з головним бухгалтером;
- договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації продукції здебільшого укладені.

Після проведення попереднього тестування аудитор розробив загальний план аудиту витрат діяльності, який являє собою документ, у якому наведені час та обсяг аудиторських процедур, які повинні здійснювати аудитори з метою одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів для того, щоб зменшити величину аудиторського ризику до прийнято низького рівня, а також належного проведення аудиту витрат діяльності [32].

План аудиту витрат діяльності ПП «Мегора» наведений у табл. 3.3.

Аудиторська фірма – «ЗахідАудит»

Підприємство – ПП «Мегора»

Період перевірки – 01.01.2022-31.12.2022

План аудиту витрат діяльності ПП «Мегора»

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Примітки
1	Перевірка адміністративних витрат	Гавелей М.В.	
2	Перевірка витрат на збут	Гавелей М.В.	
3	Перевірка інших витрат операційної діяльності	Гавелей М.В.	
4	Перевірка фінансових витрат	Гавелей М.В.	
5	Перевірка витрат від участі в капіталі	Гавелей М.В.	
6	Перевірка інших витрат	Гавелей М.В.	
7	Узагальнюючі процедури	Гавелей М.В.	

Програма аудиту витрат діяльності ПП «Мегора» наведена у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аудиторська фірма – «ЗахідАудит»

Підприємство – ПП «Мегора»

Період перевірки – 01.01.2022-31.12.2022

Програма аудиту витрат діяльності ПП «Мегора» [30]

Мета аудиту витрат діяльності:

1. Перевірка класифікації витрат, пов'язаних з виробництвом.
2. Перевірка повноти відображення витрат в бухгалтерському обліку.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Примітки
1	2	3	4
Перевірка адміністративних витрат			
1	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних	Гавелей М.В.	
2	Наведення складу витрат за статтями згідно застосовуваної підприємством класифікації.	Гавелей М.В.	
3	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів.	Гавелей М.В.	
4	Складання переліку видів та сум податків, віднесених на адміністративні витрати	Гавелей М.В.	
Перевірка адміністративних витрат			
1	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних	Гавелей М.В.	

1	2	3	4
2	Наведення складу витрат за статтями згідно застосовуваної підприємством класифікації.	Гавелей М.В.	
3	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів.	Гавелей М.В.	
4	Складання переліку видів та сум податків, віднесених на адміністративні витрати	Гавелей М.В.	
Перевірка витрат на збут			
	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут	Гавелей М.В.	
	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно застосовуваної підприємством класифікації	Гавелей М.В.	
	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати	Гавелей М.В.	
Перевірка інших витрат операційної діяльності			
1	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти та операційних курсових різниць	Гавелей М.В.	
2	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці	Гавелей М.В.	
3	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів	Гавелей М.В.	
4	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів	Гавелей М.В.	
5	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів	Гавелей М.В.	
6	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати	Гавелей М.В.	
Перевірка фінансових витрат.			
1	Перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за кредит	Гавелей М.В.	
2	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом цінних паперів	Гавелей М.В.	
3	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних з фінансовим лізингом	Гавелей М.В.	
Перевірка витрат від участі в капіталі			
1	Перевірка наявності та правильності відображення витрат, пов'язаних з втратами: - від інвестицій в асоційовані підприємства; - від спільності діяльності; - від інвестицій у дочірні підприємства	Гавелей М.В.	
Перевірка інших витрат			
1	Перевірка розрахунку собівартості: - реалізованих фінансових інвестицій; - реалізованих необоротних активів;	Гавелей М.В.	

1	2	3	4
2	Перевірка правильності розрахунку від'ємних неопераційних курсових різниць	Гавелей М.В.	
Узагальнюючі процедури			
1	Складання переліку відсутніх первинних документів	Гавелей М.В.	
2	Складання переліку витрат, не відображених в обліку	Гавелей М.В.	
3	Узагальнення інформації з аудиту витрат	Гавелей М.В.	
4	Перевірка головної книги щодо суттєвості нестандартних записів на бухгалтерських рахунках	Гавелей М.В.	
5	Вивчення операцій із пов'язаними сторонами: - протоколів, догорів щодо операцій із пов'язаними сторонами; - наявності операцій із пов'язаними особами, не відображених в обліку	Гавелей М.В.	

З винятковою увагою аудитор перевіряв правильність списання матеріальних витрат на окремі види калькулювання продукції. Для цього він використовував первинні документи, в яких відображені дані щодо витрачання матеріальних цінностей, а також звітні документи структурних підрозділів. Він також перевіряв витрати, які безпосередньо пов'язані з операційною діяльністю, але не включаються у собівартість продукції, а саме витрат на збут продукції, ремонт, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування тощо.

Загалом, у процесі аудиторської перевірки витрат діяльності ПП «Мегора» за 2022 рік аудитор встановив, що:

- витрати діяльності підтвержені відповідними первинними документами;
- витрати відображаються відповідно до прийнятої класифікації видів діяльності;
- облік витрат різних видів діяльності ведеться на відповідних рахунках;
- операційні витрати правильно розподілені на адміністративні, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності;
- інформація про витрати повністю відображена у фінансовій звітності малого підприємства.

Аудиторський звіт за результатами проведеної перевірки наведено у додатках.

3.3. Напрями оптимізації управління витратами діяльності

Особливості прийняття управлінських рішень стосовно оптимізації витрат діяльності значною мірою визначається специфікою діяльності підприємства, використанням ним сучасних технологій, організаційної структури, місця підприємства на ринку тощо. Управління витратами на підприємстві потрібне для планування майбутніх напрямів господарювання; оцінювання рівня рентабельності; аналізу забезпеченості виробничими запасами і їх кошторису; визначення рівня беззбитковості, розподілу та мінімізації витрат діяльності; можливих фінансових результатів у разі зміни ціни продажу продукції; складання кошторису тощо[33].

Виділяють такі ключові завдання управління витратами діяльності (рис. 3.4) [33]:

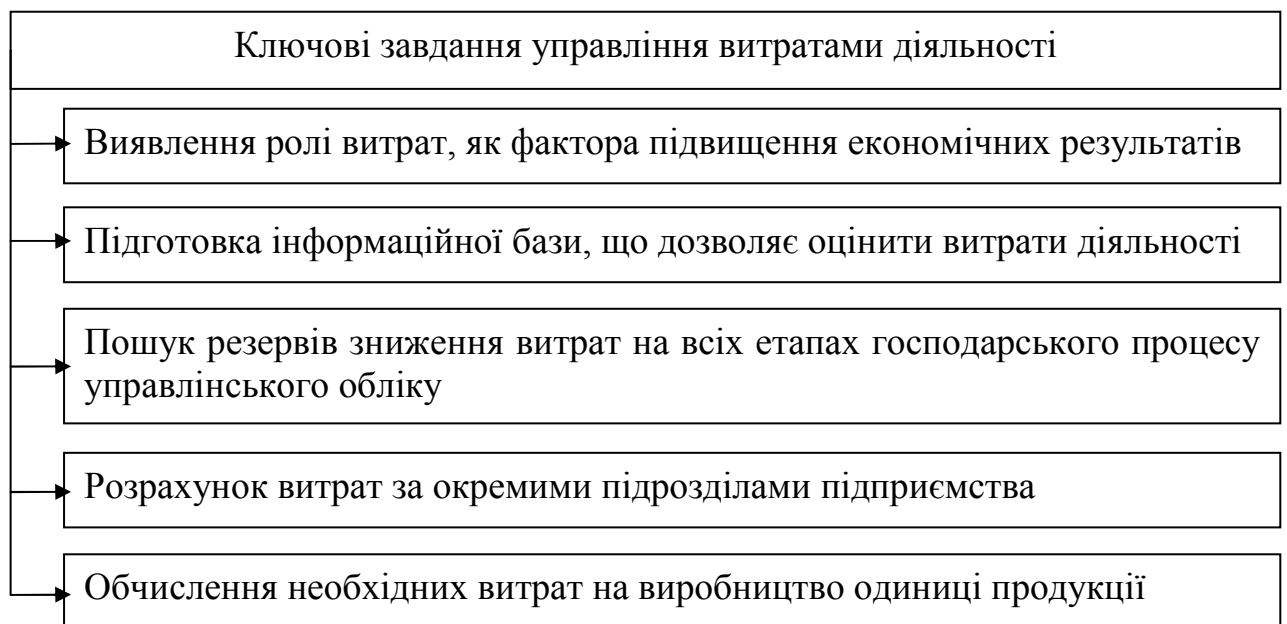


Рис. 3.4. Ключові завдання управління витратами діяльності

Для того, щоб грамотно управляти витратами діяльності потрібно дотримуватись низки принципів, які спрямовані на формування економічної бази, що забезпечує конкурентоспроможність підприємства.

Головні принципи управління витратами діяльності підприємства наведемо у табл. 3.5.

Основні принципи управління витратами діяльності [31]

Принципи	Особливості
1. Системності	Суть даного принципу полягає у вивченні об'єкта управління і керуючої системи. У кожному управлінському рішенні використовуються інструменти системного аналізу і синтезу. В даному підході оцінюються показники, що ґрунтуються на ефективності найслабшої ланки
2. Методична єдність	Даний принцип полягає у формуванні єдиних вимог до планування, аналізу витрат і їх обліку. Тут головним інструментом виступає єдність критеріїв ефективності
3. Життєвий цикл продукції	Управління витратами на стадіях життєвого циклу продукції - це процес створення, розробки, впровадження, використання, обігу та утилізації виробленого продукту
4. Зниження витрат поєднується з високою якістю виробленої продукції	Як зазначалося раніше, конкурентоспроможність підприємства нерозривно пов'язана з конкурентоспроможністю продукції, а саме із співвідношенням ціни і якості. Найчастіше при підвищенні якості продукції відбувається зростання витрат, внаслідок яких зростає ціна. В даному принципі дуже важливо досягти оптимального балансу між ціною і якістю продукції, а зробити це можна тільки за умови грамотного управління витратами, яке повинно супроводжуватися дослідженнями і економічними розрахунками всіх необхідних показників
5. Контроль над зайвими витратами	Зводиться до повної ліквідації фактів безгосподарності, наявних витрат від браку, простоїв, наднормативних витрат та істотного зниження величини витрат непродуктивного характеру
6. Впровадження ефективних методів зниження витрат	Досягти цього принципу можна за допомогою використання інформаційних технологій, які дозволяють скоротити витрати на виробництво продукції
7. Орієнтир підрозділів підприємства на зниження рівня витрат	У зниженні витрат повинна бути зацікавлена не лише адміністрація підприємства, тобто вище керівництво, але й усі без винятку їхні структурні підрозділи і, в першу чергу, виробничі, від яких найбільшого мірою залежать загальні витрати підприємства. Таку зацікавленість робітникам виробничих підрозділів доцільно передбачити у розроблених спеціальних системах матеріального і морального заохочення, схвалених на загальних зборах трудового колективу і зафіксованих у колективному договорі. Слід передбачити і розробити окремі умови стимулювання як для робітників, так і спеціалістів і керівників, працівників служби матеріально-технічного забезпечення. Вказані умови заохочення необхідно регулярно переглядати і вносити уточнення

Удосконалення системи управління витратами спрямоване на перманентний пошук резервів економії матеріальних ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат діяльності у розрізі їх видів, стимулювання ресурсозбереження і зменшення витрат для підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства.

Погоджуємось з українськими науковцями [31], що напрямками оптимізації витрат діяльності є такі, які відображені на рис. 3.5.

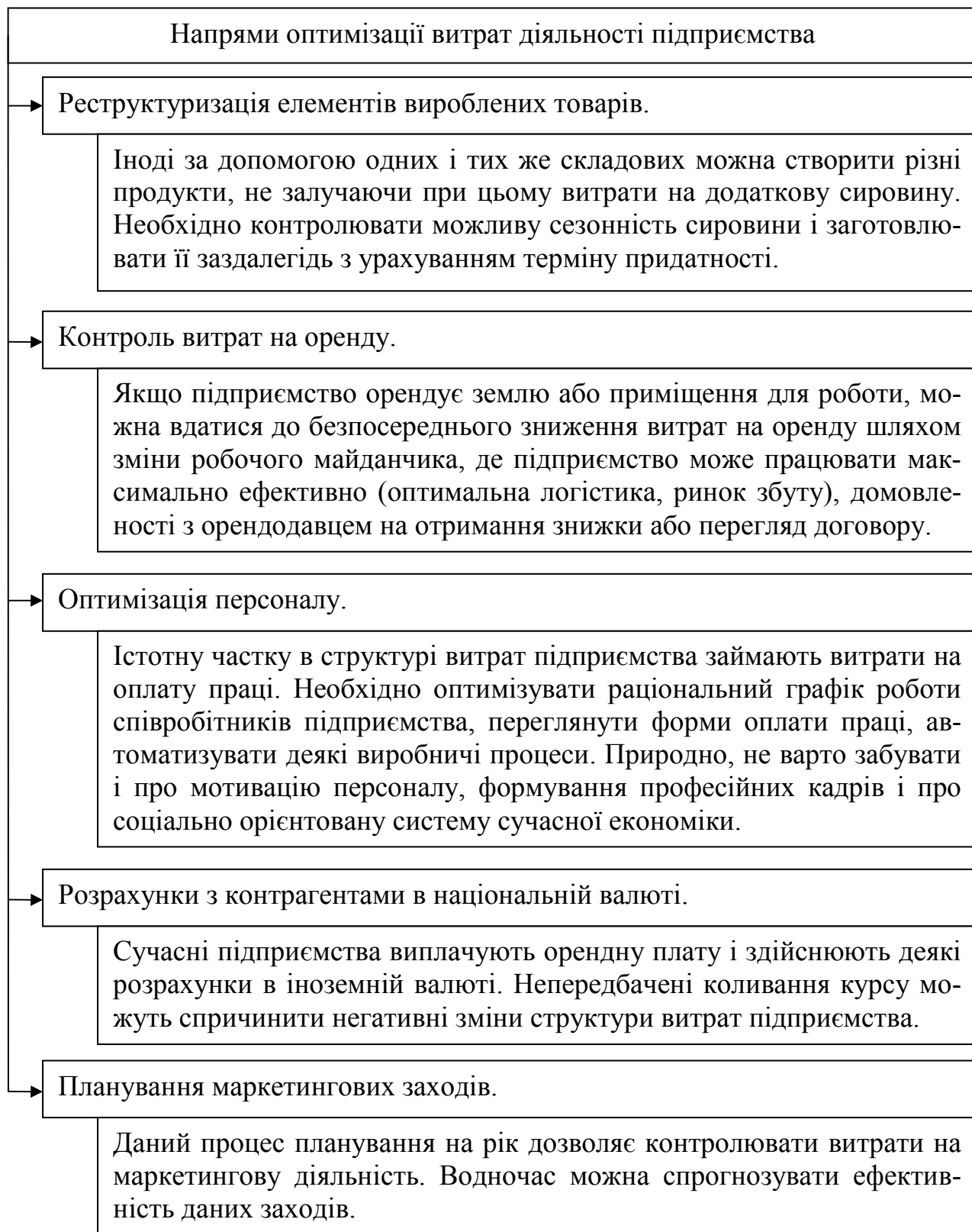


Рис. 3.5. Напрями оптимізації витрат діяльності підприємства

Окрім того, слушними є рекомендації Ємельянова О.Ю., Курило О.Б. та Петрушка Т.О. [21] стосовно напрямів зменшення витрат підприємств. При цьому можливою є побудова певної їх ієрархії (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Ієрархія заходів, які мають на меті скорочення витрат підприємства залежно від складності здійснення відповідних заходів

Групи заходів, розташовані в порядку збільшення складності	Загальна характеристика заходів, їх відмінні риси
1-й рівень (організаційні заходи)	Зниження величини витрат завдяки покращанню організації виробництва і праці без здійснення інвестицій та суттєвої зміни наявного складу та структури активів й пасивів суб'єкта господарювання, а також без зміни фізичних обсягів виготовлення продукції
2-й рівень (заходи з вдосконалення складання виробничої програми)	Зниження величини витрат завдяки зміні структури та асортименту продукції, зниження відносного рівня витрат внаслідок зростання обсягів виробництва продукції суб'єкта господарювання в межах існуючих у нього виробничих потужностей без здійснення інвестицій та без суттєвої зміни наявного складу та структури активів й пасивів суб'єкта господарювання
3-й рівень (заходи з вдосконалення фінансового забезпечення господарської діяльності)	Зниження фінансових витрат підприємства завдяки удосконаленню структури джерел утворення активів підприємства за певної фіксованої сукупної величини таких активів
4-й рівень (техніко-технологічні заходи)	Впровадження прогресивних різновидів техніки та технології, заміна фізично та морально застарілого устаткування й інших елементів основних засобів, що потребує понесення відповідних інвестиційних видатків

Отже, успішна реалізація зменшення витрат діяльності і створення механізму їх регулярної оптимізації дасть змогу суб'єктам господарювання підвищити ефективність бізнесу або використовувати низькі ціни на продукцію, як одне з фундаментальних переваг у конкурентній боротьбі.

Висновки до розділу 3

Аудит витрат діяльності є найважливішою і, одночасно, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одними з головних показників роботи будь-

якого підприємства є виробництво продукції та її собівартість. Під час аудиторської перевірки витрат діяльності досліджуються господарські процеси і явища, які документально відображені і стосуються виробничої діяльності підприємства. Аудит витрат є запорукою фінансової стабільності та стійкості у роботі суб'єктів господарювання.

Проведення якісної й ефективної аудиторської перевірки витрат діяльності забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та ефективність функціонування на ринку в умовах конкурентної боротьби.

Управління витратами підприємства є цілеспрямованим впливом управлінців на процеси їх формування з метою доведення їхнього обсягу до такого рівня, за якого максимізується фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

Бухгалтерський облік як наука постійно розвивається та удосконалюється, формуються нові наукові напрямки дослідження. Виняткове значення у цьому посідають витрати, адже вони здійснюють вплив не лише на собівартість продукції та її ціну, а також на величину прибутку і загалом всю виробничо-господарську діяльність підприємства.

Проведений аналіз фінансового стану ПП «Мегора» за 2020-2022 роки засвідчив, що підприємство володіє майном, яке на кінець 2022 року становить 12924,2 тис. грн., яке за три роки збільшилось на 1342,7 тис. грн. Проведений аналіз фінансових результатів засвідчив, що чистий дохід від реалізації значно збільшився протягом трьох років, показуючи позитивну тенденцію в обсягах продажу продукції, а саме з 8571,9 тис. грн. у 2020 році до 19568,5 тис. грн. у 2022 році. При цьому собівартість також збільшилася, але менше швидким темпом, що вказує на збереження певного рівня ефективності управління витратами.

Аналіз фінансової стійкості ПП «Мегора» показав, що підприємство є нестійким, оскільки розраховані показники фінансової стійкості є нижчими за нормативні значення. Водночас зауважимо, що підприємство стабільно працює, так як для належного фінансування своєї діяльності залучило короткострокові кредити. Аналіз ділової активності ПП «Мегора» засвідчив, що підприємство є конкурентоспроможним, зобов'язання виконує вчасно та у повній мірі. А проведений аналіз рентабельності підприємства свідчить, що підприємство є рентабельним.

Бухгалтерський облік витрат діяльності ПП «Мегора» веде відповідно до чинного законодавства. Система бухгалтерського обліку підприємства є не лише важелем суто облікового характеру, але й глибокою інформаційною базою, оскільки надає керівництву інформацію стосовно обсягу витрат, грошових коштів, величини і складу майна, очікуваних прибутків та збитків тощо.

У теперішніх умовах швидких змін конкурентного середовища на розвиток та ефективне функціонування суб'єктів господарювання значною мірою впливають витрати та управління ними. Зараз управлінському персоналу підприємств не вистачає достовірної інформації, яка потрібна для прийняття важливих управлінських рішень щодо його подальшого розвитку. Через це з'являється потреба більше уваги приділяти контролю за витратами діяльності підприємства за допомогою аудиту.

Проведений аудит витрат діяльності ПП «Мегора» за 2022 рік засвідчив, що в цілому облік витрат різних видів діяльності ведеться на відповідних рахунках, а інформація про витрати повністю відображена у фінансовій звітності малого підприємства. Водночас зазначимо, що для збільшення прибутку ПП «Мегора» доцільно вжити такі заходи щодо зменшення витрат:

- оптимізувати виробничі процеси, зокрема впровадити ефективні технології та обладнання для збільшення продуктивності, оптимізувати логістичні процеси та скоротити час переробки;
- покращити управління запасами, а саме мінімізувати надмірні запаси сировини та готової продукції, а також впровадити систему прогнозування попиту на продукцію; зменшити споживання енергії через впровадження енергоефективних технологій та обладнання;
- переглянути збут та логістику, зокрема розглянути можливості для оптимізації дизайну продукції з метою зменшення витрат на матеріали та виготовлення та удосконалити систему логістики для зниження транспортних витрат;
- переглянути укладені фінансові угоди, у т.ч. переглянути умови кредитів у банку і можливості переговорів щодо зменшення відсоткової ставки або періоду погашення, а також розглянути альтернативні методи фінансування, такі як інвестиції чи гранти;
- здійснювати фінансовий моніторинг, а саме ретельно аналізувати фінансову звітність та запровадити систему бюджетування та стеження за витратами діяльності;

- запровадити новітні ресурсозберігаючі технології, замінити фізично та морально застаріле обладнання та інші частини основних засобів, що вимагає відповідних інвестиційних вкладень.

Отже, зменшення витрат діяльності, а саме їх оптимізація є основним засобом максимізації прибутку та забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання. Відповідно план заходів зі скорочення витрат повинен бути стратегічною ініціативою та частиною стратегії ведення бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.
3. Закон України «Про оплату праці» №108-95-ВР від 24.03.1995р.
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.
5. НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.199 р.
6. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене Наказом Міністерства промислової політики України №373 від 09.07.2007 р.
8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.95 р.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р.
11. Аудит: підручник (в двох частинах) / Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О. та ін. К.: Ліра-К, 2019. 324 с.
12. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. К.: ЦУЛ, 2012. 540 с.

13. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: Рута, 2009. 448 с.
14. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. К.: ЦУЛ, 2019. 424 с.
15. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.:ЦУЛ, 2019. 520 с.
16. Гарасим П.М., Воляник Г.М., Гарасим М.П. Організація обліку: навч. посіб. Львів: Ліга-Прес, 2018. 300 с.
17. Гарасим П.М., Воляник Г.М., Шутка С.Є. Фінансовий облік-2: підручник. Вид. 2-ге, доп. і перероб. Львів: Ліга-Прес, 2019. 352 с.
18. Грицаєнко Г.І., Грицаєнко М.І. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Мелітополь: Люкс, 2021. 260 с.
19. Грінченко А.В. Класифікація факторів впливу на витрати підприємства *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2012. Вип. 27(1). С. 392-398.
20. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.:ЦУЛ, 2019. 424 с.
21. Смелянов О.Ю., Курило О.Б., Петрушка Т.О. Механізм, методи та способи управління витратами підприємств як інструменти підвищення ефективності їх господарської діяльності. *Економіка та суспільство*. 2022. №38.
22. Івченко Л.В. Економічна сутність витрат підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 11. С. 12-17.
23. Колесник В. М., Савченко Т. В. Фактори впливу на витрати промислових підприємств. *Наукові праці МАУП*. 2015. Вип. 47(4). С. 93-98.
24. Колінько Н.І., Воляник Г.М., Шутка С.Є. Управлінський облік: навч. посіб. Львів: Ліга-Прес, 2016. 378 с.
25. Кравченко М.В., Блажко А.В., Вільхова Т.В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. *Вчені записки ТНУ ім. І. Вернадського*. 2019. № 4. С. 134-139.
26. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 15. С. 841-846.

27. Кротова О.А., Рахільчук С.П. Методичні аспекти проведення аудиту витрат діяльності підприємства. *Вісник СНТ ННІ бізнесу і менеджменту ХНТУСГ*. 2019. Вип. 2. С. 196-199.
28. Кузнецова С.О. Сучасні проблеми і шляхи вдосконалення управлінського обліку витрат підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. Вип. 45. С. 188-192.
29. Лебедевич С.І. Курс аудиту: Аудит. Організація і методика аудиту. Екологічний аудит: навч. посіб. Львів: Ліга-Прес, 2007. 1050с.
30. Макаренко А.П., Хайло Г.С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 68-75.
31. Назаренко Т.П., Франчук І.Б. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 84-89.
32. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: навч. посіб. К.: Алерта. 2020. 852 с.
33. Омельниченко О.С. Напрями оптимізації витрат в системі управління. *Ефективна економіка*. 2016. № 4.
34. Панченкова Ю.В., Головацька С.І., Зеленська О.Г. Економічна суть витрат основної діяльності промислового підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2019. Вип. 36. С. 284-290.
35. Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І., Артюх-Пасюта О.В., Тітенко Ю.А. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2023. Вип. 1(107). С.29-36.
36. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. К.:ЦУЛ, 2019. 509 с.
37. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1181-1185.

38. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. 2010 рік. Випуск 6. С. 152-154.
39. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Полтава: Астроя, 2020. 434 с.
40. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / І.П. Отенко, Г.Ф. Азаренков, Г.А. Іващенко. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 156 с.
41. Фінансовий аналіз. навч. посіб. / М.Р. Лучко, С.М. Жукевич, А.І. Фаріон. Тернопіль: ТНЕУ. 2016. 304 с.
42. Фінансовий облік: підруч. / [Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
43. Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік І: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2016. 336 с.