

Міністерство освіти та науки України
Національний університет «Острозька академія»
Економічний факультет
Кафедра фінансів, обліку і аудиту

Кваліфікаційна робота
на здобуття освітнього ступеня магістра
на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ НА**
ПІДПРИЄМСТВІ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи МОА-21
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
другого (магістерського) рівня вищої освіти
Никончук Іванна Олександрівна

Керівник – доктор економічних наук, професор
Мамонтова Наталія Анатоліївна
Рецензент – доктор економічних наук, професор
Антонюк Олена Ростиславівна

«РОБОТА ДОПУЩЕНА ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри фінансів,
обліку і аудиту _____ (проф., д.е.н. Мамонтова Н.
А.)
(підпис)

Протокол № _____ від « ____ » _____ 2022 р.

Острог – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	6
1.1. Поняття та особливості обліку доходів та витрат на підприємстві	6
1.2. Характеристика аудиту доходів та витрат на підприємстві та особливості його проведення	20
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту доходів і витрат підприємства.....	29
РОЗДІЛ 2	
ХАРАКТЕРИСТИКА ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН».....	34
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	34
2.2. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».....	46
2.3. Особливості організації та проведення аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».....	63
2.4. Відображення доходів та витрат у звітності та їх оподаткування.....	70
РОЗДІЛ 3	
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН».....	77
3.1. Покращення організації обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	77
3.2. Вдосконалення організації аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	89
3.3. Напрямки поліпшення оподаткування ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	93
ВИСНОВКИ	98

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ	102
ДОДАТКИ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Незалежно від того, у якій сфері працює підприємство, під час його діяльності завжди виникають доходи та витрати. Саме ці показники діяльності підприємства цікаві для всіх зацікавлених сторін – власників підприємства, співробітників, держави. Правильне формування доходів та витрат дозволяє всім учасникам виробничої діяльності досягти своїх фінансових цілей – поліпшення добробуту та отримання прибутку.

Кожна виробнича одиниця (підприємство) будь-якого суспільства прагне отримання максимально можливого доходу своєї діяльності. Будь-яке підприємство намагається не тільки продати свій товар за вигідною високою ціною, а й скоротити свої витрати на виробництво та реалізацію продукції. Якщо перше джерело збільшення доходів підприємства багато в чому залежить від зовнішніх умов діяльності підприємства, то друге – виключно від самого підприємства, точніше, від ступеня ефективності організації процесу виробництва та подальшої реалізації виробленої продукції. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних та фінансових ресурсів залежать від того, як вирішує підприємство питання зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції. Важлива роль у управлінні витратами та доходами належить бухгалтерського обліку.

Облік витрат і доходів – найважливіший інструмент управління підприємством, необхідність у ньому зростає у міру того, як ускладнюються умови господарської діяльності і зростає потреба у зростанні прибутків і рентабельності.

Підприємства, які користуються господарською самостійністю, повинні мати чітке уявлення про окупність різних витрат, ефективність кожного

прийнятого рішення та їх вплив на фінансові результати та фінансовий стан. При реальному функціонуванні ринкових механізмів неминуче виникає необхідність удосконалення та створення чіткої системи обліку та контролю витрат на виробництво.

Для власників необхідне отримання достовірної інформації про діяльність підприємства та його партнерів, а також необхідність організації ефективного захисту їх майнових інтересів. У цих умовах аудит стає однією з функцій управління. Аудит сприяє здійсненню всіх господарських операцій за дотримання вимог законодавства та забезпечує раціональне використання ресурсів, попереджаючи та знижуючи ризик господарської діяльності.

Правильний облік та аудит доходів та витрат відображає діяльність підприємства. Доходи та витрати підприємства впливають на його фінансовий результат. Насамперед, для кожного підприємства важливо, щоб фінансовим результатом його діяльності був прибуток. Це зумовлює актуальність обраної теми.

Метою дослідження є обґрунтування та розробка пропозицій щодо вдосконалення діючої практики організації обліку та аудиту доходів та витрат підприємства на основі визначення теоретичних та оцінки практичних аспектів обраної проблематики.

Відповідно до мети, були поставлені такі завдання:

- проаналізувати поняття та особливості обліку доходів та витрат на підприємстві;
- здійснити характеристику аудиту доходів та витрат на підприємстві та особливостей його проведення;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання доходів і витрат підприємства;
- описати організаційно-економічну характеристику ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;

- визначити особливості організації обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- визначити особливості організації та проведення аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- сформулювати заходи щодо удосконалення організації обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- визначити заходи щодо удосконалення організації аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- сформулювати напрямки удосконалення обліку оподаткування ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Об'єктом дослідження є господарська діяльність ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Предметом дослідження є доходи та витрати ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

У ході написання кваліфікаційної роботи було використано такі наукові методи: метод пізнання та аналізу, зведення й групування, метод аналізу, порівняльний аналіз та узагальнення.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття та особливості обліку доходів та витрат на підприємстві

В умовах ринкової економіки ефективність господарювання підприємств залежить від їх самостійного забезпечення ресурсами, необхідними для покриття витрат та отримання доходів. Ефективність діяльності підприємства ґрунтується перш за все на правильному визначенні витрат та тісній їхній ув'язці з доходом. Фінансово-господарська діяльність підприємства залежить від фінансового результату, що визначає розмір прибутку (якщо він позитивний).

Об'єктивна необхідність визначення доходів, витрат та фінансового результату підприємствами вимірюється економічними законами товарного виробництва і ведення діяльності на основі самофінансування з метою забезпечення на їх основі стабільної прибутковості [22].

НП(С)БО 15 «Дохід» є нормативним документом, який визначає:

- методологічні основи виявлення в бухгалтерському обліку інформації саме про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності;
- загальні правила формування оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності [25];
- норми цього Положення (стандарту), які використовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ) [4].

За НПСБО 15 «Дохід», доходом вважається підвищення суми активу або зменшення суми зобов'язання, що призводить до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків учасників товариства), за умови достовірного визначення величини доходу.

При цьому, за МСБО 18 «Дохід», доходом вважається валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [26.].

Відповідно до положень НП(С)БО15 та МСБО 18 доходи класифікуються за наступними групами, що представлені на рис. 1.1. Перші два види відносяться до доходів від операційної діяльності, зокрема перший показник представляє загальний дохід, який у вигляді виручки господарюючий суб'єкт отримає після відвантаження продукції або підписання акту виконаних робіт (наданих послуг), що підтверджує факт реалізації робіт або послуг. Дохід від реалізації продукції (послуг, робіт) включає непрямі податки (податок на додану вартість, акцизний податок), надані знижки, суми повернення раніше проданих товарів.



Рис. 1.1. Класифікація доходів відповідно до НП(С)БО 15 та МСБО 18

**Джерело: розроблено автором на основі [12]*

На обсяг доходів впливає обсяг реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, їхня вартість і дебіторська заборгованість. Доходи також залежать від фінансових можливостей покупців товарів та споживачів робіт та послуг. Зростання частки дебіторську заборгованість у складі доходів призводить до зниження обсягу фінансових ресурсів, що у розпорядженні організації. Це веде до загрози відновлюваності виробничого процесу через несвоєчасне виконання зобов'язань перед персоналом, державою та постачальниками.

Економічний зміст доходів полягає в тому, що вони відшкодовують витрати підприємства міста і забезпечують отримання прибутку. У зв'язку з цим доходи є фінансовою базою підприємства та забезпечують вирішення таких завдань: відшкодування поточних витрат, це створює основу для самоокупності; формування прибутку, це створює основу самофінансування.

Під витратами підприємства розуміють залежно від позицій в обліковій політиці витрати підприємства, які необхідні для виробництва та реалізації продукції, оплачені чи неоплачені ним залежно від застосування методів «відвантаження» або «за оплатою».

Рада з розробки стандартів фінансового обліку під витратами розуміє «вибуття чи інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості внаслідок постачання чи виробництва товарів, надання послуг чи використання інших видів діяльності, що складають основну діяльність підприємства» [35].

В Україні порядок та принципи формування інформації про витрати підприємства для бухгалтерського обліку та порядок її розкриття у фінансовій

звітності визначено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати». У цьому стандарті витрати визначаються як зменшення економічного прибутку в результаті вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [27].

Ряд вчених ототожнює витрати з собівартістю. Ф. Ф. Бутинець стверджує, що виробничі витрати – це грошовий вираз кількості використаних у процесі виробництва ресурсів, кількість яких можна безпосередньо віднести на певний вид продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як витрати на виробництво [2].

Подібної позиції дотримується і В. П. Завгородній: «У процесі виробництва витрачається праця, використовуються засоби виробництва і предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції...» [7].

Прямими визнаються витрати, що безпосередньо відносяться до виробничого процесу – списання сировини та комплектуючих, що становлять основу готових виробів або виконуваних робіт, оплата праці з відрахуваннями до позабюджетних фондів, амортизація за основними фондами, що безпосередньо використовуються у технологічному процесі та інші, які можна без сумнівів віднести до виготовлення конкретного продукту чи виконання послуги. Решта ресурсовикористання визнається непрямими витратами. Вони підлягають розподілу між видами готових виробів пропорційно закріпленій в обліковій політиці базі розподілу, якою часто називають прямі витрати в цілому або окремі види.

Витратами за звичайними видами діяльності є витратами, пов'язані з виготовленням та продажем продукції, придбанням та продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Витрати за звичайними видами діяльності формуються за рахунок таких витрат:

- пов'язані з придбанням сировини, матеріалів, палива, товарів та інших матеріально-виробничих запасів;
- витрат на оплату праці працівників організації;
- у вигляді податків, що сплачуються з фонду оплати праці;
- амортизації основних засобів організації;
- на придбання послуг сторонніх організацій;
- інших витрат.

Інші витрати:

- витрати, пов'язані з наданням за плату у тимчасове користування активів організації;
- пов'язані з участю у статутних капіталах інших організацій;
- пов'язані з продажем, вибуттям та іншим списанням основних засобів та інших активів, відмінних від коштів, товарів, продукції;
- відсотки, що сплачуються організацією за надання їй у користування коштів (кредити, позики);
- штрафи, пені, неустойки порушення умов договорів;
- відшкодування заподіяних організацією збитків;
- збитки минулих років, визнані у звітному році;
- негативні курсові різниці;
- витрати, що виникають як наслідки надзвичайних обставин господарської діяльності (стихійні лиха, пожежа, аварії тощо) [5].

Загалом, виділяють три напрями класифікації витрат (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень

**Джерело: розроблено автором на основі [21]*

Бухгалтерський облік доходів та витрат будується на основі встановлених елементів, закріплених нормативними актами та практикою українського документообігу. На початковому етапі необхідно виявити операції, що передбачають відображення в обліку категорій, що розглядаються нами. Так, доходи та витрати ділять на пов'язані з основною діяльністю та інші. Окремо виділяють доходи та витрати майбутніх періодів.

Кожен із цих елементів підлягає документальному оформленню: спочатку первинними документами, далі їх суми переносяться до регістру бухгалтерського обліку і, нарешті, – до показників бухгалтерської звітності.

Для відображення доходів первинних документів дещо менше, ніж для відображення витрат. При формуванні облікової інформації про доходи та витрати використовується принцип нарахування, що передбачає визнання даних категорій за фактом відвантаження готової продукції, виконання робіт, послуг, фіксування видаткових операцій на відповідних бланках незалежно від

факту перерахування коштів від покупців та замовників або самою організацією на користь сторонніх осіб [2].

Доходи визнаються в обліку при складанні організацією товарних накладних, актів передачі результатів робіт та послуг, рахунків-фактур на відвантаження.

Для того, щоб узагальнити інформацію про доходи підприємства, призначено рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має ознаки пасивного рахунку, призначеного для обліку господарських процесів [9].

Синтетично-аналітичний облік доходів є єдиним джерелом для формування «Звіту про фінансові результати (про загальний дохід)». Інструкція по застосуванню плану бухгалтерського обліку дозволяє зараховувати доходи за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» щомісячно або до кінця звітного року. Протягом року доходи відображаються та накопичуються на рахунку 7 класу «Доходи та результати діяльності», що дозволяє складати проміжну фінансову звітність (квартальну, річну) [6].

Відповідно до принципу оприлюднення фінансова звітність повинна містити інформацію про доходи, витрати та фінансові результати, яка може вплинути на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Інформація про доходи підприємства надається безпосередньо у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». У звіті про фінансові результати відображаються доходи та витрати, які відповідають критеріям, визначеним у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Форма № 2 складається з 4 розділів: фінансові результати, загальний дохід, елементи операційних витрат, розрахунок прибутковості акцій.

Відповідно до П(С)БО 16 кожне підприємство має право розробляти та використовувати власну номенклатуру статей витрат для управління.

В бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов:

а) повинно відбуватися зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками;

б) можлива достовірна оцінка суми витрат. Оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

У рамках традиційного обліку витрат розрізняють змінні та постійні витрати. При цьому передбачається, що змінні витрати залежить від обсягу виробництва (змінюються пропорційно кількості вироблених одиниць), а постійні витрати залишаються незмінними. Насправді динаміка витрат часто є набагато складнішою. Наприклад, змінні витрати на одиницю продукції нерідко збільшуються при вищому рівні виробництва, коли виникає необхідність доплачувати співробітникам за понаднормову роботу або виявляється брак матеріалів. Постійні витрати зазвичай є постійними лише щодо певних діапазонів діяльності і нерідко підвищуються під час використання додаткових виробничих ресурсів збільшення обсягу виробництва.

Змінні витрати на одиницю продукції можна виміряти, їхня сума є маржинальними витратами на одиницю продукту. Маржинальні витрати – це витрати, що виникають під час виробництва однієї додаткової одиниці товару. Проте оцінка постійних виробничих витрат, таких як орендна плата, плата за опалення, керування тощо, завжди представляла певну проблему.

Виробництво однієї додаткової одиниці продукту не призводить до збільшення постійних витрат, але при цьому без цих витрат виробництво може здійснюватися взагалі. Якщо вважатимемо, що собівартість виробництва одиниці товару включає лише маржинальні витрати, це призведе до заниження собівартості виробництва та спричинить певні проблеми. Наприклад, якщо ціна реалізації продукту формується шляхом додавання націнки до його собівартості, компанія має переконатися, що ця ціна покриває всі виробничі витрати, не лише змінні. Крім того, концентрація виключно на маржинальних витратах може призвести до того, що будуть втрачені важливі можливості

економії, які можуть бути виявлені внаслідок більш ефективного контролю за постійними витратами.

Віднесення витрат діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Віднесення витрат діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку) [5].

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Узагальнення інформації про витрати діяльності відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги.

Значення доходів та витрат в сучасній ринковій економіці величезне. Як економічна категорія різниця між доходами та витратами характеризує результат підприємницької діяльності підприємства. Показники доходів та витрат є одними з найважливіших в системі оцінки результативності ділових якостей підприємства, ступеня його надійності та фінансового благополуччя як ділового партнера. Саме важливість точного та своєчасного обліку доходів та витрат, якісного проведення їхнього аналізу та необхідність виявлення факторів та резервів підвищення доходів є особливо актуальним під час війни в Україні, коли переформатування діяльності підприємств здійснюється в нових для бізнесу умовах.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами наведеними на рис. 1.3.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та

непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам та податків і зборів.



Рис.1.3. Класифікація визнаних доходів в бухгалтерському обліку за групами

**Джерело: розроблено автором на основі [22]*

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційних курсових різниць; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім

фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [34].

Класифікація витрат – це обґрунтоване групування витрат за відповідними ознаками для їх більшої деталізації та розуміння (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Види
В залежності від видів діяльності	– витрати, які виникають у процесі операційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі інвестиційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі фінансової діяльності.
За економічним змістом (елементами витрат)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші витрати.
За відношення до виробничого процесу	– основні; – накладні.
За способами включення до собівартості	– прямі; – непрямі.
За відношенням до звітного періоду	– витрати поточного періоду; – витрати минулого періоду; – витрати майбутнього періоду.
За центрами відповідальності	– витрати виробництва; – витрати цеху; – витрати дільниці; – витрати функціональних служб.
За способом відображення в звітності	– спожиті (витрати звітного періоду) ; – неспожиті (витрати майбутніх періодів).
За ступенем залежності від обсягів діяльності	– змінні; – постійні.
За складом витрати	– одноелементними;

— комплексними.

**Джерело: розроблено автором на основі [34]*

Під операційними витратами прийнято розуміти виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів для здійснення операційної діяльності. Саме тому, найбільш значущими серед перелічених витрат є операційні витрати, які найбільш повно розкривають сферу діяльності підприємства.

Операційні витрати поділяються на ті, які включаються у виробничу собівартість продукції і ті, які не включаються у собівартість.

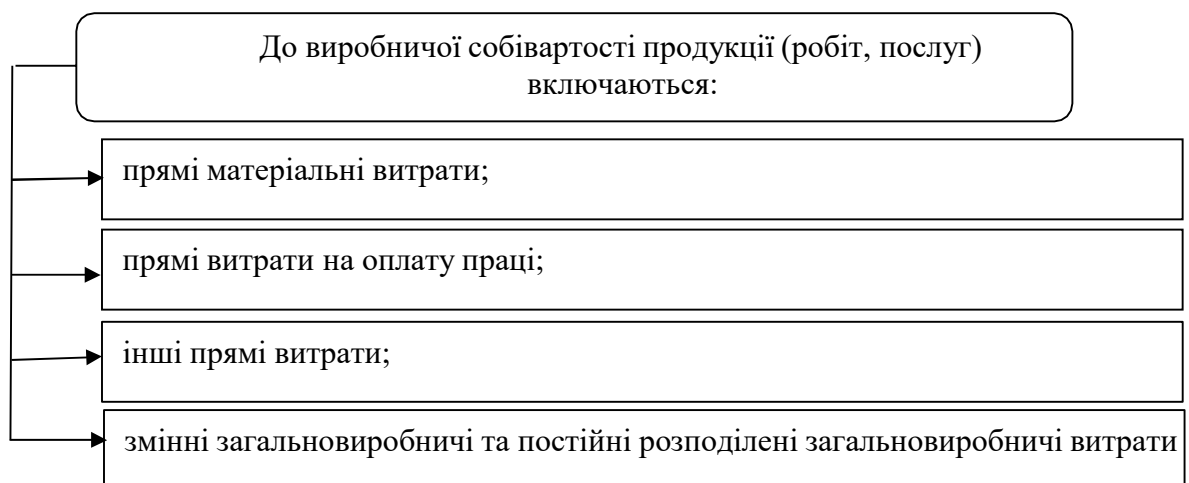
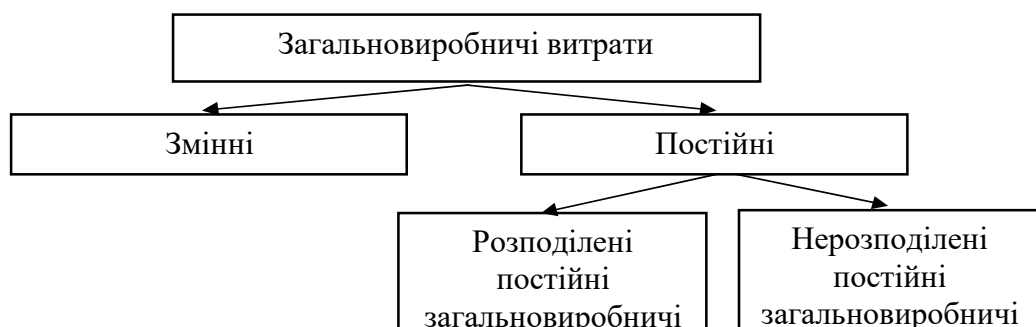


Рис.1.4. Операційні витрати, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

**Джерело: розроблено автором на основі [34]*

До складу прямих матеріальних витрат відносять вартість основних матеріалів та сировини, що утворюють основу виготовлення продукції, купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих в процесі



виробництва. До складу прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, наданні послуг або виконанні робіт. Усі загальновиробничі витрати групуються на дві групи: змінні і постійні (рис. 1.5).

Рис.1.5. Поділ загальновиробничих витрат

**Джерело: розроблено автором на основі [34]*

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Крім витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції, на підприємствах мають місце витрати, що пов'язані також із операційною діяльністю, але до собівартості не включаються. Такі витрати є витратами періоду та вони одразу списуються на фінансовий результат (рис. 1.6).

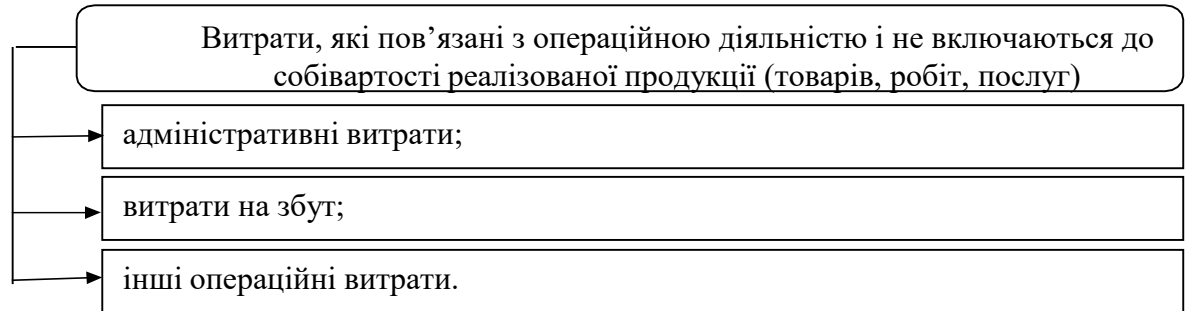


Рис. 1.6. Склад витрат, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

**Джерело: розроблено автором на основі [11]*

З метою їхнього дослідження та визначення основних недоліків проведено порівняння умов визнання доходу за НП(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід»

Класифікаційна ознака	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
Впевненість в одержанні доходу	Існує ймовірність, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією.	Є впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.
Можливість оцінки доходу	Суму доходу можна достовірно оцінити.	Сума доходу може бути достовірно визначена.
Перехід права власності покупцю	Суб'єкт господарювання передає покупцеві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар. За підприємством не залишається ні подальша участь у керівництві у формі, яка пов'язана з володінням, ні ефективний контроль за реалізованими товарами.	Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (інший актив). Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (іншими активами).
Можливість оцінки витрат, пов'язаних з отриманими	Витрати, які були понесені у зв'язку з операцією можна достовірно оцінити.	Витрати пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

доходами.		
-----------	--	--

**Джерело: розроблено автором на основі [3; 4]*

Незважаючи на однакову умову визнання доходу, що міститься у Податковому кодексі України та П(С)БО 15 «Дохід», а точніше – перехід права власності на товар, необхідно зазначити, що п. 8 П(С)БО 15 «Дохід», встановлено також критерії визнання доходу, які мають одночасно виконуватись.

1.2. Характеристика аудиту доходів та витрат на підприємстві та особливості його проведення

Для проведення аудиту доходів та витрат на підприємстві попередньо складається програма такого аудиту. Програма аудиту доходів та витрат включає такі процедури:

1. Вивчення: методів обліку доходів та витрат за операційною основною діяльністю, закріпленою в обліковій політиці; результатів аудиту за попередній період (за наявності); структури доходів за основними видами діяльності, структури витрат звіту про фінансові результати, облікові записи за рахунками обліку доходів за звичайними видами діяльності та витрат на предмет наявності будь-яких особливостей, незвичайних операцій або коригування; договорів із покупцями, замовниками щодо незвичайних умов; облікових записів, первинних документів та договорів з покупцями щодо операцій з реалізації товарів (готової продукції) на внутрішньому ринку; облікових записів, первинних документів та договорів із замовниками щодо операцій реалізації, пов'язаної з виконанням робіт та наданням послуг для підтвердження того, що вони фактично мали місце, відображені належним чином, у відповідному звітному періоді, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку; облікових записів, первинних документів щодо

операцій, пов'язаних з виробництвом продукції, робіт та послуг, отриманням інших доходів та витрат;

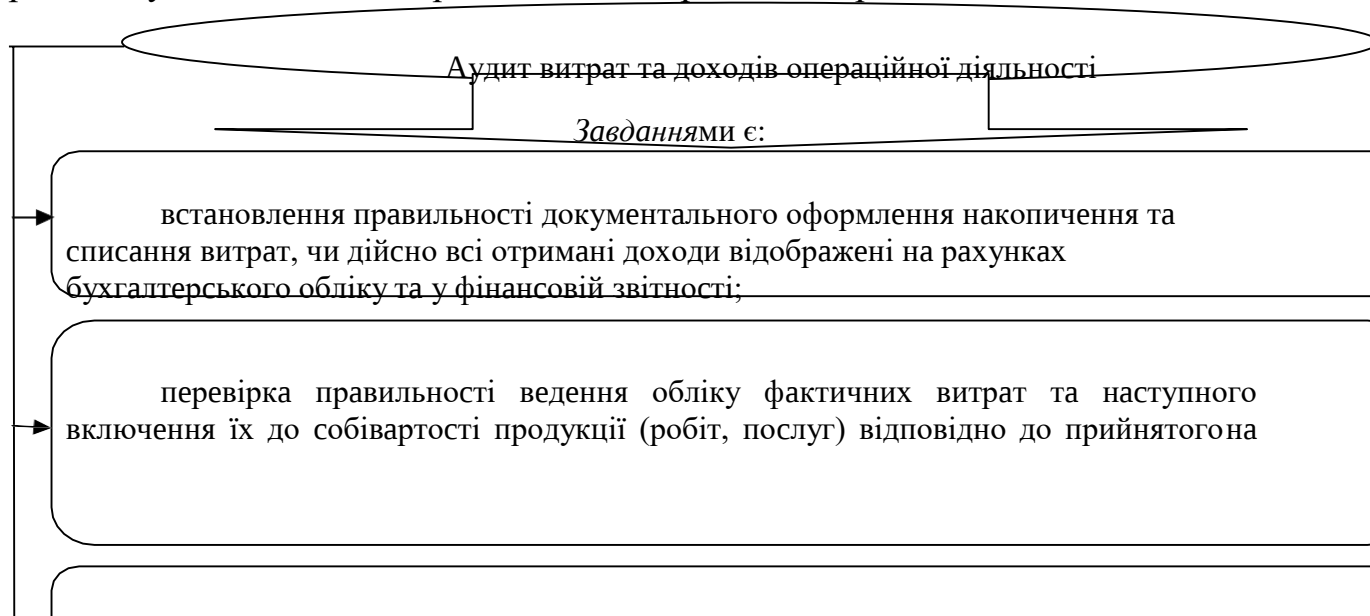
2. Порівняння: щомісячних показників доходів та витрат за основними видами діяльності протягом періоду, що перевіряється; цін на ідентичну продукцію, товари, роботи, послуги для різних контрагентів; доходів і витрат за звичайними видами діяльності за період, що перевіряється, з аналогічними показниками за минулі періоди; співвідношення доходів за звичайними видами діяльності та собівартістю з аналогічними показниками за минулі періоди.

3. Отримання зовнішніх підтверджень дебіторської заборгованості станом на кінець звітного періоду;

4. Зіставлення даних актів звірки розрахунків з дебіторами з даними бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості покупців та замовників на кінець періоду, що перевіряється.

Виходячи із поставленої мети аудиту перед ним впливають ряд завдань (які подано на рис. 1.7).

Основними завданнями аудиту у сфері бухгалтерського обліку витрат є отримання аудиторських доказів у сферах [23]: оцінки обґрунтованості застосовуваного варіанта формування інформації про витрати організації, метод обліку витрат; підтвердження початкової оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; обґрунтованості розмежування джерел відшкодування різних витрат та правильності їх розподілу між звітними періодами, незавершеним виробництвом.



підприємстві методу обліку витрат та калькулювання правильності і точності визначення величини фінансових результатів від операційної діяльності у відповідності з прийнятою на підприємстві обліковою політикою;

правильність оцінки в бухгалтерському обліку доходів (в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню) і витрат (згідно з П(С)БО 16) для визначення фінансових результатів;

підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;

підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються, і закріплення в наказі про облікову політику;

перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;

підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат діяльності, щодо визначення і відображення операцій, що призвели до виникнення фінансових результатів;

перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати підприємства в звітності – чи не завищило підприємство доходи і не занижило витрати.

Рис. 1.7. Завдання аудиту доходів і витрат операційної діяльності

**Джерело: складено автором на основі [23]*

До проведення аудиту доходів за окремими групами здійснюють перевірку доходів щодо відповідності класифікації, оцінки та умов визнання цих доходів.

Перш за все, здійснюють аудит правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), так як вони посідають основне місце в формуванні фінансових результатів підприємства [4]. Наступним кроком є перевірка відповідності класифікації доходів вимогам НП(С)БО 15 [31].

До перевірки конкретних ділянок обліку аудитор має оцінити стан середовища контролю, ефективність побудови облікової системи, і навіть надійність системи внутрішнього контролю організації. Це необхідно для

визначення ймовірності виникнення викривлень в обліку клієнта і побудови подальшої роботи аудитора.

Аудиторська перевірка витрат на виробництво та доходів діяльності є досить трудомістким процесом, оскільки під час перевірки охоплюються майже всі об'єкти обліку для підприємства. Початковим етапом аудиту є оцінка надійності системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку на підприємстві. З урахуванням результатів оцінки внутрішнього контролю складається план та програма аудиту витрат.

Основними етапами проведення аудиторської перевірки витрат є: перевірка правильності формування собівартості продукції та відповідності порядку обчислення собівартості зафіксованому в обліковій політиці варіанті; перевірка правильності віднесення витрат на собівартість продукції відповідно до прийнятого угруповання за елементами витрат; перевірка правильності обчислення матеріальних та трудових витрат; перевірка правильності нарахування амортизації за основними засобами та нематеріальними активами та ін. Для того, щоб обґрунтовано оцінити стан обліку витрат, доцільно зафіксувати усі виявлені порушення у спеціально розроблених аудиторських таблицях (робочих документах аудитора). У примітці до таких таблиць аудитор записує висновки та обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків. Висновки за результатами аудиту оформлюються висновком аудитора.

У процесі аудиту мають бути зібрані дані, які дозволять зробити висновок про доцільність структурування діяльності та економічні параметри можливого ефекту. Крім того, необхідно виділити ті підрозділи та види діяльності, які будуть використовуватися як пілотні, та провести їх поглиблений аналіз.

Зокрема, обстеження має внести ясність з таких питань:

1. Загальний обсяг витрат на підтримуючу діяльність (зокрема, ІТ);
2. Структура витрат (за напрямками, статтями, видами діяльності – проекти, послуги тощо);

3. Кількість персоналу та його кваліфікація (за напрямками);
4. Стан та оснащеність служб;
5. Залежність зовнішніх провайдерів;
6. Розвиток та рівень локальних ринків тощо.

В результаті має бути отримана картина, яка дозволяє оцінити укрупнену структуру витрат, їхню націленість на інновації, структуру та чисельність персоналу за напрямками, інші важливі фінансові та нефінансові показники. Для забезпечення постійного спостереження показників необхідно запровадити регулярні процедури збирання та аналізу необхідної інформації. Дуже важливо, щоб у результаті обстеження було отримано статистичну картину типової компанії – виявлення відхилень, які дозволять проводити ефективні точкові обстеження дома.

Щодо типової компанії може проводитись аналіз відхилень у частині:

1. Обсяги фінансування напрямків;
2. Обсягів витрат на інноваційні проекти;
3. Специфіки організації відповідних підрозділів (наприклад, співвідношення інсорсинг/аутсорсинг).

Для впевненості у коректності бухгалтерської діяльності своєї організації, керівник зобов'язаний хоча б раз на рік користуватися послугами аудитора. Зрозуміло, дана послуга – процедура дорога, але тут є два основні моменти, що доводять необхідність періодичного надання послуг аудитора. По-перше, це незалежна оцінка діяльності бухгалтерії фірми в цілому – адже робота бухгалтера не така вже й проста, і можливість припущення помилок у ній досить велика. По-друге, будь-яка незалежна оцінка – це, перш за все, свіжий погляд з боку, додавання нових знань, ідей і технологій у діяльність організації. Нехай навіть під час перевірки аудитор виявить незначні помилки бухгалтера – взявши їх до уваги і не припускаючи в майбутньому, бухгалтерську діяльність буде налагоджено практично до ідеального стану. Зрештою, будь-яке здавання звітності до податкових органів проходитиме без

послуг нині є однією з найскладніших ділянок аудиторської перевірки. Перед проведенням кожної конкретної перевірки рекомендується складання її плану із зазначенням переліку необхідних для перевірки питань, методів і дій аудиторів, а також списку обов'язкових для вивчення аудиторів нормативно-законодавчих актів.

При перевірці обліку витрат на виготовлення продукції головними завданнями аудиту є виявлення та оцінка:

- правильності (обґрунтованості) віднесення витрат до частини витрат на виготовлення і продукції;
- точності, повноти відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та у звітності;
- дотримання організацією податкового законодавства щодо визначення собівартості продукції;
- правильності визначення собівартості продукції за видами витрат (поточні, капітальні) та статтями витрат (матеріальні, на оплату праці, соціальні потреби та ін.);
- правильності обліку процесів незавершеного виробництва.

Зосередивши аудиторську роботу в областях, де ризики невиявлення помилок вищі, можна скоротити час, що витрачається на перевірку областей із низьким аудиторським ризиком. У той самий час, при здійсненні вибіркової перевірки можуть залишитися непоміченими найістотніші викривлення в обліку витрат на виробництво продукції. Одним із найефективніших шляхів вирішення проблеми є вироблення чіткої методики перевірки кожного елемента чи калькуляційної статті витрат. Завдання у тому, щоб на стадії планування визначити склад контрольних процедур із перевірки конкретних ділянок діяльності підприємства.

В таблиці 1.3 наведений план аудиту витрат періоду.

Таблиця 1.3

План аудиту операційних витрат періоду

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Викона - вещь	Період переві рки	Примі - тки
1	2	3	4	5
I. Адміністративні витрати (рахунок 92)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних			

Продовження табл. 1.3

2.	Наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів			
4.	Складання переліку видів і сум податків, віднесених на адміністративні витрати			
5.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
II. Витрати на збут (рахунок 93)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут	.		
2.	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
III. Інші операційні витрати (рахунок 94)				
1.	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць			
2.	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці			
3.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів			
4.	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів			
5.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів			
6.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			

**Джерело: розроблено автором на основі [33]*

Після проведення всіх необхідних процедур перевірки аудитор оцінює повноту та якість виконання всіх пунктів загального плану та програми аудиту. Після закінчення перевірки аудитор повинен скласти аудиторський висновок про достовірність бухгалтерської звітності підприємства.

Аудиторський висновок як офіційний документ в обов'язковому порядку має містити таку інформацію: найменування адресата (власника або ін.); відомості про аудитора (організаційно-правова форма, найменування або прізвище, ім'я, по батькові, місцезнаходження, номер та дата свідоцтва про державну реєстрацію, номер та дата видачі ліцензії на провадження аудиторської діяльності та строк її дії, членство в акредитованому професійному аудиторському об'єднанні); відомості про особу, щодо якої здійснюється аудит (організаційно-правова форма, найменування, місце знаходження); вступну частину (склад перевіреної фінансової звітності із зазначенням звітного періоду); аналітичну частину (опис обсягу та достовірності звітності); частина, яка містить думку аудитора; дату аудиторського висновку (коли завершено аудит). Висновок має бути підписаний керівником організації, що перевіряється, та особою, яка проводила аудит, із зазначенням номера та строку дії його кваліфікаційного атестату. Підписи скріплюються печаткою.

Позитивний аудиторський висновок ухвалюється у разі, якщо встановлено, що звітність суб'єкта, що перевіряється, є достовірною та відповідає даним бухгалтерського обліку, який відповідає вимогам чинного законодавства.

Якщо аудитом встановлено, що деякі показники містять спотворення, які істотно впливають на достовірність звітності, то складається умовно-позитивний аудиторський висновок.

У разі встановлення фактів недостовірності бухгалтерської звітності, викривлення даних, які суттєво впливають на достовірність показників звітного періоду, аудитор ухвалює негативний аудиторський висновок. Також аудитор може відмовитися від видачі аудиторського висновку, якщо в період перевірки не отримано достатньо переконливих доказів щодо достовірності фінансового стану суб'єкта, що перевіряється. Виявлені аудитором у процесі перевірки факти викривлень бухгалтерської звітності відображаються ним у робочій документації.

Аудитор повинен підготувати та надати суб'єкту, що перевіряється, письмовий звіт за результатами проведення аудиту, в якому наводиться інформація про виявлені недоліки в облікових записах, регістрах бухгалтерського обліку та системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності. У звіті аудитора можуть міститися його пропозиції щодо вдосконалення системи бухобліку та внутрішнього контролю суб'єкта, що перевіряється.

Вивчивши попередній варіант звіту аудитора, керівництво суб'єкта, що перевіряється, може прийняти рішення про внесення виправлень до бухгалтерської звітності шляхом оформлення бухгалтерських довідок щодо внесення виправлень, формування нових регістрів бухгалтерського обліку та складання звітності.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту доходів і витрат підприємства

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з точки зору Секіріної Н. В., варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати»; 31 «Фінансові витрати», (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства;

графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т. д. [33].

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена. Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні дотримуватися принципів його ведення, які передбачаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відзначимо, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Скажімо, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками [22].

Вітчизняний НП(С)БО 16 «Витрати» [35] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів [55].

Визначення терміну «витрати» у НП(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилення на форму здійснення витрат.

Слід зазначити, що нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком та контролем доходів перебувають під постійною увагою вчених та практиків. В результаті чого в нормативно-правові акти періодично вносяться зміни, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти. Так 11.02.2013 наказом №73 було прийнято НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» замість НП(С)БО № 1, 2, 3, 4, 5.

Систему нормативного регулювання обліку доходів підприємства можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів.

I – Конституція України, Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти.

Нормативні документи першого рівня визначають основні засади обліку поточних зобов'язань підприємства. Положення, що вони містять є обов'язковими для виконання всіма підприємствами України, що не належать до державних.

II – Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України. До інших нормативно-правових документів, які регламентують загальні положення щодо визначення доходу від реалізації продукції належать:

- Постанова КМУ № 419 «Про порядок представлення фінансової звітності». Вона визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності.

- Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», яке встановлює порядок відображення та зберігання

первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами.

III – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та інші нормативно-правові акти. На даному рівні визначаються методологічні аспекти формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

IV – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших організацій, які розробляються та затверджуються на основі НП(С)БО.

На цьому рівні надаються більш докладні роз'яснення щодо ведення обліку доходів підприємства. Дані нормативні акти є більш конкретизованими.

V – Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків підприємства та інші документи (накази, розпорядження) щодо організації обліку доходів від реалізації на підприємстві.

На останньому рівні в нормативних документах висвітлена специфіка ведення обліку на окремому підприємстві. Нормативні документи розроблені на основі документів вищих рівнів та враховують специфіку операцій, що мають місце на конкретному підприємстві. Наказ про облікову політику є внутрішнім документом конкретного підприємства і тому має велике значення для організації його бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику містить опис методів оцінок, які використовуватимуться підприємством при складанні фінансових звітів, а також конкретних аспектів облікової політики щодо окремих об'єктів та статей обліку.

Відповідно до МСА 300 «Планування» план допомагає аудитору: приділяти належну увагу важливим аспектам аудиту доходів та витрат; своєчасно виявити та усунути потенційні загрози; правильно організувати і управляти процесом аудиту для підвищення ефективності та дієвості; обрати членів аудиторської групи з відповідним рівнем можливостей і компетенції, щоб відповісти на очікувані ризики, та ефективно співпрацювати з ними; контролювати роботу аудиторської групи та координувати її [16, с. 250].

Програма аудиту розробляється і затверджується відповідно до плану та конкретизує план аудиту, визначаючи характер, строк та обсяг запланованих аудиторських процедур. Програма аудиторських послуг з перевірки доходів разом з планом у міру необхідності повинна змінюватися, з одночасним документуванням причин внесення змін.

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

Склад програми аудиторських послуг з перевірки доходів передбачає перевірку визнання доходів за НП(С)БО та ПКУ, зокрема: вивчення повноти та своєчасності відображення доходів у бухгалтерському обліку та в цілях оподаткування; перевірку правильності оцінки доходів відповідно до вимог П(С)БО та ПКУ; перевірку легітимності отримання пільг в оподаткуванні; встановлення повноти та своєчасності відображення інформації в податковій звітності.

Таким чином, відповідно до вимог МСА застосування аналітичних процедур зумовлене взаємозв'язками та взаємообумовленістю показників доходів і витрат. Аналітична оцінка цих взаємозв'язків створює повноту аудиторських доказів, достовірність даних, відображених у фінансовому

обліку та звітності. Методичні прийоми аналізу не можуть бути точно скориговані відповідно до конкретних обставин, але їх обов'язковий набір слід враховувати на кожному етапі аудиту. Вирішенню проблеми економічної ефективності аналітичних процедур може сприяти використання сучасних інформаційних технологій і систем.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Кондитерська галузь України є доволі конкурентною, і представлена багатьма виробниками. Найбільший з них – компанія «ROSHEN», яка виробляє понад 320 найменувань високоякісних кондитерських виробів. В асортимент корпорації входять шоколадні та желейні цукерки, карамель, ірис, шоколадні плитки та батончики, печиво, вафлі, бісквітні рулети, тістечка та торти. Деякі з них не мають аналогів на ринку України. Загальний обсяг виробництва продукції сягає близько 300 тисяч тон на рік. Кондитерські вироби «ROSHEN» виготовлені за найсучаснішими технологіями [40].

Виробничі об'єкти кондитерської корпорації ROSHEN сертифіковані відповідно до вимог міжнародних стандартів якості та безпеки продуктів харчування. На підприємствах корпорації ROSHEN працює система управління якістю, яка відповідає вимогам ISO 9001:2008, та система управління безпечністю харчових продуктів, яка відповідає вимогам стандарту ISO 22000:2005, що підтверджується наявністю у кожної з фабрик Корпорації сертифікатів відповідності [40].

Усі кондитерські фабрики корпорації ROSHEN забезпечені обладнанням для моніторингу контролю якості продукції та відповідних досліджень. Розробкою технологій і запуском високоякісних кондитерських виробів займаються спеціалісти, які пройшли атестацію та навчання у спеціалізованих іноземних центрах.

Фабрику засновано в 1874 р., на сьогодні вона є окремою юридичною особою, яка входить до кондитерської корпорації «Рошен». Форма власності – приватна. Сьогодні на Київській кондитерській фабриці ROSHEN працює близько 800 чоловік, а її продуктивність може досягати 100 т. продукції на добу. На фабриці встановлено високоякісне обладнання як зарубіжних, так і вітчизняних виробників.

На рис. 2.1 наведена динаміка середньомісячної заробітної плати працівників та кількості працівників на підприємстві.

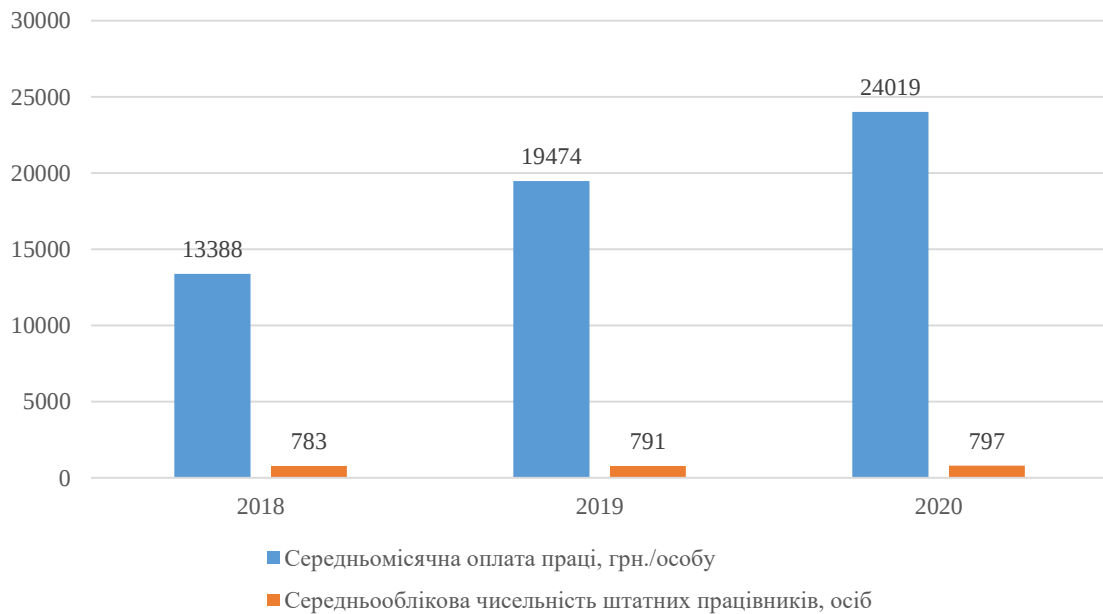


Рис. 2.1. Динаміка середньомісячної заробітної плати працівників та кількості працівників ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2018-2020 рр.

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Можна відзначити, що кількість працівників зростала, а разом з цим зростала і оплата праці співробітників, що для забезпечення добробуту працівників є позитивним. За 2 роки середня заробітна плата на підприємстві зросла більш ніж на 10 тис. грн.

Київська кондитерська фабрика ROSHEN сертифікована відповідно до вимог міжнародних стандартів якості ISO 9001: 2008 та безпеки продуктів харчування ISO 22000: 2005.

Досліджуючи організаційну структуру підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» необхідно відмітити наявність органів управління даним Товариством, зокрема слід відмітити, що вищим органом є Загальні збори; наглядовий орган – Рада; виконавчий орган – Правління; контролюючий орган – Ревізійна комісія. Збори Корпорації є вищим органом управління. Очолює підприємство – Генеральний директор – Юрій Луцков, який працює на посаді більше 10 років, дотримується демократичного стилю управління.

Отже, очолює підприємство Генеральний директор, який одночасно є членом Ради директорів, тобто керує роботою дирекції на основі єдиноначальності. Дирекція та її керівник підзвітні Зборам та Раді. Структура, чисельний та персональний склад дирекції затверджується Радою за поданням Генерального директора.

Організаційна структура «Рошен» організована по лінійно-функціональному принципу, тому що поділ праці в сфері управління здійснюється шляхом угруповання однорідних робіт з функціями управління й об'єднання їх у підрозділи апарата управління підприємством [20]. Найвищим органів управління компанії є співвласники підприємства [2].

Організаційна структура підприємства наведена на рис. А.1 (Додаток А).

Операційна система підприємства призначена комплексно вирішувати питання створення нових виробів і оптимізації процесу виробництва, реалізації продукції і інвестування виробництва. Основною метою діяльності підприємства є виробництво і реалізація промислової продукції, виконання робіт, надання послуг для задоволення потреб населення [2].

Для забезпечення кадрової стабільності в організації керівництво ПрАТ «Рошен» розробило систему мотивації діяльності персоналу, яка складається з матеріальної та нематеріальної мотивацій (рис. 2.2.).

Як відомо, матеріальна мотивація в організації реалізовується через систему оплати праці персоналу. Окрім матеріального стимулювання ця форма мотивації передбачає і застосування матеріальних санкцій (при зниженні якості продукції, допущенні браку). Під матеріальною мотивацією варто розуміти прагнення достатку, певного рівня добробуту, матеріального стандарту життя. Прагнення людини до покращення свого добробуту зумовлює необхідність збільшення трудового внеску, а, отже, і збільшення кількості, якості та результативності праці [31].



Рис. 2.2. Характеристика мотиваційної політики ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

При створенні нових рецептур для виготовлення продукції та впровадження нового обладнання, яке дозволяє значно скоротити затрати ручної праці і енергозатрати, а також покращити якість продукції і зменшити долю браку, процес прийняття рішень на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» має наступний вигляд:

1. Генеральний директор, узгодивши зі своїми заступниками приймає рішення про введення нового продукту та впровадження нового обладнання.
2. За допомогою наради дана інформація доводиться до начальника служби кондитерських виробів.
3. Директор служби кондитерських виробів на нараді доводить дану інформацію до керівників відділів та цехів, менеджерів.
4. Керівниками цехів здійснюється розробка і оцінка альтернативних варіантів рішень рецептури цукерок, інформація доводиться до працівників філії.
4. У свою чергу менеджери кожен у своїй сфері (аналіз конкурентів,

роздрібні мережі, робота з оптовими (регіональними) клієнтами, робота з кафе, ресторанами) приймають рішення про конкретну реалізацію заходів, щодо збуту та просування товару.

Отже, як бачимо, на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» технологія впровадження управлінських рішень організована «зверху-вниз».

Кадрова служба ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» має за головну мету забезпечення тепер та у майбутньому кожного робочого місця, кожної посади персоналом відповідної кваліфікації. Реалізація цієї кінцевої мети передбачає виконання багатьох функцій, а саме:

- набір персоналу (відбір, орієнтація, наймання, адаптація);
- підготовка персоналу (промислово-технічне учнівство, загальна підготовка, підвищення кваліфікації, просування на службі);
- оцінка персоналу (контроль відповідності персоналу конкретним потребам, висування, кар'єри, службових переміщень);
- мотивація додержання дисципліни (регламентація, санкції);
- контроль додержання правил гігієни та безпеки (медицина праці, безпека людей та матеріальних благ);
- забезпечення зв'язків між керівництвом та представниками трудових колективів;
- реалізація соціальних функцій (сімейна допомога, харчування на підприємстві та ін.).

Контроль в кадровій службі підприємства здійснюється директором з персоналу, який контролює всі процеси, які здійснюються даною службою в ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Ці та деякі інші функції реалізуються кадровими службами (відділами кадрів) у тісному співробітництві як з генеральною дирекцією (наприклад, питання загальної стратегії або висування на посади), так і з відповідними структурними підрозділами підприємства, тією чи іншою мірою беруть участь в розробці та реалізації кадрової політики.

Основні техніко-економічні показники роботи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» представлено у вигляді табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Основні техніко-економічні показники виробничо-господарської діяльності
ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2018-2020 рр.

№	Показник	Роки			Абсолютне відхилення, +, -		Темп зростання (зниження), %	
		2018	2019	2020	2019-2018	2020-2019	2019-2018	2020-2019
1	Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), тис. грн.	388760	470093	638817	81333	168724	20,92	35,89
2	Середньооблікова чисельність штатних працівників, осіб	783	791	797	8	6	1,02	0,76
3	Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	125796	184852	229719	59056	44867	46,95	24,27
4	Продуктивність праці, тис. грн./особу	275,64	327,69	468,44	52,05	140,75	18,88	42,95
5	Середньорічна оплата праці, тис. грн./особу	160,66	233,69	288,23	73,03	54,54	45,46	23,34
6	Середньорічна вартість основних засобів (по залишковій вартості), тис. грн.	638830	577557	583172	-61273	5615	-9,59	0,97
7	Фондовіддача, грн./грн.	0,3378	0,4488	0,6402	0,111	0,1914	32,86	42,65
8	Коефіцієнт оборотності оборотних коштів	2,506	2,9467	2,7991	0,4407	-0,1476	17,59	-5,01
9	Середньорічна вартість активів, тис. грн.	892820	1195620	2200681	302800	1005061	33,92	84,06
10	Власний капітал, тис. грн.	543524	718251	1390044	174727	671793	32,15	93,53
11	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	318238	393995	556236	75757	162241	23,81	41,18
12	Повні витрати на виробництво та реалізацію продукції, тис. грн.	335380	454458	644838	119078	190380	35,51	41,89
13	Витрати на 1 грн. реалізованої продукції, коп.	1,3726	1,4006	1,2173	0,028	-0,1833	2,04	-13,09
14	Прибуток від реалізації продукції, тис. грн.	11887	9836	7353	-2051	-2483	-17,25	-25,24
15	Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	11125	8330	5257	-2795	-3073	-25,12	-36,89
16	Рентабельність продукції, %	3,50%	2,11%	0,95%	-1,39%	-1,16%	x	x
17	Рентабельність власного капіталу, %	2,05%	1,16%	0,38%	-0,89%	-0,78%	x	x
18	Рентабельність активів, %	1,25%	0,70%	0,24%	-0,55%	-0,46%	x	x

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Проведений аналіз дозволив зробити висновки, що порівняно з 2019 р., в 2020 р. чистий дохід зріс на 35,89%, а в 2019 р. порівняно з 2018 р. – на 20,92%, що свідчить про стрімкий розвиток продажів підприємства.

Середньооблікова кількість працівників незначно зросла, а фонд оплати праці збільшився в 2020 р. на чверть порівняно з 2019 р. При цьому зросла продуктивність праці працівників.

На підприємстві також зросла фондовіддача, що свідчить про підвищення дохідності від використання основних засобів.

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» активно нарощує вартість активів, проте вартість власного капіталу залишається майже незмінною.

Чистий дохід від реалізації продукції зростає вищими темпами, аніж собівартість продукції, що є позитивним для підприємства. Витрати на 1 грн реалізованої продукції перевищують 1 грн, що є вкрай негативним для підприємства, оскільки фактично виробнича діяльність не приносить прибутку. Показники рентабельності були найвищими в 2019 р., проте в 2020 р. рентабельність знизилась, хоч і була додатною, що є позитивним для підприємства.

Оскільки основним ресурсом будь-якої діяльності є люди, то загальна характеристика діяльності підприємства має бути доповнена детальним аналізом персоналу підприємства, його складу та структури. Склад і кількісне співвідношення різних категорій і груп персоналу за системою показників наведене в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз структури працівників ПрАТ «Київська кондитерська фабрика
«Рошен» за 2019-2020 рр.

Показник	2019 р.		2020 р.		Відхилення	
	осіб	%	осіб	%	абсолютне +/- осіб	структурні зрушення, п.п.
Середньооблікова кількість штатних працівників:	791	100,00%	797	100,00%	6	0,76%
Непромисловий персонал	195	24,65%	198	24,84%	3	1,54%
ПВП, всього	596	75,35%	599	75,16%	3	0,50%
в т. ч.						
- робітники	479	60,56%	477	59,85%	-2	-0,42%
- керівники	20	2,53%	19	2,38%	-1	-5,00%
- спеціалісти	68	8,60%	73	9,16%	5	7,35%
- службовці	8	1,01%	8	1,00%	0	0,00%
- інший персонал (молодший)	21	2,65%	22	2,76%	1	4,76%

обслуговуючий персонал, працівники охорони, учні)						
---	--	--	--	--	--	--

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Можна побачити за даними таблиці 2.2, що ПрАТ Київська кондитерська фабрика «Рошен» зросла за рік кількість працівників на 6 осіб. При цьому зросла кількість непромислового персоналу та промислово-виробничого персоналу (на 3 особи кожна група). Знизилась кількість робітників та керівників, проте зросла кількість спеціалістів та іншого персоналу. Незмінною залишилась кількість службовців.

Аналіз структури персоналу варто провести за такими класифікаційними ознаками, як вік, стать, рівень освіти, професійна майстерність (кваліфікація), стаж роботи, розмір заробітної плати тощо.

Динаміку вікової структури персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр. наведемо у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка вікової структури персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр.

Вікові категорії	2019 р.		2020 р.		Відхилення	
	кількість, осіб	питома вага, %	кількість, осіб	питома вага, %	абсолютне, +/-, осіб	структурні зрушення, п. п.
Промислово-виробничий персонал підприємства, в цілому						
Молодь віком 15-28 років	112	18,79%	117	19,53%	5	4,46%
29-40 років	201	33,72%	192	32,05%	-9	-4,48%
41-50 років	166	27,85%	177	29,55%	11	6,63%
51-60 років	83	13,93%	81	13,52%	-2	-2,41%
Понад 60 років	34	5,70%	32	5,34%	-2	-5,88%
Разом	596	100,00%	599	100,00%	3	0,50%
Управлінський персонал						
Молодь віком 15-28 років	8	8,33%	9	9,00%	1	12,50%
29-40 років	21	21,88%	23	23,00%	2	9,52%
41-50 років	37	38,54%	34	34,00%	-3	-8,11%
51-60 років	21	21,88%	23	23,00%	2	9,52%
Понад 60 років	9	9,38%	11	11,00%	2	22,22%
Разом	96	100,00%	100	100,00%	4	4,17%

Виробничий персонал						
Молодь віком 15-28 років	142	28,40%	145	29,06%	3	2,11%
29-40 років	183	36,60%	187	37,47%	4	2,19%
41-50 років	94	18,80%	93	18,64%	-1	-1,06%
51-60 років	58	11,60%	54	10,82%	-4	-6,90%
Понад 60 років	23	4,60%	20	4,01%	-3	-13,04%
Разом	500	100,00%	499	100,00%	-1	-0,20%

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

За даними табл. 2.3 можна побачити, що в структурі промислово-виробничого персоналу найбільшу частку займають працівники віком від 29 до 40 років, далі йдуть працівники віком від 41 до 50 років. Загалом структура залишилась майже незмінною, і ці категорії працівників є найчисленнішими в структурі промислово-виробничого персоналу.

В структурі управлінського персоналу найбільшу частку займають працівники від 41 до 50 років (34%), по 23% займають працівники віком від 29 до 40 років та від 51 до 60 років. Цілком логічно, що в структурі управлінського персоналу більше працівників є старшими за віком.

В структурі виробничого персоналу найбільшу частку займають працівники віком від 41 до 50 років (37,47%), після них – працівники віком від 15 до 28 років (29,06%).

Також варто відзначити, що персоналу віком старше 60 років найбільше серед промислово-виробничого персоналу (32 особи), і, в основному, працівники цього віку є найменшою категорією за чисельністю.

У табл. 2.4 розрахуємо гендерну структуру персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр.

Таблиця 2.4
Динаміка гендерної структури персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр.

Стать	Кількість по роках, осіб		У % до загальної чисельності (питома вага)		Відхилення	
	2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.	абсолютне, +/-, осіб	структурні зрушення
Промислово-виробничий персонал підприємства, в цілому						
Чоловіки	275	46,14 %	275	45,91 %	0	0,00 %
Жінки	321	53,86 %	324	54,09 %	3	0,93 %

Разом	596	100,00 %	599	100,00 %	3	0,50 %
Управлінський персонал						
Чоловіки	44	45,83 %	45	45,00 %	1	2,27 %
Жінки	52	54,17 %	55	55,00 %	3	5,77 %
Разом	96	100,00 %	100	100,00 %	4	4,17 %

Продовження табл. 2.4

Виробничий персонал						
Чоловіки	231	46,20 %	230	46,09 %	-1	-0,43 %
Жінки	269	53,80 %	269	53,91 %	0	0,00 %
Разом	500	100,00 %	499	100,00 %	-1	-0,20 %

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Дані табл. 2.4 свідчать, що в статевій структурі персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» переважають жінки. Проте, протягом 2019-2020 рр. чисельність жінок взагалі не зросла, а чоловіків – знизилась на 1 особу. Внаслідок цього питома вага чоловіків в статевій структурі виробничого персоналу зменшилась на 0,43%.

Ефективність роботи персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» значно залежить від освітнього та кваліфікаційного рівня. Розподіл персоналу компанії за освітою представлений у табл. 2.5.

За даними табл. 2.5 найбільшу питому вагу в структурі персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за освітнім рівнем мають працівники з професійно-технічною освітою, їх кількість протягом досліджуваного періоду збільшилась на 3 особи.

Таблиця 2.5

Динаміка освітньої структури персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр.

Показники	2019 р.		2020 р.		Відхилення	
	осіб	питома вага, %	осіб	питома вага, %	абсолютне, +/-, осіб	структурні зрушення, п.п.
1	2	3	4	5	6	7
Середня освіта з них:	29	4,87 %	29	4,84 %	0	0,00 %
- управлінський персонал						
- виробничий персонал	29	4,87 %	29	4,84 %	0	0,00 %
Професійно-технічна освіта, з них:	279	46,81 %	282	47,08 %	3	1,08 %
- управлінський персонал	29	4,87 %	30	5,01 %	1	3,45 %
- виробничий персонал	250	41,95 %	252	42,07 %	2	0,80 %

Неповна вища освіта з них:	111	18,62 %	111	18,53 %	0	0,00 %
- управлінський персонал	1	0,17 %	1	0,17 %	0	0,00 %
- виробничий персонал	110	18,46 %	110	18,36 %	0	0,00 %
Базова вища освіта з них:	108	18,12 %	108	18,03 %	0	0,00 %

Продовження табл. 2.5

- управлінський персонал	55	9,23 %	55	9,18 %	0	0,00 %
- виробничий персонал	53	8,89 %	53	8,85 %	0	0,00 %
Повна вища освіта з них:	69	11,58 %	69	11,52 %	0	0,00 %
- управлінський персонал	41	6,88 %	41	6,84 %	0	0,00 %
- виробничий персонал	28	4,70 %	28	4,67 %	0	0,00 %
Разом	596	100,00 %	599	100,00 %	3	0,50 %

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Така динаміка зумовлена тим, що керівництво ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» приділяє достатню увагу підготовці та підвищенню кваліфікації виробничого персоналу. Загалом, можна стверджувати, що повну вищу освіту має 11,52% персоналу підприємства, базову вищу освіту – 18,03%. Найбільше працівників мають професійно-технічну освіту (47,08%). Це пов'язано з тим, що на підприємстві велика кількість виробничого персоналу, для якого достатнім рівнем освіти є саме цей рівень. Вища освіта в більшій мірі є більш бажаною для управлінського персоналу підприємства.

В табл. 2.6 наведена характеристика виробничого персоналу по групах робітників за рівнем кваліфікації.

Таблиця 2.6

Характеристика виробничого персоналу по групах робітників за рівнем кваліфікації ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020

рр.

Кваліфікаційні групи робітників	Основні роботи, що виконуються	Термін підготовки, стажування, досвід	Питома вага у загальній кількості працівників, %	
			2019 р	2020 р.
Висококваліфіковані	Особливо складні і відповідальні роботи	Більше 2-3 років. Періодичне стажування. Великий досвід роботи	21,12%	20,02%
Кваліфіковані	Складні роботи	1-2 роки. Чималий досвід роботи.	40,27%	43,73%
Малокваліфіковані	Нескладні роботи	Деякі тижнів. Певний довід роботи	23,58%	24,88%

Некваліфіковані	Допоміжні та обслуговуючі роботи	Не мають спеціальної підготовки	15,03%	11,37%
-----------------	----------------------------------	---------------------------------	--------	--------

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Формування стабільного колективу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» залежить від періоду роботи працівників. Склад та структуру персоналу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за стажем роботи розглянемо за даними табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Динаміка структури персоналу за стажем роботи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019-2020 рр.

Показники	2019 р.		2020 р.		Відхилення	
	осіб	питома вага, %	осіб	питома вага, %	абсолютне, +/-, осіб	структурні зрушення, п.п.
Менше 1 року	10	1,68 %	11	1,84 %	1	10,00 %
1-3 роки	8	1,34 %	9	1,50 %	1	12,50 %
3-5 роки	317	53,19 %	312	52,09 %	-5	-1,58 %
5-10 років	212	35,57 %	214	35,73 %	2	0,94 %
10-20 років	40	6,71 %	42	7,01 %	2	5,00 %
Понад 20 років	9	1,51 %	11	1,84 %	2	22,22 %
Разом	596	100,00 %	599	100,00 %	3	0,50 %

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Як видно з даних табл. 2.7, в ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» переважають працівники зі стажем роботи 3-5 років, а найменшу частку становлять працівники зі стажем роботи 1-3 роки. Така ситуація свідчить про те, що працівники підприємства в середньому мають достатній досвід та злагодженість, щоб не мати часті міжособистісні конфлікти.

2.2. Особливості організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» здійснюється за

допомогою таких первинних документів, як платіжне доручення (див. Додаток З, І), товарно-транспортна накладна (див. Додаток К), видатковий касовий ордер (див. Додаток Л).

Платіжне доручення – розрахунковий документ, який містить доручення платника банку, здійснити переказ визначеної в ньому суми коштів зі свого рахунку на рахунок отримувача.

Товарно-транспортна накладна – це один із основних первинних документів, що супроводжує перевезення вантажу та використовується як юридичними, так і фізичними особами, об'єднуючи всіх учасників транспортного процесу (покупця, продавця, перевізника, водія та інших сторін, наприклад експедитора).

Видатковий касовий ордер – це первинний документ, що застосовується для оформлення видачі готівки з каси підприємств (юридичних осіб). Введено в дію з 29 квітня 2009 року. Бланк затверджено постановою Правління Національного банку України за № 637 від 15 грудня 2004 року «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні» (наведено у додатку 3) з урахуванням змін за постановою Національного банку України за № 252 від 29.04.2009 року. Видатковий касовий ордер повинен бути підписаний керівником, головним бухгалтером підприємства (або особою, уповноваженою керівництвом).

Для обліку доходів досліджувана фабрика використовує субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» і рахунок 71 «Інший операційний дохід».

На субрахунку 703 «Дохід від виконання робіт і послуг» відображаються такі суми:

- нарахування згідно з тарифами на виконувани перевезення;
- стягнена плата за порожній проїзд автомобілю до першого пункту навантаження або останнього пункту розвантаження;
- стягнена плата за додатковий час автомобіля внаслідок зважування та переваги вантажу;

- нарахована плата за проведення транспортно-експедиційних і вантажно-розвантажувальних робіт;
- плата до стягнення з клієнтів плата за перевезення, викликане неприйняттям або нездачею вантажу (відшкодування витрат, понесених перевізником).

На субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» обліковуються суми виручки, виручки, штрафів, отримані внаслідок:

- відмови або неправильної доставки товарів і транспортної документації;
- невиконання обсягу перевезень, визначеного договором;
- ненадання вантажу до перевезення.

Наприклад, обсяг продукції, що була відвантажена Київською кондитерською фабрикою «Рошен», становить 195 тис. грн., в тому числі ПДВ – 32500 грн.

Сума штрафів, пені та пені за цей період становить 780 гривень. Сума проданих товарів за цей період становить 154 712 грн. Ця сума складається з виробничої собівартості послуг, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. У собівартість продукції входить:

- ціна сировини і матеріалів – 34053 грн.;
- заробітна плата водіїв, експедиторів та перевізників – 33372 грн.;
- внески на державне соціальне страхування та зборів, нарахованих на таку заробітну плату, – 12014 гривень;
- витрати на відрядження цієї категорії працівників – 10125 грн.;
- оренда автомобіля, що використовується для обслуговування – 1200 грн.;
- амортизація рухомого обладнання, що використовується для продажу продукції – 21795 грн.;
- витрати на поточний ремонт рухомого складу – 4552,5 грн.;

– нерозподілені постійні загальні витрати на виробництво 3814 грн. Адміністративні витрати за звітний період – 15019 грн. Сума витрат, пов'язаних з реалізацією продукції – 5465 грн. Інші витрати операційної діяльності – 1861 грн. (таблиця 2.8).

У додатку Б наведена накладна № 1 на відпуск готової продукції підприємством, у додатку В – накладна № 2 також на відпуск продукції, у додатку Г наведений акт взаємозаліку між ПрАТ «Кондитерська фабрика Рошен» та ТОВ «Луч», якому фабрика реалізувала готову продукцію, а дане підприємство продало її на користь фабрики. В Додатку Д та Е наведені платіжні доручення на сплату ЄСВ.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку доходів та витрат на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Отримана на поточний рахунок підприємства плата за відвантажену продукцію	311	361	195000
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	32500
3	Отримані на поточний рахунок суми штрафів, пені, неустойки	311	681	780
4	Списані раніше нараховані зобов'язання з ПДВ	703	643	32500
5	Відображені доходи від відвантаження продукції	681	703	195000
6	Відображений дохід у сумі штрафів, пені, неустойки, визнаних замовником	681	715	780
7	Списані на фінансовий результат доходи від реалізації продукції	703	791	162500
8	Списані на фінансовий результат доходи у вигляді штрафів, пені, неустойки	715	791	780
9	Відображена вартість сировина та матеріалів	23	203	34053
10	Віднесена на витрати заробітна плата водіїв, експедиторів і вантажників	23	661	33372
11	Віднесені на витрати внески на соціальне страхування, нараховані на заробітну плату	23	65	12014

	водіїв, експедиторів і вантажників			
12	Віднесені на виробничу собівартість витрати на відрядження водіїв, експедиторів і вантажників	23	372	10125
13	Нарахована амортизація рухомого складу, що використовується для перевезення продукції	23	131	21795
14	Відображені витрати на поточний ремонт рухомого складу	23	20, 631 та ін.	4552,5
15	Списані на виробництво розподілені загальновиробничі витрати	23	91	11441,5
16	Відображені інші витрати операційної діяльності	94	20, 631 та ін.	1861
17	Списана на виробничі витрати орендна плата за автомобіль, що використовується для перевезення продукції (сума без ПДВ)	23	685	1200
18	Списані на собівартість реалізованих послуг нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	903	91	3814
19	Списані на фінансовий результат нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	791	903	3814
20	Відображена собівартість реалізованої продукції	903	23	128553
21	Віднесені на фінансовий результат:	791	903	128553
	- витрати з реалізації продукції;	791	92	15019
	- адміністративні витрати;	791	93	5465
	- витрати на збут;	791	94	1861
	- інші витрати операційної діяльності			

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Аналітичний облік за субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» проводиться за видами транспортних перевезень, експедиційних і навантажувально-розвантажувальних процесів, крім того, за операційними департаментами ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Один із принципів бухгалтерського обліку – це принцип відповідності витрат отриманим доходам. Для визначення фінансового результату звітного періоду варто зрівняти доходи певного періоду з витратами, що були понесені для надходження цих доходів.

Облік розрахунків за податками:

1. Податок на прибуток. Досліджуване підприємство ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» належить до складу тих, що застосовують податкові різниці та виконує вимоги вищезазначеної статті:

- на суму нарахованої в бухгалтерському обліку амортизації фінансовий результат до оподаткування збільшується;

- на суму амортизації, розрахованої відповідно до норм п. 138.3 ст. 138 Кодексу, фінансовий результат до оподаткування зменшується.

2. ПДВ. Якщо основні засоби придбано у платника ПДВ, то на підставі складеної та зареєстрованої ним у ЄРПН податкової накладної підприємство-покупець, яке є платником ПДВ, відображає податковий кредит у загальному порядку. Будь-яких спеціальних правил у разі придбання автомобіля немає.

Дохід від реалізації продукції визнається за відомим правилом «першої події» – або за датою надання послуг (оформлення акта виконаних робіт або іншого первинного документу), або за датою отримання від замовників грошових коштів на банківський рахунок чи до каси підприємства. Дата виникнення податкового зобов'язання з ПДВ на послуги «прив'язана» до дати визнання валового доходу.

На досліджуваному підприємстві доходи (виручка) від реалізації продукції відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації» за такими субрахунками і відображається в балансі:

– 703.1 «Дохід від реалізації послуг».

Визначення надходжень у якості доходів проходить при здійсненні таких наведених умов: передані покупцю ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на цінності; підприємство надалі не здійснює контролю за реалізованою продукцією; сума доходу може бути достовірно визначена; в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати на операцію можуть бути достовірно визначені.

Наведемо синтетичний облік доходів від реалізації продукції в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків синтетичного обліку доходів на підприємстві

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Отримані доходи від фізичних осіб за	301,311	703.1

	готівку від реалізації продукції		
2.	Надання послуг, робіт покупцям	361	703.1
3.	Надання послуг, робіт різним дебіторам	372,377	703.1
4.	Нарахування податку на додану вартість	703.1	64.102
5.	Отримані кошти від покупців та дебіторів	301	361,37

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Підприємство може мати й інші джерела доходів, які не пов'язані з операційно-фінансовою діяльністю та потребують окремого обліку та звітності. Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» – це рахунок інших доходів, на якому обліковуються доходи від операцій з непов'язаними особами під час здійснення фінансової діяльності. За рахунком 73 «Інші фінансові доходи» відкриті субрахунки:

- 732 «Проценти отримані».

Синтетичний облік інших доходів наведений в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків синтетичного обліку інших доходів підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Отримання дивідендів чи процентів на вкладений капітал в інші підприємства	301	732
2.	Нарахування фінансового доходу до отримання за передані необоротні активи в оренду	373	732

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Аналітичний облік операцій на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» ведеться за об'єктами фінансування та іншими ознаками.

Облік інших доходів ведеться на рахунку 74 «Інші доходи». Він призначений для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю.

Отже, тут відображаються операції, які не ввійшли до рахунків 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

У кредиті рахунка 74 «Інші доходи» записується одержання доходу, в дебеті – сума податків на додану вартість, акцизний збір, інші платежі, списання на фінансовий результат. Рахунок 74 має такі субрахунки:

- 742 «Доход від реалізації необоротних активів»;

Дебет рахунку 372, Дебет рахунку 377 «Розрахунки з різними дебіторами»; Кредит рахунку 742 «Доход від реалізації необоротних активів».

Аналітичний облік інших доходів організовується за окремими субрахунками та операціями, що відображаються на них. Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підприємство обліковує протягом місяця виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва (рис. 2.3).

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання загальновиробничих витрат на рахунки 23 «Виробництво».

Наступним етапом є аналітичний облік загальновиробничих витрат. Він ведеться по кожному цеху окремо за встановленою номенклатурою статей. На основі первинних документів в кінці місяця складається журнал-ордер по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» по всім видам витрат, та обороти за період.

Отже, дана відомість відображає облік загальновиробничих витрат у аналітичному розрізі та дає представлення про склад загальновиробничих витрат, їх накопичення та подальше списання. Тобто, на даному етапі відбувається відображення інформації про загальновиробничі витрати на рахунках бухгалтерського обліку. Схема кореспонденцій по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на підприємстві наведена на рис. 2.4.

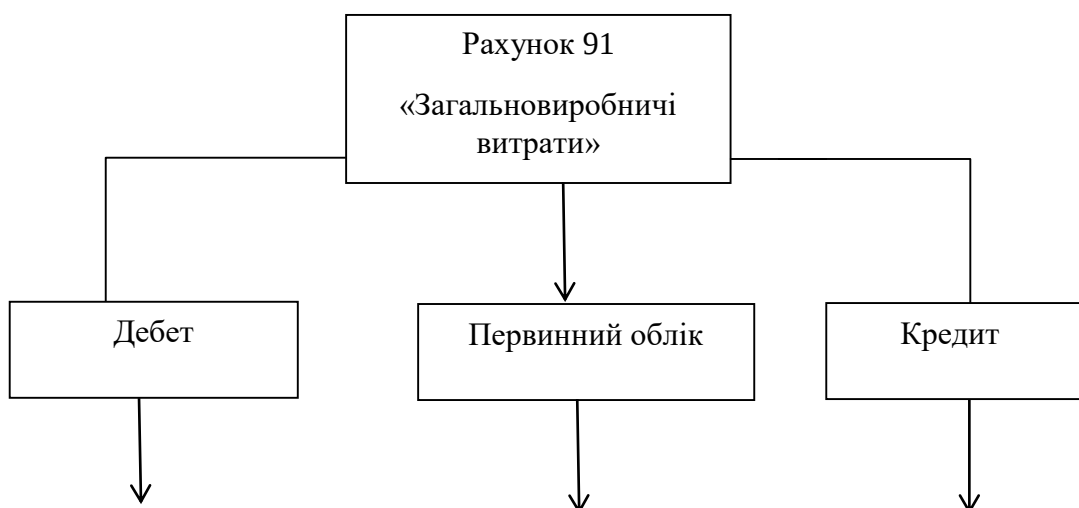




Рис 2.3. Економічна характеристика рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Джерело: складено автором на основі даних підприємства

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»

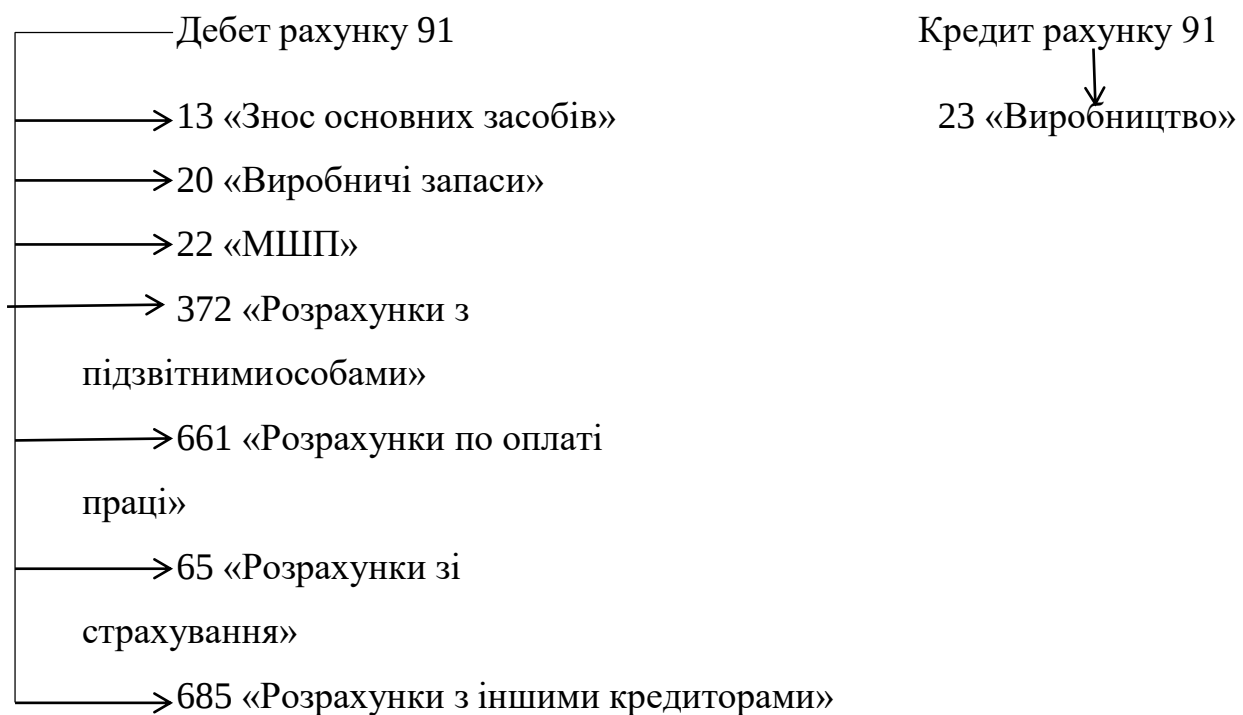


Рис 2.4. Схема кореспонденцій по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

В якості бази розподілу загальновиробничих витрат використовується основна і додаткова заробітна плата.

При визначенні коефіцієнта розподілу загальновиробничих витрат береться відношення суми основної та додаткової заробітної плати по окремому виду продукції до загальної суми основної і додаткової заробітної плати вцілому по всім видам виробленої продукції:

$$K = 132,20 : 58437,98 = 0,002262$$

Далі отриманий коефіцієнт помножується на загальну суму загальновиробничих витрат вцілому по всім видам виробленої продукції:

$$27827,43 * 0,002262 = 62,95$$

Таким чином ми отримуємо розподілені загальновиробничі витрати на один вид продукції.

Такий розподіл загальновиробничих витрат виконується комп'ютером за допомогою встановленої програми, тобто зменшуються витрати праці та часу робітників бухгалтерії.

Таким чином, загальновиробничі витрати на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» розподіляються на кожен найменування продукції за допомогою бази розподілу, в якості якої використовується основна і додаткова заробітна плата. Такий метод розподілу загальновиробничих витрат для даного підприємства є не досить ефективним та доцільним, оскільки при такому розподілі значно перекручується собівартість продукції та послуг, в результаті чого підприємство не доотримує прибуток.

Виробництво являється основою операційної діяльності підприємства, до якої відноситься і фінансова та інвестиційна діяльність. Першочерговою метою обліку виробництва становиться повне, вчасне, достовірне відображення факту стосовно розміру та складових витрат і контроль за споживанням всіх категорій виробничих ресурсів, та кількості виробленої продукції (робіт, послуг) у натуральних та грошових показниках. Основними завдання обліку у виробництві є:

- визначення складу та диференціації виробничих витрат за їх елементами, статтями витрат, змістом, суміжними періодами, місцем прикладення (центрами відповідальності) та іншими ознаками;
- затвердження фактичного рівня собівартості одиниці продукції згідно з встановленими положеннями та співставлення їх з нормативними, розрахунковими (прогнозними чи кошторисними) рівнями ринкових цін;

- своєчасне та повне звітування про факти виготовлення продукції, (робіт чи послуг) за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

- підготовка даних про обсяги витрат та виробництво продукції (надання робіт чи послуг) у відповідних системах документів, облікових реєстрів та звітностях [9].

Виробничий облік є невід'ємною частиною як фінансового, так і управлінського обліку. Фінансовий та управлінський облік різняться між собою детальністю інформації, та її спрямованість, доступність даних користувачами та системою обмежень, які контролюють фінансову звітність. Облік і відображення у фінансовій звітності запасів здійснюється відповідно до МСБО 2 [37].

Запаси класифікуються на ПрАТ «Київській кондитерській фабриці «Рошен» по однорідних групах, наприклад: тара і тарні матеріали; паливо; сировина і матеріали; будівельні матеріали; інші матеріали; запасні частини (до року); незавершене виробництво; товари куплені; малоцінні та швидкозношувані предмети. Згідно з діючим планом рахунків України визначилась відповідна інтегрована система обліку. Саме сама побудова плану рахунків дає зрозуміти, що 1 - 3 клас це рахунки які призначені для відображення активу балансу (його об'єктів), 4 - 6 - пасив, а 7 - 9 - для складання звіту про фінансові результати «Звіт про сукупний дохід». Рахунки призначені для обліку операційної діяльності знаходяться в переважно в класах 8 та 9, «Витрати за елементами» та «Витрати діяльності».

Рахунки з цих класів, базуючись на величенні кооперативу, та за їх рішенням, можуть використовуватись одночасно, або тільки один з вище названих класів. Тоді, коли рахунки 9 класу не використовуються, додатково застосовується рахунок 85 «інші витрати». А якщо до обліку залучаються рахунки двох класів, то рахунок 85 не використовують [5].

Насамперед, у виробничих кооперативах витрати виробництва відображаються на рахунку 23 «Виробництво», де узагальнюється інформація

про виробничі витрати по всіх об'єктах окремо. Сальдо за рахунком 23 зображує незавершене виробництво і відображується в активі балансу, тому рахунок 23 включено до класу 2 «Запаси». Все це ж відноситься і до рахунку 24 «Брак у виробництві». Є витрати, які частково відносяться до виробничої діяльності, і обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На ньому узагальнюється інформація про витрати, які були здійснені у звітному році, але які слід віднести до витрат майбутнього періоду. Крім рахунків виробництва, витрати з цього рахунка розподіляють на рахунки пов'язані з організацією та управлінням підприємством (адміністративні витрати), збутом продукції, іншою операційною, а також фінансовою та інвестиційною діяльністю [7].

Деталізація даних надалі відбувається в розрізі субрахунків та об'єктів аналітичного обліку, які відкриваються до названих синтетичних рахунків. Інформація, яка надається за допомогою управлінського обліку, орієнтується на задоволення потреб поточного та стратегічного управління, на оптимізацію споживання ресурсів підприємством, забезпечення об'єктивних оцінок діяльності підрозділів та окремих керівників. Собівартість є досить неоднозначним і змінним показником, так як при застосуванні різних правил значення собівартості буде різним.

Отже, собівартість однієї і тієї продукції буде відрізнятися при зміні елементів облікової політики підприємства:

- методів калькулювання;
- баз розподілу загальновиробничих (непрямих витрат);
- методів списання запасів;
- складу постійних і змінних витрат.

Поділ постійні/змінні витрати досить умовний і за виробничої ситуації може бути змінений: порядку розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ); складу прямих і непрямих (загальновиробничих) витрат; методів амортизації основних засобів, визначених строків їх корисного використання,

ліквідаційної вартості; стандартів бухгалтерського обліку, які застосовуються, національні чи міжнародні [10].

Так за дебетом рахунку 23 «Виробництво» накопичуються всі витрати які понесені для виробництва, заробітна плата робітників, які зайняті основним виробництвом, амортизація виробничого приміщення, загальновиробничі витрати, що віднеслися на собівартість виробленої продукції та сума незавершеного виробництва, а по кредиту відображається сума випущеної готової продукції та сума відходів виробництва. Рахунок 23 «Виробництво» призначений для обліку витрат, які понесені на протязі місяця і склали виробничу собівартість всієї виробленої продукції [10].

Синтетичний облік витрат на виробництво і виходу продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво» та 232 "Тваринництво". За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою до групи операційних, калькуляційних рахунків. Субрахунок 231, 232 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображуються прямі матеріальні витрати, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку; за кредитом – надходження продукції, виконані роботи та послуги [22].

Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат виробництва повинна забезпечити: відображення всіх проведених операцій щодо витрат, відповідний розподіл витрат за об'єктами обліку і об'єктами калькулювання, визначення собівартості продукції, своєчасне отримання необхідної інформації для потреб управління. На організацію аналітичного обліку витрат впливають різноманітні фактори, основні серед яких [14].

- тип виробництва, особливості його організації і технологій;
- асортимент продукції;
- структура управління підприємства;

- організація обліку за місцями і центрами витрат, центрами відповідальності;
- методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;
- рівень автоматизації облікових робіт:

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво» (рис. 2.5). Цей рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. По дебету облічують збирання витрат, а по кредиту вироблену продукцію [12].

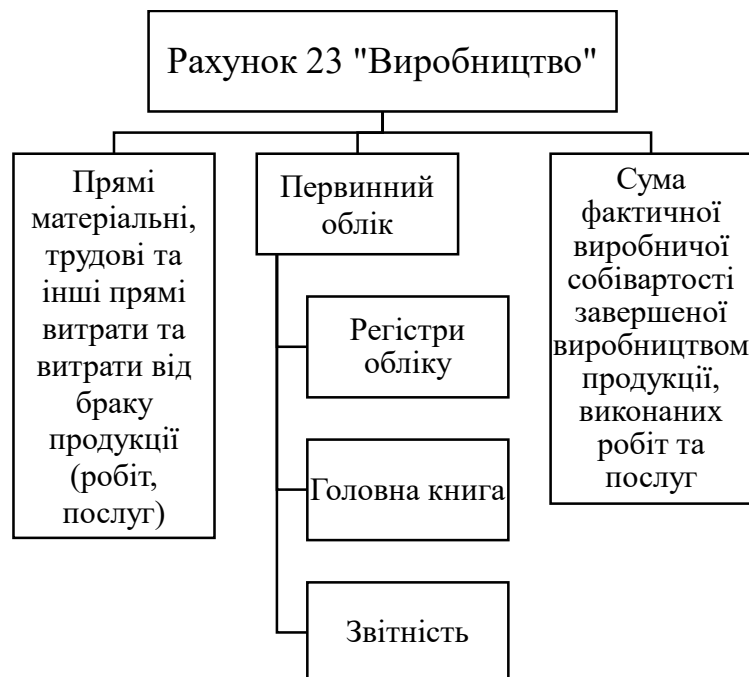


Рис. 2.5. Загальна схема організації обліку витрат

Джерело: складено автором на підстав [12]

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. По дебету рахунка 92 відображають витрати з кредита різних рахунків, а по кредиту рахунка 92 списують адміністративні витрати на фінансові результати в дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [12].

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати»

відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи; відрядження; інші адміністративні витрати. Синтетичний облік по рахунку 92 «Адміністративні витрати» в ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» ведуть в журналі-ордері 10.3 с.-г.

Для узагальнення інформації про інші доходи та інші витрати від операційної діяльності підприємства крім доходу (виручки) і витрат (собівартості) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг призначено рахунки 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності».

При реалізації виробничих запасів на підприємстві складаються бухгалтерські проводки:

На суму доходу від реалізації виробничих запасів:

Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

Кредит 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

На суму нарахованого ПДВ, включеного до вартості реалізації запасів:

Дебет 712 «Доходи від реалізації оборотних активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

На собівартість реалізованих виробничих запасів, віднесену на операційні витрати:

Дебет 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

Кредит 20 «Виробничі запаси».

На віднесення доходу від реалізації виробничих запасів на фінансовий результат:

Дебет 712 «Доходи від реалізації оборотних активів»;

Кредит 79 «Фінансові результати».

На віднесення собівартості реалізованих виробничих запасів на фінансовий результат:

Дебет 79 «Фінансові результати»

Кредит 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

На визначення фінансового результату від реалізації виробничих запасів:

Дебет 79 «Фінансові результати»;

Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства. Він має такі субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

Головним призначенням обліку виробничих витрат можна вважати контроль за виробничою діяльністю та управління витратами, які необхідні для її реалізації. Основними завданнями обліку витрат на виробництво є [7]:

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень;
- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат порівняно з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень та формування економічної стратегії на майбутнє;
- достовірний облік виходу продукції за її видами з урахуванням якості;
- обчислення собівартості виготовленої продукції для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів;
- виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер (окупність виробничих програм, рентабельність продукції, ефективність капітальних вкладень тощо).

Отже, організація обліку починається з визначення складу основного і допоміжного виробництва, вибору об'єктів калькулювання та методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції в кожному з

цехів. При цьому в різних виробництвах можуть застосовуватися різні методи. Для визначення собівартості продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв необхідно знати загальні вартісні витрати на їх випуск та обсяг виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) у кількісному вимірі в цілому і за напрямками.

Собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва (цеху) розраховується за скороченою номенклатурою статей калькуляції: - паливо та енергія на технологічні цілі; - матеріали (за вирахуванням зворотних відходів); - основна та додаткова заробітна плата робітників виробництва; - відрахування на соціальне страхування; - загальновиробничі витрати [9].

На ПрАТ «Київській кондитерській фабриці «Рошен» собівартість запасів містить всі витрати які були направлені на придбання, також витрати для переробки та інші витрати, які були понесені для доставки запасів до фактичного знаходження та доведення їх до робочого стану. Витрати на придбання запасів складаються з ціни за яку запаси були придбані, сума ввізного мита та інших податків які були сплачені, та витрати по транспортуванню, навантаження і розвантаження, та витрати які безпосередньо пов'язаних з процесом придбанням запасів, послуг та матеріалів. А ось торговельні знижки, інші знижки вираховуються при визначенні витрат на придбання. Витрати на переробку запасів - включають до себе витрати, які прямо стосуються одиниць виробництва. До них теж включають систематичний поділ на змінні та постійні виробничі витрати, що виникають під час переробки запасів у готову продукцію. Запаси заносяться у фінансову звітність по найменшій з двох оцінок: по собівартості або по чистій вартості реалізації [6].

Собівартість продукції на ПрАТ «Київській кондитерській фабриці «Рошен» розраховується за скороченою номенклатурою статей калькуляції, найбільшою складовою продукції «Рошен» є карамельні вироби що займають 68,4 % від всіх виробів кондитерської фабрики «Рошен». ПрАТ Київська кондитерська фабрика «Рошен» досить велике і успішне підприємство, але

калькуляцію собівартості можна покращити за допомогою зарубіжного досвіду.

2.3. Особливості організації та проведення аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву потрібно мати точну інформацію про стан бухгалтерського обліку та достовірність облікової інформації. Найкраще рішення даної проблеми полягає в отриманні незалежного аудиторського звіту про правильність та достовірність бухгалтерських звітів та інформації або створення відділу внутрішнього маудиту [21].

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. За результатами аудиторської перевірки складається звіт незалежного аудитора, що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан підприємства.

Відповідно до п. 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» загальними цілями аудиту є:

- отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки; - висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог (застосованої концептуальної основи фінансової звітності);

- надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів отриманих аудитором [26].

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів існують певні принципи, що регулюють питання професійної етики аудиторів, до них належать:

Чесність – принцип аудиту, який полягає у тому, що професійний бухгалтер повинен бути щирим і чесним у всіх професійних ділових стосунках, свідомо не використовувати і не підтверджувати неправдиву інформацію, фінансові звіти.

Об'єктивність – передбачає те, що професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження.

Професійна компетентність та належна ретельність передбачає те, що професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та методики.

Конфіденційність та професійна таємниця передбачає, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб.

Професійна поведінка – професійний бухгалтер повинен дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Головним принципом аудиту є незалежність. Аудиторську перевірку на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» протягом аналізованого періоду проводили компанії ПрАТ АФ «Український технічний союз» м. Полтава та ТОВ АФ «Надійність» м. Вінниця, останні здійснювали обов’язковий аудит окремої фінансової звітності у 2021 році, термін перевірки з 16.01.2021 р. по 11.03.2021 р. ТОВ АФ «Надійність» вперше призначено для проведення обов’язкового аудиту окремої фінансової звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на основі рішення Наглядової ради, винесеного за результатом проведеного конкурсу (Протокол б/н від 09.01.2021р.).

Для здійснення аудиту керівником ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» було направлено Лист-замовлення аудиторській фірмі. Після детального ознайомлення аудитор направляє Лист-угоду, де зазначені головні умови завдання з обов’язкового аудиту. Після обміну листами було укладено Договір на проведення аудиту. Важливим етапом в ознайомленні з діяльністю ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є дослідження постановки контрольної роботи, проведення оцінки системи внутрішнього контролю у товаристві.

Оскільки об’єктом мого дослідження являються доходи підприємства, то нами, на основі МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища» [26], було розроблено тест оцінки системи внутрішнього контролю в цілому по підприємству, тест оцінки системи внутрішнього контролю доходів, тест оцінки невід’ємного ризику підприємства в цілому та тест оцінки ризику контролю.

Інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» визначено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Джерела отримання аудиторських доказів аудиту доходів та витрат ПрАТ
«Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Джерела отримання аудиторських доказів	Назва документа
Первинні і зведені документи	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та послуг, договори, касові ордера, платіжні доручення, виписки з поточного рахунку банківських установ, митні декларації, інвойси, фіскальні звіти, реєстри обліку доходів та інше.
Облікові реєстри	Журнали, 3, 6, 1, відомості 1.1, 1.2, аналітичні рахунки 7-го класу, Головна книга, оборотно-сальдова відомість та інше.
Звітність	Фінансова, управлінська, статистична, податкова.
Акти	Попередніх перевірок аудиторської фірми, податкові інспекції та інше.
Установчі документи	Накази, розпорядження підприємства

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Отже, внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників і проводиться працівниками самого ж підприємства. Але він не може досягти такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудиту, не дивлячись на те, що внутрішні аудитори також повинні дотримуватися кодексу етики внутрішніх аудиторів.

У ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відсутня служба внутрішнього аудиту, але з огляду на обсяги та специфіку діяльності необхідним є її впровадження. Процес організації служби внутрішнього аудиту включає [33]:

- виявлення та визначення кола питань, для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, побудова системи цілей створення служби внутрішнього аудиту згідно з політикою підприємства;

- визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту, виконання яких необхідне для досягнення поставлених цілей;

- об'єднання однотипних функцій у групи та формування на їх основі структурних одиниць служби внутрішнього аудиту, які будуть спеціалізуватися на виконанні цих функцій;
- розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав та відповідальності для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, документальне закріплення їх у посадових інструкціях та положеннях;
- об'єднання структурних одиниць у єдине ціле – служба внутрішнього аудиту, визначення її організаційного статусу, розробка та документальне закріплення Положення про службу внутрішнього аудиту відповідно до встановленого набору цілей, завдань та функцій структурних одиниць;
- інтеграція служби внутрішнього аудиту з іншими ланками структури управління підприємством;
- розробка внутрішніх стандартів внутрішнього аудиту.

При наявності служби внутрішнього аудиту на підприємстві зовнішні аудитори мають можливість під час здійснення перевірки використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів. Схожість внутрішнього і зовнішнього аудиту проявляється також у використанні однакових методів для досягнення заданої мети – забезпечення достовірності бухгалтерської звітності. Їх конструктивна взаємодія здатна принести позитивні результати всім учасникам процесу. Так, зовнішні аудитори можуть піти на скорочення своїх аудиторських процедур і глибини тестів з підтвердження бухгалтерської звітності, використовуючи роботу внутрішніх аудиторів. При цьому більшу увагу зовнішні аудитори можуть приділити для консалтингових послуг у сфері обліку, податків і фінансів. Керівництво господарюючих суб'єктів може скоротити витрати на обов'язковий аудит, не втративши якості отримуваних послуг, і використовувати професійно функціонуючу службу внутрішнього аудиту, яка може надавати інформацію не тільки з питань бухгалтерської звітності, але і з інших питань.

Зовнішній аудитор приймає рішення покладатися на роботу внутрішнього аудиту, коли впевнений, що його мета, функції і методи

спрямовані на забезпечення достовірності бухгалтерської звітності на основі застосовуваних засобів системи внутрішнього контролю. Якщо аудиторською організацією прийнято рішення про використання роботи внутрішнього аудиту, то робота та робочі документи внутрішнього аудиту детально вивчаються. Якість роботи внутрішнього аудиту надає певний вплив також на проведення аудиторських перевірок зовнішніми аудиторами.

Ефективна робота відділу внутрішнього аудиту:

- дозволяє зовнішнім аудиторам не проводити детальної перевірки, так як зовнішній аудитор може певною мірою довіряти внутрішнім;
- допомагає зовнішнім аудиторам у розкритті помилок і порушень. При цьому істотно знижуються витрати часу на перевірку у зв'язку з скороченням обсягу незалежних процедур;
- підвищує ступінь надійності засобів внутрішнього контролю підприємства, що перевіряється, і, отже, як одна із складових впливає на оцінку аудиторського ризику, прийнятого зовнішніми аудиторами [39].

Ефективно діюча служба внутрішнього аудиту підприємства підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства та є важливим фактором при оцінці зовнішніми аудиторами аудиторського ризику та системи внутрішнього контролю, що в свою чергу впливає на суттєве зменшення обсягу процедур аудиту, які мають бути виконані зовнішніми аудиторами [34].

При проведенні аудиту витрат виробництва вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю підприємства [3]. На початковому етапі проведення аудиту слід визначити, що являє собою процес виробництва на даному підприємстві. Це неможливо без вивчення технологічної документації, положень про структурні підрозділи, посадових інструкцій співробітників (які беруть участь у виробничому процесі), схеми документообігу, прийнятої облікової політики підприємства, норм витрати матеріальних і фінансових ресурсів.

Здійснення якісного та ефективного аудиту витрат виробництва забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та виживання в конкурентному середовищі.

Планування аудиту залежить від завдань, які потрібно вирішити у процесі проведення перевірки операцій з обліку витрат. Тому, виділено основні завдання аудиту витрат: перевірка відповідності віднесення витрат до складу витрат з виробництва продукції; аналіз синтетичного і аналітичного обліку прямих матеріальних витрат, які включаються у собівартість продукції; перевірка повноти і правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку і звітності; оцінка правильності калькулювання собівартості продукції; аналіз правильності проведення інвентаризації незавершеного виробництва і відображення в обліку її результатів.

Аудитор під час перевірки перевіряє наступні питання: обґрунтованість списання понесених витрат на виробництво продукції; додержання підприємством норм, визначених НП(С)БО 16 «Витрати»; обґрунтованість відображення витрат згідно класифікації видів діяльності; правильність оформлення операцій з обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості та виходу продукції в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку; законність і достовірність формування загальновиробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку; достовірність незавершеного виробництва тощо.

При зборі аудиторських доказів, які можуть підтвердити достовірність бухгалтерського обліку витрат виробництва, аудитор може використовувати різні аудиторські процедури: інспектування; спостереження; перерахунок; аналітичні процедури. Свою незалежну думку аудитор висловлює в аудиторському звіті.

Аудиторський ризик при аудиті витрат виробництва можна визначити як ймовірність не виявлення суттєвих викривлень інформації про витрати на виробництво продукції у бухгалтерській звітності, відносно якої висловлена невідповідна думка про достовірність, або ймовірність визнання, що вона

містить суттєві викривлення цієї інформації, коли насправді таких викривлень у фінансовій звітності немає. Аудитор повинен на основі оцінки стану систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку оцінити аудиторський ризик і розробити аудиторські процедури, що дозволять понизити його до прийнятно низького рівня.

Величина аудиторського ризику впливає на обсяг аудиту, оскільки він піддається різному психологічному впливу. Крім того, ризик по-різному сприймається різними учасниками та користувачами аудиторського звіту.

Отже, зниження витрат виробництва у сучасних умовах повинно розглядатися як стратегічний напрям розвитку підприємства, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції, підвищити прибутковість діяльності. Аудит витрат виробництва є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності і виявленню внутрішньогосподарських резервів.

2.4. Відображення доходів та витрат у звітності та їх оподаткування

Отримані досліджуваним підприємством доходи від реалізації продукції та інші доходи та витрати підлягають відображенню в «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (ф. № 2) та в Примітках до фінансових звітів (ф. № 5). При цьому основні доходи від реалізації продукції підлягають відображенню в рядку 2000 форми № 2 « Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт)». До даного рядка включається вся сума нарахованого доходу, за винятком податку на додану вартість та непрямих податків.

Крім основних доходів, досліджувана фабрика отримує інші доходи, які також підлягають відображенню у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Розглянемо докладніше, що саме відображається у

даному звіті на досліджуваному підприємстві.

У новій формі № 2 у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Також потребує уваги рядок 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток», у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Національним Положенням (стандартом) 17. Чинна форма Звіту про фінансові результати включає показники нового розділу «Сукупний дохід». Згідно з п. 3 р. 1 НП(С)БО 1, сукупний дохід - це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [12]. Очевидно, появу нового розділу можна розглядати знову ж таки, як спробу зблизити між собою сутність фінансової звітності за вітчизняними НП(С)БО та МСФЗ. Інші три розділи звіту про фінансові результати (р. I «Фінансові результати», р. III «Елементи операційних витрат» та р. IV «Розрахунок показників прибутковості акцій») є звичними для вітчизняних бухгалтерів з попередньої форми.

У розділі II «Сукупний дохід» розкривають інформацію про:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів (р. 2400) – наводять суму дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
- дооцінку (уцінку) фінансових інструментів (р. 2405) – показують суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;

- накопичені курсові різниці (р. 2410) – наводять суму курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»,

відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

– частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (р. 2415) – наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій, у які ведеться за методом участі в капіталі (п. 12 та п. 21 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»);

– інший сукупний дохід (р. 2445) – наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі);

– інший сукупний дохід до оподаткування (р. 2450) – визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу [21].

Розглядаючи зміст рядка 2445 «Інший сукупний дохід», слід відмітити нечіткість у визначенні його змісту. Натомість МСБО 1 «Подання фінансової звітності» чітко визначає склад і структуру іншого сукупного доходу. Слід також відмітити, що у оновленому Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) немає рядків «Податкові різниці» та «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)», затверджені ПБУ «Податкові різниці» та які з 01.01.2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Ф. № 2. Зокрема, інші операційні доходи (рахунок 71) відбивають у рядку 2180, дохід від участі в капіталі (рахунок 72) - у рядку 2200, інші фінансові доходи (рахунок 73) - у рядку 2220, інші доходи (рахунок 74) - у рядку 2240.

Результуючий показник – чистий прибуток або збиток відображають відповідно в рядку 2350 або 2355.

У Примітках до фінансових звітів (ф. № 5) розшифровуються неосновні доходи, які відображені на рахунках 71 «Інший операційний дохід», 72 Дохід від участі в капіталі», 73 Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи». Відповідно

до міжнародних стандартів фінансової звітності підприємство може відображати доходи (як і інші статті звітності) більш детально, ніж це передбачено форматом Приміток до звітності. Суми, відображені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» та формі № 5 Примітки до річної звітності повинні збігатися за відповідними аналогічними показниками. Проаналізуємо сплачені податки в 2019-2021 р.р. підприємством ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

За період з 2019 до 2021 року підприємство сплачувало наступні податки: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість; плату за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Перш за все, розглянемо податок на прибуток підприємства. Використовуючи форми фінансової звітності, можемо побудувати графік сум нарахованого та фактично сплаченого податку на прибуток підприємств.

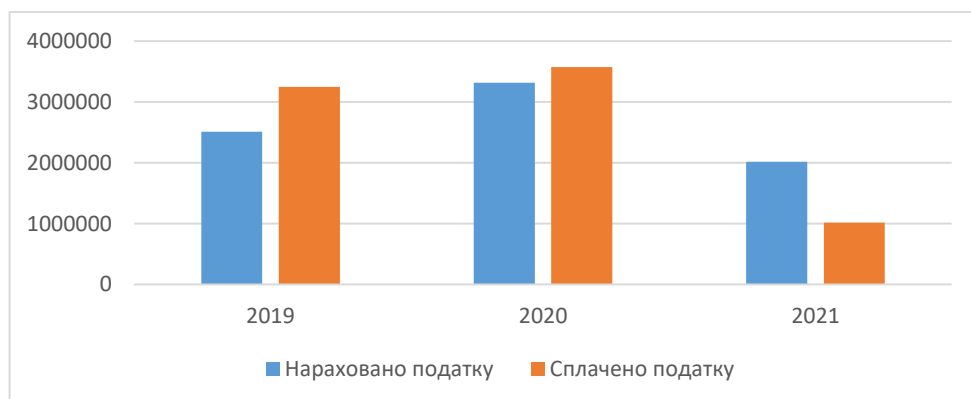


Рис. 2.5. Динаміка нарахованого та сплаченого податку на прибуток підприємств в 2019-2021 рр., тис. грн

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

В 2019 році сума фактично сплаченого податку на прибуток 1,3 рази менша за суму нарахованого податку, в 2020 році – суми майже ідентичні, а в 2021 році – сума фактично нарахованого податку на прибуток понад вдвічі перевищує суму сплаченого податку.

Ситуація склалась таким чином внаслідок наступних причин: по-перше, функціонуванні, відміні авансових внесків з податку на прибуток; по-друге, момент нарахування податку за четвертий квартал, наприклад, 2019 року

відбувається та відображається у фінансовій звітності за 2019 рік, а фактична сплата – вже в наступному році.

Якщо проаналізувати відношення сплачених сум податку на прибуток до вихідних грошових потоків від операційної діяльності, до чистого доходу, до середньорічної кількості готівки на балансі (рис. 2.6), то ситуація наступна: сума сплаченого податку на прибуток становить 4,3-4,5% вихідних грошових потоків від операційної діяльності; 1,2-2% виручки.

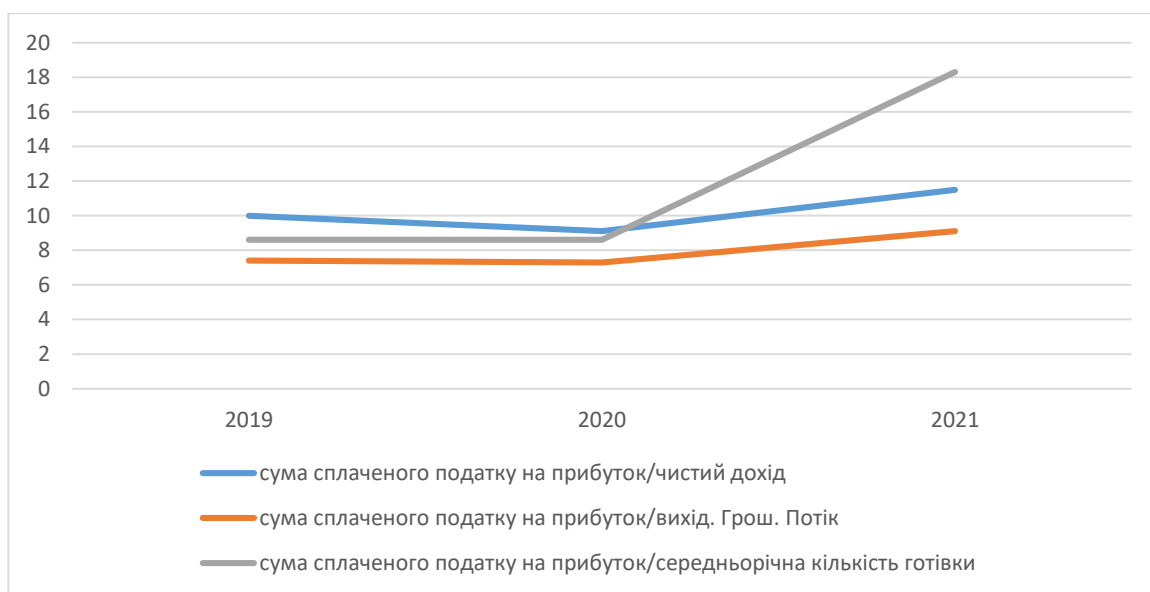


Рис. 2.6. Відношення суми сплаченого податку на прибуток до інших показників в 2019-2021 рр., %

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Наступним важливим зобов'язанням підприємства є сплата єдиного соціального внеску, що не входить до переліку податків, проте за своєю сутністю теж є податком.

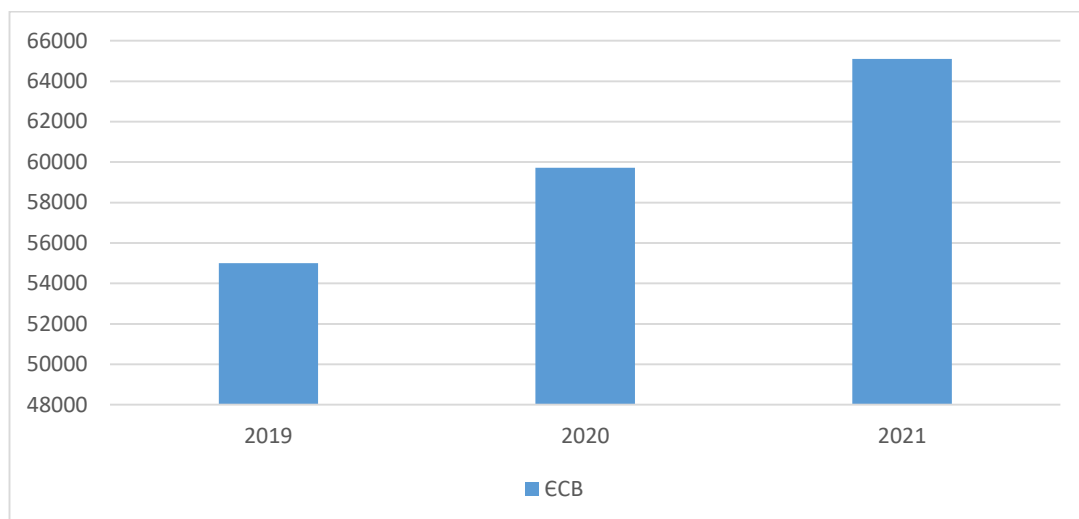


Рис. 2.7. Динаміка зобов'язань підприємства по ЄСВ в 2019-2021 рр.

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Відповідно до рис. 2.7. зобов'язання по сплаті ЄСВ щорічно зростають, при чому середньорічний темп зростання (CAGR) в 2019-2021 рр. становив 28,3%. Незважаючи на зниження ставки ЄСВ з 1 січня 2017 року до 22%, підприємство за підсумками 2021 року заплатило на 37% більше в абсолютному вираженні. Це пояснюється збільшенням кількості найманих працівників та відповідно зростанням фонду оплати праці. А також підвищенням мінімальної заробітної плати, тобто в тому числі підвищення бази оподаткування.

Також варто звернути увагу, що відношення ЄСВ до виручки достатньо високе в 2020 році – 33,2%, в 2021 році – 36,2%. А зменшення в 2019 році до 30,6% спричинене тим, що виручка в 2020 році порівняно з 2019 роком зросла на 35% внаслідок зростання ціни на товар, а зобов'язання з ЄСВ за відповідний зросло лише на 19,8%.

З метою дослідження податкового навантаження та його впливу на господарську діяльність підприємства використаємо показник – податковий ефект, що обчислюється як співвідношення сплачених чистого прибутку після сплати всіх податків до прибутку перед сплатою податків. Таким чином чим більший податковий ефект, тим меншим є податкове навантаження (рис. 2.8).

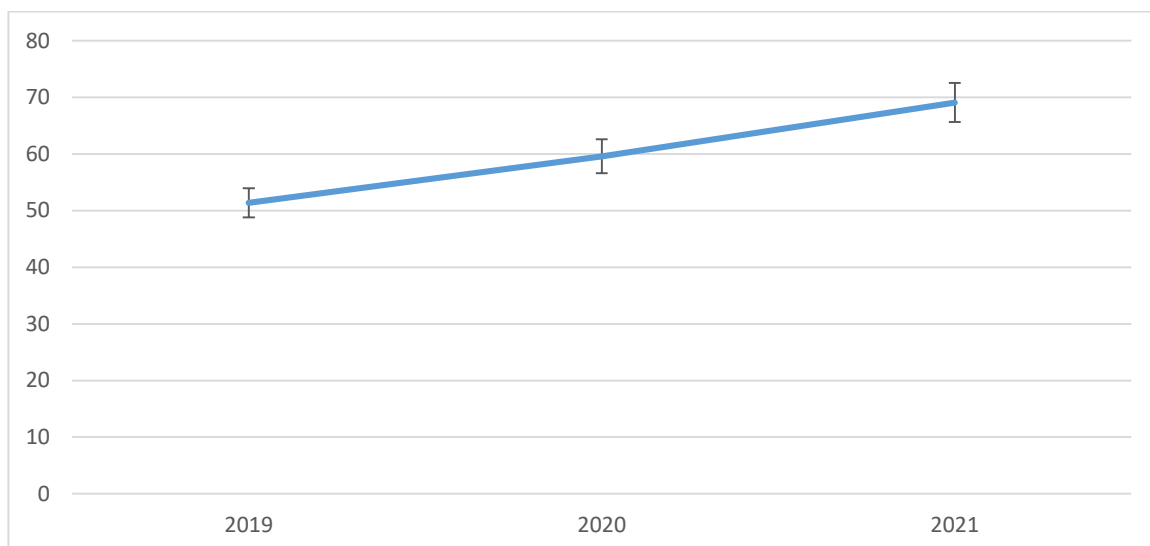


Рис. 2.8. Податковий ефект в 2019-2021 р.р.

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Відповідно до рис. 2.8. податковий ефект щорічно збільшується: з 51,4% в 2019 році до 69,1% в 2021 році. А відповідно це означає, що податкове навантаження зменшується. Серед основних причин даної ситуації: відміна авансових внесків з податку на прибуток, зростання чистого доходу більш значними темпами, зменшення ставки ЄСВ.

Проте більш важливим є питання впливу зміни податкового ефекту на господарську діяльність підприємства, з метою це з'ясувати використаємо модель Дюпон з 12 факторів, що продемонструє вплив податкового ефекту на рентабельність власного капіталу.

В 2020 році податковий ефект збільшився до 59,6%, порівняно з 2019 роком (51,4%). В свою чергу рентабельність власного капіталу (ROE) збільшилась на 8%, в тому числі за рахунок зміни податкового ефекту – ROE збільшилось на 5,8%.

Отже, зобов'язання по сплаті прямих податків в абсолютному значенні є не стабільними та зрозуміло, що залежать від результатів роботи підприємства (зокрема отриманого прибутку в контексті податку на прибуток підприємств). Штрафні санкції до підприємства не застосовувались в 2019-2021 рр. Проте незважаючи на достатньо великі значення сплачених податків у співвідношенні до чистого доходу, грошових коштів, вихідних грошових

потоків від операційної діяльності тощо; як показує більш глибокий аналіз за допомогою модель Дюпон, протягом останніх 3 років податкове навантаження на підприємство знизилось, а збільшення податкового ефекту позитивно впливає на зміну рентабельності власного капіталу.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН»

3.1. Покращення організації обліку доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Основними джерелами резервів збільшення суми прибутку на підприємстві ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є збільшення

обсягу реалізації продукції, зниження її собівартості, підвищення якості послуг та ін. (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Резерви збільшення прибутку підприємства

Джерело: складено автором на основі даних підприємства

Резерви збільшення прибутку за рахунок підвищення ціни продукції підраховуються в такий спосіб: попередньо виявлений резерв підвищення ціни продукції помножується на можливий обсяг її продажів з урахуванням резервів її росту [27]. Звичайно, цей резерв варто використовувати дуже обережно, тому що необгрунтоване підвищення ціни може змусити споживача відмовитися від послуг даної фірми.

Рівень середньореалізаційних цін може бути збільшений шляхом пошуку більш вигідних варіантів, де ці послуги можливо реалізувати по більш високих цінах.

Наприклад, збільшення середньої ціни на 2,68 грн. до 32,86 грн. призведе до підвищення прибутку:

$$P \uparrow \Pi_{\text{ц}} = \sum (P \uparrow \text{ц}(\text{ВРП}_{\text{ф}} + P \uparrow \text{ВРП})) \quad (3.2)$$

$$P \uparrow \Pi_{\text{ц}} = 2,68 * (3852770,59 + 212294,62) = 10890901,79 \text{ грн.}$$

Таблиця 3.1

Резерви підвищення прибутку ПрАТ «Київська кондитерська фабрика
«Рошен» за 2016 – 2021 рр.

Джерело резервів	Відповідне підвищення прибутку, грн.
Збільшення обсягу продаж	934664,38
Підвищення ціни реалізації	10890901,79

Разом	11825566,17
-------	-------------

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Таким чином, за рахунок незначного збільшення ціни – лише на 8,88 %, та обсягу реалізації – на 5,51 %, валовий прибуток від реалізації послуг може зрости на 69,72 %.

Резерв підвищення рівня рентабельності складе:

$$P \uparrow R = \left(\frac{\text{Балансовий прибуток} + \uparrow VPI}{\text{Можливий обсяг вир - ва} \times \text{Собівартість од. продукції}} - PR \right) \quad (3.3)$$

$$P \uparrow R = \frac{16962500 + 11825566,17}{4065065,20 \times 19,60} - 0,2246 = 0,1367$$

Тобто, після впровадження описаних вище заходів рентабельність діяльності підприємства може збільшитися на 13,67 % і скласти 22,46 % + 13,67 % = 36,13 %. Це означає, що якщо фактично у 2022 році на кожен гривню, вкладену у надану послугу, припадало 22,46 копійок валового прибутку, то після підвищення обсягів реалізації та ціни послуги цей показник складатиме вже 36,13 копійок.

Резерви збільшення суми прибутку і рентабельності пов'язані з напрямками господарювання підприємства, для керівників і відповідних спеціалістів (менеджерів), важливим є детальне значення масштабів дії, форм контролю та використання найбільш істотних внутрішніх і зовнішніх чинників ефективності на різних рівнях управління діяльністю підприємства.

Головні внутрішні і зовнішні чинники підвищення ефективності діяльності підприємства:

- Технологія. Технологічні нововведення, особливо сучасні форми автоматизації та інформаційних технологій, справляють найстатичний вплив на рівень і динаміку ефективності виробництва продукції.

- Матеріали та енергія позитивно впливають на рівень ефективності, якщо розв'язуються проблеми ресурсозбереження, зниження матеріаломісткості та енергоємності продукції, раціоналізується управління запасами матеріальних ресурсів і джерелами постачання.

– Працівники. Основним джерелом і визначальним чинником зростання ефективності діяльності є працівники – керівники, менеджери, спеціалісти, робітники. Ділові якості працівників, підвищення продуктивності їхньої праці багато в чому зумовлюється діловим мотиваційним механізмом на підприємстві, підтриманням сприятливого соціального мікроклімату в трудовому колективі.

– Організація і системи. Єдність трудового колективу, раціональне делегування відповідальності, належні норми керування характеризують добру організацію діяльності підприємства, що забезпечує необхідну специфікацію та координацію управлінських процесів, а отже, вищий рівень ефективності будь-якої складної виробничо-господарської системи. При цьому остання для підтримання високої ефективності господарювання має бути динамічною та гнучкою, періодично реформуватися відповідно до нових завдань, що постають за зміни ситуації на ринку.

– Методи роботи. За переважання трудомістких процесів досконаліші методи роботи стають достатньо перспективним для забезпечення зростання ефективності діяльності підприємства. Постійне вдосконалення методів праці передбачає систематичний аналіз стану робочих місць та їхню атестацію, підвищення кваліфікації кадрів, узагальнення та використання нагромадженого на інших підприємствах позитивного досвіду.

– Стиль управління, що поєднує професійну компетентність, діловитість і високу етику взаємовідносин між людьми, практично впливає на всі напрямки діяльності підприємства. Від цього залежить, у якій мірі враховуватимуться зовнішні чинники зростання ефективності діяльності на підприємстві. Відтак належний стиль управління як складовий елемент сучасного менеджменту є дійовим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства. Дослідивши практику обліку та розподілу загальновиробничих витрат на кондитерській фабриці виявили суттєві недоліки, які негативно впливають на формування фінансового результату діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

По-перше, оборотно-сальдова відомість аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» має певний недолік. А саме: по видам витрат не вказується кореспонденція рахунків, у відповідності до якої виникають загальновиробничі витрати, в результаті чого ускладнюється обробка та розуміння складу загальновиробничих витрат. Тому ми пропонуємо внести певні зміни до цієї відомості, тим самим покращити її розуміння. У зв'язку з цим оборотно-сальдова відомість буде мати наступний вигляд (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 «Загальновиробничі
витрати» за березень 2022 року

Рахунок	Субkonto	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
13	Амортизація			4441,17	4441,17		
20	Утриман.ОЗ			3290,72	3290,72		
66	Зарплата			13122,31	13122,31		
65	Соцстрах			4652,08	4652,08		
20	Канц.товари			85	85		
20	Охорона праці			217,68	217,68		
68	Витрати на лабораторію			10,00	10,00		
68	Транспортні витрати			780	780		
68	Інші загальногосп. витрати			1228,29	1228,29		
	Разом			27827,43	27827,43		

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Оборотно-сальдова відомість по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у такому вигляді буде сприяти покращенню розуміння складу загальновиробничих витрат та поліпшенню якості її обробки.

Крім того, не є зрозумілим склад загальновиробничих витрат. По-перше, не є зрозумілим склад інших загальногосподарських витрат, оскільки їх питома вага досить суттєва, а перелік витрат, які включаються до цієї статті витрат ніде не наводиться.

По- друге, механізм розподілу загальновиробничих витрат є не досить ефективним для даного підприємства, враховуючи фінансовий результат його діяльності.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат на основі діяльності є більш радикальним та ефективним, внаслідок чого зменшується собівартість продукції за рахунок того, що витрати, які фактично не були понесені при виробництві певного виду продукції не включаються до її собівартості. А зниження собівартості продукції в свою чергу призводить до збільшення прибутку, що на даному етапі для досліджуваної кондитерської фабрики є необхідним для стабілізації економічного стану підприємства та покриття збитків.

В умовах ринкових відносин головним напрямом аналітичної роботи підприємства є фінансовий аналіз. Підприємець, бізнесмен, керівник підприємства зацікавлені у досконалому аналізі фінансових потоків, щоб на основі одержаної інформації приймати управлінські рішення, які регулюватимуть формування фінансових ресурсів і впливатимуть на потоки грошових коштів. Слід зазначити, стверджує В.О. Мец, що для обґрунтування нового управлінського рішення не обов'язково досягти абсолютної правильності аналітичних розрахунків, головне в процесі аналізу – виявити тенденції розвитку аналізованої проблеми як у звітному періоді, так і на перспективу [26].

Ефективність фінансово-господарської діяльності значною мірою залежить від здатності фінансового аналізу досліджувати та передбачати фінансові результати як наслідок руху різноспрямованих грошових потоків, розподілених у часі. Виходячи з цього, фінансовий аналіз має сприяти отриманню суб'єктом управління необхідної інформації щодо фінансово-господарської діяльності з метою оцінки її доцільності, правомірності та ефективності стосовно економічних ситуацій, які є причиною цієї діяльності.

Це означає, що формування методики аналізу, контролю і прогнозування доходів вимагає конкретизації складових аналітично-

контрольного процесу у межах організаційно-інформаційної моделі відповідно до причин здійснення окремих видів фінансово-господарських операцій.

У ринковій економіці ряд зовнішніх і внутрішніх факторів впливають на ефективність інноваційної діяльності підприємства. Особливо значний вплив надають фінансові фактори, а саме, чинники адекватності фінансування інноваційної діяльності, оцінювати результати яких стають можливими за допомогою економічних і статистичних методів. Застосування цих методів полягає у проведенні глибокого аналізу досліджуваних статистичних показників і на основі результатів побудови математичної моделі.

Велика кількість факторних змінних зумовлює необхідність використання саме методів множинної кореляційно-регресійного аналізу, що дозволяє розрізняти найбільш статистично значущі фактори та оцінювати взаємозв'язок між ними і результируючою ознакою, яка в результаті представлена у вигляді певне числове вираження.

Таким чином, єдиним показником ефективності інноваційної діяльності є вже значний статистичний агрегат, що без використання відповідних економіко-математичних методів і програмних комплексів призведе до ймовірності отримання не тільки неточних результатів, але і неадекватної математичної моделі.

Таким чином, існує об'єктивна потреба у проведенні кореляційно-регресійного аналізу як одного з найефективніших економіко-статистичних методів виявлення впливу найбільш значущих факторів на результируючий знак та побудови адекватної математичної моделі.

З метою вивчення якісної та кількісної оцінки внутрішніх і зовнішніх зв'язків між результируючими та окремими факторами, у цьому випадку доцільно застосовувати кореляційно-регресійний аналіз, основним завданням якого є аналіз наявних статистичних даних між дослідженою особливістю та подальше визначення щільності співвідношення за допомогою розрахункових коефіцієнтів кореляції.

Припустимо, що зв'язок між продуктивним і фактором описується рівнянням лінійної регресії:

$$y = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + a_3 x_3 + a_4 x_4, \quad (3.4)$$

де y – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (тис. грн.),

x_1 – адміністративні витрати (тис. грн.),

x_2 – витрати на збут (тис. грн.),

x_3 – інші операційні витрати (тис. грн.),

x_4 – фінансові витрати (тис. грн.),

a_0 – вільний член рівняння регресії,

a_i – коефіцієнти рівняння регресії, які характеризують кількісний вплив на результуючий показник зміни величини відповідного факторного показника на одиницю його виміру ($i = 1, 4$).

Вхідні дані для проведення кореляційно-регресійного аналізу представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Основні фінансові показники діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2016 – 2021 рр.

Показник	Рік					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	3911816	3971014	3697306	3902454	4483659	5484044
Адміністративні витрати, тис. грн.	135220	140481	12984	138948	207794	364374
Витрати на збут, тис. грн.	140789	148237	126710	133357	141981	227014
Інші операційні витрати, тис. грн.	93686	93226	224315	414796	269768	92537
Фінансові витрати, тис. грн.	1846	2456	9809	19452	24958	34802

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства ф.2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» досліджуваного підприємства*

З метою виявлення основних факторів, що впливають на чистий прибуток діяльності підприємства, був проведений кореляційний аналіз окремих фінансових показників діяльності підприємства. Для його проведення використано MS Excel (надбудова «Аналіз даних/Кореляція»), результати представлено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Результати кореляційного аналізу прибутковості ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2016 – 2021 рр.

Показник	Чистий дохід	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші опер. витрати	Фінансові витрати
Чистий дохід	1				
Адміністративні витрати	0,995872	1			
Витрати на збут	0,933336	0,951675	1		
Інші опер. витрати	-0,32043	-0,31298	-0,48566	1	
Фінансові витрати	0,844733	0,848668	0,730201	0,71232	1

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства ф.2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» досліджуваного підприємства*

Оцінка тісноти зв'язку між досліджуваними ознаками здійснювалась із використанням шкали Чеддока, характеристика представлена у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Характеристика тісноти зв'язку чистого доходу із факторними ознаками ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2016-2021 рр.

Показник	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші опер. витрати	Фінансові витрати
Чистий дохід	дуже тісний	дуже тісний	помітний	помітний

**Джерело: розроблено автором на основі [10]*

За результатами кореляційного аналізу можна зробити висновок (табл. 3.5), що між чистим доходом і адміністративними витратами та витратами на

збут спостерігається дуже тісний зв'язок, між чистим доходом і фінансовими витратами та іншими операційними витратами – помітний.

Результати кореляційного аналізу свідчать про те, що мультиколінеарність наявна ($r_{ij} \neq 0, i \neq j$), але помірна ($r_{ij} < r_{yxi \max}, i \neq j$). Для встановлення форми зв'язку між досліджуваними ознаками проведений регресійний аналіз. Для його проведення використано MS Excel (надбудова «Аналіз даних/Регресія»), результати представлені у табл. 3.6-3.8.

Таблиця 3.6

Регресійна статистика

Показник	Значення
Множинний R	0,999353
R-квадрат	0,998705
Нормований R-квадрат	0,993527
Стандартна помилка	50163,42

**Джерело: розраховано автором на основі [15]*

Скоригований коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,979128$, тобто зміна результативної ознаки на 99,98 % спричинена зміною факторних.

Таблиця 3.7

Результати дисперсійного аналізу

Показник	df	SS	MS	F	Значимість F
Регресія	4	1,94E+12	4,85E+11	192,872	0,053946
Залишок	1	2,52E+09	2,52E+09		
Всього	5	1,94E+12			

**Джерело: розраховано автором на основі [15]*

Результати дисперсійного аналізу вказують на надійність отриманої моделі: за критерієм Фішера $f^* = 71,36526 > f_{\text{табл}} = 0,083411$, де $f_{\text{табл}} = F(1 - 0,95; m; n - m - 1)$, тобто рівняння регресії (його коефіцієнти) значиме (на 95 %), вплив випадкових факторів відсутній.

За результатами регресійного аналізу (табл. 3.6), оскільки для усіх показників Р-значення менше 0,5, то коефіцієнти можна вважати ненульовими, отже, факторні ознаки впливають на результативну.

Таблиця 3.8

Результати регресійного аналізу

Показник	Стандартна помилка	t-статистика	P-значення	Нижніе 95%	Верхніе 95%
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід	751288,8	5,894931	0,106976	-5117234	13974825
Адміністративні витрати	17,75307	-0,787954	0,574528	-239,591	211,5573
Витрати на збут	13,68425	0,885238	0,538706	-161,761	185,9887
Інші опер. витрати	4,181334	-1,34683	0,406593	-60,1657	48,63329
Фінансові витрати	89,1023	1,269942	0,424647	-1019	1245,307

**Джерело: розраховано автором на основі [15]*

Оцінка статистичної значимості параметрів регресії здійснюється за допомогою t-критерія (табл. 3.8), при значеннях t-статистики, які менші t табл (0,95; n - m - 1) = 0,48761, природа формування параметрів a_i є випадковою, інакше, слід визнати статистичну значимість параметра. Отже, природа параметра (пов'язаний із ознакою адміністративні витрати) випадкова, інші параметри статистично значимі.

Надійні інтервали для параметрів лінії регресії:

$$83,3 \leq a_1^* \leq 77,1$$

$$-26,7 \leq a_2^* \leq 42,6$$

$$-6,41 \leq a_3^* \leq 0,75$$

$$-1,63 \leq a_4^* \leq 89,5$$

Рівняння множинної регресії має вигляд:

$$y = 397280,1 + 80 x_1 - 45,5 x_2 - 3,3 x_3 - 90,1 x_4 \quad (3.5)$$

Отже, якщо адміністративні витрати зростуть на одиницю, то дохід зменшиться на 80 од.; при збільшенні витрат на збут на одиницю, дохід зменшиться на 45,5 од.; при зростанні інших операційних витрат на одиницю, дохід збільшиться на 3,3 од.; при зростанні фінансових витрат на одиницю, дохід зменшиться на 90,1 од.

Для аналізу впливу зміни питомої ваги факторної ознаки на результуючу у припущенні, що вплив інших факторних ознак відсутній потрібно визначити коефіцієнти еластичності:

$$\varepsilon_i = a_i \frac{x_i}{y}, \quad i = 1, 4$$

Тоді $\varepsilon_1 = -0,6$; $\varepsilon_2 = 1,1$; $\varepsilon_3 = -0,1$; $\varepsilon_4 = 0,002$.

Отже, якщо адміністративні витрати зростуть на 1 %, то дохід зменшиться на 0,6%; якщо витрати на збут зростуть на 1 %, то дохід збільшиться на 1,1 %; якщо інші операційні витрати зростуть на 1 %, то дохід зменшиться на 0,1 %; зростання фінансових витрат майже не вплине на зміну доходу.

Враховуючи вищенаведене, можна запропонувати досліджуваний фабриці такі напрями вдосконалення обліку доходів та витрат.

Відповідно, для достовірного визначення фінансових результатів операційної діяльності в частині валового прибутку (збитку), доцільно до рахунку 90 «Собівартість реалізації» субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» відкрити також відповідні субрахунки. Водночас слід мати на увазі, що прямі витрати включаються до собівартості прямо (на основі первинних документів), а непрямі – за розподілом пропорційно до обраної бази. Оскільки базу розподілу підприємство обирає самостійно, то беззаперечно, обрана методика розподілу не може бути економічно обґрунтованою, а завжди умовна.

Суб'єктивність такого розподілу заздалегідь визначає величину собівартості. Тому з метою співставності інформації про витрати та фінансові

результати для підприємств встановлено одну базу розподілу загальновиробничих витрат: пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів). Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей виробництва є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень.

Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства. Визначення результату діяльності в розрізі каналів реалізації забезпечить керівництво інформацією про найбільш та найменш вигідні контракти.

3.2. Вдосконалення організації аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Процес організації внутрішнього аудиту на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» складається із таких етапів:

- виявлення та чітке визначення кола питань, які має вирішити внутрішній аудит;
- визначення основних функцій внутрішнього аудиту, виконання яких необхідне для досягнення поставлених цілей;
- об'єднання однотипних функцій у групи;
- розробка схем взаємовідносин внутрішнього аудитору з підрозділами підприємства;
- розробка внутрішньофірмових стандартів внутрішнього аудиту [49].

В результаті дослідження нами запропоновано План проведення внутрішнього аудиту фінансового стану ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» (табл. 3.9). Згідно запропонованого Плану проведення внутрішнього аудиту фінансового стану ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» зараз на підприємстві здійснюється лише внутрішній аудит

доходів та витрат. Комплексний аудит фінансового стану на досліджуваній фабриці відсутній.

Після проведення аналізу використовуваної на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» методики проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат було виявлено декілька недоліків та проблем. Серед основних недоліків виділено наступні:

- відсутність пункту щодо виявлення недоліків в організації та веденні обліку та аудиту доходів та витрат;
- відсутність пункту щодо складання аудиторського звіту.

З урахуванням виявлених недоліків запропоновано удосконалену програму проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», яка дозволить більш детально та якісніше здійснювати процедуру проведення внутрішнього аудиту (табл. 3.9).

Програма внутрішнього аудиту є важливою частиною робочих документів аудитора: у ній відображається значна частина інформації, необхідної для підтвердження аудиторського висновку. У підсумкову програму також включені пункти, які повинні бути в процесі проведення процедури внутрішнього аудиту та відображати правильність записів.

Таблиця 3.9

Удосконалена методика проведення внутрішнього аудиту для ПрАТ
«Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Етап	Аудиторські процедури
1. Перевірка організації контролю та документального оформлення операцій з доходами та витратами	1. Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, даним фінансової звітності та Головної книги підприємства. 2. Перевірка фактичної наявності доходів та витрат.
2. Перевірка організації та оформлення документації щодо доходів та витрат	1. Звірка правильності оформлення документації щодо доходів та витрат: - звірка даних первинних документів; - перевірка кореспонденції рахунків з операціями по доходам та витратам у Головній книзі підприємства. 2. Перевірка законності списання запасів при витратах: - перевірка правильності застосування норм природного убутку; - дотримання встановленого порядку документального оформлення списання запасів.

	3. Вивчення стану матеріальної відповідальності за збитки, надані підприємству, перевірка наявності договору про матеріальну відповідальність.
3.Перевірка достовірності та правильності відображення в обліку інформації про доходи та витрати	1. Перевірка достовірності інформації про доходи та витрати, що відображаються в примітках до річної фінансової звітності (ф. №5) згідно з нормами НП(с)БО 9 та НП(С)БО 16.. 2.Перевірка правильності відображення в обліку операцій з доходами та витратами.
4.Перевірка правильності відображення інформації про доходи та витрати в фінансовій звітності	1. Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку доходів та витрат. 2. Перевірка достовірності даних за залишками у фінансовій звітності
5.Формування реєстрів виявлених порушень	1. Виявлення помилок в організації обліку доходів та витрат підприємства. 2. Складання аудиторського звіту.

**Джерело: розроблено автором на основі [34]*

Таким чином, запропоновано вдосконалену методику внутрішнього аудиту доходів і витрат для отримання достовірних результатів внутрішнього аудиту запасів. Передові технології дозволяють більш повно і детально вивчити процес обліку та організації доходів і витрат досліджуваного підприємства.

Запропоновані напрями вдосконалення внутрішнього аудиту доходів та витрат на кондитерській фабриці наведено у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Напрямок	Дії
Формування організаційної структури внутрішнього аудиту	– створення оптимальної структури служби внутрішнього аудиту (один або декілька співробітників фермерського господарства); – вибір найбільш відповідних типів та видів аудиторських заходів; – поширення сфери діяльності внутрішніх аудиторів шляхом надання ними консультаційних послуг
Розробка організаційно-технологічних схем і процедур проведення внутрішнього аудиту	– розробка схем та процедур перевірки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, визначення відповідних показників стандартів та критеріїв, яким вони повинні відповідати; – розробка базових методик і процедур аудиту циклів господарських операцій та сальдо-рахунків;

	– розробка робочих стандартів внутрішнього аудиту за об'єктами; – розробка методик і процедур перевірки для встановлення можливих форм економічних злочинів
Удосконалення методології проведення внутрішнього аудиту	– модифікація методик ревізії відповідно до умов підприємницької діяльності; – використання системо- та ризикоорієнтованих методів проведення аудиторських перевірок; – розробка методичних основ розрахунку ризику при проведенні внутрішнього аудиту; – доповнення традиційних прийомів аудиту методами, розробленими в інших науках (державний фінансовий контроль, судово-бухгалтерська експертиза, статистика, економічний аналіз тощо); – розробка нових методів аудиту, що пристосовані до умов комп'ютеризації бухгалтерського обліку та контролю; розробка методів аудиту відповідно до етапів їх проведення; – широке впровадження вибіркового методу внутрішнього аудиту, що ґрунтується на статистичній (формування науки – аудиторська статистика) і нестатистичній (традиційній) методології та оцінці аудиторських вибірок; – широке застосування аналітичних методів при проведенні внутрішнього аудиту.

Продовження табл. 3.10

Розробка показників і методів поточного та прогнозного аналізу, використання загальних підходів при проведенні аналізу стосовно загальних та конкретних цілей аудиту, розробка методик аналізу	– оцінка і аналіз фінансового стану підприємств; циклів підприємницької діяльності й сегментів звітності; – розробка етапів здійснення внутрішнього аудиту в залежності від організаційно-правової форми, специфіки діяльності і галузевих особливостей підприємства.
Професійна підготовка фахівців із внутрішнього аудиту	– постійне підвищення кваліфікації, що організується підприємствами для своїх працівників або шляхом самопідготовки; – застосування сучасних організаційних форм підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів (короткострокові семінари, середньо- і довгострокові курси, програми перепідготовки та стажування, тренінг-семінари, наукові, науково-практичні й методичні конференції, круглі столи, форуми тощо); – атестація працівників внутрішнього аудиту за методами акредитації (сертифікації), апробованими в економічно розвинутих країнах (претендент повинен продемонструвати належний рівень знань та професійних навичок)
Ефективне управління внутрішнім аудитом	– нормування праці та оптимізація чисельності аудиторів у службі внутрішнього аудиту; – нормування й ефективне використання бюджету робочого часу аудиторів; – науково обґрунтований розподіл праці та кооперація дій аудиторів; – удосконалення планування аудиторської діяльності й вибір ефективних програм аудиту; – упорядкування документообігу, робочої документації внутрішніх аудиторів та звітної інформації про аудиторську роботу;

	– розробка і впровадження показників ефективності та якості аудиторського контролю; – автоматизація аудиторських послуг для здійснення перевірок, консультацій, аналізу.
--	---

**Джерело: розроблено автором на основі [50, 79, 80]*

Також слід зауважити, що ефективне здійснення внутрішнього аудиту має бути підкріплено наявністю нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, зокрема, врахування у нормативно-правових актах України місця, значення та повноважень внутрішнього аудиту, розробка на рівні держави положень про внутрішній аудит, врегулювання і координацію діяльності внутрішнього аудиту, підготовку загальних стандартів із внутрішнього аудиту, етичного Кодексу внутрішніх аудиторів.

3.3. Напрямки поліпшення оподаткування ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Для вивчення та аналізу можливого розвитку підприємництва за рахунок впливу непрямого оподаткування необхідно розглянути теоретичні механізми такого впливу. Для цього рекомендується розглянути три сценарії функціонування механізму непрямих податків, а саме: нейтральний (відсутність впливу); песимістичний (негативний афект) і оптимістичний (позитивний афект).

Нейтральний сценарій базується на перекладі непрямих податків на споживачів за їх економічною природою та природою. В ідеальному випадку непрямі податки не впливають на господарську діяльність суб'єктів господарювання, оскільки їх платники відраховують і сплачують суму податку, додають її до ціни товарів і послуг і повертають сплачену суму. При цьому платниками цього виду податків є споживачі виробленої продукції, а платники виступають просто податковими агентами.

Відповідно до наведеного сценарію непрямі податки нейтрально впливають на прийняття суб'єктами господарювання рішень щодо інвестування в той чи інший вид бізнесу, оскільки не впливають на фінансові результати підприємства. В умовах такого функціонування непрямих податків інвестиційні рішення визначаються іншими чинниками: податковою політикою по відношенню до інших податків, попитом на вироблену продукцію, технологічним процесом виробництва тощо.

Такий сценарій можливий, якщо на ринку продукції, що випускається, немає конкуренції або існує абсолютно нееластичний попит на цю продукцію. Проте суб'єкти господарювання, як правило, працюють в конкурентному середовищі, а продукція більшості суб'єктів господарювання характеризується ціновою еластичністю попиту. За цих умов нейтральний сценарій реалізувати практично неможливо.

Песимістичний сценарій реалізовується тоді, коли в законодавчій базі відсутні будь-які податкові преференції в частині непрямих податків, а підприємство працює в конкурентних умовах і виготовляє продукцію, на яку є еластичний за ціною попит. У такому випадку, як і за нейтрального сценарію, непрямі податки включаються в ціну товару.

Припустимо, що до впровадження податку рівень ціни та обсяг продажу становили P та Q відповідно. Із введенням податку, при його повному перекладанні на споживача, ціна збільшиться до величини P_1 , а відповідно до закону попиту обсяг реалізації зменшиться до величини Q_1 (за умови незмінної величини доходів покупців). Якщо нова комбінація ціни та обсягу реалізації зменшить доходи підприємців, то вони змушені, максимізуючи свій прибуток, знизити ціну реалізації до рівня P_2 і сплачувати частину податку за власний рахунок.

Однак вплив конкуренції змушує виробників продукції оптимізовувати ціну товарів і послуг та спричиняє дію механізму зворотного перекладання непрямих податків, що веде до зниження ціни за рахунок зменшення обсягу прибутку внаслідок дії податку. Таким чином, частина непрямих податків

лягає податковим тягарем не на споживачів товару, а на власників, які володіють капіталом даного підприємства.

Оптимістичний сценарій базований на зниженні податкового навантаження на суб'єктів господарювання за рахунок надання податкових преференцій щодо непрямих податків за видами діяльності, в які доречно спрямувати додаткові інвестиції. За такого сценарію податок може лише частково (щодо загального підходу) включатись у ціну товарів і послуг (зниження ставки, оподаткування частини податкової бази), взагалі не включатись (звільнення від оподаткування певних операцій) або повертатись платнику за умови його реінвестування у виробничу діяльність.

Для визначення необхідності податкового планування необхідно розрахувати фактичне податкове навантаження підприємства.

Розглянемо шляхи оптимізації податку на прибуток. Це декілька комплексних методів зменшення податкового навантаження компаній, що сплачують податок на прибуток законними методами, а саме: оптимізація доходної частини; підвищені витрати; робота з грошовими потоками.

Одним із основних методів є оптимізація доходної частини. Чим менше доходів юридична особа повідомляє у декларації про прибуток, тим менше її податкове навантаження. Також можливе перерахування частини доходу іншим юридичним чи фізичним особам у бізнес-структурі, наприклад, підприємцям на єдиному податку чи підприємствам, які користуються пільгою з податку на прибуток.

Для зменшення розміру оподатковуваного прибутку підприємства за методом збільшення витрат необхідно:

- а) відображати у звіті лише 100% витрат, які були або будуть здійснені;
- б) розподіляти вартісну частину між складовими частинами підприємства (філіями, представництвами тощо);

- в) залучати кошти кредитних організацій під фіксований відсоток. При цьому кошти на сплату відсотків включаються до складу витрат. Зібрані кошти будуть спрямовані на придбання обладнання, товарів та здійснення

передоплати за них тощо. Відповідно до Податкового кодексу немає обмежень щодо суми списання цих витрат, суми відсотків за погашення кредиту, тобто всі витрати списуються на витрати господарської діяльності.

Використовуючи метод маніпулювання грошовими потоками, компанія повинна спрямовувати свою діяльність на максимізацію неоподатковуваних ресурсів, але при цьому заощадження від мінімізації податкових платежів мають бути спрямовані на об'єкт оподаткування. Джерелами неоподатковуваного надходження коштів можуть бути створення статутного фонду (як первинного, так і повторного з реєстрації) або поворотна фінансова допомога. При цьому кошти не оподатковуються, немає обмежень щодо їх розміру та кількості вливань. Тому протягом 12 місяців таке перелиття можна використовувати практично для будь-яких цілей підприємства.

Підприємство також може досягти економії податків за допомогою договорів лізингу, оскільки значна частина активів зберігається на балансі. При оперативному лізингу лізингодавець збільшує суму доходу, а при оперативному лізингодержувач збільшує суму витрат на суму лізингової плати, нарахованої на кінець податкового періоду, в якому було здійснено таке відрахування. У фінансовому лізингу до розміру лізингового платежу включається також сума процентів або комісійних винагород, нарахованих від вартості об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини, що надається як компенсація частини вартості лізингового платежу). об'єкт фінансового лізингу).

Розглянути оптимізацію податкового навантаження шляхом переведення коштів із загальної системи оподаткування ПДВ на спрощену систему оподаткування ПДВ. Метою такої оптимізації є зменшення податкового навантаження з податку на прибуток. Розрахунок умовний, а реалізація такої системи передбачає не один варіант: частину продукції можна реалізовувати через підприємство зі звичайною системою оподаткування, а лише частину – за спрощеною системою з використанням юридичної особи.

При цьому необхідно враховувати обмеження граничного обсягу реалізації на рік.

Тому вважатимемо, що реалізація відбувається через дві юридичні особи. В табл. 3.11 наведено розрахунок схеми оптимізації для досліджуваного ПрАТ.

Таблиця 3.11

Оптимізація податкового навантаження для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Показник	Умовна модель, тис. грн.		Відхилення після оптимізації	
	Звичайна система	Спрощена система	тис. грн.	%
Обсяг реалізації (з ПДВ)	260086	260086	-	-
Сума податкового зобов'язання	10000	Не враховується	-	-
Придбання сировини, матеріалів тощо (з ПДВ)	30000	30000	-	-
Сума податкового кредиту	14000	Не враховується	-	-
ПДВ до сплати	6000	-	-6000	-100,0
Фонд оплати праці з нарахуваннями	32032	32032	-	-
Інші витрати (без ПДВ)	704	704	-	-
Прибуток до оподаткування	-1628	2248	3876	-138,8
Податок на прибуток (18 %)	1080	-	-1080	-100,0
Єдиний податок (5 %)	-	13004,3	13004,3	100,0
Загальна сума податкових платежів (без врахування платежів з ФОП)	14084,3	13004,3	-1080	92,3
Чистий прибуток	-1595	1458	3053	-91,4

**Джерело: розроблено автором на основі даних підприємства*

Таким чином, використання спрощеної системи дозволяє зменшити податкове навантаження на 3053 тис. грн. або 91,4%, при цьому збільшуючи прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, на 37,5%. Цей приклад показує, що сплановані дії, вчинені у законодавчій площині, можуть оптимізувати податкове навантаження підприємства чи його окремих податків.

ВИСНОВКИ

Необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку, практична потреба у нових підходах до організації обліково-аналітичних процедур, недостатність теоретико-методологічних та організаційно-методичних розробок щодо обліку, контролю та планування

загальновиробничих витрат ставлять загальновиробничі витрати в коло проблем.

Тому чітко налагоджений бухгалтерський облік, правильний розподіл загальновиробничих витрат має серйозне значення, оскільки від цього залежить точність обчислення собівартості окремих видів продукції, а також розв'язання цілого ряду інших практичних завдань, які нерідко виникають перед економічними службами підприємств.

Проведені дослідження на прикладі ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» дозволяють зробити наступні висновки.

На підприємстві для обліку доходів діяльності підприємства використовують рахунки сьомого класу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації, товарів, робіт, послуг а також про суми знижок, наданих покупцем, та інші вирахування з доходу.

Відображення в обліку доходів від реалізації відбувається на підставі первинних документів: рахунків-фактур, договорів купівлі-продажу, товарно-транспортних накладних, розрахунків (довідок) бухгалтерії.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) послуг.

Від операційної діяльності підприємство одержує певний фінансовий результат.

Фінансовий результат – прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.

На досліджуваному підприємстві доходи (виручка) від реалізації продукції відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Визначення фінансових результатів діяльності здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати».

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання загальновиробничих витрат на рахунки 23 «Виробництво».

Сальдо за рахунком 23 зображує незавершене виробництво і відображується в активі балансу, тому рахунок 23 включено до класу 2 «Запаси». Все це ж відноситься і до рахунку 24 «Брак у виробництві». Є витрати, які частково відносяться до виробничої діяльності, і обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Аудит, як форма незалежного контролю та функція захисту інтересів власників, відіграє все помітнішу роль у сфері національної економіки, набуває деталі вагомішого статусу в суспільно-політичному житті країни. Здійснення аудиту спирається на практично апробовану нормативно-правову базу, основою якої є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.

Підприємство є середнім, яке спеціалізується на виробництві кондитерських виробів, а саме: зефіру, вафлею, мармеладу, драже, іриски, гірчиці, торти шоколадно-вафельні та ін. Для виробництва застосовується виключно натуральна сировина без консервантів. В результаті проведеного економічного аналізу фінансовий стан підприємства можна оцінити як нестійкий, відбувається поступове погіршення фінансового стану підприємства.

Загальновиробничі витрати складаються із різномірних статей та трудомісткого механізму розподілу. Первинний, аналітичний та синтетичний облік цих витрат в основному ведеться відповідно до вимог законодавчо - нормативних документів. Але, у відомості аналітичного обліку відсутня кореспонденція рахунків, що ускладнює ведення бухгалтерського обліку. Тому нами діюча відомість була вдосконалена та запропонована для впровадження у практичну діяльність.

Сучасні методи розподілу загальновиробничих витрат свідчать, про необхідність класифікації їх на змінні та постійні, що відсутнє на підприємстві, а також здійснювати їх розподіл у розрізі цих груп. Рациональним є розробка нормативів загальновиробничих витрат та порівняння їх з фактичним рівнем витрат та знаходженням відхилень від норм.

Такому підходу у зарубіжній практиці приділяється значна увага, оскільки це дозволяє знизити рівень цих витрат.

Внаслідок проведення детального аналізу та порівняння різних варіантів, доведено, що для підприємства більш економічно вигідно отримувати відшкодування з бюджету по ПДВ, ніж зменшувати податкові зобов'язання наступних періодів. Проте на даний час, прийняття рішення залежить не від підприємства, а відшкодування ПДВ залишається однією з найбільших проблем платників ПДВ.

Досліджено, що непрямі податки за певних умов можуть мати як позитивний чи нейтральний, так і негативний вплив на діяльність підприємства.

Внесено пропозицію щодо заміни ПДВ податком з продажів. Дана пропозиція є не новою та не може розглядатися як панацея, проте заслуговує більшої уваги та аналізу, тому що може справді кардинально змінити ситуацію.

В цілому будь-які обов'язкові платежі на користь держави негативно впливають на результати діяльності підприємства, тому зменшують останні. Проте такі платежі об'єктивно повинні існувати, щоб держава могла здійснювати свої функції належним чином, але високий рівень податкового навантаження повинен в такому разі повинен бути забезпечений високим рівнем життя населення.

Нами було визначено, що якщо адміністративні витрати зростуть на 1 %, то дохід зменшиться на 0,6%; якщо витрати на збут зростуть на 1 %, то дохід збільшиться на 1,1 %; якщо інші операційні витрати зростуть на 1 %, то дохід зменшиться на 0,1 %; зростання фінансових витрат майже не вплине на зміну доходу.

В результаті дослідження нами запропоновано План проведення внутрішнього аудиту фінансового стану ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен». Згідно запропонованого Плану проведення внутрішнього аудиту фінансового стану ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

зараз на підприємстві здійснюється лише внутрішній аудит доходів та витрат, а комплексний аудит фінансового стану на досліджуваній фабриці відсутній.

Ефективне здійснення внутрішнього аудиту має бути підкріплено наявністю нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, зокрема, врахування у нормативно-правових актах України місця, значення та повноважень внутрішнього аудиту, розробка на рівні держави положень про внутрішній аудит, врегулювання і координацію діяльності внутрішнього аудиту, підготовку загальних стандартів із внутрішнього аудиту, етичного Кодексу внутрішніх аудиторів.

Для зменшення розміру оподаткованого прибутку підприємства за методом збільшення витрат необхідно: відображати у звіті лише 100% витрат, які були або будуть здійснені; розподіляти вартісну частину між складовими частинами підприємства (філіями, представництвами тощо); залучати кошти кредитних організацій під фіксований відсоток. При цьому кошти на сплату відсотків включаються до складу витрат. Зібрані кошти будуть спрямовані на придбання обладнання, товарів та здійснення передоплати за них тощо.

Нами було визначено, що використання спрощеної системи дозволяє зменшити податкове навантаження на 3053 тис. грн. або 91,4%, при цьому збільшуючи прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, на 37,5%. Цей приклад показує, що сплановані дії, вчинені у законодавчій площині, можуть оптимізувати податкове навантаження підприємства чи його окремих податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за нов. Ред. ВРУ № 996-XIV від 16.07.1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 05.09.2022).

2. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 05.09.2022).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом МФУ від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov> (дата звернення: 05.09.2022).
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід» МФУ № 290 від 29.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99> (дата звернення: 08.09.2022).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 (МСБО 18) «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення: 09.09.2022).
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 08.09.2022).
7. Наказ МФУ від 30.11. 1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». URL: <http://zakon5.Rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 08.09.2022).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 08.09.2022).
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945 (дата звернення: 08.09.2022).
10. Аудит: підручник (у двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. Київ: Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
11. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва

ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с

12. Аудит: навчальний посібник / А.О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашперська. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.

13. Аудит: підручник (в двох частинах). За ред. Грушко В. І. / Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П, Братул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. Київ: Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.

14. Баранова А. О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашперська. Харків: ХДУХТ, 2017. 264 с.

15. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н. С. Акімова, О. О. Говоруха, Л. О. Кирильєва, Т. О. Євлаш. Харків: ХДУХТ, 2019. 182 с.

16. Бухгалтерський облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460 с.

17. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / В. М. Соболев, І. А. Косата, Т. В. Розіт тощо; за ред. В. М. Соболева. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. 222 с.

18. Бухгалтерський облік (загальна теорія): конспект лекцій в схемах і таблицях: Навчальний посібник: Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2017. 66 с.

19. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / Є. М. Романів, С. В. Приймак, С. М. Гончарук та інші. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.

20. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: наук.-допом. бібліогр. покажч. / Східноєвроп. нац. ун-т ім. Лесі Українки, Ф-т економіки та упр., Бібліотека ; уклад. Л. Дейнека ; упоряд. М. Б. Кулинич. Луцьк, 2017. 271 с.

21. Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : VI Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 27 листопада 2020 р.) : тези доповідей. Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2020. 128 с.

22. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
23. Буханцева М. В., Каменська Т. О., Церетелі Л. Г. Бухгалтерський облік витрат на підприємстві. Київ: Редакція журналу «Вісник податкової служби України», 2015. 80 с.
24. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін. Податкова система: Навчальний посібник за ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
25. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2017. 323 с.
26. Доходи, витрати та фінансові результати: *Бухгалтерський облік. Дебет. Кредит. Додаток до «Галицьких контрактів»*. 2017. № 24. С. 53-59.
27. Досій Т. І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2012_2/2-2012-59.pdf (дата звернення: 08.09.2022).
28. Дудар А. Основні напрямки розвитку системи управління фінансовими результатами діяльності торговельно-виробничої фірми. *Банківська справа*. 2017. № 5. С. 36-51.
29. Глушко Л. В. Особливості обліку доходів підприємства. Modern directions of theoretical and applied researches. 15-22 March 2016. URL: <https://www.sworld.com.ua/konfer42/81.pdf> (дата звернення: 08.09.2022).
30. Жидєєва Л. І. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою): навч. посіб. / Л. І. Жидєєва, О. П. Колісник ; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь : УДФСУ, 2020. 178 с.
31. Золотухін О. Розподіл витрат на некондиційну продукцію. Вісник Державної податкової служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1665> (дата звернення: 14.09.2022).

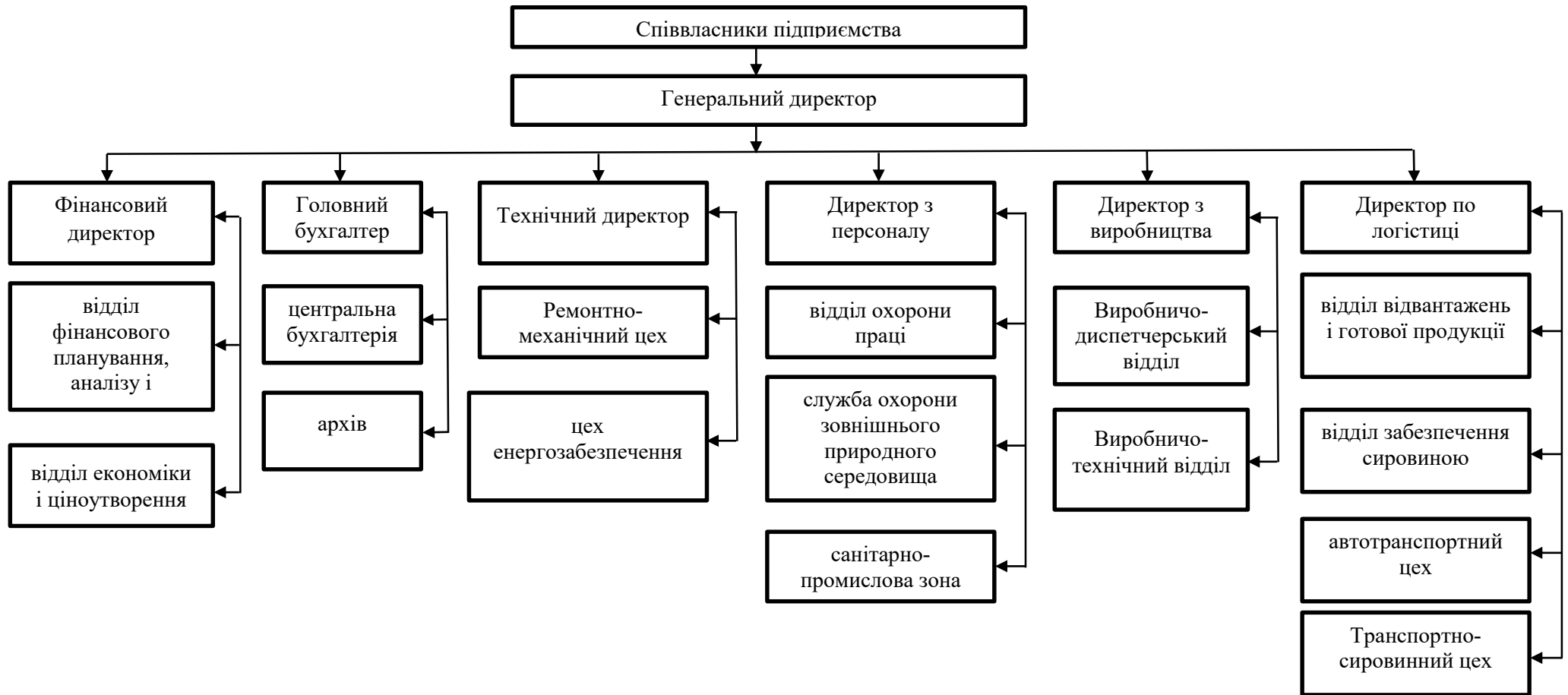
32. Кононова О. Є. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, Вена: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.
33. Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: Зб. тез і текстів доп. на міжнар. наук.-практ. конф. з аудиту / І. І. Пилипенко. Київ, 2017. 186 с.
34. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит: навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта. 2020. 852 с.
35. Ісай В. О. Особливості аналізу собівартості продукції за умов застосування нормативного методу обліку витрат. URL: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/500/1/Isai.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).
36. Партин Г. О., Загородній А. Г., Корягін М. В., Хом'як Р. Л., Височан О. С. Бухгалтерський облік. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2017. 246 с.
37. Партин Г. О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства. Фінанси України. 2018. № 11. С. 124-134.
38. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Київ: Освіта. 2019. 120 с.
39. Плаксієнко В. Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Вергія, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. Київ: Центр учбової літератури. 2019. 509 с.
40. Плиса В. Й., Плиса З. П. Бухгалтерський облік: підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Львів: Видавництво ННВК «АТБ», 2020. 440 с.
41. Податкова система: навчальний посібник / Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
42. Податкова система: навч. посіб. / уклад. Гречко А.В. Київ: 2018. 171 с.

43. Романів Є. М., С. В. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / Є. М. Романів, С. В. Приймак, С. М. Гончарук та інші. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.
44. Серікова Т. М., Понікаров В. Д. Бухгалтерський облік. Харків: ВД «Інжек», 2017. 392 с.
45. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.
46. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / За заг. ред. І. О. Школьник, І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 368 с.
47. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: навч. посіб. 2-ге вид., переробл. і допов. Київ: МАУП, 2017. 328 с.
48. Фінанси підприємств: підручник / керівник авт. і наук. ред проф. А. М. Поддєрьогін. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: КНЕУ, 2017. 384 с.
49. State Statistics Service of Ukraine. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (the date of access: 14.09.2022).
50. Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://minfin.com.ua/> (the date of access: 14.09.2022).

ДОДАТКИ

Додаток А

Рис. А.1. Організаційна структура ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»



*Джерело: розроблено автором за даними підприємства

Додаток Б

Рис. Б.1. Звіт про фінансовий стан ПрАТ «Київська кондитерська фабрика
«Рошен» за 2020 р., тис. грн

	<u>Прим.</u>	<u>31.12.2020</u>	<u>31.12.2019</u>
АКТИВИ			
Необоротні активи			
Інвестиційна нерухомість	7	801 177	648 315
Основні засоби	6	1 871 142	583 172
Передоплати за основні засоби та нематеріальні активи		10 026	34 639
Інвестиції в дочірні підприємства	10	10	10
Усього необоротних активів		2 682 355	1 266 136
Поточні активи			
Запаси	11	17 715	20 776
Торгова дебіторська заборгованість	12	113 648	102 545
Інша дебіторська заборгованість	13	181 392	9 268
Грошові кошти та їх еквіваленти	14	1 574	422
Переплата з податку на прибуток		5 162	369
Усього поточних активів		319 491	133 380
УСЬОГО АКТИВІВ		3 001 846	1 399 516
КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Власний капітал			
Статутний капітал	15	1 505 833	505 833
Резервний капітал		5 762	5 345
Накопичений нерозподілений прибуток		381 078	376 238
Усього власного капіталу		1 892 673	887 416
Довгострокові зобов'язання			
Відстрочені податкові зобов'язання	20	21 014	23 454
Інші довгострокові зобов'язання	9	36 594	-
Усього довгострокових зобов'язань		57 608	23 454
Поточні зобов'язання			
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	9	21 248	-
Торгова кредиторська заборгованість	16	228 274	27 395
Поточні забезпечення	17	17 675	11 714
Фінансова допомога отримана	18	743 424	424 353
Інші поточні зобов'язання	19	40 944	25 184
Усього поточних зобов'язань		1 051 565	488 646
Усього зобов'язань		1 109 173	512 100
УСЬОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ		3 001 846	1 399 516

**Джерело: розроблено автором за даними фінансової звітності підприємства*

Додаток Б

Рис. Б.1. Звіт про сукупний дохід ПрАТ «Київська кондитерська фабрика
«Рошен» за 2020 р., тис. грн

	Прим.	за рік, що закінчився	
		31.12.2020	31.12.2019
Доходи від основної діяльності	21	638 817	470 093
Собівартість реалізованих товарів, робіт та послуг	22	(556 236)	(393 995)
Валовий прибуток		82 581	76 098
Інші операційні доходи	25	1 840	6 768
Адміністративні витрати	23	(42 484)	(34 322)
Витрати на збут	24	(6 629)	(5 794)
Інші операційні витрати	25	(42 247)	(35 072)
Фінансовий результат від операційної діяльності		(6 939)	7 678
Інвестиційний дохід (дивіденди)	10	20 000	
Фінансові доходи	26	66 180	69 894
Фінансові витрати	26	(71 888)	(67 736)
Прибуток до оподаткування		7 353	9 836
Витрати з податку на прибуток	20	(2 096)	(1 506)
ЧИСТІЙ ПРИБУТОК ЗА ПЕРІОД		5 257	8 330
Інший сукупний дохід за період			
Усього сукупний дохід, що підлягає рекласифікації в прибуток (збиток) у наступних періодах		-	-
Усього сукупний дохід, що не підлягає рекласифікації в прибуток (збиток) у наступних періодах		-	-
ЗАГАЛЬНИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД ЗА ПЕРІОД		5 257	8 330

**Джерело: розроблено автором за даними фінансової звітності підприємства*

Додаток В

Рис. В.1. Звіт про зміни в капіталі ПрАТ «Київська кондитерська фабрика
«Рошен» за 2020 р., тис. грн

	Статутний капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Усього власного капіталу
На 31 грудня 2019	505 833	5 345	376 238	887 416
Прибуток за рік	-	-	5 257	5 257
Відрахування до резервного капіталу	-	417	(417)	-
Внески учасників до капіталу	1 000 000	-	-	1 000 000
На 31 грудня 2020	1 505 833	5 762	381 078	1 892 673

	Статутний капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Усього власного капіталу
На 31 грудня 2018	175 833	4 789	368 464	549 086
Прибуток за рік	-	-	8 330	8 330
Відрахування до резервного капіталу	-	556	(556)	-
Внески учасників до капіталу	330 000	-	-	330 000
На 31 грудня 2019	505 833	5 345	376 238	887 416

**Джерело: розроблено автором за даними фінансової звітності підприємства*

Додаток Г

Рис. Г.1. Звіт про рух грошових коштів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2020 р., тис. грн

		за рік, що закінчився	
	Прим.	31.12.2020	31.12.2019
I. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		670 853	437 250
Надходження від операційної оренди		83 686	85 204
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках		76	19
Інші надходження		22 494	4 764
Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)		(194 365)	(182 752)
Витрачання на оплату праці		(252 610)	(178 775)
Сплата податків і зборів по оплаті праці		(127 852)	(90 173)
Сплата податку на прибуток		(9 329)	(10 366)
Сплата ПДВ		(144)	(4 238)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів		(3 210)	(3 101)
Інші витрачання		(1 065)	(855)
Чистий рух коштів від операційної діяльності		188 534	56 977
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації необоротних активів		14 966	37 178
Надходження від дивідендів		20 000	2 591
Надходження від вибуття дочірнього підприємства		-	10
Витрачання на придбання необоротних активів		(1 541 738)	(571 172)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності		(1 506 772)	(531 393)
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від власного капіталу		1 000 000	330 000
Отримання позик		770 101	803 151
Погашення позик		(450 711)	(659 934)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності		1 319 390	473 217
ЧИСТИЙ РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД			
		1 152	(1 199)
Залишок коштів на початок періоду		422	1 616
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів		-	5
Залишок коштів на кінець періоду		1 574	422

**Джерело: розроблено автором за даними фінансової звітності підприємства*

Додаток Д

«20» 10 2022 p.

Видаткова

НАКЛАДНА № 1

Відпущено: ПрАТ «Київська кондитерська фабрика»

Отримано: ТОВ «Луч»

Через:

Згідно

№	Найменування товару	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Цукерки	кг	100	80	8000
	Всього:				8000

Приймав: _____

Відпустив: _____

Директор _____ (Тітова Н.А.) Бухгалтер _____

**Джерело: розроблено автором за даними підприємства*

АКТ ВЗАЄМОЗАЛІКУ

м. Київ _____

_____ р.

Ми, що нижче підписалися: представник ПрАТ «Кондитерська фабрика «Рошен», в особі Директора Іванова В.В. та представник ТОВ «Луч» в особі Директора, склали даний акт на предмет того, що у жовтні 2022 року по зустрічних поставках продукції заборгованості немає:

КК «Рошен» поставив готову продукцію на користь ТОВ «Луч» на суму 5000 грн.

ТОВ «Луч» реалізувало готову продукцію на користь КК «Рошен» у розмірі 5000 грн.

Даний акт є підставою для проведення відповідних бухгалтерських проводок.

**Джерело: розроблено автором за даними підприємства*

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 1

від « 30 » 10 2022 р.

Одержано банком

« ____ » _____ 200_р.

Платник **ПрАТ «Кондитерська фабрика
Рошен»**Код **25478954**Банк платника **ЖБК «Приват банк»**

код банку

ДЕБЕТ рах. №

СУМА

311452**26002457896546****22000,00**Одержувач **УДК В м. Києві**Код **987654321**

КРЕДИТ рах. №

256455655877

Банк одержувача

Код банку

311085Сума (словами) **двадцять дві тисячі грн. 00 коп.**Призначення платежу: **Оплата ЄСВ 22%**Проведено банком
« ____ » _____ 200_р.

Підпис

М.П.

Підпис банку

*Джерело: розроблено автором за даними підприємства

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 2

від « 30 » 10 2022 р.

Одержано банком

« ____ » _____ 200_р.

Платник **ПрАТ «Кондитерська фабрика****Рошен»**Код **25478954**Банк платника **ЖБК «Приват банк»**

код банку

ДЕБЕТ рах. №

СУМА

311452**26002457896546****88000,00**Одержувач **УДК В м. Києві**Код **987654321**

КРЕДИТ рах. №

256455655877

Банк одержувача

Код банку

311085Сума (словами) **вісімдесят вісім грн. 00 коп.**Призначення платежу: **Оплата ЄСВ 22%**Проведено банком
« ____ » _____ 200_ р.

Підпис

М.П.

Підпис банку

**Джерело: розроблено автором за даними підприємства*

Додаток К

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА

м. Київ

Автомобіль Renault Traffic, BA 3637CP № 43 “26” серпня 2020 р.
(марка, модель, тип, реєстраційний номер) Причіп/напівпричіп — Вид перевезень за кілометровим тарифом
(марка, модель, тип, реєстраційний номер)

Автомобільний перевізник ФОП Свириденко О.А.

1	0	2	0	3	0	4	0	5	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

 Водій Петраков Я.В., АМ 3250 АО
(найменування/П.І.Б.) (податковий номер) (П.І.Б., номер посвідчення водія)

Замовник Товариство з обмеженою відповідальністю «Осінь»
(найменування/ П.І.Б.)

Вантажовідправник Приватне акціонерне товариство «Київська кондитерська фабрика «Рошен», м. Київ, пр-т Науки, 1

		1	2	3	4	5	6	7	8
--	--	---	---	---	---	---	---	---	---

(повне найменування, місцезнаходження /П.І.Б., місце проживання) (податковий номер)

Вантажоодержувач Товариство з обмеженою відповідальністю «Едельвейс», м. Чернігів, вул. Белова, 37

		8	7	6	5	4	3	2	1
--	--	---	---	---	---	---	---	---	---

(повне найменування, місцезнаходження /П.І.Б., місце проживання) (податковий номер)

Пункт навантаження м. Київ, вул. Шевченка, 34 Пункт розвантаження м. Чернігів, вул. Белова, 37
(місцезнаходження) (місцезнаходження)

кількість місць Сто п'ять масою брутто, т Нуль цілих шість десятих отримав водій/експедитор Петраков Я.В., водій, Петраков
(словами) (П.І.Б., посада, підпис)

Усього відпущено на загальну суму Сорок дві тисячі грн, 00 коп. , у т.ч. ПДВ Сім тисяч грн 00 коп.
(словами, з урахуванням ПДВ)

Супровідні документи на Накладна № 25 від 04.08.2020 р., договір купівлі-продажу від 01.08.2020 р. № 38/к,
вантаж

сертифікат відповідності від 15.08.2020 р. AC12567

ВІДОМОСТІ ПРО ВАНТАЖ

№ з/п	Найменування вантажу (номер контейнера), у разі перевезення небезпечних вантажів: клас небезпечних речовин, до якого віднесено вантаж	Одиниця виміру	Кількість місць	Ціна без ПДВ за одиницю, грн	Загальна сума з ПДВ, грн	Вид пакування	Документи з вантажем	Маса брутто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Цукерки	упаковка	105	333,33	400,00	пак.	Накладна № 25 від 04.08.2020 р., договір купівлі-продажу від 01.08.2020 р. № 38/к, сертифікат відповідності від 15.08.2020 р. АС12567	0,6
Всього:		×	105	×	42000,00	×	×	0,6

Здав (відповідальна особа вантажовідправника):

Соколов О.С., директор, Соколов

(П.І.Б., посада, підпис)

Прийняв (відповідальна особа вантажоодержувача):

Ващенко М.М., менеджер з постачання, Ващенко

(П.І.Б., посада, підпис)

ВІДОМОСТІ ПРО ПАРАМЕТРИ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ

Він-код	Рік випуску	Габарити автомобіля			Вага автомобіля		Підпис відповідальної сторони (перевізник або водій)
		Довжина, мм	Ширина, мм	Висота, мм	без вантажу, т	з вантажем, т	
10	11	12	13	14	15	16	17
VF1FL000X59237422	2017	4782	1915	1904	1,8	2,4	Петраков

ВАНТАЖНО-РОЗВАНТАЖУВАЛЬНІ ОПЕРАЦІЇ

Операція	Маса брутто, т	Час (год., хв.)			Підпис відповідальної особи
		прибуття	вибуття	простою	
18	19	20	21	22	23
Навантаження	0,6	9.00	9.40	40 хв	Соколов
Розвантаження	0,6	10.00	10.40	40 хв	Ващенко

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»
(найменування підприємства/установи/організації)

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі
підприємств та організацій України 77559911

Видатковий касовий ордер

від "24" червня 2021 року

№ з/п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення
1	2	3	4	5	6	7
1	32	24.06.2021	372	-	3500,00	-

Видати Веселій Світлані Михайлівні
(прізвище, ім'я, по батькові)

Підстава на господарські потреби

Сума Три тисячі п'ятсот грн 00 коп.
(словами)

Додаток: -

Керівник Сокіл Д.П. Сокіл
(підпис, прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер Коваленко А.Р. Коваленко
(підпис, прізвище, ініціали)

Одержав Три тисячі п'ятсот грн 00 коп.
(словами)

«24» червня 2021 року Підпис одержувача Весела
За паспорт серії ОЛ № 112233, виданий РУ ГУ Деснянського району м. Києва 10.07.2010
(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)

Видав касир Матушко О.П. Матушко
(підпис, прізвище, ініціали)