

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ І УПРАВЛІННЯ**

Кафедра обліку і аудиту

«До захисту в ЕК»
Директор інституту (декан факультету)
Олег ШЕРЕМЕТ
(підпис) (прізвище та ініціали)

«___» _____ 2023 р.

«До захисту допущено»
В.о. завідувача кафедри
Володимир ОСМЯТЧЕНКО
(підпис) (прізвище та ініціали)

«___» _____ 2023 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код та назва спеціальності)
освітньо-професійної програми Облік і аудит
на тему: «Загальновиробничі витрати: облік, аналіз і аудит»

Виконав: здобувач 3 курсу, групи ___

Шиян Катерина Михайлівна
(прізвище, ім'я, по батькові повністю) (підпис)

Керівник Соломчук Людмила Миколаївна
(прізвище, ім'я та по батькові повністю) (підпис)

Рецензент _____
(прізвище та ініціали) (підпис)

Я як здобувач(ка) Національного університету харчових технологій розумію і підтримую політику університету з академічної доброчесності. Я не надавав(-ла) і не одержував(-ла) недозволеної допомоги під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Здобувач _____
(підпис)

Київ – 2023 р.

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ І
УПРАВЛІННЯ

Кафедра обліку і аудиту

Освітній ступінь бакалавр

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. Завідувача кафедри обліку і аудиту

В.О. Осмятченко

«01» жовтня 2022 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА

Шиян Катерина Михайлівна

1. **Тема роботи:** «Загальновиробничі витрати: облік, аналіз і аудит»

Керівник проекту к.е.н., доц., Соломчук Людмила Миколаївна

Затверджена наказом по університету від «30» вересня 2022 року № 587-КС

2. **Строк подання студентом проекту:** 01 лютого 2023 року

3. **Вихідні дані до роботи:** ПКУ, Закони України, П(С)БО, МСФЗ, первинні документи, реєстри бухгалтерії ПрАТ «Фірма Полтавпиво», фінансова та статистична звітність ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки

4. **Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити):** економічна суть загальновиробничих витрат, нормативно-правове регулювання обліку, економічного аналізу і аудиту загальновиробничих витрат, синтетичний і аналітичний облік загальновиробничих витрат, розкриття інформації про загальновиробничі витрати у фінансовій звітності підприємства, організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки, методологічні та практичні основи економічного аналізу загальновиробничих витрат, завдання і методика проведення аудиту загальновиробничих витрат, шляхи удосконалення обліково аналітичних і контрольних аспектів загальновиробничих витрат

5. **Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових гістограм, діаграм, таблиць, тощо):** основні завдання дослідження особливостей обліку, аналізу і аудиту загальновиробничих витрат, схема класифікації загальновиробничих витрат, таблиця визначення поняття загальновиробничих витрат, таблиця техніко-економічних показники виробничо-господарської діяльності ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки, первинні документи з обліку загальновиробничих витрат, кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат, таблиця аналіз виробничих витрат за економічними елементами, аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції, рис. методика проведення аудиту загальновиробничих витрат

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

Дата видачі завдання 01 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Пор. №	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вступ	03.10.22-10.10.22	Виконано
2.	Розділ 1. Теоретико-методичні основи ведення обліку загальновиробничих	11.10.22-31.10.22	Виконано
3.	Розділ 2. Аналіз діяльності ПрАТ «Фірма Полтавпиво» та організація і методика проведення економічного аналізу загальновиробничих витрат	01.11.22-30.11.22	Виконано
4	Розділ 3. Методичні основи аудиту загальновиробничих витрат	01.12.22-29.12.22	Виконано
7.	Висновки	16.01.23-24.01.23	Виконано
8.	Список використаних джерел	25.01.23-30.01.23	Виконано

Здобувач

(підпис)

Шиян К.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)

Соломчук Л.М.

(прізвище та ініціали)

Анотація

У кваліфікаційній роботі на здобуття ступеня бакалавра було проведено дослідження на тему «Загальновиробничі витрати: облік, аналіз і аудит». Дослідження проводилось за даними бухгалтерського обліку, а також фінансової і статистичної звітності ПрАТ «Фірма Полтавпиво».

Кваліфікаційна робота бакалавра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаної літератури та додатків і містить 90 сторінок, 12 – рисунки і 17 – таблиць.

У вступі даної роботи розкрито актуальність обраної теми, відображено основні завдання дослідження загальновиробничих витрат, предмет і об'єкт дослідження, основні методи дослідження, які використовувалися при проведенні дослідження.

Перший розділ присвячено розкриттю економічної суті витрат і загальновиробничих витрат у тому числі. Розглянуто нормативно-законодавчу базу для ведення обліку, економічного аналізу і аудиту загальновиробничих витрат. Відображено синтетичний, аналітичний облік загальновиробничих витрат та особливості розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств.

У другому розділі надано повну характеристику ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки, відображено особливості організації обліку, розкрито теоретичні основи і практичний економічний аналіз загальновиробничих витрат.

У третьому розділі відображено особливості проведення аудиту загальновиробничих витрат.

Ключові слова: витрати підприємства, загальновиробничі витрати, собівартість, постійні витрати, змінні витрати, елементи витрат, статті калькуляції.

Annotation

In the qualifying work for obtaining a bachelor's degree, a study was conducted on the topic "General production costs: accounting, analysis and audit". The study was conducted based on accounting data, as well as financial and statistical reporting of Firma Poltavpivo PJSC.

The bachelor's qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of used literature and appendices and contains 90 pages, 12 figures and 17 tables.

In the introduction of this work, the relevance of the chosen topic is revealed, the main tasks of the research of general production costs, the subject and object of the research, the main research methods that were used during the research are reflected.

The first chapter is devoted to the disclosure of the economic essence of costs, including general production costs. The regulatory and legislative framework for accounting, economic analysis and audit of general production costs is considered. Synthetic, analytical accounting of general production costs and features of disclosure of information about them in the financial statements of enterprises are reflected.

In the second section, a full description of Firma Poltavpivo PJSC for 2020-2021 is given, features of accounting organization are reflected, theoretical foundations and practical economic analysis of general production costs are disclosed.

The third section reflects the specifics of conducting an audit of general production costs.

Key words: enterprise costs, general production costs, cost price, fixed costs, variable costs, cost elements, costing articles.

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	7
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	9
1.1. Економічна суть загальновиробничих витрат	9
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу і аудиту загальновиробничих витрат	16
1.3. Особливості обліку загальновиробничих витрат та розкриття інформації про них у фінансовій звітності	21
РОЗДІЛ ІІ. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»» ТА ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	37
2.1. Організаційно-економічна характеристика та особливості організації обліку на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»»	37
2.2. Аналіз виробничо-господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за 2020-2021 р.	49
2.3. Теоретичні основи та практичний аналіз загальновиробничих витрат..	55
РОЗДІЛ ІІІ. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	62
3.1. Завдання та методи аудиту загальновиробничих витрат	62
3.2. Методика проведення аудиту загальновиробничих витрат	67
3.3. Шляхи удосконалення обліково-аналітичних та контрольних аспектів загальновиробничих витрат	73
ВИСНОВКИ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ	87

ВСТУП

Для ефективного функціонування підприємства необхідно правильно та раціонально управляти наявною ресурсною базою для отримання максимального ефекту з найменшими витратами. Тому при визначенні собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) вагомим фактором є не тільки формування прямих витрат виробництва, але й правильна ідентифікація, вибір бази для розподілу та безпосередньо розподіл непрямих витрат. В сучасних умовах розвитку підприємств різних форм господарювання, існує наявна тенденція до зростання питомої ваги непрямих витрат у загальній сукупності витрат. Тому необхідно робити правильний вибір бази для розподілу таких витрат, враховуючи при цьому специфіку їх виникнення та особливості діяльності підприємства. Правильне вирішення даної проблеми суттєво впливає на порядок формування собівартості продукції підприємства, що, в свою чергу, формує структуру витрат підприємства, сприяючи її оптимізації.

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначається галузевою специфікою підприємства, типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, організаційною структурою господарюючого суб'єкта. Однією із складових виробничої собівартості продукції є загальновиробничі витрати, від порядку розподілу яких залежить рівень рентабельності підприємства. З огляду на зазначене, управління такими витратами слід розглядати як стратегічний напрям розвитку господарської діяльності, що має ґрунтуватися на найдосконаліших формах і методах обліку, аналізу та контролю.

Теоретичні та практичні аспекти обліку загальновиробничих витрат стали об'єктом наукових досліджень вчених-економістів, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Л.В. Гуцаленко, П.В. Іванюти, Я.П. Іщенко, П.О. Куцика, В.О. Ластовецького, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, Л.К. Сук та ін. Незважаючи на достатню розробку проблем обліку та

контролю витрат, питання раціонального розподілу загальновиробничих витрат, належної організації їх бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту потребують подальшого вивчення та узагальнення, тому обрана *тема дипломної роботи є актуальною.*

Метою дипломної роботи є розкриття економічної сутності загальновиробничих витрат підприємства, дослідити особливості відображення їх в обліку, відобразити методологію проведення економічного аналізу загальновиробничих витрат та розкрити основні методи та послідовність проведення аудиту.

Предметом дослідження є облік загальновиробничих витрат, а також методологія проведення їх аналізу та аудиту.

Об'єктом дослідження виступають обліково-аналітичні процеси що стосуються загальновиробничих витрат на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

Основними завданнями які досліджувались при написанні дипломної роботи були:

- ✓ розкрити економічну суть загальновиробничих витрат;
- ✓ дослідити можливі бази і методи розподілу загальновиробничих витрат;
- ✓ розкрити нормативно-правове регулювання щодо обліку, економічного аналізу і аудиту загальновиробничих витрат;
- ✓ відобразити особливості ведення синтетичного і аналітичного обліку загальновиробничих витрат;
- ✓ дослідити і систематизувати основні первинні документи з обліку загальновиробничих витрат;
- ✓ розкрити особливості відображення загальновиробничих витрат у фінансовій звітності підприємства;
- ✓ розкрити методику ведення економічного аналізу загальновиробничих витрат;
- ✓ дослідити методику проведення аудиту загальновиробничих витрат;
- ✓ запропонувати шляхи удосконалення обліково-аналітичних та контрольних аспектів загальновиробничих витрат.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна суть загальновиробничих витрат.

Погляди на сутність виробничих витрат, як економічної категорії та їх місця в системі витрат підприємства історично зазнали суттєвого впливу суспільно-економічних умов. Станом на сьогодні ця облікова категорія не має чіткого визначення у нормативних документах та все більше привертає увагу як вітчизняних, і так зарубіжних дослідників. Динамічність економічного розвитку підприємств потребує більш ґрунтовного дослідження обліку виробничих витрат з метою пошуку нових шляхів удосконалення у ході управління діяльністю підприємства.

Виробничі витрати являють собою важливу і складну економічну категорію і являються головним фактором, що прямопропорційно впливає на фінансові результати будь-якого підприємства. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управлінського обліку як для підприємства у цілому, так і для кожного його структурного підрозділу. Необхідність вивчення виробничих витрат обумовлена також тим, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, собівартості продукції, що виробляється, вони характеризують рівень технології й організації виробництва, а також впливають на ефективність господарювання в цілому, що оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності.

Склад виробничих витрат значно ширший за поняття виробничої собівартості продукції, оскільки включає суми прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Досліджувані поняття, що супроводжують виробничі витрати не слід вважати синоніми, а швидше за все суміжними чи похідними один від одного категоріями. Узагальнення їх змісту представлено в таблиці 1.1.1.

Визначення змісту поняття «витрати виробництва» та суміжних категорій

Поняття	Характеристика
Виробничі витрати	Сукупність прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат
Виробнича собівартість продукції	Сума прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих витрат та постійних розподілених загальновиробничих витрат
Собівартість готової продукції	Формується шляхом додавання сум незавершеного виробництва на початок періоду та виробничої собівартості продукції і вирахування суми незавершеного виробництва на кінець періоду
Собівартість реалізованої продукції	Складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат

Собівартість реалізованої продукції підприємства представляє собою суму виробничої собівартості тієї продукції, що була реалізована у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, а також наднормативних виробничих витрат підприємства.

Варто зазначити, що у МСБО 2 «Запаси» застосовується категорія «витрати на переробку», яка включає в себе вартість запасів, оплату праці виробничого персоналу та розподіл постійних і змінних виробничих накладних витрат, які виникають у процесі переробки матеріалів в готову продукцію, що є прямим аналогом «виробничої собівартості продукції».

Таким чином, виробнича собівартість певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 «Витрати», є величиною не тотожною виробничим витратам; вони відрізняються сумами постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат, як це показано на рис.1.1.1.

Непрямі витрати можуть бути пов'язані з виробництвом – загальновиробничі витрати (ЗВВ), а можуть бути пов'язані й у з цілим господарством, підприємством – загальногосподарські витрати. Останні у бухгалтерському обліку називають адміністративними витратами.

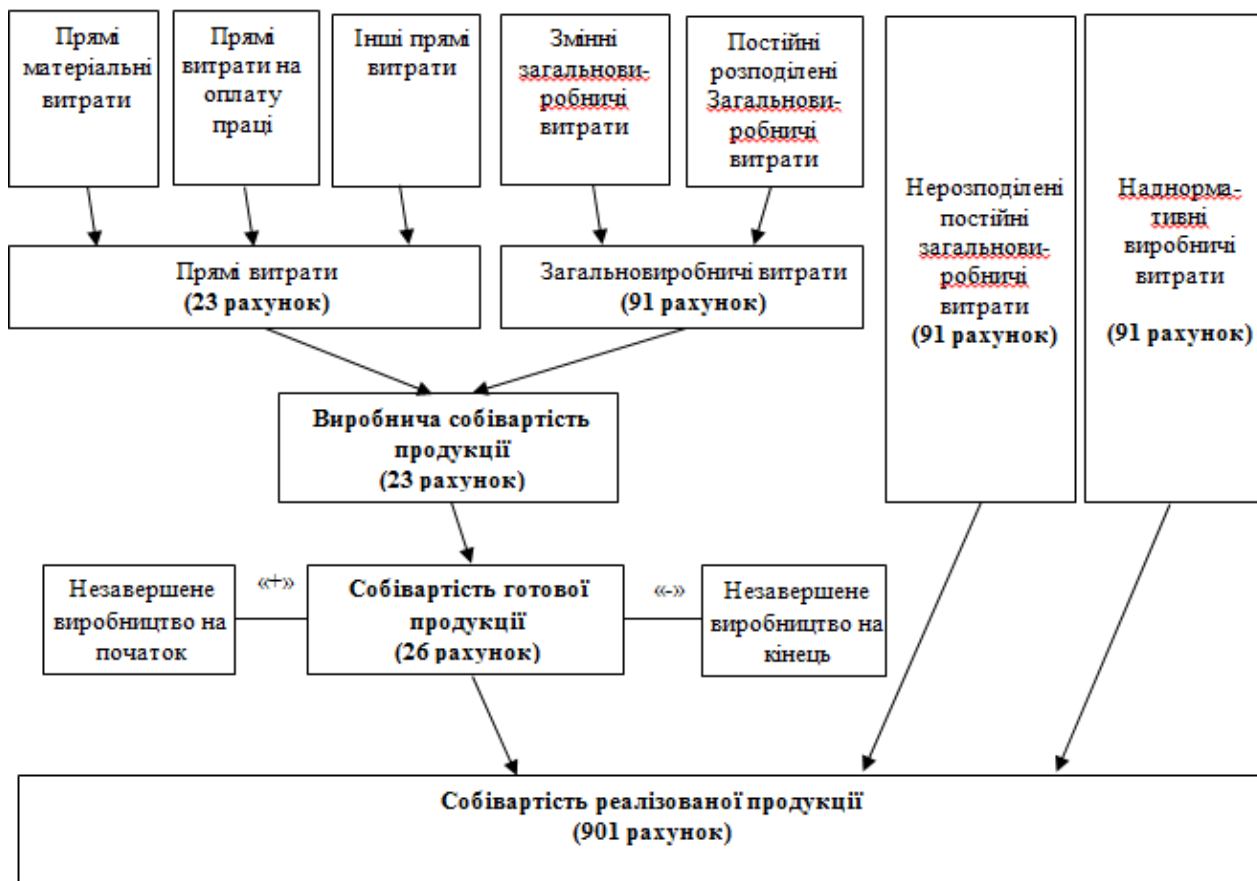


Рис. 1.1.1. Структура виробничої собівартості у системі формування собівартості реалізованої продукції

Чіткого визначення поняття «загальновиробничі витрати» у ПСБО № 16 «Витрати» не має, лише наводиться перелік статей, які формують такі витрати. Це в свою чергу негативно позначається на веденні бухгалтерії і призводить до некоректного їх відображення у складі витрат, що за економічною природою не належать до загальновиробничих.

Визначення такого поняття як «загальновиробничі витрати», що наведено в економічній літературі відображено у таблиці 1.1.2.

Узагальнюючи наведені у таблиці 1.1.2 думки, ми рекомендуємо загальновиробничими витратами вважати витрати цехів, дільниць, підрозділів на організацію та управління процесом виробництва, витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання, будівель, які не можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат.

Визначення поняття «загальновиробничі витрати» в економічній літературі

№ з/п	Визначення	Джерело
1	<i>Загальновиробничі витрати</i> , як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійснення управління	Ю.С. Цал-Цалко
2	<i>Загальновиробничі витрати</i> – це витрати на обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, а також витрати на організацію та координацію виробничого процесу в них	М.С. Пушкар
3	<i>Загальновиробничими</i> (накладними) є ті <i>витрати</i> , які не відносяться до основних витрат, обумовлених технологією виробництва; тих які формують технологічну вартість (собівартість) продукції (робіт, послуг): витрати на технологічні матеріали, робочу силу і на експлуатацію засобів праці. Це – всі інші витрати цехів, дільниць, які являються організаційно-управлінськими, додатковими, тобто виробничими накладними витратами. Це витрати підрозділів на організацію виробництва і управління виробничими процесами	В.О. Ластовецький
4	Виробничі витрати на організацію виробництва і управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, інші витрати, пов'язані з процесом виробництва, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат називають <i>загальновиробничими витратами</i>	Т. Войтенко, Н. Вороная

Як свідчать дослідження науковців, загальновиробничі витрати є достатньо різноманітними, що обумовлено специфікою діяльності певного підприємства в конкретній галузі промисловості. Тому для раціонального ведення обліку, обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, здійснення глибинного аналізу, прийняття ефективних рішень, необхідно визначити критерії класифікації витрат.

Загальновиробничі витрати за своєю природою є витратами, які відносяться до всього процесу виробництва в цілому, а тому є не прямими. Згідно П(С)БО 16 «Витрати», непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. У таблиці 1.1.3 відображено визначення поняття «непрямих витрат» у нормативних документах.

Визначення поняття «непрямих витрат» у нормативних документах

Визначення	Класифікаційна ознака	Джерело
<i>Непрямі витрати</i> – ті, що пов’язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт та підрахунок собівартості	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Прямі та <i>непрямі витрати</i> поділяються залежно від можливості безпосереднього віднесення до певного об’єкту витрат економічно можливим шляхом	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
<i>Непрямі витрати</i> – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкту витрат економічно-доцільним шляхом	Спосіб віднесення витрат на кінцевий продукт	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”

Поділ загальновиробничих витрат за основними кваліфікаційними ознаками:

1. За місцем виникнення – загальновиробничі витрати виділяють за цехами, дільницями, бригадами, відділами, робочими місцями, виробничими лініями, змінами, службами та іншими підрозділами. Такий поділ дозволяє диференціювати витрати за центрами відповідальності, що відіграє визначальну роль при плануванні, нормуванні й обліку витрат для аналізу, управління та підрахунку собівартості продукції.

2. За економічним змістом – загальновиробничі витрати поділяють за елементами. Таку ознаку, зазвичай, застосовують до прямих витрат, упускаючи те, що загальновиробничі витрати складаються з таких же елементів, які в основі своїй далі не діляться: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація та інші операційні витрати. За допомогою такої класифікації складається кошторис загальновиробничих витрат, розробляють калькуляції, проводять аналіз факторів виробництва, проводять аналіз динаміки структури

загальновиробничих витрат, відображають інформацію про витрати у фінансовій звітності.

3. За зв'язком з обсягом виробництва у П(С)БО 16 «Витрати» виділяють постійні та змінні витрати. Витрати на обслуговування й управління виробництвом залишаються не змінними (або майже не змінними) при зміні обсягу діяльності і відносяться до постійних загальновиробничих витрат. До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які змінюються прямопропорційно до зміни обсягу діяльності.

У таблиці 1.1.4 відображено поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні. Але слід мати на увазі, що такий поділ є умовним. На харчових підприємствах можуть виникати непередбачувані ситуації – недопоставка сировини, розірвання контрактів на поставку готової продукції, за яких підприємствам необхідно заощаджувати. І, як правило, це робиться за рахунок зменшення постійних витрат – не проводять взагалі, або у неповному обсязі ремонтні роботи. Тобто, величина постійних витрат на практиці насправді є не сталою величиною. Вона залежить від обсягів діяльності підприємства та стабільності зовнішнього середовища.

У П(С)БО 16 «Витрати» наведено орієнтовний перелік статей загальновиробничих витрат, який є не досить чітким, не враховує галузеві особливості та містить обширні статті, які не дають змогу достовірно здійснити калькуляційні розрахунки, а в результаті ефективно управляти величиною собівартості продукції. Визначення переліку статей калькулювання покладається на власний розсуд підприємства, а це є негативним фактором ведення обліку.

Таблиця 1.1.4.

Поділ загальновиробничих витрат на «постійні» та «змінні»

№ з/п	Види та статті витрат	Постійні	Змінні
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію основних машин та обладнання:			
1)	амортизація основних машин та обладнання	+	
2)	витрати на ремонт	+	
3)	паливо та енергія	+	+
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	утримання обладнання	+	
7)	утримання малоцінних та швидкозношуваних предметів, інструментів та інвентаря	+	
8)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на утримання та експлуатацію спеціального обладнання та інших основних засобів:			
1)	амортизація машин та обладнання та інших основних засобів	+	
2)	витрати на ремонт	+	
3)	паливо та енергія	+	+
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	утримання обладнання	+	
7)	утримання допоміжного обладнання, оснащення та пристосувань, малоцінних та швидкозношуваних предметів й інструментів	+	
8)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на експлуатацію внутрішньозаводського транспорту:			
1)	амортизація транспортних засобів	+	
2)	паливно-змащувальні матеріали	+	+
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	+	
4)	основна та додаткова заробітна плата	+	
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)	+	
6)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на утримання будівель та споруд виробничого призначення:			
1)	амортизація транспортних засобів	+	
2)	паливно-мастильні матеріали	+	
3)	витрати на ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	+	
4)	основна та додаткова заробітна плата		+
5)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)		+
6)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на оплату праці виробничих працівників:			
1)	основна та додаткова заробітна плата		+
2)	нарахування загальнообов'язкових соціальних страхових внесків (зборів)		+
3)	витрати на підготовку кадрів	+	
4)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на організацію та обслуговування виробництва:			
1)	витрати на підготовку та освоєння виробництва	+	
2)	досліди, технічне удосконалення і утримання загальновиробничих лабораторій	+	
3)	витрати на утримання загальновиробничих складів	+	
4)	витрати на охорону праці та техніку безпеки	+	
5)	інші витрати	+	
Загальновиробничі витрати на управління виробничим процесом:			
1)	утримання апарату управління	+	
2)	утримання іншого цехового персоналу	+	
3)	амортизацій основних засобів	+	
4)	витрати на ремонт основних засобів	+	
5)	витрати на охорону навколишнього середовища	+	
6)	податки, збори, інші обов'язкові платежі	+	
7)	інші витрати	+	

На рисунку 1.1.2 відображено класифікацію витрат яка дає змогу згрупувати витрати за статтями, елементами витрат, а також виділити постійні

та змінні витрати. Це сприяє покращенню управління виробництвом, підвищує оперативність обліку та аналізу за статтями і елементами витрат, підвищує рівень достовірності інформації для процесу калькулювання.

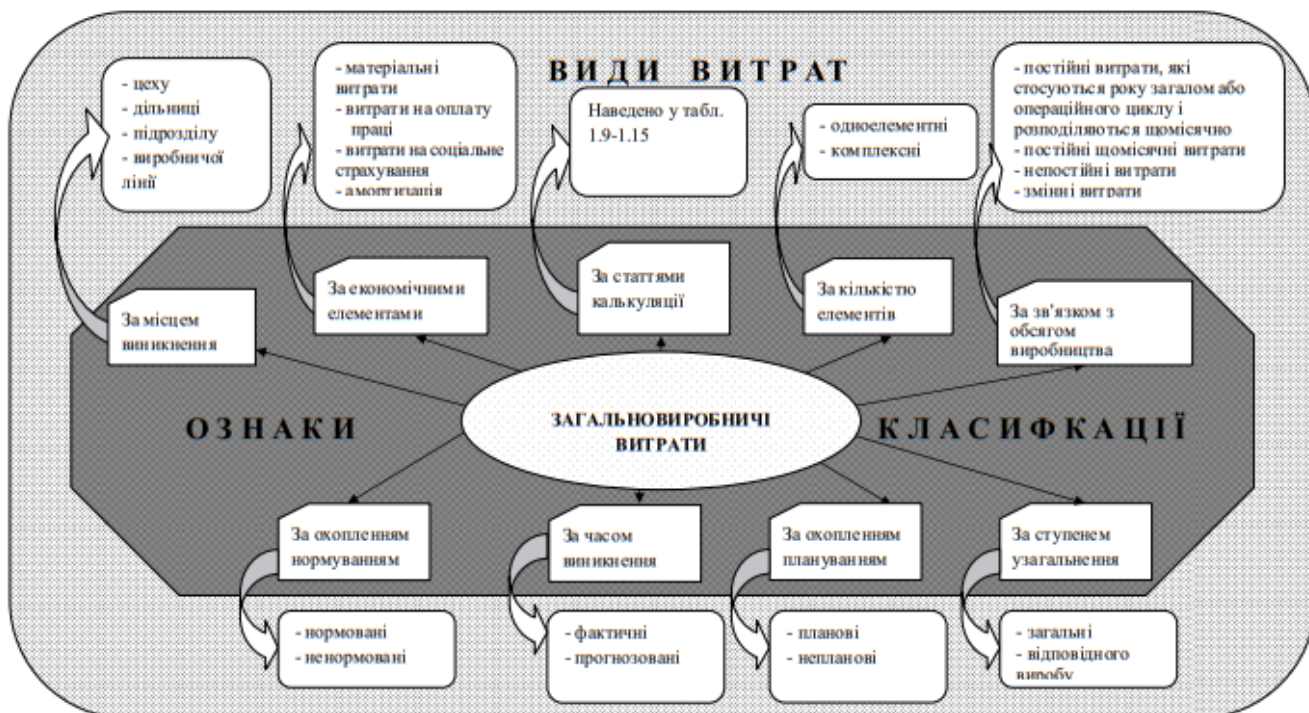


Рис.1.1.2. Класифікація загальновиробничих витрат.

Таким чином, вище наведене методичне групування загальновиробничих витрат забезпечує отримання інформації у найбільш вигідній формі з врахуванням умов їх формування, особливостей виробничого процесу, полегшує процес калькулювання собівартості продукції, дає можливість більш точного обчислення собівартості та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу і аудиту загальновиробничих витрат.

Нормативно-правова база забезпечує систему бухобліку та контролю за витратами. Така база формувалась протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються наявними економічними, політичними, соціальними та інтеграційними чинниками. Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та

аудиту витрат в Україні займались вчені Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Т.Г. Маренич, В.П. Пантелеєв, В.М. Пархоменко, Н.І. Петренко, Н.І. Пилипів Н., М.С. Пушкар, Л.К. Сук та інші. Перелічені вище вчені зробили певний внесок у розвиток Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про аудиторську діяльність», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та економічним контролем. Проте, багато проблем залишилось невирішеними як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку і її порівнянню з міжнародною, з'ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку витрат підприємств, об'єднань підприємств, видів економічної діяльності. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з точки зору Секіріної Н.В., варто відносити: Закони України «Про аудиторську діяльність»; «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», різні Укази Президента України; постанови та рішення Кабміну України; листи та накази, розпорядження і постанови, роз'яснення міністерств й відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 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; положення бухобліку, різні вказівки та інструкції; план рахунків бухобліку; графіки документообігу, наказ про облікову політику підприємства; графіки виконання обліково-звітних і контрольних-ревізійних робіт та інше (рис. 1.2.1).

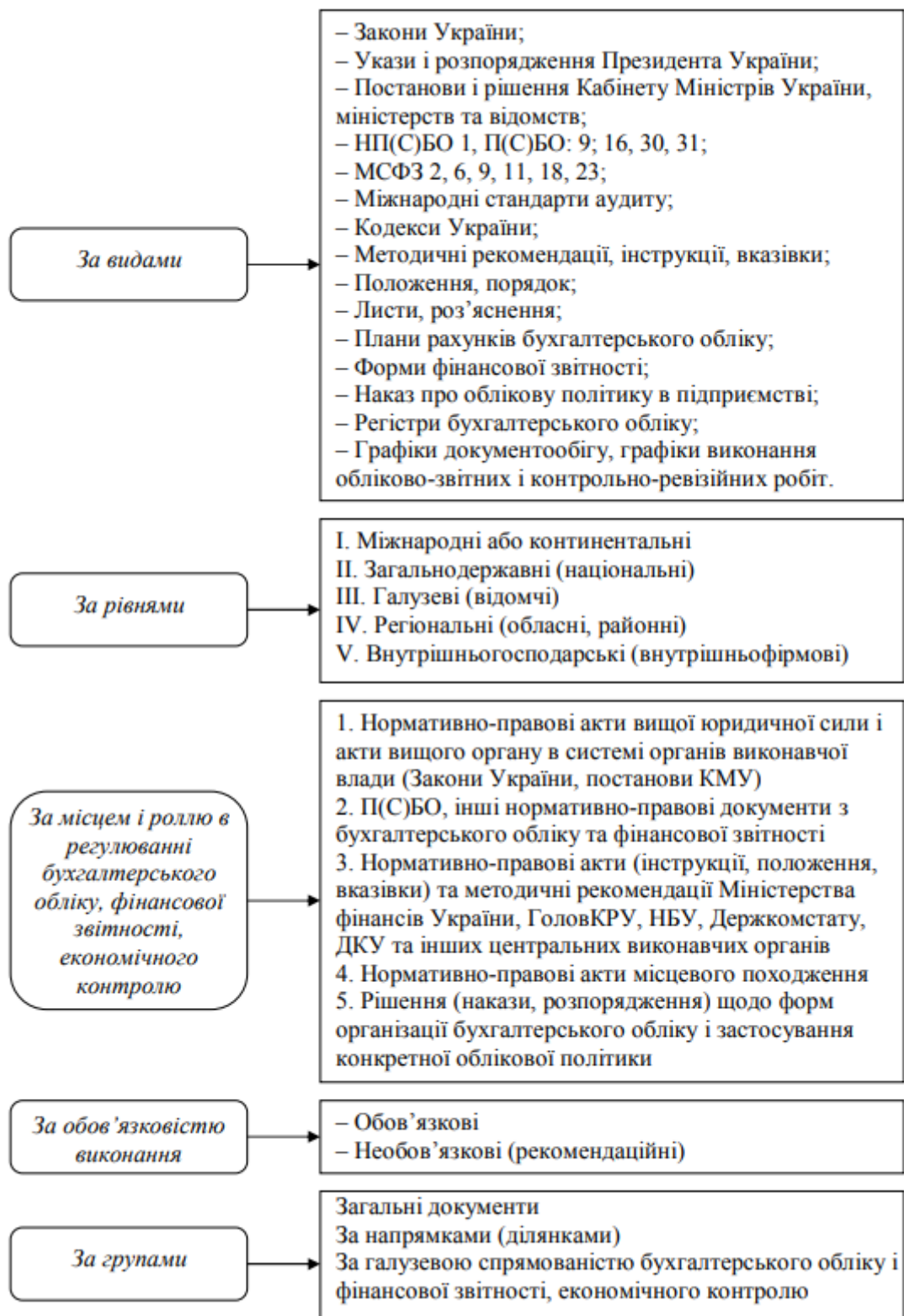


Рис. 1.2.1. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу і аудиту загальновиробничих витрат підприємства.

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» [3]. Цим Законом встановлено основний

принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, потрібно зазначити, що згідно існуючої методики щодо 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», зокрема, щодо бухгалтерського обліку витрат у сільському господарстві.

Для регулювання обліку і порядку відображення витрат у звітності у МСФЗ немає жодного спеціального стандарту. Необхідна інформація прописана в таких стандартах як: МСФЗ 2 «Запаси» - даний стандарт регулює оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» – цей стандарт регулює витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» – регулює витрати з оплати праці. Також даними стандартами регулюється порядок включення витрат до первісної вартості вироблюваної продукції, існуючих основних засобів і нематеріальних активів, а також відображено порядок їх списання у вигляді амортизації або вибуття. Облік витрат за позиками визначається у МСФЗ 23 «Витрати на позики».

Методологічні засади щодо формування в бухобліку інформації про витрати, а також розкриття такої інформації у фінансовій звітності відображено у П(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

У МСФЗ 2 «Запаси» відображено загальний підхід, згідно якого розрізняють дві категорії витрат це затрати на продукт і витрати періоду. А от згідно П(С)БО 16 «Витрати» таке розмежування не існує, тут відображено лише суть витрат. Якщо розглядати поняття «витрати» і «затрати» то вони мають абсолютно різне значення. Витрати це вартісна оцінка ресурсів, які підприємство використовує у процесі здійснення господарської діяльності. А затрати на продукт це та частина витрат, яка прямо пов'язана із придбанням та виготовленням активів, що визначає їх вартість та приймає участь в формуванні прибутку підприємства в наслідок реалізації таких активів. Термін

«витрати» має схоже визначення як у П(С)БО так і у МСФЗ, але у національних стандартах дане поняття розкрито більш детально. На відміну від ПКУ де є посилання на форму здійснення витрат, в національних та міжнародних стандартах визнання витрат співпадає. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, а це в свою чергу, призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу у наслідок його вилучення або розподілу між власниками).

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує проводити класифікацію витрат за характером (наприклад, придбання виробничих запасів, амортизація основних засобів, транспортні витрати, витрати на рекламу), або за функціями, що пов'язано із собівартістю реалізації (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Згідно МСФЗ усі витрати визнаються на базі зіставлень між понесеними витратами та прибутками за статтями доходів, що допускає одночасне визнання прибутків й витрат, які виникають від одних й тих саме операцій або інших подій. Виходячи із П(С)БО 16, усі витрати визнаються у звітності підприємства у момент вибуття активу (або збільшення зобов'язання), що призводить до зменшення власного капіталу, на основі раціонального їх розподілу на протязі тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. Підсумовуючи вище наведене, можна зробити висновок, що одним з напрямів державного регулювання є удосконалення саме нормативно-правової бази бухобліку витрат підприємства так як значна кількість підприємств використовує застарілі інструктивні матеріали. Таким чином, актуальним є питання щодо розробки методичних рекомендацій з питань обліку, аналізу і контролю витрат підприємства, їх калькулювання згідно вимог стандартів бухгалтерського обліку, ПКУ, але при цьому необхідно враховувати галузеві специфіки формування витрат та собівартості продукції.

1.3. Особливості обліку загально виробничих витрат та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Понесення загально виробничих витрат підлягає суцільному та безперервному документуванню господарських операцій та процесів, які пов'язані із використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів на загально виробничі потреби, що оформляється первинними документами.

Відображення витрат у первинній документації може відбуватися безпосередньо під час здійснення господарської операції, або в процесі дослідження змін, які відбуваються в її ході або ж після її завершення. Лише зафіксована належним чином (на паперових або електронних носіях) інформація є юридичним підтвердженням понесених витрат, а також підставою для відображення в обліку.

На носіях інформації відображаються процеси переміщення, надходження і вибуття, стан матеріальних ресурсів, понесення трудових та інших загально виробничих ресурсів. На рисунку 1.3.1 відображено систематизовані первинні документи щодо обліку загально виробничих витрат підприємства.

Вся інформація, що відображена у первинних документах підлягає подальшому групуванню та узагальненню. Для цього використовуються регістри обліку, у яких згруповані дані первинної документації у грошовому вимірнику за відповідним рахунком бухобліку.

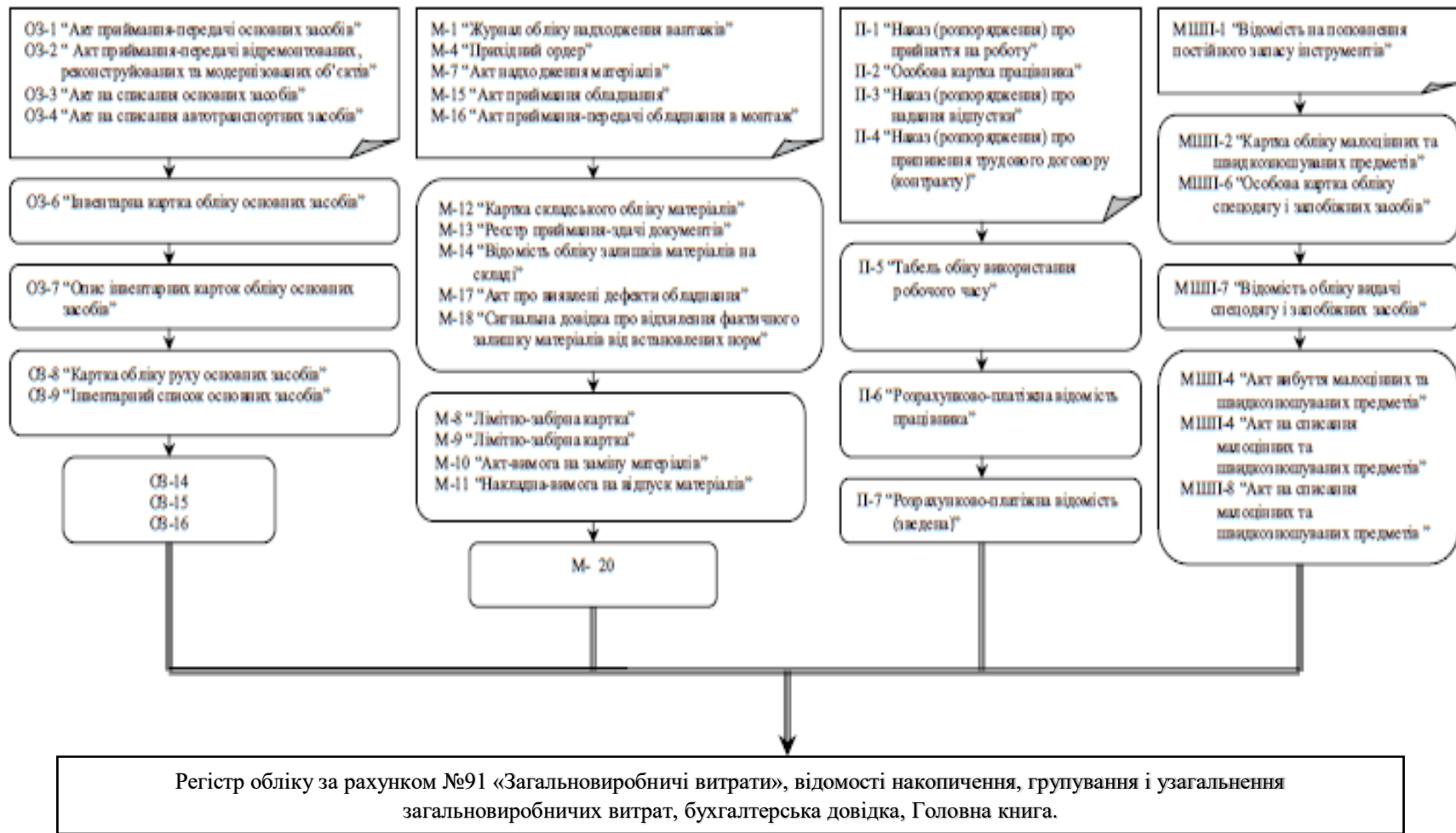


Рис. 1.3.1. Первинні документи щодо обліку загальновиробничих витрат підприємства.

На рисунку 1.3.2 відображено організацію облікових та аналітичних робіт загальнопромислових витрат підприємства.

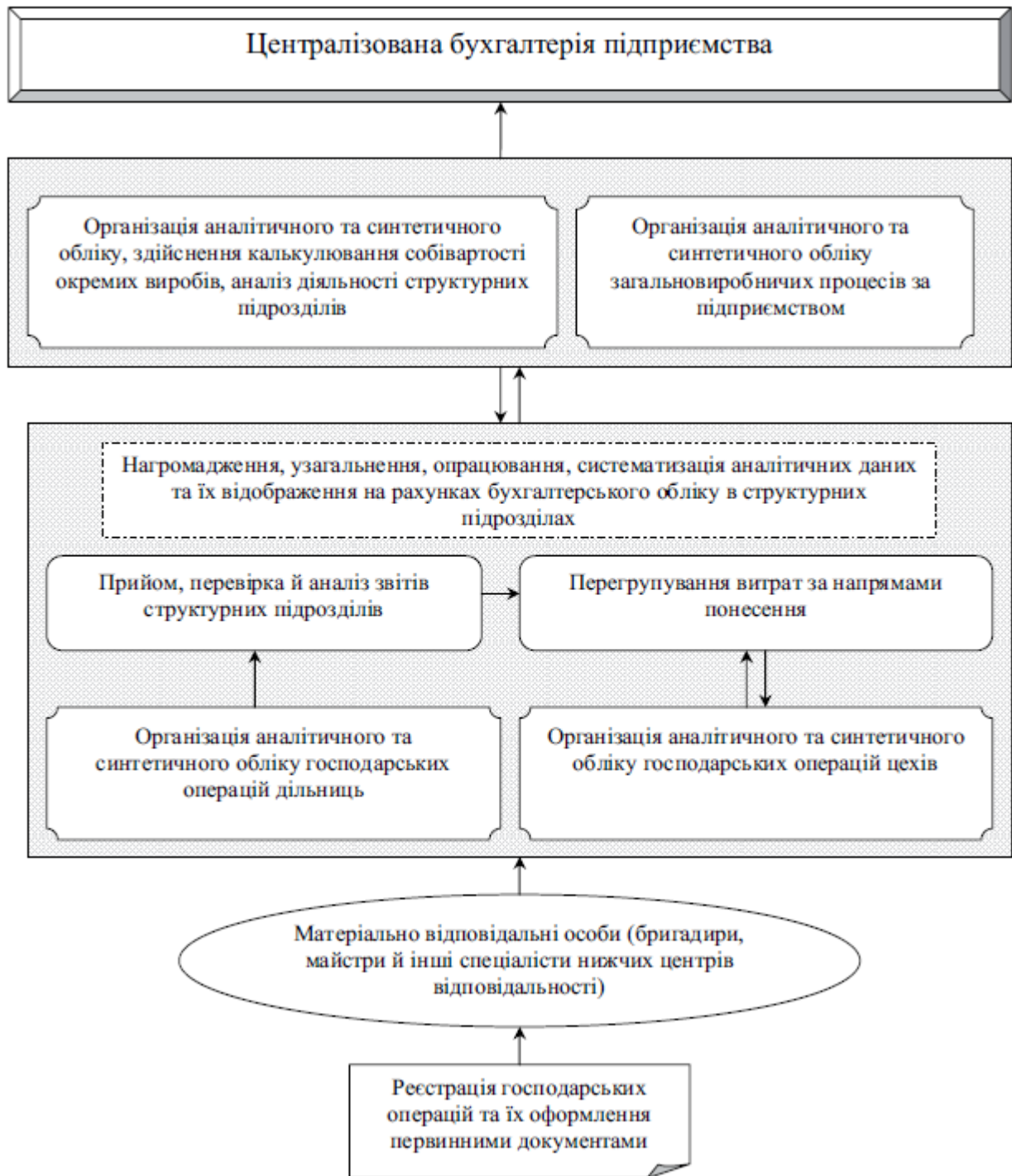


Рис. 1.3.2. Організація облікових та аналітичних робіт загальнопромислових витрат підприємства.

Відображена належним чином та згрупована інформація про загальнопромислові витрати у первинних носіях, а далі у відомостях, є надійним та достовірним джерелом для цілей управління, адже суттєво

підвищується оперативність обліку, здійснюється поточний аналіз за статтями та елементами витрат, не виникає труднощів із групуванням витрат при підготовці фінансової звітності, а результатом цього є підвищення ефективності управлінських рішень.

Загальновиробничі витрати, як змінні, так і постійні, підлягають розподілу з використанням бази розподілу на об'єкти витрат. Такими базами можуть бути, наприклад, бути:

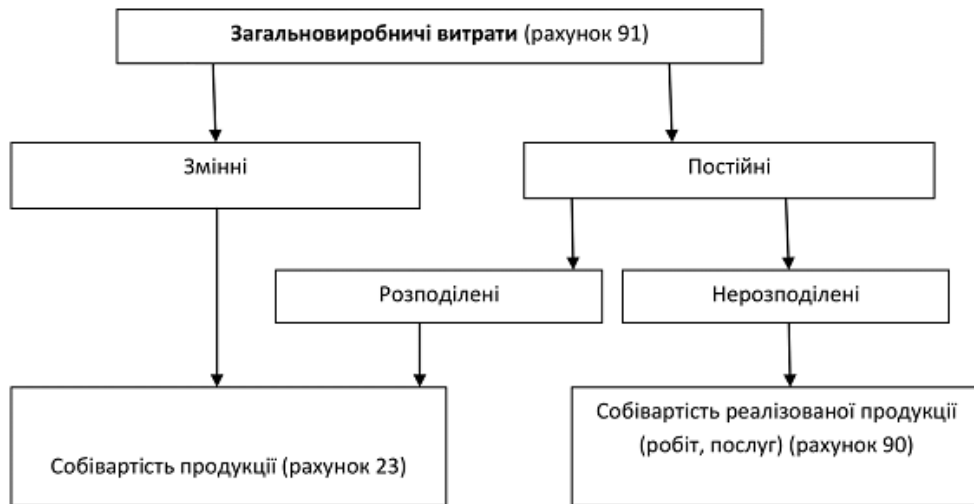
- ✓ універсальні: години праці, прямі витрати на заробітну плату виробничого персоналу, обсяг діяльності, прямі матеріальні витрати, загальні прямі витрати тощо;

- ✓ специфічні для галузі: кількість ліжко-днів, лабораторних досліджень, використовуваних квадратних метрів площі приміщень або загальна кількість медперсоналу, пробіг у кілометрах, площі сільськогосподарських угідь, вартість основного пального, площа для виробництва окремих продуктів, поливні площі, маса згодованих кормів тощо.

Крім того, розподіл ЗВВ може здійснюватися не тільки по продуктам, але й на окремі цехи, виробничі дільниці. Здійснюється розподіл ЗВВ, як правило, щомісяця. Базу розподілу теж зазначають у наказі (положенні) про облікову політику або в внутрішньому положенні про калькулювання тощо. Обрана база розподілу має бути зручна й відображати специфіку діяльності конкретного підприємства, виробництва.

Може бути й декілька баз розподілу ЗВВ, наприклад: спочатку загальна сума ЗВВ розподіляється між виробничими підрозділами (цехами, дільницями) пропорційно площі/споживанню електроенергії/ліжко-місцям тощо; потім між окремими продуктами даного підрозділу пропорційно прямим витратам на оплату праці/машино-годинам тощо.

Такий складний і поетапний розподіл можна назвати розподілом ЗВВ за схемою «згори вниз».



Відмінність у розподілі змінних і постійних ЗВВ полягає у використанні показника нормальної потужності: на розподіл змінних ЗВВ нормальна потужність не впливає. Розподіл здійснюється за фактичною потужністю; на розподіл постійних ЗВВ – нормальна потужність впливає.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, якого можна досягти за звичайних умов діяльності протягом кількох років чи операційних циклів з огляду на заплановане обслуговування виробництва (п. 4, 16 НП(С)БО 16 «Витрати»).

Розрахований розмір нормальної потужності теж прописують в обліковій політиці. При розрахунку нормальної потужності, потрібно враховувати те, що вона повинна відображати очікуваний обсяг діяльності підприємства на протязі декількох років при звичайних умовах роботи. Таким чином, нормальна потужність це звичайний для підприємства показник, а не максимально можливий обсяг діяльності.

Нормальна потужність – це усереднений обсяг діяльності, якого підприємство досягає щороку. Виходить, що нормальна потужність – це досить умовна величина, яку підприємство визначає самостійно. Впливає нормальна потужність на розподіл лише постійної частини ЗВВ:

якщо фактичний випуск < випуску за нормальної потужності, то визначаються нормативні й наднормативні постійні витрати. Нормативні

розподіляються на виробничу собівартість (рахунок 23), а наднормативні (так звані нерозподілені ЗВВ) списуються на собівартість реалізованої продукції (901);

якщо фактичний випуск \geq випуску за нормальної потужності, то повністю вся сума постійних ЗВВ списується на виробничу собівартість (рахунок 23).

Виходить, що від розміру встановленої нормальної потужності підприємства залежить величина виробничої собівартості продукції.

Якщо встановлено занижений показник нормальної потужності, всі загальновиробничі витрати (і змінні, і постійні) будуть розподіленими, – постійних нерозподілених ЗВВ не виникатиме.

Після обрання бази розподілу ЗВВ та обчислення нормальної потужності діємо у такій послідовності:

1. Розраховуємо коефіцієнт (норматив) розподілу постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на одну людино-годину, один виріб тощо). Для цього постійні ЗВВ за нормальної потужності ділимо на «нормальну» кількість відпрацьованих людино-годин, кількість продукції тощо.

2. Множимо розрахований коефіцієнт (норматив) для постійних ЗВВ на фактичну величину бази розподілу за звітний період. У результаті отримуємо умовно розраховану суму постійних ЗВВ.

3. Визначаємо фактичну величину постійних загальновиробничих витрат звітного періоду, яка дорівнює різниці між фактичними ЗВВ і фактичними змінними ЗВВ звітного періоду.

4. Порівнюємо умовно розраховану суму постійних і фактичних постійних ЗВВ звітного періоду. Якщо умовна величина більша або така сама, то всі фактичні постійні ЗВВ звітного періоду розподіляємо між об'єктами витрат. Якщо ж сума фактичних постійних ЗВВ перевищує відповідну умовну величину, сума перевищення є нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами.

5. Розподіляємо фактичні змінні ЗВВ на кожен об'єкт витрат за фактичною потужністю, а розподілені постійні — за нормальною потужністю. Нерозподілені постійні ЗВВ списуємо на собівартість реалізованої продукції.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних ЗВВ не може перевищувати їх фактичного показника.

Зазвичай розподіл загальновиробничих витрат оформлюють довідкою-розрахунком у довільній формі.

У таблиці 1.3.1 відображено витрати, які включаються до складу загальновиробничих витрат.

Таблиця 1.3.1.

Витрати, які включаються до складу загальновиробничих витрат

Види витрат	Примітка
1	2
Витрати на управління виробництвом	1) оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; 2) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування; 3) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	
Витрати на утримання основних засобів і інших необоротних активів загальновиробничого призначення	1) експлуатація; 2) ремонт; 3) страхування; 4) операційна оренда
Витрати на вдосконалення технології і організації виробництва	1) оплата праці; 2) відрахування на соціальні заходи відповідних працівників; 3) витрати на поліпшення якості продукції, підвищення її надійності, довговічності та інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; 4) витрати матеріалів, купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів; 5) оплата послуг сторонніх організацій тощо
Витрати на утримання виробничих приміщень	Опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід, інші витрати

1	2
Витрати на обслуговування виробничого процесу	1) оплата праці загальновиробничого персоналу; 2) відрахування на соціальні заходи; 3) медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом; 4) витрати на проведення технологічного контролю за усіма виробничими процесами та якістю продукції, виконаних робіт, наданих послуг
Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища	
Інші	1) витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, напівфабрикатів, деталей, інструментів з складів до цехів та готової продукції на склади; 2) нестачі незавершеного виробництва; 3) нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; 4) оплата простоїв тощо

Згідно Інструкції №291 облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва і управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами і іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку №91 «Загальновиробничі витрати».

По дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту - щомісячне, по відповідному роз поділу, списання на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться по місцях виникнення, центрах і статтях (видах) витрат.

Для обліку витрат операційної діяльності підприємстві можуть використати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності».

Окрім суб'єктів малого підприємництва решта підприємств діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, використовують

рахунки класу 9 «Витрати діяльності», але при цьому при власному рішенні можуть використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства і інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційній діяльності, можуть вести бухоблік витрат із використанням суто рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, приведеному для середніх і великих підприємств.

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат підприємствами, що використовують рахунки класів 8 і 9 відображено у таблиці 1.3.2.

Таблиця 1.3.2

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1.	Передача сировини і матеріалів для загальновиробничих цілей	801 "Витрати сировини і матеріалів"	201 "Сировина і матеріали"
2.	Передача купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів для загальновиробничих цілей	802 "Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів"	202 "Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби"
3.	Передача палива і енергії для загальновиробничих цілей	803 "Витрати палива і енергії"	203 "Паливо"
4.	Передача тари і тарних матеріалів для загальновиробничих цілей	804 "Витрати тари і тарних матеріалів"	204 "Тара і тарні матеріали"
5.	Передача будівельних матеріалів для загальновиробничих цілей	805 "Витрати будівельних матеріалів"	205 "Будівельні матеріали"
6.	Передача запасних частин для загальновиробничих цілей	806 "Витрати запасних частин"	207 "Запасні частини"
			22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети"
7.	Передача матеріалів сільськогосподарського призначення для загальновиробничих цілей	807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення"	208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"
8.	Передача товарів для загально-виробничих цілей	808 "Витрати товарів"	281 "Товари на складі"

Продовження таблиці 1.3.2.			
1	2	3	4
9.	Передача інших матеріалів для загальновиробничих цілей	809 "Інші матеріальні витрати"	209 "Інші матеріали"
10.	Списання суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), що припадає на відпущені для загальновиробничих цілей сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, МБП, матеріали сільськогосподарського призначення, товари і інші матеріали	Рахунки 801 - 809	289 "Транспортно-заготівельні витрати"
11.	Списання вартості робіт і послуг для загальновиробничих цілей, виконаних сторонніми організаціями	809 "Інші матеріальні витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"; 685 "Розрахунків з іншими кредиторами"
12.	Відображення витрат на оплату праці працівників апарату управління цехами, ділянками (виплат за окладами і тарифами)	811 "Виплати за окладами і тарифами"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
13.	Нарахування премій і заохочень працівникам апарату управління цехами, ділянками (премій і заохочень)	812 "Премії і заохочення"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
14.	Нарахування відпускних працівникам апарату управління цехами, ділянками	814 "Оплата відпусток"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
15.	Нарахування суми забезпечення виплат майбутніх відпусток працівникам апарату управління цехами, ділянками:		
15.1	- у сумі коштів на оплату відпусток	814 "Оплата відпусток"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
15.2	- на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), нарахованого виходячи з суми створеного забезпечення на виплату відпускних	821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	471 "Забезпечення виплат відпусток"

1	2	3	4
16.	Нарахування ЄСВ на фонд оплати праці працівників апарату управління цехами, ділянками	821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"	651 "За розрахунками по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню"
17.	Нарахування амортизації необоротних активів, використовуваних для загальновиробничих цілей:		
17.1	- основних засобів	831 "Амортизація основних засобів"	131 "Знос основних засобів"
17.2	- інших необоротних матеріальних активів	832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
17.3	- нематеріальних активів	833 "Амортизація нематеріальних активів"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
18.	Списання витрат на службові відрядження працівників апарату управління цеху (ділянки) і загальновиробничого персоналу	84 "Інші операційні витрати"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
19.	Списання витрат майбутніх періодів на витрати загальновиробничого призначення	84 "Інші операційні витрати"	39 "Витрати майбутніх періодів"
20.	Нарахування податків, зборів і обов'язкових платежів, що підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	84 "Інші операційні витрати"	64 "Розрахунки за податками і платежами"
21.	Включення до складу загальновиробничих витрат прямих матеріальних витрат:		
21.1	- сировини і матеріалів	91 "Загальновиробничі витрати"	801 "Витрати сировини і матеріалів"
21.2	- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів	91 "Загальновиробничі витрати"	802 "Витрати купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів"
21.3	- палива і енергії	91 "Загальновиробничі витрати"	803 "Витрати палива і енергії"
21.4	- тари і тарних матеріалів	91 "Загальновиробничі витрати"	804 "Витрати тари і тарних матеріалів"

1	2	3	4
21.5	- будівельних матеріалів	91 "Загальновиробничі витрати"	805 "Витрати будівельних матеріалів"
21.6	- запасних частин	91 "Загальновиробничі витрати"	806 "Витрати запасних частин"
21.7	- матеріалів сільськогосподарського призначення	91 "Загальновиробничі витрати"	807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення"
21.8	- товарів	91 "Загальновиробничі витрати"	808 "Витрати товарів"
21.9	- інших матеріальних цінностей	91 "Загальновиробничі витрати"	809 "Інші матеріальні витрати"
22.	Включення до складу загальновиробничих витрат ТЗР за матеріальними витратами	91 "Загальновиробничі витрати"	Рахунки 801 - 809
23.	Включення до складу загальновиробничих витрат на оплату праці працівників апарату управління цехами, ділянками:		
23.1	- виплат за окладами і тарифами	91 "Загальновиробничі витрати"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
23.2	- виплат премій і заохочень	91 "Загальновиробничі витрати"	812 "Премії і заохочення"
23.3	- компенсаційних виплат	91 "Загальновиробничі витрати"	813 "Компенсаційні виплати"
23.4	- оплата щорічних відпусток	91 "Загальновиробничі витрати"	814 "Оплата відпусток"
24.	Включення до складу загальновиробничих витрат ЄСВ на фонд оплати праці працівників апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"
25.	Включення до складу загальновиробничих витрат суми амортизаційних відрахувань, нарахованої по виробничих необоротних активах:		
25.1.	- основним засобам	91 "Загальновиробничі витрати"	831 "Амортизація основних засобів"
25.2	- іншим необоротним матеріальним активам	91 "Загальновиробничі витрати"	832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"

1	2	3	4
25.3	- нематеріальним активам	91 "Загальновиробничі витрати"	833 "Амортизація нематеріальних активів"
26.	Включення до складу загально-виробничих витрат сум витрат на оплату відряджень, сплату податків, зборів і т. п.	91 "Загальновиробничі витрати"	84 "Інші операційні витрати"
27.	Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат між об'єктами виробництва	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
28.	Списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, пов'язаних з:		
28.1	- виробництвом продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	91 "Загальновиробничі витрати"
28.2	- виконанням робіт, наданням послуг	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	91 "Загальновиробничі витрати"

Порядок відображення в бухгалтерському обліку загальновиробничих витрат підприємствами, які не застосовують рахунку класу 8 відображено у таблиці 1.3.3.

Таблиця 1.3.3

Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат підприємствами, які застосовують рахунки класу 9

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1.	Передача сировини і матеріалів для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	201 "Сировина і матеріали"
2.	Передача купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	202 "Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби"
3.	Передача палива і енергії для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	203 "Паливо"
4.	Передача тари і тарних матеріалів для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	204 "Тара і тарні матеріали"
5.	Передача будівельних матеріалів для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	205 "Будівельні матеріали"

1	2	3	4
6.	Передача запасних частин для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	207 "Запасні частини"
7.	Передача МШП для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети"
8.	Передача матеріалів сільськогосподарського призначення для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"
9.	Передача товарів цехам основного і допоміжного виробництв для випуску продукції (робіт, послуг)	91 "Загальновиробничі витрати"	281 "Товари на складі"
10.	Передача інших матеріалів для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	209 "Інші матеріали"
11.	Списання суми ТЗР, що приходиться на відпущені для загальновиробничих цілей сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, МБП, матеріали сільськогосподарського призначення, товари і інші матеріали	91 "Загальновиробничі витрати"	289 "Транспортно-заготівельні витрати"
12.	Передача напівфабрикатів власного виробництва (при застосуванні варіанту напівфабрикатного обліку витрат на виробництво) для загальновиробничих цілей	91 "Загальновиробничі витрати"	23 "Виробництво"; 25 "Напівфабрикати"
13.	Відпуск для загальновиробничих цілей готової продукції, що спочатку призначалася для реалізації, за фактичною виробничою собівартістю	91 "Загальновиробничі витрати"	26 "Готова продукція"
14.	Списання вартості робіт і послуг для загальновиробничих цілей, виконаних сторонніми організаціями	91 "Загальновиробничі витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"; 685 "Розрахунків з іншими кредиторами"
15.	Відображення витрат на оплату праці працівників апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
16.	Нарахування премій і заохочень працівникам апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	661 "Розрахунки по заробітній платі"

1	2	3	4
17.	Нарахування компенсаційних виплат працівникам апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
18.	Нарахування відпускних працівникам апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"
19.	Нарахування суми забезпечення виплат майбутніх відпусток працівникам апарату управління цехами, ділянками:		
19.1	- у сумі коштів на оплату відпусток	91 "Загальновиробничі витрати"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
19.2	- на суму ЄСВ, нарахованого виходячи з суми створеного забезпечення на виплату відпускних	91 "Загальновиробничі витрати"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
20.	Нарахування ЄСВ на фонд оплати праці працівників апарату управління цехами, ділянками	91 "Загальновиробничі витрати"	651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування"
21.	Нарахування амортизації необоротних активів, використовуваних для загальновиробничих цілей:		
21.1	- основних засобів	91 "Загальновиробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"
21.2	- інших необоротних матеріальних активів	91 "Загальновиробничі витрати"	132 "Знос інших необоротних мат. активів"
21.3	- нематеріальних активів	91 "Загальновиробничі витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
22.	Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат між об'єктами виробництва	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
23.	Списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, пов'язаних з:		
23.1	- виробництвом продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	91 "Загальновиробничі витрати"
23.2	- виконанням робіт, наданням послуг	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	91 "Загальновиробничі витрати"

Вся узагальнена інформація про витрати (загальновиробничі, адміністративні, збутові, інші витрати операційної діяльності) відображається у Журналі 5. У даному Журналі відображається вся інформація по дебету рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу (90-99) в кореспонденції із кредитом рахунків, що формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

Якщо підприємство веде облік витрат за економічними елементами, для узагальнення витрат потрібно використовувати Журнал 5А. Даний Журнал відрізняється від Журналу тим, що у ньому у розділі III Б відображаються витрати за елементами. При цьому дебетуються рахунки 80 «Матеріальні затрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх періодів (39), витрати на оплату праці (66), відрахування на соціальне страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів. Всі витрати, що відображені у розділі III Б переносяться до розділу III А – витрати діяльності. Підсумкові обороти по рахунках класу 8 являються повною інформацією для заповнення другого розділу форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

Базою для заповнення Журналів 5 і 5А є дані первинних документів, аркушів-розшифровок, накопичувальних відомостей, інших журналів. Інформація з облікових реєстрів використовується для подальшого заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Для складання Звіту про фінансові результати використовують дані Журналів 5 (5А), в якому деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції, але й всі операційні витрати.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ФІРМА ПОЛТАВПИВО» ТА ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

2.1. Організаційно-економічна характеристика та особливості організації обліку на ПрАТ «Фірма Полтавпиво»



ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» було створене на базі Полтавського пивоварного заводу і побудоване у 1965 році. За радянських часів даний пивзавод входив до складу Полтавського пивоб'єднання «Укрхарчопрому». Підприємство спеціалізувалось тільки на виробництві пива в пляшках та розливного пива.

Уперше полтавське пиво побачило світ у 1965 році. З тих пір зникла одна країна, їй на заміну прийшли інші держави, помінялися кордони і життя. На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» покращувалося технічне оснащення, розпочали випускати асортимент безалкогольних напоїв й лимонадів, постійно розширювалась дистриб'юторська мережа, зростали потужності виробництва. Але незмінним на підприємстві залишилась висока якість виробленої продукції і визнання тисяч гурманів в Україні та за кордоном. Підприємство варить якісне пиво тільки з натуральних інгредієнтів при цьому воно постійно удосконалює технології та залишає незмінною унікальну полтавську традицію пивоваріння.

У 1985 році на підприємстві будують цех із розливу безалкогольних газованих напоїв виробнича лінія якого випускала до 470 тис. декалітрів продукції.

На початку 90-х років, коли розпочалось відчуження великих підприємств від держави, полтавський пивзавод був приватизований у формі

закритого акціонерного товариства. На даний час його форма власності — приватне акціонерне товариство.

Співпраця із німецькими технологами компанії «Kaltenberg» розпочалась у пивзаводу з 1998 року. Результатом такої співпраці було запроваджено автоматичну лінію з розливу в КЕГ-тару. Її потужність становила 50 КЕГ на годину.

У 1999 році на полтавському заводі були запуснені перші 4 циліндроконічних комбі-танка яким не було аналогів в Україні.

За збереження стійкості та уміння виживати в умовах фінансової кризи «Полтавпиво» у 2000 році в Парижі нагороджене золотою медаллю. Генеральний директор Сутковичу М. Г. отримав нагороду «Золотий Меркурій».

У 2001 році на «Полтавпиво» було введено в експлуатацію лінію з розливу пива в КЕГ-тару, потужність якої становила 120 КЕГ на годину. Паралельно відкрився новий цех, у якому була запроваджена прогресивна технологія з розливу пива. Також в цьому році запускається ще одна автоматична лінія розливу в ПЕТ-пляшки і діжки (барила, барильця), які стали відомим фірмовим знаком полтавського пива даного підприємства. Дана автоматична лінія була спроможна випускати 36 тисяч пляшок на годину. Таким чином, за допомогою різних нововведень «Полтавпиво» виходить на виробничу потужність 2,5 млн декалітрів продукції за рік.

З 2002 року «Полтавпиво» увійшло до «Донецької пивної групи» під фінансово-промисловою групою «СКМ» власником якого є мільярдер Рінат Ахметов. У цей час, окрім власних сортів пива, підприємство випускало пиво під брендом «Дніпро».

На підприємстві працює сучасне обладнання пропагації дріжджів і автоматична станція СІР. Автоматична лінія розливу пива в КЕГ-тару вийшла на виробничу потужність 120 КЕГ на годину.

У 2003 році завершено будівництво варильного цеху фірми «Nurrmann AG». У даному цеху була повністю комп'ютеризований процес варіння суслу.

У 2010 році «Полтавпиво» вперше в Україні здійснило розлив пива в одноразовий ПЕТ КЕГ (key keg).

У 2011 році на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» відбувається повна і тотальна реорганізація усіх структур, відбувається модернізація виробництва, просування й впровадження нових методик та стратегій розвитку у цілому. Основні стратегії товарної політики ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» направлені на об'єднання усіх сортів пива та напоїв під єдиним брендом «Полтава».

У 2012 році на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» був запуск новий потужний варильний цех із повною комп'ютеризацією процесу варіння суслу. Відбувається рестайлінг лінійки продукції «Полтава», починається випуск безалкогольних соковмісних напоїв, квасу, випускається нова фірмова пляшка підприємства.

В основі рецептури пива, яке виробляється на полтавському пивзаводі, лежить природний спосіб бродіння, використання якісних натуральних інгредієнтів. Особливу гармонію пиву надає місцева м'яка артезіанська вода, яка видобувається із власних свердловин. Продукція даного заводу нагороджена багатьма золотими медалями на різних професійних конкурсах в Україні і за кордоном.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» це підприємство харчової промисловості України, що розташоване у місті Полтава і займається виробництвом та реалізацією пива та безалкогольних напоїв.

Засновником ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» є фонд комунального майна Полтавської обласної Ради депутатів. Дане Товариство є повноправним правонаступником всіх прав і обов'язків колективної виробничо-торгівельної фірми «Полтавпиво».

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» розміщена у м. Полтава, вул. Фрунзе 160.

Основним предметом діяльності є виробництво і реалізація пива, безалкогольних напоїв та солоду.

Структура управління ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» - лінійна, організаційна. Подібну структуру управління як правило, використовують

малі та середні фірми. Таку структуру характеризує чітко виражений принцип єдиного початку, високий рівень централізації управління, повноваження функціональних спеціалістів незначні, мають рекомендаційний характер.

Керуванням ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» займається директор який вирішує усі питання стратегічного характеру та контролює діяльність всіх відділів. Директор ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» визначає, формулює, планує та координує, а також здійснює усі види діяльності підприємства; визначає напрямки розвитку пивзаводу у діяльності та політиці; вживає різних заходів, для забезпечення заводу висококваліфікованими кадрами; розробляє, укладає та виконує колективний договір; доручає виконання окремих функцій своїм заступникам; забезпечує додержання законності, активне використання правових засобів та удосконалення управління; представляє ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» в різних органах влади та у взаємовідносинах із партнерами.

На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» є фінансовий директор який підпорядковується безпосередньо директору і керує діяльністю підприємства на оперативному рівні. Він вирішує питання стосовно руху усіх фінансових потоків. До його посадових функцій відносяться:

- організація управлінського обліку результатів господарсько-фінансової діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», розрахункових і кредитних операцій, контроль над використанням трудових, матеріальних й фінансових ресурсів, а також збереження власності підприємства;

- згідно законодавства України про бухоблік він формує облікову політику, виходячи із особливостей підприємства;

- формує та своєчасно подає керівництву підприємства повну та достовірну інформацію про діяльність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», його майновий стан;

- розробляє та здійснює заходи, що скеровані на укріплення фінансової дисципліни на підприємстві;

- на підставі даних управлінського обліку та звітності, з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення необґрунтованих

витрат, ефективного використання ресурсів підприємства, проводить економічний аналіз господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»»;

- на підставі показників аналізу фінансово-господарської діяльності формує бюджет ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», а також контролює виконання бюджету із метою раціонального використання фінансових ресурсів;

- керує працівниками фінансового відділу та забезпечує зберігання бухгалтерських документів та передачу їх до архіву.

На одній шаблینی із фінансовим директором ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» знаходяться заступник директора з господарських питань, заступник директора по основним питанням та головний бухгалтер.

Заступник директора із основних питань підпорядковується безпосередньо директору. Він займається контролем відділу збуту, відділу із закупівлі та відділу по роботі із корпоративними клієнтами. Він відповідає за встановлення цін на продукцію, за проведення аналізу та систематизації клієнтської бази, за контроль за станом дебіторських і кредитних боргів клієнтів, за здійсненням підбору працівників у підпорядковані йому відділи, за проведення аналізу ринку та освоєння нових технологій, за розробку товарної політики, контролює стану робочих місць та дисципліни працівників.

Заступнику директора із господарських питань підпорядковується завскладом ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

Організацію бухобліку на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», контроль за раціональним використанням усіх ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових) забезпечує Головний бухгалтер підприємства.

На даний момент стратегією ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» є більш глибоке проникнення на ринки України із уже наявним найменуванням продукції що виробляється.

Генеральному директору ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» підпорядковуються:

1. Помічник генерального директора із технічного розвитку й загальним питанням.

2. Виробнича лабораторія.
3. Служба виробництва.
4. Головний технолог.
5. Заступник генерального директора.
6. Канцелярія.
7. Служба управління персоналом.
8. Відділ безпеки.
9. Начальник штабу ЦО.
10. Провідний інженер з охорони праці.
11. Відділ інформаційних технологій.

Помічнику генерального директора із технічного розвитку та загальним питанням піжпорядковуються:

- енерго-механічна служба:
 - ✓ головний інженер та головний механік, (ремонтно-механічний цех, холодильно-компресорний цех);
 - ✓ головний енергетик та провідний інженер (паросиловий цех, електроцех, дільниця АСУТП, ремонтно-будівельний цех);
- відділ МТЗ (склад ТМЦ);
- транспортна дільниця, складське господарство, господарська дільниця, здравпункт.

Службі виробництва Головному технологу піпорядковуються:

- ✓ начальник виробництва пива та безалкогольних напоїв;
- ✓ змінні технології;
- ✓ дільниця з виробництва безалкогольних напоїв та квасу;
- ✓ цех розливу;
- ✓ варильний цех;
- ✓ бродильно-лагерний цех;
- ✓ служба налагодження обладнання.

Заступнику генерального директора підпорядковуються:

- ✓ директор по продажам;

- ✓ відділ продаж;
- ✓ відділ маркетингу;
- ✓ відділ логістики;
- ✓ планово-економічний відділ;
- ✓ бухгалтерія;
- ✓ юридичний відділ .

Вся інформація про сировинну базу, основні характеристики споживачів продукції ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», розподіл споживачів за регіонами України та зовнішні ринки, відображена у табл. 2.1.1

Таблиця 2.1.1

Сировинна база та характеристики споживачів продукції

Найменування продукції (виду продукції)*	Сировинна база для виробництва (Україна, країни СНД, зарубіжжя)**	Доля в загальному обсязі реалізації (за регіонами) (%)		
		Україна	Країни СНД та Балтії	Країни дальнього зарубіжжя
СОЛОД	УКРАЇНА	75.000	0.000	0.000
СОЛОД	ЧЕХІЯ	0.000	0.000	25.000
КЕГИ	УКРАЇНА	100.000	0.000	0.000
Усього:		95.000	0.000	0.000

*До переліку заносяться всі дані про продукцію (товари, роботи, послуги), обсяги реалізації якої становлять 10% і більше від загального обсягу реалізації підприємства.

**Заповнюють емітенти, які займаються виробництвом.

Економічні зв'язки:

1. Malteurop Ukraine «Malteurop» розробила оригінальну концепцію займання положення ринкового інтегратора ланцюга утворення вартості у галузі пива із ячмінного солоду. Адреса: вулиця Миколи Пимоненка, 13, корп.5 В, оф.11, Київ, 04050

2. ПРАТ «Полтавський завод медичного скла». Адреса: вулиця Європейська, 158, Полтава, Полтавська, 36000

3. FOZZY

4. ROZETKA

5. Море Пива

6. Таврія В

7. Beerplace

8. BEER

В ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» бухгалтерський апарат складається з двох осіб - головного бухгалтера та заступника головного бухгалтера.

До функціональних обов'язків головного бухгалтера ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» належить організація бухобліку на даному підприємстві, контроль за ефективним використанням ресурсів підприємства, формування облікової політики та контроль за її виконанням, контроль за фінансовою стійкістю пивзаводу, розробляє форми документів внутрішньої бухгалтерської звітності, забезпечує порядок проведення інвентаризацій, контролює за правильністю проведення господарських операцій і порядку документообігу, організовує правильність обліку майна, зобов'язань та інших господарських операцій, а також їх своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, забезпечує законність, своєчасність та правильність оформлення усіх первинних документів, складання економічно обґрунтованих звітних калькуляцій собівартості продукції, виконаних робіт (послуг), розрахунків з заробітної плати, правильне нарахування та перерахування податків і зборів у державний, регіональний та місцевий бюджети, платежів у банківські установи та інше, забезпечує суворе дотримання штатної, фінансової й касової дисципліни, законності списання із рахунків бухобліку різних нестач, дебіторської заборгованості та інших втрат, складає фінансову та статистичну звітність.

Головний бухгалтер має право підпису організаційно-розпорядчих документів із питань, які входять у його функціональні обов'язки, а також платіжних та інших фінансових документів.

Заступник головного бухгалтера веде оперативний облік усіх надходжень та платежів грошових коштів підприємства, здійснює обов'язковий продаж частини валютної виручки, розміщує вільні грошові

кошти на банківських депозитних внесках, складає щомісячні оперативні дані про рух грошових коштів за транзитним і поточними рахунками ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», з дозволу головного бухгалтера надає кредиторам, інвесторам, аудиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності достовірну бухгалтерську інформацію про стан розрахунків із дебіторами та кредиторами, готує всі документи, які пов'язані із розрахунками контрагентів, готує необхідні дані по відповідних ділянках бухгалтерського обліку для складання звітності, оформляє за погодженням з директором і головним бухгалтером накази, розпорядження, вказівки, посадові інструкції, довідки, відомості, подає відомості, довідки, службові записки та іншу інформацію, яка витікає з бухгалтерського обліку, співпрацює з аудиторськими фірмами та податковими органами щодо питань отримання аудиторських звітів із перевірки стану бухобліку, різних консультацій із питань відображення фінансово-господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, різних актів виїзних та камеральних перевірок податкових органів, рішень по ним, вимог із зустрічним перевіркам, а також надає усі бухгалтерські документи, які необхідні для перевірок, роз'яснень щодо відображення у обліку фінансово-господарських операцій ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

2.2. Аналіз виробничо-господарської діяльності ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 р.

На рівень фінансової стійкості підприємства впливають багато факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. Таким чином, повну і реальну оцінку результатів діяльності підприємства можна дати за допомогою системи спеціальних показників.

Для повної характеристики діяльності підприємства необхідно провести фінансовий аналіз його діяльності та аналіз техніко-економічних показників. За допомогою фінансового аналізу можна визначити фінансову стабільність, оцінити ефективність використання фінансових ресурсів, а також спрогнозувати подальші фінансові результати його діяльності.

Основним інформаційним джерелом для проведення вище наведених аналізів є дані бухгалтерського обліку, а також фінансова і статистична звітність підприємства. До основних форм можна - форма №1 «Баланс» (Додаток А), форма «2 «Звіт про фінансові результати» (Додаток Б), форма №3 «Звіт про рух грошових коштів» (Додаток В), форма №4 «Звіт про власний капітал», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

У таблиці 2.2.1 визначено основні техніко-економічні показники, які характеризують виробничо-господарську діяльність ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки.

Таблиця 2.2.1

Техніко-економічні показники виробничо-господарської діяльності ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки

№ зп	Назва показника	Одиниця виміру	2020 р.	2021 р.	Абс. відхил.	Темп росту, %
1	2	3	4	5	6	7
1	Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)	тис. грн	254 301	293 278	38 977	115,3
2	Середня спискова чисельність працівників	Чол.	268	273	5	101,9
3	Фонд оплати праці	Тис. грн.	26 306	35 296	8 990	139,5
4	Середньорічна продуктивність праці	тис. грн/особу	949	1074	125	113,2
5	Середньорічна заробітна плата	тис. грн /особу	98	129	31	131,6
6	Середньорічна вартість основних засобів	тис. грн	76 369	71 689	- 4 680	93,8
7	Фондовіддача	Грн./грн.	3,33	4,09	0,76	122,8
8	Власний капітал	тис. грн	90 693	107 396	16 703	118,4
9	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	тис. грн	196 562	214 639	18 077	109,2
10	Операційні витрати	тис. грн	214 639	278 876	64 000	129,9
11	Витрати на одну грн реалізованої продукції	Грн.	77,29	73,19	-4,1	97,7
12	Валовий прибуток (збиток)	тис. грн	57 739	78 639	20 900	136,2
13	Чистий прибуток (збиток)	тис. грн	(1 595)	16 628	18 223	У 10 раз
14	Рентабельність активів за чистим прибутком	%	-	0,01	0,01	-
15	Рентабельність виробничих засобів	%	-	0,14	0,14	-
16	Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	%	-	0,06	0,06	-

Виходячи з даних таблиці 2.1.2 можна зробити висновки, що у 2021 році ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» має покращення (зростання) всіх показників, що характеризує його роботу з позитивного боку. Так рівень чистого прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився у 2021 році на 38977 тис. грн. або на 15,3%, що відбулось за рахунок збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції.

В 2021 році середня спискова чисельність робітників була 273 особи, що на 5 чоловік більше ніж у 2020 році. Таке зростання вплинуло на збільшення фонду оплати праці величина якого збільшилась на 8990 тис. грн. або на 39,5%.

Зростання середньорічної заробітної плати на 31,6% стало як одним з факторів підвищення рівня середньорічної продуктивності праці, рівень якого у 2021 році зріс на 125 тис. грн/особу.

Власний капітал ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» у 2021 році порівняно з 2020 роком зріс на 16 703 тис. грн. Також хочеться звернути увагу на позитивну тенденцію зростання чистого доходу на 38 977 тис. грн.

Вартість основних засобів в 2021 році становила 71 689 тис. грн. що на 4 680 тис. грн менше ніж у попередньому 2020 році. Це свідчить про списання застарілого обладнання даного пивзаводу. Рівень фондівіддачі збільшився на 22,8%, що говорить про покращення (підвищення рівня) ефективності використання основних засобів у 2021 році.

За рахунок більш ефективного використання основних засобів на пивзаводі збільшився обсяг виробництва, а отже і зросла величина собівартості реалізованої продукції. Її величина фактично у 2021 році зросла на 18 077 тис. грн.

За рахунок зростання основних елементів операційних витрат їх загальна сума у 2021 році збільшилась на 29,9%, що в абсолютному вираженні становить 64 000 тис. грн.

Як видно, ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за два останні роки покращило свою діяльність і стало прибутковим у порівнянні з 2020 роком у якому кінцевим фінансовим результатом був збиток у розмірі 1 595 тис. грн.

У таблиці 2.1.3 проведено аналіз фінансового стану ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки.

Таблиця 2.1.3

Аналіз фінансового стану ПрАТ «Фірма Полтавпиво» за 2020-2021 роки

Назва показника	Розрахунок	Норм. Знач.	2020 р.	2021 р.	Абсолютне відх.
Коефіцієнт автономії (незалежності)	Власний капітал (р.1495 ф.1) Валюта балансу (р. 1900 ф.1)	К авт>>0,5	0,54	0,62	+0,08
Коефіцієнт фінансової залежності	Валюта балансу (р.1900 ф.1) Власний капітал (р.1495)	Кф.з.=2	1,87	1,61	-0,26
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Власні обігові кошти (р.1495 – р.1095 ф.1) Власний капітал (р.1495 ф.1)	Кман.> 0,1	0,17	0,32	+0,15
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал (р.1595+р.1695+р.1700 ф.1) Валюта балансу (р.1900 ф.1)	К кон.< 0,5	0,46	0,38	-0,08
Коефіцієнт фінансової стабільності	Власний капітал (р. 1495 ф.1) Позиковий капітал (р.1595+р.1695+р.1700 ф.1)	К стаб.>1	1,15	1,6	+0,45
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	Поточні активи (р.1195+р.1200 ф.1) Поточні зобов'язання (р.1695+р.1700 ф.1)	К п.л.= 1-1,5	2,3	2,19	-0,11
Коефіцієнт швидкої ліквідності	Поточні активи – Запаси (р.1195 – р.1100-р.1110 ф.1) Поточні пасиви (р.1695 +р.1700 ф.1)	Кш.л.>1	1,2	1,08	-0,12
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Кошти (р.1160+р.1165 ф.1) Поточні пасиви (р.1695+р.1700 ф.1)	Ка.л. = 0,2-0,35	0,37	0,41	+0,04
Коефіцієнт оборотності обігових коштів	Чиста виручка від реалізації продукції (р. 2000 ф.2) Середньорічна вартість обігових коштів (р.1195 + р.1200 ф.1)	Збільш.	2,78	2,91	+0,13

Аналізуючи дані таблиці 2.1.3 видно, що коефіцієнт автономії збільшився у 2021 році на 0,08. Значення даного показника говорить про те, яку питому вагу власних активів пивзавод може профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. Таким чином, у 2021 році цей коефіцієнт становив 0,62, що говорить про те, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» може профінансувати 62% активів за рахунок власного капіталу.

Індикатором фінансової стійкості є коефіцієнт фінансової залежності, який відображає на спроможність підприємства проводити прогнозовану діяльність у довгостроковій перспективі. Показник є обернено пропорційним до показника фінансової автономії. У 2021 році коефіцієнт фінансової залежності на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» становив 1,61, а це на 0,39 менше від нормативного значення. Для підвищення значення необхідно залучати додаткові позикові кошти кредитних організацій, банків та інших підприємств. Це дозволить ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» активізувати виробничу та збутову діяльність, а це в свою чергу призведе до зростання фінансового результату діяльності пивзаводу або дозволить досягти інших цілей.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу визначається як відношення оборотних ресурсів підприємства та власного капіталу. Він відображає ту частку власного капіталу яка може бути використана для фінансування оборотних активів підприємства, а також частку власного капіталу, що може бути спрямована на фінансування необоротних активів. На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» даний коефіцієнт становить у 2021 році 0,32 що знаходиться у рамках нормативного значення.

Рівень використання фінансових інструментів або позикового капіталу підприємства характеризує коефіцієнт концентрації позикового капіталу. У 2021 році на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» цей коефіцієнт дорівнює 0,38, що є нижче за нормативне значення, а це може свідчити про неповне використання як фінансового так і виробничого потенціалу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

Індикатором фінансової стійкості, що відображає здатність підприємства відповідати по своїм зобов'язанням у середньо- та довгостроковій перспективі є коефіцієнт фінансової стабільності. Даний показник відображає скільки гривень власного капіталу припадає на кожну гривню зобов'язань даного підприємства. На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за звітний період значення коефіцієнта фінансової стійкості відповідає нормативному значенню.

Найбільшу увагу при проведенні аналізу фінансового стану приділяють ліквідності підприємства, яка відображає ступінь можливості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» розрахуватися по своїм зобов'язаннями власним майном, яке є у наявності. Ліквідність відображає на скільки дане підприємство може перетворити свої наявні активи у грошові кошти для покриття боргів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності, відображає чи може підприємство погасити свої зобов'язання негайно, тобто ліквідними грошовими коштами та цінними паперами. На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за останні два роки ми можемо побачити тенденцію до зростання даного показника, його рівень у 2021 році становив 0,41 (нормативне значення 0,2). Оскільки ми бачимо що фактичне значення показника вище нормативного, то це може вказувати на проблеми, які існують на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» та свідчити про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами.

Коефіцієнт поточної ліквідності відображає на скільки підприємство може покрити свої поточні зобов'язання власними оборотними активами. У 2021 році на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» цей показник зменшився і майже дорівнював нормативному значенню, що говорить про покращення ефективності використання оборотних активів пивзаводу.

Наступним показником є коефіцієнт швидкої ліквідності, який відображає в якій мірі підприємство може вчасно погасити свої короткострокові зобов'язання за допомогою високоліквідних активів. Значення цього показника становить 0,8 тобто знаходиться у межах норми, це

говорить про те, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» має достатньо ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку із зобов'язаннями.

Ефективність використання оборотних активів підприємства є показники ділової активності – коефіцієнт обертання, який визначається як відношення чистого доходу від реалізації продукції до вартості середньорічних залишків оборотних засобів підприємства. Даний показник відображає скільки обертів здійснюють оборотні засоби за звітний період. На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» у 2021 році оборотні засоби здійснили майже три обороти і значення цього показника збільшилось у порівнянні з 2020 роком на 0,13 обертів що говорить про те, що пивзаводу необхідно менше ресурсів для того, щоб підтримувати поточний рівень активності. Це призведе до вивільнення частини фінансових ресурсів, які можуть бути спрямовані на інтенсифікацію поточної діяльності.

Отже, можна стверджувати, що фінансовий та господарський стан ПрАТ «Фірма Полтавпиво» є гарний, ситуація стабільна, і даному підприємству, для покращення його ефективної господарської діяльності не потрібно нічого змінювати, а й надалі додержуватися своєї фінансової політики та стратегії.

2.3. Теоретичні основи та практичний аналіз загальновиробничих витрат.

Аналіз витрат на виробництво заключається в повному інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці отриманих результатів виробничо-господарської діяльності підприємства, їх оптимізації, та у подальшому обґрунтуванні певних управлінських рішень щодо раціоналізації діяльності підприємства у цілому. Для цього потрібно провести стратегічний, оперативний й ретроспективний аналіз витрат на виробництво.

У методиці проведення економічного аналізу витрат на виробництво є такий недолік як фрагментарність. Не має також єдиної ефективної методики за допомогою якої можна оцінити не тільки фактичний стан і результативність

діяльності підприємства, але й сам процес руху ресурсів підприємства, які і обслуговують процес виробництва продукції або надання послуг.

Для проведення аналізу витрат на виробництва використовують цілу низку джерел, які відображені у таблиці 2.3.1.

Таблиця 2.3.1

Джерела інформації які використовуються при проведенні аналізу витрат

№	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішні переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, авансові звіти, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки, тощо.
2	Рахунки бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати»
3	Облікові реєстри	Журнал 5,5А
4	Фінансова звітність	ф. №1 «Баланс (Звіт про майновий стан)» ф. №2 «Звіт про фінансові результати»
5	Статистична звітність	Ф. №1-ПВ «Звіт з праці»
6	Інші джерела	Норми та нормативні споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, технологічна документація, кошториси витрат на виробництво, результати попередніх аналітичних досліджень, тощо.

При проведенні аналізу витрат на виробництво об'єктом дослідження є продукція, що виробляється на підприємстві, надані роботи та послуги, що потребують визначення витрат, які пов'язаних з їх виробництвом.

При цьому, основними напрямками аналізу витрат виробництва є:

- аналізу собівартості продукції за операційними витратами;
- аналіз статей калькуляції;
- аналіз динаміки витрат на 1 гривню продукції, у тому числі за рахунок впливу різних зовнішніх і внутрішніх факторів;
- аналіз собівартості окремих видів продукції, вивчення їх динаміки й факторів, які на них впливають;

- визначення резервів щодо зниження витрат на виробництво.

Варто враховувати вплив зовнішнього та внутрішнього середовища на формування витрат виробництва та їх аналіз. Адже певні фактори можуть встановлювати обмеження щодо, наприклад, нормативів матеріальних, трудових витрат, а також визначати особливості виробничого процесу такі як: сезонність продажу, необхідність підвищення рівня конкурентоспроможності, збільшення витрат на збут через вихід на зовнішній ринок товарів і послуг тощо. Таким чином, на рисунку 2.3.1 наведено інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва підприємства машинобудівної галузі.



Примітка: П – проектування (дослідження технології виробництва готової продукції), ПВ – підготовка виробництва, В – виробництво, Р – реалізація.

Рис. 2.3.1. Інформаційно-організаційна структура аналізу витрат виробництва.

Можемо узагальнити та обґрунтувати ефективність використання окремих методів аналізу для виробничих витрат підприємства, а також їх позитивний та негативний вплив на формування результатів для прийняття управлінських рішень. Так, на рисунку 2.3.2 представлено сукупність методів аналізу, які суб'єкт господарювання може застосовувати для здійснення комплексного аналізу витрат, у тому числі і загальнопромислових.

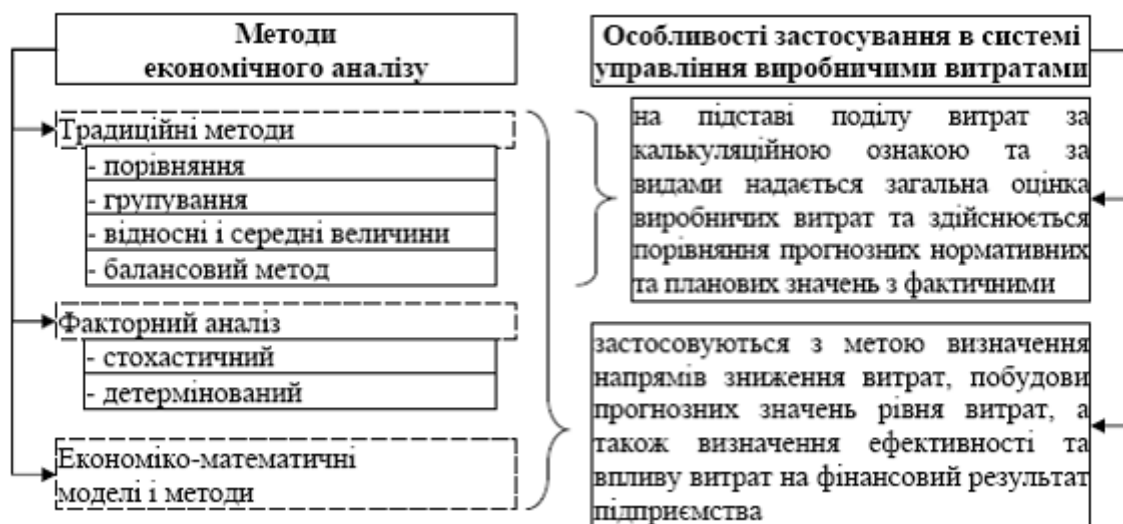


Рис. 2.3.2. Методи аналізу загальновиробничих витрат.

Для проведення комплексного аналізу витрат на виробництво, для знаходження слабких та сильних сторін діяльності підприємства щодо управління витратами, потрібно аналіз структури та динаміки витрат поєднати і провести аналіз економічних елементів витрат та статей калькуляції. Доцільно проводити аналіз структури за економічними елементами як у цілому по підприємству так і за окремими структурними підрозділами або по окремим видам продукції.

Таблиця 2.3.2

Аналіз виробничих витрат за економічними елементами
на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за 2020-2021 роки

№ п/п	Елемент витрат	Витрати на виробництво, тис. грн.			Питома вага витрат, %				
		за 2020 рік	за 2021 рік		за 2020 рік	за 2021 рік		Відхилення	
			за розрахунками	фактично		за розрахунками	фактично	від 2020 року	від розрахунків
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	Матеріальні витрати	183144	185240	186657	65,7	65,0	63,8	-1,9	-1,2
2	Витрати на оплату праці	35296	38655	42801	12,6	13,6	14,6	2,0	1,0
3	Відрахування на соціальні заходи	7699	8560	9354	2,8	3,0	3,2	0,4	0,2
4	Амортизація	12162	12320	12641	4,4	4,3	4,3	-0,1	0
5	Інші витрати	40575	40250	40949	14,5	14,1	14,1	-0,4	0
6	Всього	278876	285025	292402	100	100	100	-	-

Виходячи з даних таблиці 3.3.2 видно, що найбільшу питому вагу серед операційних витрат на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» становлять матеріальні витрати. У 2021 році питома вага матеріальних витрат на пивзаводі становила 63,8% або 186657 тис. грн., що на 1,9% менше ніж у 2020 році. Таке скорочення витрат не говорить про скорочення виробництва продукції, просто у структурі операційних витрат значно зросла величина інших витрат – на 374 тис. грн. та витрат на оплату праці – на 7505 тис. грн., що і вплинуло на пасивне скорочення питомої ваги матеріальних витрат.

Зростанню витрат на оплату праці сприяло збільшення чисельності працівників та зростання рівня середньої місячної оплати праці.

За рахунок збільшення величини заробітної плати відповідно і зросли витрати на соціальні заходи. Так їх питома вага у 2021 році зросла порівняно з 2020 роком на 0,4% або на 1655 тис. грн.

Питома вага амортизації основних засобів та інших витрат за два останні роки не змінилась і становить відповідно 4,3% і 14,1%.

Для виявлення впливу факторів на зміну собівартості продукції в різних структурних підрозділах, для оцінки роботи окремих виконавців, що відповідають за скорочення витрат в певному структурному підрозділі потрібно провести аналіз витрат за статтями калькуляції. За допомогою такого аналізу можна проаналізувати також зміну загальновиробничих витрат, як окремої статті (табл. 2.3.3). За умови не надання пивзаводом реальної інформації по статтям калькуляції, нами був проведений аналіз на умовному прикладі.

Виходячи з даних таблиці 2.3.3 видно, що у виробничій собівартості продукції найбільшу питому вагу становлять витрати на сировину та основні матеріали величина яких у 2020 році становили 50,4%, а це на 1,8% менше ніж було заплановано. Також значна величина витрат на Полтавпиво є стаття транспортно-заготівельних витрат, які збільшились у 2021 році на 1085 тис. грн., а їх питома вага майже 10%, та стаття паливо та електроенергія на технологічні цілі, величина яких збільшилась на 1132 тис. грн.

Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції
 ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за 2020 рік

№ зп	Калькуляційна стаття	Фактично вироблена продукція, тис. грн.		Відхилення від розрахункової вартості			Структура собівартості продукції	
		за розрах. собівартістю	За фактич. собівартістю	тис. грн.	у відсотках до		за розрах.	фактично
					витрат по статті	виробнич. с/в		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Сировина і основні матеріали	68450	80451	12001	117,5	8,5	48,6	50,4
2	Зворотні відходи (віднімаються)	450	380	-70	84,4	-0,05	0,3	0,2
3	Супутня продукція (-)	5180	7265	2085	140,2	1,5	3,7	4,6
4	Транспортно-заготівельні витрати	13145	14230	1085	108,3	0,8	9,3	8,9
5	Допоміжні матеріали на технологічні цілі	5328	5861	533	110,0	0,4	3,8	3,7
6	Паливо і енергія на технологічні цілі	14290	15422	1132	107,9	0,8	10,2	9,7
7	Основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників	10542	13460	2918	127,7	2,1	7,5	8,4
8	Відрахування на державне соціальне страхування	1670	2940	1270	176,0	0,9	1,2	1,8
9	Витрати на підготовку і освоєння виробництва	1970	756	-1214	38,4	-0,9	1,4	0,5
10	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	8682	6875	-1807	79,2	-1,2	6,2	4,3
11	Загально-виробничі витрати	9120	10292	1172	112,8	0,8	6,5	6,5
12	Втрати від браку	1030	980	-50	95,1	-0,04	0,7	0,6
13	Інші виробничі витрати	880	733	-147	83,3	-0,1	0,6	0,5
14	Виробнича собівартість продукції	140737	159645	18908	113,4	1,0	100	100

Загальновиробничі витрати планувались на рівні 9120 тис. грн., але фактично їх розмір збільшився на 12,8% або на 1172 тис. грн. В цілому виробнича собівартість Полтавського пивзаводу у 2021 році перевищує заплановану на 18908 тис. грн. або на 13,4%.

Відобразимо динаміку витрат графічно (рис. 2.3.1).



Рис. 2.3.1. Динаміка витрат за статтями калькуляції
на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» за 2020 рік

РОЗДІЛ ІІІ. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

3.1. Завдання та методи аудиту загальнови­робничих витрат.

На кожному підприємстві повинна бути служба внутрішнього аудиту по створенню ефективної системи управління операційними витратами. Дана служба займається удосконаленням організації системи бухгалтерського обліку витрат підприємства, займається розробкою заходів щодо підвищення ефективності системи внутрішнього контролю і аудиту витрат, а також проводить аналіз витрат з використанням моделей управління витратами (рис. 3.1.1).

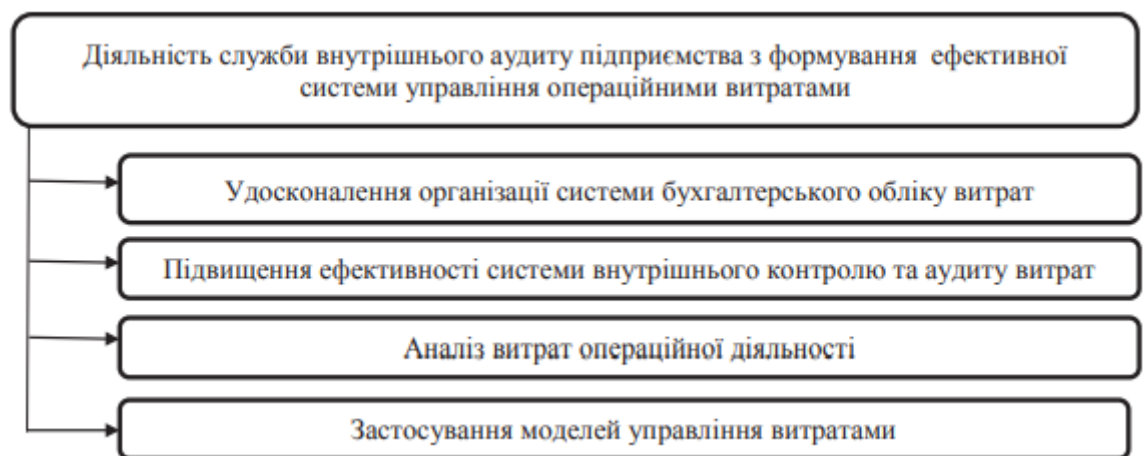


Рис. 3.1.1. Система управління операційними витратами підприємства

Важливою з одного боку і в той же час, найскладнішою частиною аудиторської перевірки є аудит виробничої діяльності підприємства та витрат на виробництво. При проведенні аудиту витрат на виробництво необхідно вивчити та проаналізувати усі процеси та явища, які відображені документально та пов'язані із виробничою діяльністю підприємства. Основною базою, фундаментом фінансової стабільності та стійкості підприємства є раціональний аналіз і аудит витрат. Основною метою аудиторської перевірки витрат є підвищення раціонального використання засобів та предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва й одержання підприємством стабільного прибутку. При проведенні аудиту витрат одним із головних є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, а також повнота і своєчасність

їх відображення у облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам.

У зв'язку з тим, що в економічних джерелах не відображена методологія створення системи ефективних аудиторських процедур, відповідні підрозділи внутрішнього аудиту підприємства вимушені використовувати власні розробки порядку перевірки витрат, при цьому жодне з них не враховує досвід своїх колег або власні здобутки. Як наслідок маємо зростання як термінів перевірки так і зниження якості й результативності такого аудиту.

На рисунку 3.1.2 відображено формування стандарту внутрішнього аудиту витрат.

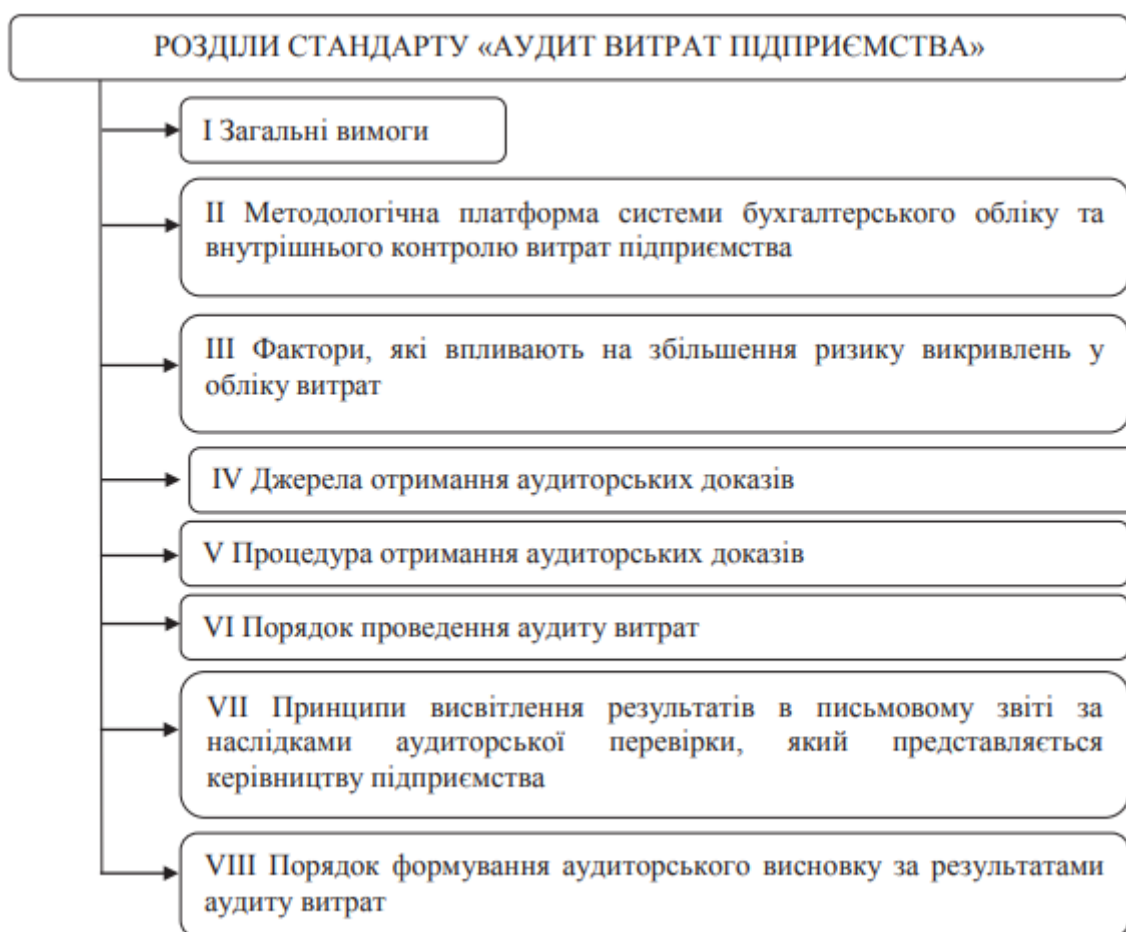


Рис. 3.1.2. Стандарт внутрішнього аудиту витрат.

Згідно рисунку 3.2.1, щоб сформувавши стандарт внутрішнього аудиту за об'єктами перевірки потрібно включити наступні елементи: загальні положення аудиту; особливості системи бухобліку і внутрішнього контролю; врахувати фактори, що впливають на збільшення ризику викривлень даних в

обліку; джерела й процедури отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту витрат; за наслідками аудиторської перевірки, принципи висвітлення отриманих результатів аудиту у письмовому звіті, що подається керівництву підприємства, а також порядок формування аудиторського висновку.

Діагностика діяльності підприємства є основним технологічним прийомом здійснення аудиту витрат тому доцільно виокремити основні структурні елементи реалізації такого діагностування. Такими структурними елементами техніки діагностування є:

1. Моніторинг – представляє собою механізм збору даних про діяльність різних підрозділів підприємства, які і забезпечують виявлення на цій основі найбільш важливих тенденцій та нерозв'язаних проблем по управлінню витратами у межах даного підприємства.

2. Аналіз – це техніка розподілу системи управління витратами на окремі складові елементи. Це дозволяє дослідити та визначити фактичний стан, ідентифікувати найбільш істотні характеристики та критерії вимог.

3. Оцінка – це методика визначення рівня ефективності витрат та системи їх управління, шляхом співставлення фактичних знань та показників їх відповідності конкретним стандартам, нормам, критеріям, правилам, принципам, цілям та завданням підприємства.

4. Експертиза документації щодо витрат операційної діяльності. Це аудит відповідних інструкцій, кодексів, положень, регламентів, оцінка їх повноти та достатності, правильності складання й ефективності використання у процесі управління витратами.

5. Аудит обліку щодо дотримання, затверджених законодавством правил і норм ведення обліку витрат, достовірності та об'єктивного віддзеркалення у документах реального положення та відсутність порушень.

6. Розробка рекомендацій – це надання письмового або усного відгуку, надання порад або вказівок про певний спосіб необхідних дій, а також порад

по удосконалення методів управління витратами для досягнення цілей та завдань підприємства.

Інформаційними джерелами проведення аудиту загальновиробничих витрат є первинні зведені облікові документи, внутрішня організаційно-розпорядча документація, попередні матеріали державного і внутрішнього контролю, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова і статистична звітність.

У процесі перевірки загальновиробничих витрат аудитором необхідно вирішити такі питання:

- оцінити обґрунтованість застосовуваного методу урахування витрат, варіанта зведеного урахування витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;
- підтвердити достовірність оформлення і відображення в обліку прямих і непрямих витрат;
- оцінити якість інвентаризацій незавершеного виробництва;
- зробити арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного урахування витрат виробництва;
- перевірити незмінність вибраних в обліковій політиці схем і методів врахування витрат;
- перевірити правильність відображення в звітності інформації про витрати.

Послідовність проведення аудиту витрат на виробництво відображена на рисунку 3.1.3.

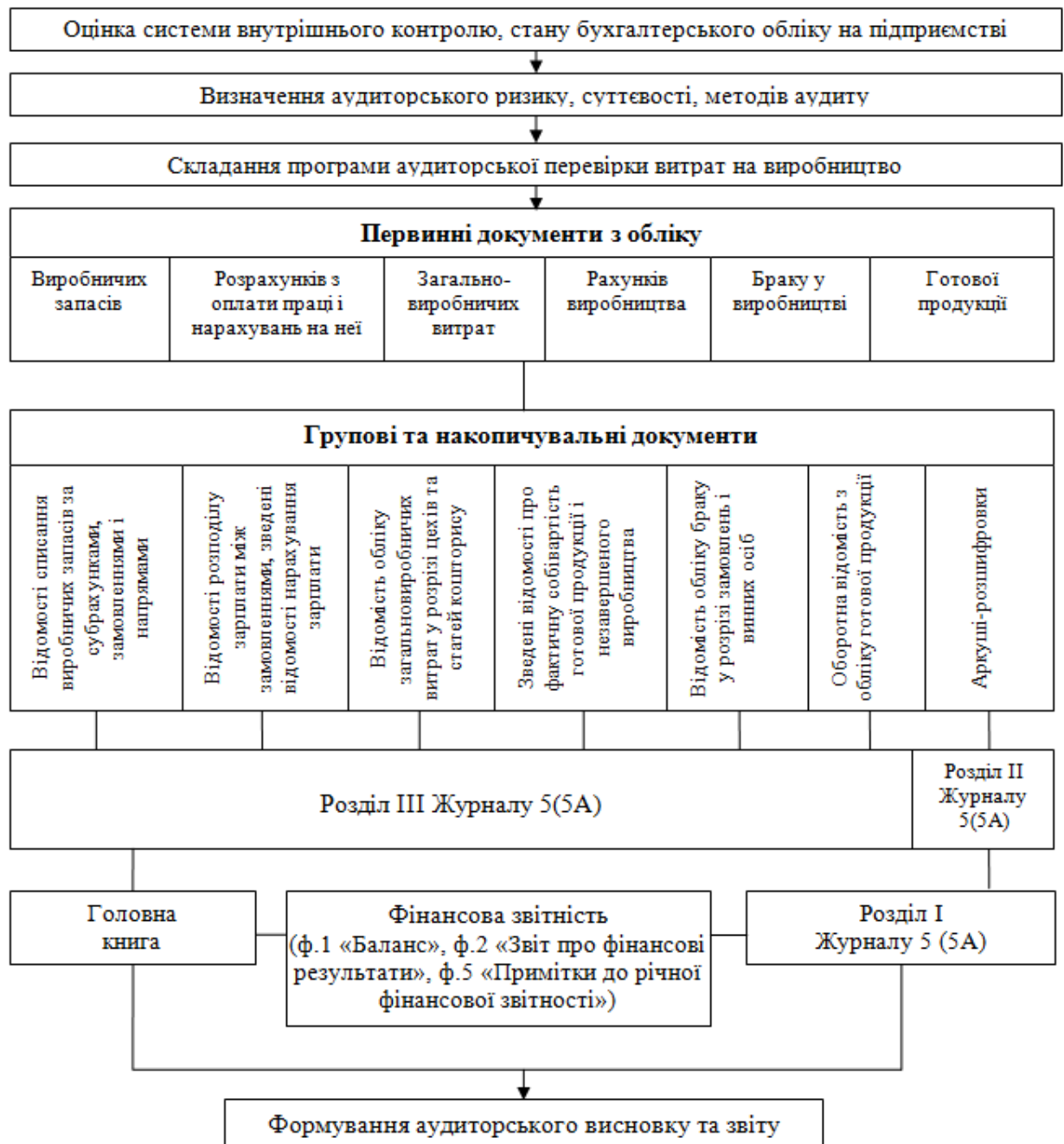


Рис. 3.1.3. Схема послідовності проведення аудиту витрат на виробництво.

Мета аудиту загально-виробничих витрат - підтвердити правильності визначення та розподілу загально-виробничих витрат.

Завдання аудиторської перевірки загально-виробничих витрат - встановити:

- правильність визначення загально-виробничих витрат за кожним об'єктом калькуляції за кожним видом отриманої продукції;
- обґрунтованість записів за дебетом та кредитом аналітичних рахунків;

- реальність суми загальновиробничих витрат за об'єктами обліку у виробничих підрозділах та підприємстві в цілому;
- правильність віднесення на об'єкти обліку витрат, які підлягають розподілу, списанню повністю або частково.

3.2. Методика проведення аудиту загальновиробничих витрат.

На першому етапі аудиту витрат необхідно оцінити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю процесу виробництва та витрат. Для проведення такої оцінки аудитором застосовуються методи і прийоми, які визначаються аудиторською фірмою, а також спеціальні аудиторські процедури у вигляді тестів.

Аудитор складає тест проведення аудиту витрат за допомогою якого можна встановити наступні питання - чи визначені у наказі про облікову політику витрати підприємства, які списуються на виробництво, чи дотримуються вимоги стандарту 16 «Витрати», чи були зміни у обліковій політиці, які стосуються визначення витрат на виробництво й собівартості продукції, чи дотримуються на підприємстві усіх вимог, які відображені у наказі про облікову політику підприємства.

На наступному етапі аудитор повинен визначитися із методами проведення аудиту витрат – це буде суцільна, вибіркова або аналітична перевірка. Також визначається необхідна кількість аудиторських процедур, які необхідні для підготовки аудиторського висновку.

На практиці аудитор немає можливості перевірити абсолютно всю документацію яка стосується витрат, тому він обмежується вибіркоким методом. Але, вибіркоким метод не дає можливості виявити найбільш суттєві помилки в обліку витрат на виробництво. Тому, доцільно використовувати систему показників, які відображають як якісні так і кількісні характеристики підприємства.

У таблиці 3.2.1 відображено складові аудиторської перевірки загальновиробничих витрат та їх особливості.

Таблиця 3.2.1

Складові аудиторської перевірки загальнопромислових витрат та їх особливості

Складові аудиторської перевірки	Завдання та особливості проведення аудиту
1	2
Аудит витрат	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка додержання підприємством визначеного П(С)БО 16 «Витрати» їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та ін., а також загальнопромислових; – правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво; – законність формування загальнопромислових витрат та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку; правильність калькуляції собівартості продукції
Вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	<p>Ознайомлення: з переліком основних засобів, які застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); з обсягом та номенклатурою виробничих запасів; необхідною робочою силою та ін.</p> <p>Джерело: технологічна карта, галузеві нормативи</p>
Вивчення облікової політики щодо обліку загальнопромислових затрат та в цілому калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	<p>Ознайомлення: зі складом затрат на виробництво за статтями калькулювання; методом калькулювання собівартості; методом вибуття запасів; особливостями робочого плану рахунків для обліку затрат та калькулювання собівартості; переліком загальнопромислових витрат, у тому числі постійними і змінними.</p> <p>Джерело: облікова політика</p>
Перевірка матеріальних затрат	<p>Перевірка обґрунтованості включення тих чи інших матеріальних затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка обґрунтованості віднесення окремих матеріальних затрат до загальнопромислових витрат за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка правильності застосування обраного методу вибуття запасів; контрольний запуск сировини у виробництво та ін.</p> <p>Джерело: технологічна карта, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки</p>
Перевірка затрат на оплату праці	<p>Має обов'язково включати обґрунтованість визначення фонду оплати праці. Тарифний фонд перевіряється за технологічними картами, за якими визначається обґрунтованість обсягів робіт, відповідність норм, тарифних розрядів і ставок, що використані для розрахунку фонду оплати праці</p>
Перевірка затрат на соціальні заходи	<p>Перевірка правильності розрахунку нарахувань до фонду оплати праці виробничих працівників за видами продукції та нарахувань на фонд оплати праці загальнопромислових працівників.</p> <p>Джерело: зведення відрахувань до фондів, довідки, котрі засвідчують інвалідність</p>
Перевірка амортизаційних відрахувань	<p>Перевірка правильності розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку відповідно до обраного методу; підтвердження обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації; перевірка правильності віднесення затрат на амортизацію до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до загальнопромислових витрат.</p> <p>Джерело: відомість нарахування амортизації, облікова політика</p>

1	2
Перевірка інших прямих затрат	Перевірка обґрунтованості включення інших прямих затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та загальновиробничих витрат; правильність розрахунку та списання витрат від браку продукції; правильність розрахунку та віднесення затрат на відрядження; затрат, пов'язаних з послугами інших організацій та ін. Джерело: звіт про використання коштів, виданих на відрядження чи підзвіт, акт про брак, розрахунок собівартості браку, акт виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки комунальних платежів, бухгалтерські довідки та ін.
Вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат (ЗВВ)	Підтвердження обґрунтованості обраної бази розподілу загальновиробничих витрат, перевірка правильності розрахунку розподілу ЗВВ, перевірка обґрунтованості віднесення тих чи інших ЗВВ до змінних або постійних, перевірка правильності списання ЗВВ та ін. Джерело: розрахунок розподілу ЗВВ, облікова політика
Аналіз доцільності понесених витрат для підприємства	Проводимо ідентифікацію потенційних зон ризику з метою зведення до мінімуму розмір капіталу, що піддається ризику. Розраховуються наступні показники визначення ступеня ризику фінансових коштів: – надлишок чи недостатність власних засобів; – надлишок чи недостатність власних і позикових джерел формування запасів;
Підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності	Підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухобліку операцій із обліку витрат операційної діяльності, у тому числі ЗВВ
Перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати діяльності в публічній фінансовій звітності	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку даним фінансової звітності. Джерело: дані програми 1с.Бухгалтерія, Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення процесів виробництва та управління виробничими витратами	Виявлення виробленої зайвої кількості продукції, наявність «застарілих запасів», зайві етапи виробничого процесу, зайве транспортування запасів, виробництво некондиційної продукції

Після аудиту щодо правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, необхідно перевірити відображення у бухгалтерському обліку результатів їх розподілу. При цьому, аудитор повинен пам'ятати, що всі розподілені змінні й постійні загальновиробничі витрати є елементами собівартості готової продукції і незавершеного виробництва. Нерозподілені постійні ЗВВ включаються до складу собівартості реалізованої продукції у період їх виникнення. При цьому загальна сума розподілених та

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини. Увагу також необхідно приділити перевірці обґрунтованого вибору бази розподілу ЗЗВ та відповідності її зазначеній у наказі про облікову політику.

План проведення аудиту витрат на виробництво, у тому числі і загальновиробничих витрат відображено у таблиці 3.2.2.

Таблиця 3.2.2

План аудиту витрат, порядку їх формування та списання

Аудиторська фірма «Сова»

Підприємство ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»»

Період, що перевіряється 01.01.2021 – 31.12.2021

Запланований ризик – середній.

Запланована суттєвість 10000грн.

№	Перелік аудиторських процедур	Період перевірки
1	2	3
1.	Перевірка наявності первинних документів за усіма господарськими операціями із операційних витрат	15 березня 2021 р.
2.	Перевірка правильності дотримання графіку документообігу з обліку витрат на виробництво	15 березня 2021 р.
3.	Аудит щодо правильності розрахунку собівартості реалізованої продукції	16 березня 2021 р.
4.	Перевірка правильності віднесення витрат на виробництво	16 березня 2021 р.
5.	Перевірка правильності віднесення витрат до складу змінних чи постійних загальновиробничих витрат	17 березня 2021 р.
6.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних	17 березня 2021 р.
7.	Наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією	18 березня 2021 р.
8.	Перевірка правильності віднесення до складу адміністративних витрат різних податків, зборів і обов'язкових платежів	18 березня 2021 р.
9.	Складання переліку видів та сум податків, які віднесені на адміністративні витрати	18 березня 2021 р.
10.	Наведення складу витрат за відповідними центрами виникнення витрат згідно із існуючою підприємством класифікацією	19 березня 2021 р.
11.	Перевірка наявності і повноти оформлення усіх документів, що підтверджують витрати	20 березня 2021 р.
12.	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці	21 березня 2021 р.
13.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів	22 березня 2021 р.

Продовження таблиці 3.2.2.

1	2	3
14.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів	23 березня 2021 р.
15.	Аудит наявності і повноти оформлення документів, які підтверджують витрати	24 березня 2021 р.
16.	Перевірка повноти розкриття інформації по операційних витратах	25 березня 2021 р.
17.	Групування і систематизація виявлених недоліків	26 березня 2021 р.
18.	Формулювання висновків за результатами аудиту	27 березня 2021 р.

Розвитком та деталізацією загального плану аудиту є програма аудиторської перевірки. Програма аудиту це документ, що містить повний перелік завдань по визначенню послідовності їх виконання. За допомогою таких завдань можна отримати достатні та надійні аудиторські докази згідно поставленої мети перевірки певного клієнта.

Робочу програму аудиту витрат відображено у таблиці 3.2.3.

Таблиця 3.2.3

Програма аудиту витрат

№	Аудиторські процедури	Мета та якість	Задачі	Аудиторські докази	Метод перевірки
1	2	3	4	5	6
1	Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду	Перевірити правильність формування залишків незавершеного виробництва на початок періоду	1. Аудит відповідності залишків незавершеного виробництва на початок періоду	Баланс, Журнал 5, Головна книга	Документальний, арифметичний
			2. Перевірка повноти й правильності формування залишків на початок періоду шляхом перевірки залишків на кінець попереднього періоду	Баланс	Документальний, зіставлення, арифметичний
2	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Аудит правильності документального оформлення усіх операцій з обліку витрат на виробництво	1. Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку роб. часу, довідки бухгалтерії, розрахунки амортизації, рахунки, акти виконаних робіт, відомості розподілу ЗВВ, акти про брак	Документальний

1	2	3	4	5	6
3	Перевірка правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції	Впевнитись у правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції	1. Перевірка правильності та повноти формування матеріальних витрат	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів	Арифметичний, зіставлення
			2. Перевірка правильності та повноти формування витрат на оплату праці	Розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочою часу	Арифметичний, зіставлення
			3. Перевірка правильності і повноти формування відрахувань на соціальні заходи	Розрахунково-платіжні відомості, довідки бухгалтерії	Арифметичним, зіставлення
			4. Перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань	Розрахунки амортизації, довідки бухгалтерії, Наказ про облікову політику	Арифметичний, зіставлення
			5. Перевірка правильності та повноти формування інших витрат	Рахунки, акти виконаних робіт	Арифметичний, зіставлення
4	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Впевнитись у правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Акти про брак, розрахунок втрат від браку	Арифметичний, зіставлення
5	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Впевнитись у правильності розподілу загальновиробничих витрат	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Відомість розподілу загальновиробничих витрат	Документальний, арифметичний
6	Перевірка правомірності і своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Впевнитись у правомірності і своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Перевірка правомірності і своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Калькуляція	Аналітичний, документальний
7	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Впевнитись у правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Калькуляція	Арифметичний
8	Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Впевнитись у правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Розрахунок по кожному виду продукції	Арифметичний, зіставлення
9	Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Впевнитись в обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Визначення доцільності обраного методу калькулювання	Зіставлення, документальний

1	2	3	4	5	6
10	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат па виробництво продукції	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Лімітно-забірні картки, розрахунково-платіжні відомості довідки бухгалтерії, розрахунок нарахування амортизації	Документальний, зіставлення
11	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності	Впевнитись у відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах. Головні книзі, звітності	Журнал 5, Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», відомості аналітичного обліку витрат на виробництво, Баланс	Документальний, зіставлення, арифметичний

Аудитор повинен звернути увагу на існуючі слабкі місця, а також типові помилки та порушення, що найбільш часто зустрічаються в обліку витрат:

- списання ЗЗВ у повному обсязі у собівартість реалізації;
- списання постійних ЗЗВ у повній сумі до витрат виробництва;
- повна сума нарахованої амортизації по основним засобам (не лише виробничого призначення) включається до виробничої собівартості готової продукції;
- у складі інших витрат операційної діяльності відображаються витрати на утримання легкового автотранспорту загальногосподарського призначення;
- у складі ЗЗВ відображаються транспортно-заготівельні витрати, що у подальшому розподіляються між виробничими витратами та фінансовими результатами.

3.3. Шляхи удосконалення обліково-аналітичних та контрольних аспектів загальновиробничих витрат.

Зміни, що відбулися за останній час у теорії та практиці бухгалтерського обліку в Україні, процеси інтеграції вітчизняної системи обліку в міжнародну потребують нового формулювання терміну «накладні витрати» і нових підходів до їх обліку. Слід зазначити, що у системі положень бухгалтерського обліку накладні витрати як окрема категорія відсутні.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» і Методичних рекомендацій № 373 витрати поділяють на прямі і непрямі залежно від способу перенесення вартості на продукцію. Такий поділ має істотне значення для визначення собівартості окремих різновидів продукції, оцінки запасів і визначення фінансового результату, здійснення постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Окрім того, термін «виробничі накладні витрати», який використовується у М(С)БО 2 «Запаси», у П(С)БО 16 замінено на «загальновиробничі витрати», що більш притаманне вітчизняній обліковій політиці.

Вагомий внесок у теоретичні розробки проблем обліку і контролю загально виробничих витрат зробили Безруких П. С., Брейлі Р., Бунимович В., Друрі К., Жебрак М. Х., Івашкевич, А. Д., Кузьмінський А. М., Маргуліс А. Ш., Палій В. Ф., Сопко В. В., Чумаченко М. Г., Шеремет А. Д. та ін.

Оскільки загальновиробничі витрати займають високу питому вагу у собівартості продукції (близько 30 %), то існує дві основні проблеми відносно їх обліку, це вчасне забезпечення інформацією щодо формування цих видів витрат, а також контроль за додержанням відповідного кошторису (планової калькуляції) і точність розподілу.

Здійснивши аналіз структури загальновиробничих витрат, що наведена у п. 15 П(С)БО 16, можна зробити наступні висновки:

- ✓ в склад загальновиробничих витрат включаються витрати на управління та експлуатацію машин та устаткування;
- ✓ в основі поділу витрат на прямі і непрямі лежить, у першу чергу, характер їхнього зв'язку з виробництвом.

Актуальність проблеми достовірного розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції викликана такими обставинами: посиленням контролю за витрачанням коштів; збільшенням числа підприємств, що застосовують методи ціноутворення на основі витрат; специфікою виробництва — у ряді галузей вимагається обрахування повної собівартості продукції; окремими управлінськими рішеннями.

На вітчизняних підприємствах найчастіше застосовують спрощений метод розподілу непрямих витрат за єдиною ставкою для всього підприємства. Втім, єдину ставку розподілу доцільно застосовувати тільки тоді, коли у всіх підрозділах підприємства непрямі витрати розподіляються між видами продукції приблизно в однакових пропорціях. Особливості харчового виробництва обумовлюють можливість застосування трирівневої моделі розподілу загальновиробничих витрат, яка дає можливість адекватніше визначати собівартість продукції (рис. 3.3.1).

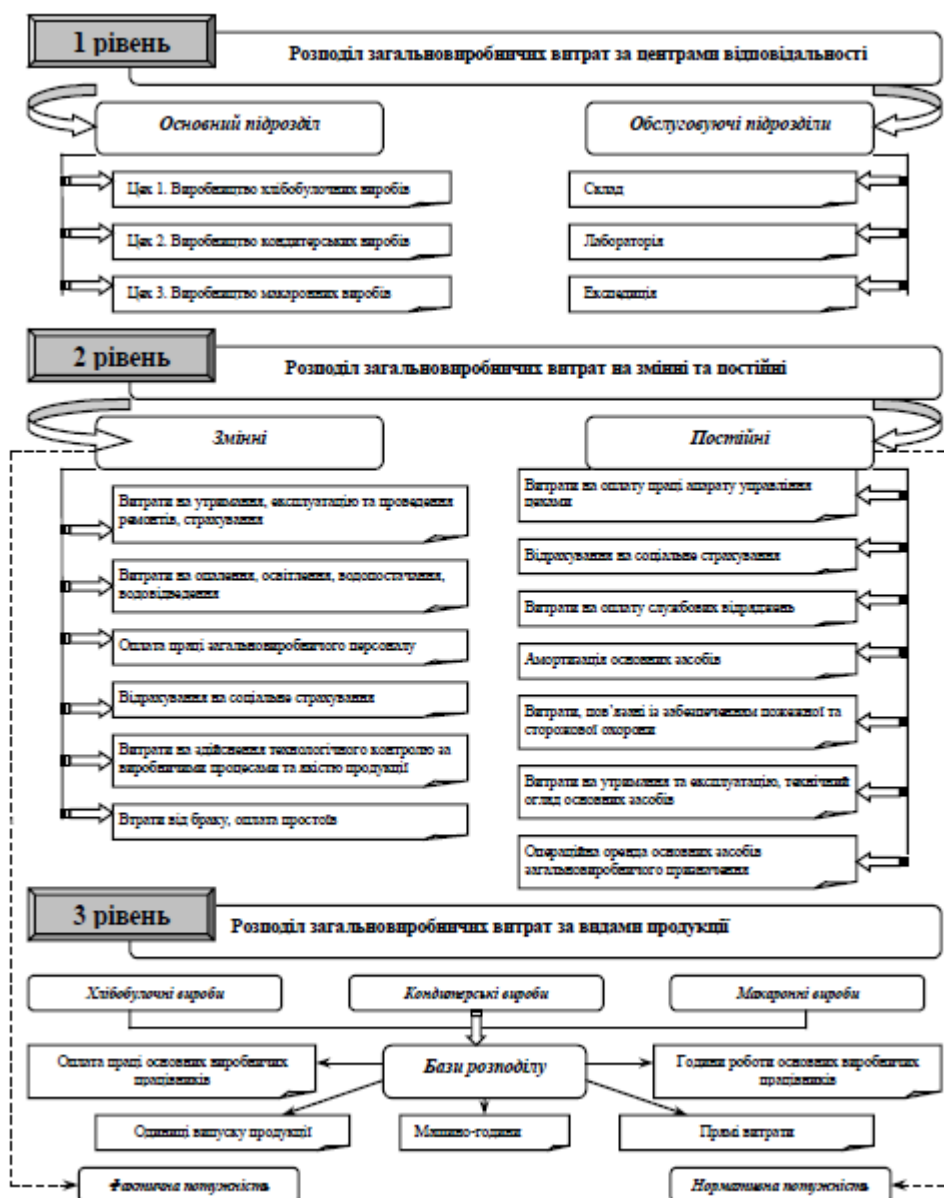


Рис. 3.3.1. Трирівнева модель розподілу загальновиробничих витрат

Мета першого рівня — вибрати метод, що забезпечує найбільш тісний причинно-наслідковий зв'язок із собівартістю. Для цього складаються накопичувальні відомості-звіти за кожним центром відповідальності. В тих випадках, коли центр відповідальності складається з декількох відділів та підрозділів, його розбивають на центри витрат, і звіти складаються за ними. Витрати, що неможливо віднести до конкретних підрозділів (здійснюються в інтересах декількох підрозділів одночасно), розділяють, застосовуючи різні бази розподілу.

Отже, на першому рівні загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими підрозділами в два етапи:

1 етап. Загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими та обслуговуючими підрозділами.

2 етап. Загальновиробничі витрати центрів обслуговування перерозподіляються на виробничі підрозділи із врахуванням обсягу послуг, що надаються.

Кінцевий результат цього рівня — розподіл витрат за статтями, виділення витрат, що відносяться до конкретних підрозділів, розподіл загальних витрат між підрозділами.

На другому рівні здійснюється процес розмежування між постійними та змінними загальновиробничими витратами за умови досягнення підприємством нормальної потужності з метою включення цих витрат до виробничої собівартості продукції.

На третьому рівні загальновиробничі витрати, накопичені за виробничими підрозділами, розподіляються за видами продукції, що здійснюється також у два етапи.

1 етап. Обирається база розподілу непрямих витрат, яка закріплюється обліковою політикою підприємства. Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний) у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

2 етап. Розрахунок ставки розподілу накладних витрат на окремі види продукції шляхом ділення суми планових накладних витрат на очікувану величину базового показника.

Як показують проведені нами дослідження, загальновиробничі витрати, зазвичай, розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих працівників, хоча між цими витратами та заробітною платою робочих немає економічного взаємозв'язку. Недоліки застосування цієї бази стають ще більш безперечними у зв'язку з автоматизацією виробництва. При умові використання у виробництві складної техніки, для управління наймаються кваліфіковані високооплачувані працівники, і одночасно для виробництва попутної продукції використовуються працівники низької кваліфікації, то використання витрат на оплату праці як бази розподілу приведе до того, що більша частина загальновиробничих витрат випаде на продукцію, для виготовлення якої використовується складна техніка.

Враховуючи недоліки попередньої бази, в умовах впровадження у виробництво автоматизованих ліній набуває популярності розподіл загальновиробничих витрат, тобто, витрат на утримання та експлуатацію устаткування, пропорційно машино-годинам, затраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів. Заперечення проти цієї бази розподілу складаються у тому, що частина цих витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків відноситься до витрат кожної групи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної верстату та його використання при виготовленні різних видів продукції, що випускається.

Розподіл загальновиробничих витрат за методом випуску готової продукції є невиправданим у випадку, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість годин, або вироби мають суттєво різну вагу і вартість.

Однак, він виправдовує себе на підприємствах, де виготовляється один вид продукції. Втім, застосування у якості бази розподілу фактичного обсягу випуску викликає деякі складнощі, оскільки на сьогодні харчові підприємства у зв'язку з високою конкуренцією на ринку продуктів харчування та обмеженим терміном їх зберігання, визначають обсяги виробництва конкретного виду продукції у залежності від замовлень магазинів-покупців.

В обліку загальновиробничих витрат є основна проблема, що стосується однозначної класифікації витрат, а також організації їх аналітичного обліку. Тому нами пропонується вести аналітичний облік по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і відкрити такі субрахунки:

- 911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;
- 912 «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;
- 913 «Транспортні витрати»;
- 914 «Витрати на управління виробництвом»;
- 915 «Інші витрати».

Згідно із запропонованими субрахунками до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ми пропонуємо відносити наступні витрати, які відображені у таблиці 3.3.1.

До складу ЗЗВ входять різні за змістом статті витрат, то використання підприємствами єдиної бази їх розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Таким чином, нами пропонується застосовувати не одну базу розподілу ЗЗВ, а декілька баз у розрізі відповідних запропонованих субрахунків загальновиробничих витрат.

Ми пропонуємо наступні види розподілу для субрахунків рахунку 91:

- 911 – пропорційно часу роботи обладнання;
- 912 – години праці;
- 913 – прямий метод;
- 914 – заробітна плата персоналу управління виробництвом;
- 915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

Таблиця 3.3.1

Бази розподілу загально виробничих витрат

Субрахунок	Статті витрат	Постійні	Змінні
911«Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання і експлуатацію		+
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує обладнання	+	
912«Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання та експлуатацію	+	
	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	+	
913«Транспортні витрати»	Витрати, пов'язані з транспортуванням об'єкту робіт до приміщення	+	
	Витрати, пов'язані з транспортуванням робочої бригади на місце роботи		+
914«Витрати на управління виробництвом»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу виробництва	+	
	Витрати на службові відрядження	+	
	Канцтовари	+	
915«Інші витрати»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи інших робітників приміщення	+	
	Інші загально виробничі витрати	+	

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі бакалавра було розкрито економічну суть загальновиробничих витрат підприємства, досліджено особливості відображення ЗВВ в обліку, відображено методологію проведення економічного аналізу загальновиробничих витрат та розкриті основні методи та послідовність проведення їх аудиту.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичні процеси що стосуються загальновиробничих витрат на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»».

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» є прибутковим підприємством, яке у 2021 році порівняно з 2020 роком значно покращило всі результативні показники своєї діяльності і отримало чистий прибуток (у 2020 році підприємство мало чистий збиток). Отже, можна стверджувати, що як фінансовий так і господарський стан ПрАТ «Фірма Полтавпиво» є гарний з позитивною тенденцією розвитку, фінансовий стан стабільний, тому даному підприємству для його ефективної господарської діяльності не потрібно нічого змінювати, а і надалі додержуватися своєї фінансової політики та стратегії.

При дослідженні суті загальновиробничих витрат було виявлено, що чіткого визначення поняття «загальновиробничі витрати» у ПСБО № 16 «Витрати» не має, лише наводиться перелік статей, які формують такі витрати. Це в свою чергу негативно позначається на веденні бухобліку і призводить до некоректного їх відображення у складі витрат, що за економічною природою не належать до загальновиробничих.

Загальновиробничі витрати, як змінні, так і постійні, підлягають розподілу з використанням бази розподілу на об'єкти витрат. Такими базами можуть бути, бути:

- ✓ універсальні: години праці, прямі витрати на заробітну плату виробничого персоналу, обсяг діяльності, прямі матеріальні витрати, загальні прямі витрати тощо;

- ✓ специфічні для галузі: кількість ліжко-днів, лабораторних досліджень, використовуваних квадратних метрів площі приміщень або загальна кількість

медперсоналу, пробіг у кілометрах, площі сільськогосподарських угідь, вартість основного пального, площа для виробництва окремих продуктів, поливні площі, маса згодованих кормів тощо.

Облік ЗЗВ ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». По дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, по кредиту - щомісячне, по відповідному роз поділу, списання на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться по місцях виникнення, центрах і статтях (видах) витрат.

Для обліку витрат операційної діяльності підприємстві можуть використати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності».

У процесі перевірки загальновиробничих витрат аудиторі необхідно оцінити обґрунтованість застосовуваного методу урахування витрат, варіанта зведеного урахування витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат; підтвердити достовірність оформлення і відображення в обліку прямих і непрямих витрат; оцінити якість інвентаризацій незавершеного виробництва; зробити арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного урахування витрат виробництва; перевірити незмінність вибраних в обліковій політиці схем і методів врахування витрат; перевірити правильність відображення в звітності інформації про витрати.

Для удосконалення обліку загальновиробничих витрат нами пропонується вести спеціальні (детальні) субрахунки: 911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»; 912 «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»; 913 «Транспортні витрати»; 914 «Витрати на управління виробництвом»; 915 «Інші витрати». Відповідно до них запропоновано декілька баз розподілу: 911 – пропорційно часу роботи обладнання; 912 – години праці; 913 – прямий метод; 914 – заробітна плата персоналу управління виробництвом; 915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-XII від 22.04.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 893/4186 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2014 р. підготовлене IAASB та видане IFAC англійською мовою, перекладено українською мовою Аудиторською палатою України у 2015 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/891-mizhнародni-standartikontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslugvidannya-2014-roku>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції

України 28.02.2013 р. за № 336/22868 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / 123 Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 за № 1591, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.12.2011 р. за № 1557/20295 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

8. Податковий кодекс України затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 751/4044 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

11. Типове положення з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. Постановою Кабінетів Міністрів України від 26.04.96р. № 473

12. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Державного комітету з промислової політики України від 2.02.2001р. № 47

13. 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. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.

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

15. Економічний аналіз діяльності підприємств: навчальний посібник / В.Г. Коба, О.Є. Бабина, М.В. Ковбатюк, Н.Г. Беник. – К.: КИТ, 2015. – 340 с.

16. Вітренко О.В. Проблеми обліку витрат і управління ними в умовах застосування П(С)БО 16 «Витрати» // Держава і регіони. – 2002. - № 4. - С.206-209.

17. Давидов Ю.Г. Удосконалення обліку та розподілу непрямих витрат// Збірник науково-практичної конференції, Ч. II: ЖІТІ, 2002. – С. 45- 50.

18. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання / Т.І. Досій //Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2012. – №. 2. – С. 356-360.

19. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». / Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. За ред. проф. Бутиця Ф.Ф.; 2-е вид, перероб. і доп. – Житомир: - ПП «Рута», 2002. – 544 с.

20. Котляров Є., Іванов Ю. Розподіл загальнопромислових витрат // Бухгалтерія. – 2001. - № 37/1 (452). – С. 41-47.

21. Котляров Є., Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші // Бухгалтерія. – 2001. - № 24/1 (439). – С. 45-50.

22. Кондрич В.І. Особливості теоретичних та методичних основ аналізу витрат виробництва на виноробному підприємстві / В.І. Кондрич // Вісник

Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(3). – С. 152-158.

23. Кузнецова С.О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління / С.О. Кузнецова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 2. – С. 93-101.

24. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2015. – 560 с.

25. Сахарцева І.І. Облік і управління витратами підприємства // Держава і регіони. – 2002. - № 4. - С.174-182.

26. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : 2010. – 629 с.

27. Лахтіонова Л.А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л.А. Лахтіонова // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 68-74.

28. Сльозко Т.М. До питання розподілу непрямих витрат / Т.М. Сльозко // Вісн. Сум. держ. ун- ту. Сер. Економіка. – 2007. – № 1. – С. 144-146.

29. Сінельнікова Х.В. Аналіз витрат за елементами та статтями калькуляції промислового підприємства [Електронний ресурс] / Х.В. Сінельнікова. – 2014. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

30. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2(14). – С. 202-206.

31. Бондаренко Т.Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальновиробничих витрат / Т.Ю. Бондаренко // Економіка Крима. — 2010. — № 2. — С. 150—153.

32. Месєвра М.Ю. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу й аудиту витрат за економічними елементами / Е.Ф. Югас, М.Ю. Месєвра // Науковий вісник НЛТУ України. — Львів: РВВ НЛТУ України. — 2011. — Вип. 21.08. — С. 306— 315

33. Миронова Ю.Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств / Ю.Ю. Миронова // Економіка і регіон. — 2016. — № 3. — С. 132-140.

34. Миронова Ю.Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.00.09. Київ, 2011. — 21 с.

35. Отенко В. І. Теорія економічного аналізу: Навчальний посібник / Отенко В. І., Іванієнко В. В., Азаренков Г. Ф. — Х: ВД «ШЖЕК», 2015. — 344 с.

36. Ткаченко Н.М. Фінансовий облік 2: навч. посіб. / Н.М. Ткаченко, О.В. Борович, І.Л. Цюцяк, АЛ. Цюцяк; за заг. ред. Н.М. Ткаченко. — К.: Алерта, 2014. — 456 с.

ДОДАТКИ

Баланс
(Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2021 р.
Форма №1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	956	481
первісна вартість	1001	2 828	2 899
накопичена амортизація	1002	(1 872)	(2 418)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0
Основні засоби	1010	71 689	71 470
первісна вартість	1011	217 997	228 916
Знос	1012	(146 308)	(157 446)
Інвестиційна нерухомість	1015	0	7
первісна вартість	1016	0	34
Знос	1017	(0)	(27)
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0
первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	(0)	(0)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	2	2
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиторські витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	72 647	71 960
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	50 889	44 504
Виробничі запаси	1101	37 548	30 155
Незавершене виробництво	1102	8 801	9 009
Готова продукція	1103	4 518	5 318
Товари	1104	22	22
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестраховування	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	26 335	34 725
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	2 291	1 881
з бюджетом	1135	646	0
у тому числі з податку на прибуток	1136	481	0
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	86	110
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	19 035	37 423
Готівка	1166	1	3
Рахунки в банках	1167	19 034	37 420
Витрати майбутніх періодів	1170	0	45
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0

у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	1 248	595
Усього за розділом II	1195	100 530	119 283
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	173 177	191 243

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	67 416	67 416
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	10 900	9 227
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	1 902	2 734
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	27 178	57 737
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	107 396	137 114
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	491	914
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви	1530	0	0
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	0
резерв незароблених премій	1533	0	0
інші страхові резерви	1534	0	0
Інвестиційні контракти	1535	0	0
Привозний фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	491	914
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	19 197	18 393
товари, роботи, послуги	1615	31 839	18 562
розрахунками з бюджетом	1620	5 134	6 265
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	650
розрахунками зі страхування	1625	226	248
розрахунками з оплати праці	1630	903	1 007
одержаними авансами	1635	4	12
розрахунками з учасниками	1640	0	0

із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	6 996	8 387
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	991	341
Усього за розділом III	1695	65 290	53 215
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	173 177	191 243

Керівник

Лавріченко Василь Микитович

Головний бухгалтер

Заславець Алла Захарівна

Додаток Б

Підприємство

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
"ФІРМА "ПОЛТАВПИВО"

Дата

КОДИ
01.01.2021

за ЄДРПОУ

05518768

Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
за 2021 рік
Форма №2

I. Фінансові результати

Код за ДКУД 1801003

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	323 013	293 278
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховання	2012	(0)	(0)
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(221 304)	(214 639)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
Валовий:			
прибуток	2090	101 709	78 639
Збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	11 895	12 872
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0	0
Адміністративні витрати	2130	(14 732)	(13 577)
Витрати на збут	2150	(46 485)	(43 252)
Інші операційні витрати	2180	(12 209)	(10 045)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	40 178	24 637
Збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	0	0
Інші доходи	2240	0	0
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(2 024)	(3 764)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(640)	(545)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	37 514	20 328
Збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-7 796	-3 700
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	29 718	16 628
Збиток	2355	(0)	(0)

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	75
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	75
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	(0)	(0)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	75
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	29 718	16 703

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	186 657	183 144
Витрати на оплату праці	2505	42 801	35 296
Відрахування на соціальні заходи	2510	9 354	7 699
Амортизація	2515	12 641	12 162
Інші операційні витрати	2520	40 949	40 575
Разом	2550	292 402	278 876

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	19 261 803	19 261 803
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	19 261 803	19 261 803
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	1,542850	0,863260
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	1,542850	0,863260
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0,00	0,00

Керівник

Лавріченко Василь Микитович

Головний бухгалтер

Заславець Алла Захарівна

Додаток В

Підприємство

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "ФІРМА
"ПОЛТАВПИВО"Дата
за ЄДРПОУ

КОДИ
01.01.2021
05518768

Звіт про власний капітал
За 2021 рік
Форма №4

Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	67 416	0	10 900	1 902	27 178	0	0	107 396
Коригування:	4005	0	0	0	0	0	0	0	0
Зміна облікової політики									
Виправлення помилок	4010	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни	4090	0	0	0	0	0	0	0	0
Скоригований залишок на початок року	4095	67 416	0	10 900	1 902	27 178	0	0	107 396
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	0	0	0	0	29 718	0	0	29 718
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	0	0	0	0	0	0	0	0
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	0	0	0	0	0	0	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112	0	0	0	0	0	0	0	0
Накопичені курсові різниці	4113	0	0	0	0	0	0	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114	0	0	0	0	0	0	0	0

Інший сукупний дохід	4116	0	0	0	0	0	0	0	0
Розподіл прибутку:	4200	0	0	0	0	0	0	0	0
Виплати власникам									
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	0	0	0	0	0	0	0	0
Відрахування до резервного капіталу	4210	0	0	0	832	-832	0	0	0
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	0	0	0	0	0	0	0	0
Внески учасників:	4240	0	0	0	0	0	0	0	0
Внески до капіталу									
Погашення заборгованості з капіталу	4245	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення капіталу:	4260	0	0	0	0	0	0	0	0
Викуп акцій									
Перепродаж викуплених акцій	4265	0	0	0	0	0	0	0	0
Анулювання викуплених акцій	4270	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення частки в капіталі	4275	0	0	0	0	0	0	0	0
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни в капіталі	4290	0	0	-1 673	0	1 673	0	0	0
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291	0	0	0	0	0	0	0	0
Разом змін у капіталі	4295	0	0	-1 673	832	30 559	0	0	29 718
Залишок на кінець року	4300	67 416	0	9 227	2 734	57 737	0	0	137 114

Керівник

Лавріченко Василь Микитович

Головний бухгалтер

Заславець Алла Захарівна