

Міністерство освіти і науки України  
Університет митної справи та фінансів

Фінансовий факультет  
Кафедра обліку, аудиту, аналізу і оподаткування

## Кваліфікаційна робота магістра

на тему:

Організація обліку, аналіз та контроль поточних витрат основної діяльності підприємства  
(за матеріалами філії  
Державного підприємства «Ліси України»)

Виконав: студент групи ЕО22-1зм  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

---

(прізвище та ініціали)

**Керівник**

---

(наук. ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент \_\_\_\_\_

---

(місце роботи)

---

( посада)

---

(наук. ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Білавенко Р. О. Організація обліку, аналіз та контроль поточних витрат основної діяльності підприємства (за матеріалами Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України»). – Кваліфікаційна робота магістра. Спеціальність «Облік і оподаткування». Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2024.**

**Ключові слова:** поточні витрати, основна діяльність, собівартість, контроль, методика, аналіз.

Метою дипломної роботи є систематизація, розширення та закріплення теоретичних знань, визначення проблемних питань з методики, організації та практики обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності, розробці рекомендацій з їх удосконалення та використання для прийняття управлінських рішень в сучасних умовах господарювання.

Завданням роботи є: дослідження економічної сутності поточних витрат основної діяльності підприємства; нормативно-правове регулювання обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності, визначення методів калькулювання і класифікації поточних витрат основної діяльності; дослідити організацію та методологію обліку поточних витрат основної діяльності; розкрити питання організації аудиту поточних витрат діяльності;

Об'єктом дослідження є процес організації, методології та розвитку обліку, аналізу та аудиту поточних витрат основної діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад організації та методології обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності.

Кваліфікаційна робота магістра містить: 80 сторінок друкованого тексту, 34 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел складається з 39 найменувань та 15 додатків.

## ANNOTATION

**Bilavenko R. O. Organization of accounting, analysis and control of current costs of the main activity of the enterprise (based on the materials of the Berezniv Forestry Branch of the State Enterprise "Forests of Ukraine"). - Master's qualification thesis. Specialization "Accounting and taxation". University of Customs and Finance. Dnipro, 2024.**

Key words: current costs, main activity, cost, control, methodology, analysis.

The purpose of the thesis is to systematize, expand and consolidate theoretical knowledge, identify problematic issues in the methodology, organization and practice of accounting, analysis and audit of current costs of the main activity, develop recommendations for their improvement and use for making management decisions in modern economic conditions.

The tasks of the work are: the study of the economic essence of the current costs of the main activity of the enterprise; regulatory and legal regulation of accounting and auditing of current costs of the main activity, determination of methods of calculation and classification of current costs of the main activity; to investigate the organization and methodology of accounting for

current costs of the main activity; to reveal the issue of organizing an audit of current activity costs;

The object of the study is the process of organization, methodology and development of accounting, analysis and auditing of current costs of the main activity.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical foundations of the organization and methodology of accounting, analysis and auditing of current costs of the main activity.

Master's qualification work contains: 80 pages of printed text, 34 tables, 7 figures, the list of used sources consists of 39 titles and 15 appendices.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СУТНОСТІ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
1.1. Економічна сутність поточних витрат основної діяльності підприємства.....	8
1.2. Нормативно – правове регулювання обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності.....	13
1.3. Методи калькулювання і класифікація поточних витрат основної діяльності підприємства.....	17
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ».....	30
2.1. Організаційно – економічна характеристика Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України».....	30
2.2. Організація і методологія обліку поточних витрат основної діяльності.....	37
2.3. Організація аудиту поточних витрат основної діяльності.....	48
2.4. Аналіз динаміки і структури поточних витрат основної діяльності.....	54
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ».....	68
3.1. Удосконалення організації обліку поточних витрат основної діяльності.....	68
3.2. Шляхи підвищення ефективності аудиту поточних витрат основної діяльності.....	79
ВИСНОВКИ.....	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	90
ДОДАТКИ.....	94

## ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день в умовах трансформаційної економіки України підвищення конкурентоздатності вітчизняних підприємств примушує підприємців і менеджерів до пошуку ефективних шляхів управління господарською діяльністю. Це зумовило виникнення потреби в формуванні ефективних систем управління виробничо - господарською діяльністю підприємств. Показником успішної роботи підприємств виступає наявність прибутку, підвищення обсягів виробництва та забезпечення конкурентоздатності продукції. Одним з найголовніших внутрішніх чинників ефективної роботи підприємства являється зменшення його поточних витрат основної діяльності.

Одним з найважливіших факторів стабільного розвитку підприємства є раціональне використання обмежених матеріальних, грошових та трудових ресурсів як у виробничих, так і у невиробничих цілях. Господарська діяльність має бути організована так, щоб окупились витрати та був отриманий прибуток.

У процесі господарювання на підприємстві формуються витрати використаних виробничих запасів (матеріалів, сировини, робіт та послуг), оплати праці працюючих, нарахованих соціальних внесків, зносу необоротних матеріальних та нематеріальних активів тощо. Витрати створюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення визначеної цілі. Вони мають різноманітне спрямування, але більш загальним та принциповим є поділ їх на фінансові, інвестиційні і поточні (основні) витрати, що зв'язані із безпосереднім провадженням підприємством основної своєї функції – виготовлення продукції чи надання послуг.

Важливість і актуальність теми підтверджується і на макрорівні завдяки такому показнику як рівень рентабельності основної діяльності (що є співвідношенням між результатом та витратами основної діяльності), який в 2018 році був від'ємний (-4,1%), але на протязі 2019-2021 років показував стабільний ріст (до 8,8%), а у 2022 році суттєво знизився до 8,4%. Отже,

необхідно звернути особливу увагу на зниження поточних витрат, що підвищить прибуток і дозволить зрости показнику рентабельності.

Питання бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності регулюється рядом законів та нормативно-правових актів. Але недостатньо приділено уваги обґрунтуванню методичних принципів, в відповідності до яких кожний господарюючий суб'єкт повинен визначити власну внутрішню політику щодо обліку, аналізу і аудиту поточних витрат із урахуванням особливостей власної діяльності.

У зв'язку із цим, проблеми організації високоефективної системи обліку, аудиту та аналізу поточних витрат основної діяльності, що буде сприяти надходженню і обробці інформації для потреб управління, стоїть дуже гостро.

Загальні методологічні і організаційні проблеми бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту поточних витрат основної діяльності, також їх класифікація та облік досліджувались багатьма вченими – економістами, бухгалтерами, фінансистами.

Вагомий внесок у розробку теорії та практики обліку поточних витрат основної діяльності здійснили вітчизняні вчені, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Голов, Є.В. Калюга, В.М. Жук, В.О. Ластовецький, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, О.А. Петрик, Н.М. Малюга, В.В. Сопко, І.Б. Садовська, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська, М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко, В.О. Шевчук,.

Аналіз результатів досліджень учених свідчить, що теоретичні та практичні розробки з питань обліку поточних витрат основної діяльності відображають ґрунтовне розуміння проблем. Проте, серед існуючих проблем можна виділити: недостатнє висвітлення досліджуваних питань в економічній літературі, її оновлення стосовно нормативно-правової бази організації обліку витрат; недостатнє поліпшення обліку витрат як основного джерела інформації для отримання оптимального фінансового результату.

Мета дипломної роботи полягає у систематизації, розширенні та

закріпленні теоретичних знань, визначенні проблемних питань з методики, організації та практики обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності, розробці рекомендацій з їх удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень в сучасних умовах господарювання.

Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- дослідити економічну сутність поточних витрат основної діяльності підприємства;
- розглянути нормативно-правове регулювання обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності;
- визначити методи калькулювання і класифікацію поточних витрат основної діяльності;
- розкрити особливості діяльності та навести характеристику Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України»;
- дослідити організацію та методологію обліку поточних витрат основної діяльності;
- розкрити питання організації аудиту поточних витрат діяльності;
- провести аналіз динаміки і структури поточних витрат основної діяльності;
- надати пропозиції, щодо удосконалення обліку поточних витрат основної діяльності;
- дослідити можливості підвищення ефективності аудиту поточних витрат основної діяльності.

Об'єктом дослідження є процес організації, методології та розвитку обліку, аналізу та аудиту поточних витрат основної діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад організації та методології обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності.

Методи дослідження. Були використані методи індукції, дедукції – при

дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку поточних витрат основної діяльності; аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності; спостереження та порівняння – для визначення стану обліку, аналізу і аудиту господарських операцій підприємства; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження.

Результати дипломного дослідження були апробовані на III Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми розвитку освіти і науки в умовах світових тенденцій і національної практики», за результатами якої опубліковано тези доповіді: Організація обліку витрат операційної діяльності на підприємстві (Додаток Р).

Інформаційну базу досліджень склали: фінансова та статистична звітність Філії «Березнівське лісове господарство», первинні документи з обліку витрат, облікові реєстри, статутні документи за 2020 – 2022 роки тощо.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СУТНОСТІ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Економічна сутність поточних витрат основної діяльності підприємства

Витрати відіграють суттєву роль у діяльності кожного підприємства, оскільки вони є основою ціноутворення, завдяки ним обмежується його прибуток, вони визначають можливості використання цінових методів у конкурентній боротьбі. Витрати дуже тісно взаємодіють із формуванням нової вартості, різноманітними формами капіталу, прибутком, і отже, визначають можливості функціонування підприємства.

Витрати досліджувались ще класиками політичної економії: А. Смітом введено у обіг поняття «абсолютні витрати», Д. Рікардо – є автором теорії порівняних витрат. Вони під терміном «витрати» розуміли середній рівень суспільних витрат на одиницю продукції, а саме вартість окремої одиниці продукції на окремому середньому підприємстві, досліджували чи рівні середні витрати на всіх підприємствах, які належать до певної галузі.

Аналіз витрат у межах трудової теорії вартості закінчив К. Маркс, який писав: «Витрати – те, що вартує товар капіталісту – тобто сума витрат на купівлю засобів виробництва та робочої сили (постійного та змінного капіталу)» [1, с.4].

Також, як і А. Сміт і Д. Рікардо, К. Маркс в своєму формулюванні витрат приділяє увагу лише тим їх статтям, які сьогодні входять у склад виробничої собівартості продукції, і повну собівартість та інші витрати, що справляють вплив на фінансові результати підприємства, не враховує.

Базою поняття витрат із позицій ідей маржиналізму виступає твердження про те, що будь-яке рішення стосовно виробництва товару супроводжується потребою у відмові від застосування таких же ресурсів в інших виробництвах.

Таке поняття ґрунтується на тому, що кількість ресурсів обмежена і неможлива одночасна реалізації усіх можливих варіантів їх використання.

Інституціоналістська теорія витрат яскраво представлена у роботах Дж. К. Кларка та Дж. А. Гобсона. Перший займається проблемою накладних витрат, і також ґрунтовно досліджує різні види витрат: індивідуальні і суспільні, додаткові, абсолютні, виробничі, фінансові, довгострокові і короткострокові. Заслуга Дж.А. Гобсона полягає у тому, що він увів поняття «людських витрат» [1, с.5].

Початок розвитку теорії витрат у якості самостійного об'єкта управління, як вважається, почався із їх поділу на постійні та змінні і наступного формування базисів класифікації витрат О.Шмаленбахом. Необхідно зауважити, що розподіл загальних витрат на постійну і змінну частини є передумовою формування і розвитку директ-костингу та CVP-аналізу.

Паралельно із розвитком теоретичних засад управління витратами набув розвитку і їх облік, зокрема поточних витрат, що пропагувалось і розвивалось Т.Лімпергом. Р.Коуз та О.Вільямсон, що стали основоположниками неінституціоналізму, розширили вже традиційне поняття витрат через упровадження трансакційних витрат та досліджували їх вплив на діяльність організацій.

У економічній літературі і до сьогодні немає однозначного формулювання поняття «витрати». Визначення терміну «витрати» сучасними західними вченими-економістами відрізняється від його розуміння із позицій економічної теорії.

Відомий фахівець в галузі управлінського обліку К. Друрі надає достатньо загальне визначення поняття «витрати». Так, з його позиції, словом «витрати» відображаються грошові виміри всіх ресурсів, які були витрачені для досягнення такої конкретної цілі, як купівля якого-небудь товару чи якої-небудь послуги. Цей термін – як відмічає К. Друрі – має досить багато значень і в різних ситуаціях використовуються різні види витрат.

Достатньо влучно висловлюється представник управлінського підходу щодо тлумачення витрат К.К.Сіо «...у бізнесі існують різноманітні види витрат. Але те, що розглядається під витратами в кожній конкретній ситуації, достатньо часто залежить від погляду керівника» [31].

Дослідження розуміння економічної сутності витрат буде неповним, якщо не взяти до уваги точку зору вітчизняних вчених-економістів стосовно трактування цього терміну.

Як відзначає І. Є. Давидович, в економічній літературі витрати трактують по-різному. Зокрема він зазначив, що «...визначення витрат, хоча й відрізняються один від одного, але мають спільну базу, сутність якої зводиться до використання ресурсів: матеріальних, трудових, фінансових» [8].

«Кошти підприємства, які пов'язані із формуванням необхідних ресурсів і їх використанням, створюють його витрати» – наступне визначення витрат приведено в підручнику за загальною редакцією М. Г. Грещака [7].

За визначенням Л.А. Власенко під «витратами» розуміють «зниження економічних вигод через вибуття активів чи зростання зобов'язань, що можуть призвести до зниження власного капіталу (за винятком зниження капіталу за рахунок вилучених внесків власників)» [6].

Вищезназначені підходи лише частково відображають суть поняття «витрати». Виходячи із цього, витрати необхідно розглядати із діалектичних позицій, а саме із того, що витрати виступають складною економічною категорією, що поєднує у собі за змістом та процесом створення необхідної величини економічних ресурсів на підприємстві, та процес їх використання. Отже, моментом створення витрат виступає початок процесу створення економічних ресурсів і лише після нагромадження розпочинається процес їх використання, що є уже іншою та відносно самостійною формою відображення витрат.

Виходячи із цих позицій, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук та Н.М. Цуцурук вважають, що «витрати є грошовим вираженням обсягу економічних ресурсів підприємства в застосованій та споживаній формах, що необхідні для

провадження його виробничо-господарської діяльності та досягнення поставлених цілей» [33].

В бухгалтерському обліку затрати відображаються за умови дотримання певних умов (рис. 1.1)



Рис. 1.1. Визнання витрат основної діяльності відповідно до П(С)БО 16 [24]

Джерело: сформовано автором на основі [6]

Поточні витрати основної діяльності — це витрати підприємства, що зв'язані з його основною (тобто спрямованою на виробництво чи реалізацію продукції, робіт, товарів чи послуг, що є головною ціллю створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу) діяльністю, а також операціями, що забезпечують її чи спричинені даною діяльністю.

## 1.2. Нормативно – правове регулювання обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності

У процесі дослідження та виконання роботи використана законодавчо-нормативна база, яка регулює єдині підходи до ведення обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності, які наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

### Нормативно – правова база з обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності

№	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти теми роботи
1	Податковий кодекс України, прийнятий 2 грудня 2010 року за № 2755-VI	Для визначення правильності ведення податкового обліку, нарахування та сплати податків, відображення витрат в податковому обліку
2	Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 22-VIII	Визначає основоположні засади праці і її оплати в Україні
3	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями)	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
4	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI, 08.07.2010	Визначає особливості нарахування і сплати єдиного соціального внеску
5	Закон України «Про оплату праці» №108-95-ВР від 24.03.95 із змінами	Визначено склад витрат на оплату праці робітникам
6	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Від 04.05.1995 р. №88 Наказ Міністерства фінансів України	Встановлює порядок створення, прийняття, відображення і зберігання у бухгалтерському обліку первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами
7	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. №291 затверджений Наказом МФУ	Встановлює порядок відображення в бухгалтерському обліку господ. операцій установ та організацій, порядок його застосування
8	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Від 30.11.99р.№ 291, Наказом Міністерства Фінансів України	Перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку

## Продовження таблиці 1.1

9	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73, із змінами	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
10	П(С)БО 16 «Витрати» Затв.наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерського обліку інформації про витрати
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам Затв. Наказом № 601 від 28.10.2003 р.	Розглядає особливості виплат працівникам за їх видами в обліку
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92, із змінами	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та амортизаційні відрахування, в т.ч. і на виробничі основні засоби
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Запаси», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246	Головний документ, що розглядає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства, в т.ч. і методи списання запасів на виробництво
14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 №92	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, в т.ч. і на нематеріальні активи виробничого призначення
16	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373	Визначає особливості формування витрат виробництва у промисловості
17	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств Від 18 травня 2001р. №132 Міністерство аграрної політики України	Забезпечують єдність в складі і класифікації витрат, застосування методики планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах
18	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. №2258-VIII	Визначає особливості проведення аудиту за різними ділянками обліку
19	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийняті як Національні стандарти аудиту рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2, в редакції 2023 р	Регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [5, 6, 12, 14, 16, 19, 20, 21, 23, 25, 26]

На першому рівні нормативно – правового забезпечення знаходиться Податковий кодекс України, яким регулюється виникнення витрат з метою оподаткування і визначені методи амортизації та Кодекс законів про працю, що визначає особливості формування витрат на оплату праці.

На другому рівні знаходяться Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ним визначаються правові засади регулювання, організації ведення обліку і складання фінансової звітності в Україні, у тому числі і обліку і звітності з витрат), «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (ним регулюється порядок обчислення і сплати єдиного соціального внеску, який входить до складу поточних витрат основної діяльності), «Про оплату праці» (Закон регулює особливості формування витрат на оплату праці, які включаються до складу поточних витрат).

На наступному рівні знаходяться Положення по документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, який встановлює порядок створення, відображення і зберігання первинних документів, регістрів та звітності.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і Інструкцією про застосування плану рахунків визначаються особливості відображення в обліку поточних витрат основної діяльності і надається перелік рахунків і схем реєстрації і групування на них фактів фінансово – господарської діяльності.

На четвертому рівні знаходяться Н(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначаються особливості складання Балансу (Звіт про фінансовий стан) та Приміток до фінансових звітів (в них міститься інформація про незавершене виробництво), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (в ньому міститься інформація стосовно собівартості реалізованої продукції).

Основним положенням, яким регулюється формування витрат на виробництво є П(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологічні засади

формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати. Облік елементів витрат регулюється П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (в частині формування витрат на оплату праці) та П(С)БО 7 «Основні засоби» (в частині нарахування амортизації), П(С)БО 9 «Запаси» (в частині виникнення матеріальних витрат і методів списання запасів на поточні витрати основної діяльності), П(С)БО 9 «Нематеріальні витрати» (в частині нарахування амортизації нематеріальних активів).

На п'ятому рівні знаходяться Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості), на сільськогосподарських підприємствах, якими визначаються витрати в відповідних галузях.

В лісовому господарстві, окрім вищенаведених, використовується ще низка нормативно – правових актів, наведених нижче.

Лісовий кодекс України – законодавчий акт, який регулює правові відносини на території України з метою забезпечення підвищення продуктивності, посилення корисних властивостей, охорони та відтворення лісів, задоволення потреб суспільства та населення в деревині, технічній і лікарській сировині, кормових, харчових продуктах лісу.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів від 14.05.2013 №124 застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг на підприємствах лісового господарства України та мають за мету забезпечити єдині засади формування собівартості продукції (робіт, послуг) лісового господарства та промисловості на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України. Інструкція з обліку лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, затв. Наказом Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 №205 встановлює порядок обліку лісопродукції в лісництвах, цехах, дільницях, інших



виробничих підрозділах підприємств Держкомлісгоспу України. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України, затв. Наказом Державного агентства лісових ресурсів України 27.06.2012 №202 визначає порядок обліку лісопродукції з використанням електронних засобів маркування та обліку деревини.

### 1.3. Методи калькулювання і класифікація поточних витрат основної діяльності підприємства

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились і використовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат. Найбільш поширені методи калькулювання виробничих затрат та їх коротку характеристику наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

#### Характеристика методів калькулювання витрат основної діяльності

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати “збираються” за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	“Збирається” сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод “директ-костинг”	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод “стандарт-костинг”	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об’єктами не передбачається. Метод має “західне” походження

Продовження таблиці 1.2

Метод “поглинутих” затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства
---------------------------	--

Джерело: сформовано автором на основі [29, 32, 36]

В фінансовому обліку надзвичайно важливою є класифікація поточних витрат основної діяльності – тобто їх поділ на класи на базі загальних певних ознак об’єктів і закономірних зв’язків поміж ними. [14].

Найбільш поширеною можна назвати класифікацію витрат у залежності від цілей управління по трьом напрямам, що показано в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація поточних витрат основної діяльності в залежності від цілей управління

Напрями класифікації	Види витрат
1. Витрати задля розрахунку собівартості продукції і оцінки запасів	Спожиті, вхідні; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; одноелементні і комплексні та ін.
2. Витрати для ухвалення управлінських рішень і планування	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні (безповоротні); середні і граничні тощо
3. Витрати для проведення процесу контролю і регулювання	Регульовані та нерегульовані; постійні і змінні; нормовані і ненормовані; ті, що плануються, та ті, що не плануються і ін.

Джерело: сформовано автором на основі [4, 8]

Загальна класифікація витрат за ознаками і видами наведена на рис.1.2.

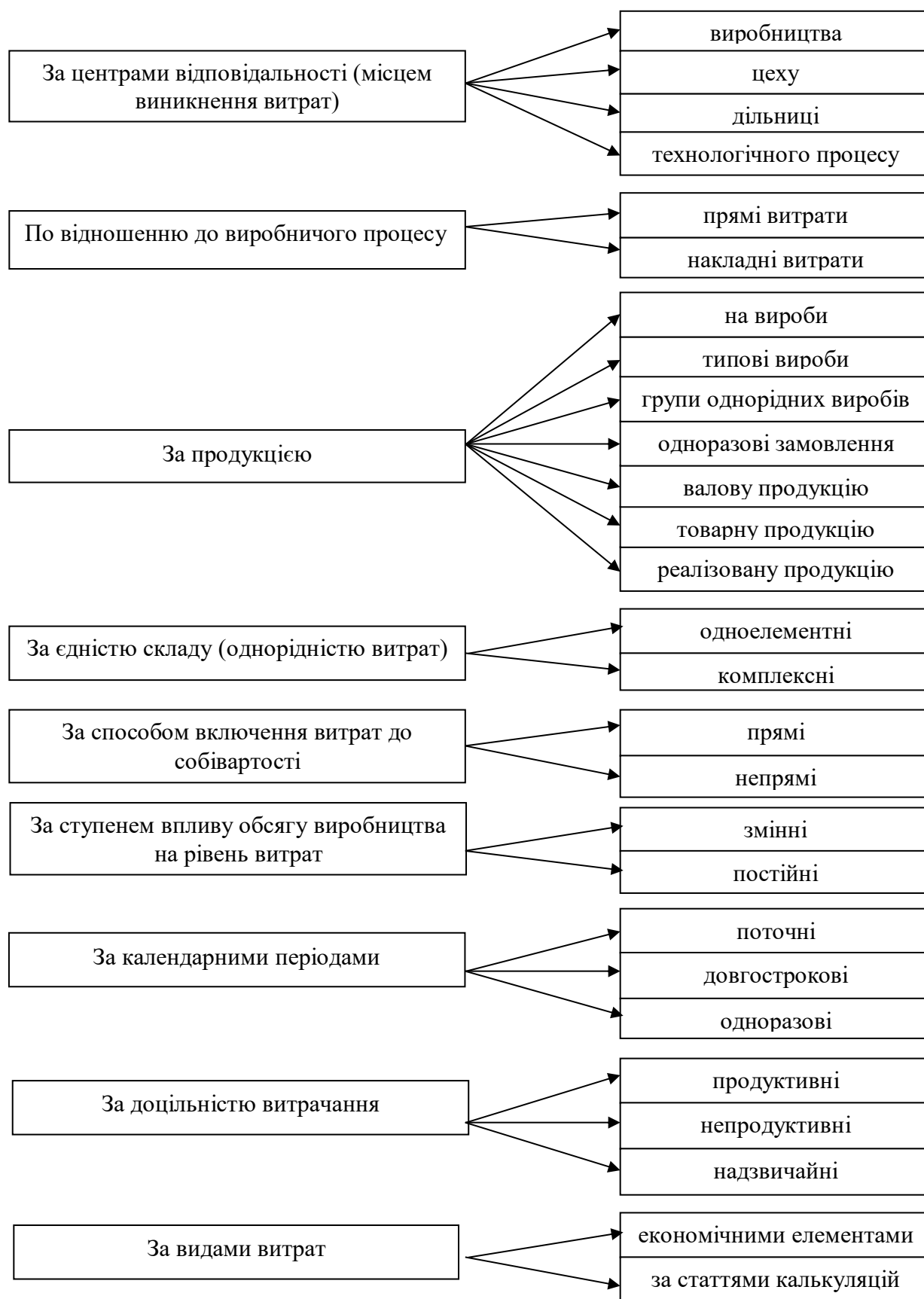


Рис. 1.2. Класифікація поточних витрат основної діяльності

Джерело: сформовано автором на основі [4, 8]

В залежності від відсоткового співвідношення зміни обсягу затрат та зміни величини виробництва змінні витрати ділять на пропорційні і непропорційні.

Витрати пропорційні – ті, які змінюються прямопропорційно стосовно зміни обсягу виробництва. Ними можуть бути і витрати на сировину, основні і допоміжні матеріали та інші, тобто прямі витрати. Витрати непропорційні діляться на прогресивні та дегресивні. Витрати прогресивні збільшуються швидшими темпами, аніж обсяг виробництва (ними є доплати за роботу у святкові дні, оплати простою, додаткові торгові та рекламні витрати тощо) Дегресивні витрати збільшуються меншими темпами, аніж обсяг виробництва (ними є витрати на допоміжні матеріали, оплату праці допоміжних робітників тощо).

Постійні витрати – витрати, що лишаються незміні зі зміною обсягів виробництва (це затрати на оплату праці працівників управління, оренду приміщень тощо). Змішані витрати – витрати, що мають елементи як змінних, так само і постійних витрат (сплата за телефон тощо). Поточні витрати – здійснювані постійно витрати (періодичність яких нижча, ніж місяць) [6, с.30].

Одноразові витрати – витрати, що виникають із періодичністю більше ніж раз на місяць та можуть бути скеровані на забезпечення етапів виробництва на протязі певного тривалого часу.

Витрати довгострокові – витрати, що зв'язані з виконанням довгострокових договорів, тобто контрактів, що не планується закінчити раніше, аніж через дев'ять місяців із моменту понесення перших витрат чи одержання авансу (передоплати).

До прямих відносять ті витрати, що можливо безпосередньо пов'язати із об'єктом калькулювання (вартість матеріалів, сировини і покупних виробів тощо для виготовлення продукції), витрати можливо прямо увести до собівартості певних конкретних видів продукції.

Непрямими витратами прийнято вважати ті, які пов'язані із виробничою

діяльністю, втім не можуть бути зв'язані безпосередньо із об'єктом калькулювання (до прикладу - заробітна плата майстрів із ремонту обладнання, загальновиробничі чи адміністративні витрати, затрати на допоміжні матеріали тощо). Дані витрати, що зв'язані із виробництвом декількох видів продукції і вводяться в собівартість непрямым шляхом, з допомогою певних спеціальних методів розподілу.

Накладні витрати діляться на виробничі та невиробничі.

До виробничих прийнято відносити витрати, що зв'язані із виготовленням продукції. Отже, до накладних виробничих витрат будуть належати затрати на допоміжні матеріали, оплату праці обслуговуючого персоналу, проведення ремонтів виробничого обладнання та ін.

Невиробничі витрати – усі інші витрати, що понесені підприємством і які не зв'язані із виготовленням продукції. Таким чином, до складу невиробничих накладних витрат включаються адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Одноелементні витрати формуються із одного елемента витрат та не підлягають розділу. До них відносять затрати на оплату праці, амортизацію основних фондів тощо.

До комплексних відносяться затрати, що містять декілька економічних складових, наприклад, адміністративні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут та ін.

До витрат на продукт прийнято включати затрати, що зв'язані із виготовленням продукції, в той час як витрати періоду – затрати, які не включаються до складу виробничої собівартості і досліджуються у якості витрат періоду, в якому вони були понесені (такі як витрати на управління, збут тощо) [7, с.99].

Розподіл витрат на плановані та неплановані дає можливість визначити плановий обсяг витрат і обсяг планової собівартості продукції, також визначити в фактичних витратах виробничі втрати, що не були заплановані.

Розділ витрат на нормовані та ненормовані зумовлено нормативним методом обліку витрат в призначений забезпечити контроль по цим витратам

шляхом розрахунку відхилень від норм із ціллю раціонального використання ресурсів.

До продуктивних витрат відносяться витрати, які передбачені технологією та організацією виробництва.

Непродуктивні – це витрати необов'язкові, але які формуються в результаті недоліків в організації виробництва чи при порушенні виробничої технології тощо.

Контрольовані витрати – такі затрати, на які управлінець здатен безпосередньо справляти вплив і контролювати (це використання сировини, матеріалів тощо).

Неконтрольовані – такі витрати, на які управлінець не може спричиняти вплив та здійснювати контроль (комунальні платежі, амортизаційні відрахування тощо). Дане групування витрат є вкрай важливим для контролю роботи окремих підрозділів.

Витрати релевантні – витрати, обсяг яких може бути змінений у результаті ухвалення відповідного рішення.

Витрати нерелевантні – витрати, обсяг яких не залежить від ухвалення певного рішення.

Витрати технологічні передбачені технологією виробництва і безпосередньо зв'язані із виготовленням продукції (затрати сировини і матеріалів тощо).

Витрати організаційні – затрати на управління виробництвом (тобто витрати на організацію виробництва та праці, здійснення контролю за дотриманням показників).

Вхідні витрати – засоби, що були куплені, є у наявності та очікується, що вони мають принести доходи у майбутньому (запаси напівфабрикатів і матеріалів, основні засоби тощо). У випадку, якщо дані засоби були витрачені задля отримання доходу та втратили властивість давати дохід у майбутньому, вони перетворюються у спожиті та враховуються на рахунку прибутків та збитків [29, с.87].

Виділяються також види витрат по певним ознакам для цілей їхнього планування [29, с.89]: по місцю виникнення витрат на підприємстві – бувають витрати по цехам, дільницям, центрам відповідальності, структурним підрозділам або в цілому по підприємству; по об'єктам господарської діяльності – це продукція, роботи або послуги; по характеру виробництва – основне виробництво і допоміжне виробництво; по економічному змісту – за елементами витрат; по цільовому призначенню – за статтями калькуляції витрат; по можливості регулювання – регульовані та нерегульовані; по видам діяльності – затрати невиробничої, виробничої, промислової і непромислової діяльності.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [24] витрати групуються по економічному змісту по наступним елементам: матеріальні витрати (за вирахуванням обсягу вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші витрати.

В елемент "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві: основних матеріалів і сировини; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; енергії та палива; будівельних матеріалів і запасних частин; тарних матеріалів та тари; допоміжних та інших матеріалів.

В елемент "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата по окладам та тарифам, премії і заохочення, виплати компенсаційного характеру, відшкодування відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші затрати на оплату праці.

В елемент "Відрахування на соціальні заходи" включається: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; внески на випадок безробіття; соціальне страхування від нещасного випадку; індивідуальне страхування працівників підприємства та на інші соціальні заходи.

У елемент "Амортизація основних фондів" включається сума нарахованої

амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

В елемент "Інші операційні витрати" включають операційні витрати, які не увійшли в склад вищенаведених елементів, наприклад затрати на відрядження працівників цеху, на послуги зв'язку, на сплату матеріальної допомоги, плати за розрахунково - касове обслуговування тощо.

До елементу «загальновиробничі витрати» включають [24]: витрати на керування виробництвом (заробітна плата апарату керування цехами і дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і відповідне медичне страхування апарату керування цехами і дільницями; витрати на відшкодування витрат на оплату відряджень персоналу цехів і дільниць тощо); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (дільничого, цехового, лінійного) призначення; затрати на утримання, використання та ремонт, операційну оренду і страхування основних фондів і інших необоротних активів загальновиробничого призначення; затрати на вдосконалення технологій та організації виробництва (заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працюючих, що зайняті вдосконаленням технології і організації виробництва, підвищенням якості продукції, зростанням її надійності, довговічності і інших експлуатаційних якостей у виробничому процесі; затрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, сплата за послуги сторонніх організацій та ін.); затрати на освітлення, опалення, водовідведення, водопостачання і інше утримання виробничих приміщень; затрати на обслуговування процесу виробництва (заробітна платня загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робочих і апарату керування виробництвом; затрати на проведення технологічного контролю над виробничим процесом та якістю виготовляємої продукції, робіт та послуг); затрати на техніку безпеки,



охорону праці і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (до них відносять внутрішньозаводське переміщення деталей та матеріалів, інструментів і напівфабрикатів зі складів в цехи і готової продукції на склад; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від порчі матеріальних цінностей у цеху; оплата за простої та ін.).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних загальновиробничих затрат відносяться затрати на управління та обслуговування виробництва (дільниць і цехів), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні об'єму діяльності. Загально виробничі змінні витрати розподіляються до кожного об'єкту витрат з використанням бази розподілу (у їх якості використовують години праці, оплату праці, обсяг виготовлення, прямі витрати тощо), виходячи з фактичної потужності періоду [20, с.387].

До загально виробничих постійних витрат прийнято відносити затрати на обслуговування і управління виробництва, що лишаються незмінними (або практично незмінними) при умові зміни об'єму діяльності. Загально виробничі постійні затрати розподіляються по кожному об'єкту витрат з використанням бази розподілу (у якості баз розподілу використовують час праці, оплату праці, об'єм діяльності, прямі витрати тощо) при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати входять в склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх формування. Склад і перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством.

Витрати, що пов'язані із операційною діяльністю, та ті, що не включаються у собівартість продукції (робіт або послуг), підрозділяються на адміністративні витрати, збутові і інші операційні витрати [24].

До адміністративних витрат відносяться затрати, які зв'язані з обслуговуванням виробництв і управління ними в масштабі усього

підприємства, а саме: корпоративні і загальні витрати (затрати на здійснення річних зборів, організаційні затрати, представницькі затрати тощо); витрати на службові поїздки та відрядження, утримання служби управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; затрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загально виробничого і загальногосподарського використання (оренда, податки, страхування майна, освітлення, опалення, амортизація, ремонт, водовідведення, водопостачання і охорона); винагороди за деякі професійні послуги (аудиторські, юридичні, по оцінці майна тощо); затрати на зв'язок (телеграфні, поштові, факс, телефонні тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на регулювання спорів у судових органах; збори, податки і інші передбачені законодавчо обов'язкові платежі (окрім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включені до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); оплата за розрахунково-касове обслуговування та інші банківські послуги; інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають затрати, як зв'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт і послуг) [24]: затрати пакувальних матеріалів для пакування продукції на складах; затрати на ремонт тари; заробітна плата і комісійна винагорода продавцям, працівникам підрозділу, торговим агентам, завдяки яким забезпечується збут; витрати на рекламу та дослідження ринку і маркетинг; витрати на відрядження працюючих, що зайняті збутом; затрати на утримання основних фондів і інших матеріальних необоротних активів, які пов'язані зі збутом продукції або товарів, робіт і послуг (страхування, операційна оренда, поточний ремонт, амортизація, освітлення, опалення та охорона); витрати на перевалку, транспортування та страхування готової продукції чи товарів, транспортно - експедиційні та послуги, які зв'язані із транспортуванням продукції чи товарів відповідно умовам контракту (базису) поставки; затрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші

витрати, які зв'язані зі збутом продукції, товарів, робіт чи послуг.

Інші операційні витрати – це останній вид затрат, які зв'язані із операційною діяльністю, облік та структура яких є загальними для усіх підприємств [15, с.333].

До інших операційних витрати включаються: затрати на дослідження та розробки згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"; собівартість проданої іноземної валюти, яка задля цілей бухгалтерського обліку розраховується через перерахунок іноземної валюти в грошову одиницю у еквіваленті, який виражений у грошовій одиниці України по курсу Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс ті витрати, що пов'язані із реалізацією іноземної валюти; собівартість проданих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку формується з облікової їх вартості та затрат, які пов'язані з їх продажем; величина безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (зміни курсу валюти по операціям, активам і зобов'язанням, що зв'язані із операційною діяльністю підприємства); втрати від недостачі і витрат від псування цінностей, знецінення запасів, визнані пені, штрафи та неустойка; витрати на здійснення матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

## РОЗДІЛ 2.

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ»

#### 2.1. Організаційно – економічна характеристика Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України»

Філія «Березнівське лісове господарство» Державного спеціалізованого господарського підприємства «Ліси України» Державного агентства лісових ресурсів України, розташований у центральній частині Рівненської області на території Рівненського та Сарненського адміністративних районів.

Підприємство було організоване в 1958 році згідно наказу Міністерства лісового господарства УРСР від 20.06.1958 р. №1035, на базі Степанського лісгоспу, куди входили Кузьмівське, Степанківське, Малуське, Малинське лісництва, частина Сарненського лісгоспу, Кричильське лісництво, частина Сосновського лісгоспу: Бобрівське, Балашівське, Березнівське і Князівське лісництва. Філія «Березнівське лісове господарство» підпорядковане державному спеціалізованому господарському підприємству «Ліси України» та координується Північно – західним міжрегіональним управлінням лісового та мисливського господарства Держлісагенства України.

Загальна площа лісового господарства становить 55376,2 га. Філія включає 10 підрозділів: Степанківське лісництво, Кузьмівське лісництво, Малинське лісництво, Малуське лісництво, Князівське лісництво, Бобрівське лісництво, Балашівське лісництво, Березнівське лісництво, Березнівська ЛЗД, Лісогосподарська дільниця.

Основні види діяльності підприємства наступні: лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві; мисливство, відловлювання тварин та надання пов'язаних з ними послуг; лісозаготівлі; надання допоміжних послуг у лісовому господарстві тощо.

Основні показники діяльності підприємства наведені в табл.2.1. (вихідні дані отримані з Додатків А, Б, В, Г, Д, Е)

Таблиця 2.1

Основні фінансово – економічні показники діяльності Філії  
«Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показник	Роки			Відхилення, +/-		Темп приросту, %	
	2020	2021	2022	2021 від 2020	2022 від 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
1. Сума майна і джерел його утворення, тис.грн., в т.ч.	26735	40365	39085	13630	-1280	50,98	-3,17
- необоротні активи, з них	21908	26446	32748	4538	6302	20,71	23,83
основні засоби	15710	17376	27837	1666	10461	10,6	60,2
-оборотні активи, з них:	4827	13919	6337	9092	-7582	188,36	-54,47
- запаси	3367	6067	6183	2700	116	80,19	1,91
- дебіторська заборгованість	685	1554	154	869	-1400	126,86	-90,09
- грошові кошти	772	6298	-	5526	-6298	715,8	-
- власний капітал	10635	13389	18384	2754	4995	25,9	37,31
- зобов'язання, з них	16100	26976	20701	10876	-6275	67,55	-23,26
довгострокові зобов'язання і забезпечення	5370	15927	15767	10557	-160	196,59	-1
поточні зобов'язання і забезпечення	10730	11049	4934	319	-6115	2,97	-55,34
2. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	11399 5	161913	169105	47918	7192	42,04	4,44
3. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	92803	123919	128815	31116	4896	33,53	3,95
4. Валовий прибуток, тис.грн.	21192	37994	40290	16802	2296	79,28	6,04
5. Інші операційні і неопераційні доходи, тис.грн.	405	616	3919	211	3303	52,1	536,2
6. Інші операційні і неопераційні витрати, тис.грн.	17207	25795	28532	8588	2737	49,91	10,61
7. Операційний прибуток, тис.грн.	5996	15261	17283	9265	2022	154,52	13,25
8. Чистий прибуток, тис.грн.	3160	9862	11974	6702	2112	212,09	21,42
9. Собівартість на 1 грн.реалізованої продукції, грн.	0,81	0,77	0,76	-0,04	-0,01	-4,94	-1,3
10.Фонд оплати праці, тис.грн.	38016	60402	62897	22386	2495	58,89	4,13
11. Чисельність персоналу, осіб	208	201	205	-7	4	-3,37	1,99

Продовження табл.2.1

12. Середньомісячна оплата праці, грн.	15230,77	25042,29	25567,89	9811,52	525,6	64,42	2,1
13. Продуктивність праці, тис.грн.	548,05	805,54	824,9	257,49	19,36	46,98	2,4
14. Чистий дохід на 1 грн. фонду оплати праці, грн.	3	2,68	2,69	-0,32	0,01	-10,67	0,37

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності за 2020 – 2022 рр.

Проведений аналіз дав змогу зробити такі висновки: вартість майна та джерел його утворення збільшується в 2021 році на 13630 тис.грн. (50,98%) і знижується в 2022 році на 1280 тис.грн. (3,17%) за рахунок підвищення вартості необоротних активів на 4538 тис.грн. (10,6%) в 2021 році і на 6302 тис.грн. (23,83%) у 2022 році (залишкова вартість основних засобів, як основної частини необоротних активів при цьому збільшується в 2021 році на 1666 тис.грн. та в 2022 році на 10461 тис.грн.), вартість оборотних активів збільшується на 9092 тис.грн. (188,36%) в 2021 році (на це вплинули зростання вартості запасів на 2700 тис.грн, дебіторської заборгованості на 869 тис.грн., грошових коштів на 5526 тис.грн.) та зменшується на 7582 тис.грн. (54,47%) в 2022 році (на це вплинули – збільшення вартості запасів на 116 тис.грн., зниження дебіторської заборгованості на 1400 тис.грн. та грошових коштів на 6298 тис.грн.). Проаналізувавши динаміку джерел формування майна, можна побачити збільшення власного капіталу на 2754 тис.грн. (25,9%) в 2021 році і на 4995 тис.грн. (37,31%) в 2022 році, збільшення зобов'язань в 2021 році на 10876 тис.грн. (67,55%) і в 2022 році зниження на 6275 тис.грн. (23,26%), у т.ч. довгострокові зобов'язання і забезпечення підвищились в 2021 році на 10557 тис.грн., а в 2022 році зменшились на 160 тис.грн., відбулось зростання поточних зобов'язань на 319 тис.грн. (2,97%) в 2021 році і зменшення на 6115 тис.грн. (55,34%) в 2022 році.

Здійснивши аналіз фінансових результатів діяльності підприємства можна констатувати зростання чистого доходу від реалізації (дохід без ПДВ) на 47918 тис.грн. (42,04%) в 2021 році і на 7192 тис.грн. (4,44%) в 2022 році;

відповідно і собівартість реалізованої продукції збільшується на 31116 тис.грн. (33,53%) в 2021 році і на 4896 тис.грн. (3,95%) в 2022 році. При цьому валовий прибуток (різниця між чистим доходом та собівартістю реалізації) зростає на 16802 тис.грн. (79,28%) в 2021 році і на 2296 тис.грн. (6,04%) в 2022 році. Підвищуються також операційні і неопераційні доходи (на 211 тис.грн. або 52,1% в 2021 році і на 3303 тис.грн. або 536,2% в 2022 році), зростають інші операційні і неопераційні витрати на 8588 тис.грн. (49,91%) в 2021 році і на 2737 тис.грн. (10,61%) в 2022 році. Отже, операційний та чистий прибуток достатньо високі, та зростають відповідно в 2021 році на 9265 тис.грн. та на 6702 тис.грн, а в 2022 році на 2022 тис.грн. та 2112 тис.грн. Собівартість на 1 грн. реалізованої продукції для такого типу виробництва є досить низькою, показує позитивну тенденцію зменшення в 2021 році на 0,04 грн. і в 2022 році на 0,01 грн.

Середньомісячна заробітна плата на підприємстві залишається достатньо високою, збільшується на 9811,52 грн. в 2021 році і на 525,6 грн. в 2022 році, що забезпечує достатню мотивацію співробітників. В цілому фонд оплати праці збільшується на 22386 тис.грн. в 2021 році і на 2495 тис.грн. в 2022 році, чисельність суттєво не змінилась – зменшилась на 7 і підвищилась на 4 особи в 2021 і 2022 роках.

Ефективність використання персоналу підприємства характеризується двома показниками – продуктивність праці (яка збільшується на 257,49 тис.грн. в 2021 році і на 19,36 тис.грн. в 2022 році) та чистим доходом на 1 грн. оплати праці (в 2021 році чистий дохід збільшується нижчими темпами, ніж фонд оплати праці, про що свідчить зниження показника на 0,32, а в 2022 році зміна протилежна – і показник зростає на 0,01).

В цілому, підводячи підсумки, можна сказати, що підприємство працює прибутково, ефективно, нарощує обсяги виробництва, збільшує майно і власний капітал. Але є і проблеми, які пов'язані з зростанням витрат та зобов'язань.

Показники ліквідності і фінансової стійкості наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Показники ліквідності та фінансової стійкості Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показник	Норматив	Роки			Відхилення, +/-	
		2020	2021	2022	2021 від 2020	2022 від 2021
Показники ліквідності						
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,25	0,07	0,57	-	0,5	-0,57
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6-0,7	0,14	0,71	0,03	0,57	-0,68
3. Коефіцієнт поточної ліквідності	1-2	0,45	1,26	1,28	0,81	0,02
4. Коефіцієнт ліквідності матеріальних оборотних активів	>1	0,31	0,55	1,25	0,24	0,7
5. Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	>1	0,06	0,14	0,03	0,08	-0,11
Показники фінансової стійкості						
1. Коефіцієнт економічної незалежності	>0.5	0,4	0,33	0,47	-0,07	0,14
2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0.5	0,6	0,67	0,53	0,07	-0,14
3. Коефіцієнт фінансової залежності	<2	2,51	3,01	2,13	0,5	-0,88
4. Коефіцієнт фінансування	>1	0,66	0,5	0,89	-0,16	0,39
5. Коефіцієнт заборгованості	<1	1,51	2,01	1,13	0,5	-0,88
6. Коефіцієнт маневреності	>0.5	0,56	-0,21	-0,08	-0,77	0,13

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності за 2020 – 2022 рр.

Проведений аналіз ліквідності виявив наступне:

- коефіцієнт абсолютної ліквідності, який показує, яка частина поточних зобов'язань може бути покрита за рахунок наявних грошових коштів і поточних фінансових інвестицій не відповідає нормативному значенню, хоча збільшується на 0,5 в 2021 році і зменшується на 0,57 в 2022 році, що свідчить про недостатність абсолютно ліквідних активів для покриття поточних зобов'язань в 2020 і 2022 роках і їх значний надлишок в 2021 році;

- коефіцієнт швидкої ліквідності, який характеризує, яку частку поточних зобов'язань можна покрити за рахунок грошових коштів і дебіторської заборгованості вищий за нормативне значення в 2021 році і значно нижчий в 2020 і 2022 роках, що говорить про недостатню ліквідність;

- коефіцієнт поточної ліквідності, який показує, яку частку поточних



зобов'язань можна покрити за рахунок всього оборотного капіталу, вищий від нормативного значення в 2021 - 2022 році, але в 2020 році дуже низький;

- коефіцієнт ліквідності матеріальних оборотних активів, який показує, яку частку поточних зобов'язань можна погасити за рахунок матеріальних запасів і інших оборотних активів, зріс в 2021 році на 0,24 і в 2022 році на 0,7 та відповідає нормативу – більше 1 лише в 2022 році;

- коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках не відповідає нормативу – більше 1, тобто ситуацію в цього боку не можна назвати оптимальною.

В цілому можна говорити, що підприємство має проблеми з ліквідністю і нестачею грошових коштів для термінових платежів.

Коефіцієнт економічної незалежності (автономії, концентрації власного капіталу), який характеризує частку власного капіталу у загальній вартості майна недостатній в 2020 - 2022 рр., і нижчий від нормативу 0,5, хоча зростає на 0,14 в 2022 році.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу, який характеризує ступінь участі позикового капіталу у формуванні активів, відповідно показує тенденцію зниження від 0,6 до 0,53 в 2022 році, але оптимальне значення – менше 0,5 – не досягнуте.

Коефіцієнт фінансової залежності, який характеризує ступінь залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування в 2022 році порівняно з 2020 роком зменшився з 2,51 до 2,13, але не досягає оптимального значення коефіцієнта – менше 2.

Коефіцієнт фінансування, який показує, яка частка діяльності підприємства фінансується за рахунок власного капіталу в 2020-2022 роках значно нижчий оптимального значення – більше 1.

Коефіцієнт заборгованості (співвідношення позикового і власного капіталу) показує, яка частина діяльності підприємства фінансується за рахунок власного капіталу, знижується в 2022 році порівняно з 2020 роком. При цьому зменшення показника в динаміці свідчить про зниження залежності підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів, але нормативне значення не

досягнуте.

Коефіцієнт маневреності показує, яка частка власного капіталу вкладена у найбільш мобільні активи. Оптимальне значення показника – більше 0,5, що на підприємстві спостерігається лише в 2020 році, тобто в 2021 – 2022 роках підприємство не може вільно маневрувати власними оборотними коштами.

Отже, більшість показників фінансової стійкості свідчать про фінансування підприємства в більшому ступені за рахунок залученого капіталу, тобто структура фінансування незадовільна.

Аналіз фінансового стану підприємства доповнимо оцінкою оборотності і ділової активності та рентабельності, що і розглянуто в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Показники ділової активності та рентабельності Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показник	Роки			Відхилення, +/-	
	2020	2021	2022	2021 від 2020	2022 від 2021
Показники ділової активності					
1. Коефіцієнт оборотності активів	4,26	4,01	4,33	-0,25	0,32
2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	23,62	11,63	26,69	-11,99	15,06
3. Коефіцієнт оборотності запасів	27,56	20,43	20,83	-7,13	0,4
4. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	166,42	104,19	1098,1	-62,23	993,9
5. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	8,65	11,22	26,11	2,57	14,89
Показники рентабельності					
1. Рентабельність активів, %	11,82	24,43	30,64	12,61	6,21
2. Рентабельність власного капіталу, %	29,71	73,66	65,13	43,95	-8,53
3. Валова рентабельність продаж, %	18,59	23,47	23,83	4,88	0,36
4. Чиста рентабельність продаж, %	2,77	6,09	7,08	3,32	0,99
5. Рентабельність продукції, %	3,41	7,96	9,3	4,55	1,34

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності за 2020 – 2022 рр.

Таким чином на підприємстві в 2020-2022 рр. спостерігаються наступні зміни:

- на підприємстві спостерігається зменшення оборотності активів на 0,25 в 2021 році і зростання на 0,32 в 2022 році, що є позитивною зміною, оскільки

активи починають обертатись швидше;

- коефіцієнт оборотності оборотних засобів показує позитивну тенденцію змін, оскільки зростає в 2022 році на 15,06, а в 2021 році показник зменшується на 11,99 обороти;

- коефіцієнт оборотності запасів також збільшується на 0,4 в 2022 році і зменшується на 7,13 в 2021 році;

- негативним також є зниження коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості в 2021 році на 62,23, який говорить про те, що вона повільніше погашається і таким чином, грошові кошти заморожуються, але в 2022 році показник збільшується на 993,9 оборотів;

- коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості має позитивну тенденцію до зростання у 2021 році на 2,57 та на 14,89 в 2022 році відповідно.

Таким чином, ділова активність підприємства погіршується в 2021 році і в 2022 році покращилась, але запаси і дебіторська заборгованість потребують особливої уваги.

Отже, в цілому ситуація на підприємстві стабільна, спостерігається збільшення майна, власного капіталу, зростають фінансові результати. Втім, підприємство є недостатньо ліквідним), недостатньо фінансово стійким, але рентабельним, спостерігається його достатня ділова активність.

## 2.2. Організація і методологія обліку поточних витрат основної діяльності

Філія «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України» організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснює у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією про застосування плану рахунків та Наказу про облікову політику (Додаток Ж).

Ведення бухгалтерського обліку в Філії покладено на бухгалтерську службу, яку очолює головний бухгалтер, який забезпечує додержання на підприємстві установлених методичних засад обліку, складання і подання звітності, організовує контроль за відображенням господарських операцій на рахунках обліку, забезпечує перевірку стану обліку та виконує інші функції. Бухгалтерський облік ведеться за журнально – ордерною формою з використанням журналів – ордерів, затверджених наказом Держкомлісгоспу України №127 від 15.11.2000 року з елементами комп'ютерної обробки. Особливості документообігу при використанні даної форми обліку наведені на рис.2.1



Рис. 2.1. Схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку в Філії «Березнівське лісове господарство».

Джерело: сформовано автором самостійно

Основними регістрами цієї форми обліку є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків (синтетичного обліку) і дебету

кореспондуючих рахунків. Використовують також реєстри аналітичного обліку – відомості, таблиці, книги і картки. Для подання інформації в ДПІ, органи статистики, соціального страхування тощо використовується програма M.E.doc. Правила документообігу Філії визначені в Наказі про облікову політику і докладно розглянуті в Додатку 3 і 4 до нього.

Наказ про облікову політику підприємства виділяє такі особливості ведення обліку витрат діяльності:

1. Основою формування інформації про витрати є П(С)БО 16 «Витрати». Витрати відображають в бухгалтерському обліку з використанням рахунків класу 9. Контроль витрат операційної діяльності здійснюється в припущенні того, що сума всіх витрат операційної діяльності за рахунками класу 9 не співпадає з сумою за елементами операційних витрат, зокрема на суму змін залишків напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості вибулих товарів, інвалюти, запасів.

2. Перелік витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), прямо пов'язаних з виробництвом та перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції наведений у Наказі про облікову політику (Додаток №7), і включає у себе: сировину і матеріали; купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо і енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти; інші виробничі витрати.

3. Загальновиробничі витрати складаються з постійних та змінних. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на розподілені та нерозподілені.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться: витрати на утримання працівників апарату управління (зарплата, відрахування, витрати на відрядження, придбання літератури, оплата за участь в семінарах); сума

платежів за оренду; витрати, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва; витрати на охорону праці; витрати, пов'язані із забезпечення пожежної та сторожової охорони; податки і збори, пов'язані із виробничим процесом тощо. До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати по забезпеченню виробництва сировиною і матеріалами, паливом і енергією; витрати на транспортне обслуговування, утримання, експлуатацію і технічний огляд основних засобів загальновиробничого призначення і їх ремонти; витрати на забезпечення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції.

За базу розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності прийнято людино-години основних робітників. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. За базу розподілу суми розподілених постійних та змінних загальновиробничих витрат прийнято:

а) для їх розподілу по видах виробництв - суму показників: заробітна плата основних працівників; витрати допоміжних виробництв; витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання.

б) для їх розподілу по видах продукції в межах видів виробництв – витрати на оплату праці основних працівників.

4. З метою визначення повної собівартості готової продукції та виконаних робіт адміністративні витрати та витрати на збут розподіляються пропорційно витратам на оплату праці основних виробничих працівників.

5. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, які мали місце протягом поточного звітнього періоду, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітніх періодах.

6. Використовуються наступні методи оцінки запасів у разі їх відпуску у виробництво, продажу або іншого вибуття: при відпуску виробничих запасів у виробництво, для виконання робіт, надання послуг - за методом ФІФО; у разі продажу товарів і неліквідних матеріалів – за ціною реалізації.

7. Транспортно - заготівельні витрати відносяться на собівартість запасів

методом узагальнення на окремому субрахунку 236 для виробничих запасів та щомісячно розподіляються між сумою запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, які вибули за звітний місяць, по середньому коефіцієнту.

7. Нарахування амортизації основних засобів здійснюються за прямолінійним методом до набуття залишковою вартістю значення ліквідаційної вартості (вона рівна 0). Амортизація інших необоротних матеріальних активів, за винятком малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, нараховується лінійним методом. Амортизація нематеріальних активів нараховується прямолінійним методом.

8. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

При видачі сировини і матеріалів зі складу оформлюються такі документи: лімітно-забірна картка - використовується при багаторазовому відпуску виробничих запасів на виробництво; накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів - оформляється при разових відпустках; акти про списання МШП - для відпуску МШП на витрати основної діяльності.

Основним первинним документом обліку робочого часу є табель робочого часу, який фіксує відпрацьований робочий час працівників за місяць. Табель ведеться в одному екземплярі і передається в бухгалтерію 2 рази на місяць: перший раз для нарахування авансу, другий раз для нарахування заробітної плати. Дані з табелів є основою для формування розрахункової відомості по видам оплат. Крім того, для фіксації витрат на оплату праці використовуються наряд – акт на виконання робіт, для розрахунку з оплати праці використовується розрахунково – платіжна відомість.

Первинним документом для розрахунку нарахувань на заробітну плату розрахунок утримання по обраним працівникам.

Згідно з Наказом про облікову політику, нарахування амортизації основних засобів на підприємстві має здійснюватись за прямолінійним методом – для основних засобів та нематеріальних активів та фіксується в

відомості нарахування амортизації.

Облік загальновиробничих, збутових, адміністративних витрат здійснюється за допомогою таких же документів і реєстрів, як і при обліку виробничих витрат. Всі операції фіксуються в первинних документах і переносяться до відповідних журналів, відомостей.

Для обліку поточних виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний калькуляційний рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26,27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

До рахунку 23 відкриті наступні субрахунки: 231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів», 232 «Витрати по лісовому господарству за рахунок власних коштів», 233 «Витрати по вивозці деревини на кінцеві склади», 234 «Інше виробництво», 235 «Допоміжне виробництво», 236 «Обслуговуючі виробництва та господарства», 237 «Ремонт основних засобів», 238 «Транспортно – заготівельні витрати».

В табл. 2.4 наведено основні господарські операції з обліку поточних витрат виробництва та кореспонуючі рахунки за ними.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації».

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформлюється довідкою бухгалтерії.



Таблиця 2.4

## Кореспонденція рахунків з обліку поточних витрат виробництва

## Філії «Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються в виробництві	23	13
2. Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва	23	20
3. Відпущено МШП у виробництво	23	22
4. Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом	23	23
5. Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминущого браку	23	24
6. Передано напівфабрикати на подальшу переробку	23	25
7. Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23	26
8. Оплачено готівкою витрати виробництва	23	30
9. Оплачено з поточного рахунку витрати виробництва	23	31
10. Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23	372
11. Списано на собівартість продукції суми незадоволених претензій	23	374
12. Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23	39
13. Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток робітникам виробництва	23	471
14. Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва	23	63
15. Нараховано заробітну плату виробничим працівникам і проведені відрахування на соціальні заходи	23	66,65
16. Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані внутрішніми підрозділами	23	68
17. Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23	685
18. Включено до собівартості продукції відповідну частку загальноновиробничих витрат	23	91

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має наступні субрахунки:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;

- 902 «Собівартість реалізованих товарів», призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;

- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

Відображення собівартості реалізації в бухгалтерському обліку відбувається наступним чином (табл.2.5).

Таблиця 2.5

#### Облік собівартості реалізації Філії «Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Списано собівартість реалізованої продукції	901	26
2. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28
3. Списано суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат	90	91
4. Віднесено собівартість реалізованої продукції на фінансові результати	79	90

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання, з відповідним розподілом, на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями витрат. Кореспонденцію рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено в табл. 2.6.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат Філії  
«Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського призначення	91	13
2. Списано виробничі запаси на витрати з обслуговування виробництва	91	20
3. Акцептовано рахунки сторонніх організацій за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, газ, зв'язок тощо)	91	63
4. Нараховано заробітну плату персоналу та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	91	66 65
5. Списано суми змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат	23	91
6. Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат.

Кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат Філії  
«Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано знос основних засобів і нематеріальних активів адміністративного призначення	92	13
2. Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20
3. Відображено витрат на службові відрядження управлінського персоналу	92	372
4. Відображено витрати з розрахунково – касового обслуговування та інших послуг банку	92	311
5. Нараховано податки, збори та інші платежі	92	64
6. Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та	92	66

проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством		65
7. Нараховано орендну плату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, юридичних, консультаційних послуг	92	685
8. Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

Облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Кореспонденцію рахунків з обліку витрат на збут наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

### Кореспонденція рахунків з обліку збутових витрат

#### Філії «Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано амортизацію збутових основних засобів	93	13
2. Списано сировину і матеріали на витрати збуту	93	20
3. Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372
4. Нараховано заробітну плату збутовим працівникам і проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	93	66 65
5. Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації, прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93	685
6. Списано витрати на збут на фінансові результати	79	93

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Кореспонденцію рахунків з обліку інших операційних витрат наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

### Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат Філії

#### «Березнівське лісове господарство»

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	13
2. Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів і МШП	943	20,22
3. Створено резерв сумнівних боргів	944	38

4. Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	946	20,22,28
5. Списано на витрати поточного періоду нестачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947	20,22, 26,28
6. Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948	63,64
7. Списано інші витрати операційної діяльності на фінансовий результат	79	94

Джерело: сформовано автором на основі шахової відомості

Після формування первинної документації з обліку поточних витрат основної діяльності, рознесення їх по журналам і відповідним відомостям на основі даних формується головна книга, потім шахова відомість і оборотно-сальдова відомість (Додаток І). Дані з неї переносяться в фінансову звітність Філії «Березнівське лісове господарство». Отже, облік поточних витрат основної діяльності на підприємстві ведеться з дотриманням законодавчих і нормативних актів та відповідає вимогам і потребам користувачів.

### 2.3. Організація аудиту поточних витрат основної діяльності

Філія «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України» є підприємством, яке здійснює зовнішній аудит. Останній аудит було проведено у 2021 році і він включав перевірку даних за період 01.10.2017 – 30.09.2020 роки. Внутрішній аудит є частиною щоденної роботи бухгалтерії та економічного відділу підприємства.

Внутрішній аудит поточних витрат основної діяльності – це одна із найважливіших ділянок у контрольній роботі, що спрямована на пошук невикористаних резервів і непродуктивних втрат і витрат. Тому основними завданнями внутрішнього аудиту поточних витрат основної діяльності є такі:

1) виявити фактичні порушення стосовно достовірності обрахунку витрат на виробництво і собівартості продукції, робіт і послуг, методології їх облікового процесу;

2) обґрунтувати заходи впливу задля їх ліквідації, впровадження відповідних змін, притягнення до відповідальності винних осіб.

Етапи внутрішнього аудиту:

1. Перевірка правильності списання товаро-матеріальних цінностей на виробництво
2. Перевірка правомірності нарахування і виплати заробітної плати і Єдиного соціального внеску
3. Перевірка правильності нарахування амортизації
4. Внутрішній контроль правильності розрахунків по відрядженнях працівників
5. Перевірка інших витрат

Аудит витрат на ведеться в розрізі таких робіт:

1. Перевірка правомірності списання товарно-матеріальних цінностей на виробництво (в тому числі спирту етилового і дизельного палива), контроль правильності достовірності заповнення балансу сировини, який містить інформацію про дані фактичних витрат сировини і матеріалів на виробництво і дані, що числяться в бухгалтерських документах, аналізуються причини відхилень фактичних даних від бухгалтерських. Також робиться арифметична перевірка правильності відображення фактично використаних сировини та матеріалів. Для цього фактична кількість виробленої готової продукції множиться на норму використання того чи іншого запасу). При виявленні відхилень з'ясовуються причини їх та робляться відповідні коректування. Всі документи, що відображають облік матеріальних затрат, повинні бути підписані керівниками підприємства та особами, які їх склали.

Відповідно до Наказу про облікову політику, в якому встановлено, що оцінка вибуття запасів проводиться за методом ФІФО, проводиться арифметична перевірка правильності визначення суми відпущених матеріалів у виробництво. Для цього до суми залишку матеріалів на складі додаються суми, на які було отримано запаси протягом місяця по кожній поставці і ділиться на кількість запасів на початок місяця плюс кількість запасів, що фактично надійшли за місяць. Визначена ідентифікована собівартість одиниці запасу

множиться на фактичну кількість використаних запасів і визначається загальна сума, на яку були використані запаси.

2. Перевірка правомірності нарахування оплати праці і Єдиного соціального внеску. Нараховані суми основної та додаткової заробітної плати, а також відрахувань на соціальні заходи перевіряються на основі первинних документів (табелі обліку робочого часу, нарядів і відомостей). Визначається загальний фонд основної заробітної плати для бригади працівників, потім пропорційно до відпрацьованих днів проводиться перевірка нарахування основної заробітної плати кожному працівнику. Перевірка правильності нарахування єдиного соціального внеску проводиться з врахуванням вимог діючого законодавства

3. Перевірка правильності нарахування амортизації, зокрема чи не спостерігається нарахувань амортизації основних засобів більше строку їх корисного використання.

4. Перевірка правильності розрахунків по відрядженнях виробничих працівників. Звертається увага на своєчасність документального оформлення господарських операцій, перевірка додержання в виробничій діяльності встановлених нормативів, кошторисів, порядок складання звітності згідно з первинною документацією і на достовірність цієї звітності.

Внутрішній аудит в Філії здійснюється керівником і головним бухгалтером, які проводять перевірку витрат по таких напрямках:

1. Підтвердження суми витрат за звітний період, а саме контроль матеріальних витрат, контроль розрахунків по оплаті праці, контроль операцій з підзвітними особами, контроль нарахувань на фонд оплати праці (єдиного соціального внеску), контроль інших витрат.

2. Підтвердження правильності віднесення витрат на собівартість послуг по навчанню та оренді.

3. Перевірка правильності розподілу витрат між звітними періодами.

4. Перевірка правильності віднесення витрат на витрати та на збитки.

Власний ризик контролю передбачає ймовірність того, що будь-яка суттєва помилка буде непоміченою системою обліку підприємства. Перевіряючий перевіряє виконання наступних процедур при контролі витрат:

1. Санкціонування господарських операцій. Воно є обов'язковим реквізитом будь-якої господарської операції - при направленні робітника в відрядження, відпуску ТМЦ тощо.

2. Розподіл прав і обов'язків, тобто розподіл відповідальності між різними особами чи підрозділами за виконання господарських операцій, їх документування, за виконання різних етапів здійснення господарських операцій.

3. Обов'язкове документування господарських операцій передбачає забезпечення наявності доказів здійснення господарських операцій. Документи повинні мати всі реквізити і повинні бути складені в момент здійснення операції, або відразу після її закінчення.

4. Обмеження доступу до активів. Перевіряється, чи укладені договори на матеріальну відповідальність, чи затверджений перелік осіб, що мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з витрачанням ТМЦ.

На підприємстві останньою перевіркою, яка була здійснена 30.12.2022 комісією в складі керівника і головного бухгалтера, було виявлено наступні порушення: фактична кількість виданої сировини по вимогах перевищувала кількість, зазначену в них, виявлені арифметичні помилки у вимогах на відпуск матеріалів на виробництво та непродуктивні втрати від понаднормових простоїв. При контролі заробітної плати та нарахувань на заробітну плату єдиного соціального внеску порушень не виявлено. В аудиторському звіті (Державний фінансовий аудит діяльності, здійснений Управлінням Західного офісу Держаудитслужби в Рівненській області), який охопив 2017 – 2020 роки (Додаток К) було виявлено наступні порушення, які стосуються поточних витрат основної діяльності:



- факти безоплатної передачі матеріальних цінностей іншим державним підприємствам лісової галузі суб'єктам господарської діяльності відповідно до звернень державних підприємств та Державного агентства лісових ресурсів України, в т.ч. техсировини для виробництва плитних матеріалів, деревина дров'яна для промислового використання та технологічних. Операція не могла бути здійснена, оскільки фінансовими планами за роки, що розглядались, не передбачені витрати на благодійну допомогу та/або використання прибутку підприємства на зазначені цілі;

- надання знижок на лісопродукцію загальною сумою 607021,6 грн., виплати працівникам на суму 343864,23 грн. і виплата матеріальної допомоги на суму 747051 грн., які віднесені на витрати і не передбачена фінансовими планами;

- відображення витрат, пов'язаних з наданням передбачених Колективними договорами пільг на оплату вартості лісопродукції на суму 1354072,6 грн. на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Таким чином, питання аудиту поточних витрат основної діяльності є достатньо актуальним, аудит допомагає запобігти непродуктивним витратам, збільшити ефективність і прибутковість роботи підприємства.

#### 2.4. Аналіз динаміки і структури поточних витрат основної діяльності

В табл.2.10 проведено оцінку динаміки поточних витрат основної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України» за 2020-2022 рр. Дані взято із Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за 2020-2022 рр.

Таблиця 2.10

Аналіз динаміки поточних витрат основної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України» за 2020-2022 роки, тис.грн.

	2020	2021	2022	Відхилення, +/-	Темп приросту,%
--	------	------	------	-----------------	-----------------

Назва показника				2021 від 2020	2022 від 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
1. Собівартість продукції	92803	123919	128815	31116	4896	33,53	3,95
2. Адміністративні витрати	10272	18609	18728	8337	119	81,16	0,64
3. Витрати на збут	4693	3677	3412	-1016	-265	-21,65	-7,21
4. Інші операційні витрати	599	1021	4417	422	3396	70,45	332,62
Разом	108367	147226	155372	38859	8146	35,86	5,53

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

На основі проведеного аналізу можна сформулювати такі висновки:

- собівартість реалізованої продукції за 2020-2022 рр. зростає на 31116 тис.грн. (33,53%) та на 4896 тис.грн. (3,95%);

- адміністративні витрати підвищуються на 8337 тис.грн. (81,16%) та зростають на 119 тис.грн. (0,64%);

- витрати на збут в 2021 році значно зменшились на 1016 тис.грн. (21,65%), а в 2022 році – на 265 тис.грн. (7,21%);

- інші операційні витрати в 2021 році підвищились на 422 тис.грн., а в 2022 році – на 3396 тис.грн.

Отже, в цілому за 2020-2022 рік відбувається збільшення поточних витрат основної діяльності на 38859 тис.грн. або 35,86% в 2021 році на 8146 тис.грн. або 5,53% в 2022 році.

Далі проаналізовано структуру поточних витрат основної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство», для отримання певного судження щодо складу витрат досліджуваного підприємства (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

#### Аналіз структури поточних витрат основної діяльності Філії

«Березнівське лісове господарство» в 2020-2022 рр.

№ з/п	Показники	Роки			Зміна у 2022 р. порівняно з 2020 (+,-)
		2020	2021	2022	
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн	92803	123919	128815	36012
	- питома вага, %	85,64	84,17	82,91	-2,73

	- відхилення структури від попереднього року, п.п	-	-1,47	-1,26	x
2	Адміністративні витрати, тис.грн	10272	18609	18728	8456
	- питома вага, %	9,48	12,64	12,05	2,57
	- відхилення структури від попереднього року, п.п	-	3,16	-0,59	x
3	Витрати на збут, тис.грн	4693	3677	3412	-1281
	- питома вага, %	4,33	2,5	2,2	-2,13
	- відхилення структури від поперед. року, п.п	-	-1,83	-0,3	x
4	Інші операційні витрати, тис.грн	599	1021	4417	3818
	- питома вага, %	0,55	0,69	2,84	2,29
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	0,14	2,15	x
5	Разом витрат	108367	147226	155372	47005

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Проаналізувавши структуру витрат, можна говорити, що найбільшу питому вагу в ній займає собівартість реалізованої продукції (85,64%, 84,17% та 82,91%). Всі інші витрати по своїй суті є постійними і складаються: адміністративні та збутові витрати (9,48%, 12,64% і 12,05% та 4,33%, 2,5% та 2,2% відповідно) – з заробітної плати адміністративного і збутового персоналу, нарахування на неї та амортизації адміністративних і збутових основних засобів. Інші операційні витрати – це витрати на ремонти, модернізацію тощо.

Дуже важливим є аналіз витрат на 1 гривню реалізованої продукції (рис.2.5). Показник витрат на одну гривню продукції наочно відображає зв'язок між витратами і прибутком, утворюючи з ним органічну єдність. Між масою прибутку й відповідною їй собівартістю існує зворотна функціональна залежність. Чим більше маса прибутку, тим менша собівартість і витрати на 1 грн. продукції, і навпаки.

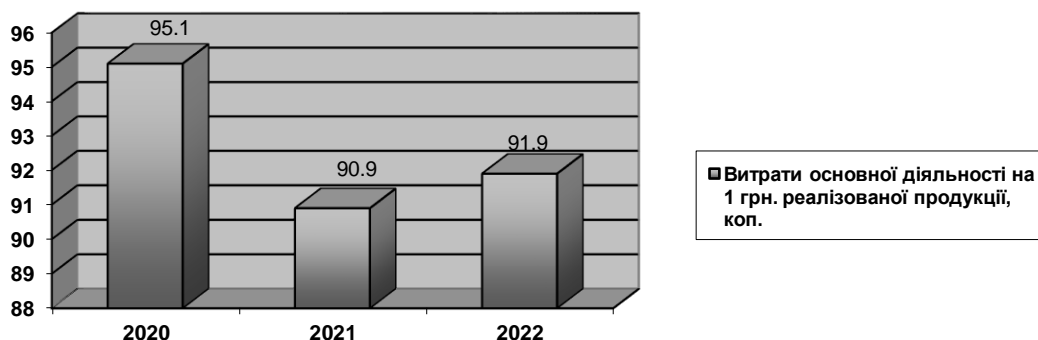


Рис.2.5. Аналіз поточних витрат на 1 грн. реалізованої продукції Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр. Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Якісний показник, як поточні витрати на 1 гривню реалізованої продукції зменшився на 4,2 коп. в 2021 і зростає на 1 коп. в 2022 році порівняно з 2021 роком. Отже, якщо підприємство в наступних періодах зможе втримати собівартість на 1 грн. реалізованої продукції в розмірі 90,9 коп., це допоможе йому досягти більшої рентабельності.

Аналіз витрат продовжують аналізом динаміки витрат по елементах, визначають відхилення показників за роками, їх динаміку, структуру, що відображено в табл.2.12.

Таблиця 2.12

Аналіз динаміки поточних витрат основної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство» в 2020-2022 рр. по елементах, тис.грн.

Назва показника	2020	2021	2022	Відхилення, +/-		Темп приросту,%	
				2021 від 2020	2022 від 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
Матеріальні витрати	51624	62411	63881	10787	1470	20,9	2,36
Витрати на оплату праці	38016	60402	62897	22386	2495	58,89	4,13
Відрахування на соціальні заходи	8343	13288	13837	4945	549	59,27	4,13
Амортизаційні відрахування	3345	3838	4458	493	620	14,74	16,15
Інші витрати	6440	6266	5882	-174	-384	-2,7	-6,13
Разом	107768	146205	150955	38437	4750	35,67	3,25

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Отже, матеріальні витрати Філії зростають в 2021 році на 10787 тис.грн. або 20,9% і в 2022 році на 1470 тис.грн. або 2,36%, витрати на оплату праці збільшились на 22386 тис.грн. або 58,89% в 2021 році і на 2495 тис.грн. або 4,13% в 2022 році, відрахування на соціальні заходи підвищились на 4945 тис.грн. або 59,27% в 2021 році і зросли на 549 тис.грн. або 4,13% в 2022 році

Аналіз структури витрат наведено в табл.2.13.

Таблиця 2.13

Аналіз структури витрат Філії «Березнівське лісове господарство»  
в 2020 -2022 рр.

№ з/п	Показники	Роки			Зміна у 2022 р. порівняно з 2020 (+,-)
		2020	2021	2022	
1	Матеріальні витрати	51624	62411	63881	12257
	- питома вага, %	47,9	42,69	42,32	-5,58
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	-5,21	-0,37	х
2	Витрати на оплату праці	38016	60402	62897	24881

Продовження табл.2.13

	- питома вага, %	35,28	41,31	41,67	6,39
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	6,03	0,36	х
3	Відрахування на соціальні заходи	8343	13288	13837	5494
	- питома вага, %	7,74	9,09	9,17	1,43
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	1,35	0,08	х
4	Амортизаційні відрахування	3345	3838	4458	1113
	- питома вага, %	3,1	2,63	2,95	-0,15
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	-0,47	0,32	х
5	Інші витрати	6440	6266	5882	-558
	- питома вага, %	5,98	4,29	3,9	-2,08
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	-1,69	-0,39	х
	Разом	107768	146205	150955	43187

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

За останні 3 роки спостерігається зниження питомої ваги матеріальних витрат (з 47,9 до 42,32%), зменшення частки амортизаційних відрахувань (з 3,1 до 2,95%) та інших операційних витрат (з 5,98 до 3,9). Частка витрат на оплату праці зростає з 35,28 до 41,67%, відрахувань на соціальні заходи – з 7,74 до 9,17%.

Оскільки підприємство являється дуже матеріаломістким, доцільно окремо зупинитись на аналізі матеріальних витрати і матеріаломісткості у цілому. Прослідкуємо, як вплинули зміна матеріаломісткості і обсягу реалізації на суму матеріальних витрат за допомогою методу різниць в табл.2.14.

Таблиця 2.14

Розрахунок впливу використання матеріалів на обсяг реалізованої продукції  
Філії «Березнівське лісове господарство» в 2021-2022 рр.

Чинники	Показники	2021 рік	2022 рік	Темп зростання, %	Вплив чинників на відхилення матеріальних витрат від минулого року	
					Різниця в рівнях показників, %	Сума впливу, тис.грн.

Продовження таблиці 2.14

1. Зміна обсягу реалізованої продукції	1. Обсяг реалізованої продукції	161913	169105	104,44	104,44-100 = 4,44	4,44* 62411/100 = 2771
2. Зміна матеріаломісткості	2. Матеріальні витрати	62411	63881	102,36	102,36-104,44 = -2,08	-2,08* 62411/100 = -1298,1

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

В результаті зменшення матеріаломісткості на 0,007 коп. у 2022 році порівняно з 2021, економія матеріальних витрат склала приблизно 1298 тис.грн. При цьому, також на підвищення суми витрат (на 1440 тис.грн) вплинуло зростання обсягу продукції, яке підвищило витрат на 2771 тис.грн. Таким чином, на підприємстві відсутній резерв зменшення матеріальних витрат.

Фонд оплати праці в Філії «Березнівське лісове господарство» складається з основної і додаткової заробітної плати та компенсаційних виплат. Для того, щоб показати наскільки ефективно використовується персонал підприємства і наскільки ефективно використання фонду оплати праці зробимо аналіз рівня фонду оплати праці (табл.2.15).

Таблиця 2.15

Аналіз фонду оплати праці Філії «Березнівське лісове господарство»  
за 2020-2022 рр.

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення (2022 рік від 2021)	Темп приросту (2022 року від 2021),%
1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	113995	161913	169105	7192	4,44
2. Фонд оплати праці працівників, тис.грн.	38016	60402	62897	2495	4,13
3. Рівень фонду оплати праці, %	33,349	37,305	37,194	-0,111	-

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

З таблиці можна побачити, що чистий дохід від реалізації в 2022 році підвищився на 7192 тис.грн., при цьому фонд оплати праці має тенденцію до збільшення на 2495 тис.грн., відповідно спостерігається і зменшення рівня фонду оплати праці в 2022 році. Знаходимо суму відносної економії чи перевитрат суми фонду оплати праці працівників:

$$\Delta = 37,305 * 169105 / 100\% = 63084,6 \text{ тис.грн.}$$

$$62897 - 63084,6 = -187,6 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином, сума економії фонду оплати праці в 2022 році порівняно з 2021 роком склала 187,6 тис.грн., що є позитивним. Така значна економія пов'язана зі збільшенням продуктивності праці та продуктивним використанням робочого часу.

Наступним етапом є аналіз кількісного рівня дослідження фінансового результату, виявимо маржинальний дохід Філії «Березнівське лісове

господарство», а також встановимо обсяг продажів, при якому підприємство буде беззбитковим. Для розрахунків використовуємо дані форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Результати розрахунків відображені в табл.2.16.

Таблиця 2.16

## Аналіз кількісного рівня дослідження фінансового результату

## Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показники	2020	2021	2022	Відхилення (+),(-)	
				2021/2020	2022/2021
1. Виручка від реалізації (ЧД), тис. грн.	113995	161913	169105	47918	7192
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	92803	123919	128815	31116	4896
3. Валовий прибуток (МД), тис. грн. (1-2)	21192	37994	40290	16802	2296
4. Доля маржинального доходу у обсязі реалізації, % (3/1)	18,59	23,47	23,83	4,88	0,36
5. Постійні та умовно-постійні витрати, тис.грн.	15564	23307	26557	7743	3250
6. Критична точка обсягу продажів (ТБ), тис. грн. (5/4)	83722,4	99305,5	111444	15583,1	12138,1
7. Запас фін. міцності, тис. грн. (1-6)	30272,6	62607,5	57661,4	32334,9	-4946,1

Продовження таблиці 2.16

8. Запас фін. міцності у % до обсягу продаж (7/1)	26,56	38,67	34,1	12,11	-4,57
9. Прибуток (збиток) від ООД, тис. грн.	5996	15261	17283	9265	2022
10. Прибуток (збиток) від ООД у % до запасу фін міцності	19,81	24,38	29,97	4,57	5,59

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Аналіз кількісного рівня дослідження фінансового результату показав, що частка маржинального доходу у доході від реалізації у 2021 році в порівнянні з 2020 підвищилась на 4,88%, а у 2022 році в порівнянні з 2021 – виросла на 0,36%. При цьому постійні витрати підприємства у 2021 в порівнянні з 2020 підвищились на 7743 тис. грн., а в 2022 році - на 3250 тис.грн., а прибуток від основної операційної діяльності в 2021-2022 році збільшився на 9265 та 2022 тис.грн., що говорить про покращення діяльності підприємства.



Критична точка обсягу продажів (рівень, на якому підприємство своїми доходами покриває видатки, а реалізація понад даний обсяг приносить прибуток) у 2020 році склала 83722,4 тис. грн. Тобто при даному обсязі реалізації підприємство своїми доходами покривало як змінні, так і постійні витрати. У 2021 році точка беззбитковості склала 99305,5 тис. грн., у 2022 – 111444 тис. грн. Тобто у 2021 році в порівнянні з минулим 2020 роком, підприємство значно підвищило запас фінансової міцності – на 32334,9 тис.грн., а в 2022 році він знизився на 4946,1 тис.грн. Через це обсяги реалізації у 2020 - 2022 роках були значно вищими за критичний її обсяг, що і призвело до прибутковості операційної діяльності.

У 2020 році перевищення виручки над критичним обсягом виробництва склав 26,56%, у 2021 році – 38,67%, а у 2022 році – уже трохи менше – 34,1%.

Підвищення критичної точки обсягу продаж в 2022 р. порівняно з 2021 роком та зменшення запасу фінансової міцності за цей період свідчить про те, що діяльність Філії стає менш ефективною.

При здійсненні факторного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства маємо можливість дослідити вплив на фінансовий результат (прибуток або збиток) змін у структурі витрат на виробництво та реалізацію. З цією метою знайдемо рівень виробничого левериджу, який розраховується як відношення постійних витрат до повних змінних витрат. Чим більше рівень постійних витрат, тим більше ризик підприємства отримати збиток.

В таблиці 2.17 розрахуємо вплив структури витрат на прибуток Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 р.р.

Таблиця 2.17

Аналіз ефекту виробничого левериджу у Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показники	Сума, тис. грн.			У % до чистого доходу		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
1. Чистий дохід від реалізації	113995	161913	169105	100	100	100
2. Змінні витрати	92803	123919	128815	81,41	76,53	76,17
3. Валовий прибуток	21192	37994	40290	18,59	23,47	23,83

4. Постійні витрати	15564	23307	26557	13,65	14,39	15,7
5. Прибуток (збиток) від ООД	5996	15261	17283	5,26	9,43	10,22
6. Виробничий леве- ридж(п.4/п.2)	0,168	0,188	0,206	-	-	-
7. Ефект виробничого левериджу (п.3/п.5)	3,53	2,49	2,33	-	-	-

Джерело: сформовано автором самостійно

Аналіз ефекту виробничого леве-риджу показав, що чистий дохід на підприємстві щороку зростає. При цьому доля змінних витрат у чистому доході склала 81,41%, 76,53 і 76,17%. Доля постійних витрат у обсягу реалізації складає 13,65%, 14,39% і 15,7%.

Отже, на підприємстві спостерігається відносно підвищення постійних витрат та відносно зменшення змінних витрат. Така тенденція відповідно свідчить про зростання рівня виробничого леве-риджу (на 1 грн. змінних витрат припадало 0,168, 0,188 і 0,206 грн. постійних), тобто чим більше рівень постійних витрат, тим вище ризик отримати збиток. Прибуток від ООД по результатам діяльності щороку зростає. Втім, за рахунок високого виторгу вдалося дещо компенсувати небезпеку виробничого леве-риджу.

У підсумку доцільно провести розрахунок витратних показників рентабельності, які узагальнять показники прибутку на гривню витрат в табл.2.18.

Таблиця 2.18

Оцінка витратних показників рентабельності Філії «Березнівське лісове господарство» за 2020-2022 рр.

Показник	2020	2021	2022	Відхилення, +/-	
				2021 від 2020	2022 від 2021
1. Валовий прибуток підприємства, тис.грн.	21192	37994	40290	16802	2296
2. Собівартість реалізації продукції, тис.грн.	92803	123919	128815	31116	4896
3. Прибуток від операційної діяльності, тис.грн.	5996	15261	17283	9265	2022
4. Загальна сума операційних витрат, тис.грн.	107768	146205	150955	38437	4750
5. Прибуток до оподаткування, тис.грн.	4390	12815	15677	8425	2862
6. Загальна сума витрат, тис.грн.	110010	149714	157347	39704	7633

7. Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн.	113995	161913	169105	47918	7192
8. Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг) (п.1/п.2*100)	22,84	30,66	31,28	7,82	0,62
9. Рентабельність операційної діяльності (п.3/п.4*100)	5,56	10,44	11,45	4,88	1,01
10. Рентабельність звичайної діяльності (п.5/п.6*100)	3,99	8,56	9,96	4,57	1,4
11. Коефіцієнт покриття виробничих витрат (п.7/п.2*100)	122,84	130,66	131,28	7,82	0,62
12. Коефіцієнт окупності виробничих витрат (п.2/п.7*100)	81,41	76,53	76,17	-4,88	-0,36

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Рентабельність продукції (товарів, робіт і послуг), яка показує, скільки отримано валового прибутку з 1 грн. понесених витрат, підвищується в 2021 році на 7,82% і в 2022 році зростає на 0,62%.

Рентабельність операційної діяльності, яка показує, скільки отримано прибутку від операційної діяльності з 1 грн. операційних витрат, має тенденцію до зростання в 2021 році на 4,88% і в 2022 році – зростає на 1,01.

Рентабельність звичайної діяльності, яка показує, скільки отримано прибутку від звичайної діяльності з 1 грн. звичайних витрат також підвищилась на 4,57% в 2021 році і в 2022 році - на 1,4%.

Коефіцієнт покриття виробничих витрат, який показує, на яку величину 1 грн. чистого доходу покриває виробничі витрати має позитивну тенденцію до зростання в 2021 році на 7,82%, але в 2022 році зростає на 0,62%

Коефіцієнт окупності виробничих витрат, який показує величину виробничих витрат, яка здійснюється для того, щоб отримати 1 грн. чистого доходу є оберненим до коефіцієнту окупності виробничих витрат і знижується на 4,88% в 2021 році і на 0,36% в 2022 році.

Отже, практично усі витратні показники рентабельності підвищуються в 2021 році, в 2022 році також зростають, але нижчими темпами.

РОЗДІЛ 3  
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОТОЧНИХ  
ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ  
ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ»

3.1. Удосконалення організації обліку поточних витрат основної діяльності

Розглянувши Наказ про облікову політику, можна відзначити, що в ньому недостатньо висвітлені питання обліку поточних витрат основної діяльності.

Взагалі, питань, що потребують визначення на підприємстві у межах облікової політики щодо поточних витрат чи не найбільше з усіх ділянок обліку:

1. Встановлення об'єктів витрат.
2. Визначення калькуляційних одиниць.
3. Методи обліку витрат.
4. Методи калькулювання собівартості продукції робіт, послуг.
5. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції робіт, послуг.
6. Бази розподілу змінних загальновиробничих витрат.
7. Бази розподілу постійних (розподілених) загальновиробничих витрат.
8. Перелік та склад витрат зі збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат.

Для Філії «Березнівське лісове господарство» пропонується наступний фрагмент Наказу про облікову політику щодо поточних витрат основної діяльності:

1. Основою формування інформації про витрати вважати П(С)БО 16 «Витрати».
2. Витрати відображати в бухгалтерському обліку з використанням рахунків класу 9.

3. Контроль витрат діяльності здійснювати в припущенні того, що сума всіх витрат діяльності не співпадає з сумою за елементами операційних витрат, зокрема на суму змін залишків напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості вибулих товарів, інвалюти, запасів.

4. Об'єктом витрат вважати продукцію, товари і послуги, а калькуляційною одиницею – кожен вид продукції, товарів і послуг.

5. Встановити наступний метод обліку витрат – позамовний.

6. Перелік прямих витрат, які включаються до собівартості продукції, прямо пов'язаних з виробництвом навести в Додатку Л.

7. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг навести в Додатку М.

8. Загальновиробничі витрати складаються з постійних та змінних. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на розподілені та нерозподілені. Перелік і склад постійних загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу, відповідає Додатку Н. Сума змінних загальновиробничих витрат визначається як загальна сума загальновиробничих витрат за вирахуванням суми постійних витрат. Змінні витрати окремо не розподіляються (на розподілені та нерозподілені).

9. Прийняти за базу розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності – людино-години основних робітників. Розподіл постійних загально виробничих витрат здійснювати за формою, наведеною у Додатку О.

10. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

11. За базу розподілу суми розподілених постійних та змінних загальновиробничих витрат прийняти:

- а) для їх розподілу по видах виробництв - суму показників:
  - заробітна плата основних працівників;

- витрати допоміжних виробництв;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання.

б) для їх розподілу по видах продукції в межах видів виробництв – витрати на оплату праці основних працівників.

12. Перелік та склад витрат зі збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Додатково пропонується включити як додаток до Наказу про облікову політику наступний графік документообороту поточних витрат основної діяльності (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Запропонований графік документообороту поточних  
витрат основної діяльності

Назва документа	Створення			Перевірка		Узагальнення/ перевірка даних у бухгалтерії		Передавання до архіву	
	кі-ть примірників	відповідальні		строк	виконавець	виконавець	строк	виконавець	строк
		за випи-ску	за оформлення						
Табель обліку використання робочого часу	1	Нач. дільниці	Нач. дільниці	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року
Картка виробітку	1	Нач. дільниці	Нач. дільниці	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року
Розрахункова відомість по зарплаті	1	гол. Бухгалтер	гол. Бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року

Продовження таблиці 3.1

Акт на списання матеріальних цінностей	1	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. Бухгал - тер	гол. Бухгал - тер	у кінці місяця	гол. Бухгал - тер	у кінці року
Лімітно – забірна картка	2	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. бухгалтер - тер	гол. бухгалтер - тер	у кінці місяця	гол. бухгалтер - тер	у кінці року
Розрахунок амортизації основних засобів	1	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер - тер	у кінці року
Накладна на відпуск ТМЦ	2	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер - тер	у кінці року

Джерело: сформовано автором самостійно

Використання запропонованого первинного документу з обліку витрат виробництва (акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів на виробництво) дасть змогу удосконалити первинний облік витрат на основі формування додаткових об'єктів обліку та сприятиме формуванню оптимальної обліково-контрольної інформації для потреб управління.

З метою посилення аналітичної роботи на підприємстві необхідно в обов'язки головного бухгалтера включити здійснення систематичного аналізу витрат з виробництва продукції. На сучасному етапі для досягнення найвищої ефективності в організації обліку та аналізу в загальному і зокрема обліку витрат на виробництво і виходу продукції можна досягти за умов використання персональних комп'ютерів.

Заходи з удосконалення управлінського обліку поточних витрат основної діяльності можна звести у табл.3.3.

Таблиця 3.3

Заходи з удосконалення управлінського обліку поточних витрат  
основної діяльності

Захід з удосконалення управлінського обліку поточних витрат основної діяльності	Очікуваний результат
Впровадження системи управлінського обліку шляхом побудови удосконаленої інформаційної системи та розподілу відповідальності за формування витрат і створення механізму мотивації стимулювання їх зниження	Глибший контроль за витратами, зниження витрат шляхом недопущення надлишкових витрачань
Адаптація документообігу до удосконаленої інформаційної системи обліку, впровадження нових форм документів та встановлення графіка руху документів	Більш глибокий аналітичний облік, що дає змогу прийняття виважених управлінських рішень
Розробка і затвердження Положення про бухгалтерію, в якому передбачити розмежування посадових обов'язків і відповідальність працівників облікового апарату, в тому числі і обов'язки ведення зведеного обліку витрат	Розмежування обов'язків бухгалтерів
Розробка альбому зразків заповненої документації по темі «Витрати»	Дозволить особам, відповідальним за формування витрат, вірно скласти первинну документацію

Джерело: сформовано автором самостійно

Вивчивши діяльність Філії «Березнівське лісове господарство» і його внутрішніх нормативних документів, суб'єкт господарювання відображає поточні витрати у обліку, розподіляючи їх й калькулюючи собівартість продукції, відповідно до П(С)БО 16 "Витрати схематично зображено на рис. 3.1.

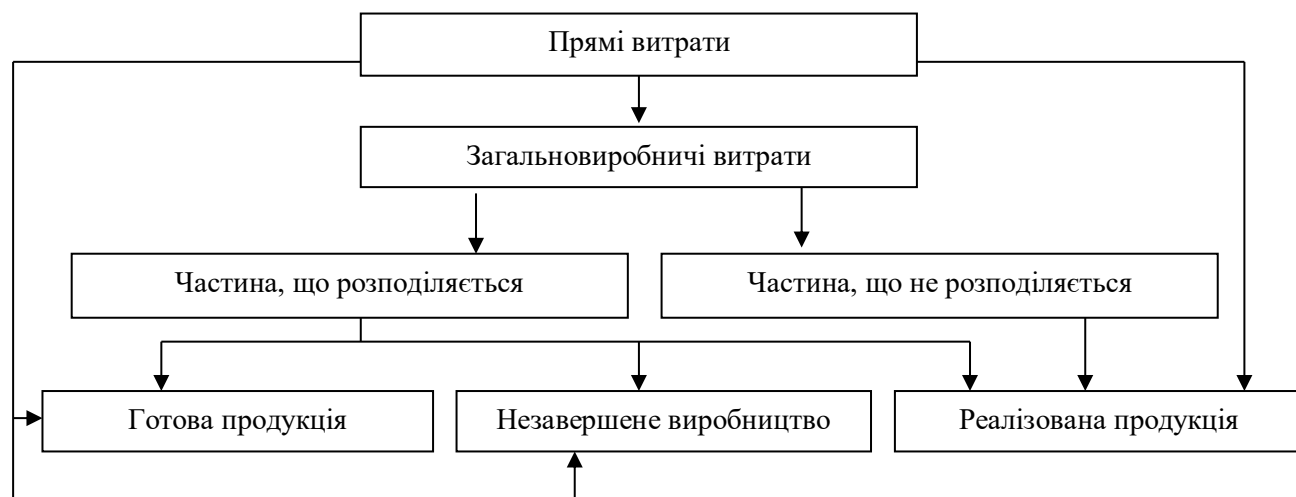




Рис. 3.1. Метод розподілу виробничих витрат у Філії «Березнівське лісове господарство»

Джерело: сформовано автором самостійно

Втім, на основі оцінювання змісту п. 10 П(с)БО 16 «Витрати», можна сказати, що не зовсім зрозуміло, які з загальновиробничих витрат належать до змінної частини, а які – до постійної, й відповідно, підлягають чи не підлягають розподілу між залишками готової продукції, незавершеного виробництва та реалізованою продукцією. Тому при розподілі загальновиробничих витрат підприємство вимушене описувати їх в Наказі про облікову політику, чітко та ясно зазначаючи, які із загальновиробничих витрат є змінними, а які постійними, та як вони розподіляються у кінці місяця між готовою продукцією, незавершеним виробництвом та реалізованою продукцією.

Враховуючи особливості лісогосподарського виробництва, можна говорити про доцільність застосування у даних суб'єктах господарювання попроцесного методу калькулювання на базі нормативного методу обліку витрат, який передбачає систематичний пошук відхилень фактичних витрат від діючих норм.

Застосування елементів нормативного методу обліку надають можливість забезпечити своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок відхилень від установленого технологічного процесу, зміни елементів витрачених сировини, матеріалів та напівфабрикатів, асортименту лісопродукції та її сортності тощо. Для того, щоб він у повій мірі виконував своє призначення, підготовкою і запровадженням його на підприємстві мають займатися усі служби: облікова, виробнича, аналітична, лісогосподарська тощо.

У Філії «Березнівське лісове господарство» наявні усі передумови для запровадження попроцесного методу калькулювання на базі нормативного методу обліку витрат, через те, що заготівля лісогосподарської сировини відбувається відповідно до процесів (фаз) виробництва. Незважаючи і на те, що виробництво на підприємстві суттєво залежне від природних та географічних чинників, технологічний режим встановлений дуже чітко, через те, що на кожну

лісосіку, на якій відбувається рубання, складена технологічна карта, у якій зафіксовано усі нормоутворювальні й спеціальні лісогосподарські умови експлуатації кожної ділянки лісу, затверджена технологія освоєння конкретних лісосік. На базі технологічних карт розраховують норми й нормативи опрацювання окремих лісосік. Для контролю таксаційних даних лісогосподарських органів та зниження кількості помилок під час розрахунку нормативу отримання деревної сировини із одиниці площі, що вкрита лісом, Філія «Березнівське лісове господарство» повинна здійснювати обов'язковий вибірковий або суцільний контрольний перерахунок дерев до початку освоєння лісосіки.

Впроваджуючи попроцесний метод калькулювання на базі нормативного методу обліку поточних витрат, слід враховувати комплексний характер лісового фонду, оскільки одержання декількох видів деревної сировини різної якості, одномоментне формування виробничих витрат по усіх лісопродуктах в конкретній технологічній фазі можуть зумовити труднощі під час визначення виду відхилень. Саме тому даний метод має орієнтуватися на групування поточних витрат за місцями їх виникнення, тобто за структурними підрозділами Філії і процесами (фазами) виробництва, на яких організоване планування, нормування та облік витрат з метою їх контролю та управління. Організація обліку поточних витрат за місцями їх формування відповідає нормативному методу й дає можливість ефективніше виявляти причини відхилень фактичних витрат від нормативних, винних осіб у допущених перевитратах та забезпечує інформаційні потреби менеджменту Філії «Березнянське лісове господарство».

Через те, що нормативним методом обліку передбачено систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, необхідний постійний й своєчасний облік зміни норм і визначення впливу змін на собівартість продукції і постає потреба в розробці методики відображення відхилень у системі обліку. Для розв'язання цього завдання пропонується ввести в робочий план рахунків Філії аналітичні рахунки обліку нормативних витрат та відхилень й узагальнений субрахунок 239 «Відхилення фактичних витрат від

нормативних» до рахунку 23 «Виробництво».

Організація обліку на субрахунку 239 "Відхилення фактичних витрат від нормативних" схематично зображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Загальна схема організації обліку відхилень фактичних витрат від нормативних

Джерело: сформовано автором самостійно

Через порівняння кредитового і дебетового оборотів на субрахунку 239 можна визначати суми загальної економії чи перевитрат, що у кінці звітного періоду списуються на рахунок обліку собівартості реалізації продукції (рахунок 90). Ведення обліку відхилень фактичних витрат від нормативних із застосуванням субрахунку 239 спрощує процедуру формування звітності про собівартість продукції (робіт, послуг) лісогосподарського підприємства для задоволення потреб внутрішніх користувачів інформації.

Таким чином, поєднання попроцесного методу калькулювання і нормативного методу обліку забезпечить своєчасне виявлення перевитрат (що виникають унаслідок порушення технологічного процесу) або економії (яка є результатом оптимізації технологічного процесу, зміни величин витрачених

матеріальних ресурсів, асортименту випущеної продукції і її сортності). Використання елементів нормативного обліку являється підґрунтям дієвого контролю та аналізу витрат сировини, економічно обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості лісопродукції та ефективним засобом вдосконалення чинних норм. Застосування попроцесного методу калькулювання на базі нормативного методу обліку поточних витрат вимагає розробки документації і форм оперативної внутрішньої звітності на принципах повної автоматизації обліку, в якій будуть відображатись фактичні і нормативні поточні витрати за усіма статтями калькуляції.

Також для підвищення ефективності обліку поточних витрат основної діяльності було б доцільно впровадити наступні пропозиції:

- автоматизувати заповнення усіх первинних документів, які стосуються обліку поточних витрат основної діяльності для усунення технічних помилок і недописок;

- удосконалити перелік загальновиробничих витрат, виключивши статті, які доцільно відносити до інших прямих витрат;

- проводити зовнішню аудиторську перевірку, спрямовану на підтвердження достовірності фінансової звітності;

- ввести додаткові субрахунки обліку адміністративних витрат: 921 «Витрати на оплату праці апарату управління» (призначення: облік відповідно до номенклатури посад, нарахування оплати керівника, заступників, головного інженера, працівників бухгалтерської служби), 922 «Відрахування на соціальні заходи» (призначення: облік внесків на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників управління), 923 «Відрядження та переміщення» (призначення: облік витрат на відрядження, суми підйомних у разі переміщення цих працівників і членів їх сімей), 924 «Інші адміністративні витрати» (призначення: облік канцелярських, поштових, телеграфних витрат, вартість бланків, витрати на утримання адміністративних споруд);

- ввести додаткові субрахунки для обліку витрати на збут: 931 «Витрати на придбання товарів» (призначення: облік сум, що сплачуються згідно з

договором постачальнику понад договірну купівельну вартість товарів, інші витрати на придбання товарів), 932 «Транспортно – заготівельні витрати» (призначення: облік витрат на відрядження для заготівлі товарів, на транспортування товарів до місця їх використання, автомобільні перевезення, на вантажно – розвантажувальні роботи), 933 «Витрат на доведення товарів до придатного для реалізації стану» (призначення: облік витрат на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи, на пакувальні матеріали, на підвищення якісно – технічних характеристик товарів, інші прямі витрати на підготовку товарів до реалізації).

Отже, наведені заходи дозволять удосконалити бухгалтерський облік поточних витрат основної діяльності.

### 3.2. Шляхи підвищення ефективності аудиту поточних витрат основної діяльності

В Філії «Березнівське лісове господарство» зовнішній аудит здійснюється достатньо рідко – останнього разу він був проведений в 2021 році і охоплював період 2017 -2020 років. Тому підприємству слід зосередитись на внутрішньому аудиті, який дозволить не допустити значних помилок в обліку поточних витрат основної діяльності.

Перед початком внутрішнього аудиту перевіряючий повинен скласти план аудиту поточних витрат основної діяльності, який включає в себе: перевірку матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань, інших операційних витрат. В Додатку П представлено програму проведення аудиту поточних витрат основної діяльності підприємства.

Далі визначаються елементи облікової політики, які підлягають перевірці: первинні документи з обліку витрат, список осіб, які мають право підписувати документи і які саме, порядок контролю виконання обов'язків, об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання, склад виробничої собівартості, метод обліку

витрат і калькулювання, склад постійних і змінних загальнопромислових витрат, розмір нормальної виробничої потужності, порядок та база розподілу загальнопромислових витрат, порядок оцінки залишків незавершеного виробництва, склад адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат.

Під час внутрішнього аудиту доцільно використовувати робочі документи і анкета, яка представлена в табл.3.5.

Таблиця 3.5

Анкета вивчення системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю операцій по формуванню поточних витрат основної діяльності

Питання	Відповідь	
	так	ні
1.Матеріальні витрати:		
1.1.Чи має доступ до бланків лімітно- забірних карток, актів на списання на виробництво,вимог хто-небудь крім відповідальних осіб?	X	
1.2.Чи перевіряються вимоги на матеріали після їх підготовки бригадиром?		X
1.3.Чи ведеться попередня нумерація первинних документів на відпуск матеріалів і чи використовується вона для виявлення відсутніх чи фіктивних документів?		X
1.4.Чи перевіряються незбіги між даними первинних документів на відпуск ТМЦ і виробничих звітів?	X	
1.5.Чи здійснюється періодичний перегляд нормативних витрат на виробництво?	X	
2.Витрати на оплату праці:		
2.1.Чи в задовільному стані знаходиться табельний облік?	X	
2.2.Чи можлива оплата відпусток без наказу керівника?		X
2.3.Чи проводиться оплата лікарняних лише по лікарняних листках?	X	
2.4.Чи віднесена матеріальна допомога на витрати виробництва?		X
2.5.Чи своєчасно і в повній мірі здійснюється нарахування заробітної плати?	X	
2.6. Чи обгрунтована виплата премій?	X	
3.Інші витрати		
3.1.Чи розподілені витрати майбутніх періодів в періоді їх використання?	X	
3.2.Чи застосовується аналітичний облік витрат по основній діяльності?		X
3.3.Чи обгрунтований метод обліку витрат виробництва?	X	
3.4.Чи обгрунтований порядок нарахування зносу основних засобів?	X	
3.5.Чи нараховується амортизація на основні засоби більше строку їх корисного використання?		X

Джерело: сформовано автором самостійно

Значна увагу при внутрішньому аудиті звертається на організацію аналітичного обліку витрат на виробництво, зокрема заповнюється наступний робочий документ (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Перевірка організації аналітичного обліку поточних витрат основної діяльності

Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку		Висновок перевіряючого	
способи	Відповідає обліковій політиці (+), не відповідає обліковій політиці (-), ведеться з порушеннями (н)	Приклади відхилень з організації аналітичного обліку	Підстава
За видами витрат	+		
За видами продукції, що випускається	н	Спостерігаються арифметичні помилки в обліку	
Групування витрат за місцями виникнення	+		
Калькуляційний облік здійснюється в окремій системі рахунків	+		

Джерело: сформовано автором самостійно

Крім цього робочого документу доцільно при здійсненні внутрішнього аудиту використовувати робочі документи, наведені у табл.3.7-3.14. За допомогою робочих документів, які наведені в табл.3.7 – 3.8 здійснюється перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва

Таблиця 3.7

Перевірка правильності визначення залишків незавершеного виробництва на початок періоду

Показники	За даними підприємства	За даними внутрішнього аудиту	Відхилення
Баланс на початок			
Головна книга			
Журнал 5			

Джерело: сформовано автором самостійно

Таблиця 3.8

**Перевірка правильності оформлення первинних документів з поточних витрат основної діяльності**

Назва документа, що підтверджує формування поточних витрат основної діяльності						Примітки
Елемент витрат	№	дата	Сума, грн.	Підпис	Печатка	

Джерело: сформовано автором самостійно

В таблицях 3.9-3.10 розглянуті робочі документи з внутрішнього аудиту правильності списання матеріалів на витрати основної діяльності та перевірки правильності нарахування заробітної плати.

Таблиця 3.9

**Перевірка правильності списання матеріалів на поточні витрати основної діяльності**

Назва матеріалу	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення		
	Кількість	ціна	Сума, грн.	Кількість	ціна	Сума, грн.	Кількість	ціна	Сума, грн.

Джерело: сформовано автором самостійно

Таблиця 3.10

**Перевірка правильності нарахування заробітної плати**

ПІБ	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення		
	Кількість годин	Годинна ставка	Заробітна плата	Кількість годин	Годинна ставка	Заробітна плата	Кількість годин	Годинна ставка	Заробітна плата

Джерело: сформовано автором самостійно

У табл.3.10 та 3.11 розглянуті робочі документи з перевірки правильності нарахування ЄСВ і правильності нарахування амортизації.



Таблиця 3.11

## Перевірка правильності нарахування ЄСВ

Підрозділ	За даними підприємства		За даними внутрішнього аудиту		Відхилення	
	Фонд оплати праці	Сума ЄСВ	Фонд оплати праці	Сума ЄСВ	Фонд оплати праці	Сума ЄСВ

Джерело: сформовано автором самостійно

Таблиця 3.12

## Перевірка правильності нарахування амортизації

Підрозділ	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення
	Амортизаційна вартість	Кількість років експлуатації	Сума амортизації за рік	Амортизаційна вартість	Кількість років експлуатації	Сума амортизації за рік	

Джерело: сформовано автором самостійно

В табл.3.13 та 3.14 розглянуті робочі документи з перевірки правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво та перевірки виробничої собівартості.

Таблиця 3.13

## Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво

Зміст операції	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.

Джерело: сформовано автором самостійно

Таблиця 3.14

## Перевірка виробничої собівартості

Вид продукції	За даними підприємства	За даними внутрішнього аудиту					Відхилення
		матеріали	Заробітна плата	ЄСВ	амортизація	разом	

Джерело: сформовано автором самостійно

Виходячи з технологічних операцій до функціональних обов'язків працівників різного рівня у дочірньому підприємстві необхідно включити ряд контрольних функцій (табл.3.15).

Таблиця 3.15

Виконання контрольних функцій працівниками різних ланок при внутрішньому аудиті поточних витрат основної діяльності

Працівники	Контрольні функції
Керівник підприємства (стратегічний контроль)	Стежить за виконанням планів розвитку підприємства, своєчасністю та якістю виконання робіт
Керівники виробничих ділянок	Контролює виконання планів розвитку і проведення запланованих технічно – технологічних заходів
Головний бухгалтер (попередній контроль)	Бере участь у плануванні витрат діяльності та встановлює економічну доцільність витрат та реальність доходів на основі узагальнення інформації про обсяги виробництва та витрати
Бригадир (операційний контроль)	Наглядають за роботою працівників, за якістю виконаних ними виробничих завдань, рухом запасів, продукції, обсягами виробництва, ведення точного та своєчасного обліку з виконаних робіт та відзначення порушення технологічної та трудової дисципліни
Виконавці (самоконтроль)	Своєчасність і якість робіт, які виконуються за вказівками бригадирів

Джерело: сформовано автором самостійно

Тому внутрішній аудит поточних витрат основної діяльності є невід'ємною частиною операційної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство», який поєднує елементи адміністративного та бухгалтерського контролю (рис. 3.3).

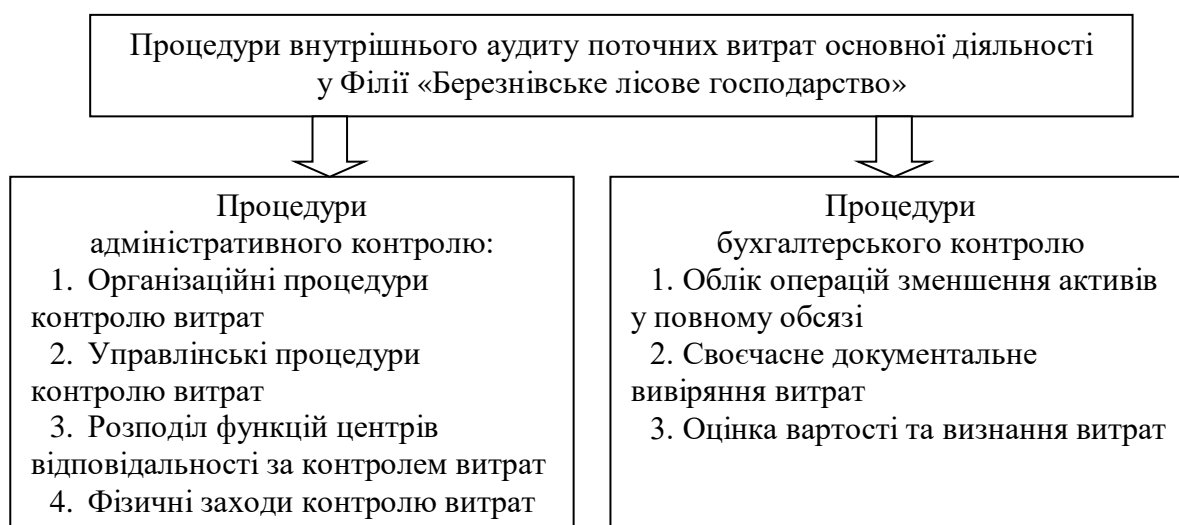


Рис. 3.3. Напрями внутрішнього аудиту поточних витрат основної діяльності Філії «Березнівське лісове господарство»

Джерело: сформовано автором самостійно

Перевагою структуризації контрольних функцій між працівниками різних рівнів у системі внутрішнього аудиту є постійний контроль за виробничим процесом у рамках попередньої, поточної, оперативної та послідууючої перевірки. До того ж витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту за ступеневим принципом відносно невеликі та включають витрати на залучення фахівців, що безпосередньо працюють на самому підприємстві.

## ВИСНОВКИ

За результатами виконання дипломної роботи були сформульовані наступні висновки.

1. Підходи до сутності і класифікації витрат досліджували як класики політичної економії, такі як А.Сміт, Д.Рікардо, К.Маркс та інші, так і сучасні українські і зарубіжні науковці – І.Давидович, М.Грещак, Н.Андрющенко, Л.Власенко, А.Турило та багато інших. Крім того, визначення витрат висвітлювали у нормативних та законодавчих джерел. Але можна говорити про те, що сутність поточних витрат основної діяльності як об'єкта обліку та аналізу розглядається у науковій літературі недостатньо.

До найбільш сформованих визначень сутності поточних витрат основної діяльності можна віднести наступне: поточні витрати основної діяльності — це витрати підприємства, що зв'язані з його основною (тобто спрямованою на виробництво чи реалізацію продукції, робіт, товарів чи послуг, що є головною ціллю створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу) діяльністю, а також операціями, що забезпечують її чи спричинені даною діяльністю.

2. У процесі дослідження та виконання роботи використана законодавчо-нормативна база, яка регулює єдині підходи до ведення обліку операційних витрат підприємства. Основним положенням, яким регулюється формування витрат на виробництво є П(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати. Крім того, для більш глибого аналізу галузевих особливостей теми роботи використовуються: Лісовий кодекс України, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів, Інструкція з обліку лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України.

3. В науковій літературі можна знайти безліч підходів до групування та класифікації витрат в залежності від цілей управління. До однієї із найпоширеніших можна віднести класифікацію витрат залежно від цілей управління– витрати для визначення собівартості продукції і оцінки запасів, витрати для прийняття рішень і планування, витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» вони групуються за наступними елементами: матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші витрати.

Основними методами калькулювання витрат є: позамовний, по передільний, нормативний методи, фактичний і зменшений метод, метод «директ-костинг», «стандарт-костинг», метод «поглинутих» витрат.

4. Об'єктом дослідження дипломної роботи є Філія «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України». Основні види діяльності підприємства наступні: лісівництво та інша діяльність у лісовому господарстві; мисливство, відловлювання тварин та надання пов'язаних з ними послуг; лісозаготівлі; надання допоміжних послуг у лісовому господарстві тощо.

В цілому, підприємство працює прибутково, ефективно, нарощує обсяги виробництва, збільшує майно і власний капітал. Філія має проблеми з ліквідністю і нестачею грошових коштів для термінових платежів; більшість показників фінансової стійкості свідчать про фінансування підприємства в більшому ступені за рахунок залученого капіталу, тобто структура фінансування незадовільна; ділова активність підприємства погіршується в 2021 році і в 2022 році покращилась, але запаси і дебіторська заборгованість потребують особливої уваги. Підприємство є достатньо рентабельним, але темпи зростання рентабельності уповільнились в 2022 році.

5. Виділені такі основні особливості ведення обліку поточних витрат основної діяльності (розглянуті в Наказі про облікову політику): облік поточних витрат основної діяльності ведеться з використанням рахунків класу 9; за базу розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності

прийнято людино-години основних робітників; при списанні матеріалів на виробництво використовуються метод ФІФО; транспортно - заготівельні витрати відносяться на собівартість запасів методом узагальнення на окремому субрахунку; нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів здійснюється за прямолінійним методом.

Первинний облік поточних витрат основної діяльності включає в себе низку типових документів, які, як правило оформлюються вручну і переносяться до реєстрів поточного обліку. Звітністю, яка містить інформацію про витрати діяльності є Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до фінансових звітів.

6. Філія «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України» є підприємством, яке здійснює зовнішній аудит. Останній аудит було проведено у 2021 році і він включав перевірку даних за період 01.10.2017 – 30.09.2020 роки. Внутрішній аудит є частиною щоденної роботи бухгалтерії та економічного відділу підприємства. За зазначений період аудитом було виявлено наступні порушення: безоплатна передача матеріальних цінностей і відображення її на рахунках витрат, надання знижок та пільг на лісо продукцію, які не були передбачені фінансовими планами.

7. Аналіз динаміки і структури поточних витрат виявив зростання майже усіх складових витрат. В структурі поточних витрат більшу частку має собівартість реалізованої продукції, а в структурі витрат за елементами – матеріальні витрати і витрати на оплату праці, але їх аналіз за допомогою показників матеріаломісткості і рівня фонду оплати праці не виявив резервів їх зниження. Аналіз запасу фінансової міцності показав, що підприємство достатньо стійке, хоча запас фінансової міцності, як у абсолютному, так і в відносному значенні в 2022 році знижується. На підприємстві спостерігається відносне підвищення постійних витрат та відносне зменшення змінних витрат. Така тенденція відповідно свідчить про зростання рівня виробничого левериджу.

Аналіз витратних показників рентабельності показав, що вони підвищуються в 2021 році, в 2022 році також зростають, але нижчими темпами.

8. Основними шляхами удосконалення організації обліку поточних витрат основної діяльності можна назвати: удосконалення і розширення положень Наказу про облікову політику і додатків до нього, графіку документообороту поточних витрат основної діяльності, впровадження нового виду документування – акту витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів на виробництво конкретного виду продукції, удосконалення управлінського обліку, запровадження попроцесного методу калькулювання поточних витрат на базі нормативного методу, впровадження нових субрахунків у робочий план рахунків – 239 «Відхилення фактичних витрат від нормативних», 921 «Витрати на оплату праці апарату управління», 922 «Відрахування на соціальні заходи», 923 «Відрядження та переміщення», 924 «Інші адміністративні витрати», 931 «Витрати на придбання товарів», 932 «Транспортно – заготівельні витрати», 933 «Витрат на доведення товарів до придатного для реалізації стану».

9. До методів удосконалення внутрішнього аудиту поточних витрат основної діяльності можна віднести: складання плану, програми і анкети перевірки та відповідних робочих документів, які дозволять покращити організацію аудиту та розподіл функцій внутрішнього контролю на адміністративних працівників підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. Київ. 2017. № 5(71). С. 3-7.
2. Атамас П. Фінансовий облік. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.
3. Бандурка О.М., Ковальов Є.В., Садиков М.А. Економіка підприємства. Харків: ХНУВС, 2017. 192 с.
4. Валінкевич Н.В., Кобилянський В.М. Класифікація витрат та їх загальний вплив на результативність діяльності сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту, 2018. №4. С.50-57. URL: <https://nasoa-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/156/151>. (дата звернення 15.01.2024)
5. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік. К.: Центр навчальної і практичної літератури, 2019. 520 с.
6. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. затв. Наказом МФУ від 31.12.1999 №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 15.01.2024)
7. Власенко Л.А. Економічна сутність поняття «витрати». Формування ринкових відносин в Україні. 2017. №1(92). С. 30.
8. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами. КНЕУ, 2014. 131 с.
9. Давидович І.Є. Управління витратами. К.: Центр учбової літератури, 2016. 320 с.
10. Дорош Н.І., Лясківська Г.В. Внутрішній аудит витрат на виробництво. Молодий вчений, 2018. №3(55). С.346-350
11. Єгорова О.В., Дорогань – Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. Економічний аналіз. Полтава: РВВД ПДАА, 2018. 290 с.
12. Жидєєва Л.І., Колісник О.П., Салямон – Міхеєва. Аудит. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. 312 с.



13.Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання. Житомир, 2021. 257 с.

14.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Мін-ва фінансів України від 30.11.1999р. № 291, із змінами та доповн. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 15.01.2024)

15.Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, 2018. №25. С.841-845

16.Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Денчук Н.П. Фінансовий облік. Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 488 с.

17.Лобода Н.О., Чабанюк О.М. Бухгалтерський облік. Київ: Алерта, 2022. 224 с.

18.Макаренко А.П., Рамазанова С.А. Удосконалення методики аудиту виробничих витрат на промислових підприємствах. Економіка та держава, 2018. №1. С.20-26

19.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв.Наказом №132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення 15.01.2024)

20.Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийняті як Національні стандарти аудиту рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2, в редакції 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення 15.01.2024)

21.Основні засоби: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. Наказом МФУ від 27.04.2000 №92. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення 15.01.2024)

22. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А. Облік, оподаткування та аудит. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.

23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 15.01.2024)

24. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік. К. : Каравела, 2019. 560 с.

25. Податковий кодекс України: Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.01.2024)

26. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення 15.01.2024)

27. Редченко К.І., Чік М.Ю. Зведений облік витрат як складова формування результату діяльності підприємства. Вісник Львівського торговельно – економічного університету. Економічні науки, 2020. №61. С.68-73

28. Романченко Н.В., Кожемякіна Т.В., Пічик К.В. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ: НаУКМА, 2018. 343

29. Селіванов В.Н. Управління витратами підприємства. К.:КНЕУ, 2014. 217 с.

30. Сидоренко Р.В., Кашик Ю.В. Організація облікового процесу витрат лісових господарств за вітчизняними та міжнародними стандартами. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси, 2018. №15(57). С.189-198

31. Сіо К.К. Управлінська економіка. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 671с.

32. Тарасенко С.І. Управління витратами. Кам'янське: ДДТУ, 2018. 305 с.

33. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Цурук Н.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал, 2014. № 11(41). С.16 - 21

34.Феофанов Л.К., Меліхов В.В. Удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12\\_2019/84.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2019/84.pdf). (дата звернення 15.01.2024)

35.Череп А.В., Ярмош В.В. Удосконалення методики аудиту витрат на промисловому підприємстві. URL: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19520/10-Cherep.pdf?sequence=1> (дата звернення 15.01.2024)

36.Чорна М.В., Смирнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами, 2017. 166 с.

37.Чудовець В.В. Проблеми відображення витрат виробництва підприємств лісової галузі на рахунках обліку. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof\\_2013\\_10\(2\)\\_\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof_2013_10(2)__38). (дата звернення 15.01.2024)

38.Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.

39.Яковенко С.Л. Бухгалтерський облік. ЛФ ХАДФК, 2023. 362 с.

## Додатки

## Додаток Л

до Наказу про облікову політику

**Перелік прямих витрат, які включаються до собівартості виготовленої та реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, прямо пов'язаних з виробництвом такої продукції, виконаних робіт, наданих послуг**

№ з.п.	Найменування витрат
1	Прямі матеріальні витрати, в т.ч.
1.1	Сировина та основні матеріали, які утворюють основу виготовленої продукції
1.2	Придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкту витрат
1.3	Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних затрат)
2	Прямі витрати на оплату праці, у т.ч.
2.1	Заробітна плата та інші виплати робітникам, безпосередньо зайнятим у виробництві продукції, робіт, послуг
3	Амортизація виробничих основних засобів (у тому числі малоцінних необоротних матеріальних активів) і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
4	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
5	Інші прямі витрати, у т. ч.
5.1	Витрати на придбання електроенергії (включаючи реактивну), яка призначена для функціонування виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
5.2	Суми єдиного соціального внеску, нарахованого на заробітну плату визначену в п. 2.1.
5.3	Плата за оренду
5.4	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрати на виправлення такого технологічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції (норми втрат визначаються за п. 138.7 ПКУ)
6	Суми витрат у складі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, які у минулих звітних періодах звітного року не були віднесені до складу таких витрат у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді цього звітного року
7	Суми витрат у складі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, не врахованих у звітних періодах звітного року, у зв'язку з допущенням помилок, та виявлені в подальшому у цьому звітному році в розрахунку податкового зобов'язання

**Перелік і склад статей калькулювання собівартості  
продукції (робіт, послуг)**

№ п/п	Статті витрат	Сума, грн
1	Сировина та матеріали, в тому числі	
2	Зворотні відходи (вираховуються)	
3	Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру	
4	Паливо й енергія на технологічні цілі	
5	Основна заробітна плата	
6	Додаткова заробітна плата	
7	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
8	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
9	Загальновиробничі витрати	
10	Попутна продукція (вираховується)	
11	Інші виробничі витрати	
12	<b>Всього виробнича собівартість</b>	
13	Адміністративні витрати	
14	Витрати на збут	
15	<b>Всього витрат (повна собівартість)</b>	
16	Прибуток	
17	Рентабельність	
18	Оптова ціна	
19	Податок на додану вартість	
20	Оптова відпускна ціна з ПДВ	

Економіст по цінах \_\_\_\_\_

**ПЕРЕЛІК**  
**і склад постійних загальновиробничих витрат**

<b>Найменування</b>	<b>Перелік витрат</b>
Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці працівників апарату управління цехами, дільницями, виробництвами тощо; єдиний соціальний внесок; страхування за довгостроковими договорами страхування життя у межах норм, передбачених законодавством; оплата службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо у межах норм, передбачених законодавством; тощо.
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	Суми амортизаційних відрахування відповідно до обраної політики
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	Суми амортизаційних відрахування відповідно до обраної політики
Витрати на утримання, експлуатація та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд і технічне обслуговування). Витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами Витрати на утримання цехових транспортних засобів. Інші витрати, які належать до витрат на утримання та експлуатацію устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), але не належать до раніше перелічених витрат.
Витрати на вдосконалення технології організації виробництва	Оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій.
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	Витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах по утриманню виробничих приміщень; відрахування на соціальні заходи; витрати на матеріали, паливо й енергію для утримання електромережі, на запасні частини, комплектуючі вироби на утримання опалювальної мережі, водопостачання, каналізації, вентиляційних пристроїв; інші витрати

Продовження Додатку Н

Витрати на обслуговування виробничого процесу	Оплата праці загально виробничого персоналу; єдиний соціальний внесок; страхування за довгостроковими договорами страхування життя у межах норм, передбачених законодавством, робітників та працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.
Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	<p>Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, охорони праці, витрати на забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та техніки безпеки; витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу, зайнятого забезпеченням санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>вартість матеріалів, палива, енергії, купівельних комплектуючих виробів, медикаментів для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки, для обладнання і утримання засобів охорони праці, для забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог</p> <p>витрати на обладнання робочих місць спеціальними пристроями з охорони праці некапітального характеру, що встановлюються для загальновиробничих цілей</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на тяжких роботах, роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці або таких, де існує необхідність у професійному відборі, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб у віці до 21 року:</p> <p>витрати на оплату праці медичного персоналу, що проводить зазначені медичні огляди робітників</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати матеріалів, палива, енергії, медикаментів</p> <p>оплата послуг інших медичних установ</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати, пов'язані із забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, та іншими засобами індивідуального захисту, милом та іншими миючими засобами, знешкроджувальними засобами, молоком і лікувально-профілактичним харчуванням відповідно до переліку та норм, встановлених нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невідачі їх адміністрацією:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням та іншими засобами індивідуального захисту</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати матеріалів</p> <p>оплата послуг сторонніх підприємств</p> <p>інші витрати</p>

<p>Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони</p>	<p>Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони цеху, дільниці:</p> <p>витрати на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин</p> <p>вартість обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони, і чергового спецодягу</p> <p>витрати на утримання і ремонт протипожежних пристроїв, засобів сигналізації</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>витрати на всі види відряджень та переміщень робітників пожежної і сторожової охорони</p> <p>оплата послуг сторонніх підприємств з пожежної та сторожової охорони</p> <p>інші витрати</p>
<p>Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення</p>	<p>Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо):</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію, знешкоджувальні засоби та ін.</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати із самостійного зберігання, переробки та захоронення екологічно небезпечних відходів:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних із самостійним зберіганням, переробкою та захороненням екологічно небезпечних відходів</p> <p>відрахування на соціальні заходи,</p> <p>витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію, знешкоджувальні засоби та ін.,</p> <p>амортизаційні відрахування</p>
<p>Суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, встановленим вимогам закону України «Про підтвердження відповідності»</p>	
<p>Інші загально виробничі витрати</p>	<p>Витрати на внутрішньо заводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів і складів до цехів і готової продукції на склади тощо.</p>



до Наказу про облікову політику

## Розрахунок розподілу постійних загальновиробничих витрат

Період \_\_\_\_\_

База розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності:  
**людино-години основних працівників**

№ з/п	Показник	Од. вимір	Значення за місяці			Квартал
			4	5	6	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Плановий середньорічний (місячний) показник бази розподілу	люд.-год				
2.	Плановий середньорічний (місячний) рівень загальновиробничих витрат	грн.				
2.1	у т. ч. змінні	грн.				
2.2	постійні	грн.				
3.	Величина постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (р. 2.2 : р.1)	грн.				
4.	Фактичне значення показника, наведеного у р. 1					
5.	Фактична сума загальновиробничих витрат за місяць, у т. ч.	грн.				
5.1	Змінні	грн.				
5.2	Постійні	грн.				
6.	Сума розподілених постійних загальновиробничих витрат за розрахунком (р.3 x р.4)	грн.				
7.	Сума розподілених постійних загальновиробничих витрат, які включаються до собівартості (ряд. 6, але не більше ряд. 5.2)	грн.				
8.	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати ( р. 5.2 – р.7) списуються за Дт 90	грн.				
9.	Загальна сума змінних та розподілених загальновиробничих витрат, яка включається до собівартості – Дт 23 (р.5.1.+ р.7)	грн.				

Розрахунок склав \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /

Додаток П

### ПРОГРАМА АУДИТУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Індекс робочого документу	Примітки
---	-------------------------------	------------	---------------------------	----------

1	2	3	4	5
Витрати на виробництво				
1.	Перевірка правильності оформлення первинних документів		16.4	
2.	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності		16.5	
3.	Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництві		16.6	
4.	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)		16.7	
5.	Вивчення достовірності: - порівняння фактично списаних сум з встановленими нормами - аналіз залишків в матеріальних звітах при постійному списанні за нормами - причин та напрямків віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленням при списанні понад норми			
6.	Перевірка на наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовуються у виробництві, правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце)			
7.	Перевірка на наявність фактів списання на собівартість сум ПДВ			
8.	Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце)			
9.	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутній продукції		16.8	
10.	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподіл			
12.	Перевірка методики розрахунку частини загальновиробничих витрат, які включаються у виробничу собівартість			
13.	Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва			
14.	Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку			
15.	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та відображення її в бухгалтерському обліку		16.9	
16.	Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом			
17.	Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв			

18.	Перевірка прийнятих на підприємстві методів: - розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат - розподілу виробничої собівартості між окремими видами продукції - розподілу витрат, які створюють виробничу собівартість (крім вартості сировини) між витратами на переробку власної та давальницької сировини			
19.	Перевірка показника "Нормальна потужність" та обґрунтування вибору одиниці "нормальної потужності"			
20.	Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат			
21.	Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку			
22.	Перевірка відображення в бухгалтерському обліку використання запасів, що залишилися внаслідок анулювання замовлень			
<b>I. Адміністративні витрати (рахунок 92)</b>				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних			
2.	Наведення складу витрат за статтями згідно застосовуваної підприємством класифікації		15.7	
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів			
4.	Складання переліку видів та сум податків, віднесених на адміністративні витрати		15.5	
5.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати		15.3	
<b>II. Витрати на збут (рахунок 93)</b>				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут			
2.	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно застосовуваної підприємством класифікації			
3.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати		15.3	
<b>III. Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94)</b>				
1.	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць		9.6, 10.8	
2.	Перевірка відповідності застосованого метода оцінки запасів при реалізації облікової політики			Див. 2.2
3.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів			

4.	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів			
5.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування			
6.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати		15.3	
IV. Узагальнюючі процедури				
1.	Складання переліку відсутніх первинних документів		15.4	
2.	Складання переліку витрат, не відображених в обліку		15.6	
3.	Узагальнення інформації з аудиту витрат			
4.	Перевірка Головної книги щодо суттєвості нестандартних записів на бухгалтерських рахунках			
5.	Вивчення операцій із пов'язаними сторонами: - протоколів, договорів щодо операцій із пов'язаними сторонами - наявність операцій із пов'язаними особами, не відображених в обліку			

Склав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

**МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ  
ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ ІНСТИТУТ  
КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ЕКСПЕРТНО-  
КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР МВС УКРАЇНИ  
ВИЩА ШКОЛА ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ У М. ВРОЦЛАВ  
(РЕСПУБЛІКА ПОЛЬЩА)  
АКАДЕМІЯ ПРИКЛАДНИХ НАУК «COLLEGIUM BALTICUM»  
(РЕСПУБЛІКА ПОЛЬЩА)  
ПОМОРСЬКА ВИЩА ШКОЛА У СТАРОГАРДІ ГДАНСЬКОМУ  
(РЕСПУБЛІКА ПОЛЬЩА)  
ВИЩА ШКОЛА ЕКОНОМІКИ, ПРАВА ТА МЕДИЧНИХ НАУК  
ІМ. ПРОФ. Є. ЛІПІНСЬКОГО У М. КЕЛЬЦЕ  
(РЕСПУБЛІКА ПОЛЬЩА)  
ПРИВАТНА УСТАНОВА «АКАДЕМІЯ “VOLASHAQ”»  
(РЕСПУБЛІКА КАЗАХСТАН)  
УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ У М. ЛОДЗЬ  
(РЕСПУБЛІКА ПОЛЬЩА)**

**АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ  
РОЗВИТКУ ОСВІТИ І НАУКИ В УМОВАХ СВІТОВИХ  
ТЕНДЕНЦІЙ ТА НАЦІОНАЛЬНОЇ ПРАКТИКИ**

**ЗБІРНИК НАУКОВИХ ПРАЦЬ І МАТЕРІАЛІВ  
ІІІ МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ**

21 листопада 2023 р.

Кропивницький  
Україна

---

### ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ

<b>Шульжик Ю.О.</b> Дослідження новоутворених зв'язків при перехідних процесах в нелінійних ієрархічних структурах публічної влади.....	172
<b>Руденко М.Л.</b> Публічне управління у сфері охорони здоров'я в період військового стану.....	177
<b>Бобось О.Л.</b> Взаємодія між глобальними тенденціями та національними практиками у контексті публічного управління в сфері захисту прав споживачів.....	179
<b>Ніколаєв К.Д.</b> Взаємодія державного управління та науково-дослідницької сфери в контексті реалізації стратегій екологічної безпеки...	181
<b>Дорофєєв О.В., Редькін О.В.</b> Стратегічні цілі державної екологічної політики України.....	183

### ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

<b>Березіна Л.М., Подольна А.М.</b> Еволюція поняття «економічна безпека підприємства».....	185
<b>Махмудов Х.З., Кривошея В.В., Кожевник Д.М.</b> Державна підтримка малого й середнього бізнесу в Україні.....	188
<b>Дем'яненко Н.В., Кривошея Є.В., Пастернак М.В., Мурлян М.В.</b> Бізнес-план як інструмент започаткування та розвитку бізнесу.....	191
<b>Світлична А.В., Вишар О.Ю., Гаряга Р.О.</b> Відмінність між традиційною кризою та кризою воєнного часу на підприємстві.....	195
<b>Яснолоб І.О., Передера Д.К., Шамрай В.П.</b> Теоретична сутність поняття «економічна ефективність».....	198
<b>Панченко В.А., Коломієць В.О.</b> Вплив внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства на ефективність системи управління.....	201
<b>Панченко В.А., Костюков А.А., Грязнов Д.С.</b> Управління бізнес-процесами у системі менеджменту якості підприємства.....	204
<b>Панченко О.П., Тарануха Р.І., Тодоров С.Т.</b> Процесний підхід до управління в системі методів управління якістю на підприємстві.....	207
<b>Yavorskyi K.A.</b> Ensuring economic security of Ukraine through military bonds.....	210
<b>Мірошниченко О.В., Герасимюк Р.С.</b> Модернізація державної служби в умовах цифровізації економіки.....	214
<b>Книшек О.О., Білаєнко Р.О.</b> Організація обліку витрат операційної діяльності на підприємстві.....	218
<b>Гора А.В., Лебедєв О.П.</b> Війна в Україні: новий виклик для міграційної політики ЄС та вплив міграції на економічне	

**Книшек Оксана Олексіївна**

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку,  
аудиту, аналізу і оподаткування,  
Університет митної справи і фінансів*

**Білавенко Руслана Олександрівна**

*здобувач вищої освіти ОС Магістр,  
Університет митної справи та фінансів,  
м. Дніпро, Україна*

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

В умовах ринкової економіки однією із ключових цілей будь-якого підприємства є отримання якомога більшого прибутку. Одним із способів збільшення прибутку є зменшення витрат. Потрібно зазначити, що витрати є важливою та досить складною економічною категорією, яка здійснює вирішальний вплив на фінансовий результат діяльності підприємства. З огляду на це, інформація про витрати відіграє найважливішу роль в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Крім того, важливість витрат полягає ще й в тому, що вони впливають на формування цінової політики підприємства, характеризують технологічний та організаційний рівень розвитку виробництва, а також ефективність господарювання, оцінка якої здійснюється за допомогою співвідношення витрат та результатів діяльності.

Витрати представляють собою сукупність факторів, які здійснюють вплив на діяльність підприємства і в майбутньому призводять до зменшення економічних вигід.

У межах основної поточної діяльності підприємства прийнято виокремлювати операційні, фінансові та інвестиційні витрати. Важливо відзначити, що найбільшу питому вагу серед загальних витрат підприємства займають саме витрати операційної діяльності.

Згідно із НП(с)БО 16 «Витрати» під операційними (основними) витратами необхідно розуміти операції, які пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є найважливішою метою створення підприємства, та які забезпечують основну частину його доходу. Дані витрати можна згрупувати за статтями калькулювання чи елементами (економічно однорідні витрати) [3].

В свою чергу, операційні витрати підприємства складаються з загальновиробничих витрат, адміністративних витрат та витрат на збут, інших операційних витрат. Перший вид витрат безпосередньо включається у собівартість реалізованої продукції. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, навпаки, не включаються до собівартості реалізованої продукції. Причому дана група витрат також підлягає значній увазі, як і витрати, які безпосередньо формують виробничу собівартість.

Необхідно відзначити, що організація обліку витрат операційної діяльності передбачає [4, с. 60]:

- 1) вибір прийому реалізації організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- 2) визначення елементів облікової політики щодо операційних витрат;
- 3) вибір носіїв облікової інформації щодо обліку витрат;
- 4) організація документообігу на підприємстві;
- 4) організація порядку відображення витрат на рахунках обліку та способів включення витрат до вартості кожного об'єкту калькулювання.

До основних прийомів організації бухгалтерського обліку витрат прийнято відносити анкетування, проектування, спостереження, графічний метод та ін. Як показує практика, найбільш ефективними є методи спостереження та проектування. Обумовлено це тим, що саме ці методи передбачають використання інформації, яку можна побачити на власні очі.

Важливо зазначити, що надзвичайно важливу роль у процесі прийняття управлінського рішення щодо організації обліку витрат від операційної діяльності, відіграє питання прозорості та доречності інформаційного забезпечення щодо останніх, адже відсутність подібної організації може негативно впливати на статус підприємства як надійного та стійкого суб'єкта господарювання.

Що стосується основних елементів облікової політики щодо витрат операційної діяльності, то до їх складу необхідно віднести наступні: умови (критерії) визнання витрат; формування статей калькуляції; вибір методу обліку витрат; вибір об'єкту обліку витрат; визначення носіїв облікової інформації на підготовчому, поточному та підсумковому обліку. Так, витратами від операційної діяльності підприємства визнаються витрати:

- у результаті зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства;
- коли можлива достовірна оцінка суми витрат;
- існує ймовірність виникнення зобов'язань без визнання активу, тобто виникнення гарантійних зобов'язань ;
- існує ймовірність невідповідності майбутніх економічних вигід критеріями активів



В свою чергу, методи організації обліку включають дослідження витрат операційної діяльності за статтями калькуляції. Склад витрат за кожною статтею встановлюється підприємством виходячи із особливостей та специфіки технології і організації виробництва.

При цьому витрати виробництва в залежності від його типу обліковують за такими методами: позамовним, попередільним, попроцесним, нормативним [5, с. 5].

Отже, витрати підприємства є однією з найголовніших економічних категорій, яка характеризує ефективність використання ресурсів і визначає рентабельність діяльності. Величина витрат істотно впливає на формування фінансових результатів, а також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства. Підприємства для повної економічної самостійності і відповідальності за результати своєї діяльності мають створити умови ефективного управління операційними витратами виробництва.

Зокрема, правильна організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на початку діяльності сприяє безбитковій господарській діяльності. При формуванні облікової політики підприємства необхідно враховувати особливості технологічних процесів виробництва, які обумовлюють застосування різних методів калькулювання собівартості продукції.

Таким чином, основою організації обліку витрат від операційної діяльності є дотримання основних етапів організації бухгалтерського обліку, які повинні бути узгоджені із спеціалізацією кожного виробництва.

#### **Список використаної літератури:**

1. Закон України від 16.07.99р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.11.2023).
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 19.11.2023).
3. НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 19.11.2023).
4. Адамовська В.С., Брітан Н.В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2019. № 8. С. 58-61.
5. Любар О.О., Григораш М.В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. С. 1-7.

ДЕМОНСТРАЦІЙНИЙ МАТЕРІАЛ  
ДО ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ МАГІСТРА  
За спеціальністю «Облік і оподаткування»

на тему:

«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ  
ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА»  
(за матеріалами Філії «Березнівське лісове господарство»  
ДП «Ліси України»)

Дипломник: Білавенко Р.О.

Науковий керівник: к.е.н., доц. Книшек О.О.

**МЕТОЮ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ** є систематизація, розширення та закріплення теоретичних знань, визначенні проблемних питань з методики, організації та практики обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності, розробці рекомендацій з їх удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень в сучасних умовах господарювання.

**ЗАВДАННЯ:**

- дослідити економічну сутність поточних витрат основної діяльності підприємства;
- розглянути нормативно-правове регулювання обліку і аудиту поточних витрат основної діяльності;
- визначити методи калькулювання і класифікацію поточних витрат основної діяльності;
- розкрити особливості діяльності та навести характеристику Філії «Березнівське лісове господарство» ДП «Ліси України»;
- дослідити організацію та методологію обліку поточних витрат основної діяльності;
- розкрити питання організації аудиту поточних витрат діяльності;
- провести аналіз динаміки і структури поточних витрат основної діяльності;
- надати пропозиції, щодо удосконалення обліку поточних витрат основної діяльності;
- дослідити можливості підвищення ефективності аудиту поточних витрат основної діяльності.

**ОБ'ЄКТОМ ДОСЛІДЖЕННЯ** є процес організації, методології та розвитку обліку, аналізу та аудиту поточних витрат основної діяльності

**ПРЕДМЕТОМ ДОСЛІДЖЕННЯ** є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад організації та методології обліку, аналізу і аудиту поточних витрат основної діяльності

**ВИЗНАННЯ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО  
ДО П(С)БО 16**



**КЛАСИФІКАЦІЯ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЗАЛЕЖНОСТІ  
ВІД ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ**

<b>Напрями класифікації</b>	<b>Види витрат</b>
1. Витрати задля розрахунку собівартості продукції і оцінки запасів	Спожиті, вхідні; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; одноелементні і комплексні та ін.
2. Витрати для ухвалення управлінських рішень і планування	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні (безповоротні); середні і граничні тощо
3. Витрати для проведення процесу контролю і регулювання	Регульовані та нерегульовані; постійні і змінні; нормовані і ненормовані; ті, що плануються, та ті, що не плануються і ін.

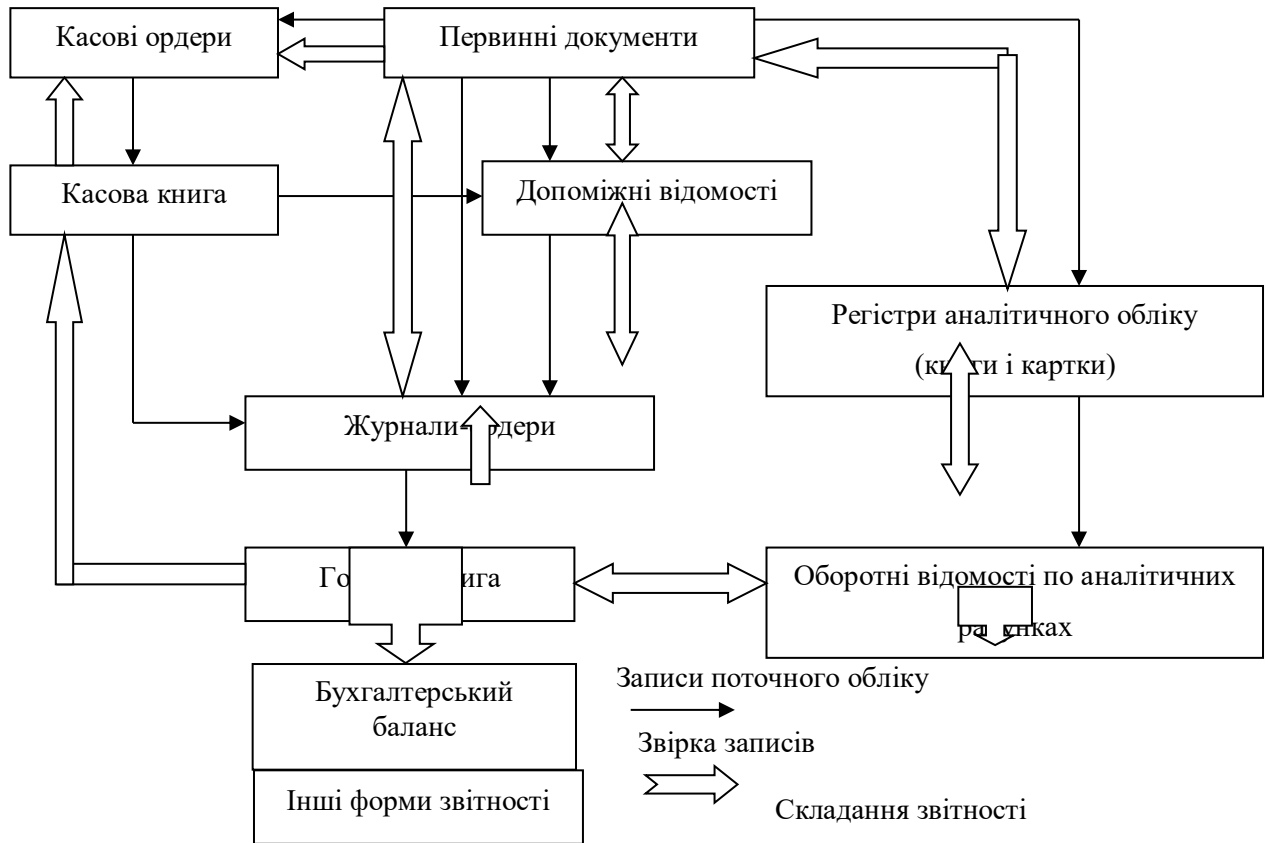
**ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ПО ЕКОНОМІЧНОМУ ЗМІСТУ ЗГІДНО П(С)БО 16 «ВИТРАТИ»**

<b>Вид витрат</b>	<b>Що включається до групи</b>
<b>Матеріальні витрати (за вирахуванням обсягу вартості зворотних відходів)</b>	Вартість витрачених у виробництві: основних матеріалів і сировини; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; енергії та палива; будівельних матеріалів і запасних частин; тарних матеріалів та тари; допоміжних та інших матеріалів
<b>Витрати на оплату праці</b>	Включається заробітна плата по окладам та тарифам, премії і заохочення, виплати компенсаційного характеру, відшкодування відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші затрати на оплату праці
<b>Відрахування на соціальні заходи</b>	Відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; внески на випадок безробіття; соціальне страхування від нещасного випадку; індивідуальне страхування працівників підприємства та на інші соціальні заходи
<b>Амортизація основних фондів</b>	Сума нарахованої амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
<b>Інші витрати</b>	операційні витрати, які не увійшли в склад вищенаведених елементів, наприклад затрати на відрядження працівників цеху, на послуги зв'язку, на сплату матеріальної допомоги, плати за розрахунково - касове обслуговування тощо

**ОСНОВНІ ЕКОНОМІЧНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ**  
**ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»**  
ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ», тис. грн.

Показник	Роки			Відхилення, +/-		Темп приросту, %	
	2020	2021	2022	2021 від 2020	2022 від 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
1. Сума майна і джерел його утворення, тис.грн., в т.ч.	26735	40365	39085	13630	-1280	50,98	-3,17
- необоротні активи, з них	21908	26446	32748	4538	6302	20,71	23,83
основні засоби	15710	17376	27837	1666	10461	10,6	60,2
- оборотні активи, з них:	4827	13919	6337	9092	-7582	188,36	-54,47
- запаси	3367	6067	6183	2700	116	80,19	1,91
- дебіторська заборгованість	685	1554	154	869	-1400	126,86	-90,09
- грошові кошти	772	6298	-	5526	-6298	715,8	-
- власний капітал	10635	13389	18384	2754	4995	25,9	37,31
- зобов'язання, з них	16100	26976	20701	10876	-6275	67,55	-23,26
довгострокові зобов'язання і забезпечення	5370	15927	15767	10557	-160	196,59	-1
поточні зобов'язання і забезпечення	10730	11049	4934	319	-6115	2,97	-55,34
2. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	11399 5	161913	169105	47918	7192	42,04	4,44
3. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	92803	123919	128815	31116	4896	33,53	3,95
4. Валовий прибуток, тис.грн.	21192	37994	40290	16802	2296	79,28	6,04
5. Інші операційні і неопераційні доходи, тис.грн.	405	616	3919	211	3303	52,1	536,2
6. Інші операційні і неопераційні витрати, тис.грн.	17207	25795	28532	8588	2737	49,91	10,61
7. Операційний прибуток, тис.грн.	5996	15261	17283	9265	2022	154,52	13,25
8. Чистий прибуток, тис.грн.	3160	9862	11974	6702	2112	212,09	21,42
9. Собівартість на 1 грн.реалізованої продукції, грн.	0,81	0,77	0,76	-0,04	-0,01	-4,94	-1,3
10. Фонд оплати праці, тис.грн.	38016	60402	62897	22386	2495	58,89	4,13
11. Чисельність персоналу, осіб	208	201	205	-7	4	-3,37	1,99

**ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ УКРАЇНИ»**



**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ФІЛІЇ  
«БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»**

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються в виробництві	23	13
2. Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва	23	20
3. Відпущено МШП у виробництво	23	22
4. Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом	23	23
5. Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминущого браку	23	24
6. Передано напівфабрикати на подальшу переробку	23	25
7. Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23	26
8. Оплачено готівкою витрати виробництва	23	30
9. Оплачено з поточного рахунку витрати виробництва	23	31
10. Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23	372
11. Списано на собівартість продукції суми незадоволених претензій	23	374
12. Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23	39
13. Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток робітникам виробництва	23	471
14. Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва	23	63
15. Нараховано заробітну плату виробничим працівникам і проведені відрахування на соціальні заходи	23	66,65
16. Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані внутрішніми підрозділами	23	68
17. Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23	685
18. Включено до собівартості продукції відповідну частку загальновиробничих витрат	23	91

**ПОКАЗНИКИ ЛІКВІДНОСТІ ТА ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ФІЛІЇ  
«БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» за 2020-2022 рр.**

Показник	Норматив	Роки			Відхилення, +/-	
		2020	2021	2022	2021 від 2020	2022 від 2021
<b>Показники ліквідності</b>						
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2- 0,25	0,07	0,57	-	0,5	-0,57
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6- 0,7	0,14	0,71	0,03	0,57	-0,68
3. Коефіцієнт поточної ліквідності	1-2	0,45	1,26	1,28	0,81	0,02
4. Коефіцієнт ліквідності матеріальних оборотних активів	>1	0,31	0,55	1,25	0,24	0,7
5. Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	>1	0,06	0,14	0,03	0,08	-0,11
<b>Показники фінансової стійкості</b>						
1. Коефіцієнт економічної незалежності	>0.5	0,4	0,33	0,47	-0,07	0,14
3. Коефіцієнт фінансової залежності	<2	2,51	3,01	2,13	0,5	-0,88
4. Коефіцієнт фінансування	>1	0,66	0,5	0,89	-0,16	0,39
5. Коефіцієнт заборгованості	<1	1,51	2,01	1,13	0,5	-0,88

**МОДЕЛІ РОЗРАХУНКУ ПОКАЗНИКІВ ЛІКВІДНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

Показник	Характеристика	Модель розрахунку
<b>Коефіцієнт покриття</b>	Відношення оборотних активів до поточних зобов'язань підприємства. Показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань	$\phi 1p.1195/\phi 1p.1695$
<b>Коефіцієнт швидкої ліквідності</b>	Відношення найбільш ліквідних оборотних коштів до поточних зобов'язань підприємства. Відображає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами	$\phi 1(p.1195 - p.1100) / \phi 1p.1695$
<b>Коефіцієнт абсолютної ліквідності</b>	відношення абсолютно ліквідних активів – грошових засобів та їх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань.	$\phi 1(p.1160 + p.1165) / \phi 1p.1695$



**АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ДП «ЛІСИ  
УКРАЇНИ» ЗА 2020-2022 РОКИ, тис.грн.**

Назва показника	2020	2021	2022	Відхилення, +/-		Темп приросту, %	
				2021 від 2020	2022 від 2021	2021 до 2020	2022 до 2021
1. Собівартість продукції	92803	123919	128815	31116	4896	33,53	3,95
2. Адміністративні витрати	10272	18609	18728	8337	119	81,16	0,64
3. Витрати на збут	4693	3677	3412	-1016	-265	-21,65	-7,21
4. Інші операційні витрати	599	1021	4417	422	3396	70,45	332,62
Разом:	108367	147226	155372	38859	8146	35,86	5,53

**АНАЛІЗ СТРУКТУРИ ВИТРАТ ФІЛІЇ «БЕРЕЗНІВСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» В 2020  
-2022 рр.**

№ з/п	ПОКАЗНИКИ	РОКИ			Зміна у 2022 р. порівняно з 2020 (+,-)
		2020	2021	2022	
1	Матеріальні витрати	51624	62411	63881	12257
	- питома вага, %	47,9	42,69	42,32	-5,58
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	-5,21	-0,37	x
2	Витрати на оплату праці	38016	60402	62897	24881
	- питома вага, %	35,28	41,31	41,67	6,39
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	6,03	0,36	x
3	Відрахування на соціальні заходи	8343	13288	13837	5494
	- питома вага, %	7,74	9,09	9,17	1,43
	- відхилення структури від попередн. року, п.п	-	1,35	0,08	x
4	Амортизаційні відрахування	3345	3838	4458	1113
	- питома вага, %	3,1	2,63	2,95	-0,15
	- відхилення структури від попереднього року, п.п.	-	-0,47	0,32	x
5	Інші витрати	6440	6266	5882	-558
	- питома вага, %	5,98	4,29	3,9	-2,08
	- відхилення структури від попереднього року, п.п.	-	-1,69	-0,39	x
	Разом	107768	146205	150955	43187

## ТИПОВІ ПОРУШЕННЯ ПРИ АУДИТІ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

№	Виявлені порушення
1	Невірна класифікація витрат, здійснених в звітному періоді
2	Надання знижок на лісопродукцію, надання матеріальної допомоги працівникам, які віднесені на витрати, але не передбачені фінансовими планами
3	Несуттєві помилки в бухгалтерських проводках при відображенні господарських операцій з віднесення та формування витрат та подальшого їх списання

### ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ



**ЗАХОДИ З УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ  
ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

<b>Захід з удосконалення управлінського обліку поточних витрат основної діяльності</b>	<b>Очікуваний результат</b>
Впровадження системи управлінського обліку шляхом побудови удосконаленої інформаційної системи та розподілу відповідальності за формування витрат і створення механізму мотивації стимулювання їх зниження	Глибший контроль за витратами, зниження витрат шляхом недопущення надлишкових витрачань
Адаптація документообігу до удосконаленої інформаційної системи обліку, впровадження нових форм документів та встановлення графіка руху документів	Більш глибокий аналітичний облік, що дає змогу прийняття виважених управлінських рішень
Розробка і затвердження Положення про бухгалтерію, в якому передбачити розмежування посадових обов'язків і відповідальність працівників облікового апарату, в тому числі і обов'язки ведення зведеного обліку витрат	Розмежування обов'язків бухгалтерів
Розробка альбому зразків заповненої документації по темі «Витрати»	Дозволить особам, відповідальним за формування витрат, вірно складати первинну документацію

**МАКЕТ ЖУРНАЛУ ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ  
ДОКУМЕНТІВ З ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

<b>Назва документа, що підтверджує формування поточних витрат основної діяльності</b>						<b>Примітки</b>
Елемент витрат	№	дата	Сума, грн.	Підпис	Печатка	

**ПЕРЕВІРКА ЖУРНАЛУ ПОРІВНЯННЯ ДАНИХ СПИСАННЯ МАТЕРІАЛІВ НА  
ПОТОЧНІ ВИТРАТИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Назва матеріалу	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення		
	Кількість	ціна	Сума, грн.	Кількість	ціна	Сума, грн.	Кількість	ціна	Сума, грн.

**ПРОПОНОВАНА СХЕМА ПЕРЕВІРКИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ  
ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

<b>Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку</b>		<b>Висновок перевіряючого</b>	
<b>Способи</b>	<b>Відповідає обліковій політиці (+), не відповідає обліковій політиці (-), ведеться з порушеннями (н)</b>	<b>Приклади відхилень з організації аналітичного обліку</b>	<b>Підстава</b>
За видами витрат	+		
За видами продукції, що випускається	н	Спостерігаються арифметичні помилки в обліку	
Групування витрат за місцями виникнення	+		
Калькуляційний облік здійснюється в окремій системі рахунків	+		

**ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНИХ ФУНКЦІЙ ПРАЦІВНИКАМИ  
РІЗНИХ ЛАНОК ПРИ ВНУТРІШНЬОМУ КОНТРОЛІ ПОТОЧНИХ  
ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

<b>Працівники</b>	<b>Контрольні функції</b>
Керівник підприємства (стратегічний контроль)	Стежить за виконанням планів розвитку підприємства, своєчасністю та якістю виконання робіт
Керівники виробничих ділянок	Контролює виконання планів розвитку і проведення запланованих технічно – технологічних заходів
Головний бухгалтер (попередній контроль)	Бере участь у плануванні витрат діяльності та встановлює економічну доцільність витрат та реальність доходів на основі узагальнення інформації про обсяги виробництва та витрати
Бригадири (операційний контроль)	Наглядають за роботою працівників, за якістю виконаних ними виробничих завдань, рухом запасів, продукції, обсягами виробництва, ведення точного та своєчасного обліку з виконаних робіт та відзначення порушення технологічної та трудової дисципліни
Виконавці (самоконтроль)	Своєчасність і якість робіт, які виконуються за вказівками бригадирів