МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ

ДОНЕЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Допущено до захисту Факультет: Економіки і менеджменту

Кафедра: Бухгалтерського обліку і аудиту

Завідувач кафедри:     проф. д.е.н. *Гавриленко В. А.*

(підпис) (дата) (прізвище, ім'я, по батькові)

Дипломна робота

Тема: *Облік та контроль фінансових результатів в умовах ТОВ "Клімат Індустрії"*

Виконавець:       студ. *Бондаренко С. Ю.*

(підпис) (дата) (прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник:       проф. *Стародубцев Є. В.*

(підпис) (дата) (прізвище, ім'я, по батькові)

Консультант:       проф. *Гавриленко В. А.*

(підпис) (дата) (прізвище, ім'я, по батькові)

Нормоконтролер:       ас. *Батюк В. В.*

(підпис) (дата) (прізвище, ім'я, по батькові)

Донецьк 2001 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| РЕФЕРАТ  126 листів, 4 рисунка, 28 таблиць  *Ціль роботи –* використовуючи отримані раніше теоретичні знання у галузі низки спеціалізованих економічних дисциплін (Бухгалтерський облік, Аналіз господарської діяльності, Контроль та Ревізія, Аудит, Економіка підприємства, Мікроекономіка, Статистика та інші) відбити в дипломній роботі фінансові результати, як об'єкт бухгалтерського обліку, вивчити організацію бухгалтерського обліку фінансових на підприємстві, зробити загальний аналіз техніко-економічних показників та детальний аналіз фінансових результатів підприємства, відобразити методику та практику проведення аудиту на підприємстві.  *Об'єкт дослідження –* фінансові результати підприємства, його організаційна структура та особливості форми обліку, документообіг, річна й квартальна звітність, аналітичні та синтетичні облікові регістри, річні та місячні техніко-економічні показники підприємства (величина фінансового результату, обсяги виробництва, собівартість продукції, обсяг реалізації, стан основних фондів, тощо).  *Методи дослідження –* розрахунково-аналітичні методи, метод аналізу та синтезу, статистичне групування, метод порівняння, метод рядів динаміки, індексний і балансовий метод.    Фінансові результати, доходи, витрати, звітність, елементи витрат, документація, організаційна структура, документообіг, форми бухгалтерського обліку, техніко-економічні показники, собівартість, питомі витрати, основні виробничі фонди. | | | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  | *Д.0106.51.05.161.ДР* | | | | | |
|  |  |  |  |  |
| **Вив.** | **Лист** | **№ документа** | **Підпис** | **Дата** |
| **Розробник** | | *Бондаренко С. Ю.* |  |  | *Облік та контроль фінансових результатів в умовах ТОВ "Клімат Індустрії"* | **Літер** | | | **Лист** | **Листів** |
| **Керівник** | | *Стародубцев Є. В.* |  |  |  |  |  | *2* | *126* |
| **Консультант** | | *Гавриленко В. А.* |  |  | *ОА - 96 в, ФЭМ, ДонГТУ* | | | | |
| **Н. Контролер** | | *Батюк В. В.* |  |  |
| **Зав. Кафедри** | | *Гавриленко В. А.* |  |  |

ЗМІСТ

ВСТУП 4

1 ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 5

1.1 Сутність та зміст фінансових результатів 5

1.2 Класифікація фінансових результатів 8

1.3 Задачі обліку фінансових результатів та характеристика облікової політики підприємства 11

1.4 Розвиток бухгалтерського обліку фінансових результатів 16

2 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ 22

2.1 Загальна характеристика форм і методів бухгалтерського обліку, які застосовуються на підприємстві 22

2.2 Аналітичний та синтетичний облік фінансових результатів 28

2.3 Відображення практики бухгалтерського обліку на підприємстві 47

2.4 Аналіз практики бухгалтерського обліку на підприємстві 64

3 КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ 68

3.1 Економічний аналіз результатів господарської діяльності 68

3.1.1 Аналіз динаміки техніко-економічних показників 69

3.1.2 Аналіз обсягу випуску продукції 76

3.1.3 Аналіз обсягу реалізації продукції 86

3.1.4 Аналіз фінансових результатів 92

3.2 Аудит фінансових результатів 110

ВИСНОВОК 124

ЛІТЕРАТУРА 125

# ВСТУП

В наш час багато які економісти схильні бачити головну причину нинішньої економічної кризи в Україні у непослідовності проведення економічних реформ, частих змінах економічного курсу та складу уряду. Безумовно, така точка зору не позбавлена об'єктивності, однак на мою думку, сучасна економічна ситуація зумовлена в рівній мірі як макроекономічними та політичними проблемами, так і багатьма мікроекономічними чинниками. Так, не викликає сумніву той факт, що сучасний спад виробництва в Україні значною мірою є наслідком низької прибутковості та збитковості значної більшості вітчизняних підприємств.

Беззаперечно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства. При цьому фінансовий результат виступає тим комплексним показником, який узагальнює усі результати виробниче-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність.

Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, впровадження нових прогресивних технологій і т.д.) та створює запас фінансової стійкості, який дозволяє підприємству оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі, то питання зниження собівартості набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Провідна роль у вирішені питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів належить бухгалтерському обліку та економічному контролю, адже можливість отримання найбільшого економічного ефекту при найменших витратах, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативно і точно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат та доходів. Грамотна організація бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві дозволить не тільки об'єктивно і своєчасно відображати витрати та доходи, вести оперативний контроль за виконанням плану й дотриманням кошторисів витрат, але й виявляти резерви зниження собівартості продукції, визначати шляхи оптимізації доходів і витрат, що дасть можливість істотно поліпшити фінансові результати підприємства та підвищити його конкурентоспроможність.

Отже, усе вищевикладене свідчить про високу актуальність проблеми обліку та економічного контролю фінансових результатів на підприємстві, яка й стала предметом написання цієї дипломної роботи.

# ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## Сутність та зміст фінансових результатів

Головною метою створення та подальшої діяльність будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. Отже, *фінансовий результат* - це прибуток або збиток який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та надає комплексної оцінки ефективності цієї діяльності.

Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків і витрат.

У положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" надані наступні визначення прибутку та збитку:

*прибуток* - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

*збиток*  - це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат. Отже, відповідно до вищезазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збитки).

Як економічна категорія фінансові результати визначається як різниця між сукупною виручкою та сукупними витратами підприємства. Перевищення валових сукупної виручки над сукупними витратами стає можливим завдяки створення додаткової вартості. Додаткова вартість виступає у вигляді збільшення вартості товару відносно витрат на його виробництва, як прирощування всього авансованого капіталу [20]. Закон додаткової вартості діє всіх стадіях виробничого процесу.

Таким чином, основоположними поняттями фінансових результатів як економічної та бухгалтерської категорії є поняття доходів і витрат.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 "Звіт про фінансові результати" [7], дає наступне визначення доходів:

*Доходи* - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Щодо *економічної вигоди*, то згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

*Витрати* - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Але, слід зазначити, що в економічній теорії існують різні підходи до визначення доходів та витрат. Відповідно до теорії альтернативного підходу [21] доходи підприємства поділяються реальні (фактичні) та альтернативні. Реальні (фактичні) доходи за цією теорією визначаються як валова виручка підприємства від реалізації товарів, робіт, послуг (тобто у разі здійснення звичайної діяльності). Альтернативні ж доходи визначаються величиною можливого доходу, який підприємство отримає у разі зміни своєї діяльності (наприклад, кошти підприємства не будуть витрачені на придбання сировини, а вносяться на депозитний банківський рахунок або інвестуються у акції інших підприємств). Порівнюючи обидва види доходів підприємство визначає найбільш оптимальний напрямок своєї діяльності, який забезпечує найбільший дохід при рівних витратах коштів підприємства. Підчас порівнянні зазначених доходів їх величину, як правило, помножують на ймовірність отримання цього доходу, що дозволяє врахувати підприємницький ризик за видами діяльності, які порівнюються.

Щодо витрат підприємства, то в економічній теорії існує їх розподіл на зовнішні (явні) і внутрішні (скриті) [22]. До зовнішніх витрат належать платежі зовнішнім (відносно підприємства) постачальникам. Отже, різниця між сукупною виручкою та зовнішніми витратами дорівнює величині бухгалтерського прибутку, але при цьому не враховуються скриті витрати, до яких належать витрати на ресурси, належні самому підприємству. Таким чином, якщо вилучити з величини бухгалтерського прибутку внутрішні витрати, то визначена величина буде складати економічний прибуток підприємства.

Всі підприємства однієї галузі придбають необхідні ресурси на ринку факторів виробництва, де ціни не залежать від даних суб'єктів господарської діяльності, а формуються за об'єктивним механізмом ринкової кон'юнктури (окрім ринків з різним ступенем монополізації), тому кожне підприємство сплачуватиме рівні суми за рівні обсяги будь-якого ресурсу, аби отримати цей ресурс у своє підпорядкування. Це означає, що явні витрати за втраченими можливостями підприємств однієї галузі на одиницю продукції виступають рівними.

Щодо скритих витрат, які визначаються віддачею капітальних ресурсів та підприємницької здатності, то в умовах конкуренції прагнення кожного підприємства не допустити переваги конкурентів повинно привести галузь до стану, коли жодне з підприємств не буде мати односторонніх вигод. В цьому випадку віддача всіх ресурсів рівна на всіх підприємствах, а економічний прибуток дорівнює нулю і носить назву "нормального прибутку", отримання якого достатньо для того, щоб залишитися в галузі. Це означає, що в умовах абсолютної конкуренції, коли галузь знаходиться у рівновазі, витрати втраченої можливості кожного підприємства галузі співпадають з їхньою сукупною виручкою, і економічний прибуток всіх підприємств дорівнює нулю. За рівноважного стану всі основні показники, які формують попит та пропозицію на товарнім ринку (пропозиція ресурсів, ступень розвитку технології, рівень доходів споживачів, тощо) залишаються незмінними. Будь-які відхилення від рівноваги, викликані діями одного з підприємств, яке, наприклад, застосувало декілька новацій, через що і отримало економічний прибуток, в довгостроковому періоді усуваються через вхід до галузі інших підприємств. Галузь, яка знаходиться в рівновазі, абсолютно статична, всі вчинки підприємств можна передбачити, будь-який ризик відсутній.

В цьому зв'язку існування чистого прибутку зазначена економічна теорія пояснює віддачею специфічного ресурсу - підприємницьких здатностей. Прибуток виступає винагородою, яку отримує підприємець. Це плата за те, що він організовує виробництво, керує їм, упроваджує інновації, несе ризик. Виконуючи свої функції, підприємець забезпечує перевищення виручки (доходу) від реалізації продукції над витратами на її виробництво і реалізацію.

Відповідно до економічної теорії маржиналізму доходи, витрати та відповідно, фінансовий результат є функціями від обсягу виробництва. При цьому за умов чистої конкуренції збільшення обсягу випуску не гарантує підприємству збільшення прибутку, оскільки обсяг реалізації продукції на ринку чистої конкуренції є зворотною пропорцією до ціни одиниці продукції [21]. Згідно з цією теорією існує лише один обсяг виробництва, який забезпечує найбільший економічний ефект, тобто найбільшу прибутковість. Для визначення такого обсягу виробництва використовуються поняття граничних витрат та граничного доходу, які дорівнюють питомій вазі приросту відповідно витрат та доходу при збільшенні (зменшенні) обсягу випуску продукції на визначену фіксовану величину, що обумовлена виробничою та технологічною структурою підприємства [21]. Найбільший фінансовий результат може бути досягнутий при обсягу виробництва, на якому встановлюється рівновага між граничним доходом та граничними витратами підприємства.

## Класифікація фінансових результатів

Існує досить багато класифікаційних критеріїв щодо фінансових результатів. Насамперед, відносно своєї величини фінансові результати розрізняться на позитивні фінансові результати (прибуток), нульовий фінансовий результат та негативний фінансовий результат (збиток).

Згідно з П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати" фінансові результати класифікуються наступним чином:

* фінансові результати операційної діяльності;
* фінансові результати інвестиційної діяльності;
* фінансові результати фінансової діяльності;
* фінансові результати надзвичайних подій.

Національними положеннями (стандартами), вищезазначені види діяльності визначаються наступним чином:

Операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність визначається згідно з П(С)БО 3 як операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність - це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна подія - це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

За цією класифікацію фінансові результати визначаються та відображаються у звіті про фінансові результати.

План рахунків бухгалтерського обліку містить окремий рахунок 79 "Фінансові результати", який безпосередньо призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства, має субрахунки відповідно до яких фінансові результати класифікуються на:

* результат основної діяльності;
* результат фінансових операцій;
* результат іншої звичайної діяльності;
* результат надзвичайних подій.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків [18] фінансовий результат від основної діяльності - це прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, який є різницею між сумою доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг й доходів від іншої операційної діяльності та сумою собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Результат фінансових операцій визначається як прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства, який є різницею між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів та сумою фінансових витрат.

Результат від іншої звичайної діяльності - це прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства, який дорівнює різниці між сумою доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства та сумою інших витрат.

Результат надзвичайних подій визначається як прибуток (збиток) від надзвичайних подій, який становить різницю між сумою доходів, одержаних від надзвичайних подій, та сумою витрат від надзвичайних подій.

Відповідно до П(С)БО 17 "Податок на прибуток" [15] фінансові результати поділяються на облікові та податкові. П(С)БО 17 дає наступне визначення цих фінансових результатів:

Обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) поточного та минулих років обліковуються на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", субрахунки якого також утворюють відповідну класифікацію фінансових результатів:

* прибуток нерозподілений;
* непокриті збитки;
* прибуток, використаний у звітному періоді.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків прибуток нерозподілений - це прибуток поточного та минулого звітного періодів, яка не була використана у поточному або минулих звітних періодах.

Непокриті збитки - це збитки підприємства, які не були покриті у поточному або минулих звітних періодах за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Прибуток, використаний у звітному періоді це сума прибутку, який був розподілений між власниками (нарахування дивідендів), або був спрямований виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Методикою економічного аналізу також передбачена класифікація фінансових результатів, згідно з якою прибуток (збиток) поділяється на: балансовий прибуток (збиток), прибуток який оподатковується, і госпрозрахунковий прибуток [17].

Балансовий прибуток являє собою загальний фінансовий з урахуванням всіх прибутків і збитків, тобто різниця між чистим прибутком, який був отримана від всіх видів діяльності і збитками.

Прибуток, який оподатковується, є різницю між скоригованими валовими прибутками та валовими витратами, згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку" [2].

Госпрозрахунковий прибуток являє собою чистий прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після вирахування з неї всіх відповідних сум податків, відрахувань і інших платежів, а також покриття збитків.

## Задачі обліку фінансових результатів та характеристика облікової політики підприємства

В умовах ринкових відносин істотно підвищуються вимоги до бухгалтерський обліку фінансових результатів діяльності підприємства, тому що обліком фінансових результатів охоплюються практично всі сторони діяльності підприємства, та визначається ефективність цієї діяльності.

Насамперед, облік фінансових повинен грунтуватися на основних принципах бухгалтерського обліку й фінансової звітності та встановити контроль за додержання цих принципів. Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік та фінансова звітність повинні грунтуються на таких основних принципах:

*принцип обачності*, який означає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

*принцип повного висвітлення*, який означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

*принцип автономності*, який означає, що кожне підприємство повинно розглядається як окрема юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

*принцип послідовність*, яким встановлюється постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обгрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

*принцип безперервність*, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

*принцип нарахування та відповідність доходів і витрат*, який означає, що визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

*принцип превалювання сутності над формою*, який встановлює, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

*принцип історичної (фактичної) собівартості*, який означає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

*принцип єдиного грошового вимірника*, яким встановлюється, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

*принцип періодичності*, який означає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Облік фінансових результатів повинний також забезпечити:

* додержання чинного законодавства, та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
* облік, аналіз та контроль загальної ефективності використання необоротних активів;
* облік, аналіз та контроль ефективності використання оборотних активів підприємства, економічною доцільністю витрат ресурсів;
* облік, аналіз та загальний контроль за виконанням завдань виробництва та дотримання планових показників;
* облік та аналіз власного капіталу підприємства, контроль формування та використання забезпечень наступних витрат і платежів;
* облік, аналіз та контроль витрат підприємства;
* облік, аналіз та контроль формуванням доходів і результатів діяльності підприємства;
* аналіз і контроль показників рентабельності виробництва, та своєчасне інформування керівництва про відхилення від плану;
* виявлення внутрішніх резервів збільшення обсягів виробництва;
* забезпечення повного відображення всіх витрат й доходів підприємства, виявлення результатів від кожного з видів діяльності підприємства та визначення загальних фінансових результатів;
* контроль за правильністю визначення прибутку підприємства та розрахунків виплат по облігаціям, відрахувань до резервного капіталу, нарахування дивідендів;
* своєчасне, достовірне та повне відображення у фінансовій звітності інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;
* загальний контроль за дотриманням положень облікової політики підприємства.

Зазначені положення облікової політики були затверджені наказом від 01.01.2000р. № 525 "Про облікову політику підприємства". Отже, цим наказом визначені основні принципи й методи бухгалтерського обліку, які повинні бути застосовані на підприємство для складання облікових регістрів та фінансової звітності.

Відповідно до пункту 2 цього наказу тривалість операційного циклу для виробництва, робіт та послуг встановлена 1 місяць. (Згідно з П(С)БО № 2 "Баланс" [6], операційного цикл - це проміжок часу між придбанням запасів для здійснювання діяльності та отримування грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів та послуг).

Крім того наказом "Про облікову політику підприємства" також визначені наступні засади облікової політики:

Основними засобами вважати матеріальні активи, які утримуються на підприємстві з метою використання їх в процесі виробництва або поставки товарів та послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року.

Основні засоби класифікувати відповідно до класифікаційних груп, які встановленим П(С)БО 7 "Основні засоби" [11].

Для нарахування амортизації на підприємстві слід здійснювати за прямолінійним методом з розрахунком ліквідаційної вартості основних засобів. Ліквідаційну вартісь визначати як залишкову вартісь об'єкту основних засобів. Амортизаційні відрахування нараховувати пооб'єктно.

Нематеріальні активи амортизувати протягом встановленого строку їх корисного використання за прямолінійним методом.

Малоцінними та швидкозношуваними предметами вважати об'єкти, вартість яких не перевищує 2000 грн. Облік МШП зі строком служби менше одного року вести на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", а зі строком служби більше року обліковувати у складі необоротних активів (на рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи").

На вартість МШП, які обліковуються на рахунку 112, щомісячно нараховувати знос у розмірі 50% від їх первісної вартості. Суму зносу цих МШП відображати за кредитом рахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

МШП, які обліковуються за рахунком 22, у разі передачі до експлуатації, повністю виключати зі складу активів та відображати за дебетом відповідних рахунків обліку витрат.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати найменування або однорідна групу запасів. Початкову вартість запасів визначати за собівартістю запасів, відповідно до принципу фактичної історичної собівартості. Не включати до первинної вартості запасів, а відносити до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

- позанормативні втрати та нестачі запасів;

- відсотки за користування кредитом;

- витрати на збут;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням та доставкою і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

У разі відпуску запасів у виробництво, продажу, або іншого вибуття оцінку запасів здійснювати за методом середньозваженої собівартості, яка повинна розраховуватися щодо кожної одиниці запасів, шляхом відношення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та запасів, що отримані у звітному місяці.

Запаси, від яких підприємство не зможе отримати економічної вигоди в майбутньому, вважати неліквідними та визнавати такими, що підлягають списанню. Під час складання фінансової звітності ці не відображати в балансі, а обліковувати за позабалансовими рахунками.

Доходи та витрати включати до складу Звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності та відображати в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать.

До виробничої собівартості продукції включати: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

Облік витрат вести з використанням тільки 9 класу рахунків.

Повна собівартість визначати як суму виробничої собівартості, адміністративні витрати та витрат на збут.

Прийняти за базу розподілу загальновиробничих витрат:

- між витратами і собівартістю - обсяг виробництва;

- між об'єктами витрат - заробітну плату.

За нормальну потужність прийняти обсяг випуску продукції, що дорівнює 4000 метрів умовної продукції, при якому загальна сума загальновиробничих витрат дорівнює 50000 грн., з яких 40000 грн. – змінні витрати, 10000 грн. – постійні.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за наступними статтями:

а) змінні загальновиробничі витрати:

* витрати на поточний ремонт основних засобів;
* витрати на охорону праці;
* витрати на електроенергію;
* знос малоцінних і швидкозношувальних предметів;
* комунальні послуги;
* страхування ризиків;
* інформаційні послуги;
* витрати матеріалів;
* заробітна плата працівників, які займаються ремонтом обладнання, і відрахування на соціальні заходи;
* компенсаційні та заохочувальні виплати робітникам основного виробництва;
* витрати на відрядження робітників цехового персоналу;
* інші витрати;

б) постійні загальновиробничі витрати:

* амортизація основних засобів;
* заробітна плата робітників, які обслуговують виробниче обладнання;
* відрахування на соціальні заходи;
* опалення;
* витрати на гігієну і санітарію;
* медичне страхування працівників;
* витрати на операційну оренду;
* амортизація нематеріальних активів;
* інші витрати.

Облік адміністративних витрат здійснювати за таким переліком статей:

* зарплата адміністративно-управлінського персоналу;
* відрахування на соціальне страхування;
* амортизація основних засобів загальногосподарського призначення;
* витрати на операційну оренду об'єктів основних засобів;
* амортизація нематеріальних активів, які мають загальногосподарське призначення;
* витрати на відрядження працівників адміністративної сфери;
* витрати на банківські послуги;
* витрати на аудиторські і юридичні послуги;
* утримання автотранспорту загальногосподарського призначення;
* витрати на охорону;
* податки, обов'язкові збори та платежі;
* поштові і канцелярські витрати;
* інші витрати.

Облік витрат на збут здійснювати за такими статтями:

* заробітна плата персоналу, який займається збутом продукції;
* відрахування на соціальні заходи;
* транспортні витрати;
* претензії, збитки покупців;
* створення гарантійного резерву;
* витрати на рекламу, пов'язану зі збутом;
* інші витрати.

Дебіторську заборгованість визнавати активом, якщо існує імовірність отримання підприємством економічної вигоди та може бути достовірно визначена сума цієї дебіторської заборгованості. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги вносити у підсумок балансу за чистою реалізаційною вартістю, яка дорівнює сумі дебіторської заборгованості за відніманням безнадійних боргів.

Резерв сумнівних боргів визначати виходячи з платоспроможності окремих дебіторів.

Грошовими коштами та їхніми еквівалентами в фінансовій звітності, вважати грошові кошти на розрахунковому рахунку, в касі підприємства, грошові кошти у русі.

Резерви майбутніх витрат і платежів створювати за наступними витратами: попередньо сплачена орендна плата, суми за підписки на періодичні видання, попередньо сплачені рекламні послуги та всі інші витрати, які стосуються наступного звітного періоду.

До складу доходів наступних періодів включати суми доходів, які нараховані протягом поточного або попередніх звітних періодів, а також ті, що будуть визначені в наступних звітних періодах.

Здійснювати облік податків та відрахувань відповідно до діючого законодавства України.

## Розвиток бухгалтерського обліку фінансових результатів

Розвиток обліку фінансових результатів нерозривно пов'язаний з історією розвитку усього бухгалтерського обліку, оскільки протягом усього періоду розвитку бухгалтерського обліку визначення результату діяльності було одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку.

Спочатку бухгалтерський облік виникнув лише як практична діяльність (рахівництво). Становлення ж бухгалтерського обліку, як науки, пов'язане з ім'ям італійського математика Луки Пачолі (1445-1515 рр.) [25] Саме ним був введений основний елемент бухгалтерського обліку - подвійний запис, докладний опис і переваги використання якого Лука Пачолі зробив у своїй книзі, виданій ще в 1494 р.

У середні віки бухгалтерський облік вівся виключно в книгах, звідси і походить сучасна назва професії бухгалтер [BuchHalter] з німецького "держатель книг". [25] У цей період бухгалтерський облік розглядався здебільшого як галузь адміністративного права і тому предметом бухгалтерський обліку вважалося практична реалізація адміністративних функцій будь-якої організації.

З початку 19 століття відбулося становлення методологічних основ бухгалтерського обліку, як науки, при цьому однією з найголовніших задач обліку вважалося забезпечення ефективності діяльності, тобто її фінансових результатів. Так, один з засновників наукової методології бухгалтерського обліку, Франчесько Віллі (1801-1844 рр.) вважав, що: "Мета бухгалтерського обліку - це контроль організації господарства і майна. Контроль же призначений для збереження цінностей і ефективного їх використання, розкриття резервів, забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах." [25]

У кінці 19 столітті сталося повне розділення теорії і практики бухгалтерського обліку, з'явилися перші обчислювальні апарати, посилилися економічні аспекти обліку, бухгалтерський облік зблизився зі статистикою.

У 19 столітті в Російській Імперії, до складу якої в той час входила Україна, бухгалтерський облік також отримав активний розвиток. Велика увага приділялася різним обліковим регістрам, на основі яких робився аналіз. Сукупність цих регістрів складала форму рахівництва. У цей час баланс ставав об'єктом економічного аналізу. Сам же бухгалтерський облік визначався К. І. Арнольдом (один з фундаторів науки про бухгалтерській облік в Росії) як наука, що займається об'єктивним звіренням приходу та витрат, що підкреслювало виключно важливу роль обліку фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку ще в ті часи. [25]

За часів існування СРСР промисловість, як і інші галузі народного господарства, здійснювали свою діяльність відповідно до плану, розробленого центральними органами управління.

В умовах планової економіки правління виробництвом важливе значення набував оперативний облік та жорсткий контроль за виконанням плану виробництва, відвантаження продукції та плану прибутку підприємства.

Для обліку прибутків та збитків передбачався рахунок 99 "Прибутки та збитки", на якому щомісяця відображалися прибутки або збитки від реалізації продукції, матеріальних цінностей та послуг. Кінцеве сальдо рахунку 46 "Реалізація" в промисловості (на відміну від інших галузей народного господарства) наприкінці кожного місяця списувалося на рахунок 99 "Прибутки та збитки". Загальна сума прибутку могла бути збільшеною або зменшеною за рахунок так званих позавиробничих доходів та втрат, які відображалися безпосередньо на рахунку 99 "Прибутку та збитки", обминаючи рахунок 46 "Реалізація". Позареалізаційні доходи були результатом самостійної господарської діяльності підприємства.

Таким чином, на рахунку 99 "Прибутки та збитки" відображалися всі прибутки та збитки, як від реалізації продукції, робіт, послуг та матеріальних цінностей, так і позареалізаційні доходи та втрати за підсумками місяця.

Сума чистого прибутку (збитку) показувалася у річному звіті підприємств нерозподіленою. Її розподілення відбувалося тільки після затвердження річного звіту. Платежі та відрахування від прибутку відображалися на рахунку 80 "Відвернуті кошти за рахунок прибутку" протягом усього року.

Плановий прибуток розподілявсь у наступному порядку: в першу чергу здійснювалися внески до бюджету (плата за основні та зворотні засоби, проценти за банківські кредити); потім прибуток спрямовувався до заохочувальних фондів (матеріального заохочування, соціально-культурного заохочування, фонду розвитку виробництва); частина прибутку, яка залишалася після цього розподілу, використовувалася на фінансування централізованих капітальних вкладень, збільшення власних активів підприємства, покриття витрат від експлуатації житлово-комунального господарства та інших витрат в межах сум, які передбачалися планом. Значна частина прибутку перераховувалася вищестоящим організаціям. Різниця між загальною сумою прибутку та перерахованими вище платежами і відшкодуваннями становила вільний залишок прибутку, який направлявся до бюджету.

Понадплановий прибуток використовувався об'єднаннями та підприємствами на перерахування до бюджету плати за основні фонди та зворотні засоби, фіксованих платежів, сплату відсотків за банківські позики, на поповнення фондів матеріального заохочування, соціально-культурних заходів, на житлове будівництво, розвиток виробництва, виплату премій та інші потреби. Різниця між загальною сумою понадпланового прибутку та відповідними платежами і відрахуваннями спрямовувалася до бюджету як внесок залишку понадпланового прибутку. В результаті розподілення прибутки минулого року списувалися з балансу, а рахунки 80 "Відвернуті кошти за рахунок прибутку" та 99 "Прибутки та збитки" закривалися.

Розвиток ринкових відносин, розпад СРСР та здобуття Україною в 1991 році незалежності висунули нові вимоги щодо організації бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року було затверджене положення "Про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні". Це положення не просто замінили ряд існуючих раніше нормативних документів щодо організації бухгалтерського обліку, а й відобразило ті зміни, які відбулися за умов формування ринкових відносин.

В умовах ринкових відносин прибуток виступає найважливішим показником господарської діяльності підприємства, які розрізнюють балансовий прибуток, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства (чистий прибуток), оприбуткований прибуток.

Для узагальнення інформації про формування та використання фінансових результатів діяльності підприємства у звітному періоді прибутки та збитки протягом всього року був призначений рахунок 80 "Прибутки та збитки" . За дебетом цього рахунку відображалися збитки, а за кредитом - прибутки підприємства.

Порівнювання дебетового та кредитового оборотів за звітний період показувало фінансовий результат звітного періоду - балансовий прибуток або збиток. Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період виражався у сумі отриманого прибутку або збитку. Доходи, які підприємство отримувало від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг відображається в обліку на кредиті рахунку 46 "Реалізація" в кореспонденції з дебетом рахунку 50 "Каса", 76 "Розрахунки з різними дебіторами й кредиторами", 62 "Розрахунки з покупцями й замовниками", 61 "Розрахунки по авансам".

На дебетом рахунку 46 "Реалізація" також списувалися витрати на збут продукції, товарів, робіт, які були зібрані за дебетом рахунок 43 "Позавиробничі витрати"; вартість реалізованої продукції в оптових цінах підприємства, яка обліковувалась за дебетом рахунку 45 "Товари відвантажені".

Щомісяця різниця між кредитовим та дебетовим оборотами за рахунком 46 "Реалізація" списувалася на рахунок 80 "Прибутки та збитки". Під час визначення прибутку від реалізації продукції в її складі враховуються субсидії з бюджету на державне регулювання цін, покриття збитків підприємства.

Прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства (чистий прибуток), уявляє собою різницю між балансовим прибутком та податковими платежами з нього.

Здійснені протягом звітного року за рахунок прибутку відрахування податків та інших обов'язкових платежів до державного бюджету, відрахування до фондів економічного стимулювання та спеціального призначення, погашення довгострокових кредитів, спрямовування прибутку на капітальні вкладення, нарахування дивідендів та відображалися за дебетом рахунку 81 "Використання прибутку".

Інформація про формування фінансових результатів діяльності підприємства у звітному місяці відображалася в журналі-ордері №15 за кредитом рахунку 80 "Прибутки та збитки ". Аналітичний облік рахунку 80 здійснювався відповідно до кожної статті прибутків та збитків у вигляді накопичувальної відомості, відкритої на звітний рік.

Сучасні тенденції розвитку міжнародної економічної інтеграції, та прагнення України гідно увійти до міжнародної економічної спільноти дали поштовх для впровадження на території України Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Переведення бухгалтерського обліку в Україні на загальноприйняті в міжнародній практиці принципи бухгалтерського обліку викликав введення в національну теорію і практику облікової політики нових правил, якими слід керуватися під час вимірювання, оцінки і реєстрації господарських операцій та під час відображення їхніх результатів у фінансовій звітності. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності тепер виступає надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, рух грошових коштів та результати діяльності підприємства, відповідно вимогам МСБО.

Постановка такої цілі вимагала реформування всіх напрямків бухгалтерського обліку, в тому числі обліку фінансових результатів. Ось чому зараз, згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, для відображення доходів та витрат Планом рахунків передбачений, широкоприйняті у світовій практиці, окремі класи рахунків: клас 7 "Доходи та результати діяльності" та клас 9 "Витрати діяльності".

Рахунки класу 7, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного періоду за кредитом відображають суми доходів разом з непрямими податками, включеними у ціну продажу, за дебетом - суми непрямих податків та списання чистого доходу, який відноситься на рахунок 79 "Фінансові результати".

Таким чином, за кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунки обліку витрат, а також суми нарахованого податку на прибуток. При цьому кожний з рахунків обліку доходів та витрат списується безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати" окремою проводкою.

Для накопичення чистого прибутку підприємства в Плані рахунків передбачений окремий рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", за кредитом якого відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, а за дебетом - збитки та використання прибутку.

Реформування обліку фінансових результатів та побудова нового Плану рахунків пов'язана і з новою формою звіту про фінансові результати, в якому доходи та витрати підприємства відображаються в окремих рядках, відповідно до видів діяльності (див. розділ 1.2).

Інформація про доходи та витрати переноситься до Звіту про фінансові результати з Журналів № 6, який ведеться за кредитом рахунків доходів та № 5 і № 5А, які призначені призначених для накопичування інформації про витрати звітного періоду. Взаємозв'язок структури нового Плану рахунків зі інших формами звітності дозволяє безпосередньо переносити суми з бухгалтерських рахунків до відповідних рядків фінансової звітності, завдяки чому спрощується процес заповнення звітності, та істотно розширюються можливості автоматизації цього процесу.

# ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

## Загальна характеристика форм і методів бухгалтерського обліку, які застосовуються на підприємстві

На підприємстві ТОВ "Клімат Індустрії" бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які передбачені чинним Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Отже, метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та упередженої інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності несе директор підприємства.

Для ведення бухгалтерський обліку на підприємстві ТОВ "Клімат Індустрії" використовується журнально-ордерна форма обліку.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють визначену систему взаємозв'язаних між собою облікових регістрів встановленої форми та змісту, які обумовлюють послідовність та способи облікових записів. Основними відокремлюючими ознаками, які визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, виступають: зовнішній вигляд і побудова облікових регістрів, взаємозв'язок регістрів синтетичного та аналітичного обліку, послідовність та техніка облікової організації.

Облікові регістри - це облікові документи (книги, відомості, журнали тощо), призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Сутність журнально-ордерної (або журнальної) форми обліку заключається у використанні для накопичення облікової інформації спеціальних облікових регістрів: журналів-ордерів[[1]](#footnote-1)\* та допоміжних відомостей.

Журнали уявляють собою багатографні регістри, які призначені для відображення кредитових зворотів одного або декількох рахунків, за кредитом яких відкривається журнал, при цьому сума кредитового обороту вказується в тій графі, в якій наведений рахунок, що кореспондує з головним рахунком за дебетом.

Те що, журнали побудовані за кредитовою ознакою, відповідно до окремих синтетичних рахунків, спрощує визначення кредитового обороту рахунків. Загальний дебетовий оборот за синтетичним рахунком розраховуються як сума дебетових зворотів за цим рахунком з кількох журналів. Всі записи у журналах здійснюються в хронологічному порядку.

Відповідно до Методологічних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, які затверджені Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2001 р., журнально-ордерна (або журнальна) форма обліку містить наступні облікові регістри:

Журнал № 1 використовується для обліку грошових коштів, ведеться за кредитом рахунків 30, 31, 33.

До журналу № 1 ведуться допоміжні відомості:

*відомість № 1.1* за дебетом рахунку 30;

*відомість № 1.2* за дебетом рахунку 31;

*відомість № 1.3* за дебетом рахунку 33;

Журнал № 2 використовується для обліку довгострокових та короткострокових банківських позик, цей журнал ведеться за кредитом рахунків 50, 60;

Журнал № 3 використовується для загального обліку розрахунків, довгострокових та короткострокових зобов'язань, ведеться за кредитом рахунків 16, 17, 34, 36, 37, 38, 51, 52, 53, 54, 55, 61, 62, 63, 64, 67, 68, 69.

Розділ І Журналу № 3 "Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків та резерву сумнівних боргів" ведеться за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68;

Розділ ІІ Журналу № 3 "Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань" ведеться за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69.

До журналу № 3 ведуться допоміжні відомості:

*відомість № 3.1* "Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками";

*відомість № 3.2* "Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами";

*відомість № 3.3* "Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками";

*відомість № 3.4* "Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів";

*відомість № 3.5* "Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями";

*відомість № 3.6* "Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом";

Журнал № 4 використовується для обліку необоротних активів та фінансових інвестицій, ведеться за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35.

Розділ І Журналу № 4 "Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів" ведеться за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19;

Розділ ІІ Журналу № 4 "Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів" ведеться за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35.

До журналу № 4 ведуться допоміжні відомості:

*відомість № 4.1* "Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій";

*відомість № 4.2* "Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій";

*відомість № 4.3* "Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів";

Журнали № 5, № 5А використовуються для обліку витрат.

Розділ І Журналів № 5, № 5А ведеться за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99;

Розділ ІІ Журналів № 5, № 5А ведеться за кредитом рахунків з Журналів № 1, № 2, № 3, № 4, № 6;

Розділ ІІІ Журналу № 5 ведеться за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91;

Розділ ІІІ А Журналу № 5А ведеться за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91;

Розділ ІІІ Б Журналу № 5А ведеться за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66;

Розділ ІV Журналів № 5, № 5А ведеться за аналітичними даними до рахунку 28.

До Журналів № 5, № 5А ведеться допоміжна *відомість № 5.1* "Відомість аналітичного обліку запасів";

Журнал № 6 використовується для обліку доходів та результатів діяльності, ведеться за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79. Аналітичні відомості про доходи містяться у розділі ІІ "Аналітичні дані про доходи";

Журнал № 7 використовується для обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань, ведеться за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49.

До журналу № 7 ведуться допоміжні відомості:

*відомість № 7.1* "Відомість аналітичних даних рахунку 42 (Додатковий капітал)";

*відомість № 7.2* "Відомість аналітичних даних рахунку 44 (Нерозподілені прибутки, непокриті збитки)";

*відомість № 7.3* "Відомість аналітичних даних рахунку 47 (Забезпечення наступних витрат та платежів)";

Відомість 8 "Відомість позабалансового обліку";

Головна книга.

Крім того, дана форма обліку передбачає ведення *реєстру депонованої заробітної платні*, *бухгалтерської довідки* та *аркушу-розшифровки*.

Ведення облікових регістрів та контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням, що найменше, коду класу рахунків й коду синтетичного рахунку.

Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація) аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися та змінюватися. У випадках, коли потрібну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах забезпечити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках), з яких підсумки записуються до журналів. При цьому аналітичні дані в облікових регістрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом.

Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, та з відомостями. На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру.

Загальна схема організації цієї форми обліку представлена на наведеному нижче рисунку:

Рисунок 2.1

Схема організації журнальної форми обліку

В облікових регістрах підчистки і необумовлені виправлення тексту та цифрових даних не допускаються. Помилки в облікових регістрах виправляються коректурним способом, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим наводиться правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом "виправлено" та підтверджено підписами осіб, що підписали цей регістр, із зазначенням дати виправлення. Помилки в облікових регістрах за звітний рік, що виявлені після записів підсумків облікових регістрів у Головну книгу, виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання Бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або у дужках, а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до регістру бухгалтерського обліку і Головної книги у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума та відповідна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Первинні документи

Допоміжні групувальні відомості (книги)

Журнали

Картотека окремих аналітичних рахунків

Головна книга

Звітність

Відомості окремих аналітичних рахунків

Послідовність облікових записів

Звіряння підсумків

Виправлення помилок, які відносяться до минулих років, оформлюється Бухгалтерською довідкою, де наводиться зміст помилки, відповідна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. У місяці складання бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку.

Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

Підсумкові записи з журналів після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, переносяться до Головної книги за кожним рахунком окремо. Сума підсумків Журналу за горизонтальним підрахунком (сума рядків) дорівнює сумі підсумків цього самого Журналу за вертикальним підрахунком (сума граф).

Регістри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а регістри, що, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, - у відповідних вимірниках іноземної валюти. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналу.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності.

## Аналітичний та синтетичний облік фінансових результатів

Оскільки фінансові результати становлять різницю між доходами та витратами, то облік фінансових результатів безпосередньо пов'язаний з обліком доходів та витрат. Отже, розглянемо спочатку облік доходів.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", норми якого поширюються на усі підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім бюджетних організацій).

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід" дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Визнані доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

* покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
* підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
* сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
* є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо дохід був пов'язаний з наданням послуг, то він визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

* можливості достовірної оцінки доходу;
* імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
* можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
* можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

При цьому оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться шляхом вивченням виконаної роботи; за допомогою визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; або шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

У разі, коли дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазнані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Якщо цільове фінансування отримане як компенсація витрат (або збитків), яких вже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних із цим витрат, воно визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо є імовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією та дохід може бути достовірно оцінений.

Проценти - це плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті - це платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Дивіденди - це частина чистого прибутку, яка розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Вищенаведені доходи мають визнаватися у такому порядку:

* проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
* роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
* дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Відповідно до П(С)БО 15 [13] не визнаються доходами наступні надходження від інших юридичних та фізичних осіб:

* сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
* сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
* сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
* сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
* сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
* надходження, що належать іншим особам.

Згідно з П(С)БО 15 критерії визнання доходу, які ним передбачені, мають застосовуються окремо до кожної господарської операції (дії або події, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства). Проте ці критерії можна застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це випливає із суті такої господарської операції (операцій).

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" [16] справедливою вартістю вважається вартість, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Для обліку доходів Планом рахунків передбачений окремий клас рахунків: клас 7 "Доходи і результати діяльності ".

Таким чином, рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності" призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. На рахунках цього класу, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для обліку доходів призначений Журналі № 7, який ведеться за кредитом усіх рахунків доходів.

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

701 "Дохід від реалізації готової продукції", за яким збирається інформація про доходи від реалізації готової продукції;

702 "Дохід від реалізації товарів", на якому підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів;

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", на якому підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу (Дт 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" - Кт 70 "Доходи від реалізації" – відображається реалізація товарів, робіт або послуг), за дебетом – належна сума непрямих податків: акцизного збору, податку на додану вартість та інших платежів, передбачених законодавством (Дт 70 - Кт 64 "Розрахунки за податками й платежами"); суми, які отримуються підприємством на користь комітента або принципала (Дт 70 - Кт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами", якщо комітент чи принципал є юридичною особою, або Дт 70 - Кт 377, якщо комітент чи принципал – фізична особа); повернуті перестраховиками частки страхових платежів, страхових внесків, страхових премій (Дт 70 -Кт 49 "Страхові резерви"); результат зміни резервів незароблених премій у страхових організаціях (Дт 70 - Кт 497 "Результат зміни резервів незароблених премій"); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 70 - Кт 79).

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством.

704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (Дт 704 - Кт 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"). За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати"(Дт 79 - Кт 79).

На рахунку 71 "Інший операційний дохід" ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться:

* доходи від реалізації іноземної валюти;
* доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
* доходи від операційної оренди активів;
* доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;
* суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення;
* доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;
* відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
* суми одержаних грантів та субсидій;
* інші доходи від операційної діяльності.

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки:

711 "Дохід від реалізації іноземної валюти", на якому збирається інформація про доходи від реалізації іноземної валюти (Дт 311 - Кт 711);

712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів", на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів: виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо (Дт 36, 377 - Кт 712);

713 "Дохід від операційної оренди активів", на якому збирається інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є метою створення підприємства (Дт 373 - Кт 713);

714 "Дохід від операційної курсової різниці", на якому збирається інформація про доходи від курсових різниць за активами та зобов’язаннями підприємства, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства;

715 "Одержані штрафи, пені, неустойки", на якому збирається інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків (Дт 31 - Кт 715);

716 "Відшкодування раніше списаних активів", на якому узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів (Дт 10, 11, 12, 14, 15, 20, 22 - Кт 716);

717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості", на якому узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності (Дт 60, 61, 62, 63 - Кт 717);

718 "Одержані гранти та субсидії", на якому узагальнюється інформація про отримані підприємством гранти, асигнування та субсидії (Дт 31 - Кт 718);

719 "Інші доходи від операційної діяльності", на якому збирається інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо.

Таким чином, за кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів та обов’язкових платежів (Дт 71 - Кт 64 "Розрахунки за податками й платежами")) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 71 - Кт 79).

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" призначений для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" має такі субрахунки:

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства", на якому узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків або зростання власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій: переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо (Дт 14 - Кт 721);

722 "Дохід від спільної діяльності", на якому узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій: переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо (Дт 14 - Кт 722);

723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства", на якому узагальнюється інформація про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій: переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо (Дт 141, 142 - Кт 723);

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 71 - Кт 79);

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним окремим об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" має такі субрахунки:

731 "Дивіденди одержані", на якому узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними (Дт 31 - Кт 731).

732 "Відсотки одержані", на якому узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо (Дт 31, 373 - Кт 732).

733 "Інші доходи від фінансових операцій" узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи".

За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 73 - Кт 79).

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об’єктами інвестування.

Рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки:

741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій", на якому збирається інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій (Дт 31 - Кт 741);

742 "Дохід від реалізації необоротних активів", на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів (Дт 377 - Кт 742);

743 "Дохід від реалізації майнових комплексів", на якому збирається інформація про доходи від реалізації майнових комплексів (Дт 377 - Кт 743);

744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", за яким збирається інформація про курсові різниці за активами та зобов’язаннями в іноземній валюті, які пов’язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства (Дт 31 - Кт 744);

745 "Дохід від безоплатно одержаних активів", на якому узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних активів (Дт 20, 21, 22, 28 - Кт 745). У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням (Дт 424 - Кт 745);

746 "Інші доходи від звичайної діяльності", на якому узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Таким чином, за кредитом рахунку 74 "Інші доходи" відбивається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів та обов’язкових платежів (Дт 74 - Кт 64)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 74 - Кт 79).

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" застосовується для відображення доходів, які виникнули внаслідок надзвичайних подій.

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" має такі субрахунки:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій", на якому відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій (Кт 31, 37, 50, 60 - Дт 751);

752 "Інші надзвичайні доходи", на якому відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій (Кт 30, 31, 37, 50, 60 - Дт 751).

Рахунок 76 "Страхові платежі" призначено виключно для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування.

За кредитом рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". Крім того, за кредитом рахунку 76 "Страхові платежі" відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" (Дт 76 - Кт 703).

Рахунок 79 "Фінансові результати" призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

791 "Фінансовий результат від основної діяльності", за яким визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Іншій операційний дохід"), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності");

792 "Результат фінансових операцій", за яким визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 "Фінансові витрати" та 96 "Втрати від участі в капіталі";

793 "Результат від іншої звичайної діяльності", за яким визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 "Інші витрати";

794 "Результат надзвичайних подій", за яким визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" (Дт 441 - Кт 79 - у разі одержання прибутку, Дт 442 - Кт 79 - у разі збитків).

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", субрахунки рахунку 79 з дебетом відповідних рахунків класу 8, які у свою чергу кореспондують з кредитом рахунків 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція" та інших рахунків класу 2 "Запаси", а також з кредитом рахунків класу 1 "Необоротні активи" та класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи".

Тепер розглянемо другу важливу складову чистину визначення фінансових результатів – витрати.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", яке застосовується всіма підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Отже, відповідно до П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Таким чином, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати повинні визнаватися витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. У випадку, коли актив може забезпечувати одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Згідно з П(С)БО 16 не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

* платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
* попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
* погашення одержаних позик;
* інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не виступають у вигляді зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
* витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 до складу витрат відносяться:

* собівартість реалізованих товарів, яка визначається за принципом фактичної історичної собівартості згідно з П(С)БО 9 "Запаси";
* собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) яка складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат;
* витрати, які пов'язані з операційною діяльністю та не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), вони складаються з адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;
* фінансові витрати, до яких відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;
* інших витрат, до складу яких включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг);
* податки на прибуток, які визнаються витратами відповідно до Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток";
* надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства щодо операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та про витрати за надзвичайним подіями у синтетичному обліку використовуються рахунки класу 9 "Витрати діяльності".

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 "Фінансові результати".

Облік кредитових оборотів за рахунками 9 класу ведеться в Журналі № 5 (№ 5А). За рахунками 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 облік ведеться у розділі І цього Журналу, а за рахунком 91 - у розділі ІІІ Журналу № 5 (№ 5А).

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (Дт 90 - Кт 23, 26, 28, що відображається у розділі ІІІ Журналу № 5 / № 5А), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 79 - Кт 90).

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 такі субрахунки:

901 "Собівартість реалізованої готової продукції", за дебетом якого ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції (Дт 901 - Кт 26);

902 "Собівартість реалізованих товарів", за дебетом якого відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (Дт 902 - Кт 28);

903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", за дебетом якого ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг (Дт 903 - Кт 23).

На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних у звітному періоді загальновиробничих витрат (Дт 91 - Кт 13, 20, 21, 22, 26, 39, 66, 65), за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" (Дт 23 - Кт 91) та 90 "Собівартість реалізації" (Дт 90 - Кт 91).

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається загальна сума загальногосподарські витрати, які пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат (Дт 92 - Кт 13, 20, 21, 22, 26, 39, 66, 65), за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 79 - Кт 92).

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов’язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов’язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (Дт 93 - Кт 13, 20, 22, 28, 37, 39, 63, 65, 66), за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 79 - Кт 93).

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, витрати на ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має наступні субрахунки:

941 "Витрати на дослідження і розробки", на якому ведеться облік витрат, пов’язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";

942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти", за яким відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації;

943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів", за яким ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів: сировини, матеріалів, відходів тощо (Дт 943 - Кт 20, 21, 22);

944 "Сумнівні та безнадійні борги", за яким узагальнюється інформація з нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов’язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг (Дт 944 - Кт 38);

945 "Витрати від операційної курсової різниці", за яким ведеться облік втрат за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

946 "Втрати від знецінення запасів", за яким ведеться облік втрат, пов’язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [12] (Дт 946 - Кт 20, 21, 22, 26, 28);

947 "Нестачі і втрати від псування цінностей", за яким ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації, якщо на час установлення нестачі винуватця не встановлено (Дт 947 - Кт 20, 21, 22, 26, 28). Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи";

948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" , за яким ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;

949 "Інші витрати операційної діяльності" узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

За дебетом рахунку 94 відображається сума визнаних витрат (Дт 94 - Кт 13, 20, 22, 37, 39, 63, 65, 66), за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 79 - Кт 94).

На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки:

951 "Відсотки за кредит", на якому ведеться облік витрат, пов’язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків (Дт 951 - Кт 684);

На субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" ведеться облік витрат, пов’язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов’язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 "Інвестиції".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки:

961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства", за яким ведеться облік втрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків або зменшення власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо);

962 "Втрати від спільної діяльності", за яким ведеться облік витрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо);

963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства", за яким ведеться облік витрат, пов’язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків або зменшення їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.

Рахунок 97 "Інші витрати" має такі субрахунки:

971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій", на якому відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією (Дт 971 - Кт 14).

972 "Собівартість реалізованих необоротних активів", на якому відображається залишкова вартість реалізованих необоротних активів на дату їх реалізації (Дт 972 - Кт 10, 11, 12) та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією (Дт 972 - Кт 20, 22, 63, 65, 66, 685);

973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів", на якому відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією;

974 "Втрати від неопераційних курсових різниць", на якому відображаються втрати за активами й зобов’язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", на якому відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів (Дт 975 - Кт 10, 11, 12, 15) і фінансових інвестицій (Дт 975 - Кт 14);

976 "Списання необоротних активів", за дебетом цього субрахунку відображається залишкова вартість списаних необоротних активів (Дт 976 - Кт 10, 11, 12,) та витрати, пов’язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж) (Дт 976 - Кт 20, 22, 63, 65, 66, 685);

977 "Інші витрати звичайної діяльності", на якому відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати";

Отже, за дебетом субрахунків 971-977 відображається відповідні суми визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 978 "Виплати страхових сум та страхових відшкодувань" відображаються виплати страхових сум та страхових відшкодувань. За дебетом субрахунку 978 відображаються страхові суми та страхові відшкодування, що виплачені страховиками за договорами страхування (перестрахування), за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати";

На субрахунку 979 "Перестрахування" ведеться облік витрат, що складаються із сум часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам за договорами перестрахування. За дебетом цього субрахунку відображаються суми часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам, за кредитом – відображаються повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) у разі дострокового припинення дії договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунку списується в кореспонденції з субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" (Дт 703 - Кт 979).

На рахунку 98 "Податки на прибуток" ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Рахунок 98 "Податки на прибуток" має такі субрахунки:

981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності", на якому ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування). Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат);

982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій", на якому ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від надзвичайних подій.

За дебетом рахунку 98 відображається нарахована сума податку на прибуток (Дт 98 - Кт 64), за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 (Дт 79 - Кт 98).

У разі, якщо податок на прибуток за бухгалтерським обліком перевищує аналогічний показник за податковим обліком, то сума такої різниці (за умови, що ця різниця має тимчасовий характер [15]) відображається проводкою: Дт 98 - Кт 54. Якщо ж сума податоку на прибуток за бухгалтерським обліком більша ніж величина податку за податковим обліком, то така різниця відповідно до вищезазначених умов оформлюється проводкою: Дт 17 - Кт 64.

На рахунку 99 "Надзвичайні витрати" ведеться облік втрат і витрат, пов’язаних з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Рахунок 99 "Надзвичайні витрати" має такі субрахунки:

991 "Втрати від стихійного лиха", на якому ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо);

992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій", на якому ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві;

993 "Інші надзвичайні витрати", на якому ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

За дебетом рахунку 99 відображається сума визнаних витрат (Дт 99 - Кт ), за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати" (Дт 79 - Кт 99).

Для обліку відображення інформації про фінансових результатів (прибутків або збитки) за звітній та попередні періоди, а також про їх використання, Планом рахунків передбачений окремий синтетичний рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) ведеться в Журналі № 7, для визначення дебетового обороту за рахунком 44, а також для аналітичного обліку прибутків (збитків) за цим рахунком до Журналу № 7 ведеться допоміжна відомість № 7.2.

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

441 "Прибуток нерозподілений", за яким відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку. За кредитом цей рахунок кореспондує лише з дебетом рахунку 79 "Фінансовий результат" (Дт 79 - Кт 441); цією кореспонденцією списується чистий прибуток, який був отриманий у звітному періоді;

442 "Непокриті збитки", на якому відображаються непокриті збитки. За дебетом цей рахунок кореспондує лише з кредитом рахунку 79 "Фінансовий результат" (Дт 442 - Кт 79); цією кореспонденцією списується збиток звітного періоду. Списання збитків здійснюється за кредитом рахунку 442 "Непокриті збитки" за рахунок нерозподіленого прибутку (Дт 441 - Кт 442), резервного (Дт 43 - Кт 442), пайового (Дт 41 - Кт 442) чи додаткового капіталу (Дт 42 - Кт 442) тощо.

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді", на якому відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів) (Дт 443 - Кт 67 "Розрахунки з учасниками"), виплати за довгостроковими зобов'язаннями за облігаціями (Дт 443 - Кт 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"), відрахування з прибутку до резервного капіталу (Дт 443 - 43 "Резервний капітал") та інше використання прибутку в поточному періоді.

Отже, за кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Загальна схема визначення фінансового результату зображена у додатку № 1.

## Відображення практики бухгалтерського обліку на підприємстві

ТОВ «Клімат Індустрії» - недержавне колективне підприємство. Організаційно-правову основу підприємства визначає його юридичний статус, як товариства з обмеженою відповідальністю. Засновниками та акціонерами підприємства є фізичні особи.

Підприємство здійснює свою діяльність в наступних сферах:

* виробництво продукції виробниче-технічного призначення;
* будівництво;
* науково-дослідні, а також проектної роботи.

Асортимент продукції підприємства здебільшого складається з конструкцій трубопроводів, які мають різне технологічне призначення. Це, насамперед, трубопроводи високого та низького тиску, а також спіралешовні труби різних діаметрів. Спіралешовні труби виробляються з гаряче або холоднокатаного сталевого листа. Найбільш перспективним напрямком виробництва є виготовлення офланцованих трубопроводів, які здебільшого використовуються у шахтах для дегазації, водовідливу, організації протипожежної безпеки. Ці трубопроводи мають додаткові конструктивні властивості, які є необхідними для виробництв окремих галузей та особливо важливі за шахтних умов, наприклад, швидкість збирання-розбирання (трубопровід обладнаний фіксуючими фланцями не потребує зварювання, яке не можливе у вузьких гірничих виробках та у виробках з високою концентрацією метану), легкість транспортування (трубопровід виготовляється секціями, що мають довжину, яка необхідна замовнику). Висока антикорозійна стійкість трубопроводів, яка необхідна для багатьох підприємств хімічної, видобувної, металургійної та іншої промисловості, раніш досягалося за рахунок оцинкації труб, але в останні декілька років підприємство веде активне співробітництво з науково-технічними інститутами Донбасу, метою якого є впровадження нової технології виготовлення антикорозійного покриття труб з полімерних матеріалів. Ця технологія передбачає напилювання таких матеріалів з зовнішнього і з внутрішнього боків трубопроводу, який виготовляється. Підприємством також планується освоєння виробництва металевих гірничих стійок.

Організаційна структура підприємства складається з наступних відділів та служб:

* відділ матеріального постачання;
* виробничі цехи;
* відділ технологічного контролю;
* відділ збуту продукції;
* планово-нормативний відділ;
* бухгалтерія підприємства.

Підприємство очолює керівник (директор).

Загальна організаційна структура підприємства ТОВ "Клімат Індустрії" представлена на наведеному нижче рисунку.

Рисунок 2.2

Організаційна структура підприємства

Цех № 1

(60 працівників)

Цех № 2

(52 працівника)

Цех № 3

(46 працівників)

*Відділ матеріального постачання*

***Бухгалтерія***

*ВТК*

*Планово-нормативний відділ*

*Відділ збуту продукції*

Керівник підприємства

Цех № 4

(36 працівників)

Надходження сировини на підприємство відбувається за різними схемами відповідно до потреб підприємства в конкретний період часу: частіше за все це пряме придбання виробничих запасів у підприємств-виготовників (іноді підприємства користується послугами, що надаються третіми фірмами, тобто через посередників). В окремих випадках постачання сировини на підприємство може бути здійснено також за давальницькою схемою. За забезпечення підприємства сировиною несе відповідальність відділ матеріального забезпечення.

Проектна потужність підприємства нижче за досягнуту. Так за 2000 рік підприємством було вироблено продукції 44600 метрів трубопроводу на загальну суму 3947100 грн., проектна ж потужність обладнання підприємства дозволяє виробляти більш ніж 60000 метрів на рік.

Через економічну кризу значна частина галузевих конкурентів підприємства, якими переважно були ремонтно-механічні заводи, відмовилися від виробництва комплектних трубопроводів. Негнучкість виробничої структури цих підприємств призвела до великих накладних витрати при виробництві аналогічної продукції, тому зараз більшість РМЗ відмовилася від виробництва цієї продукції, тому що вона є для них нерентабельною.

У теперішній час серед основних конкурентів ТОВ «Клімат Індустрії» в області виготовлення трубопроводів можна визначити такі підприємства: Петровський, Селідовський, Червоно-гвардійський РМЗ, АТ «Буран», АТ «Гормаш». Але більшість з цих підприємств не складають істотної конкуренції ТОВ «Клімат Індустрії» через брак широкого асортименту продукції та недостатню спеціалізацію робочих цих підприємств.

Серед головних вимог до робітників підприємства(вони передусім зумовлені не дуже великим штатом працюючих) «Клімат Індустрії», можна визначити наступні: висока продуктивність труда; якісне виконання поставлених задач; універсальність робітників (їх здатність виконувати декілька видів робіт).

Обробка матеріалів здійснюється за допомогою плазморіжучих пристроїв, апаратів електродугового зварювання у середовищі оксиду вуглеводу (CO2). На підприємстві також є обладнання з виробництва кривошовних труб, але зараз воно працює не на повну потужність. Механічна обробка труб також здійснюється за допомогою токарних, фрезерних та свердлувальних станків. Випробування матеріалів та готової продукції здійснюється в лабораторії (аналіз металу по хімічному складу, вхідний контроль) та на гідровипробувальному стенді.

Основні техніко-економічні показники підприємства наводяться у розділі 3 цієї роботи (див. таблицю 3.1).

Бухгалтерія підприємства "Клімат Індустрії" має централізовану організаційну структуру, тобто бухгалтерія підприємства складається з декількох відділів, кожний з яких відповідає за окрему сферу обліку, при цьому усіх відділи безпосередньо підпорядковані Головному бухгалтеру підприємства.

Загальна організаційна структура бухгалтерії підприємства ТОВ "Клімат Індустрії" зображена на наведеному нижче рисунку.

Структура бухгалтерії підприємства складається з наступних відділів та облікових груп:

* група обліку основних засобів;
* група обліку виробничих запасів;
* група обліку розрахункових і касових операцій;
* група обліку матеріальних витрат і калькуляції собівартості;
* група зведеного обліку.

Рисунок 2.3

Організаційна структура бухгалтерії

Групою обліку основних засобів ведеться облік основних засобів та нематеріальних активів підприємства. До обов'язків обліковців цієї групи входить: синтетичний та аналітичний облік власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів основних засобів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів; облік нематеріальних активів; нарахування та облік зносу (амортизації) основних засобів та нематеріальних активів; контроль за станом незавершеного будівництва; аналіз ефективності використання основних фондів підприємства.

Група обліку розрахункових і касових операцій

Група обліку матеріальних витрат і калькуляції собівартості

Група обліку виробничих запасів

Група зведеного обліку

Група обліку основних засобів

**Головний бухгалтер**

Рух облікової інформації між структурними підрозділами бухгалтерії

Збір інформації для здійснення зведеного обліку по всіх структурних підрозділах бухгалтерії

Збір документації для здійснення централізованого обліку і контроль стану обліку в структурних підрозділах бухгалтерії

Групою обліку виробничих запасів ведеться синтетичний та аналітичний облік запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу. Крім того, до обов'язків цієї облікової групи входить синтетичний та аналітичний облік готової запасів готової продукції на складі та контроль за витрачанням матеріалів.

Група обліку розрахункових і касових операцій призначена для ведення обліку заробітної плати та її розподілення, безпосереднє здійснення обліку розрахунків з покупцями і постачальниками та обліку касових операцій підприємства. Крім того, цією обліковою групою здійснюється аналітичний та синтетичний облік дебіторської й кредиторської заборгованості та розраховується резерв сумнівних боргів.

Група обліку матеріальних витрат і калькуляції собівартості здійснює обробку та групування інформації щодо витрат підприємства відповідно до економічних елементів та калькуляційних статей та здійснює калькуляцію собівартості продукції. Цим обліковим підрозділом також здійснюється структурний аналіз собівартості продукції та контролюються відхилення від запланованих нормативів.

Група зведеного обліку здійснює зведення усієї облікової інформації щодо діяльності підприємства, визначає фінансових результатів та складає статистичну та фінансову звітність. Ця група також здійснює загальний аналіз ефективності господарської діяльності підприємства та контролює виконання виробничих планів та нормативів.

Бухгалтерія очолюється головним бухгалтером, який відповідає за стан та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. До обов'язків головного бухгалтеру підприємства "Клімат Індустрії", відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", входить:

* забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
* контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
* участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
* забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

З головним бухгалтером також повинен узгоджуватися прийом (призначення), переклад і звільнення матеріально відповідальних працівників.

Загальні відомості щодо обліку на підприємстві за грудень 2000 року відображені в облікових регістрах (журнал господарських операцій, шахова відомість, оборотна відомість), що наводяться нижче за текстом цієї роботи.

Журнал господарських операцій містить інформацію про здійснені протягом звітного періоду господарські операції, зміст яких заносяться до журналу у хронологічному порядку за відповідним порядковим номером. Щодо кожної господарської операції у журналі вказується її сума та відповідна кореспонденція рахунків. Підсумок з журналу господарських операцій повинний дорівнювати сумі дебетовому та кредитовому обороту з оборотної відомості.

Таблиця 2.1

Журнал господарських операцій

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Зміст господарських операцій | Первинні документи | №  Жур-налу | Сума | № кор. рахунку | |
| Д | К |
|  | Оприбутковані придбані у постачальників матеріали:  сировина  комплектуючі вироби  будівельні матеріали  разом | Рахунки № 361, № 363, № 365 | № 3  (I) | 52000  11200  8400  71600 | 201  202  205 | 631  631  631 |
|  | Відображений податковий кредит за рахунками постачальників матеріалів | Податкові накладні № 362, № 364, № 366 | № 3  (I) | 14320 | 641 | 631 |
|  | Акцептований рахунок транспортної організації за доставку матеріалів:  сировини  комплектуючих виробів  будівельних матеріалів  разом | Рахунок № 367 | № 3  (I) | 2615  563  422  3600 | 201  202  205 | 685  685  685 |
|  | Відображений податковий кредит за рахунком транспортної організації | Податкова накладна № 368 | № 3  (I) | 720 | 641 | 685 |
|  | Відпущено зі складу у виробництво:  сировина  комплектуючі вироби  МШП | ЛЗК № 412  ЛЗК № 413  Вимога № 414 | № 5  (III) | 82600  14400  4200 | 23  23  23 | 201  202  22 |
|  | Відпущено зі складу на обслуговування виробничого устаткування:  паливо  запасні частини  МШП | Вимога № 415  Вимога № 416  Вимога № 417 | № 5  (III) | 638  1800  3400 | 91  91  91 | 203  207  22 |
|  | Відпущено зі складу на адміністративні потреби:  паливо  будівельні матеріали  МШП | Вимога № 418  Вимога № 419  Вимога № 420 | № 5  (III) | 6200  1100  860 | 92  92  92 | 203  205  22 |
|  | Відпущено зі складу паливо на потреби збуту продукції підприємства | Вимога № 421 | № 5  (III) | 880 | 93 | 203 |
|  | Акцептовані рахунки за електроенергію, спожиту на:  потреби виробництва  загальновиробничі потреби  адміністративні потреби  потреби збуту продукції  разом | Рахунок № 369 | № 3  (I) | 7600  2800  1200  1100  12700 | 23  91  92  93 | 631  631  631  631 |
|  | Відображений податковий кредит по рахунках за електроенергію | Податкова накладна № 370 | № 3  (I) | 2540 | 641 | 631 |
|  | Нарахована заробітна плата виробничим робітникам за виготовлення продукції | Розрахункова відомість № 514 | № 5  (III) | 42200 | 23 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітну плату виробничих робітників:  до пенсійного фонду (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  до фонду страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 514 | № 5  (III) | 13504  1688  633 | 23  23  23 | 651  652  653 |
| Продовження таблиці 2.1  Журнал господарських операцій | Нарахована заробітна плата загальновиробничому персоналу підприємства | Розрахункова відомість № 515 | № 5  (III) | 14200 | 91 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітна плату загальновиробничого персоналу:  до пенсійного фонду (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  до фонду страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 515 | № 5  (III) | 4544  568  213 | 91  91  91 | 651  652  653 |
|  | Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства | Розрахункова відомість № 516 | № 5  (III) | 15600 | 92 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітна плату адміністративному персоналу:  до пенсійного фонд (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  до фонду страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 516 | № 5  (III) | 4992  624  234 | 92  92  92 | 651  652  653 |
|  | Нарахована заробітна плата робітникам відділу збуту продукції | Розрахункова відомість № 517 | № 5  (III) | 6400 | 93 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітна плату робітникам відділу збуту продукції:  до пенсійного фонду (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  до фонду страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 517 | № 5  (III) | 2048  256  96 | 93  93  93 | 651  652  653 |
|  | Зроблені відрахування до фонду забезпечення виплат відпусток:  виробничим робітникам  загально виробничому персоналу  адміністративному персоналу  працівникам відділу збуту | Розрахунок бухгалтерії | № 6 | 4680  1570  1730  710 | 23  91  92  93 | 471  471  471  471 |
|  | Придбане у машинобудівного заводу металообробляюче обладнання | Рахунок № 371 | № 3  (I) | 100000 | 152 | 631 |
|  | Відображений податковий кредит за придбанням металообробляючого обладнання | Податкова накладна № 372 | № 3  (I) | 20000 | 641 | 631 |
|  | Акцептований рахунок транспортної організації за доставку металообробляючого обладнання | Рахунок № 373 | № 3  (I) | 6000 | 152 | 685 |
|  | Відображений податковий кредит за рахунком транспортної організації | Податкова накладна № 374 | № 3  (I) | 1200 | 641 | 685 |
|  | Відпущено зі складу на монтаж придбаного металообробляючого обладнання:  будівельні матеріали  запасні частини | Вимога № 421  Вимога № 422 | № 5  (III) | 3400  4150 | 152  152 | 205  207 |
|  | Нарахована заробітна плата робітникам підприємства за монтаж обладнання | Розрахункова відомість № 518 | № 5  (III) | 1200 | 152 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітну плату робітників, нараховану за монтаж обладнання:  до пенсійного фонду (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  в фонд страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 518 | № 5  (III) | 384  48  18 | 152  152  152 | 651  652  653 |
|  | Змонтоване металообробляюче обладнання прийнято до експлуатації | ОЗ-1 № 126 | № 4  (II) | 115200 | 104 | 152 |
| Продовження таблиці 2.1  Журнал господарських операцій | Акцептований рахунок АТС за надані підприємству послуги зв'язку | Рахунок № 373 | № 3  (I) | 420 | 92 | 685 |
|  | Відображений податковий кредит за отриманим рахунком АТС | Податкова накладна № 374 | № 3  (I) | 84 | 641 | 685 |
|  | Відпущено зі складу запасні частини на ремонт виробничого устаткування | Вимога № 423 | № 5  (III) | 860 | 91 | 207 |
|  | Нарахована заробітна плата робітникам за ремонт виробничого устаткування | Розрахункова відомість № 518 | № 5  (III) | 400 | 91 | 661 |
|  | Зроблені нарахування на заробітну плату робітників, нараховану за ремонт виробничого устаткування:  до пенсійного фонд (32%)  до фонду соціального страхування (4%)  до фонду страхування на випадок безробіття (1,5%) | Розрахункова відомість № 518 | № 5  (III) | 128  16  6 | 91  91  91 | 651  652  653 |
|  | Акцептований рахунок рекламного агентства за надані рекламні послуги | Рахунок № 375 | № 3  (I) | 8000 | 93 | 685 |
|  | Відображений податковий кредит за рахунком рекламного агентства | Рахунок № 376 | № 3  (I) | 1600 | 641 | 685 |
|  | Одержаний короткостроковий банківський кредит | Виписка банку  № 560 | № 2 | 100000 | 311 | 601 |
|  | Перераховано з поточного рахунка грошові кошти до каси підприємства | ПКО № 256 | № 1 | 82000 | 301 | 311 |
|  | Видані з каси підзвітній особі грошові кошти | ВКО № 257 | № 1 | 800 | 372 | 301 |
|  | Підзвітною особою оформлена підписка на періодичні видання | Звіт підзвітної особи | № 3  (I) | 200 | 39 | 372 |
|  | Підзвітною особою придбані запасні частини | Звіт підзвітної особи | № 3  (I) | 400 | 207 | 372 |
|  | Відображений податковий кредит згідно зі звітом підзвітної особи | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 120 | 641 | 372 |
|  | Підзвітною особою був повернений залишок підзвітної суми | ПКО № 258 | № 3  (I) | 80 | 301 | 372 |
|  | Нарахований знос (амортизація):  устаткування, задіяне у виробництві продукції  обладнання, загальновиробничого призначення  основних фондів, адміністративного призначення  основних фондів, задіяних у збуті продукції | Розрахунок бухгалтерії | № 4  (I) | 17500  10350  4870  2080 | 23  91  92  93 | 131  131  131  131 |
|  | Нарахований знос (амортизація) нематеріальних активів | Розрахунок бухгалтерії | № 4  (I) | 800 | 92 | 133 |
|  | Акцептований рахунок за надані консультаційні послуги | Рахунок № 377 | № 3  (I) | 4600 | 92 | 685 |
|  | Відображений податковий кредит по рахунку за консультаційні послуги | Податкова накладна № 378 | № 3  (I) | 920 | 641 | 685 |
|  | Орендна плата за оренду приміщення адміністрації, яка була сплачена авансом у попередньому періоді, відноситься на витрати звітного періоду | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (III) | 4200 | 92 | 39 |
|  | Списується за рахунок резерву сумнівних боргів дебіторська заборгованість, яка була визнана безнадійною | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 24000 | 38 | 361 |
|  | Нараховані відсотки за довгостроковим банківським кредитом | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 10000 | 951 | 684 |
| Продовження таблиці 2.1  Журнал господарських операцій | Сплачені нараховані відсотки за довгостроковим банківським кредитом | Виписка банку  № 561 | № 1 | 10000 | 684 | 311 |
|  | Видані з каси грошові кошти працівнику підприємства на відрядження | ВКО № 259 | № 1 | 620 | 372 | 301 |
|  | Витрати на відрядження відповідно до авансового звіту включаються у склад адміністративних витрат | Авансовий звіт | № 3  (I) | 560 | 92 | 372 |
|  | Повернений до каси підприємства залишок підзвітної суми | ПКО № 260 | № 3  (I) | 60 | 301 | 372 |
|  | Надійшла передплата від покупців за продукцію підприємства | Виписка банку  № 562 | № 3  (I) | 54000 | 311 | 681 |
|  | Відображене податкове зобов'язання | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II) | 9000 | 643 | 641 |
|  | Повернений довгостроковий кредит банку | Виписка банку  № 563 | № 1 | 200000 | 501 | 311 |
|  | Акцептований рахунок провайдерської організації за користування мережею Internet | Рахунок № 379 | № 3  (I) | 200 | 92 | 685 |
|  | Відображений податковий кредит за рахунком провайдерської організації | Рахунок № 379 | № 3  (I) | 40 | 641 | 685 |
|  | Нараховані відсотки за короткостроковий банківським кредитом | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 4500 | 92 | 684 |
|  | Сплачені відсотки за короткостроковий банківським кредитом | Виписка банку  № 564 | № 1 | 4500 | 684 | 311 |
|  | Нарахована орендна плата за операційну оренду:  приміщення адміністрації підприємства  приміщення реалізаційного складу | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 800  640 | 92  93 | 685  685 |
|  | Сплачена нарахована орендна плата | Виписка банку  № 565 | № 1 | 1440 | 685 | 311 |
|  | Акцептований рахунок транспортної організації за транспортування готової продукції | Рахунок № 382 | № 3  (I) | 980 | 93 | 685 |
|  | Перерахована з розрахункового рахунку передплата постачальнику за паливо | Виписка банку  № 566 | № 1 | 18000 | 371 | 311 |
|  | Відображений податковий кредит за передплатою | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II) | 3000 | 641 | 644 |
|  | Надійшло передплачене паливо:  вартість палива  сума ПДВ | Прибутковий ордер № 115 | № 3  (I) | 15000  3000 | 203  644 | 631  631 |
|  | Списується сума передплати за паливо | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 18000 | 631 | 371 |
|  | З виробництва повернені на склад:  матеріали  комплектуючі вироби | Прибутковий ордер № 116,  № 117 | № 5  (III) | 4100  2600 | 201  202 | 23  23 |
|  | Зроблені відрахування до створеного резерву сумнівних боргів | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 8000 | 944 | 38 |
|  | Зроблені утримання із заробітної плати робітників підприємства:  подоходний податок  до пенсійний фонду (2%)  до фонду страхування на випадок безробіття (0,5%) | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II),  № 5  (III) | 14400  1600  400 | 661  661  661 | 641  651  653 |
|  | Виплачена заробітна плата працівникам підприємства | ВКО № 262 | № 1 | 62000 | 661 | 301 |
| Продовження таблиці 2.1  Журнал господарських операцій | Депонується не видана робітникам підприємства заробітна плата | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (III) | 1600 | 661 | 662 |
|  | Залишок грошових коштів каси перерахований на розрахунковий рахунок підприємства | Виписка банку  № 567 | № 1 | 18720 | 311 | 301 |
|  | Надійшла на склад з виробництва виготовлена продукція | Прибутковий ордер № 118 | № 5  (III) | 196488 | 26 | 23 |
|  | Списуються загальновиробничі витрати, які підлягають розподілу | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (III) | 41493 | 23 | 91 |
|  | Відпущена зі складу готова продукція за попередньою передплатою:  виставлений рахунок покупцям  сума податкового зобов'язання вилучається з доходу | Рахунок № 382, Розрахунок бухгалтерії | № 6,  № 3  (II) | 54000  9000 | 361  701 | 701  643 |
|  | Списується сума одержаного авансу (передплати) | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (I) | 54000 | 681 | 361 |
|  | Реалізована готова продукція підприємства, виставлений рахунок постачальникам | Рахунок № 383 | № 6 | 338340 | 361 | 701 |
|  | Сума податкового зобов'язання вилучається з суми доходу від реалізації | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II) | 56390 | 701 | 641 |
|  | Списується собівартість реалізованої продукції | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (III) | 195770 | 901 | 26 |
|  | Нараховані місцеві податки і збори:  комунальний податок  податок за землю  збір за використання водяних ресурсів | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II) | 1650  2140  1460 | 92  92  92 | 641  641  641 |
|  | Сплачені рахунки постачальників | Виписки банку  № 568, № 579,  № 580, № 581 | № 1 | 197160 | 631 | 311 |
|  | Сплачені рахунки інших кредиторів | Виписки банку  № 582, № 583,  № 584 | № 1 | 28364 | 685 | 311 |
|  | Отримані грошові кошти від покупців за реалізовану продукцію | Виписки банку  № 585, № 586,  № 587 | № 3  (I) | 384000 | 311 | 361 |
|  | З розрахункового рахунку перераховано заборгованість:  за податками  перед пенсійним фондом  перед фондом соціального страхування  перед фондом страхуванням на випадок безробіття | Виписки банку  № 588, № 589,  № 590 | № 1 | 44837  27200  3200  1600 | 641  651  652  653 | 311  311  311  311 |
|  | На фінансовий результат звітного періоду відноситься дохід від реалізації готової продукції | Розрахунок бухгалтерії | № 6 | 326950 | 701 | 791 |
|  | На фінансовий результат звітного періоду списуються:  собівартість реалізованої готової продукції  адміністративні витрати  витрати на збут  сумнівні та безнадійні борги  відсотки за кредит | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (I) | 195770  58740  23190  8000  10000 | 791  791  791  791  791 | 901  92  93  944  951 |
| Продовження таблиці 2.1  Журнал господарських операцій | Нарахований податок на прибуток | Розрахунок бухгалтерії | № 3  (II) | 11560 | 98 | 641 |
|  | Податок на прибуток відноситься на фінансовий результат | Розрахунок бухгалтерії | № 5  (I) | 11560 | 791 | 98 |
|  | Списується фінансовий результат (прибуток) | Розрахунок бухгалтерії | № 7 | 19690 | 791 | 441 |
|  |  | Разом: |  | 3624394 |  |  |

Шахова відомість складається після відображення усіх сум господарських операцій за дебетом та кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Вона має вигляд таблиці з однаковою кількістю рядків та колонок. По вертикалі цієї таблиці відображаються номера рахунків, що дебетуються відповідно до кореспонденцій у журналі господарських операцій, а по горизонталі – номера рахунків, що кредитуються та відповідні суми за кредитом цих рахунків. Шахова відомість призначена для деталізації сальдового балансу та перевірки оборотів по рахункам, що дозволяє визначати помилки в обліку господарських операцій. Згідно з принципом подвійного запису, за яким сума одної господарської операції відображається за кредитом та дебітом відповідних рахунків, обороти по дебету та кредиту, які визначаються у підсумковій колонці та рядку шахової відомості повинні дорівнювати один одному, а також співпадати з загальним підсумком у журналі господарських операцій.

| Разом Д  59  Таблиця 2.2  Шаховий баланс | 98 | 951 | 944 | 93 | 92 | 91 | 901 | 791 | 701 | 685 | 684 | 681 | 662 | 661 | 653 | 652 | 651 | 644 | 643 | 641 | 631 | 601 | 501 | 471 | 441 | 39 | 38 | 372 | 371 | 361 | 311 | 301 | 26 | 23 | 22 | 207 | 205 | 203 | 202 | 201 | 152 | 133 | 131 | 104 | Д/К |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 115200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 115200 |  |  |  | 104 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 131 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 133 |
| 115200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 6000 |  |  |  | 1200 | 18 | 48 | 384 |  |  |  | 100000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 4150 | 3400 |  |  |  |  |  |  |  | 152 |
| 58715 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 2615 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 52000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 4100 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 201 |
| 14363 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 563 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 11200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 2600 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 202 |
| 15000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 15000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 203 |
| 8822 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 422 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 8400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 205 |
| 400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 207 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 22 |
| 230498 |  |  |  |  |  | 41493 |  |  |  |  |  |  |  | 42200 | 633 | 1688 | 13504 |  |  |  | 7600 |  |  | 4680 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 4200 |  |  |  | 14400 | 82600 |  |  | 17500 |  | 23 |
| 196488 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 196488 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 26 |
| 82140  60  Продовження таблиці 2.2  Шаховий баланс |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 140 |  |  | 82000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 301 |
| 556720 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 54000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 100000 |  |  |  |  |  |  |  | 384000 |  | 18720 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 311 |
| 392340 |  |  |  |  |  |  |  |  | 392340 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 361 |
| 18000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 18000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 371 |
| 1420 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 1420 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 372 |
| 24000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 24000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 38 |
| 200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 39 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 441 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 471 |
| 200000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 200000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 501 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 601 |
| 215160 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 18000 |  | 197160 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 631 |
| 89381  61  Продовження таблиці 2.2  Шаховий баланс  61  Таблиця 2.3  Шаховий баланс |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 4564 |  |  |  |  |  |  |  | 3000 |  |  | 36860 |  |  |  |  |  |  | 120 |  |  | 44837 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 641 |
| 9000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 9000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 643 |
| 3000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 3000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 644 |
| 27200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 27200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 651 |
| 3200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 3200 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 652 |
| 1600 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 1600 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 653 |
| 80000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 1600 |  | 400 |  | 1600 |  |  | 14400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 62000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 661 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 662 |
| 54000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 54000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 681 |
| 14500 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 14500 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 684 |
| 29804 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 29804 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 685 |
| 392340 |  |  |  |  |  |  |  | 326950 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 9000 | 56390 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 701 |
| 326950  62  Продовження таблиці 2.2  Шаховий баланс | 11560 | 10000 | 8000 | 23190 | 58740 |  | 195770 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 19690 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 791 |
| 195770 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 195770 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 901 |
| 41493 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 14600 | 219 | 584 | 4672 |  |  |  | 2800 |  |  | 1570 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 3400 | 2660 |  | 638 |  |  |  |  | 10350 |  | 91 |
| 58740 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 6020 | 4500 |  |  | 15600 | 234 | 624 | 4992 |  |  | 5250 | 1200 |  |  | 1730 |  | 4200 |  | 560 |  |  |  |  |  |  | 860 |  | 1100 | 6200 |  |  |  | 800 | 4870 |  | 92 |
| 23190 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 9620 |  |  |  | 6400 | 96 | 256 | 2048 |  |  |  | 1100 |  |  | 710 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 880 |  |  |  |  | 2080 |  | 93 |
| 8000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 8000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 944 |
| 10000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 10000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 951 |
| 11560 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 11560 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 98 |
| 3624394 | 11560 | 10000 | 8000 | 23190 | 58740 | 41493 | 195770 | 326950 | 392340 | 29804 | 14500 | 54000 | 1600 | 80000 | 1600 | 3200 | 27200 | 3000 | 9000 | 96600 | 239160 | 100000 |  | 8690 | 19690 | 4200 | 8000 | 1420 | 18000 | 462000 | 618301 | 82140 | 195770 | 203188 | 8460 | 6810 | 4500 | 7718 | 14400 | 82600 | 115200 | 800 | 34800 |  | Разом К |

Для узагальнення інформації за рахунками бухгалтерського обліку, а також для додаткової деталізації сальдового балансу складається оборотна відомість. Оборотна відомість містить номер (найменування) початкове сальдо, оборот та кінцеве сальдо за кожним рахунком, що мав сальдо на початок звітного періоду або був використаний для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій за звітний період.

Дебетові та кредитові обороти рахунків в оборотній відомості заповнюються відповідно до підсумкової колонки (за дебетом) та строки (за кредитом) шахової відомості.

Таблиця 2.4

Оборотна відомість

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Найменування (номер) рахунку | | Початкове сальдо | | Оборот | | Кінцеве  сальдо | |
| Д | К | Д | К | Д | К |
|  | Будинки та споруди 103 | | 2022200 |  |  |  | 2022200 |  |
|  | Машини та обладнання 104 | | 1601760 |  | 115200 |  | 1716960 |  |
|  | Транспортні засоби 105 | | 236080 |  |  |  | 236080 |  |
|  | Інструменти, прилади та інвентар 106 | | 193160 |  |  |  | 193160 |  |
|  | Інші нематеріальні активи 127 | | 24000 |  |  |  | 24000 |  |
|  | Знос основних засобів 131 | |  | 214900 |  | 34800 |  | 249700 |
|  | Знос нематеріальних активів 133 | |  | 2700 |  | 800 |  | 3500 |
|  | Придбання (виготовлення) ОЗ 152 | |  |  | 115200 | 115200 |  |  |
|  | Сировина й матеріали 201 | | 58200 |  | 58715 | 82600 | 34315 |  |
|  | Комплектуючі вироби 202 | | 34600 |  | 14363 | 14400 | 34563 |  |
|  | Паливо 203 | | 8400 |  | 15000 | 7718 | 15682 |  |
|  | Будівельні матеріали 205 | | 6200 |  | 8822 | 4500 | 10522 |  |
|  | Запасні частини 207 | | 6410 |  | 400 | 6810 |  |  |
|  | Малоцінні та швидкозношувані предмети 22 | | 12460 |  |  | 8460 | 4000 |  |
|  | Виробництво 23 | | 42200 |  | 230498 | 203188 | 69510 |  |
|  | Готова продукція 26 | | 18300 |  | 196488 | 195770 | 19018 |  |
|  | Каса в національній валюті 301 | |  |  | 82140 | 82140 |  |  |
|  | Поточні рахунки в національній валюті 311 | | 115100 |  | 556720 | 618301 | 53519 |  |
|  | Розрахунки з вітчизняними покупцями 361 | | 94600 |  | 392340 | 462000 | 24940 |  |
|  | Розрахунки за виданими авансами 371 | |  |  | 18000 | 18000 |  |  |
|  | Розрахунки з підзвітними особами 372 | |  |  | 1420 | 1420 |  |  |
|  | Резерв сумнівних боргів 38 | |  | 18000 | 24000 | 8000 |  | 2000 |
|  | Витрати майбутніх періодів 39 | | 58240 |  | 200 | 4200 | 54240 |  |
|  | Статутний капітал 40 | |  | 3700000 |  |  |  | 3700000 |
|  | Прибуток нерозподілений 441 | |  | 352500 |  | 19690 |  | 372190 |
|  | Забезпечення виплат відпусток 471 | |  | 43810 |  | 8690 |  | 52500 |
|  | Довгострокові кредити банків 501 | |  | 200000 | 200000 |  |  |  |
|  | Короткострокові кредити банків 601 | |  |  |  | 100000 |  | 100000 |
|  | Розрахунки з постачальниками 631 | |  |  | 215160 | 239160 |  | 24000 |
|  | Розрахунки за податками 641 | |  |  | 89381 | 96600 |  | 7219 |
|  | Податкові зобов'язання 643 | |  |  | 9000 | 9000 |  |  |
|  | Податковий кредит 644 | |  |  | 3000 | 3000 |  |  |
|  | Розрахунки за пенсійним забезпеченням 651 | |  |  | 27200 | 27200 |  |  |
|  | Розрахунки за соціальним страхуванням 652 | |  |  | 3200 | 3200 |  |  |
|  | Страхуванням на випадок безробіття 653 | |  |  | 1600 | 1600 |  |  |
|  | Розрахунки за заробітною платою 661 | |  |  | 80000 | 80000 |  |  |
|  | Розрахунки з депонентами 662 | |  |  |  | 1600 |  | 1600 |
|  | Розрахунки за авансами одержаними 681 | |  |  | 54000 | 54000 |  |  |
|  | Розрахунки за нарахованими відсотками 684 | |  |  | 14500 | 14500 |  |  |
|  | Розрахунки з іншими кредиторами 685 | |  |  | 29804 | 29804 |  |  |
|  | Дохід від реалізації готової продукції 701 | |  |  | 392340 | 392340 |  |  |
| Продовження таблиці 2.4  Оборотна відомість | Результат основної діяльності 791 | |  |  | 326950 | 326950 |  |  |
|  | Собівартість реалізованої продукції 901 | |  |  | 195770 | 195770 |  |  |
|  | Загальновиробничі витрати 91 | |  |  | 41493 | 41493 |  |  |
|  | Адміністративні витрати 92 | |  |  | 58740 | 58740 |  |  |
|  | Витрати на збут 93 | |  |  | 23190 | 23190 |  |  |
|  | Сумнівні та безнадійні борги 944 | |  |  | 8000 | 8000 |  |  |
|  | Відсотки за кредит 951 | |  |  | 10000 | 10000 |  |  |
|  | Податки на прибуток 98 | |  |  | 11560 | 11560 |  |  |
|  | | Разом: | 4531910 | 4531910 | 3624394 | 3624394 | 4512709 | 4512709 |

Наприкінці цього розділу слід зазначити, що визначення фінансового результату, розрахунок нарахувань й утримань із заробітної плати, а також складання шахової та оборотної відомостей було зроблено за допомогою бухгалтерської програми "Макро Баланс" (версія від 10.02.2001), короткий опис якої можна знайти у наступному розділі цієї роботи.

## Аналіз практики бухгалтерського обліку на підприємстві

Сучасна реформа бухгалтерського обліку висунула нові вимоги щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та складання його фінансової звітності.

У зв'язку з цим на підприємстві ТОВ «Клімат Індустрії» синтетичний облік підприємства був повністю переведений на нові рахунки, передбачені Планом рахунків, який був затверджений Наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування" від 30 листопада 1999 р. № 291 [18], а також була сформована нова облікова політика підприємства, основні положення якої були затверджені наказом керівника підприємства № 525 "Про облікову політику підприємства" від 01.01.2000 р. (див. розділ 1.3). Фінансова звітність підприємства складається за новими формами згідно з П(С)БО № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [5] та іншими відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Але слід зазначити, що журнально-ордерна форма обліку, яка застосовується на підприємстві, ведеться за допомогою старих форм журналів-ордерів. Отже, систематизація та накопичування інформації з первинних документів здійснюється у 15 журналах-ордерах, в яких лише номера та назви рахунків замінені відповідними назвами та номерами з нового Плану рахунків.

Побудування старих журналів-ордерів не відповідає за змістом новим вимогам бухгалтерського обліку, склад аналітичних даних в цих журналах-ордерах не завжди узгоджується з синтетичними рахунками, за якими ведеться облік в цих журналах-ордерах, а також старі облікові регістри не забезпечують надання усієї необхідної інформації для управління підприємством. Крім того, використання старих форм журналів ордерів істотно ускладнює процес заповнення фінансової звітності підприємства та може стати причиною виникнення багатьох помилок у веденні бухгалтерського обліку.

Таким чином, щоб забезпечити відповідність облікових регістрів сучасним вимогам бухгалтерського обліку, а також позбавитися вищезазначених недоліків старої журнально-ордерної форми обліку бухгалтерія підприємства ТОВ «Клімат Індустрії» необхідно перейти до використання в обліку нових Журналів, які передбачені Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку (див. розділ 2.1), замість старих форм журналів-ордерів.

Відповідно до наказу "Про облікову політику підприємства" (див. розділ 1.3), для обліку витрат на підприємстві ТОВ «Клімат Індустрії» не використовується восьмий клас рахунків, а застосовується лише дев'ятий клас. Використання тільки дев'ятого класу істотно ускладнює групування витрат підприємства за економічними елементами, яка необхідна для калькулювання та аналізу собівартості продукції, а також для прийняття управлінських рішень. Крім того, відсутність в обліку витрат восьмого класу рахунків ускладнює заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати "Елементи операційних витрат".

Таким чином, для спрощення групування витрат за економічними елементами, а також для додаткової деталізації інформації щодо витрат підприємства в бухгалтерському обліку доцільно використовувати 8 клас рахунків "Витрати за елементами".

Також слід зазначити, що на підприємстві ТОВ "Клімат Індустрії" має місце низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку.

Впровадження автоматизації дозволяє: більш оперативно вести бухгалтерський облік, виводити оперативну інформацію за певний період часу, швидкий пошук і виведення необхідної економічної інформації, автоматизацію складання бухгалтерських і фінансових звітів, меншає трудомісткість облікових робіт і кількість допущених помилок.

Автоматизація може бути здійснена за рахунок впровадження різних програм, що автоматизують окремі дільниці обліку, або за рахунок використання комплексних програмних продуктів, що дозволяють автоматизувати увесь обліковий процес: від надходження первинної документації й до складання звітності.

Сучасне програмне забезпечення щодо автоматизації обліку розвивається за двома окремими напрямками: програми електронних таблиць або електронні бази даних (Excel, Access корпорації Microsoft, SQL, Quattro Pro фірми Borland (Inprise), SuperCalc фірми Computer Associates, Lotus корпорації Lotus Development Corp.) і безпосередньо бухгалтерські програми.

Бухгалтерські програми по колу облікових задач, які вони вирішують, можна розділити на комплексні та спеціалізовані. Комплексні програми дозволяють вирішувати всі стандартні задачі бухгалтерського обліку, а спеціалізовані програми призначені для окремих задач (наприклад, складання балансу і форми звітності, облік заробітної плати, облік основних коштів, облік матеріальних цінностей, і т.п). Як правило, розділ комплексних програм щодо рішення окремих задач бухгалтерського обліку не містить такого ступеню деталізації та додаткових можливостей сервісу, які має спеціалізована програма для рішення цих облікових задач.

Серед бухгалтерських програм, які здатні вести облік відповідно до вимог сучасних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні найбільш відомі "1С Бухгалтерія" (українська локалізація), "Акцент", "Парус", та деякі інші.

Найбільше поширення з цих програм отримала "1С Бухгалтерія", яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами. "1С Бухгалтерія" виступає комплексним програмним продуктом, який має багато спеціалізованих галузевих версій. Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Різні версії цієї програми можуть бути використані для створення окремого АРМ бухгалтера або для організації системи бухгалтерського обліку на основі локальної комп'ютерної мережі підприємства з можливістю оновлення встановленого програмного продукту через Internet. Комплекс рішень "1С Бухгалтерія" передбачає ведення бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання фінансової звітності.

Але програма "1С Бухгалтерія" має й свої недоліки, не останнім з яких є її висока ціна, яка відповідно до версії та конфігурації складає від 1200 до 10000 грн. Крім того, робота з цією програмою потребує спеціальних знань щодо інтерфейсу та особливостей конфігурації. "1С Бухгалтерія", яка призначена для локальної комп'ютерної мережі також потребує спеціальної кваліфікації у галузі мережевого адміністрування.

Отже, автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві за допомогою програми "1С Бухгалтерія" має беззаперечні переваги, але потребує значних витрат часу та коштів.

Запобігти зазначеним витратам коштів та часу можна, якщо для автоматизації використовувати програму "Макро Баланс", яка безумовно не має абсолютної більшості переваг "1С Бухгалтерія". Але програма "Макро Баланс" не потребує не яких спеціальних знань щодо її інтерфейсу та конфігурації. Для роботи з цією програмою достатньо мати базові навики роботи з текстовим редактором "Microsoft Word". Основним джерелом облікової інформації для програми "Макро Баланс" виступає журнал господарських операції, який має форму стандартної таблиці MSWord (див. розділ 2.3), а також може містити додаткові колонки для деталізації господарських операції. На основі журналу господарських операцій програма "Макро Баланс" дозволяє складати шахову та оборотну відомості (див. розділ 2.3), а також має можливість відображати облікові операції за окремими рахунками бухгалтерського обліку. Крім того, ця програма дозволяє автоматично визначати фінансовий результат та здійснювати нарахування і утримання із заробітної плати. До програми також можуть бути підключені додаткові модулі обробки первинних документів та складання звітності.

Отже, до впровадження на підприємстві ТОВ «Клімат Індустрії» програмного комплексу "1С Бухгалтерія" або іншої бухгалтерської програми, для автоматизації обліку може бути використана програма "Макро Баланс".

Таким чином, автоматизація системи бухгалтерського обліку дозволяє істотно полегшити труд бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти проведенню економічного і фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи.

# КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

## Економічний аналіз результатів господарської діяльності

Термін "Аналіз" буквально означає розкладання об'єкта, що вивчається на окремі частини (елементи), на внутрішні властиві цьому об'єкту складові (уявні або реальні). Аналіз виступає в діалектичній єдності з поняттям "синтез" - з'єднання раніше розкладених елементів об'єкта, який вивчається, в єдине ціле.

Діалектичний тандем аналіз-синтез розуміється як синонім всілякого наукового дослідження. У будь-якій галузі наукових знань, в будь-якій сфері людської діяльності (політичної, міжнаціональній, суспільній, соціальній, екологічній та інші) обійтися без аналізу-синтезу неможливо.

Аналіз-синтез як головна сутність процесу пізнання комплексно застосовується багатьма науками. Але аналіз економіки, аналіз господарської діяльності та її кінцевих результатів - галузь виключно економічного аналізу. Аналізом в більш широкому значенні займається теорія економічного аналізу; в професійному - економічний аналіз фінансово-господарської діяльності.

Сучасне формування ринкової економіки зумовлює розвиток аналізу насамперед на мікрорівні - на рівні окремих підприємств, їх внутрішніх структур та підрозділів, оскільки ці найдрібніші ланки складають основу ринкової економіки.

Аналіз на мікрорівні наповнюється абсолютно конкретним змістом, тому що він безпосередньо пов'язаний з повсякденною фінансово-господарською діяльністю підприємств, конкретними виробничими задачами та проблемами.

У наш час, коли відбувається становлення ринкових відносин та налагоджуються механізми ринкової економіки, необхідно постійно здійснювати аналіз обгрунтування та виконання бізнес-планів, детальний аналіз можливостей виробництва та збуту, з'ясування внутрішніх і зовнішньоекономічних чинників, що впливають на обсяги випуску та збуту, аналізувати співвідношення попиту і пропозиції, аналізувати якість виробів, що випускаються, проводити аналіз витрат живого й матеріалізованого труда з необхідною їх деталізацією та аналіз кінцевих фінансових результатів діяльності підприємства.

Отже, у цьому розділі роботи найбільша увага буде приділена саме аналізу фінансово-господарської діяльності конкретного виробничого підприємства.

### Аналіз динаміки техніко-економічних показників

Процес переходу до ринкової економіки вимагає від керівництва підприємства постійного забезпечення конкурентоздатності продукції, досягнення якого можливе лише на основі максимального зниження витрат та підвищення якості продукції, що випускається. Отже, для забезпечення конкурентоспроможності необхідно вести постійний пошук потенційних внутрішніх резервів на основі проведення всебічного аналізу всієї виробниче-господарської діяльності підприємства.

Отже, головним змістом економічного аналізу на підприємстві є виявлення і вивчення всіх причинно-слідчих зв'язків, які складаються в процесі формування всіх техніко-економічних показників підприємства (див. таблицю 3.1). При цьому складний показник повинен розглядатися як результат впливу великої кількості взаємозалежних чинників та обставин. При цьому економічний аналіз передбачає розкладання складного показника на прості елементи, які б дозволили виявити такі причини, щодо яких можна було б визначити конкретні заходи.

Таким чином, для загального аналізу такого комплексного показника, як собівартість одиниці продукції необхідно заздалегідь зробити аналіз його структурних елементів. При цьому необхідно визначити динаміку структури собівартості за допомогою визначення питомої ваги кожного елемента у загальній величині даного показника за кожний рік і розрахувати зміни цієї питомої ваги протягом періоду, що аналізується.

Результати розрахунку структури собівартості і її зміни протягом періоду, що досліджується, наведені в таблиці 3.2, а динаміка структури собівартості і її елементів відображена графічно на рисунку 3.1.

Загальний аналіз полягає у визначенні загальної оцінки виконання плану і задач, поставленого перед підприємством. Загальна оцінка визначається як абсолютне і відносне відхилення (виражене, як правило в процентах) фактичного показника від плану або величини аналогічного показника за минулий період. Такі відхилення визначаються загалом по підприємству, дільницям, цехам і видам продукції, що випускається. Отже, проведення економічного аналізу вимагає поглибленої деталізації не лише показника, який аналізується, але й організаційної структури підприємства.

Оскільки більшість техніко-економічних показників роботи підприємства виражені в грошових одиницях (див. таблицю 3.1), то для проведення загального аналізу цих показників за останні п'ять років, необхідно привести їх до порівнянних одиниць вимірювання.

**Таблиця**

3.1

Техніко-економічні показники

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | одиниці виміру | роки | | | | |
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Обсяг випуску продукції | м | 39640 | 42300 | 42420 | 42840 | 44600 |
|  | Обсяг товарної продукції | тис. грн. | 1941,3 | 2286,4 | 2723,4 | 3237,7 | 3947,1 |
|  | Обсяг реалізації продукції | тис. грн. | 1939,2 | 2289 | 2720 | 3238 | 3926,6 |
|  | Середня ціна одиниці продукції | грн./м | 48,973 | 54,052 | 64,201 | 75,577 | 88,5 |
|  | Індекс цін |  | 1 | 1,1037 | 1,1878 | 1,1772 | 1,171 |
|  | Індекс інфляції |  | 1 | 1,102 | 1,2 | 1,192 | 1,18 |
|  | Чисельність трудящих ПВП | чол. | 242 | 258 | 260 | 264 | 280 |
|  | Облікова чисельність робітників | чол. | 184 | 195 | 195 | 197 | 205 |
|  | Явочна чисельність робітників | чол. | 138 | 145 | 146 | 148 | 152 |
|  | Продуктивність труда трудящого[[2]](#footnote-2) | м/чол. | 13,6501 | 13,6628 | 13,5962 | 13,5227 | 13,2738 |
|  | Продуктивність труда робочого1 | м/чол. | 17,9529 | 18,0769 | 18,1282 | 18,1218 | 18,219 |
|  | Коефіцієнт облікового складу |  | 1,3333 | 1,3448 | 1,3356 | 1,3311 | 1,3421 |
|  | Загальна собівартість продукції | тис. грн. | 1768 | 2086,2 | 2478 | 2945,2 | 3542 |
|  | Собівартість одиниці продукції: | грн./м | 44,6 | 49,32 | 58,42 | 68,75 | 79,42 |
|  | матеріальні витрати | грн./м | 16,84 | 19,58 | 23,34 | 27,32 | 31,24 |
|  | витрати на оплату труда | грн./м | 12,68 | 13,82 | 16,35 | 19,45 | 22,97 |
|  | нарахування на зарплату | грн./м | 4,75 | 5,18 | 6,13 | 7,22 | 8,61 |
|  | амортизація | грн./м | 6,14 | 6,21 | 7,32 | 8,62 | 9,68 |
|  | інші витрати | грн./м | 4,19 | 4,53 | 5,28 | 6,14 | 6,92 |
|  | Величина основних фондів | тис. грн. | 1958,2 | 2378,4 | 2854,5 | 3402,6 | 4168,4 |
|  | в тому числі активної частини | тис. грн. | 966,7 | 1164,6 | 1398,1 | 1688,5 | 2146,2 |
|  | Величина амортизаційного фонду: | тис. грн. | 113,8 | 138,4 | 168,6 | 201,2 | 248,5 |
|  | на реновацію | тис. грн. | 44,14 | 53,6 | 66,12 | 79,46 | 99,42 |
|  | на капітальний ремонт | тис. грн. | 69,66 | 84,8 | 102,48 | 121,74 | 149,08 |
|  | Величина прибутку (+) / збитків (-) | тис. грн. | 171,2 | 202,8 | 242 | 292,8 | 384,6 |
|  | Рентабельність | % | 9,68% | 9,72% | 9,77% | 9,94% | 10,86% |

**Таблиця**

3.2

Аналіз структури собівартості одиниці продукції, %

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | роки | | | | |
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| 1 | 2 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Собівартість одиниці продукції: | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
|  | матеріальні витрати | 37,76 | 39,7 | 39,95 | 39,74 | 39,34 |
|  | витрати на оплату труда | 28,43 | 28,02 | 27,99 | 28,29 | 28,92 |
|  | нарахування на зарплату | 10,65 | 10,5 | 10,49 | 10,5 | 10,84 |
|  | амортизація | 13,77 | 12,59 | 12,53 | 12,54 | 12,19 |
|  | інші витрати | 9,39 | 9,19 | 9,04 | 8,93 | 8,71 |

**Рисунок**



3.1

Динаміка структури собівартості продукції

Приведення техніко-економічних показників до порівнянних одиниць вимірювання будемо здійснювати за допомогою методики обчислення питомих витрат [17], основу якої складає визначення питомих витрат по роках з розрахунку на грошову одиницю продукції, що випускається.

Результати розрахунку питомих витрат підприємства по кожному року періоду, що аналізується, наведені в таблиці 3.3.

На основі отриманих показників питомих витрат розраховуються показники зміни питомих витрат шляхом зіставлення питомих витрат по кожному року і питомих витрат останнього року або року до рівня цін якого необхідно привести відповідні техніко-економічні показники [17].

У розрахунку коефіцієнтів зміни питомих витрат за базовий період буде прийнятий 2000 рік. Результати розрахунків по кожному року періоду, що аналізується приведені в таблиці 3.3.

Використовуючи коефіцієнти зміни питомих витрат розрахуємо приведені витрати для кожного року. Результати розрахунків приведених витрат по кожному року періоду, що досліджується також наведені в таблиці 3.3.

Таким чином, для приведення вартісних техніко-економічних показників до порівнянних одиниць вимірювання необхідно визначити коефіцієнти коректування для кожного року.

Розраховані по вищезазначеній методиці коефіцієнти коректування вартісних техніко-економічних показників наведені в таблиці 3.3.

**Таблиця**

3.3

Приведення показників до порівнянних одиниць вимірювання

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | роки | | | | |
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| 1 | 2 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Коефіцієнт питомих витрат | 0,9107 | 0,9124 | 0,9099 | 0,9097 | 0,8974 |
|  | Коефіцієнт зміни питомих витрат | 1,0148 | 1,0167 | 1,0139 | 1,0137 | 1 |
|  | Приведені витрати, тис. грн. | 3594,42 | 3601,15 | 3591,23 | 3590,53 | 3542 |
|  | Коефіцієнт коректування | 2,033 | 1,7262 | 1,4492 | 1,2191 | 1 |

**Таблиця**

3.4

Техніко-економічні показники, приведені до порівнянних одиниць вимірювання

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | одиниці виміру | роки | | | | |
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Обсяг випуску продукції | м | 39640 | 42300 | 42420 | 42840 | 44600 |
|  | Обсяг товарної продукції | тис. грн. | 3946,66 | 3946,78 | 3946,75 | 3947,08 | 3947,1 |
|  | Обсяг реалізації продукції | тис. грн. | 3942,39 | 3951,27 | 3941,82 | 3947,45 | 3926,6 |
|  | Чисельність трудящих ПВП | чол. | 242 | 258 | 260 | 264 | 280 |
|  | Облікова чисельність робітників | чол. | 184 | 195 | 195 | 197 | 205 |
|  | Явочна чисельність робітників | чол. | 138 | 145 | 146 | 148 | 152 |
|  | Продуктивність труда трудящого | м/чол. | 13,6501 | 13,6628 | 13,5962 | 13,5227 | 13,2738 |
|  | Продуктивність труда робочого | м/чол. | 17,9529 | 18,0769 | 18,1282 | 18,1218 | 18,219 |
|  | Коефіцієнт облікового складу |  | 1,3333 | 1,3448 | 1,3356 | 1,3311 | 1,3421 |
|  | Загальна собівартість продукції | тис. грн. | 3594,42 | 3601,15 | 3591,23 | 3590,53 | 3542 |
|  | Собівартість одиниці продукції: | грн./м | 90,6718 | 85,1362 | 84,6623 | 83,8131 | 79,42 |
|  | матеріальні витрати | грн./м | 34,2357 | 33,799 | 33,8243 | 33,3058 | 31,24 |
|  | витрати на оплату труда | грн./м | 25,7784 | 23,8561 | 23,6944 | 23,7115 | 22,97 |
|  | нарахування на зарплату | грн./м | 9,6568 | 8,9417 | 8,8836 | 8,8019 | 8,61 |
|  | амортизація | грн./м | 12,4826 | 10,7197 | 10,6081 | 10,5086 | 9,68 |
|  | інші витрати | грн./м | 8,5183 | 7,8197 | 7,6519 | 7,4853 | 6,92 |
|  | Величина основних фондів | тис. грн. | 3981,02 | 4105,59 | 4136,74 | 4148,11 | 4168,4 |
|  | в тому числі активної частини | тис. грн. | 1965,3 | 2010,33 | 2026,13 | 2058,45 | 2146,2 |
|  | Величина амортизаційного фонду: | тис. грн. | 231,36 | 238,91 | 244,34 | 245,28 | 248,5 |
|  | на реновацію | тис. грн. | 89,74 | 92,52 | 95,82 | 96,87 | 99,42 |
|  | на капітальний ремонт | тис. грн. | 141,62 | 146,39 | 148,52 | 148,41 | 149,08 |
|  | Величина прибутку (+) / збитків (-) | тис. грн. | 347,97 | 350,12 | 350,59 | 356,92 | 384,6 |
|  | Рентабельність | % | 9,68% | 9,72% | 9,77% | 9,94% | 10,86% |

Результати приведення вартісних техніко-економічні показники до порівнянних одиниць вимірювання за допомогою обчислених коефіцієнтів коректування для кожного року (див. таблицю 3.3) наведені в таблиці 3.4.

Загальний аналіз результатів розрахунків, наведених в таблиці 3.3 показує, що підприємство починаючи з 1996 року (тобто з першого року періоду, що аналізується) щорічно має незначний приріст прибутку. Про це свідчить величина коефіцієнта питомих витрат, яка протягом всьому періоду дослідження менший за одиницю, і має стійку тенденцію до незначного зниження.

Для більш детального відображення динаміки основних техніко-економічних показників роботи підприємства розрахуємо базисні індекси зміни динних показників протягом періоду, що аналізується, обравши за базис розрахунків 1996 рік. Результати розрахунків, виражені у відсотках, представимо у вигляді наступної таблиці.

**Таблиця**

**3.5**

Динаміка техніко-економічних показників

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | роки | | | | |
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| 1 | 2 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Обсяг випуску продукції | 100% | 106,71% | 107,01% | 108,07% | 112,51% |
|  | Обсяг товарної продукції | 100% | 100% | 100% | 100,01% | 100,01% |
|  | Обсяг реалізації продукції | 100% | 100,23% | 99,99% | 100,13% | 99,6% |
|  | Чисельність трудящих ПВП | 100% | 106,61% | 107,44% | 109,09% | 115,7% |
|  | Облікова чисельність робітників | 100% | 105,98% | 105,98% | 107,07% | 110,87% |
|  | Явочна чисельність робітників | 100% | 105,07% | 105,8% | 107,25% | 110,14% |
|  | Продуктивність труда трудящого | 100% | 100,09% | 99,61% | 99,07% | 97,24% |
|  | Продуктивність труда робочого | 100% | 100,69% | 100,98% | 100,94% | 101,48% |
|  | Коефіцієнт облікового складу | 100% | 100,86% | 100,17% | 99,83% | 100,66% |
|  | Загальна собівартість продукції | 100% | 100,19% | 99,91% | 99,89% | 98,54% |
|  | Собівартість одиниці продукції: | 100% | 93,89% | 93,37% | 92,44% | 87,59% |
|  | матеріальні витрати | 100% | 98,72% | 98,8% | 97,28% | 91,25% |
|  | витрати на оплату труда | 100% | 92,54% | 91,92% | 91,98% | 89,11% |
|  | нарахування на зарплату | 100% | 92,59% | 91,99% | 91,15% | 89,16% |
|  | амортизація | 100% | 85,88% | 84,98% | 84,19% | 77,55% |
|  | інші витрати | 100% | 91,8% | 89,83% | 87,87% | 81,24% |
|  | Величина основних фондів | 100% | 103,13% | 103,91% | 104,2% | 104,71% |
|  | в тому числі активної частини | 100% | 102,29% | 103,1% | 104,74% | 109,2% |
|  | Величина амортизаційного фонду: | 100% | 103,26% | 105,61% | 106,02% | 107,41% |
|  | на реновацію | 100% | 103,1% | 106,78% | 107,95% | 110,79% |
|  | на капітальний ремонт | 100% | 103,37% | 104,87% | 104,79% | 105,27% |
|  | Величина прибутку (+) / збитків (-) | 100% | 100,62% | 100,75% | 102,57% | 110,53% |

Динаміка техніко-економічних показників, які приведені до рівня цін 2000 року, свідчить що економічна ситуація на підприємстві є відносно стабільною, та має тенденції до поступового поліпшення. По абсолютній більшості важливих показників (обсяг здобичі, обсяг реалізації продукції, продуктивність труда і т.д.) спостерігається щорічне зростання, в також час такі показники, як собівартість одиниці продукції, коефіцієнт облікового складу, питомі витрати здебільшого мають тенденцію до зниження. Загальне поліпшення практино усіх техніко-економічних показників протягом періоду, який аналізується, також відображено позитивною динамікою фінансового результату підприємства та показника рентабельності.

Аналіз динаміки базисних індексів зміни техніко-економічних показників, наведений в таблиці 3.5, дозволяє більш чітко визначити загальні тенденції основних показників і стану підприємства загалом.

Як бачимо, щорічне збільшення обсягу випуску протягом періоду, який аналізується, є свідченням доброго налагодження організації виробництва та збуту продукції. Поступове збільшення виробництва дозволило здебільшого за рахунок зменшення питомої ваги умовно-постійних витрат знизити в 2000 році собівартість одиниці на 12,41% у порівнянні з 1996 роком (див. таблицю 3.5).

Протягом періоду, що аналізується, також спостерігається зростання середнеоблікової та явочної чисельності працівників, при цьому показник продуктивності праці робочих зростає (у порівнянні з 1996 роком цей показник зріс у 2000 році на 1,48%). Це свідчить про задовільну кадрову політику підприємства відносно виробничих робітників. Але фактичний коефіцієнт облікового складу у періоді, що аналізується, здебільшого вищий від нормативного значення (у 2000 році коефіцієнт облікового складу перевищував на 14,71% ((1,3421/1,17-1)×100%) своє нормативне значення). Отже, це є свідченням того, що організація та дисципліна праці на підприємстві не є зразковою.

Крім того, на тлі збільшення продуктивності праці виробничих робітників в останні роки (особливо у 2000 році) спостерігається зниження продуктивності праці робітників загального персоналу підприємства (у 2000 році цей показник впав на 2,76% у порівнянні з 1996 роком). Таким чином, підвищення чисельності робітників (особливо позавиробничого персоналу) призвело до загального зниження продуктивності праці. Підчас вивчення кадрової структури підприємства було встановлено, що зазначене збільшення позавиробничого персоналу значною мірою є наслідком розширення маркетингової служби підприємства, але труднощі реалізації продукції у 2000 році, коли було реалізовано продукції на 20,5 тис. грн. менше ніж вироблено, свідчать про не дуже високу ефективність роботи цієї служби.

Аналіз структури собівартості продукції показав збільшення у періоді, що аналізується, питомої ваги витрат на оплату праці робітників й, відповідно, нарахувань на заробітну плату. Таке збільшення значною мірою є наслідком недоліків кадрової політики підприємства, які були зазначені вище.

Питома вага амортизаційних відрахувань у структурі собівартості продукції, яка у 2000 році дорівнювала 12,19%, у порівнянні з показниками інших підприємств цієї галузі є відносно високою. Це свідчить про не досить високу ефективність використання основних фондів підприємства, особливо на тлі того, що підприємство зараз працює лише на 74,33% ((44600/60000)×100%) від своєї проектної виробничої потужності (див. розділ 2.3).

Величина ж основних фондів підприємства, як бачимо з таблиці 3.4, має тенденцію до збільшення. Це збільшення відбувалося на протязі періоду, що аналізується, значною мірою завдяки надходження об'єктів активної частини основних засобів. Отже, прибутки підприємства дозволяють своєчасно поповнювати парк устаткування підприємства новими об'єктами.

Збільшення протягом періоду, що аналізується, загальної величини прибутків підприємства на 10,53%, а показника рентабельності на 1,18% (див. таблицю 3.1) є засвідчення позитивних тенденцій більшості техніко-економічних показників.

### Аналіз обсягу випуску продукції

Обсяг випуску продукції є одним з найважливіших техніко-економічних показників роботи підприємства, який характеризує загальну ефективність виробничого процесу і є індикатором стану матеріально-технічної бази підприємства. Отже, аналіз обсягу випуску продукції виступає одним з найважливіших елементів управління і обліку на підприємстві.

Економічний аналіз обсягу виробництва, а також обсягу реалізації та фінансових результатів, який далі наводиться у цій роботі, був зроблений за грудень 2000 року.

На першому етапі аналізу обсягу випуску необхідно визначити загальну оцінку виконання плану загалом по підприємству, порівняти обсяг випуску з даними попереднього періоду і виявити загальні тенденції і перспективи.

Дані, які необхідні для загального аналізу випуску продукції підприємства наведені в таблиці 3.6.

Таблиця

3.6

Загальні відомості про випуск продукції за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | одиниці виміру | попе-редній період | за планом | отримані замов-лення | фактич-ний по-казник | + -,факт  до попе-реднього періоду | %, факт  до попе-реднього періоду | + -,факт  до плану | %, факт  до плану |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
|  | Обсяг випуску продукції | м | 3680 | 3800 | 3950 | 3710 | 30 | 100,82% | -90 | 97,63% |
|  | Обсяг товарної продукції | тис. грн. | 325,31 | 334,4 | 347,6 | 329,08 | 3,77 | 101,16% | -5,32 | 98,41% |
|  | Середня ціна продукції | грн./м | 88,4 | 88 | 88 | 88,7 | 0,3 | 100,34% | 0,7 | 100,8% |

В умовах ринкової економіки на обсяг випуску продукції можуть впливати як зовнішні причини (такі як зміни ринкової кон'юнктури, посилення конкуренції і т.д.), так і внутрішні чинники, які пов'язані з організацією і забезпеченням виробництва.

Як бачимо з даних, які наведені у таблиці 3.6, величина отриманих замовлень на продукцію підприємства у грудні 2000 року була менше за фактичну величину виробництва на 6,84% (100%-(3680/3950)×100%). Але слід взяти до уваги той факт, що частина замовлень була отримана від підприємств з низкою платоспроможністю та підприємств які вже мали значну кредиторську заборгованість перед ТОВ "Клімат Індустрії", тому частина замовлень цих підприємств не була врахована підчас планування обсягу виробництва.

Однак, виходячи з даних таблиці 3.6, можна визначити, що зниження обсягу випуску у періоді, що аналізується, є здебільшого наслідком впливу тільки внутрішніх чинників, оскільки планова величина виробництва продукції перевищує фактичний показник на 90 метрів (2,37%). Отже, виходячи з того, що у грудні 2000 року підприємством не був виконаний план виробництва, який складався на основі отриманих замовлень та інших можливостей з реалізації продукції, то можна вважати що зовнішні чинники не вплинули на обсяг випуску продукції у цей період.

Відносно попереднього періоду обсяг виробництва зріс на 0,82%, при цьому план на попередній період (листопад 2000 року) також не був повністю виконаний. Отже, для загального аналізу обсягу випуску доцільно використовувати планові показники.

Щодо товарної продукції, то у порівнянні з планом на цей період її обсяг знизився на 5,35 тис. грн. (1,59%), крім того, ціна у порівнянні з планом зросла на 0,7 грн./м (0,8%). Відносно попереднього періоду слід визначити збільшення товарної продукції на 3,77 тис. грн. (1,16%), а також зростання цін на продукцію на 0,3 грн. за метр (0,34%).

Дані для виявлення і аналізу значної групи внутрішніх причин, які спричинили зниження обсягу випуску продукції підприємства в грудні 2000 року наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.7

Відомості про обсяги і трудомісткість випущеної продукції за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування цеха (дільниці) | Вироблено продукції, м | | | Норма виробітку, *м/чол∙змін* | Трудоміст-кість про-дукції, *чол∙змін* | Фатичні витрати труда, *чол∙змін* | Внутрішне-змінні втра-ти часу, *чол∙змін* | Кількість днів роботи | Фактична явочна чи-сельність |
| згідно з планом | фактично | + -, факт  до плану |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
|  | Цех № 1 | 1140 | 1113 | -27 | 1,2 | 928 | 966 | -38 | 21 | 46 |
|  | Цех № 2 | 950 | 927,5 | -22,5 | 1,2 | 773 | 840 | -67 | 21 | 40 |
|  | Цех № 3 | 874 | 853,3 | -20,7 | 1,3 | 656 | 735 | -79 | 21 | 35 |
|  | Цех № 4 | 836 | 816,2 | -19,8 | 1,3 | 628 | 672 | -44 | 21 | 32 |
| ∑ | Разом | 3800 | 3710 | -90 |  | 2985 | 3213 | -228 | 21 | 152 |

Дані, наведені в таблиці 3.7 свідчать, що на підприємстві на протязі періоду, який аналізується, мали місце внутрішнезмінні втрати робочого часу, загальна величина яких дорівнює 228 чол∙змін. Питома вага визначених внутрішнезмінних втрат робочого часу складає 7,1% (228/3213×100%) від трудомісткості продукції й 7,64% (228/2985×100%) від величини фактичних витрат труда. Внутрішнезмінні втрати робочого призводять до зниження обсягу виробництва продукції, тому що втрачений робочий час можна було б використати для виробництва продукції.

Величина зниження обсягу випуску продукції під впливом внутрішнезмінних втрат робочого часу визначається по наступній формулі:

*∆Qв2 = (Трф – Тф)×Пн* , де (3.1)

*Трф -* фактична технологічна трудомісткість продукції, що випускається, *чол∙змін*;

*Тф -* фактичні витрати труда на випуск того ж фактичного обсягу продукції, *чол∙змін*;

*Пн -* нормативна змінна продуктивність основного робітника по випуску продукції, *метрів/чол∙зміну*.

Фактична технологічна трудомісткість визначається шляхом ділення обсягу випущеної продукції на норму вироблення. Результати розрахунку фактичної технологічної трудомісткості для кожного з виробничих дільниць підприємства наведені в таблиці 3.7.

Нормативна змінна продуктивність основного робітника по випуску продукції визначається по формулі:

*Пн = Qвп ,* де (3.2)

*Трп*

*Qвп -* плановий обсяг випуску продукції, *метрів*;

*Трп -* планова трудомісткість продукції, що випускається, *чол∙змін*.

Використовуючи дані таблиць 3.7 і 3.9 обчислимо нормативну змінну продуктивність основного робітника по випуску продукції:

*Пн = 3800/3057= 1,243* *метрів/чол∙зміну*

Таким чином, величина зниження обсягу випуску продукції під впливом внутрішнезмінних втрат робочого часу становить:

*∆Qв2 = 228×1,243=283,4 метрів*

Величина зниження обсягу виробництва продукції внаслідок внутрішнезмінних втрат робочого часу становить 7,64% (283,4/3710) від загального обсягу випуску в грудні 2000 року, що свідчить про існування де-яких недоліків в області організації виробництва та дисципліни труда на підприємстві.

Оскільки внутрішнезмінні втрати робочого часу можуть виникати через недостатню забезпеченість виробництва необхідними матеріалами, то треба встановити, чи були своєчасно і в повному обсязі здійснені постачання матеріалів по заявлених потребах.

Дані, необхідні для аналізу забезпеченості виробництва продукції матеріалами, наведені в таблиці 3.8.

Таблиця

3.8

Дані про забезпеченість підприємства матеріалами за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування матеріалів | Одиниці виміру | Постачання за місяць | Заявлена потреба | Коефіцієнт за-безпеченості матеріалами | Коефіцієнт не-забезпеченості матеріалами |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  | Металеві листи | м² | 2200 | 2280 | 0,9649 | 0,0351 |
|  | Карбід кальцію | кг | 126 | 128 | 0,9844 | 0,0166 |
|  | Кисень | л | 134000 | 134400 | 0,997 | 0,003 |
|  | Електроди | штук | 538 | 540 | 0,9963 | 0,0037 |

Дані таблиці 3.8 свідчать, що в грудні 2000 року мало місце недостатнє забезпечення виробництва металевими листами, карбідом кальцію, киснем й електродами. Найбільший вплив на випуск продукції мало недостатнє забезпечення підприємства металевими листами, про що свідчить найбільший коефіцієнт незабезпеченості щодо цього виду матеріалів. Розмір недопостачання становив 80 м², що становить близько 3,51% (80/2280×100%) від загальної заявленої потреби даних матеріалів.

Величина зниження обсягу випуску продукції підприємства через незабезпеченість виробництва матеріалами визначається по наступній формулі:

*∆Qв2.1 = Qвп ×Кнм* , де (3.3)

*Qвп -* плановий обсяг випуску продукції, *метрів*;

*Кнм -* найбільший коефіцієнт незабезпеченості виробництва матеріалами;

Внаслідок недостатньої забезпеченості підприємства металевими листами обсяг випуску продукції в грудні 2000 року знизився на наступну величину:

*∆Qв2.1 = 3800×0,0351=133,38 метрів*

Величина зниження обсягу випуску продукції, викликана даною причиною становить близько 47,06% (133,38/283,4×100%) від загального зниження обсягу виробництва внаслідок внутрішнезмінних втрат робочого часу і 3,6% (133,38/3710×1005) від загального фактичного обсягу випуску продукції в періоді, що аналізується.

Таким чином, внутрішнезмінні втрати робочого часу, які сталися внаслідок недостатньої забезпеченості виробництва матеріалами (тобто з вини адміністрації підприємства), складають менше половини від загальної величини внутрішнезмінних втрат робочого часу. Отже, більшість внутрішнезмінних втрат часу сталося внаслідок недостатньо доброї організації праці та трудової дисципліни (тобто з вини працівників підприємства).

Величину зниження обсягу випуску, яке сталося внаслідок вищезазначених недоліків організації праці, можна визначити як різницю між загальним зменшенням обсягу виробництва, що викликані внутрішнезмінними втратами робочого часу, та зниженням обсягу виробництва, зумовленого недостатньою матеріальною забезпеченістю виробництва:

*∆Qв2.2 = ∆Qв2 - ∆Qв2.1 = 283,4 - 133,38 =150,02 метрів.*

Розраховане зниження обсягу випуску продукції становить 4,04% (150,02/3710×100%) від фактичного обсягу виробництва в періоді, який аналізується, що свідчить про необхідність розробки та застосування заходів щодо підвищення організації труда і поліпшення трудової дисципліни.

Недоліки трудової дисципліни також позначаються на кількості виходів працівників на роботу, що призводить до зниження явочної чисельності. Це викликає недостатню забезпеченість виробничих дільниць робітників і, таким чином, призводить до загального зменшення випуску продукції підприємством.

З метою визначення можливої недостатньої забезпеченості підприємства основними працівниками будемо використати планові показники облікової і явочної чисельності по кожній виробничій дільниці.

Відомості про забезпеченість підприємства основними робітниками приведені в таблиці 3.9.

Таблиця

3.9

Відомості про забезпеченість підприємства робітниками за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування цеха (дільниці) | Трудомісткість продукції, *чол∙змін* | | Фатичні витрати труда, *чол∙змін* | | Явочна чисельність | | | Облікова чисель-ність робітників | | Коефіцієнт облікового складу | |
| факт | план | факт | план | факт | план | *∆Шя* | факт | план | факт | план |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
|  | Цех № 1 | 928 | 950 | 966 | 1134 | 46 | 54 | -8 | 63 | 63 | 1,3689 | 1,17 |
|  | Цех № 2 | 773 | 792 | 840 | 945 | 40 | 45 | -5 | 53 | 53 | 1,3287 | 1,17 |
|  | Цех № 3 | 656 | 672 | 735 | 840 | 35 | 40 | -5 | 47 | 47 | 1,3555 | 1,17 |
|  | Цех № 4 | 628 | 643 | 672 | 756 | 32 | 36 | -4 | 42 | 42 | 1,3153 | 1,17 |
| ∑ | Разом | 2985 | 3057 | 3213 | 3675 | 152 | 175 | -22 | 205 | 205 |  |  |

Дані таблиці 3.9 свідчать про те, що протягом періоду, який аналізується, усі виробничі цехи підприємства (№1, №2, №3, №4) не були повністю забезпечені основними робітниками. Загальна нестача основних працівників становила 14,47% (22/152×100%) від фактичної явочної чисельності працівників і 13,9% (22/158×100%) від запланованої явочної чисельності. Отже, недостатньо повна забезпеченість основними робітниками стала істотною причиною додаткового зниження обсягу випуску продукції.

Величина зниження обсягу випуску продукції через недостатню забезпеченість виробничих дільниць робітниками розраховується по наступній формулі:

*∆Qв3 = ∆Шя×Поп* , де (3.4)

*∆Шя -* недоукомплектованість виробничих дільниць основними робітниками, *чол.*;

*Поп -* планова місячна продуктивність труда основного робочого явочного складу, *метрів/чол*.

Планова місячна продуктивність труда основного робочого явочного складу розраховується по формулі:

*Поп = Qвп ,* де (3.5)

*Шяп*

*Qвп -* плановий обсяг випуску продукції, *метрів*;

*Трп -* планова явочна чисельність робітників, *чол*.

Величина планової місячної продуктивності труда основного робочого явочного складу у періоді, що аналізується, дорівнює:

*Поп =3800/175=21,71 метрів/чол.*

Таким чином, внаслідок недоукомплектованість виробничих дільниць основними робітниками обсяг випуску продукції знижується на:

*∆Qв3 = 22×21,71 = 477,62 метрів.*

Отримана величина зниження обсягу випуску продукції в періоді, що аналізується, становить відносно високий відсоток від фактичного (477,62/3710×100%=12,8%) і запланованого (477,62/3800×100%=12,6%) обсягів виробництва. Крім того, неповна укомплектованість робочих місць основними робітниками може призвести до істотних порушень у технологічному процесі виробництва, простоїв і аварій. Отже, проблема забезпечення повної укомплектованості робочих місць основними робітниками вимагає невідкладного вирішення.

Зниження обсягу випуску продукції також може бути спричинене погіршенням структури виробництва, яке призводить до збільшення трудомісткість виробництва продукції, відповідно, до зменшення нормативної продуктивності труда основних робітників. Однак, протягом періоду, що аналізується, на підприємстві не відбувалися будь-які істотні структурні зміни, що також підтверджується рівністю між нормативною плановою (*Пн(п) = 3800/3058 = 1,243* *метрів/чол∙зміну*) і нормативною фактичною (*Пн(ф) =* *3710/2985 = 1,243* *метрів/чол∙зміну*) продуктивністю праці основних робітників підприємства (Див. таблиці 3.7 і 3.9).

Отже, структурні зміни не могли впливати на обсяг випуску продукції в періоді, що аналізується.

Таким чином, підчас детального аналізу обсягу виробництва було встановлено, що протягом періоду, що аналізується на величину обсягу випуску продукції впливали внутрішнезмінні втрати робочого часу внаслідок яких обсяг виробництва знизився на 283,4 метрів (в тому числі зниження випуску з вини адміністрації становило 133,38 метрів, з вини робітників – 150,02 метрів), недоукомплектованість виробничих дільниць основними робітниками, що призвело до зниження обсягу випуску на 477,62 метрів. Розрахуємо загальну величину зниження обсягу випуску продукції, зумовлену впливом вищенаведених причин:

*∆Qв = ∆Qв2.1 + ∆Qв2.2 + ∆Qв3* (3.6)

*∆Qв = 133,38+150,02+477,62=761,02*

Загальне зниження обсягу випуску продукції становило 20,51% (761,02/3710×100%) від фактичного обсягу випуску в грудні 2000 року і 20,03% (761,02/3800×100%) від запланованого обсягу виробництва на даний період.

Результати аналізу випуску продукції в періоді, що аналізується, доцільно представити у вигляді наступної таблиці:

Таблиця

3.10

Результати аналізу випуску продукції за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Причини, що спричинили зниження обсягу випуску продукції | Величина зниження обсягу виробництва, м | % зниження від фактичного обсягу випуску |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|  | Внутрішнезмінні втрати робочого часу: | 283,43 | 7,64% |
|  | з вини адміністрації підприємства (незабезпеченість сировиною, матеріалами, комплектуючими виробами) | 133,38 | 3,6% |
|  | організаційні недоліки, зумовлені низькою трудовою дисципліною, недостатньо висока матеріальна зацікавленість в результатах праці | 150,02 | 4,04% |
|  | Недостатня укомплектованість основними робітниками | 477,62 | 12,87% |
|  | Разом | 761,02 | 20,51% |

Як бачимо, величина зниження обсягу виробництва у періоді, який аналізується досить істотна (20,51% від фактичного обсягу випуску продукції), отже, необхідно розробити та реалізувати заходи, які дозволили б усунути негативний вплив виявлених причин і сприяти зростанню обсягу випуску продукції.

Заходи щодо усунення негативного впливу причин, які були виявлені підчас аналізу, наведемо у вигляді наступної таблиці:

Таблиця

3.11

Заходи щодо збільшення обсягу випуску продукції

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №  з/п | Заходи, що пропонуються | Величина резерву, м |
| 1 | 2 | 3 |
|  | Ліквідація внутрішнезмінних втрат робочого часу шляхом реалізації наступних заходів: | 283,43 |
|  | Виключення недостачі матеріалів шляхом забезпечення адміністрацією підприємства своєчасної і повної закупівлі матеріалів та розподілу їх у необхідній кількості по виробничих цехах й дільницях. Уникнути дефіциту матеріалів також можливо завдяки застосуванню більш гнучких та добре налагоджених схем постачання й розподілу матеріалів, що дозволило б в повному обсязі покривати потребу виробничих цехів у матеріальних ресурсах підчас змін в умовах та обсягах виробництва | 133,38 |
|  | Усунути або звести до мінімуму внутрішнезмінні втрати робочого часу шляхом поліпшення організації та умов труда працівників, поліпшити трудову дисципліну шляхом застосування додаткових контрольних заходів щодо трудової дисципліни, а також введенням відповідної системи штрафів та премій. Підвищити матеріальну зацікавленість працівників підприємства щодо результатів своєї праці, для чого можна застосувати економічно обгрунтовану систему доплат за виконання й перевиконання плану. | 150,05 |
|  | Досягти максимально повної забезпеченості виробничих цехів основними робітниками, шляхом підвищення трудової дисципліни, що дозволило б збільшити кількість виходів працівників й, відповідно, підвищити явочну чисельність на виробничих дільницях. Встановити жорсткий контроль за кількістю виходів працівників, ввести економічні санкції щодо порушників трудової дисципліни. Підвищення забезпеченості виробництва основними робітниками також можна досягнути шляхом поліпшення системи плануванні чисельності працівників та їх розподілу по виробничих цехах, а також при здійсненні відповідної кадрової політики. | 477,62 |
|  | Разом | 761,05 |

Таким чином, реалізація наведених в таблиці 3.11 заходів щодо усунення виявлених негативних причин дозволила б досягти підвищення випуску продукції в межах розрахованого у цій таблиці резерву (761,02 метрів).

Крім того, укрупнено резерви зростання обсягу випуску продукції можна визначити на основі аналізу ритмічності роботи окремих цехів, учасників і підприємства загалом. Для цього аналізу обсягу виробництва будемо використати дані про випуск продукції за кожну робочу добу (див. таблицю 3.12), на основі яких розрахуємо середньодобову величину обсягу випуску і визначимо максимально досягнутий обсяг виробництва щодо окремої робочої доби відносно кожного виробничого цеху підприємства.

Якщо розглядати досягнутий максимальний обсяг виробництва за конкретну добу, як потенційний резерв збільшення виробництва, то можливий найближчий резерв зростання випуску продукції можна визначити по наступній формулі:

*∆Qв2.1 = (Qвmax- Q‾  в)×Nдф ,* де (3.7)

*Qвmax -* максимальний обсяг випуску продукції за окрему добу, *метрів*;

*Q‾  в-* фактичний середньодобовий обсяг випуску продукції, *метрів*;

*Nдф -* кількість днів роботи підприємства по випуску продукції;

Відомості про ритмічність роботи підприємства в грудні 2000 року наведені в таблиці 3.12.

Таблиця

3.12

Відомості про ритмічність роботи підприємства за грудень 2000 р., метрів

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Цех №1 | Цех №2 | Цех №3 | Цех №4 | Разом |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 01.12.2000 | 54,5 | 45,6 | 42,2 | 38,9 | 181,2 |
| 04.12.2000 | 53,6 | 44,1 | 41 | 39,4 | 178,1 |
| 05.12.2000 | 52,7 | 42,9 | 42,1 | 37,7 | 175,4 |
| 06.12.2000 | 52,8 | 43,2 | 40,6 | 38,8 | 175,4 |
| 07.12.2000 | 54,8 | 44,9 | 40,9 | 39,8 | 180,4 |
| 08.12.2000 | 53,9 | 45,4 | 39,8 | 40,1 | 179,2 |
| 11.12.2000 | 51,2 | 44 | 39,5 | 40,1 | 174,8 |
| 12.12.2000 | 51,7 | 44,1 | 39,8 | 39,1 | 174,7 |
| 13.12.2000 | 54,1 | 43,8 | 41,9 | 39,6 | 179,4 |
| 14.12.2000 | 52,2 | 44,2 | 40,6 | 37,9 | 174,9 |
| 15.12.2000 | 51,2 | 44,6 | 39,6 | 38,7 | 174,1 |
| 18.12.2000 | 52,2 | 45,5 | 40,4 | 37,7 | 175,8 |
| 19.12.2000 | 52 | 44,8 | 42,2 | 39,1 | 178,1 |
| 20.12.2000 | 52,6 | 43,8 | 41,1 | 39,9 | 177,4 |
| 21.12.2000 | 55 | 43,9 | 39,3 | 37,7 | 175,9 |
| 22.12.2000 | 51,7 | 43,7 | 41,3 | 38,4 | 175,1 |
| 25.12.2000 | 52,1 | 45,4 | 41,5 | 38,2 | 177,2 |
| 26.12.2000 | 53,1 | 43,1 | 41,2 | 39,7 | 177,1 |
| 27.12.2000 | 53 | 44,7 | 40,5 | 38,3 | 176,5 |
| 28.12.2000 | 54,4 | 43,7 | 39,2 | 39,7 | 177 |
| 29.12.2000 | 54,2 | 42,1 | 38,6 | 37,4 | 172,3 |
| Разом | 1113 | 927,5 | 853,3 | 816,2 | 3710 |
| ¯ Q¯ | 53 | 44,17 | 40,63 | 38,87 | 176,67 |
| Qmax | 55 | 45,6 | 42,2 | 40,1 | 182,9 |
| Qmax- ¯ Q¯ | 2 | 1,43 | 1,57 | 1,23 | 6,23 |
| ∆Qп(р) | 42 | 30,03 | 32,97 | 25,83 | 130,83 |

Вивчення динаміки обсягів виробництва підприємства, яка представлена у вигляді вищенаведеній таблиці, відносно кожної доби показує, що максимальний обсяг випуску за грудень 2000 року склав:

по цеху № 1 - 55 метрів, 30% від потенційного максимального обсягу;

по цеху № 2 - 45,6 метрів, 25% від потенційного максимального обсягу;

по цеху № 3 - 42,2 метрів, 23% від потенційного максимального обсягу;

по цеху № 4 - 40,1 метрів, 22% від потенційного максимального обсягу;

разом по цехах - 182,9 метрів (100%).

Отже, як бачимо з таблиці 3.12, середньомісячні обсяги випуску продукції у грудні 2000 року по кожному виробничому цеху підприємства відрізняються від досягнутого за цей період максимально обсягу виробництва на відносно незначну величину, що є додатковим свідченням відносно стабільної роботи підприємства.

Таким чином, коли щодобовий обсяг випуску по кожній дільниці протягом всього місяця залишався на досягнутому максимальному рівні, то місячний обсяг виробництва продукції збільшився б на 130,83 метрів (див. таблицю 3.12). Дана величина і складає резерв підвищення обсягу впуску другого роду.

Як бачимо, величина резерву другого роду, згідно з результатами аналізу за грудень 2000 року, складає незначний відсоток у порівнянні з розрахованим резервом першого роду (761,02 метрів), її питома вага у загальному фактичному обсязі випуску продукції становить близько 3,53% (130,83/3710×100%), та 3,44% (130,83/3800×100%) у відношенні до запланованого на цей місяць обсягу випуску продукції.

Оскільки розрахований резерв другого роду значно менше раніше розрахованого загального резерву підвищення випуску продукції (він дорівнює лише 17,17% (130,83/761,02×100%) від загального резерву підвищення обсягу виробництва), то можна вважати, що усі основні внутрішні резерви підприємства щодо підвищення обсягу виробництва продукції у періоді, який аналізується, були виявлені підчас проведення детального аналізу.

### Аналіз обсягу реалізації продукції

Реалізація є завершальною стадією всієї виробниче-господарської діяльності підприємства, в процесі якої підприємство отримує за вироблену продукцію (виконані роботи, послуги) грошові кошти, які повинні дозволити підприємству покрити його витрати й отримати прибуток. З урахуванням складної економічної ситуації, недосконалості податкового законодавства і кризи неплатежів аналіз реалізації продукції є однією з найважливіших задач керівництва підприємства.

Аналізу реалізації продукції доцільно розпочинати з загального аналізу, який передбачає визначення і оцінку абсолютного та відносного відхилення наведених фактичних показників від аналогічних показників попереднього періоду і показників реалізації, передбачених планом.

Дані про реалізацію продукції за листопад і грудень 2000 року підприємства і планові показники реалізації за цей період наведені в таблиці 3.13.

Таблиця

3.13

Загальні дані про реалізацію продукції за грудень2000 р.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | одиниці виміру | попе-редній період | за планом | фактич-ний по-казник |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | Обсяг випуску продукції | м | 3680 | 3800 | 3710 |
|  | Обсяг товарної продукції | тис. грн. | 325,31 | 334,4 | 329,08 |
|  | Середня ціна одиниці продукції | грн./м | 88,4 | 88 | 88,7 |
|  | Вартість реалізованої продукції по звичайним цінам | тис. грн. | 315,85 | 334,4 | 319,05 |
|  | Обсяг реалізованої продукції по звичайним цінам | м | 3573 | 3720 | 3597 |
|  | Залишки готової продукції на складі на кінець періоду | м | 230 | 120 | 231 |
|  | Вартість залишків готової продукції на складі | тис. грн. | 20,33 | 10,56 | 20,5 |
|  | Дебіторська заборгованість, термін оплати якої не наступив | тис. грн. | 60,4 | 50 | 52,4 |
|  | Дебіторська заборгованість, термін оплати якої наступив | тис. грн. | 34,2 | 32 | 36,2 |
|  | Обсяг продукції, реалізований по занижених цінах | м | 96 | 80 | 104 |
|  | Дохід від продукції, реалізований по занижених цінах | тис. грн. | 7,5 | 6,4 | 7,9 |
|  | Вартість продукції, реалізований по занижених цінах | тис. грн. | 8,49 | 7,04 | 9,22 |
|  | Збитки від реалізації продукції по занижених цінах | тис. грн. | 0,99 | 0,64 | 1,32 |
|  | Обсяг продукції, відпущеної безкоштовно працівникам | м | 10 | 0 | 8 |
|  | Збитки від безкоштовного відпуску продукції | тис. грн. | 0,884 | 0 | 0,71 |
|  | Загальна вартість реалізованої продукції | тис. грн. | 323,35 | 340,8 | 326,95 |
|  | Загальна кількість реалізованої продукції | м | 3679 | 3800 | 3709 |

Загальний аналіз даних, приведених в таблиці 3.13, показує загальне перевищення фактичних показників реалізації продукції за грудень 2000 року над показниками попереднього періоду (листопад 2000 року). Однак це не свідчить про збільшення ефективності роботи служби збуту, оскільки у порівнянні з планом на період, який аналізується, спостерігається зниження більшості показників, що характеризують реалізацію продукції.

Для більш детального відображення відхилень окремих фактичних показників реалізації у періоді, що аналізується, від плану і попереднього періоду необхідно зробити зіставлення цих показників, розрахувавши їх абсолютні і відносні взаємні відхилення. Результати розрахунків представимо у вигляді наступної таблиці.

Таблиця

3.14

Зіставлення показників реалізації продукції з планом і попереднім періодом

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | одиниці виміру | % факт  до плану | +,- факт  до плану | %, факт  до попе-реднього періоду |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | Обсяг випуску продукції | м | 97,63% | -90 | 100,82% |
|  | Обсяг товарної продукції | тис. грн. | 98,41% | -5,32 | 101,16% |
|  | Середня ціна одиниці продукції | грн./м | 100,8% | 0,7 | 100,34% |
|  | Загальна вартість реалізованої продукції | тис. грн. | 95,41% | -15,35 | 101,01% |
|  | Обсяг реалізованої продукції | м | 96,69% | -123 | 100,67% |
|  | Залишки готової продукції на складі | м | 192,5% | 111 | 100,43% |
|  | Вартість залишків готової продукції на складі | тис. грн. | 194,13% | 9,94 | 100,84% |
|  | Дебіторська заборгованість, термін оплати якої не наступив | тис. грн. | 104,8% | 2,4 | 86,75% |
|  | Дебіторська заборгованість, термін оплати якої наступив | тис. грн. | 113,12% | 4,2 | 105,85% |
|  | Обсяг продукції, реалізований по занижених цінах | м | 130% | 24 | 108,33% |
|  | Прибуток від продукції, реалізований по занижених цінах | тис. грн. | 123,44% | 1,5 | 105,33% |
|  | Вартість продукції, реалізований по занижених цінах | тис. грн. | 130,97% | 2,18 | 108,6% |
|  | Збитки від реалізації продукції по занижених цінах | тис. грн. | 206,25% | 0,68 | 133,33% |
|  | Обсяг продукції, відпущеної безкоштовно працівникам | м | - | 8 | 80% |
|  | Збитки від безкоштовного відпуску продукції | тис. грн. | - | 0,71 | 80,32% |
|  | Загальна вартість реалізованої продукції | тис. грн. | 95,94% | -13,85 | 101,11% |
|  | Загальна кількість реалізованої продукції | м | 97,61% | -91 | 100,82% |

Загальний аналіз результатів розрахунків абсолютних і відносних відхилень, представлених в таблиці 3.14, свідчить про погіршення основних показників реалізації (обсяг товарної продукції, обсяг реалізованої продукції і у грудні 2000 року у порівнянні з плановими показниками, при цьому середня ціна продукції, залишки готової продукції на складі збільшилися. Щодо показників попереднього періоду, то вони здебільшого нижче за показники реалізації у періоді, що аналізується, але слід зазначити, що збитки від реалізації продукції по занижених цінах та залишки нереалізованої продукції на складі також зросли у порівнянні з попереднім періодом (див. таблиці 3.13 й 3.14).

Таким чином, виходячи з того, що більшість планових показників щодо реалізації продукції у грудні 2000 року не були виконані, то необхідно визначити причини, які до цього призвели. Конкретні причин, які призвели до погіршення показників реалізації продукції у періоді, що аналізується, визначимо за допомогою детального аналізу.

Основу детального аналізу реалізації продукції складає наступне рівняння:

*Ор = ТП + (Огпн – Огпк ) – Ззц – Збл* , де (3.8)

*Ор -* обсяг реалізації в звітному періоді;

*ТП -* обсяг товарної (готової) продукції в звітному періоді;

*Огпп -* залишки готової продукції на складі підприємства на початок звітного періоду;

*Огпк -* залишки готової продукції на складі підприємства на кінець звітного періоду;

*Ззц  -* збитки від реалізації продукції по занижених цінах;

*Збп  -* збитки від відпуску продукції своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах;

Оскільки існує два методи визначення реалізації продукції: метод нарахування і касовий метод (при касовому методі реалізованою вважається тільки та продукція, яка була оплачена покупцем; метод нарахування у свою чергу передбачає, що вся відвантажена покупцеві продукція незалежно від надходження оплати повинна вважатися реалізованою), то рівняння детального аналізу обсягу може додатково містити показники дебіторської заборгованості. Зараз, відповідно до пункту 1.31 діючого Закону України "Про Оподаткування прибутку", реалізованою вважається відвантаження продукції (виконання робот, послуг), тобто реалізація визначається за методом нарахування. Отже, вищенаведене рівняння щодо детального аналізу обсягу реалізації продукції не містить величин дебіторської заборгованості.

Отже, як бачимо з таблиці 3.13, основними причинами, що спричиняють зменшення обсягу реалізації продукції у періоді, який аналізується, є:

* причини, що спричиняють зміну обсягу випуску продукції;
* причини, що спричиняють збільшення величини незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва;
* причини, що спричиняють зміну якості продукції.

Визначимо величину впливу на обсяг реалізації продукції кожної з вищезазначених причин.

1. Причини, які спричиняють зниження обсягу реалізації за рахунок зниження загального випуску продукції, вплив яких визначається по наступній формулі:

*∆Ор1 = ∆Qвф(ф.ц.)*,де (3.9)

*∆Ор1 -* зміна обсягу реалізації продукції під впливом зміни обсягу випуску продукції;

*∆Qвф(ф.ц.) -* зменшення обсягу випуску продукції в періоді, що аналізується, в фактичних цінах.

Зменшення обсягу випуску продукції у періоді, що аналізується, було визначене у розділі 3.1.2 цієї роботи, відповідно до проведених розрахунків ця величина дорівнює: 761,02 метрів.

*∆Ор1 =* 761,02×0,0887 = 67,505 тис. грн., що складає близько 20,65% (67,505/326,95×100%) від загального обсягу реалізації продукції у періоді, який аналізується.

2. Причини, що призводять до зниження загального обсягу реалізації за рахунок збільшення залишків готової продукції на складі, вплив яких визначається по формулі:

*∆Ор2 = Огпк  – Огпн, ,* де (3.10)

*∆Ор2 -* зміна обсягу реалізації продукції під впливом зміни залишків готової продукції на складі;

*Огпп -* залишки готової продукції на складі підприємства на початок звітного періоду;

*Огпк -* залишки готової продукції на складі підприємства на кінець звітного періоду.

*∆Ор2 =* 20,5 - 20,33 = 0,17тис. грн. (див. таблицю 3.13), що складає 0,05% (0,17/326,95×100%) від загального фактичного обсягу реалізації продукції.

3. Причини, що спричиняють зниження загального обсягу реалізації за рахунок збільшення реалізації продукції по занижених цінах, вплив яких визначається по формулі:

*∆Ор3 = Ззц* ,де (3.11)

*∆Ор3 -* зміна реалізації продукції під впливом зміни обсягів реалізації продукції по занижених цінах;

*Ззц-* збитки від реалізації продукції по занижених цінах.

*∆Ор3 =* 1,32 тис. грн. (див. таблицю 3.13, рядок 13), що складає 0,4% (1,32/326,95×100%) від загального обсягу реалізації продукції у періоді, який аналізується.

4. Причини, що викликали зниження загального обсягу реалізації за рахунок збільшення відпуску продукції своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах, вплив яких визначається по формулі:

*∆Ор4 = Збп* ,де (3.12)

*∆Ор4 -* зміна обсягу реалізації продукції під впливом зміни реалізації продукції по занижених цінах;

*Збп-* збитки від відпуску продукції своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах.

*∆Ор4 =* 0,71 тис. грн. (див. таблицю 3.13, рядок 15), що складає 0,22% (0,71/326,95×100%) від загального фактичного обсягу реалізації.

Таким чином протягом періоду, що аналізується, на величину обсягу реалізації продукції впливало зменшення обсягу випуску продукції, яке спричинило зниження обсягу реалізації на 67,505 тис. грн., збільшення залишків готової продукції на складі, що призвело до зниження реалізації на 0,17 тис. грн., збільшення обсягів реалізації продукції по занижених цінах викликало зменшення загального обсягу реалізації продукції на 1,32 тис. грн., а також у результаті збільшення відпуску продукції своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах обсяг реалізації знизився на 0,71 тис. грн.

Загальне зниження обсягу реалізації під впливом наведених вище причин визначимо по наступній формулі:

*∆Ор =∆Ор1 +∆Ор2 +∆Ор3 +∆Ор4* (3.13)

*∆Ор =* 67,505 + 0,17*+* 1,32 + 0,71 = 69,705 тис. грн.

Отже, відповідно до вищенаведених розрахунків, загальне зниження обсягу реалізації продукції становить 21,32% (69,705/326,95×100%) від фактичного обсягу реалізації у періоді, який аналізується.

Результати аналізу обсягу реалізації продукції доцільно навести у вигляді наступної таблиці:

Таблиця

3.15

Результати аналізу обсягу реалізації за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Причини, що спричинили зниження обсягу реалізації продукції | Величина зниження реалізації,  тис. грн. | % зниження від фактичного показника реалізації |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|  | Загальне зменшення обсягу випуску продукції підприємства | 67,505 | 20,65% |
|  | Збільшення залишків готової продукції на складі підприємства | 0,17 | 0,05% |
|  | Збільшення обсягів реалізації продукції по занижених цінах | 1,32 | 0,4% |
|  | Результаті збільшення відпуску продукції підприємства своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах | 0,71 | 0,22% |
|  | Разом | 69,705 | 21,32% |

Як бачимо з таблиці 3.15, найбільший вплив на обсяг реалізації продукції найбільший вплив оказує зменшення випуску продукції (20,65% від показника фактичної реалізації), отже ця причина вимагає термінового вживання заходів щодо її усунення. Питома вага інших, визначених підчас аналізу, причин відносно незначна (разом у періоді, який аналізується, вони спричиняють зниження обсягу реалізації продукції лише на 0,67%), але взагалі не враховувати на їх не можна, тому що без своєчасного контролю та аналізу ці причини можуть призвести до значного зниження обсягів реалізації продукції.

Отже, необхідно розробити заходи, які дозволили б усунути негативний вплив на обсяг реалізації вищезазначених причин.

Таблиця

3.16

Заходи щодо збільшення обсягу реалізації продукції

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Заходи, що пропонуються | Величина резерву, м |
| 1 | 2 | 3 |
|  | Досягти збільшення обсягу випуску продукції за рахунок реалізації заходів, які були розроблені під час аналізу обсягу випуску продукції (розділ 3.1.2 даної роботи). | 67,505 |
|  | Досягти граничного скорочення залишків продукції на складі підприємства шляхом поліпшення організації проведення вантажних та інших робіт, які пов'язані з відвантаженням продукції. Підвищити кількість замовлень (насамперед від платоспроможних підприємств) шляхом підвищення якості продукції, а також за рахунок впровадження відповідної цінової політики та інших маркетингових заходів. Для збільшення кількості продукції, що відвантажується, також можливо розробляти та застосовувати додаткові схеми реалізації продукції. | 0,17 |
|  | Звести до мінімуму або повністю виключити випадки реалізації товарів по занижених цінах шляхом поліпшення якості продукції, а також за рахунок постійного дотримання встановлених нормативів якості та інших важливих параметрів продукції, що виробляється. Встановити жорсткий контроль, а також систему обмежень щодо реалізації продукції по занижених цінах. | 1,32 |
|  | Досягти максимального скорочення або ж повністю усунути випадки відпуску продукції своїм працівникам безкоштовно і по пільгових цінах, для чого встановити жорсткий контроль за такою відпусткою продукції. Залишки трубопроводу, які не відповідають за своїми характеристиками (довжина, діаметр, тощо), доцільно не відпускати безкоштовно своїм працівникам, а здавати в металобрухт або спрямовувати як сировину у виробництво. Досягти підвищення якості продукції, а також дотримуватися відповідності продукції встановленим нормативним характеристикам, що дозволить зменшити величину відпуску продукції по занижених цінах. | 0,71 |
|  | Разом | 69,705 |

Таким чином, у разі застосування заходів, що пропонуються у вищенаведеній таблиці, підприємство зможе підвищити місячний обсяг реалізації на 69,705 тис. грн.

### Аналіз фінансових результатів

Фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати виробниче-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність. Саме за рахунок позитивного фінансового результату створюється економічна база для самофінансування, розширеного відтворення та розвитку виробничої і соціальної сфери підприємства. Отже, аналіз фінансових результатів є одною з найважливіших задач керівництва підприємства.

Аналіз фінансових результатів доцільно розпочинати з загального аналізу, який передбачає виявлення загальних тенденцій та змін фінансових результатів періоду, що аналізується, у порівнянні з планом та показниками попереднього періоду. Методикою економічного аналізу, яка застосовується у цій роботі [17], передбачена класифікація фінансових результатів, згідно з якою прибуток (збиток) поділяється на: балансовий прибуток (збиток), прибуток який оподатковується, і госпрозрахунковий прибуток.

Балансовий прибуток являє собою загальний фінансовий з урахуванням всіх прибутків і збитків, тобто різниця між чистим прибутком, який був отримана від всіх видів діяльності і збитками.

Прибуток, який оподатковується, є різницю між скоригованими валовими прибутками та валовими витратами, згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку" [2].

Госпрозрахунковий прибуток являє собою чистий прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після вирахування з неї всіх відповідних сум податків, відрахувань і інших платежів, а також покриття збитків.

Відомості про фінансові результати наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.17

Відомості про валовий дохід та валові витрати за грудень 2000 р., тис. грн.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | попе-редній період | за планом | фактич-ний по-казник | % факт  до плану | +,- факт  до плану | %, факт  до попе-реднього періоду |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Валові доходи за бухгалтерськім обліком | 323,35 | 340,8 | 326,95 | 95,94% | -13,85 | 101,11% |
|  | Валові витрати за бухгалтерськім обліком | 293,9 | 303,3 | 295,7 | 97,49% | -7,6 | 100,61% |
|  | Балансовий прибуток (збиток ) | 29,45 | 37,5 | 31,25 | 83,33% | -6,25 | 106,11% |
|  | Валові доходи за податковим обліком | 323,35 | 340,8 | 326,95 | 95,94% | -13,85 | 101,11% |
|  | Валові витрати за податковим обліком | 287,96 | 303,3 | 288,4 | 95,09% | -14,9 | 100,15% |
|  | Прибуток, що оподатковується | 35,39 | 37,5 | 38,55 | 102,8% | 1,05 | 108,93% |
|  | Податок на прибуток | 10,62 | 11,25 | 11,56 | 102,76% | 0,31 | 108,85% |
|  | Госпрозрахунковий прибуток (збиток) | 18,83 | 26,25 | 19,69 | 75,01% | -6,56 | 104,57% |

Дані та розрахунки, які наведені у таблиці 3.17, свідчать про те, що відносно попереднього періоду (листопад 2000 року) підприємству вдалося покращити свої фінансові результати. Так, балансовий прибуток у порівнянні з попереднім періодом зріс на 6,11%, а госпрозрахунковий (чистий) прибуток - на 4,57%. Зростання прибутків у періоді, що аналізується, було досягнуто за рахунок більшого темпу приросту валового доходу ніж валових витрат (у порівнянні з попереднім періодом валовий дохід зріс на 1,11%, а валові витрати - лише на 0,61%). Але слід зазначити, що при зростанні балансового прибутку підприємства у періоді, який аналізується, на лише 6,11%, податок на прибуток у порівнянні з попереднім періодом зріс на 8,85%, що значною мірою й призвело до вищезазначеного низького відсотку зростання госпрозрахункового прибутку.

Відносно планових показників на цей період спостерігається загальне відставання практично за всіма показникам щодо фінансових результатів (див. таблицю 3.17). Балансовий прибуток нижчий від планового показника на 16,67%, а госпрозрахунковий прибуток - на 24,09%. Таким чином, величина рентабельності відносно витрат за бухгалтерським обліком та балансового прибутку фактично становила 10,57% (31,25/295,7×100%) при запланованій рентабельності 11,71% (35,5/303,3×100%). Крім того, як бачимо з таблиці 3.17, податок на прибуток перевищує заплановану величину на 7,76%.

Отже, величина госпрозрахункового (чистого) прибутку у періоді, що аналізується, була знижена за рахунок розбіжностей даних про фінансові результати між бухгалтерським та податковим обліком.

Як бачимо з таблиці 3.17, ці розбіжності насамперед виникнули за рахунок різниці величини валових витрат за бухгалтерським та податковим обліком. Так, величина валових витрат за бухгалтерським обліком дорівнює 295,7 тис. грн., а за податковим обліком ця величина становить 288,4 тис. грн. Отже, валові витрати за бухгалтерським обліком перевищують аналогічний показник за податковим обліком на 7,3 тис. грн. (295,7-288,4), тобто на 2,4% (7,3/295,7×100%) від загальної величини валових витрат за бухгалтерським обліком. Ця розбіжність у даних про валові витрати спричинила збільшення на 7,3 тис. грн. (18,94% (7,3/38,55×100%)) величини прибутку, що оподатковується, у порівнянні з балансовим прибутком, та, відповідно, зростання податку на прибуток на 2,19 (7,3×30%) тис. грн., що становить близько 18,9% (2,19/11,56×100%) від фактичної величини податку на прибуток.

Отже, необхідно визначити, що саме призвело до вищезазначеної розбіжності у валових витратах за податковим та бухгалтерським обліком.

Згідно даними бухгалтерського обліку (див. Журнал господарських операцій) до витрат на збут (тобто й до валових витрат звітного періоду) були віднесені послуги щодо реклами продукції підприємства, сума яких за вирахуванням ПДВ становила 6,4 тис. грн. Відповідно до пункту 5.4.4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [2] витрати на рекламу включаються у валові витрати підприємства на суму, не більшу ніж 2% від бази оподаткування (тобто прибутку, що оподатковується) попереднього звітного періоду. Згідно з даними декларації про податок на прибуток підприємства величина прибутку, що оподатковується , у попередньому звітному періоді (ІІІ квартал 2000 року) становила 110,2 тис. грн. Отже, у декларації про податок на прибуток за звітний період до складу валових витрат було віднесено лише 2,21 тис. грн. (110,5×2%) витрат на рекламу. Таким чином, розбіжність між бухгалтерським та податковим облікам за цією статтею валових витрат становила 4,19 (6,4-2,21) тис. грн, тобто близько 1,5% (4,19/288,4×100%) від величини валових витрат за податковим обліком.

Крім того, відповідно до даних бухгалтерського обліку до адміністративних витрат, які входять до складу валових витрат, звітного періоду були віднесені витрати на утримання та експлуатацію легкових автомобілів на суму 3,11 тис. грн. Згідно з пунктом 5.4.10 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [2] такі витрати (якщо основною діяльність підприємства не є безпосереднє надання послуг з автоперевезення) не повинні включатися до складу валових витрат підприємства. У зв'язку з цим у декларації про оподаткування прибутку за період, що аналізується, ці витрати не були внесені до складу валових витрат.

Таким чином, внаслідок розбіжностей між даними податкового та бухгалтерського обліку, що викликали збільшення податку на прибуток, госпрозрахунковий (чистий) прибуток зменшився на 2,19 тис. грн. (див. попередні розрахунки). Слід зазначити, що визначені розбіжності є значною мірою наслідком недосконалості законодавства у галузі оподаткування прибутку підприємств. Оскільки вищезазначена різниця між валовими витратами за бухгалтерським та податковим обліком має постійний характер, то підприємство не може сподіватися на будь-яке відшкодування зазначеної суми переплати податку на прибуток у майбутньому.

Як бачимо, розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком призвели до зниження величини госпрозрахункового (чистого) прибутку лише на 2,19 тис. грн. (11,1% (2,19/19,69×100%)), при цьому його зменшення відносно плану (відповідно до розрахунків, наведених у таблиці 3.17) складає 6,56 тис. грн. (33,3% (6,56/19,69×100%)), отже, головні причини, що призвели до погіршення фінансових результатів підприємства у періоді, який аналізується, слід шукати серед внутрішніх чинників. Таким чином, необхідно провести детальний аналіз для безпосереднього визначення цих чинників та величини їх впливу на фінансовий результат.

Детальний аналіз фінансових результатів підприємства будемо здійснювати основуючись на наступному рівнянні:

*Пб = Ор- Ср* ,де (3.14)

*Пб -* балансовий прибуток (збиток) підприємства, *грн.*;

*Ор -* загальний обсяг реалізації продукції, *грн.*;

*Ср -* загальна собівартість реалізованої продукції, *грн*.

(Оскільки з усіх техніко-економічних показники, які наведені у цій роботі, був вилучений податок на додану вартість, то ця формула також не містить суми ПДВ у якості від'ємника).

Як бачимо з вищенаведеної формули, на величину балансового прибутку підприємства зменшують чинники, які спричиняють зниження обсягу реалізації та збільшення собівартості продукції.

Згідно з результатами аналізу реалізації продукції, який був проведений у розділі 3.1.3 цієї роботи, загальна величина зменшення обсягу реалізації у періоді, що аналізується становила 69,705 тис. грн. Отже, необхідно визначити величину збільшення собівартості продукції, та причини, які призвели до цього.

Насамперед, проаналізуємо структуру собівартості реалізованої продукції за період, що аналізується. Дані про структуру собівартості продукції, яка була реалізована у грудні 2000 року наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.18

Дані про структуру собівартості продукції за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Найменування показника | Загальні витрати, тис. грн. | | | Собівартисть1 м продукції, грн. | | |
| попе-редній період | за планом | фактич-ний по-казник | попе-редній період | за планом | фактич-ний по-казник |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Загальна собівартість, у тому числі: | 293,9 | 300,3 | 295,7 | 79,8641 | 79,0263 | 79,7035 |
|  | матеріальні витрати, у тому числі: | 115,2 | 118,7 | 116,2 | 31,3043 | 31,2368 | 31,3208 |
|  | витрати матеріалів | 73,76 | 75,6 | 74,28 | 20,0435 | 19,8947 | 20,0216 |
|  | витрати електроенергії | 28,33 | 30 | 28,68 | 7,6984 | 7,7895 | 7,7305 |
|  | витрати палива | 13,11 | 13,1 | 13,24 | 3,5625 | 3,5526 | 3,5687 |
|  | витрати на оплату праці | 85,8 | 87,4 | 86,1 | 23,3152 | 23 | 23,2075 |
|  | відрахування на соціальні заходи | 32,18 | 32,78 | 32,28 | 8,7446 | 8,6263 | 8,7008 |
|  | амортизація | 36,42 | 36,44 | 36,44 | 9,8967 | 9,5895 | 9,8221 |
|  | інші витрати | 24,3 | 24,78 | 24,68 | 6,6033 | 6,5211 | 6,6523 |

Як свідчать дані таблиці 3.18, більшість показників структури собівартості продукції у грудні 2000 року були дещо поліпшені відносно відповідних показників попереднього періоду (листопад 2000 року). Так, загальна фактична собівартість одиниці продукції у періоді, що аналізується, знизилась на 0,1606 (79,8641-79,7035) грн., що становить близько 0,21% (0,1606/79,7035×100%) від фактичної собівартості. Серед структурних елементів собівартості продукції найбільший відсоток зменшення у порівнянні з попереднім періодом мали витрати на оплату праці 0,464% ((23,3152-23,2075)/23,2075×100%) та амортизація 0,759% ((9,8967-9,8221)/9,8221×100%), що насамперед пов'язано зі збільшенням обсягу виробництва. Але слід зазначити істотне збільшення витрат електроенергії, яке у порівнянні з попереднім періодом зросло на 0,42% ((7,7305-7,6984)/7,7305×100%), що відповідно призвело до збільшення загальної питомої ваги матеріальних витрат на 0,052% ((31,3208-31,3043)/31,3208×100%).

Відносно ж плану у період, який аналізується, спостерігається збільшення собівартості продукції, яке відбувається майже за всіма її елементами. Так, у порівнянні з планом фактична собівартість продукції збільшилась на 0,6772 (79,7035-79,0263) грн., що дорівнює 0,85% (0,6772/79,7035×100%) від її фактичної величини. Загальні матеріальні витрати зросли на 0,269% ((31,3208-31,2368)/31,2368×100%), а витрати на оплату праці - на 0,89% ((23,2075-23)/23,2075×100%), що, відповідно, призвело до збільшення відрахувань на соціальні заходи на такий же самий відсоток.

Щодо структури собівартості, то у періоді, який аналізується, не спостерігається її істотних змін ні відносно попереднього періоду, ні відносно плану. Найбільшу питому вагу серед елементів собівартості мають матеріальні витрати, відсоток яких у структурі собівартості продукції становить 39,4% (31,3208/79,7035×100%). Отже, детальний аналіз собівартості продукції розпочнемо з визначення причин, які призвели до збільшення матеріальних витрат.

Як бачимо з таблиці 3.18, найбільшу величину серед елементів загальних матеріальних витрат у періоді, що аналізуються, мають витрати матеріалів, їх питома вага відносно загальної величини матеріальних витрат становить 63,924% (20,0216/31,3208×100%), а відносно всієї собівартості продукції - 25,12% (20,0216/79,7035×100%). Отже, розглянемо структуру витрат матеріалів з деталізацією за видами витрачених матеріалів.

Дані про найменування, ціну й кількість витрачених матеріалів за фактом та відносно плану наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.19

Дані про витрати матеріалів за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Найменування видів витрачених матеріалів | Одиниці  виміру | Кількість витраче-них матеріалів | | Ціна матеріалів, *грн.* | | Вартісь витрачених матеріалів, *грн.* | | | Переви-щення ціни за фактом над планом | Збіль-шення витрат внаслі-док ро-сту цін |
| факт | план | факт | план | факт | план | факт за цінами плану |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|  | Листи сталеві СЛУ4 | м² | 660 | 680 | 22 | 22 | 14520 | 14960 | 14520 | 0 | 0 |
|  | Листи сталеві СЛ2 | м² | 610 | 640 | 24 | 24 | 14640 | 15360 | 14640 | 0 | 0 |
|  | Оцинковані сталеві листи | м² | 710 | 720 | 30,2 | 30,2 | 21442 | 21744 | 21442 | 0 | 0 |
|  | Листи з нержавіючої сталі | м² | 220 | 230 | 34,3 | 34,2 | 7546 | 7866 | 7524 | 0,1 | 22 |
|  | Цинк | кг | 90 | 80 | 3,8 | 3,8 | 342 | 304 | 342 | 0 | 0 |
|  | Полімерний порошок | кг | 30 | 27 | 14 | 14 | 420 | 378 | 420 | 0 | 0 |
|  | Абразивний матеріал | кг | 30 | 25 | 8,7 | 8,6 | 261 | 215 | 258 | 0,1 | 3 |
|  | Сталеві труби ДТ Ø 6,4" | м | 42 | 41 | 76 | 76 | 3192 | 3116 | 3192 | 0 | 0 |
|  | Сталеві труби ДС Ø 5,8" | м | 46 | 44 | 74 | 73,5 | 3404 | 3234 | 3381 | 0,5 | 23 |
|  | Мідь | кг | 40 | 36 | 6,55 | 6,5 | 262 | 234 | 260 | 0,05 | 2 |
|  | Карбід кальцію | кг | 126 | 128 | 7,5 | 7,5 | 945 | 960 | 945 | 0 | 0 |
|  | Кисень | м³ | 134 | 134,4 | 15 | 15 | 2010 | 2016 | 2010 | 0 | 0 |
|  | Електроди | шт | 538 | 540 | 0,5 | 0,5 | 269 | 270 | 269 | 0 | 0 |
|  | Спецодяг | шт | 38 | 38 | 86 | 84,5 | 3268 | 3211 | 3211 | 1,5 | 57 |
|  | Мастило ТЛМ-2 | л | 25 | 25 | 18,8 | 18,72 | 470 | 468 | 468 | 0,08 | 2 |
|  | Мастило ЛТ-3 | л | 36 | 35 | 22 | 22 | 792 | 770 | 792 | 0 | 0 |
|  | Гайка М8 | шт | 20 | 20 | 0,4 | 0,4 | 8 | 8 | 8 | 0 | 0 |
|  | Фланець ФЛ5 | шт | 6 | 6 | 26 | 26 | 156 | 156 | 156 | 0 | 0 |
|  | Фрези Д12 | шт | 10 | 10 | 14,7 | 14,7 | 147 | 147 | 147 | 0 | 0 |
|  | Різець 2ФП | шт | 15 | 15 | 12,4 | 12,2 | 186 | 183 | 183 | 0,2 | 3 |
|  | Витрати матеріалів разом | грн. |  |  |  |  | 74280 | 75600 | 74168 |  | 112 |
|  | умовно-змінні витрати | грн. |  |  |  |  | 69253 | 70657 | 69203 |  | 50 |
|  | умовно-постійні витрати | грн. |  |  |  |  | 5027 | 4943 | 4965 |  | 62 |

Отже, як бачимо з таблиці 3.19, фактичні ціни перевищують заплановані по більшості матеріалів, які були витрачені на підприємстві за грудень 2000 року. Таким чином, одною з причин збільшення матеріальних витрат у періоді, що аналізується, стало зростання цін на матеріали. Кількісний вплив цієї причини на загальну величину матеріальних витрат продукції відповідно до застосованої методики економічного аналізу [17] розраховується за наступною формулою:

*∆Вм1 =∑i=n1(Цмфi – Цмпi )×Qмфi* , де (3.15)

*Цмфi -* фактична ціна *i*-го виду матеріалів, *грн*;

*Цмпi -* планова ціна *i*-го виду матеріалів, *грн*;

*Qмфi -* фактична кількість витраченихматеріалів *i*-го виду.

Відповідно до вищенаведеної формули збільшення матеріальних витрат внаслідок зростання цін становить: *∆Вм1 = 112 грн* (див. таблицю 3.19), що дорівнює лише 0,1% (112/116200×100%) від загальної величини матеріальних витрат у періоді, що аналізується.

Загальне збільшення матеріальних витрат відповідно призводить до зростання собівартості одиниці продукції, яке розраховується по формулі:

*∆См = ∆Вм ,* де (3.16)

*Qвф*

*∆См-* збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок зростання матеріальних витрат, *грн./м*;

*∆Вм -* зростання матеріальних витрат у періоді, що аналізується, *грн*.

*Qвф -* фактичний обсяг випуску продукції, *метрів*.

Таким чином, внаслідок зростання цін на матеріали собівартість одиниці продукції збільшилась на: *∆См1 =112/3710 = 0,030189 грн./м.*

Крім того, собівартість продукції може збільшуватися за рахунок понаднормативних витрат матеріалів. Понаднормативні витрати є наслідком перевищення встановлених планом нормативів розходу матеріалів на виробництво одиниці продукції. Отже, відносно умовно-змінної частини загальних матеріальних витрат величина збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок понаднормативного розходу матеріалів визначається по формулі:

*∆См2.1 = ∑i=n1Q мф(у×з)i Цмпi     ∑i=n1Qмп(у×з)i Цмпi ,* де (3.17)

*Qвф Qвп*

*∆См2.1-* збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок понаднормативного розходу матеріалів, *грн./м*;

*Qмф(уз)i -* фактична кількість витрачених матеріалів *i*-го виду, що відносяться до складу умовно-змінних витрат;

*Qмп(уз)i -* планова кількість витрачених матеріалів *i*-го виду, що відносяться до складу умовно-змінних витрат;

*Цмпi-* планова ціна матеріалів *i*-го виду, *грн.*;

*Qвф -* фактичний обсяг випуску продукції, *метрів*.

*Qвп -* плановий обсяг випуску продукції, *метрів*.

Таким чином, збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок понаднормативних витрат матеріалів, які відносяться до складу умовно-змінних витрат становить:

*∆См2.1 = 69203/3710 - 70657/3800 = 0,0591524 грн./м.*(див. таблицю 3.19, рядок 22)

Як бачимо, внаслідок понаднормативного розходу матеріалів, які відносяться до складу умовно-змінних витрат собівартість одиниці продукції збільшилася на 0,07% (0,0591524/79,7035×100%).

Тепер визначимо збільшення собівартості продукції відносно величини умовно-постійних витрат. Оскільки умовно-постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, то вони нормуються за своєю абсолютною величиною. Таким чином, збільшення матеріальних витрат внаслідок понаднормативного розходу матеріалів, які входять до складу умовно-постійних витрат визначається по наступній формулі:

*∆Вм2.2 =∑i=n1(Qмфi – Q мпi )×Цмпi* , де (3.18)

*∆Вм2.2 -* збільшення матеріальних витрат внаслідок понаднормативного розходу матеріалів, зі складу умовно-постійних витрат, *грн*;

*Qмфi -* фактична кількість витрачених матеріалів *i*-го виду, *грн*;

*Q мпi -* планова кількість витрачених матеріалів *i*-го виду, *грн*;

*Цмпi -* фактична ціна *i*-го виду матеріалів, *грн*.

Отже, збільшення витрат внаслідок понаднормативного розходу матеріалів, що входять до складу умовно-постійних, становить:

*∆Вм2.2= 4943 -­ 4965 = 22 грн.* (див. таблицю 3.19, рядок 23), що складає 0,03% (22/74280) від загальної величини витрат матеріалів. Відповідно, собівартість одиниці продукції за рахунок цих понаднормативних збільшилась на: *∆См2.2= 22/3710 = 0,00593 грн./метр*, що дорівнює близько 0,007% (0,00593/79,7035×100%) від фактичної собівартості продукції.

Таким чином, загальне збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок понаднормативних втрат дорівнює:

*∆См2 = ∆См2.1+∆См2.2 =0,0591524+0,00593=0,0650824 грн./метр*, тобто 0,082% (0,0650824/79,7035×100%) від фактичної собівартості продукції.

Крім того, умовно-постійні витрати викликають зростання собівартості одиниці продукції в умовах зменшення обсягу виробництва за рахунок збільшення їх питомої ваги. Величина збільшення собівартості внаслідок вищезазначеної причини відповідно до методики економічного аналізу [17] розраховується по наступній формулі:

*См3 =  Вмф(уп)      Вмф(уп) ,* де (3.19)

*Qвф Qвф+∆Q*

*Вмф(уп) -* фактичні умовно-постійні витрати матеріалів, *грн*;

*∆Q -* величина зменшення обсягу виробництва продукції, *метрів*.

Відповідно до вищенаведеної формули збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок збільшення питомої ваги умовно-постійних витрат становить: *∆См3 = 4965/3710 - 4965/(3710+761,05) = 0,2277975 грн./м*, що дорівнює 0,286% (0,2277975/79,7035×100%) від загальної величини фактичної собівартості.

Як бачимо з таблиці 3.18, на собівартість продукції у періоді, що аналізується істотний вплив оказували витрати електроенергії. Дані про розхід електроенергії на підприємстві за грудень 2000 року наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.20

Дані про витрати електроенергії за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Напрямок витрачання електроенергії | Одиниці  виміру | Кількіні витрати електроенергії | | Ціна електро-енергії, *грн.* | | Вартісь витраченої електроенергії, *грн.* | | | Переви-щення ціни за фактом над планом | Збіль-шення витрат внаслі-док ро-сту цін |
| факт | план | факт | план | факт | план | факт за цінами плану |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|  | На виробництво продукції | КВт∙ч | 180000 | 207692 | 0,14 | 0,13 | 25200 | 27000 | 23400 | 0,01 | 1800 |
|  | На освітлення приміщень | КВт∙ч | 24857 | 23077 | 0,14 | 0,13 | 3480 | 3000 | 3231 | 0,01 | 248,57 |
|  | Разом | КВт∙ч | 204857 | 230769 | 0,14 | 0,13 | 28680 | 30000 | 26631 | 0,01 | 2048,57 |

Як бачимо з таблиці 3.20, зростання витрат на електроенергію у періоді, що аналізується було пов'язане зі збільшенням цін на електроенергію. Збільшення витрат електроенергії внаслідок зростання цін відповідно до методики економічного аналізу, яка застосовується у цій роботі, [17] розраховується за формулою аналогічній формулі 3.15.

Таким чином, зростання цін на електроенергію відносно плану призвело до збільшення витрат на електроенергію на: *∆Ве1=2048,57 грн.* (див. таблицю 3.20, рядок 3), що становить 1,7% (2048,57/116200×100%) від загальної величини матеріальних витрат. Загальне збільшення витрат на електроенергію відповідно відбивається на величині собівартості одиниці продукції: *∆Се1 = 2048,57/3710 = 0,5521752 грн./метр*, тобто собівартість збільшується на 0,693% (0,5521752/79,7035×100%).

Крім того собівартість одиниці продукції можуть збільшувати понаднормативні витрати електроенергії. Збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок перевищення нормативів умовно-змінних витрат електроенергії (до яких належать витрати електроенергії на виробництво, див. таблицю 3.20, рядок 1) розраховуються за формулою аналогічною формулі 3.17. Але, як бачимо з таблицю 3.20, у періоді, що аналізується не було понаднормативних витрат електроенергії, тобто плановий норматив на одиницю продукції не був перевищений:

*180000/3710=48,51752 КВт∙ч/м < 207692/3800=54,65579 КВт∙ч/м*

Проте, слід зазначити, що зменшення витрат умовно-змінних витрат електроенергії на одиницю продукції відносно плану у періоді, що аналізується, здебільшого не є результатом підвищення ефективності використання електроенергії або її економії. Перш за все, зазначене зменшення витрат електроенергії є наслідком збільшення використання у виробництві півфабрикатів (див. таблицю 3.19), доопрацювання яких не потребувало роботи електрозварювальної техніки.

Відносно умовно-постійних електроенергії (витрати на освітлення приміщень, див. таблицю 3.20, рядок 2) спостерігається перевищення встановлених нормативів. Отже, збільшення умовно-постійних витрат електроенергії внаслідок понаднормативного розходу становить:

*∆Ве2 = 3480-3231=249грн.*(див. таблицю 3.20), що дорівнює 0,21% (249/116200×100%) від загальної величини матеріальних витрат.

Таким чином, збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок понаднормативних витрат електроенергії становить:

*∆Се2 =249/3710=0,0671159 грн./м*, тобто 0,084% (0,0671159/79,7035 ×100%) від величини фактичної собівартості.

Крім того, умовно-постійні витрати в умовах зниження обсягу виробництва призводять до зростання собівартості одиниці продукції за рахунок підвищення їх питомої ваги. Збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок зростання питомої ваги умовно-постійних витрат електроенергії розраховується по формулі аналогічній формулі 3.19.

Отже, збільшення собівартості внаслідок вищезазначеної причини дорівнює: *∆Се3 = 3231/3710 - 3231/(3710+761,05) = 0,1482404 грн./м*, що дорівнює 0,2% (0,1482404/79,7035×100%) від фактичної собівартості.

Згідно з даними таблиці 3.18, на собівартість одиниці продукції у періоді, що аналізується, також вплинуло збільшення витрат палива.

Дані про витрати палива за грудень 2000 року наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.21

Дані про витрати палива за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Напрямок витрачання електроенергії | Одиниці  виміру | Кількість витра- ченого палива | | Ціна палива, *грн.* | | Вартісь витраченого палива, *грн.* | | | Переви-щення ціни за фактом над планом | Збіль-шення витрат внаслі-док ро-сту цін |
| факт | план | факт | план | факт | план | факт за цінами плану |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|  | Бензин А-95 | л | 1833 | 1818 | 1,68 | 1,65 | 3080 | 3000 | 3024 | 0,03 | 54,99 |
|  | Бензин А-76 | л | 3480 | 3493 | 1,52 | 1,5 | 5290 | 5240 | 5220 | 0,02 | 69,6 |
|  | Дизельне пальне | л | 3382 | 3375 | 1,44 | 1,44 | 4870 | 4860 | 4870 | 0 | 0 |
|  | Разом |  |  |  |  |  | 13240 | 13100 | 13114 |  | 124,59 |

Відповідно до даних таблиці 3.21, збільшення витрат на паливо у періоді, що аналізується було частково викликано зростанням цін на окремі види пального. Отже, визначимо збільшення витрат на паливо внаслідок зростання цін, яке будемо розраховувати за формулою аналогічній формулі 3.15.

Таким чином, зростання цін на паливо відносно плану призвело до збільшення витрат на: *∆Вп1= 124,59 грн.* (див. таблицю 3.21, рядок 4), що становить 0,1027% (124,59/116200×100%) від загальної величини матеріальних витрат.

Тепер розрахуємо вплив зростання цін на паливо на величину собівартості одиниці продукції: *∆Сп1 = 124,59/3710 = 0,0335822 грн./м*. Отже, внаслідок зростання цін на паливо собівартість одиниці продукції збільшується на 0,0421% (0,0335822/79,7035×100%).

Крім того, як бачимо з таблиці 3.21, у періоді, що аналізується, мали місце понаднормативні витрати палива, величину впливу яких на собівартість розрахуємо за формулою аналогічною формулі 3.18:

*∆Вп2 = 13114 - 13100 =14 грн.* (див. таблицю 3.20), що, відповідно, викликає збільшення собівартості одиниці продукції на:

*∆Сп2 =14/3710 = 0,0037735 грн./м*, тобто 0,004% (0,0037735/79,7035 ×100%) від величини фактичної собівартості.

Витрати на паливо повністю входять до складу умовно-постійних витрат підприємства, які підчас зниження обсягу виробництва, що зазначалось раніш, призводять до зростання собівартості одиниці продукції.

Отже, збільшення собівартості внаслідок вищезазначеної причини, яке було розраховане за формулою аналогічною формулі 3.19 дорівнює: *∆Сп3 =13114/3710-13114/(3710+761,05) = 0,6016791 грн./м*, що становить 0,754% (0,6016791/79,7035×100%) від фактичної величини собівартості.

Таким чином, внаслідок росту цін собівартість одиниці продукції у періоді, що аналізується, загалом збільшилась на:

*∆Смв1=∆См1+∆Се1+∆Сп1=0,030189+0,5521752+0,0335822=0,6159464 грн./м*.

Внаслідок понаднормативного витрачання матеріалів загальна собівартість одиниці продукції загалом збільшилась на:

*∆Смв2=∆См2+∆Се2+∆Сп2=0,0650824+0,0671159+0,0037735=0,1359718 грн./м.*

За рахунок збільшення питомої ваги умовно-постійних витрат матеріалів підчас зменшенні обсягу виробництва собівартість одиниці продукції загалом зросла на:

*∆Смв3=∆См3+∆Се3+∆Сп3=0,2277975+0,1482404+0,6016791=0,977717 грн./м.*

Отже, загальне збільшення собівартості внаслідок зростання витрат матеріалів становить:

*∆Смв=∆Смв1+∆Смв2+∆Смв3=0,6159464+0,1359718+0,6016791=1,353597грн./м*.

Крім матеріальних витрат значний відсоток собівартості одиниці продукції (29%, див. таблицю 3.18) складають витрати з оплати праці. Отже, визначимо причини які впливали на витрати з оплати труда та призвели до їх підвищення.

Відомості про структуру витрат на оплату праці у періоді, що аналізується, наведені у наступній таблиці.

Таблиця

3.22

Відомості про структуру витрат на оплату праці за грудень 2000 р., грн.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Найменування показника | попе-редній період | за планом | фактич-ний по-казник | % факт  до плану | +,- факт  до плану | %, факт  до попе-реднього періоду |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  | Фонд основної заробітної плати, з нього | 75510 | 77100 | 75770 | 98,27% | -1330 | 100,34% |
|  | заробітна плата робочих | 47820 | 48830 | 47970 | 98,24% | -860 | 100,31% |
|  | заробітна плата спеціалістів | 20140 | 20670 | 20200 | 97,73% | -470 | 100,3% |
|  | заробітна плата керівників | 7550 | 7600 | 7600 | 100% | 0 | 100,66% |
|  | Додаткова заробітна плата | 10290 | 10300 | 10330 | 100,29% | 30 | 100,39% |
|  | Загальні витрати на оплату праці | 85800 | 87400 | 86100 | 98,51% | -1300 | 100,35% |
|  | умовно-змінна частина фонду оплати праці | 54510 | 55520 | 54690 | 98,51% | -830 | 100,33% |
|  | умовно-постійна частина фонду оплати праці | 31290 | 31880 | 31410 | 98,53% | -470 | 100,38% |

Як бачимо з таблиці 3.22, більшість показників щодо витрат на оплату праці у періоді, що аналізується, були нижчі від плану. Це пояснюється тим, що у грудні 2000 року планувалося підвищення заробітної плати але його за фактом не відбулося. Крім того, на підприємстві оплата праці робочих здійснюється за відрядною формою оплати труда, а обсяг виробництва продукції у періоді, що аналізується, був нижчий від запланованого.

Однією з причин збільшення собівартості продукції підприємства за витратами на оплату праці є утримання завищеної чисельності робітників, яке на підприємстві насамперед пов'язане зі зростанням невиходів на роботу.

Так, фактична кількість невиходів робітників ПВП у звітному періоді складає: *3675-3213=462 чол∙днів* (див. таблицю 3.9), тобто 14% (462/3213×100%) від фактичної кількості виходів. При цьому нормативне значення цього показника повинно становити не більш ніж 4% від запланованої кількості виходів, отже, в періоді, що аналізується, воно дорівнює *3675×4%=147* *чол∙днів*. Таким чином, фактичні невиходи перевищують встановлений норматив на: *462-147=315* *чол∙днів*, тобто на більш ніж 210% (315/147×100%), що свідчить про недоліки організації виробничого процесу та низьку трудову дисципліну робітників.

Понаднормативні невиходи призводять до відволікання певної кількості робітників від виробничого процесу, величину якої відповідно до методики економічного аналізу [17] можна визначити за допомогою формули, що наводиться нижче.

*∆Шс =  Nсв ,* де (3.20)

*Nдф*

*∆Шс-* збільшення облікової чисельності робітників внаслідок понаднормативних невиходів, *чол.*;

*Nсв -* кількість понаднормативних невиходів, *чол∙днів*;

*Nдф -* фактична кількість днів роботи підприємства за період, який аналізується, *днів*.

Таким чином, понаднормативні невиходи робітників призводять до збільшення облікової чисельності на: *∆Шс = 315/21 =15 чол.*

Збільшення облікової чисельності викликає зростання витрат на оплату труда, що, відповідно, відбивається на собівартості одиниці продукції. Величина зростання собівартості одиниці продукції внаслідок збільшення облікової чисельності розраховується по наступній формулі:

*∆Сот1 = ΔШс×Зофт ,* де (3.21)

*Qпф×Шс*

*∆Сот1-* збільшення собівартості продукції внаслідок зростання облікової чисельності робітників, *грн./м*;

*Зофт -* загальні витрати на оплату труда, *грн.*;

*Qпф -* фактична обсяг виробництва продукції, *метрів*;

*Шс-* фактична облікова чисельність робітників підприємства у періоді, що аналізується, *чол*.

Отже, в наслідок збільшення облікової чисельності робітників собівартість одиниці продукції підприємства збільшується на:

*∆Сот1 = 15×86100/(3710×280)= 1,243261 грн./м.*

Зниження обсягу випуску продукції, як зазначалось раніш, впливає на собівартість через умовно-постійні витрати, крім того, техніко-економічні показники підприємства свідчать про більший ріст питомих витрат по заробітній платі у порівнянні з підвищенням продуктивності праці. Збільшення витрат підприємства внаслідок вищезазначених причин відповідно до методики економічного аналізу, яка застосована у цій роботі [17] розраховується по наступній формулі:

*∆Вот2 = Фопт(у×п) ΔQ×Ко ,* де (3.22)

*Qпп*

*∆Вот2-* збільшення витрат внаслідок зростання питомої ваги умовно-постійних витрат на оплату труда, *грн.*;

*Фопт(уп) -* умовно-постійна частина планового фонду оплати труда, *грн.*;

*Qпп -* плановий обсяг виробництва продукції, *метрів*;

*Ко-* коефіцієнт, який відображає відставання росту умовно-постійної частини фонду оплати праці від зменшення обсягів випуску продукції, який розраховується по формулі:

*Ко =  З'офт   Птф  ,* де (3.23)

*З'опт Поп*

*З'опт , З'офт-* відповідно планові та фактичні витрати на оплату праці в розрахунку на одного працівника промислово-виробничого персоналу, *грн./чол.*;

*Птп , Птф -* відповідно планова та фактичні продуктивність праці в одного працівника промислово-виробничого персоналу, *м/чол.*

Виходячи з того, що планова та облікова чисельності працівників у періоді, що аналізується, були однакові, то коефіцієнт відставання росту умовно-постійної частини фонду оплати праці від зменшення обсягів випуску продукції дорівнює:

*Ко = 86100/87400 - 3710/3800 = 0,008810068*

Таким чином, збільшення витрат підприємства внаслідок зростання питомої ваги умовно-постійних витрат з оплати праці збільшення витрат підприємства становить:

*ΔВот2 = 31880×761,05×0,008810068/3800 = 56,25 грн.*

Розраховане загальне збільшення витрат з оплати праці відповідно збільшує собівартість одиниці продукції:

*ΔСот2 = 56,25/3710 = 0,01516172 грн./м.*

Отже, внаслідок вищезазначених причин собівартість одиниці продукції збільшується на 0,02% (0,01516172/79,7035×100%).

Таким чином, загальне збільшення витрат з оплати праці викликає підвищення собівартості на: *ΔСот=1,243261+0,01516172=1,258423 грн./м.*

Виходячи з результатів розрахунків збільшення собівартості з елементу "Витрати на оплату праці" розрахуємо вплив на собівартість елементу "Нарахування на заробітну плату". Оскільки загальна сума відсотків нарахувань на заробітну плату у періоді, що аналізується, дорівнювала 37,5%, то збільшення собівартості за нарахуваннями на заробітну плату становило: *ΔСн=1,258423×37,5%=0,4719086 грн./м,* що дорівнює 0,605% (0,4818101/79,7035×100%) від фактичної собівартості одиниці продукції.

Отже, як бачимо з таблиці 3.18, крім елементів собівартості, які вже були проаналізовані раніш, на собівартість одиниці продукції у періоді, що аналізується, також впливали витрати з амортизації та інші витрати. Оскільки усі ці витрати підприємства відносяться до складу умовно-постійних, то вони впливають на собівартість одиниці продукції за рахунок збільшення своєї питомої ваги при зниженні обсягів виробництва. Отже, збільшення собівартості одиниці продукції за ціми елементами будемо визначати за допомогою формули 3.19.

Таким чином, внаслідок зменшення обсягу виробництва, яке було викликано впливом причин визначених у розділі 3.1.2 цієї роботи, збільшення собівартості одиниці продукції за витратами на амортизацію дорівнює: *ΔСа= 36440/3710 - 36440/(3710 + 761,05) = 1,671892 грн./м*, що складає 2,1% (1,671892/79,7035×100%) від фактичної собівартості.

За іншими витратами внаслідок зазначеної причини загальне збільшення собівартості одиниці продукції підприємства становить:

*ΔСін = 24680/3710 - 24680/(3710+761,05) = 1,132335 грн./м*, тобто 1,42% (1,132335/79,7035×100%) від фактичної собівартості.

Таким чином, загальне збільшення собівартості одиниці продукції внаслідок усіх визначених причин складає:

*ΔС =∆Смв+∆Сот+∆Сн+∆Са+∆Сін*

*ΔС=1,353597+1,258423+0,4719086+1,671892+1,132335=5,888155 грн./м*, що дорівнює 7,38% (5,888155/79,7035×100%) від фактичної собівартості.

Збільшення собівартості одиниці продукції відповідно (на 7,38%) збільшує загальні витрати підприємства, що призводить до погіршення фінансових результатів у періоді, що аналізується.

Загальна величина зниження фінансових результатів внаслідок збільшення собівартості одиниці продукції відповідно до методики економічного аналізу [17], яка застосовується у цій роботі, розраховується по наступній формулі:

*Ес =∆С×(Qпф +∆Q)* , де (3.24)

*Ес -* загальна величина зниження фінансового результату (збільшення витрат) внаслідок зростання собівартості, *грн*;

*∆С -* загальне збільшення собівартості одиниці продукції у періоді, що аналізується, *грн/м*;

*Qпф -* фактичний обсяг виробництва продукції, *метрів*;

*∆Q -* визначене зменшення обсягу випуску продукції, *грн*.

Таким чином, внаслідок збільшення собівартості одиниці продукції зменшення фінансового результату у періоді, що аналізується, дорівнює:

*Ес=5,888155×(3710 + 761,05)=26326,24 грн*, що складає близько 84% (26326,24/31250×100%) від величини балансового прибутку у періоді, що аналізується. Таким чином, якщо б підприємству вдалося усунути визначені підчас аналізу причини, що призвели до вищезазначеного збільшення собівартості, то у звітному періоді прибуток підприємства вдалося б збільшити до 57576,24 (31250+26326,24) грн.

Результати аналізу собівартості продукції доцільно навести у вигляді наступної таблиці.

Таблиця

3.23

Результати аналізу собівартості продукції за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Причини, що призвели до збільшення собівартості продукції | загальне збільшення витрат, грн. | збільшення собівартості, грн./м | % збільшення від фактичної собівартості |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  | Зростання цін: | 2753,72 | 0,6159464 | 0,7727% |
|  | зростання цін на матеріали | 135,03 | 0,030189 | 0,0379% |
|  | зростання цін на електроенергію | 2468,91 | 0,5521752 | 0,6928% |
|  | зростання цін на паливо | 150,23 | 0,0335822 | 0,0422% |
|  | Понаднормативні витрати: | 608,06 | 0,1359718 | 0,1706% |
|  | понаднормативні витрати матеріалів | 291,07 | 0,0650824 | 0,0817% |
|  | понаднормативні витрати електроенергії | 300,01 | 0,0671159 | 0,0842% |
|  | понаднормативні витрати палива | 16,99 | 0,0037735 | 0,0048% |
|  | Збільшення облікової чисельності працівників | 5558,86 | 1,243261 | 1,5599% |
|  | Збільшення нарахувань на заробітну плату | 2109,89 | 0,4719086 | 0,5921% |
|  | Зростання питомої ваги умовно-постійних витрат: | 16977,02 | 3,797106 | 4,764% |
|  | відносно матеріальних витрат | 4371,35 | 0,977717 | 1,2267% |
|  | відносно витрат на оплату праці | 67,96 | 0,01516172 | 0,0191% |
|  | відносно амортизації | 7475,15 | 1,671892 | 2,0976% |
|  | відносно інших витрат | 5062,57 | 1,132335 | 1,4206% |
|  | Разом | 26326,24 | 5,888155 | 7,3876% |

Як бачимо з таблиці 3.23, величина збільшення собівартості досить істотна (7,3876%). Отже, необхідно розробити заходи щодо усунення причин, які призвели до збільшення собівартості (див. таблицю).

Крім того, як зазначалося раніш, на фінансові результати у періоді, що аналізується, також впливало зменшення обсягу реалізації продукції, таким чином, загальне зниження фінансових результатів визначимо за наступною формулою:

*Е = (Ор +∆Ор) - (Сф - ∆С)×(Qпф +∆Q) - Фрф* , де (3.25)

*∆Ор -* визначене зменшення обсягу реалізації продукції, *грн*;

*Сф -* фактична собівартість одиниці продукції, *грн/метр*;

*Фрф -* фактичний фінансовий результат звітного періоду, *грн*;

Відповідно до вищенаведеної формули величина загального зниження фінансових результатів у періоді, що аналізується, внаслідок зазначених причин становить:

*Е=(326950+69705)-(79,7035-5,888155)×(3710+761,05)-31250 =35372,9 грн*., що дорівнює 113% (35372,9/31250×100%) від загальної величини фінансового результату у звітному періоді.

Таким чином, безпосереднє зменшення прибутку внаслідок зниження обсягу реалізації у періоді, що аналізується дорівнює:

*Ер= Е - Ес= 35372,9-26326,24 = 9046,66 грн.*, тобто 29% (9046,66/31250 ×100%) від фактичної величини прибутку.

Наведемо усі причини, які впливали на фінансові результати підприємства у періоді, що аналізується, у вигляді наступної таблиці.

Таблиця

3.24

Результати аналізу фінансових результатів за грудень 2000 р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Причини, що призвели до зменшення фінансових результатів | зниження фі-нансових ре-зультатів, грн | % зниження від фактично-го прибутку |
| 1 | 2 | 4 | 5 |
|  | Зниження обсягу реалізації | 9046,66 | 29% |
|  | Збільшення собівартості продукції | 26326,24 | 84% |
|  | зростання цін на матеріали | 2753,72 | 9% |
|  | понаднормативні матеріальні витрати | 608,06 | 2% |
|  | завищена облікова чисельність персоналу | 5558,86 | 18% |
|  | збільшення нарахувань на заробітну плату | 2109,89 | 7% |
|  | зменшення обсягу виробництва продукції | 16977,02 | 48% |
|  | Разом | 35372,9 | 113% |

Як бачимо, загальне зниження фінансових результатів у періоді, що аналізується, дорівнює 35372,9 грн., що навіть перевищує фактичну величину прибутку за цей період (31250 грн.), отже, необхідно розробити заходи, які дозволили б усунути негативний вплив на фінансові результати вищезазначених причин.

Таблиця

3.25

Заходи щодо поліпшення фінансових результатів

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №  з/п | Заходи, що пропонуються | Величина резерву, грн |
| 1 | 2 | 4 |
|  | Досягти збільшення доходу від реалізації продукції за рахунок здійснення заходів, які були розроблені під час аналізу обсягу реалізації продукції (розділ 3.1.3 даної роботи). | 9046,66 |
|  | Зменшити собівартість виробництва продукції за рахунок здійснення заходів, що пропонуються нижче: | 26326,24 |
|  | Визначати планові показники з урахуванням прогнозних значень інфляції на плановий період та можливого зростання цін на окремі види матеріалів, а також вивчати ринок пропозиції необхідних для виробництва матеріалів та сировини з метою визначення постачальників, які пропонують матеріали достатньої якості по найбільш низьким цінам | 2753,72 |
| Продовження таблиці 3.25  Заходи щодо поліпшення фінансових результатів | Встановити жорсткий контроль за витратами матеріалів у виробництві, вжити запобіжних заходів щодо псування матеріалів у процесі виробництва та підчас зберігання їх на складі, встановити систему матеріального заохочення за економію матеріалів та штрафів за понаднормативні витрати матеріалів, якщо понаднормативні витрати сталися з вини працівника; додержуватися планової структуру матеріальних витрат, яка повинна визначати оптимальну комбінацію розходу матеріалів на виробництво. | 608,06 |
|  | Досягти граничного скорочення завищеної облікової чисельності робітників промислово-виробничого персоналу до норм, що відповідають потребам виробництва; поліпшити контроль за трудовою дисципліною, запобігати понаднормативним невиходам шляхом встановлення відповідної системи штрафів, застосовувати матеріальні до робітників, що дотримуються трудової дисципліни та робочого розпорядку; перевести як можна більшу кість робітників на відрядну форму оплати праці, яка підвищує зацікавленість робітників у результатах своєї праці та заохочує до дотримання трудової дисципліни. | 5558,86 |
|  | Реалізувати вищезазначені заходи щодо скорочення завищеної облікової чисельності працівників та, відповідно, зменшення витрат на оплату праці, що дозволить скоротити базу відрахувань на соціальні заходи. | 2109,89 |
|  | Досягти збільшення обсягу випуску продукції за рахунок реалізації заходів, які були розроблені під час аналізу обсягу випуску продукції (розділ 3.1.2 даної роботи). | 16977,02 |
|  | Разом | 35372,9 |

Таким чином, у разі реалізації заходів, які пропонуються у вищенаведеній таблиці, підприємство зможе підвищити свій балансовий прибуток за місяць на 35372,9 грн., тобто величина прибутку у періоді, що аналізується, досягла б 66622,9 грн. (35372,9+31250), отже рентабельність виробництва підприємству вдалося б збільшити до 18,5% (66622,9/((79,7035-5,888155)*×*(3710+761,05))×100%), що перевищує аналогічний фактичний показник на 7,93% (18,5%-10,57%).

## Аудит фінансових результатів

Одним з найбільш складних та відповідальних видів аудиторських перевірок є перевірка фінансових результатів і реального фінансового стану суб'єкта господарської діяльності. Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів також підкреслюється й тим, що за даним видом перевірки встановлюється найвища ступінь аудиторського ризику. Крім того, від повноти виконаної аудиторської роботи, об'єктивності висновку залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку аудиторської діяльності – визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності.

Виконання аудиторської роботи щодо перевірки фінансових результатів вимагає глибоких знань та відповідного досвіду. Отже, виконання комплексу робіт з аудиторської перевірки фінансових результатів доручається, як правило, лише висококваліфікованим та досвідченим аудитор.

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка та перевірка достовірності облікової інформації щодо визначення фінансових результатів діяльності, а також підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат усіх факторів, які визначаються підчас аудиторської перевірки.

При здійсненні аудиторської перевірки фінансових результатів необхідно виходити насамперед з того, що діяльність будь-якого об'єкта підприємництва включає дві взаємозалежні сторони – господарську і фінансову. Перша визначає залучені до виробничої діяльності виробничі активи (основний капітал), друга – вибір та величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їхньої збалансованої взаємодії в господарському процесі і залежить фінансовий результат. При цьому слід враховувати, що визначення й органічне з'єднання капіталу і ресурсів – процес динамічний. У зв'язку з цим зростання, наприклад, активу завжди необхідно переконатися у збільшенні відповідного пасиву або зменшенні іншого активу.

Отже, розпочинаючи аудит фінансових результатів відповідно до замовлення клієнта, аудитор, насамперед, повинний з'ясувати, яку мету ставив перед собою його клієнт (суб'єкт господарської діяльності) – одержати максимум прибутку, завоювати ринок, утримати свої позиції на ринку і т.д. Лише після цього можна буде здійснити відповідний обгрунтований аналіз та підготувати достовірні висновки.

Основними джерелами інформації, які необхідні аудитору для зазначеного аналізу виступають: баланс; звіт про фінансові результати і їхнє використання; декларація про дохід підприємства та податкові декларації; бухгалтерські регістри по обліку виробничих витрат, реалізації, фінансових результатів (журнали № 3, № 5, № 5А, № 6, №7, відомості № 7.1, № 7.2, № 7.3 та інші, якщо суб'єкт господарської діяльності використовує журнальну форму обліку, або регістри аналогічного призначення при використанні підприємством інших форм бухгалтерського обліку).

Аудитор насамперед повинний оцінити стан бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки від ступеня довіри до облікової інформації залежать як обсяг аудиторської роботи, так і якість аудиторського висновку, а також ступінь аудиторського ризику.

Розпочинаючи перевірку фінансових результатів підприємства аудитор повинний у першу чергу ознайомитися з порядком обліку виробничих витрат, собівартості, реалізації продукції та фінансових результатів.

Підчас перевірки аудитор з'ясовує, які витрати виробництва (обігу) включаються до виробничої собівартості, а які зараховуються до складу витрат періоду і безпосередньо списуються на фінансовий результат.

Порядок формування собівартості готової продукції (робіт, послуг) є обов'язковим для всіх підприємств, що здійснюють виробничу діяльність. Цей порядок встановлений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [14].

Особливої увагу аудитор приділяє обліку витрат за рахунком 90 "Собівартість реалізації". Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості з 01.01.2000 р. включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, виробничі накладні витрати. Такі витрати, як адміністративні, збутові та інші операційні , згідно стандарту не включаються до складу виробничої собівартості продукції. Отже, рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначений для відображення лише виробничої собівартості готової продукції (придбаних товарів), що була реалізована. Зіставлення чистих доходів від реалізації і собівартості реалізованої продукції дозволяє визначити валовий фінансовий результат (прибуток, збиток).

Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку собівартість незавершеного виробництва, готової і реалізованої продукції, яка відображається відповідно на рахунках 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція і 90 "Собівартість реалізації", визначається як виробнича собівартість, у яку включаються витрати основних цехів і інших підрозділів, що відповідно забезпечують процес виробництва (склади виробничих запасів, відділ постачання і т.д.). Як зазначалося вище, значна частина загальногосподарських витрат не включається до складу виробничої собівартості продукції. Для обліку таких витрат виділені рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на з побут", 94 "Інші операційні витрати".

Аудитор перевіряє обороти за рахунком 70 "Доходи від реалізації", який призначений для відображення доходу від реалізації продукції, робіт, товарів і послуг, нарахованого чи отриманого підприємством у звітному періоді. Для визначення показника чистого доходу, що належить підприємству, по дебету цього рахунка буду відбиті податки, що підлягають сплаті з доходу (ПДВ, акцизний збір), і частина доходу, що належить іншим підприємствам (по договорах комісії, спільної діяльності і т.п.).

Оскільки наприкінці звітного періоду рахунка доходів і витрат повинні закриватися шляхом списання різниці їх дебетового і кредитового оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати", то аудитор перевіряє правильність і своєчасність закриття цих, а також визначає, чи дорівнюють один одному дебетовий та кредитовий обороти за рахунками доходів і витрат після їх закриття на рахунок 79.

Підчас перевірки фінансових результатів особливу увагу аудитор приділяє рахунку 79 "Фінансовий результат", оскільки він призначений для узагальненого відображення інформації про фінансовий результат підприємства від звичайної й іншої діяльності. За кредиту рахунку 79 "Фінансовий результат" відбиваються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені доходи (непокриті збитки)". Таким чином, на рахунку 79 відбувається безпосереднє визначення фінансового результату. Отже, аудитор повинний перевірити правильність розрахунку величини фінансового результату та визначити, чи дорівнюють один одному дебетовий та кредитовий оборот за рахунком 79 після його закриття.

Аудитор також повинний звернути увагу окремо на формування бухгалтерського та податкового прибутку, тому що їхнє визначення відбувається за різними нормативно-правовими актами. Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід" дохід повинний визнається при збільшенні чи активу зменшення зобов'язання, що обумовлює збільшення власного капіталу. Тому, такі надходження, як суми ПДВ, суми надходжень по договорах комісії, передоплати продукції, авансу, задатку під заставу, що приводять до збільшення активів, однак не приводять до росту власного капіталу, в бухгалтерському обліку не визнаються доходами.

Прибуток, що оподатковується, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [2], повинний визначатися сумою скоригованого валового догоду (виторгу в грошовій чи натуральній формах) звітного періоду, зменшеної на суму валових витрат підприємства, які безпосередньо пов'язаних з одержанням доходу, і зменшеної на суму амортизаційних відрахувань.

Аудитор повинний враховувати що витрати на гарантійний ремонт та обслуговування включаються за бухгалтерським обліком до складу витрат на збут без обмеження. За податковим обліком до валових витрат включається лише сума не вища за 10 % від сукупної вартості проданих товарів, термін гарантійного обслуговування яких ще не минув. Витрати на рекламу включаються до валових витрат тільки в розмірі 2 % від оподатковуваного прибутку за попередній квартал, тоді як у бухгалтерському обліку ці витрати включаються до складу витрат на збут у повному обсязі. Згідно з податковим законодавством не включаються до складу валових витрат суми сплаченого штрафу, пені, неустойки, натомість в бухгалтерському обліку зазначені сплати відносяться на рахунок 948 "Визнані штрафи і неустойки". Витрати на ПММ для службовий легковий автотранспорт, витрати на оплату добових понад встановлені норми, що пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, за бухгалтерським обліком включаються до складу витрат, а за податковим обліком такі витрати не враховуються при обчисленні бази оподаткування.

Відповідно до податкового законодавства, до валового доходу включається вартість безоплатно наданого майна, а за податковим обліком на рахунок 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів" зараховується тільки сума амортизації таких активів.

Після перевірки порядку обліку виробничих витрат, формування собівартості продукції, реалізації і формування фінансових результатів аудитор здійснює загальну оцінку фінансових результатів: виконання плану прибутку не тільки за загальною сумою, але й відносно окремих складових.

Важливим етапом аудиту є визначення впливу окремих факторів на величину фінансових результатів. Аудитор повинний враховувати, що на фінансовий результат впливає зміни за такими показниками, як обсягу реалізації продукції; величин виробничої собівартості продукції, що була реалізована; ціна на продукцію; структура й асортимент реалізованої продукції.

Вплив зміни обсягу реалізації продукції може бути визначений множенням планової суми прибутку на відсоток відхилення обсягу реалізації в оцінці по повній плановій собівартості. Вплив зміни величини собівартості визначають зіставленням фактичної і планової собівартості у перерахунку на фактичний обсяг випуску продукції. Аналогічно аудитор аналізує вплив зміни величини комерційних витрат на фінансові результати підприємництва. Шляхом відповідних підрахунків (зіставленням фактичного обсягу реалізації без акцизного збору в цінах плану і цінах, що фактично склалися на ринку) аудитор визначає вплив цінового фактора. Підрахунок зміни структури й асортименту реалізованої продукції розраховується двома способами: сальдовим методом, тобто вирахуванням із загальної суми відхилення прибутку від реалізації товарної продукції сум відхилень по всіх інших факторах, чи зіставленням планового прибутку, скоригованого на суму фактично реалізованої продукції, із плановим прибутком, скоригованого на відсоток виконання плану щодо обсягу реалізації.

Підчас підготовки аудиторського висновку на підставі результату, що був отриманий за допомогою зазначених методів економічного аналізу, аудитору важливо враховувати, що вплив кожного фактору має, як правило, певні обмеження за обсягом, зокрема, обсяг випуску може бити лімітований технічними можливостями підприємства, а рівень цін та обсяг реалізації продукції в значній мірі залежить від стану ринкової кон'юнктури.

Отриману підчас перевірки та аналізу інформацію, аудитор повинний використовувати для підготовки аудиторського висновку.

Нестабільність економічної ситуації підчас формування ринкових відносин в економіці України призводить до того, що перспективи підприємницької діяльності прогнозувати важко. У таких умовах на багатьох підприємствах (у тому числі державних) планові завдання визначаються формально і, як правило, далекі від реальності. Отже, аудитор повинен визначити реальність планових показників та встановити можливість їх використанні підчас аудиторської перевірки фінансових результатів. Відсутність реальних планових показників для аудитора означає втрату частини інформації для аналізу фінансових результатів та підвищує аудиторський ризик.

Однак, брак реальних планових показників не може бути підставою для відмови від аудиторського висновку. У таких випадках аудитору необхідно здійснити наступні заходи:

* зробити загальну оцінку результативної і фінансово-господарської діяльності на підставі порівняння записів і сум за дебетом і кредитом рахунка 79 "Фінансовий результат";
* для аналізу впливу рівня собівартості продукції, робіт і послуг на прибутковість підприємства необхідно визначити загальні, умовно-постійні і комерційні витрати у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції за звітний і попередній період;
* визначити найбільш прибуткові види продукції, робіт і послуг.

Загальна оцінка фінансового результату діяльності підприємства за конкретний звітний період у вітчизняній аудиторській практиці здебільшого передбачає зіставлення оборотів дебетом й кредитом рахунку 79 "Фінансовий результат", але це дозволяє лише констатувати сам факт одержання прибутку чи збитків. Отже, для уточненого висновку про результати фінансово-господарської діяльності аудитору доцільно використовувати методикою західних економістів. За цією методикою, зокрема, передбачається, що при визначенні результату господарської діяльності аудитору необхідно також враховувати зміни запасів товарно-матеріальних цінностей (у тому числі готової продукції на складах) на початок і кінець звітного періоду і робіт, виконаних підприємством для власних потреб.

Підчас аналізу впливу величини собівартості продукції, робіт і послуг попередню інформацію можна згрупувати. Сформованого потоку інформації на цьому етапі в більшості випадків досить для підготовки аудиторського висновку.

Крім того, при проведенні аудиту фінансових результатів підприємства аудитору доцільно скористатися методиками закордонних фахівців, які дозволяють проводити аналіз й оцінку фактичної і майбутньої ліквідності (розглянутої як стан підприємства, його сприятлива платіжна характеристика) складати ретроспективну (за ряд років) таблицю фінансових результатів, яка є підсумком з'єднання двох проміжних таблиць. Перша узагальнює з позицій ліквідності виробничі і реалізаційні операції – результат господарської діяльності, друга - підсумки фінансової діяльності.

Наступним етапом аудита фінансових результатів є розрахунок основних показників, значення яких характеризують основні результати фінансово-господарської діяльності рентабельності активів, інвестицій, власного капіталу, реалізованої продукції.

Рентабельність активів розраховується як відношення прибутку (після сплати податків) до середньої величини активів. Він показує величину прибутку, що отримує підприємством з кожної гривні, вкладеної в активи.

Коефіцієнт рентабельності інвестицій визначають відношенням прибутку (до сплати податків) до суми інвестицій за винятком короткострокових валютних зобов'язань.

В аудиторському висновку також необхідно зафіксувати ступінь довіри до системи обліку. Але крім цього аудитор повинний дати клієнту ради щодо вибору варіанта облікової політики, що найкраще забезпечував би реалізацію підприємством фінансової стратегії.

До питань облікової політики, що, зокрема, впливають на величину фінансового результату, варто віднести наступні:

* вибір способу нарахування амортизації основних засобів;
* вибір методу оцінки матеріалів, приголомшених і витрачених на виробництво продукції, робіт і послуг;
* порядок нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів;
* порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих видів витрат (безпосередньої списання на собівартість у міру здійснення чи витрат попереднє формування резервів очікуваних витрат і платежів);
* склад витрат, що безпосередньо відносяться на собівартість конкретного виду продукції; склад невиробничих операційних витрат, спосіб їхнього розподілу та інші.

Отже, це означає, що облікову політику варто визначати в залежності від того, які позиції підприємство хоче мати на ринку. Наприклад, якщо поставлена мета сплатити якнайменше податків, логічно (особливо в умовах інфляції) застосовувати спосіб оцінки матеріалів за цінами останнього придбання. При цьому також варто використовувати і методи прискореної амортизації, якщо вони передбачені відповідним податковим законодавством. Однак, якщо підприємство хоче залучити додаткові інвестиції, зазначені елементи облікової політики застосовувати не слід.

На останнім етапі аудиторської перевірки фінансових результатів (відповідно до договору аудиту) може бити зроблене комплексне дослідження ринку товарів (послуг) підприємства. Це вимагає вивчення аудитором додаткової інформації, якої у повному обсязі не можна отримати на підприємстві. Отже, ця інформація формується аудитором на підставі власних ринкових досліджень.

На основі комплексу аудиторських робіт і отриманої при цьому інформації підготовляють аудиторський висновок, у якому, по-перше, підтверджують (чи не підтверджують) правильність визначення фінансового результату, по-друге, формулюють мотивований висновок про за результатами аудиторської перевірки і, по-третє, додаються обгрунтовані пропозиції щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і контролю та подальшої діяльності підприємства.

Після попереднього вивчення аудитор складає лист зобов'язання, у якому визначаються взаємини сторін, відповідні зобов'язання обох сторін, масштаби проведення аудиту, документально підтверджується згода аудитора на обсяг аудиторської роботи.

Після підписання такого договору аудитор складає план та програму аудиту.

Відповідно до діючих в Україні національних аудиторських нормативів незалежні аудитори і аудиторська фірми повинні організувати свою роботу таким чином, щоб забезпечити відповідний рівень її якості та бути впевненим, що в кожній конкретній ситуації були застосовані найбільш ефективні і дійові методи аудиту.

Отже, план аудиторської перевірки повинен засновуватися на знанні аудитором особливостей підприємства, а також на результатах загальних досліджень економічної сфери діяльності клієнта, проведених аудитором. Для проведення таких досліджень аудитор повинен володіти достатнім рівнем знань відносно виду діяльності клієнта, щоб визначити де існує високий ризик виникнення порушень та помилок, які можуть істотним чином вплинути на фінансову інформацію підприємства.

Після загального вивчення стану підприємства-клієнта і укладення договору на проведення аудиторської перевірки аудитор складає план і програму аудиту.

Аудитор, підчас складання плану і програми аудиту повинен враховувати наступні моменти:

* умови договору на проведення аудиту;
* форма організації бухгалтерського обліку та системи контролю на підприємстві, що перевіряється;
* обсяг інформації, необхідний для аудиту;
* тривалість аудиторської перевірки;
* ступінь довіри до системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві;
* методи перевірки аудиторських доказів;
* можливість залучення до проведення аудиту сторонніх експертів.

Програма проведення аудиту є робочим документом аудитора, який обов'язково складається і включається до аудиторського досьє.

Програма аудиторської перевірки складається письмово і містить конкретні задачі, заходи і процедури щодо кожного об'єкту аудиту. До того ж програма аудиту містить перелік етапів аудиторської перевірки, процедури аудиту, які будуть використані на кожному етапі перевірки, перелік доказів, які необхідно отримати аудитору, виконавці кожного виду робіт і строки їх виконання.

Приклад програми аудиторської перевірки фінансових результатів Товариства з обмеженою відповідальністю "Клімат Індустрії" станом на 01.01.2001 р. наводиться на наступній сторінці цієї роботи.

ПРОГРАМА АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

фінансових результатів

підприємства *ТОВ "Клімат Індустрії"*

за станом на  01.01.2001 р.

Аудит проведений аудиторською фірмою "Великий хрест"

ліцензія №  0003224256/99

Дата початку аудиту  03.01.2001 р.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Етап | Задачі аудиту | Дата | Процедури аудиторської перевірки | Аудиторські докази | Виконавчі особи |
| 1. Підготовчий | Загальне ознайомлення з підприємством, оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві | 03.01.2001 | Перегляд матеріалів попередніх перевірок, узгодження плану перевірки з керівниками підприємства, попереднє ознайомлення з фінансовою звітністю та статутом підприємства, складання плану аудиторської перевірки фінансових результатів | Фінансова звітність, примітки до звітності, статут підприємства | Іваненко І. І.  Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |
| 1. Перевірка | Перевірка відповідності бухгалтерського обліку діючому законодавству, з'ясування правильності відображення в аналітичних синтетичних і регістрах обліку інформації щодо доходів, витрат, фінансових результатів та перевірка фінансової звітності. | 04.01.2001 | Перевірка даних синтетичного обліку, визначення та вивчення документів, які підтверджують правильність та правомірність віднесення відображення сум за відповідні синтетичними рахунками | Статті звіту про фінансові результати, Головна книга, регістри щодо обліку доходів і витрат | Іваненко І. І.  Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |
| 06.01.2001 | Перевірка аналітичних відомостей щодо доходів від реалізації продукції, вивчення документів відділу збуту, перевірка даних щодо обліку готової продукції та її реалізації | Договори, відомості відвантаження продукції, ЖО №5, податкові накладні, рахунки-фактури | Іваненко І. І.  Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |
| 10.01.2001 | Перевірка документів, які підтверджують одержання іншого операційного доходу (дохід від операційної оренди, дохід від операційної курсової різниці, отриманих штрафів, пенею і неустойок, інших доходів від операційної діяльності) | Виписки банку, касові ордери, спеціальний реєстраційний журнал, ЖО №5 | Іваненко І. І.  Петренко П. П. |
| 12.01.2001 | Перевірка документів щодо реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, їхній переоцінці, і ін. | Виписки банку, ОЗ-3, накладні, ЖО № 5 | Іваненко І. І.  Петренко П. П. |
| 14.01.2001 | Перевірка калькулювання собівартості продукції, вивчення  документів, що підтверджують правильність розподілу та віднесення відповідних витрат на собівартість продукції, перевірка розподілу суми загальновиробничих витрат, проведення загального та детального економічного аналізу собівартості продукції | Відомість калькулювання собівартості продукції, ЖО № 10, № 10/1, № 4, накладні на відпустку матеріалів, ЛЗК, рахунка фактури | Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |
| 18.01.2001 | Перевірка інформації щодо адміністративних витрат, вивчення документів, що підтверджують правильність віднесення відповідних витрат до складу адміністративних витрат, а також перевірка правильності списання цих витрат на фінансовий результат | Квитанції за поштово-телеграфні та інші послуги, авансові звіти, ЖО № 10/1, ЖО № 4 | Іваненко І. І.  Сидоренко С. С |
| 20.01.2001 | Вивчення порядку формування і розподілу витрат на збут та інших витрат підприємства, проведення перевірки облікових документів, які підтверджують правильність віднесення відповідних витрат на до складу витрат на збут та інших витрат, а також перевірка списання цих витрат на фінансовий результат | Виписки банку, інші платіжні документи, ЖО № 10/1, ЖО № 4, договори по маркетингових послугах | Петренко П. П.  Сидоренко С. С |
| 21.01.2001 | Вивчення процесу виявлення фінансового результату на підприємстві, повна перевірка форм фінансової звітності та документів щодо розрахунку фінансового результату, остаточна перевірка інформації синтетичних облікових регістрів підприємства | Баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, ЖО № 15, ЖО № 5 | Іваненко І. І.  Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |
| 1. Заключний | Складання на підставі результатів перевірки аудиторського висновку і пояснювальної записки | 24.01.2001 | Підведення підсумків аудиторської перевірки, систематизація робочих документів і записів, які були складені під час перевірки, розробка заходів та відповідних рекомендацій щодо усунення знайдених порушень, складання аудиторського висновку і пояснювальної записки | Робочі документи та записи аудиторів | Іваненко І. І.  Петренко П. П.  Сидоренко С. С. |

Дата закінчення аудиту   28.01.2001 р.

У відповідності зі статтею 7 Закони України "Про аудиторську діяльність" [4] незалежний аудитор або аудиторська фірма повинні оформлювати результати перевірки аудиторським висновком.

Аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Публічна бухгалтерська звітність суб'єктів господарської діяльності повинна обов'язково містити аудиторський висновок.

Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів, його публікація свідчить про те, що річна фінансова звітність підприємства відповідає правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірною. Аудиторський висновок складається з дотриманням норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника.

Аудиторський висновок повинен містити наступні елементи:

* заголовок;
* повна назва об'єкту, що перевіряється;
* відомості про того, кому адресований аудиторський висновок;
* вступний абзац, в якому наводиться склад перевіреної звітності, періоди перевірки;
* відомості про масштаб аудиторської перевірки;
* висновки відносно перевірених документів;
* дата складання і адреса аудиторської фірми.

У заголовку аудиторського висновку обов'язково повинен бути запис про те, що аудит проведений незалежним аудитором (або аудиторською фірмою), з вказівкою фірми або прізвища аудитора і номерів ліцензії.

Розділ аудиторського висновку, в якому наводяться дані про масштаби перевірки, повинен переконати користувачів цього документа, що аудит проведений відповідно до вимог національних і міжнародних нормативів і здійснювався на підставі загальноприйнятої практики. У цьому розділі також повідомляється про те, що аудиторська перевірка була спланована та проведена з достатньою мірою впевненості, що в звітності підприємства немає істотних помилок.

Приклад аудиторського висновку за результатами аудиту фінансових результатів ТОВ «Клімат індустрії» наведений на наступній сторінці цієї роботи.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

за результатами перевірки фінансових результатів

підприємства *ТОВ "Клімат Індустрії"*

за станом на  01.01.2001 р.

Аудиторська фірма «Великий хрест» згідно з договором № 256/32 від 22.11.2000 р. провела перевірку юридичної особи Товариства з обмеженою відповідальністю «Клімат Індустрії».

1. Загальні відомості щодо проведеного аудиту
   1. Найменування фірми: Аудиторська фірма «Великий хрест», ліцензія № 005535, видана Аудиторською Палатою 20.10.1997 р. Адреса: 83013, м. Донецьк, вул. Хлестакова, 84, тел.: 66-65-25.
   2. Місце та час проведення аудиту: підприємство ТОВ "Клімат Індустрії", м. Донецьк, січень 2001 р.
   3. Відомості про аудиторів: Іваненко І. І., сертифікат серії АН № 004682, виданий на підставі рішення Аудиторської палати України № 256 від 04.02.1995 р., Петренко П. П., сертифікат серії АН № 004869, виданий на підставі рішення Аудиторської палати України № 362 від 05.04.1996 р., Сидоренко С. С., сертифікат серії АН № 005204, виданий на підставі рішення Аудиторської палати України № 428 від 10.12.1996 р.
   4. Методи, які були використані підчас перевірки: суцільна та вибіркова перевірка документації щодо виробниче-господарської діяльності, порівняння інформації аналітичних та синтетичних облікових регістрів, методи економічного аналізу.
   5. Перелік документів для здійснення аудиторської перевірки: Статут, Фінансова звітність, Головна книга за 2000 р., журнали-ордери, зведені відомості та розрахункові таблиці, первинні документи щодо обліку доходів та витрат.

Аудитори зобов'язуються зберігати в таємниці інформацію, яка була отримана при проведення аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що складають предмет комерційної таємниці і не використовувати їх у своїх інтересах чи інтересах інших осіб.

1. Відомості про підприємство
   1. Назва підприємства: ТОВ «Клімат Індустрії».
   2. Код ЄДРПОУ: 00382561.
   3. Організаційно-правова форма підприємства: Товариство з обмеженою відповідальністю
   4. Номер свідчення про державну реєстрацію і дата видачі державного свідчення: № 00382561 від 20.04.94 р., реєстраційний № 606.
   5. Юридична адреса підприємства: 83030, м. Донецьк, Донецька область, вул. Перемоги, 14.
   6. Телефон: 55-44-13, факс (0622) 55-44-12
   7. Код розрахункового рахунку: 260035001024
   8. Код МФО: 372861
   9. Найменування банку, який обслуговує підприємство: «Перший Національний банк»
   10. Основний вид діяльності підприємства: виробництво зварних та нержавіючих труб різного діаметру
   11. Облікова чисельність працівників: 280 чоловік
   12. Зареєстрований розмір статутного фонду: 3700000 грн;

за станом на 01.01.2001 р. сплачено 3700000 грн статутного фонду.

Керівник підприємства: Василенко В. І.

Головний бухгалтер: Мітник К. Д.

1. Методологія аудиторської перевірки

Підчас проведення перевірки на підприємстві аудитори керувалися нормативно-правовими актами України щодо бухгалтерського обліку, звітності і оподатковування, а також прийнятими в Україні нормами проведення аудиту. Підчас аудиторської перевірки була перевірена та проаналізована облікова інформація, на підставі якої була заповнена звітність підприємства. Також були проаналізовані засади облікової політики принципи підприємства, перевірені синтетичні та аналітичні регістри щодо обліку доходів і витрат та визначена достовірність фінансової звітності підприємства.

Інформація, що була отримана підчас аудиторської перевірки, є достатньою для складання аудиторського висновку.

1. Відомості щодо організації бухгалтерського обліку

Облік на підприємстві ТОВ «Клімат Індустрії» ведеться у відповідності з Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", та відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Визначення прибутку, який оподатковується, та відображення інформації про доходи та витрати підприємства у податковому обліку здійснюється згідно із Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Діяльність підприємства відповідає його Статуту та чинному законодавству.

1. Зауваження та рекомендації

Підчас вибіркової перевірки первинних документів щодо доходів та витрат підприємства було визначено, що ЛЗК № 56 та Вимога № 26 не має підпису відповідної матеріально відповідальної особи, багато перевірених первинних документів містять помарки.

Перевіркою синтетичних облікових регістрів було визначено, що Журнал-ордер № 10/1 не має підпису головного бухгалтера. Значна кількість перевірених журналів ордерів та Головна книга містять помарки, які не впливають на зміст відображеної в них інформації.

Підчас перевірки розподілу загальновиробничих витрат були визначені помилки щодо визначення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат. Оскільки усі постійні загальновиробничі витрати за період, що перевірявся, підлягають розподілу та списанню на рахунок 23 "Виробництво", то зазначена помилка не вплинула на величину фінансових результатів за звітний період.

1. Висновки

Керівництву підприємства необхідно вжити відповідних заходів щодо контролю за правильністю оформлення первинних документів та наявністю на них усіх обов'язкових реквізитів; розрахунковий сектор бухгалтерії повинний виправити вищезазначену помилку у розподілі загальновиробничих витрат згідно з розрахунками, які наводяться у додатках до аудиторського висновку.

Дані балансу на 01.01.2001 р. відповідають даним, що склалися в бухгалтерському обліку і, в основному, вірогідно відбиває по всіх істотних аспектах фактичний фінансовий стан за результатами операцій за період з 2 січня 2000 р. по 30 червня 2000 р.

Аудиторська фірма підтверджує достовірність фінансової звітності підприємства за станом на 01.01.2000 р. відповідно результатів аудиторської перевірки господарської діяльності суспільства за 2000 р.

Директор аудиторської фірми «Великий хрест»:

Іваненко І.І. сертифікат АН 004682

Аудитори: Петренко П.П. сертифікат АН 004869

Сидоренко С.С. сертифікат АН 005204

# ВИСНОВОК

В завершенні даної дипломної роботи зробимо короткий огляд попередніх розділів, та підведемо підсумки.

Перший розділ роботи був присвячений визначенню теоретичних засад бухгалтерського обліку фінансових результатів. В цьому розділі була розкрита економічна сутність та зміст результату діяльності підприємства, відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку була наведена класифікація та визначені задачі обліку фінансових результатів. В першому розділі також була викладена облікова політика підприємства «Клімат Індустрії» щодо фінансових результатів, а наприкінці першого розділу був зроблений короткий історичний огляд розвитку обліку фінансових результатів.

У другому розділі дипломної роботи був приведений докладний опис обліку фінансових результатів та його відображення в регістрах бухгалтерського обліку інформації відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У цьому розділі також були наведені загальні відомості про підприємство «Клімат Індустрії» і описана структура відділу бухгалтерії підприємства, розкриті особливості синтетичного та аналітичного обліку відповідно до форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Крім того, в даному розділі були приведені господарські операції підприємства за грудень 2000 року, на основі яких були складені шахова і оборотна відомості. Наприкінці другого розділу був зроблений аналіз практики бухгалтерського обліку на підприємстві та запропоновані заходи щодо вдосконалення обліку.

Перша частина третього розділу роботи була повністю присвячена економічному аналізу виробниче-господарської діяльності, підчас якого були визначені основні тенденції техніко-економічних показників підприємства та зазначені основні фактори, що обумовлюють ці тенденції. В цій частині також був зроблений детальний аналіз обсягу випуску, реалізації продукції та фінансових результатів, були визначені внутрішні резерви підвищення зазначених показників та розроблені заходи щодо усунення негативного впливу відповідних чинників, які були визначені підчас проведеного економічного аналізу.

У другій частині третього розділу були детально розкриті зміст і механізми аудиторської перевірки обліку фінансових результатів та складання звітності, були викладені правила та норми складання аудиторських документів, а також були приведені Програма аудиту та Аудиторський висновок за результатами перевірки фінансових результатів на підприємстві «Клімат Індустрії».

# ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", від 16 липня 1999 року;
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", від 28 грудня 1994 року зі змінами та доповненнями;
3. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року зі змінами та доповненнями;
4. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року зі змінами та доповненнями;
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 31 березня 1999 року;
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" від 31 березня 1999 року;
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" від 31 березня 1999 року;
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" від 31 березня 1999 року;
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал" від 31 березня 1999 року;
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" від 28 травня 1999 року;
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27 квітня 2000 року;
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" від 20 жовтня 1999 року;
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" від 29 листопада 1999 року;
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" від 19 січня 2000 року;
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" від 28 січня 2000 року;
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" від 07 липня 1999 року;
17. Гавріленко В. А. "Теорія і методика економічного аналізу виробниче-господарської діяльності виробничих підприємств", Донецьк 1998 р.;
18. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування";
19. "Фінансова звітність за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку": Практичний посібник., K.: "Лібра", 2000;
20. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. "Економікс", М.: "Фінанси і статистика", 1994;
21. Долман Е., Линдсей Д. "Ринок: мікроекономічна модель", М.: "Фінанси і статистика", 1996;
22. Хайман Д. Н. "Сучасна мікроекономіка: аналіз та застосування", М.: "Фінанси і статистика", 1995;
23. Завгородній В. П. "Бухгалтерський облік, контроль і аудит в системі управління підприємством", К.: Видавництво "Ваклер", 1997;
24. Ткаченко Н.М. "Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України", К.: “А.С.К.”, 2000 р.
25. Соколов Я. В."Бухгалтерський облік: від початку до наших днів", К.: "Елефант", 1999;
26. Заруба А. Д." Банківській менеджмент та аудит", К.: "Лібра", 1993;
27. Зубілевіч С. Я. "Основи аудита", К.: "Ділова Україна", 1996;
28. Білуха І. Т. "Аудит", К.: "Ділова Україна", 1996;
29. Кузьмінський О. В., Кужельний А. В "Аудит", К.: "Облікінформ", 1997;
30. Данилевський Ю.А. "Аудит", К.: "Финстатинформ", 1995;
31. Жила В. Г. "Ревізія і аудит", К.: "МАУП", 1998;
32. Павлюк В.В. "Контроль і ревізія", Донецьк: ДонДУ, 1999.

1. \* Далі у тексті роботи замість "журнал-ордер" вживається "журнал" відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. [↑](#footnote-ref-1)
2. Продуктивність праці розрахована в середньому за місяць [↑](#footnote-ref-2)