

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

перший (бакалаврський) рівень
(освітній рівень)

на тему:

ОБЛІК, АУДИТ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Виконала: студентка 4 курсу, групи
ОО(ст)з-21

напряму підготовки (спеціальності) «Облік і
оподаткування»

Микуляк Христина Володимирівна

Керівник: Максимів Юлія Василівна

Рецензент: Судук Наталія Василівна

Івано-Франківськ – 2021 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет Економічний

Кафедра Обліку і оподаткування

Освітній рівень: перший (бакалаврський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ім'я, по батькові)

“12” жовтня 2020 р.

З А В Д А Н Н Я

на дипломну роботу студента

Микуляк Христини Володимирівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: Облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва.

керівник роботи: доц., к.е.н. Максимів Юлія Василівна

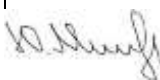
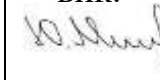
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Перелік питань, які потрібно розробити:

Теоретичні основи обліку, аудиту та економічного аналізу витрат виробництва; Економічна сутність витрат та їх роль у системі управління підприємством; Класифікація витрат виробництва для цілей обліку, аудиту та економічного аналізу; Нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та аналізу витрат виробництва відповідно до національних та міжнародних стандартів; Організація та методика обліку витрат на ТОВ «Калуський КХП»; Організація обліку витрат виробництва; Синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва та його удосконалення; Процес формування виробничої собівартості продукції; Методика аудиту та економічного аналізу витрат виробництва на ТОВ «Калуський КХП»; Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління підприємством; Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва; Оцінка резервів зниження собівартості продукції як чинник підвищення стабільності підприємства.

3. Дата видачі завдання 13.10.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

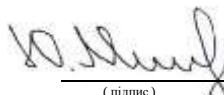
№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Розділ 1. Теоретичні основи обліку, аудиту та економічного аналізу витрат виробництва.	19.02.2021 р.	вик. 
2	Розділ 2. Організація та методика обліку витрат на ТОВ «Калуський КХП».	16.03.2021 р.	вик. 
3	Розділ 3. Методика аудиту та економічного аналізу витрат виробництва на ТОВ «Калуський КХП».	16.04.2021 р.	вик. 

Студент


(підпис)

Микуляк Х.В
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи


(підпис)

Максимів Ю. В.
(прізвище та ініціали)

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування
ВІДГУК

Наукового керівника, к.е.н., доцента кафедри обліку і оподаткування
Максимів Юлії Василівни
на бакалаврську роботу студентки групи ООст(з)-21 заочної форми навчання
*Микуляк Христини Володимирівни на тему: «Облік, аудит та економічний
аналіз витрат виробництва»*

Сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язних облікових питань. Зокрема це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат виробництва. Витрати підприємства були і залишаються важливою економічною категорією, яка має вплив на результати діяльності й рентабельність підприємства. Тому необхідно приймати рішення щодо досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання продуктивності підприємств. А це можливо зробити тільки за умови наявності якісної й аналітичної облікової інформації на вирішення проблем формування якої і спрямовано

У бакалаврській роботі Микуляк Х. В. приділила увагу дослідженню теоретичних основ обліку, аудиту та економічного аналізу витрат виробництва, описала організацію та методику обліку витрат виробництва на ТОВ «Калуський КХП» та методику аудиту та економічного аналізу витрат виробництва. Микуляк Х. В. вирішила більшість поставлених для досягнення мети завдань.

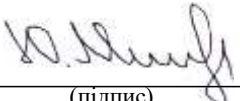
Щодо практичного значення отриманих результатів, то наведені автором пропозиції частково впроваджені у діяльність ТОВ «Калуський КХП».

Серед зауважень необхідно звернути увагу на неповноту проведення аналізу витрат виробництва; деякі неточності в розрахунках; автор ставила за мету визначити резерви зниження собівартості продукції як чинника підвищення стабільності «ТОВ «Калуський КХП», проте чітких рекомендацій

не наведено. Водночас зазначені зауваження не змінюють загальної позитивної оцінки бакалаврської роботи.

Отже, бакалаврська робота Микуляк Христини Володимирівни на тему “Облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва” є завершеним й самостійно проведеним дослідженням, за змістом та оформленням відповідає вимогам до такого типу робіт та рекомендована до захисту в ЕК з позитивною оцінкою, а студентка заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування”.

Науковий керівник: доцент кафедри обліку і оподаткування
(посада, місце роботи)


(підпис)

Ю.В.Максимів
(ініціали, прізвище)

РЕЦЕНЗІЯ

на дипломну роботу студентки групи ОО ст (з)-21

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника”

Микуляк Христини Володимирівни

на тему: **“Облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва”**

Економічні взаємовідносини, перетворення національної економіки та її інтеграція в європейське співтовариство обумовлюють потребу у вдосконаленні функцій керівництва у всіх галузях української економіки. Виконання даних процесів природно в залежності від прямого визначення економічної сутності ключових елементів роботи виробництв, вагомою складовою котрих є витрати виробництва. Витрати виробництва є одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки якісно і вчасно вони відображатимуться у бухгалтерському обліку, залежить правдивість фінансового результату, котрий формулює підприємство. Акумуляція витрат виробництва є найбільш важким елементом організації та розвитку виробничого та господарського механізму підприємств, охопленого порядком управлінського обліку. Теорія та практика економічної діяльності трактує категорію «витрати» не однозначно, що викликано застосуванням відмінних підходів до вартісної оцінки економічних ресурсів, які будуть використовуватись у процесі господарської діяльності.

У дипломній роботі Микуляк Христина Володимирівна дослідила теоретичні та методологічні особливості обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво, дефініцію головних аспектів формування собівартості продукції, а також розгляд обліку витрат на виробництво на прикладі ТОВ “Калуський КХП”.

Наукова новизна одержаних Микуляк Христиною Володимирівною результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, організаційних та методичних положень й розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку витрат операційної діяльності

та їх внутрішнього аудиту, що дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення на ТОВ “Калуський КХП”.

Недоліком рецензованої роботи є те, що автор не описала порядок відображення витрат операційної діяльності у фінансовій та внутрішній звітності, також недостатньо уваги приділено удосконаленню синтетичного й аналітичного обліку операційних витрат.

Однак, наведені зауваження не змінюють загальної позитивної оцінки рецензованої бакалаврської роботи. Отже, дипломна робота Микуляк Христини Володимирівни на тему “Облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва” виконана відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, тому може бути допущена до захисту, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічної
кібернетики
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”



Н.В.Судук

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА	7
Економічна сутність витрат та їх роль у системі управління підприємством	7
Класифікація витрат виробництва для цілей обліку, аудиту та економічного аналізу	16
Нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та аналізу витрат виробництва відповідно до національних та міжнародних стандартів	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ТОВ «КАЛУСЬКИЙ КХП».....	35
Організація обліку витрат виробництва	35
Синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва та його удосконалення	43
Процес формування виробничої собівартості продукції.....	48
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ТОВ «КАЛУСЬКИЙ КХП»	53
Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління підприємством	53
Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва	61
Оцінка резервів зниження собівартості продукції як чинник підвищення стабільності підприємства	68
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	77
ДОДАТКИ	84

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток економічних взаємовідносин, перетворення національної економіки та її інтеграція в європейське співтовариство обумовлюють потребу у вдосконаленні функцій керівництва у своїх галузях української економіки. Виконання даних процесів природно взаємності від прямого визначення економічної сутності ключових елементів роботи виробництв, вагомою складовою котрих є витрати виробництва. Витрати виробництва є одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки якісно і вчасно вони відображуватимуться у бухгалтерському обліку, залежить правдивість фінансового результату, котрий формулює підприємство. Акумуляування витрат виробництва є найбільш важким елементом організації та розвитку виробничого та господарського механізму підприємств, охопленого порядком управлінського обліку. Теорія та практика економічної діяльності трактує категорію «витрати» не однозначно, що викликано застосуванням відмінних підходів до вартісної оцінки економічних ресурсів, які будуть використовуватись у процесі господарської діяльності.

Під час виробництва продукції здійснюється свідоме й планове комбінування розмаїтих виробничих ресурсів (матеріальні, організаційні, технологічні, трудові, технічні ресурси тощо) та виготовлення нового продукту. Для розвитку діяльності як поодиноких суб'єктів господарювання, так і економіки країни в цілому потрібно, щоб хід виробництва продукції був продуктивним, тобто реалізовувався за оптимальних витрат виробничих ресурсів, мінімальних витрат, граничної дохідності й прибутковості виробництва та дозволеного ступеня ризику.

Істинний підхід до побудови організації обліку витрат виробництва та методології їх аналізу надасть можливість продуктивно застосовувати ресурси виробництва, а вслід і реалізовувати глибоку оцінку процесів та подій котрі негативно відбиваються на господарському процесі роботи підприємства. Таким проблемним питанням в обліку є правильна методологія дослідження економічної

сутності витрат на виробництво та їх регулювання у бухгалтерському обліку, а дослідження обліку витрат виробництва є назрілою темою сьогодення.

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва «ТОВ «Калуський КХП».

Предметом дослідження визначено організаційно-методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва в умовах ринкових відносин з урахуванням галузевої специфіки промисловості.

Метою бакалаврської роботи є дослідження теоретичних та методологічних особливостей обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво, дефініція головних аспектів формування собівартості продукції, а також розгляд обліку витрат на виробництво на прикладі ТОВ «Калуський КХП». Для розкриття мети в бакалаврській роботі передбачається вирішити такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління підприємством;
- дослідити класифікацію витрат на виробництво продукції для цілей обліку, аудиту та економічного аналізу;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та аналізу витрат виробництва відповідно до національних та міжнародних стандартів;
- визначити організацію обліку витрат на виробництво на прикладі «ТОВ «Калуський КХП»;
- проаналізувати синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва;
- визначити процес формування виробничої собівартості продукції на ТОВ «ТОВ «Калуський КХП»;
- проаналізувати витрати виробництва як важливу ланку ефективного управління підприємством;
- визначити методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва;
- визначити резерви зниження собівартості продукції як чинника підвищення стабільності «ТОВ «Калуський КХП».

Стан наукової розробки. Значну увагу вивченню економічної сутності витрат приділено в творах національних науковців – Г. В.Бойченко [3], Ф.Ф. Бутинця [4], С.Ф. Голова [9], В.П. Завгороднього [14], Г.М. Колісник [20], Л.В. Нападовської [31], М.С. Пушкаря [48], М. І. Скрипник [50], Н.М. Ткаченко [57]. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку-витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Т. Скоун, Р. Вандер В., Д. Фостер, Ф. Гюнтер, К. Друри [13], П.С. Безруких [2], В.Ф. Палій [35], А.М.Фабричнов [61], Ч.Т. Хорнгрен [64], Б.С. Юровский [69] та ін. Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту витрат в Україні займалися вчені О.Кудирко [22], Л. М. Лисенко [24], А. П.Макаренко, Г. С. Хайло [25], Т.Г. Маренич, В.М. Пархоменко, В. Тютюнник [60], Л.К. Сук [52] та інші.

Напрацьовані протягом багатьох років наслідки теоретичних та прикладних розробок з проблематики удосконалення обліку витрат на виробництво продукції займає визначне місце у розвитку національної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Покращання обліково-аналітичного порядку управління витратами на виробництвах та прикладна потреба в релевантній інформації для керівників і менеджерів підприємств про витрати на виробництво продукції вимагає систематичного аналізу з ціллю прийняття оптимальних адміністративних рішень. Саме тому обрано тему дослідження бакалаврської роботи: «Облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва» на прикладі ТОВ «Калуський КХП».

Методи дослідження. При дослідженні теоретичних аспектів законодавчого забезпечення обліку витрат виробництва використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи, а саме: аналіз і синтез для розкриття економічної сутності витрат виробництва та їх ролі в системі управління підприємством, групування і порівняння – для здійснення класифікації витрат виробництва для цілей обліку, аудиту та економічного аналізу, дослідження нормативно-правових актів відповідно до потреб системи обліку витрат промислових підприємств; аналогій та моделювання – для оцінки резервів зниження собівартості продукції на прикладі «ТОВ «Калуський КХП».

Практичне значення одержаних результатів дослідження.

У бакалаврській роботі досліджено облік, аудит та економічний аналіз витрат виробництва на прикладі ТОВ «Калуський КХП». На основі проведеного аналізу витрат виробництва запропоновано підприємству використовувати систему відносних показників оцінки ефективності витрат. Головними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, відносні показники питомих витрат, котрі взаємопов'язані з рентабельністю.

Розроблено програму аудиту витрат на виробництво ТОВ «Калуський» КХП продукції для підвищення ефективності роботи підприємства, яка складається з анкети, загального плану аудиту, програми аудиту та робочих документів аудитора. Керівництву ТОВ «Калуський» КХП варто приділити увагу розподілу витрат, що допоможе оптимально і раціонально використовувати ресурси. Оптимальним способом визначеним у процесі аудиту витрат оптимізації витрат є контроль за їх здійсненням та розкриттям у звітності. Контрольні функції можуть реалізовуватись як зовні, так і безпосередньо силами підприємства.

Запропоновано керівництву ТОВ «Калуський» КХП джерела внутрішньо-виробничих резервів для зменшення собівартості, серед яких: поліпшити застосування основних засобів; механізація та автоматизація виробничих процесів; впроваджувати прогресивні технології, реконструкцію і модернізацію виробництва; здешевлювати сировину та матеріали; поліпшити використання робочого часу; впроваджувати передовий досвід, надання належної уваги нормуванню та оплаті праці тощо.

Структура бакалаврської роботи. Бакалаврська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи налічує 76 сторінок. Робота містить 18 таблиць, 24 рисунки, 12 додатків, список використаних джерел, що включає 70 найменувань.

РОЗДІЛ 1

Теоретичні основи обліку, аудиту та економічного аналізу витрат виробництва

Економічна сутність витрат та їх роль у системі управління підприємством

Розвиток ринкових взаємозв'язків, перетворення національного господарства та його інтеграція в європейське товариство обумовлюють потребу в удосконаленні позицій управління. Виконання даних процесів природно залежить від правильної оцінки економічного змісту ключових складових функціонування підприємства, вагомим складником яких є виробничі затрати. Процес виготовлення є однією з найскладніших ділянок облікової роботи, а отже вимагає виняткової уваги обліковців. Оскільки виробництво зв'язане з витратами, адже це процес використання чинників виробництва, які реалізуються у створених продуктах (товарах, послугах) [1, с. 122].

У сьогоденній міжнародній політичній економії, так само як і в класичній, від У. Петті та завершуючи Д. Рікардо втрати виробництва визначають як матеріальні витрати, себто як затрати засобів виробництва (предмети і засоби праці) та самої роботи. Однак у К. Маркса «капіталістичні втрати виробництва» – це втрати незмінного і нестійкого капіталу, зв'язані з категорією оцінки, то інші учені-економісти визначають втрати капіталу (головного й обігового) та роботи, зв'язані з категорією ціни виготовлення, що дорівнює вартості або ж її виключає [41]. Тому, головне розходження цих напрямків лежить у джерелі оцінки тресурсів, що продукують нову ціну.

При умові товарного виробництва вихідним пунктом втрат виробництва є втрати капіталу на засоби виробництва (с) та робочу силу (V). Дані первинні затрати капіталу і є, по змісту, розходами виробництва. Ціна як валова категорія товарного виробництва позначається валовою сумою уречевленої в товарах

роботи. Різниця між даною сумою та втратами виробництва акумулює додану вартість (т). Отже, остаточна форма істинних розходів виробництва така (1.1):

$$c + v + m \quad (1.1).$$

Ціна продукту поділяється на перенесену оцінку (с) та заново створену вартість (v + m), яка, своєю чергою, укладатиметься з ціни потрібного (v) та додаткового продуктів (т). Заново створена ціна акумулює чисту продукцію, що анонсує фонд заробітної плати та дохід [41, с. 65].

А.Ф. Фабричним підтверджено істинність вчення К. Маркса [61, с. 125].

Воднораз В.Б. Івашкевичем визначено, що «в сумарному виді затрати виробництва є функцією виробництва і можуть бути розкриті як:

- 1) загальна кількість використаних ресурсів;
- 2) грошове вираження предметних і трудових затрат» [17, с. 5].

У першому випадку затрати живої й уречевленої роботи на виготовлення продукції (реалізації робіт, надання послуг) визначаються у матеріальних одиницях втрат як розміру спожитої кількості матеріалу, напівфабрикатів, пального, електроенергії тощо. Подібний розподіл затрат неодмінний для порівняння натурально-речових балансів відображення грошового параметра витрат. Для того щоб підсумувати затрати сировини, напівфабрикатів, пального у числовому параметрі, потрібно бачити потребу в них на кожному етапі виготовлення не тільки за розміром чистих витрат, а й з врахуванням відходів і збитків. Числовим показником затрат роботи є витрати робочого часу працівників. Хід виготовлення продукції ділиться на порізнені операції, що згруповуються в залежності від фаху готових робіт і кількості робочих місць. Позитивні складові обрахунку затрат матеріальних та трудових ресурсів у натуральному параметрі – конкретність, точність та технічна визначеність витрат.

На затрати виробництва як грошове вираження витрачених на нього ресурсів має вплив не тільки кількісний, а й вартісний фактор. Це допускає зіставляти відмінні різновиди затрат, вводячи їх до єдиного виду, які подаються за

спільномірною формою. У підрахункові забезпечується можливість протиставляти відмінні за суттю та призначенням затрати [17, с. 7].

У кінці XIX ст. набуває популярності неокласична концепція вартості, батьком котрої є А. Маршалл. Відповідно до даної теорії, вартість товару позначається попитом і пропозицією, при цьому в короткотерміновій стадії потреба генерує ціну на ґрунті граничної користі, а оферта – на базисі затрат виробництва [41].

Умови розвитку соціальної ринкової економіки мало-помалу відходить розбіжності праці й капіталу (через демократизацію крайнього). Безпосередньо, виникають переміни в соціально-економічному значенні затрат виробництва. Отож, у сьогоdnішній етап розвитку економіки потрібно мовити про піднесення соціально орієнтованої доктрини. Детальніше класифікацію наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація учень теорії вартості [50, с. 160]

Найменування вчення	Фундатори теорії	Характеристика вчення
1	2	3
1. Учення трьох факторів виробництва	Ж.Б. Сей і Ф. Бастіа	При виготовленні товарів та формуванні оцінки беруть рівну участь робота, капітал і земля: робота робить заробітну плату, капітал – доробок (процент), земля – ренту.
2. Неокласична концепція вартості	А. Маршалл	Вартість товарів (послуг) характеризується попитом та пропозицією, при цьому в короткотерміновому стадії потреба утворює ціну на засаді максимальної вигідності, а оферта – на базисі витрат виробництва товарів (послуг).
3. Вчення наукового менеджменту	Ф.У Тейлор	Втрати виробництва досліджено виходячи з потреби збільшення продуктивності праці (збільшення ефективності) при умові недостатності ресурсів та неможливості їх альтернативного застосовування.
4. Соціально орієнтована концепція	Сучасний підхід	Особа виступає в осередку будь-котрої роботи, при цьому взаємовідносини працівника і підприємця частіше приймають характер співпраці. Затрати на уплату праці варто вивчати не як витрати, а як капітал, а водночас особа є людським капіталом для виробництва.

Економічна теорія розглядає індустріальне виробництво як правомірну трансформацію затрат у наслідки. За подібного підходу означає, що керівництво затратами обіймає усі ступені керування виготовленням продукції та має ґрунтуватися на співвідношенні «затрати – наслідок».

В.Є. Трушом визначено, що витрати – це «спожиті матеріальні ресурси чи гроші, які затрачені для одержання потрібного результату» [58, с. 39.]

Макконелом К.Р., Кемпбеллом Р. та Брю С.Л. зазначено, що під витратами потрібно розуміти розрахунки, котрі фірма повинна виконати, або ті прибутки, які вона повинна покрити постачальнику ресурсів для того, щоб відвести використання цих ресурсів в конкурентних підприємствах [26].

Н.М.Ткаченко, дає визначення витрат та бере до уваги їх фізичну складову, нехтуючи витратами робочої сили: «витрати – це використані в ході виготовлення продукції засоби виробництва, які уособлюють у собі перебуту роботу (сировина, напівфабрикати, пальне тощо), та засоби праці (будівлі, спорудження, машини та обладнання) у формі амортизації, що перетворюють власну вартість на по-новому виготовлений продукт» [56, с. 215].

Отже, безпосередньо, можна відзначити, що більша частина вчених витрати інтерпретують як сукупна частина використаних ресурсів, а надто гроші, які необхідно заплатити за куплені активи для безпосереднього виготовлення даного виду продукції (товарів, послуг). Майже всі науковці розуміють витрати як грошовий вияв застосованих ресурсів для виробництва продукції. Безсумнівим є те, що дані підходи розкривають реальні затрати, себто мають ретроспективний характер, не мають жодного впливу на «поведінку витрат». Затрати, які відбиваються в управлінських рішеннях, аналізуються у системі управлінського обліку, позаяк тільки в ній постають релевантні витрати.

Щоб прийняти відповідня управлінські рішення необхідна інформація про затрати на «що-небудь» (товари, устаткування, сервіси, процес тощо). Автор [64] нарікає це «щось» предметом обліку витрат або предметом калькулювання собівартості, узгоджено з яким і здійснюється групування та грошове вимірювання витрат [64, с. 63]. Таким чином, в управлінському обліку витрати

аналізуються з позиції звершення визначеної цілі, отже дані витрати є цільовими витратами.

Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку в Україні (далі П(С)БО) розкривають «витрати», відповідно до якого – «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або зростання зобов'язань, що породжує до скорочення власного капіталу фірми (за виїмкою скорочення капіталу як наслідок його вилучення або поділу власниками), при умові, що дані витрати можуть бути достеменно оцінені» [42].

Поодинокі науковці та обліковці припускають подібне формулювання неідеальним, позаяк витрати виробництва не торкаються власного капіталу, а в «Інструкції про застосовування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» в Україні рахунки обліку витрат виробництва не кореспондують з рахунками капіталу [66, с. 13].

С. Ф. Голов не згідний з подібним міркуванням, допускаючи, що витрати виробництва зумовлюють виникнення (зростання) активів, а саме – незавершеного виробництва [9, с. 3].

Л. Нападовська у власній роботі окреслює, що термін «витрати», який описано в «П(С)БО 16», значить використання (відтік) грошових коштів. Інакшими словами, це скорочення прибуткової вигоди напротязі звітного періоду через скорочення активів або зростання зобов'язань підприємства, що призводить до скорочення капіталу [31, с. 64]. І відтак вона деталізує, що для дій, котрі відображують застосування ресурсів природно у ході виготовлення товарів, не вільно використовувати термін «витрати», визначений у П(С)БО 16, бо у мить відпуску матеріалів на виготовлення продукції та у ході самого виготовлення не здійснюється ні скорочення активів, ні зростання зобов'язань, а тільки перетворення одних видів ресурсів на інші (у незавершене виробництво або в готову продукцію). Оцінка використаних ресурсів у фінансовому обліку визнається затратами звітного періоду тільки-но тоді, коли готова продукція реалізована, оскільки у фінансовому обліку для дефініції фінансового наслідку

звітнього періоду за положенням нарахування та відповідності доходів і витрат потрібно зіставити доходи звітнього періоду з затратами, які були зроблені для одержання прибутку. Відповідно до принципів фінансового обліку, має здійснитися цілковитий цикл виробництва, котрий деколи може бути більш календарного року, перш ніж вартість застосованих ресурсів призначеться витратами. Але подібний підхід заперечує правило оперативності, що характеризує оперативне та ефективне керівництво підприємством.

В управлінському обліку акумулюються показники витрат для потреб прогнозування, планування та ревізії. Задачею управлінського обліку є формування звітності, забезпечення власників, керівників та менеджерів необхідними даними, що сприятимуть звершенню тактичних цілей піднесення підприємства.

Безпосередньо, виникнення незавершеного виробництва супроводжується тільки переміщенням запасів виробництва, а їхнє переміщення не позначається на величині капіталу підприємства.

З даного приводу М.І. Скрипник твердить, що виплата коштів за ресурси не є витратами, це тільки гроші котрі виплачує підприємство для забезпечення безперервності та продуктивності ведення хазяйської діяльності, і вони не мають впливу на фінансовий наслідок. Їх вплив на прибуток прослідковується при списанні обігових активів на виготовлення, а необігових активів – у виді амортизації, яка частками списується на готову продукцію, якщо дані необоротні активи використовуються в ході виготовлення, або на фінансовий результат для формування даних про прибуток чи збиток за звітний період [50, с. 164].

Крім того, частина вчених прирівнюють витрати і собівартість. Ф.Ф. Бутинець говорить, що витрати виробництва – це грошовий вияв розміру ресурсів, застосованих в ході виготовлення, та величину котрих дозволено занести до визначеного різновиду продукції. Дані поточні витрати обліковуються та визнаються як собівартість продукції [4, с. 13].

Подібну позицію розділяє В.П. Завгородній: «В ході виробництва товарів (послуг) затрачається праця, застосовуються засоби виробництва та об'єкти праці.

Усі витрати підприємства на виготовлення та реалізацію товарів, що виражаються в грошовій формі, формують собівартість продукції ...» [16, с.375].

Отже, можна визначити, що в системі фінансового та управлінського обліку значення поняття витрати різняться, тому деякі обліковці з ціллю унеможливлення плутанини радять використовувати у фінансовому обліку термін «витрати», а в управлінському – «затрати», адже вони характеризуються різним економічним змістом [31, с. 65]. Описані позиції стосовно досліджуваної проблеми можна об'єднати за трьома напрямками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація напрямків розуміння суті «витрат»

Група вчених	Характеристика суті «витрат»
1	2
Перша група вчених	відносять витрати безпосередньо до функції виробництва, визначаючи їх як увесь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, потрібних для виготовлення продукту. Одним із основоположних речників даного підходу є В. Івашкевич.
Друга група вчених	розуміє поняття «витрати» в складовій економічній теорії як частку ціни товарів, що має бути знову авансована на продовження виробництва; найбільшу корисність тих благ, які громада може одержати за щонайкращого застосування економічних ресурсів. Себто це управлінська площина, яка пов'язана з продуктивним застосуванням ресурсів.
Третя група вчених	інтерпритує витрати з позиції їх цільового спрямування для забезпечення визначеної функції управління.

Зокрема, зупинимося на визначенні витрат у Податковому кодексі України (далі – ПКУ) [40]. Так, статтею 14.1.27 встановлено: «Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, предметній або неречовій формах, здійснюваних для провадження господарської функції платника податку, у наслідку яких здійснюється скорочення економічних вигод у виді виходу активів або зростання зобов'язань, як наслідок чого зменшується власний капітал (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або поділу власником)» [31].

Потрібно зазначити, що реалізувалось теоретичне наближення приписів ведення обліку витрат у ПКУ та П(С)БО. Все-таки ґрунтовне дослідження домінант даних нормативних актів та застосування їх в практичній діяльності демонструє ряд розходжень між установами ПКУ та подібними принципами П(С)БО та інтернаціональних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

П. Безруких підкреслює такі характеристики собівартості продукції (товарів) як економічного показника [2], що наведено на рис.1.1.

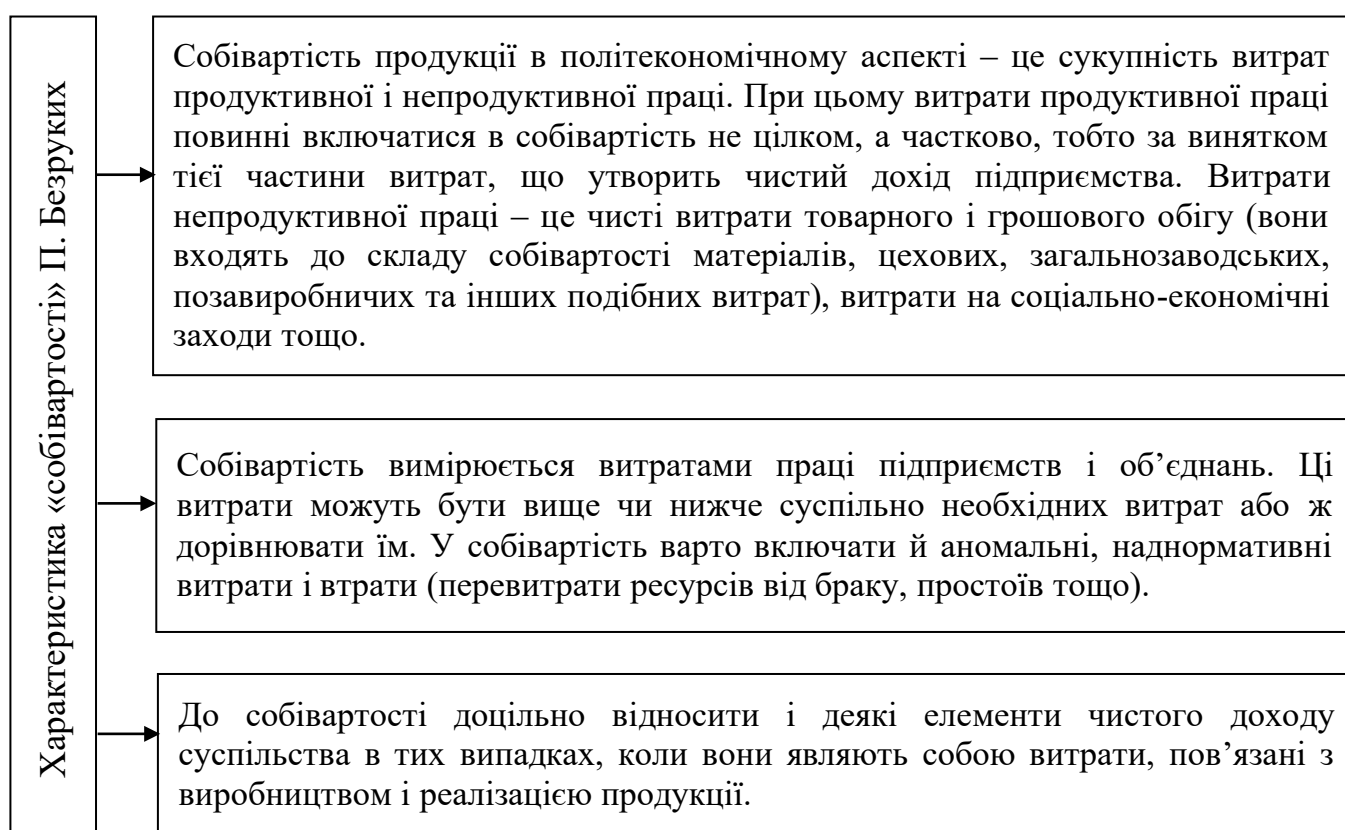


Рис.1.1. Характеристика «собівартості продукції» як економічного показника на думку П.Безруких [2]

Присутність розбіжних визначень розуміння витрат, можна пояснити такими вирішальними чинниками [17; 64]:

1) великим розширенням задач національної системи обліку через ускладнення економічних процесів, що відбуваються у світі та державі;

2) існування різноманітних класів користувачів – зовнішніх та внутрішніх, потреба в інформації котрих досить різниться; щоб задовольнити ці потреби годиться продукувати відмінні види обліку: фінансовий (для зовнішніх

користувачів), управлінський (для внутрішніх користувачів), податковий – для встановлення відносин між суб'єктами господарювання та органами державної влади.

В. Ярмоленко наводить подібне формулювання собівартості: «...це категорія, яка відображує і продуктивні, і непродуктивні витрати, котрі викликані факторами виробництва» [70, с. 11].

У міжнародній літературі поняття «собівартість» рівняється до витрат. Так, Р. Ентоні характеризує собівартість (витрати) як грошове вираження розміру ресурсів, застосованих для істинних цілей виробництва [13, с. 311].

Наведені міркування не розбіжні, що підтверджується здатністю поєднувати підходи, визначаючи зміст собівартості продукції як «...визначені в грошовій формі витрати на її виробництво» [31].

В. Палієм подано розуміння змісту «собівартості», у декількох варіантах, що зображено на рис.1.2 [35, с. 57].

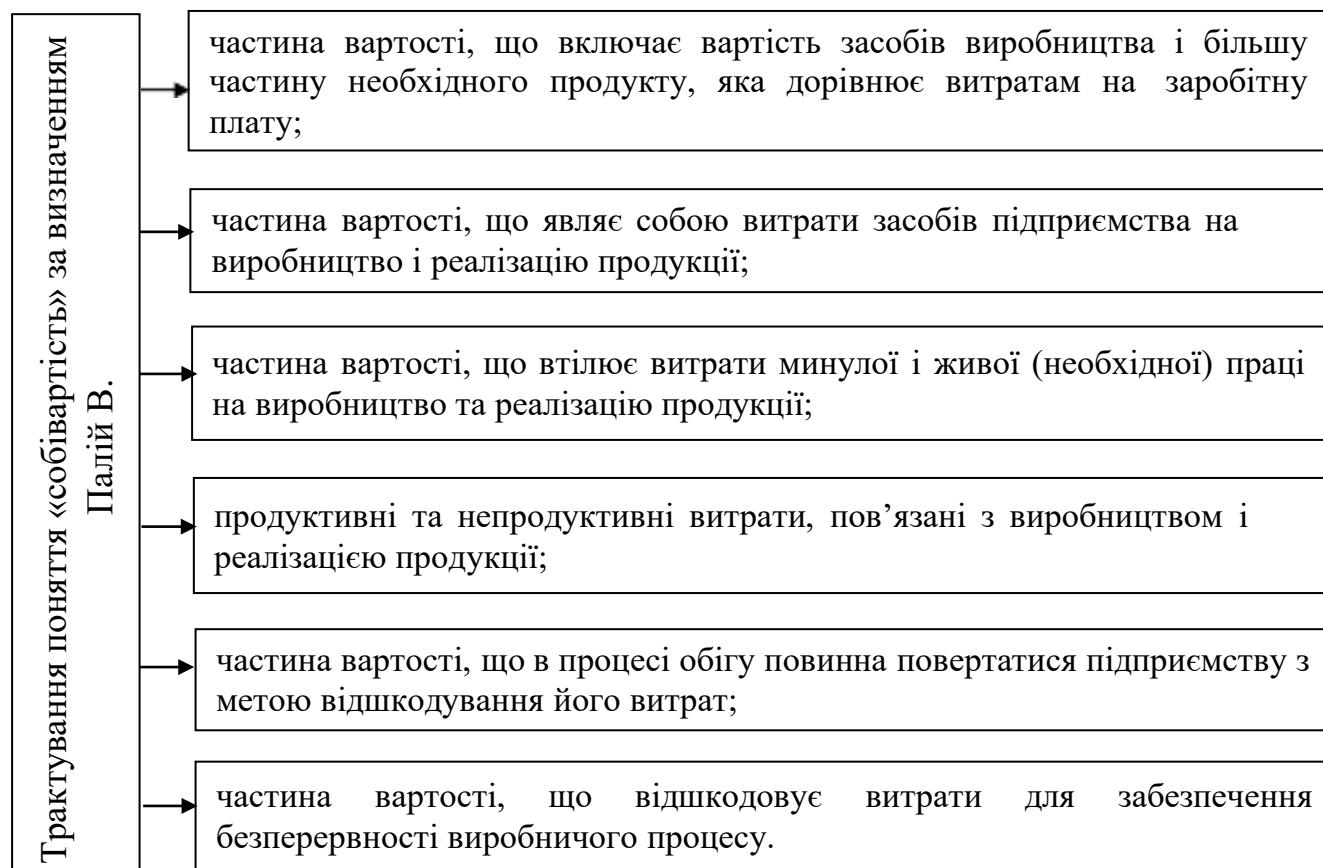


Рис. 1.2. Трактування поняття «собівартість» за визначенням Палій В.

На основі здійсненого дослідження, можна зробити висновок: собівартість – це виражені в грошовій формі застосовані ресурси підприємства у зв'язку з виготовленням продукції. Собівартість як сукупність витрат є предметом фінансового обліку, а собівартість як ціна одиниці виготовленої продукції – об'єктом управлінського обліку.

Таким чином, під витратами варто розуміти суму застосованих у ході основної та іншої нормальної практики ресурсів, які виражаються у вартісних показниках, обчислених за визначеними у галузі нормами та мотивованих цілями одержання прибутку, а також скорочення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами.

Класифікація витрат виробництва для цілей обліку, аудиту та економічного аналізу

Щоб забезпечити фінансову стабільність, зменшити імовірності настання небезпеки банкрутства потрібно добросовісно розглядати показники внутрішньої та господарської діяльності на рівні виробництва, зважати на ймовірний вплив різноманітних чинників для встановлення якнайкращих пропорційних співвідношень об'ємів наслідків роботи. Одним із таких вагомих ознак наслідків фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати виробництва.

Оптимізація витрат допомагає дотримуватись порядку заощадливості, збільшення продуктивності праці, зменшення неефективних витрат, що вплине на підвищення рентабельності. Проте, витрати підприємства характеризуються неоднорідним характером, що вимагає їх систематизації. Систематизація витрат є базисом їх обліку, аналізу та планування на підприємстві. Систематизація витрат допомагає дати оцінку здійсненим витратам, віднайти ймовірні прийоми підвищення ефективності витрат та зробити правильні рішення у визначеній ситуації стосовно управління ними.

Безпосередньо, узагальнення котре використовується у фінансовому обліку приводить до розрізненого групування витрат виробництва яке розбіжне з тим, що з використовується в управлінському та виробничому обліку. У фінансовому обліку показники про витрати виробництва групуються на бухгалтерських рахунках, методом рахункового узагальнення, і застосовуються для визначення собівартості продукції та визначення фінансового результату. Система фінансового обліку визначає збір інформації в основному для зовнішніх користувачів [20, с. 2].

Нападовська Л. В. твердить, що ознак систематизації витрат може бути рівно настільки, щоб можна було з їх сприянням одержати найбільш всеосяжну інформацію для задоволення потреб різноманітних груп споживачів [31].

Таке формулювання надає Л. Сук: «Класифікація витрат – це групування витрат за певними ознаками, яких є неоднакова кількість. Систематизація допомагає ґрунтовніше збагнути зміст витрат, пізнати систему їх формування і ціль застосування». Учений впорядковує витрати за трьома особливостями:

- задля оцінки запасів та формування фінансового результату;
- задля прийняття адміністративних рішень;
- задля контролювання і регулювання [52, с. 48].

Теорія обліку та аналізу запроваджує більш двадцяти видів класифікації витрат за різноманітними властивостями. У Додатку А розглянемо систематику витрат підприємства за найчастіше популярними в економічній теорії та практичній діяльності рисами. Бухгалтерський облік класифікує витрати в залежності від характеру та видів діяльності, як це розглянуто в Додатку А.

Прагматичну зацікавленість для підприємства має поділ витрат за критерієм доцільності їх реалізації на: продуктивні витрати – які передбачені технологією та організацією виробничої діяльності; непродуктивні витрати – котрі з'являються як результат визначених недоліків організації виробництва продукції, порушення технології тощо. Існування подібної класифікації обумовлене як потребою планування ефективності виробництва та економічного аналізу, так і потребами

бухгалтерського обліку, за вимогами котрого непродуктивні витрати (втрати) не входять до виробничої собівартості.

Для фінансового обліку вагомими є класифікаційні властивості витрат пов'язані з видами діяльності та витратами за елементами і відношенням до собівартості продукції. Систематизація витрат за економічними елементами надає можливість розуміти структуру собівартості і дозволяє реалізовувати планомірну політику поліпшення економічного стану підприємства. Проте дана класифікація не дозволяє розкрити важливий економічний показник – собівартість однієї одиниці продукції. Це групування витрат є єдиним для усіх суб'єктів економічної діяльності і наведене в Додатку Б.

Головними законодавчими нормами, котрі регламентують будову витрат підприємства та їх класифікацію для формування фінансових результатів діяльності та складання фінансової звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», відповідно до якого витрати підприємства згруповують за їх дією на формування фінансового результату діяльності підприємства (Додаток В) [42]. Відповідно до Положення (стандартів) бухгалтерського обліку «16» усі витрати підприємства, поділяють на виробничі, операційні та інші витрати діяльності (рис. 1.3).

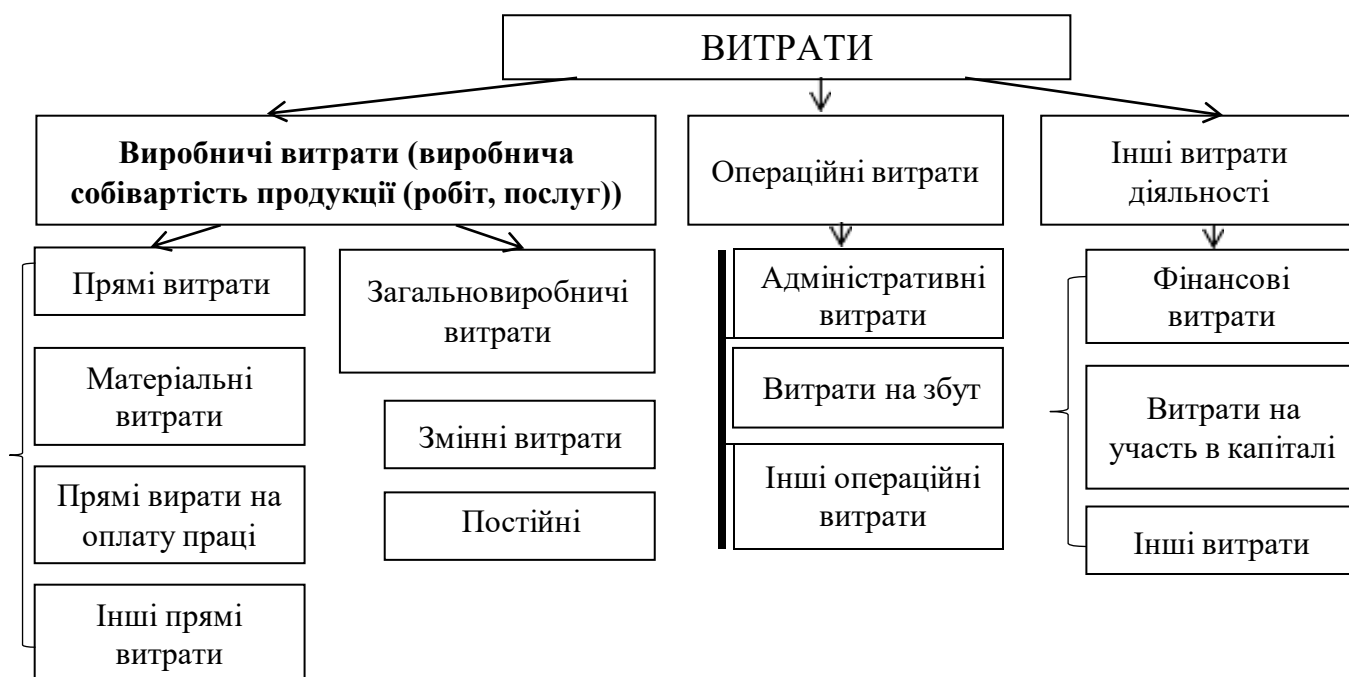


Рис. 1.3. Систематизація витрат підприємства згідно П(С)БО 16 [42]

Витрати, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), відрізняються не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг). Наприклад, витрати сировини та матеріалів, заробітна плата основних робітників безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. А ось загальновиробничі витрати пов'язані тільки з його обслуговуванням та управлінням.

Крім того, одну частину витрат прямо включають до собівартості конкретних видів готових виробів, а іншу частину (у зв'язку з виробництвом декількох видів продукції) – непрямо.

Ці та інші особливості викликають необхідність класифікувати витрати на виробництво за певними ознаками для правильної організації виробничого обліку та обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Для ефективної організації обліку та правильного визначення собівартості виробництва продукції (робіт, послуг) раціонально застосовувати класифікацію витрат за такими ознаками (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація витрат на виробництво

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	2	3
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби тощо
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси тощо
3	За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
4	За способами віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, непрямі
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
6	За єдністю складу (однорідністю) витрат	Однoeлементні, комплексні
7	За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні), неефективні

		(непродуктивні)
8	За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукцію, витрати періоду
9	За періодами визнання (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати
10	За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані, неконтрольовані
11	За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Розглянемо детальніше наведену класифікацію.

Класифікація за місцем виникнення витрат. Як уже було зазначено, витрати на виробництво за місцем виникнення групують за цехами, дільницями, службами та іншими структурними підрозділами підприємства, тобто за центрами відповідальності, які виділяють у самостійні об'єкти обліку. Облік за центрами відповідальності «прив'язує» облік витрат до організаційної структури підприємства [4, с. 15].

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво підрозділяють на:

1) основне виробництво – цехи та дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції (робіт, послуг), для випуску якої призначено підприємство;

2) допоміжні виробництва – виробництва, призначені для обслуговування основного виробництва інструментом, приладдям, запасними частинами для ремонту обладнання, різними видами енергії, транспортними та іншими роботами і послугами (інструментальні та ремонтні цехи, транспортні підрозділи, лабораторії тощо). У складі допоміжного виробництва планують і обліковують також підсобні виробництва;

3) непромислові виробництва та господарства – непромисловий транспорт, житлово-комунальне господарство та об'єкти соціально-культурного призначення, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у виробництві.

Розподіл витрат за видами виробництв дозволяє визначити собівартість послуг допоміжних виробництв і включити їх до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг) основного виробництва.

Класифікація за видами продукції, робіт, послуг. Ця класифікація ґрунтується на тому, що всі витрати, які включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг), групують за типами (серіями, групами) виробів або за окремими виробничими замовленнями. З її допомогою визначають економічну вигідність виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг).

Класифікація за відношенням витрат до процесу виробництва. Щодо процесу виробництва або за техніко-економічним призначенням витрати підрозділяють на основні та накладні [4, с. 16].

Основними є витрати, пов'язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва. Накладні ж витрати обумовлені управлінням та обслуговуванням виробництва. Наприклад, заробітна плата основних робітників виробництва безпосередньо пов'язана з технологічними процесами виробництва продукції. А ось заробітна плата допоміжних робітників та апарату управління цеху пов'язана тільки з обслуговуванням виробництва і його управлінням. Тому першу групу витрат відносять до основних, а другу – до накладних.

Класифікація за способом віднесення на собівартість. Залежно від способу віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) витрати бувають прямі і непрямі.

Прямими є витрати, що пов'язані з виробництвом окремих видів продукції або виконанням конкретних робіт і можуть бути віднесені на їх собівартість безпосередньо, без розподілу, за даними первинних документів.

Непрямими вважають витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (робіт, послуг) і тому мають бути відповідним чином розподілені за допомогою спеціальних методів. Сюди входять загальновиробничі витрати.

Зазначені витрати спочатку акумулюють на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім уключають до собівартості конкретних виробів за допомогою спеціальних розрахунків. Вибір бази розподілу

обумовлюється особливостями організації та технології виробництва і встановлюється підприємством самостійно в наказі про облікову політику.

Поділ витрат на прямі та непрямі не потрібно ототожнювати з поділом їх на основні та накладні. Адже нерідко основні витрати виходячи з конкретних умов доводиться розподіляти непрямим шляхом, а деякі накладні витрати відносити на собівартість продукції за прямою ознакою.

Класифікація за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат. За цією ознакою витрати поділяють на змінні та постійні. Натяк на їх сутність вгадується в самій назві.

Так, змінними є витрати, абсолютна величина яких змінюється (зростає або знижується) залежно від зміни обсягу виробництва. Узяти, наприклад, витрати сировини та матеріалів. При збільшенні обсягів виробництва підприємства збільшується потреба в сировині та матеріалах, що використовуються у цьому виробництві. А отже, зростають і витрати на них. І навпаки – зменшення обсягів виробництва призводить до зменшення витрачання сировини і матеріалів.

Але зауважте: «змінна» схема «збільшення обсягу виробництва = збільшення витрат; зменшення обсягу виробництва = зменшення витрат» не завжди є пропорційною. Так, частина змінних витрат може зростати в меншій мірі, ніж обсяг виробництва, оскільки зі збільшенням обсягу виробництва створюються сприятливі умови для кращого використання основних засобів, палива, матеріалів, підвищення продуктивності праці, зниження матеріаломісткості продукції тощо. Тому правильніше вважати цю групу витрат умовно-змінною.

Постійні витрати – це антипод змінних витрат. Типовими представниками постійних витрат є витрати на утримання апарату управління цехами, витрати на опалення та освітлення приміщень, амортизаційні відрахування (за винятком випадку, коли амортизація розраховується виробничим методом) тощо. Змінні ж витрати в загальному випадку зростають у прямій залежності від зростання виробництва, але розраховані на одиницю продукції (робіт, послуг) є постійною величиною.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат підприємства встановлюють самостійно і відображають у наказі про облікову політику (п. 16 П(С)БО 16) [42]. При цьому для постійних загальновиробничих витрат П(С)БО 16 встановлено особливий порядок розподілу.

Класифікація за єдністю складу витрат. За єдністю складу (однорідністю) витрати поділять на одноелементні та комплексні. Одноелементні витрати є однорідними за економічним змістом, тобто складаються з одного елемента витрат.

Класифікація за доцільністю витрачання. За цим критерієм виділяють ефективні та неефективні витрати.

Ефективні — це продуктивні витрати, передбачені технологією та організацією виробництва. На відміну від них, неефективні витрати — це витрати непродуктивного характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблено продукт.

Класифікація за відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг). За цією ознакою розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду. Розглянемо природу кожного з цих видів витрат.

Витрати на продукцію є витратами, що пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та становлять собівартість виробленої продукції (робіт, послуг) згідно з нормами П(С)БО 16 [42].

А ось витрати періоду таких «родинних» зв'язків з виробничою собівартістю не мають. Вони не включаються до виробничої собівартості і є витратами того періоду, в якому були понесені. До них відносять витрати на управління підприємством (адміністративні), на збут продукції та інші операційні витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Класифікація за часом виникнення. Залежно від часу виникнення і віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на поточні витрати, витрати майбутніх періодів і майбутні витрати.

Поточні витрати – це витрати на виробництво поточного звітного періоду, що мають бути включені до собівартості продукції (робіт, послуг), виготовленої протягом цього звітного періоду.

Витрати майбутніх періодів є витратами, які понесені в поточному звітному періоді, але підлягають уключенню до складу собівартості продукції (робіт, послуг), що випускатиметься в наступних звітних періодах. Як приклад витрат майбутніх періодів можна назвати авансові платежі з орендної плати, з передплати періодичних видань тощо.

Майбутні витрати – це своєрідне «дзеркальне відображення» витрат майбутніх періодів. До них відносять витрати, які в поточному звітному періоді ще не вироблені, але для правильного формування фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) підлягають уключенню до витрат виробництва за поточний звітний період у плановому розмірі.

Класифікація за можливістю здійснення контролю за витратами. За цією класифікацією витрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані. Розмежовуються вони таким чином. Контрольовані витрати можуть контролюватися працівниками підприємства. Витрати, що не піддаються такому контролю, вважаються неконтрольованими.

Класифікація за економічним змістом. За цією ознакою витрати групують за економічними елементами (що і скільки витрачено на виробництво) і за статтями калькуляції (на що понесені витрати).

Поелементне групування витрат показує, скільки вироблено тих чи інших видів витрат (матеріальних, грошових) у цілому по підприємству за певний період часу без розподілу їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби. При цьому не має значення, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу використані [4, с. 18].

Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом.

Щоб визначити витрати на одиницю продукції застосовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). На відмінну від остаточної

класифікації, калькуляція дозволяє урахувати витрати безпосередньо зв'язані з виготовленням конкретного виробу. До них належать, як матеріальні витрати, так і витрати на настроювання, обслуговування та керування виробництвом даного виду виробу. Калькуляція ведеться за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству в цілому, але при потребі, в поодиноких галузях господарства появляється потреба виділити окремі статті витрат.

Витрати виробництва є головним компонентом ціни на продукцію підприємства, вони визначають її собівартість. Для точного формування собівартості продукції в обліку витрати на виробництво можна згрупувати за певними ознаками (рис.1.4).

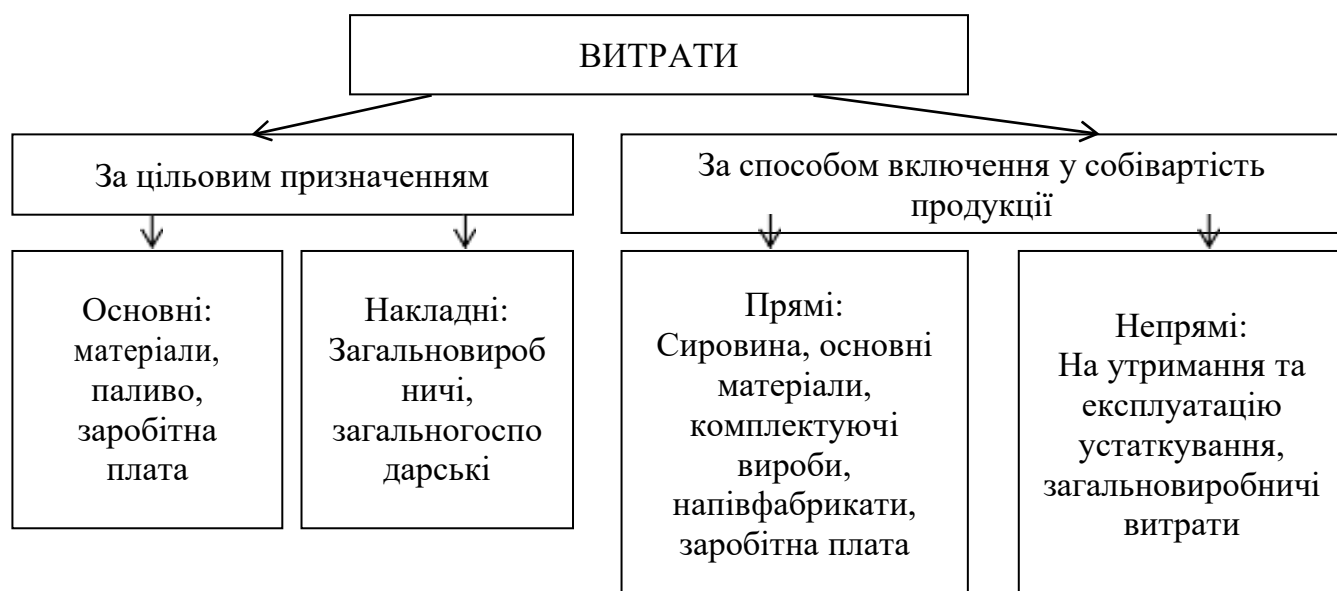


Рис.1.4. Класифікація витрат для визначення собівартості продукції

Основні витрати – це витрати, котрі пов'язані з виготовленням продукції та є її матеріальною основою. Накладні витрати – витрати, які пов'язані з обслуговуванням виробництва і керівництва ним. Прямі витрати – природно пов'язані з виготовленням визначеного виду продукції; їх відносять на собівартість продукції (робіт, послуг). Непрямі витрати – пов'язані з виготовленням декількох видів продукції, отже у собівартість продукції напряду

не можуть бути занесені, вони включаються у собівартість окремих видів продукції за певною рисою, з використанням особливих методів [56].

Систематизація витрат, що реалізовується у фінансовому обліку і для складання фінансової звітності, не всякчас відповідає установам інформаційного забезпечення керівництва. В деяких ситуаціях на основі аналізу цієї інформації можна прийняти неправильні адміністративні рішення. Тому, для керування витратами в підніжжя їх класифікації закладено три головні підходи, котрі окликаються на основні завдання правління виробництвом, як-от:

- аналіз запасів і формування фінансових результатів діяльності;
- аргументоване прийняття тактичних та поточних управлінських рішень;
- реалізація планування та інспектування витрат.

Групування даних про витрати виробничим та управлінським обліком сприяє внутрішнім цілям підприємства. Інформаційний блок буде розповсюджений тільки посеред внутрішніх користувачів інформації. Узагальнення котре застосовується у фінансовому обліку веде до розрізненого групування витрат виробництва. Яке відрізняється від того, що використовується в управлінському та виробничому обліку [20].

Національна система фінансового обліку найбільше побудована та орієнтовна до принципів ведення обліку запроваджених в інтернаціональній практиці, зформульована вітчизняна система рахунків котра відповідає побажанням фахових бухгалтерів, розроблені міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Винятково це стосується витрат та собівартості продукції її якості. Тут потрібно погодити розбіжні підходи в поглядах на витрати, що надасть можливість формувати інформацію про них [20, с. 11].

Отже, систематизація витрат, що ведеться у фінансовому обліку і для складання фінансової звітності, рідко окликається на вимоги інформаційного забезпечення управління. Тобто в сьгоднішніх умовах економічної ситуації розмова повинна йти про систематичне дослідження витрат на виробництво та собівартості продукції для задоволення потреб системи правління.

Нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та аналізу витрат виробництва відповідно до національних та міжнародних стандартів

Система усіх складових бухгалтерського обліку, аудиту та економічного аналізу витрат виробництва на сьогоднішніх підприємствах не може повноцінно функціонувати без відповідного їх нормативно-правового забезпечення. Дане забезпечення створювалось на протязі двох попередніх десятиліть та знаходиться в процесі неодмінних змін, котрі супроводжуються політичною, економічною, інтеграційною, соціальною ситуацією в країні та світі [36].

Структуру нормативно-законодавчого регулювання бухгалтерського обліку можна вподілити на п'ять рівнів, де на першому рівні загально державні нормативні акти, а на п'ятому акти що стосуються безпосередньо окремого підприємства, установи, організації (рис.1.5.)

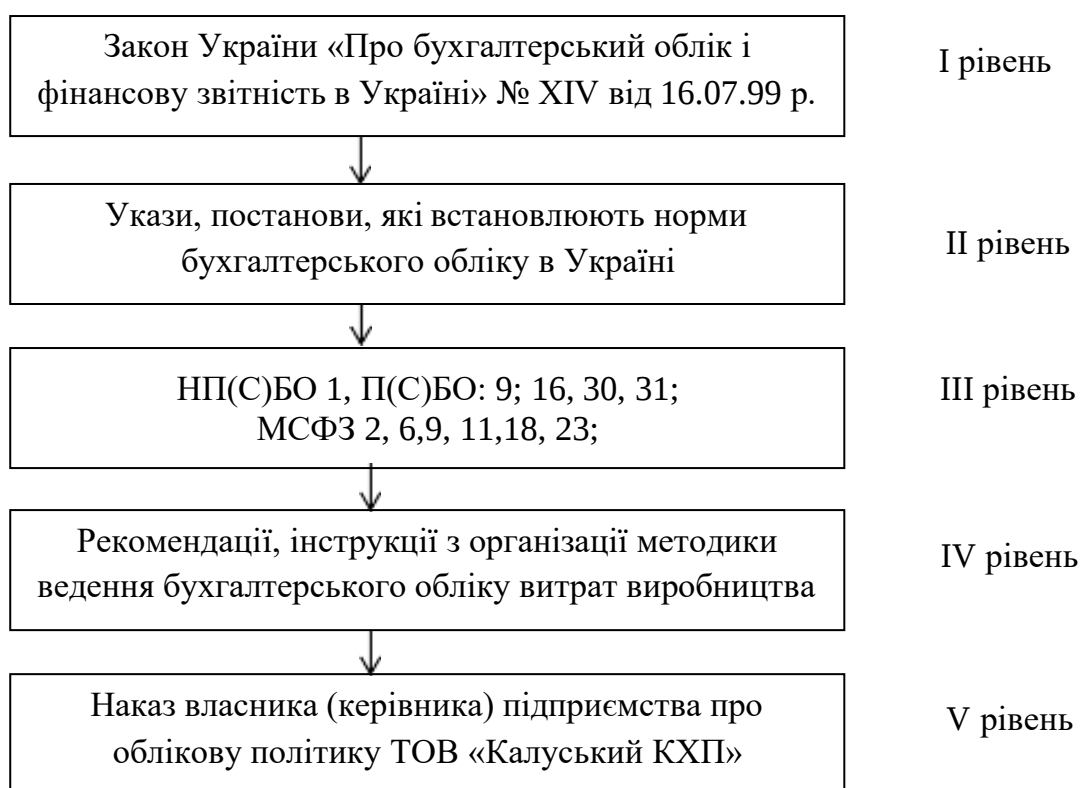


Рис. 1.5. Структура нормативно-законодавчого регулювання обліку витрат виробництва

Перший рівень системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні визначається Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № XIV від 16.07.99 р. [46], який узаконює правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в Україні.

Другий рівень характеризується указами, постановами, котрі узаконюють норми бухгалтерського обліку в Україні.

Третій рівень визначається національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку з порізаних тем та напрямів. Головне призначення національних стандартів – розкриття у формі понять і методів бухгалтерського обліку правових норм, закріплених у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № XI від 16.07.99 р. [46].

На четвертому рівні складаються рекомендації з організації й ведення бухгалтерського обліку поодиноких видів активів, зобов'язань, інших господарських операцій. Доля даних рекомендацій це забезпечення доцільної системи обліку із використанням передових форм обліку та способів його ведення.

На п'ятому рівні власником (керівником) підприємства (організації) формується наказ про облікову політику підприємства. Доля даного документу в організації бухгалтерського обліку адекватно до законодавства та вимог управління в межах організаційної системи власника, його діяльності.

До головних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, на думку Н.В. Секіріної відносять: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46], ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [46]; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, П(С)БО 9 «Запаси» [43], П(С)БО 16 «Витрати» [42]; П(С)БО 31 «Фінансові витрати», М(С)ФЗ 2 «Запаси» [28]; М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки»; Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику, детальніше в Додатку Г [49, с. 235-236].

Варто розглянути класифікацію законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції яку сформував В. А. Дерій, рис. 1.6.

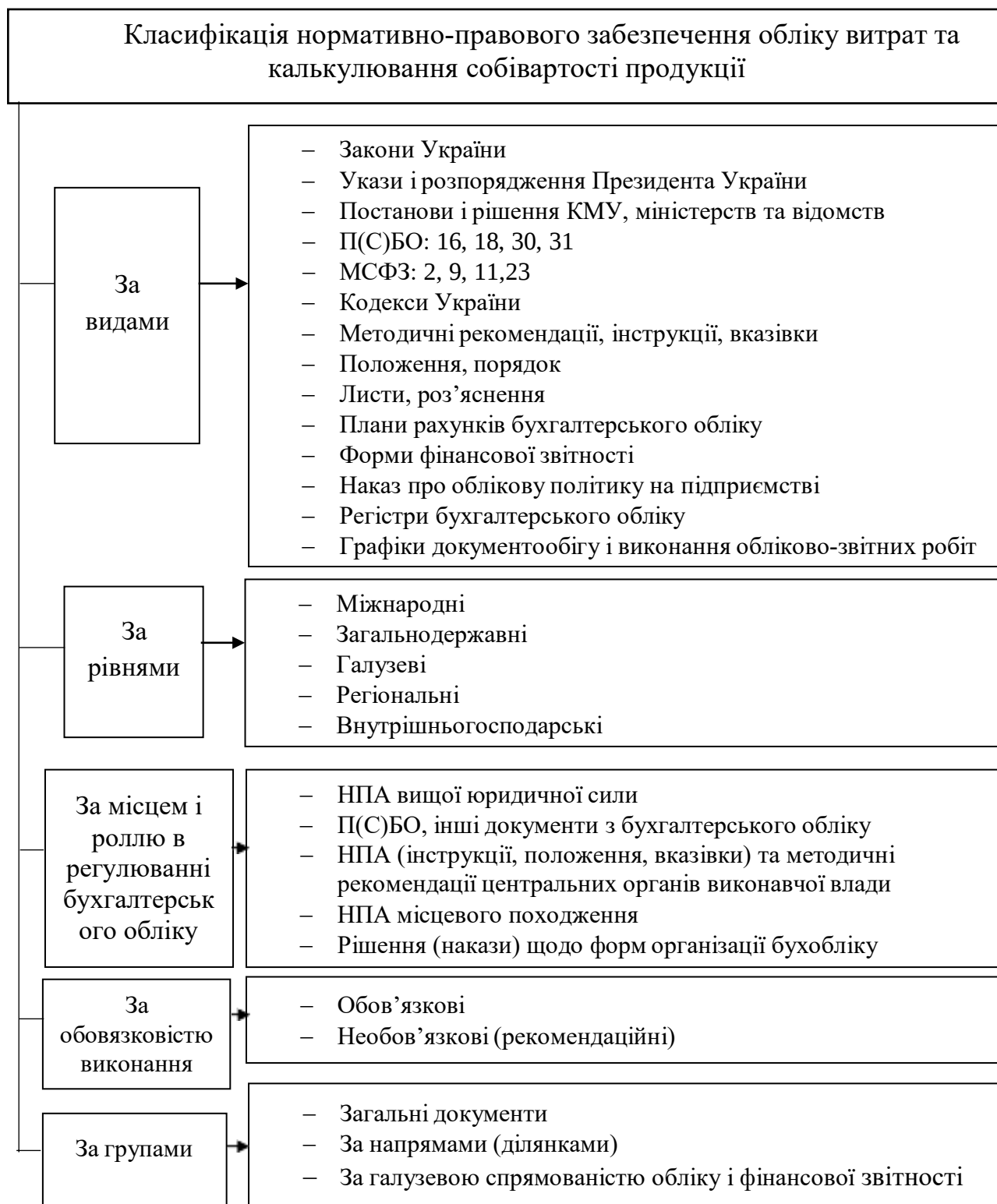


Рис.1.6. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [11, с. 78]

Зауважимо, що в МСФЗ немає ніякого особливого стандарту, який би регулював облік та систему віддзеркалення у звітності витрат. Все це описано в окремих стандартах. Так, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) визначають оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Дані стандарти, також визначають систему включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками [28].

МСФЗ 2 «Запаси» окреслює загальний підхід, відповідно до якого виділяють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду [28].

Національний П(С)БО 16 «Витрати» [42] не окреслює вище описаного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Все-таки, категорії «витрати» і «затрати» мають відмінну природу та значення. Під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство застосовує в процесі реалізації своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка природно пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість та бере участь у створенні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Трактування терміну «витрати» у П(С)БО тотожне визначенню в МСФЗ, проте зміст витрат, поданий в національних стандартах, є більше ґрунтовним. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, однак, ПКУ містить виноску на форму здійснення витрат.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання

матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як елементи «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [28]. Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі природного порівняння між здійсненими витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [28].

Проаналізувавши науковий здобуток вчених аналізу нормативно-правових актів, котрі повинні регулювати питання обліку витрат виробництва резюмуємо результати в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Нормативно-правові акти здійснення обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
1	2	3	4
П(С)БО 9 «Запаси»	Міністерство Фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 «Витрати»	Міністерство Фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Подана на розгляд класифікація відображає основні нормативно-правові акти забезпечення обліку витрат виробництва. Все-таки, в Україні на законодавчому рівні не має установленого списку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16 [42] підприємства самі формують їх перелік з дотриманням нормам П(С)БО.

Систему нормативно-правового регулювання аудиту виробничих витрат на підприємствах України представлено 5-рівневою структурою, рис. 1.7.

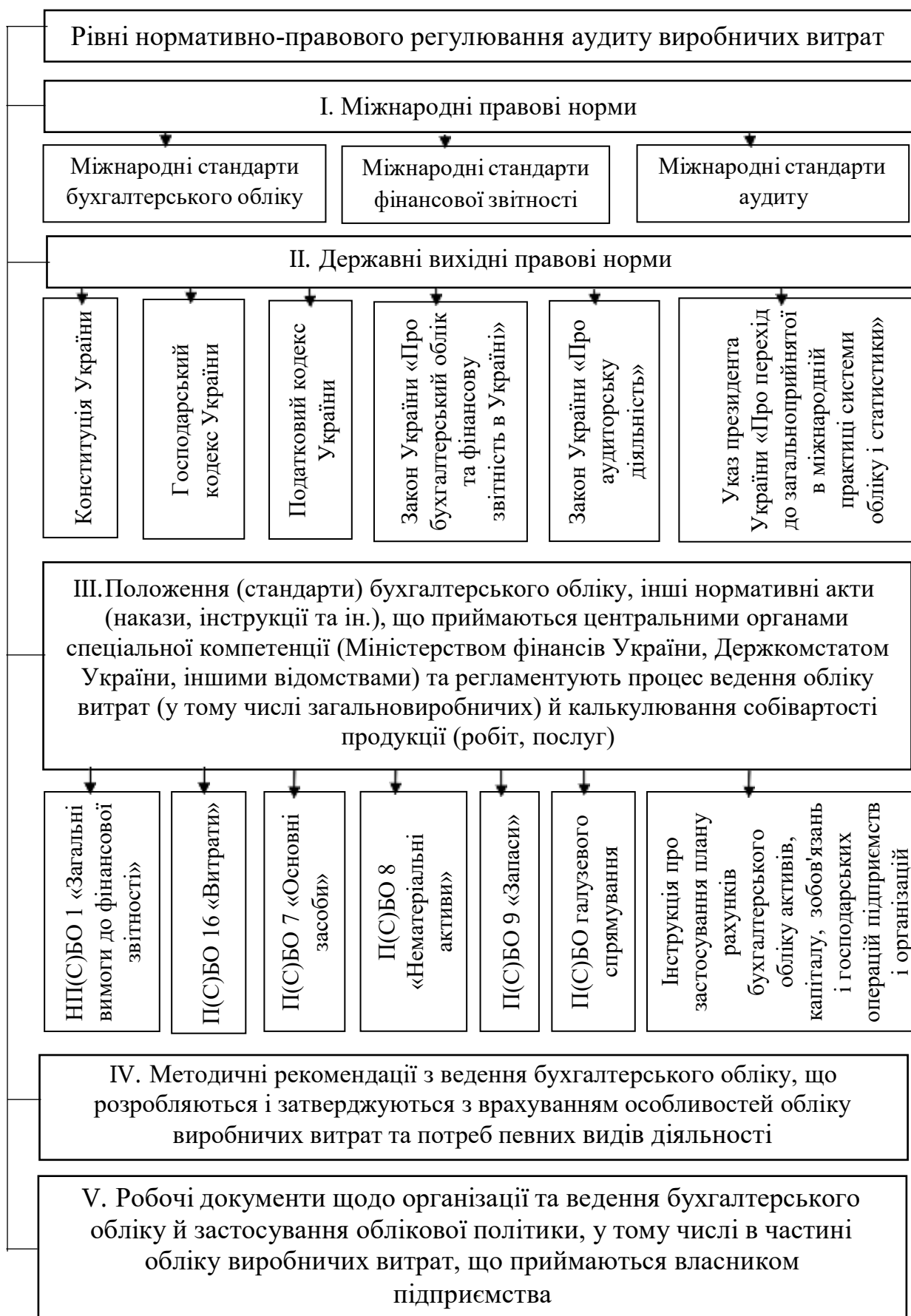


Рис. 1.7. Система нормативно-правового регулювання аудиту виробничих витрат

На рис. 1.7 класифіковано законодавчі акти, що регулюють процес реалізації аудиту виробничих витрат, починаючи від міжнародних правових норм, завершуючи практичними документами кожного підприємства.

Досліджуючи дану проблематику варто відзначити, що практики та науковці підказують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відтворювати у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, але вважати на методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

На основі описаного можна сказати, що одним із ключових курсів державного регулювання є удосконалення законодавчої бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, оскільки численна кількість підприємств застосовують застарілі інструкції та матеріалами. Отже, першочерговим є питання відносно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції [65, с. 101].

Процес виконання аудиту виробничих витрат безпосередньо визначений тими нормативно-правовими документами, щой і облік витрат виробництва. Їх вивчення необхідне для того, щоб зазначені витрати поєднувати в різних функціональних напрямках, їх складові відіграють важливу роль у формуванні витрат основної діяльності суб'єкта господарювання. На підставі нормативних документів, затверджених на загальнодержавному й міжнародному рівнях, власники підприємств встановлюють визначені правила внутрішнього аудиту виробничих витрат залежно від установлених задач.

Ключові підходи стосовно реалізації аудиту виробничих витрат та аудиторської діяльності у галузі фінансового контролю регламентується Господарським кодексом України, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від від 01.07.2020 р. [45], іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту.

Починаючи з 1 січня 2007 року рішенням Аудиторської палати від 30.11.2006 р. постановлено неухильне використання суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в якості Національних стандартів. Призначення МСА полягає у формуванні: високого ступеня гарантій відносно якості аудиторських послуг; високої репутації професії аудитора; взаємозалежності між поодинокими елементами та процесами аудиторського циклу; рішення дискусійних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, установлення ступеня відповідальності аудиторів; розуміння користувачами аудиторської інформації ходу аудиторської перевірки.

Таким чином, питання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту виробничих витрат є актуальним через постійне вдосконалення та впровадження сучасних норм до законодавчих актів. Впорядкувавши та розглянувши ключові складові нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту виробничих витрат визначимо, що усі проаналізовані нормативно-правові акти мають за мету упорядкувати та допомогти у веденні бухгалтерського обліку та здійсненні аудиту витрат на підприємствах України. Необхідно враховувати, що інтеграція України до Європейського співтовариства вимагає стандартизації законодавства, у тому числі й відносно ведення обліку та реалізації аудиту витрат виробництва, що є вирішальним у прийнятті необхідних адміністративних рішень власниками чи керівниками суб'єктів господарювання [24].

РОЗДІЛ 2

Організація та методика обліку витрат виробництва на ТОВ «Калуський КХП»

Організація обліку витрат виробництва

Товариство з обмеженою відповідальністю «Калуський комбінат хлібопродуктів» це підприємство в Івано-Франківській області, що виконує переробку зерна аграрних культур. Має приватне борошномельне та круп'яне виробництво, цех фасування готової продукції. Дільниця сертифікованих складів для зберігання зерна становить 12,2 тис. тон. Виробничі технології, які запроваджені на виробництві, надають змогу налагоджувати виробничий процес та показники доброти готової продукції на вимогу конкретних споживачів.

Окрім виготовлення продукції, товариство ставить за мету забезпечення жителів регіону продуктами харчування першої необхідності – такими як: цукор, сіль, олія (рафінована та нерафінована), макаронні вироби у широкому асортименті.

Основні види продукції ТОВ «Калуський КХП» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні види продукції ТОВ «Калуський КХП»

№	Назва	Характеристика
I	Борошно	Борошно – продукт помолу зерна, який використовується для виготовлення хліба, макаронів, кондитерських та ін. виробів.
1	Борошно пшеничне вищого сорту	Відпускається в мішках по 5, 10, 25, 45 кг. Борошно також фасується у пакети масою 2 кг.
2	Борошно житнє обдирне	Відпускається в мішках по 5, 10, 25, 45 кг.
3	Борошно пшеничне 2 сорту	Відпускається в мішках по 45 кг.
4	Борошно пшеничне 1	Відпускається в мішках по 45 кг.

	сорту	
II	Корми	Корм — їжа тварин і домашньої худоби, яка містить у засвоюваній і нешкідливій для тварин формі органічні і мінеральні поживні речовини, не впливають негативно на здоров'я тварин та якість одержуваної продукції.
1	Січка горохова	Побічний продукт виробництва лущеного гороху.
2	Мучка кукурудзяна	Побічний продукт, отриманий при виробництві крупи кукурудзяної.
3	Зародок кукурудзяний	Побічний продукт, отриманий при переробці кукурудзи. На кукурудзяний зародок, що становить 8-14% маси кукурудзяного зерна, доводиться 84-86% жиру, що міститься в кукурудзі.
4	Кормосуміш	Суміш відходів круп'яного виробництва із зерна пшениці, кукурудзи та ячменю. Використання: корм для тварин (корів, свиней) та птиці.
5	Висівки пшеничні	Це побічний продукт переробки зерна пшениці. У висівках зосереджено 90% біологічно активних компонентів цільного зерна.
6	Дерть ячмінна	Це сипуча суміш, яка є побічним продуктом борошномельного виробництва. В її склад входять подрібнені частини зерна твердого ячменю, висівки та мучки.
7	Дерть пшенична	Це сипуча суміш, яка є побічним продуктом борошномельного виробництва. В її склад входять подрібнені частини зерна твердої пшениці, висівки та мучки.

Підприємство незалежно здійснює господарську діяльність відповідно до чинного законодавства України та відповідно до статуту веде бухгалтерський облік, акумулює статистичну та іншу звітність в об'ємі, який передбачений діючим законодавством України. Логотип, виробнича та організаційно-управлінська структура ТОВ «Калуський КХП» наведена в Додатку Е.

Відповідно до Статуту ТОВ «Калуський КХП» має право:

- вкладати договори на купівлю майнових і немайнових прав;
- незалежно реалізовувати, передавати, замінювати, здавати в оренду юридичним і фізичним особам засоби виробництва;
- незалежно провадити зовнішньоекономічну діяльність відповідно до діючого міжнародного та національного законодавства;
- продукувати власні підприємства, відділи та агенції котрі можуть наділятися основними фондами та обіговими коштами, які є у власності ТОВ «Калуський КХП».

Важливим управлінським аспектом діяльності для будь-якого підприємства є організація обліку витрат виробництва, що потребує доречного та оперативного регулювання для рішення облікових проблем, для надання повної та своєчасної інформації яка відображається у облікових документах. Даними питаннями є теоретичні основи та методологічні аспекти обліку витрат виробництва, які кожне підприємство використовує у своїй діяльності. Крізь витрати висвітлюються різні площини практики суб'єктів господарювання, адже причинами їх виникнення практично всякчас є управлінські рішення [21, с. 841].

Безпосередньо, ключовим завданням обліку витрат виробництва виступає інспекція за виробничою діяльністю та управління витратами, доцільності їх здійснення. Організація обліку витрат на ТОВ «Калуський КХП» здійснюється у відповідності до принципів організації обліку витрат, які зображено на рис. 2.1.

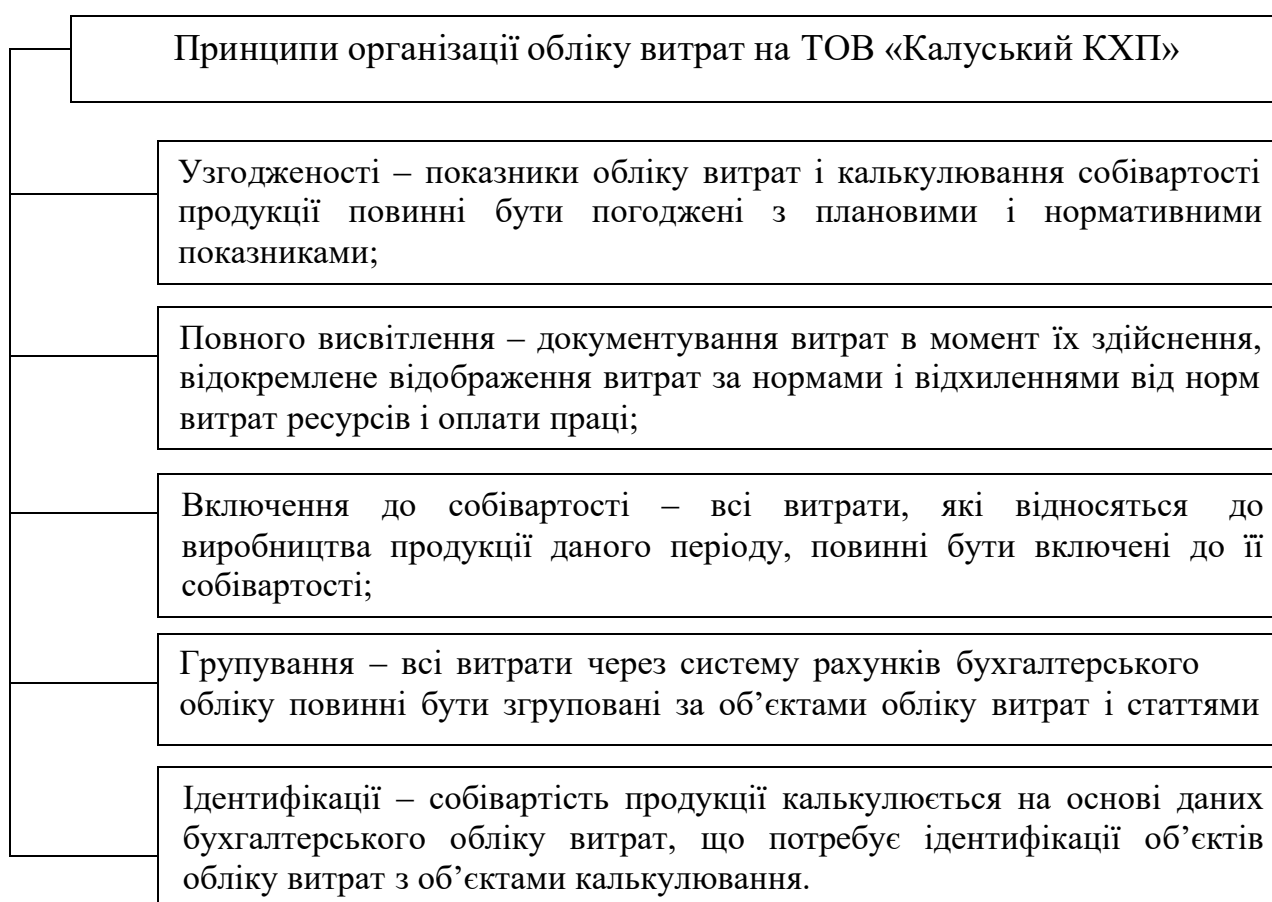


Рис.2.1. Основні принципи організації обліку витрат виробництва на ТОВ «Калуський КХП» [21, с. 842]

Посилаючись на принципи організації обліку витрат виробництва, на досліджуваному підприємстві розроблено Наказ про облікову політику, котрий виступає головним документом виробничогосподарської діяльності. У Наказі про облікову політику ТОВ «Калуський» КХП описані положення, методики та процедури, котрі застосовуються даним підприємством для ведення бухгалтерського обліку, формування і подання фінансової звітності (Додаток Ж).

У Наказі про облікову політику, що регулює дотримання основоположних принципів здійснення обліку на ТОВ «Калуський» КХП, неодмінно міститься розділ про облік витрат (рис.2.2).

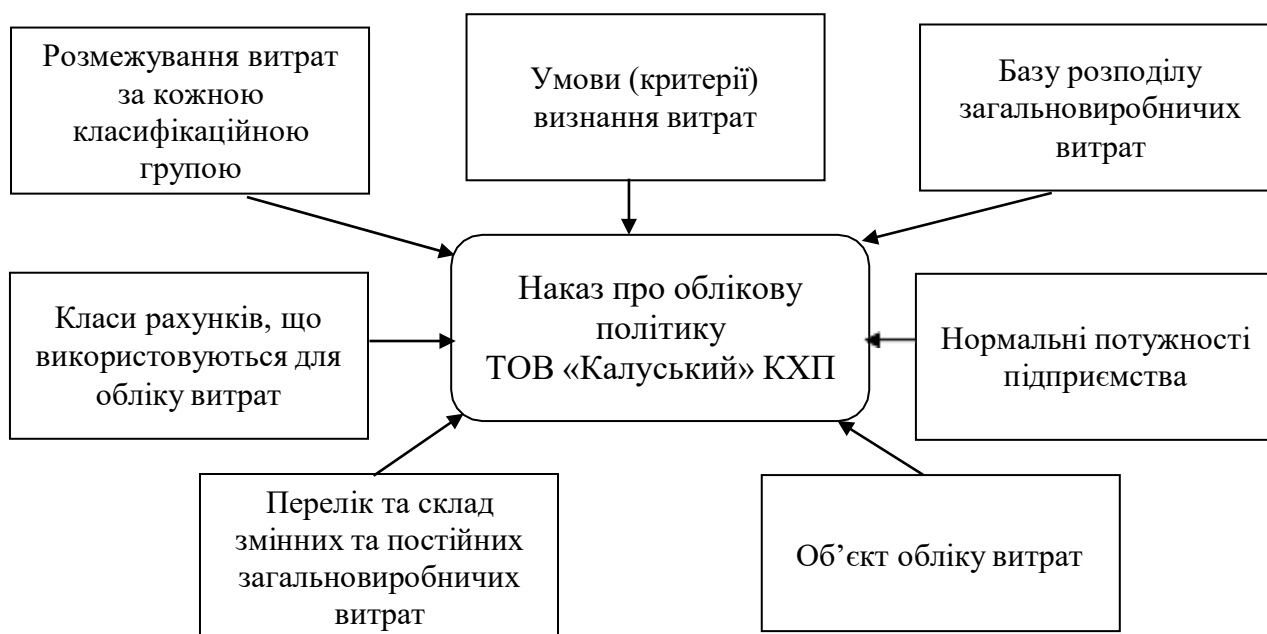


Рис. 2.2. Головні принципи з обліку витрат, що розкриваються в Наказі про облікову політику на ТОВ «Калуський КХП»

В межах облікової політики мають бути закріплені як об'єкти обліку витрат виробництва, так і методи обліку витрат. Для формування методів обліку витрат вагомими є отакі критерії:

- 1) прийом нагромадження інформації з відокремленням поточних витрат за нормами та відхилень від них або без такого розмежування;
- 2) здійснення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в неділимій системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку

собівартості.

Зауважимо, що не буває виразного розмежування значення положень обліку витрат та організації обліку витрат. Подібна проблема з'являється через нерозуміння відмінності між даними поняттями. Головними частинами облікової політики є складові обліку витрат, а можливість варіантів залежить від нормативно-правового забезпечення обліку витрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Положення оцінки та методи обліку витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати»

[63, с. 113]

Елементи облікової політики	
Складові облікової політики	Можливі варіанти принципів чи методів обліку
1	2
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством
Бази розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо.

Різна кількість прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції виділяються при галузевих особливостях та окреслює використання різноманітних методик обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Організація обліку витрат виробництва на високому щаблі забезпечить точність, достовірність калькуляції та сприятиме збільшенню ефективності правління. Щоб прийняти оптимальні управлінські рішення потрібно знати розмір витрат, найперше чітко розбиратись в інформації про виробничі витрати. Розгляд витрат допомагає сформулювати продуктивність та обчислити оптимальну величину витрат, скоригувати якісні показники діяльності, безпомилково поставити ціни на товари, регулювати та інспектувати витрати, намічати ступінь прибутку та рентабельності виробництва.

Облік витрат і калькулювання як неділимий процес складається з двох взаємопов'язаних стадій:

Перший – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво товарів (послуг) між об'єктами обліку.

Другий – калькулювання собівартості, що залучає операції з розрахунку собівартості виробів та одиниць продукції. За допомогою методів обліку витрат ТОВ «Калуський КХП» обирає метод калькулювання, які визначаються в положенні про облікову політику підприємства. У табл. 2.3 наведено методи калькулювання та описано їх характеристику.

Таблиця 2.3

Характеристика методів калькулювання собівартості [48]

Метод калькулювання	Характеристика способу
1	2
Позамовний метод	Використовується при здійсненні розмаїтої діяльності підприємства. Витрати «збираються» за визначеними замовленнями, партіями або угодами, що різняться один від одного.
Попереджувачий метод	Використовується при масовому виробництві недиференційованої продукції (зокрема, у харчовій індустрії). Посередні затрати на одиницю продукції вираховуються поділом валової суми витрат на кількість виготовленої продукції.
Нормативний метод	При даному методі витрати обліковуються за установленними нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на етапі планування виробництва. Даний метод надає спроможність вести точний аналітичний облік і за відхиленнями реальних витрат від нормативних та інспектувати валову собівартість виготовленої продукції.
Фактичний метод	«Заміряється» сума реально понесених витрат.
Змішаний метод	Прямі витрати обліковуються за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу.
Метод «директ-костинг»	Витрати діляться за масштабом виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виготовленої продукції плюсують тільки змінні виробничі витрати.
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на ґрунті системи існуючих стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається.
Метод «поглинутих» витрат	Загальні виробничі витрати відносять до собівартості виготовленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованими товарами і товарами, які поки що перебувають на складі виробництва.

Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості цілеспрямовані для того щоб досягти різноманітних цілей, що вказує на їх несхожість та доречність застосування кожного при організації результативної системи обліку витрат на виробництво.

Таким чином, організацію обліку витрат виробництва ТОВ «Калуського КХП» та документальне оформлення витрат розглянемо на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Організація витрат на виробництво продукції на ТОВ «Калуський КХП» [37, с.1020]

Аналізуючи схему організації обліку витрат виробництва ТОВ «Калуського КХП», підкреслимо, що ключовим покликанням обліку виробничих витрат є інспектування за виробничою діяльністю та правління витратами, які потрібні для її реалізації. Застосування елементів облікової політики відносно доходів та витрат має вплив на фінансовий результат досліджуваного підприємства.

Закономірність точного обчислення результатів виробництва, правдиве та доречне віддзеркалення їх у бухгалтерському обліку з застосуванням складових облікової політики характеризують актуальність точного відображення витрат діяльності. З погляду на подвійний характер виробництва як облікового предмета новий плід праці теж є виступає об'єктом обліку витрат, а взаємності від методики його оцінки методи обліку витрат відрізняються. Обрання об'єктів та методик обліку витрат здійснюється на власний розсуд підприємством та викликаний адміністративно-економічними властивостями витрат, що вимагає їх деталізованого розгляду.

ТОВ «Калуський КХП» незалежно визначає список змінних та постійних загальновиробничих витрат, позаяк в нинішній законодавчій базі ненадано виразного перерахування, отже удосконалення законодавчої бази дозволить вирішити питання визначення переліку витрат:

- покращення систематизації загальновиробничих витрат, щоб включала найкращу кількість прикмет, визначувала цільове призначення та економічну природу витрат, враховувала організаційну структуру підприємства;
- деталізація плану рахунків бухгалтерського обліку з деталізацією статей загальновиробничих витрат відносно аналітичних рахунків.

Також, проблемним є формування бази розподілу, при виборі котрої потрібно зважати на специфічність виробничого процесу підприємства, тому при обранні бази розподілу необхідно перевести увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат та зміною бази розподілу виступає пропорційна або майже пропорційна залежність.

Таким чином, точний облік витрат, доречний контроль за формуванням витрат виробництва, результативний аналіз посідають велике місце для продуктивного управління витратами виробництва, а впровадження додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для детального їх розподілу на постійні та змінні, розуміння чіткої систематизації та розмежування між ними надасть спроможність удосконалити організацію обліку витрат на підприємстві.

Синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва та його удосконалення

Облік витрат посідає одне з головних місць для розрахунку фінансових результатів діяльності виробництв і є найголовнішим розділом внутрішньо господарського обліку на підприємстві. Дана ділянка обліку є найбільш трудомісткою і відповідальною ділянкою в обліковій роботі, що потребує зосередження уваги безпосередньо в організації та плануванні процесу виготовлення продукції. У сьогоденних економічних умовах ефективна інформація про витрати на виробництво тих чи інших товарів виконує дуже важливе значення.

Хід виготовлення продукції є сукупністю дій з виробництва товарів, виконання робіт та надання послуг, що викликає належні витрати підприємства – витрати сировини і матеріалів на виробництво, амортизації засобів праці які використовуються у створенні, зарплати начисленої робітникам, та інші витрати, які пов'язані з організацією та керівництвом ходом виготовлення.

Усі витрати, які пов'язані з виготовленням продукції, у цілому складають виробничу собівартість виробленої продукції. Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Отже, задачею бухгалтерського обліку процесу виробництва є:

- облік матеріальних і трудових витрат, які пов'язані з ходом створення нових новарів;
- розмежування здійснених витрат поміж кількістю готової продукції та незавершеним виробництвом;
- розрахунок собівартості одиниці готової продукції, а ще розгляд динаміки зміни структури собівартості продукції у розрізі елементів витрат.

Інформацію про витрати на виробництво за видами діяльності узагальнюють на рахунках бухобліку 23 «Виробництво», 24 «Брак

у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

В Плані рахунків для обліку виробництва визначений окремий синтетичний рахунок 23 «Виробництво». Головним завданням котрого є нагромадження виробничих витрат і визначення реальної собівартості одиниці продукції методом калькуляції. Виробнича собівартість продукції (робіт і послуг) включає такі витрати, як прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загально виробничі витрати. Список описаних витрат є базою для формування і складання статей витрат для калькулювання собівартості продукції, а ще об'єктом управлінського обліку на підприємстві.

Варто зазначити, що не всі витрати, котрі зв'язані з виготовленням продукції дозволено зразу зарахувати на собівартість визначеного виду продукції. Таким чином, за цільовим призначенням виробничі витрати поділяються на основні і накладні (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Цільове призначення виробничих витрат

Основні	Накладні
1	2
це витрати, які безсумнівно зв'язані із виготовленням продукції, виконанням робіт, наданням послуг конкретного виду (сировина, заробітна плата працівників виробництва та ін.).	це витрати, котрі не віднесено прямо на собівартість визначеного виду продукції. Взірцем даних витрат є витрати, які пов'язані із сервісом виробництва, які обліковуються по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Розподіл накладних витрат та включення їх до собівартості конкретних виробів по дебету аналітичних рахунків рахунку 23 «Виробництво» та кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться пропорційно заробітної плати або заробітної плати та ціни матеріалів, які використано на виготовлення визначеного виду продукції.

Зміст процесу виготовлення продукції, облікові задачі, потрібні для його відображення формулюють модель бухгалтерського обліку процесу виробництва та неодмінну систему рахунків бухгалтерського обліку. Схематично це зображено на рис. 2.5.

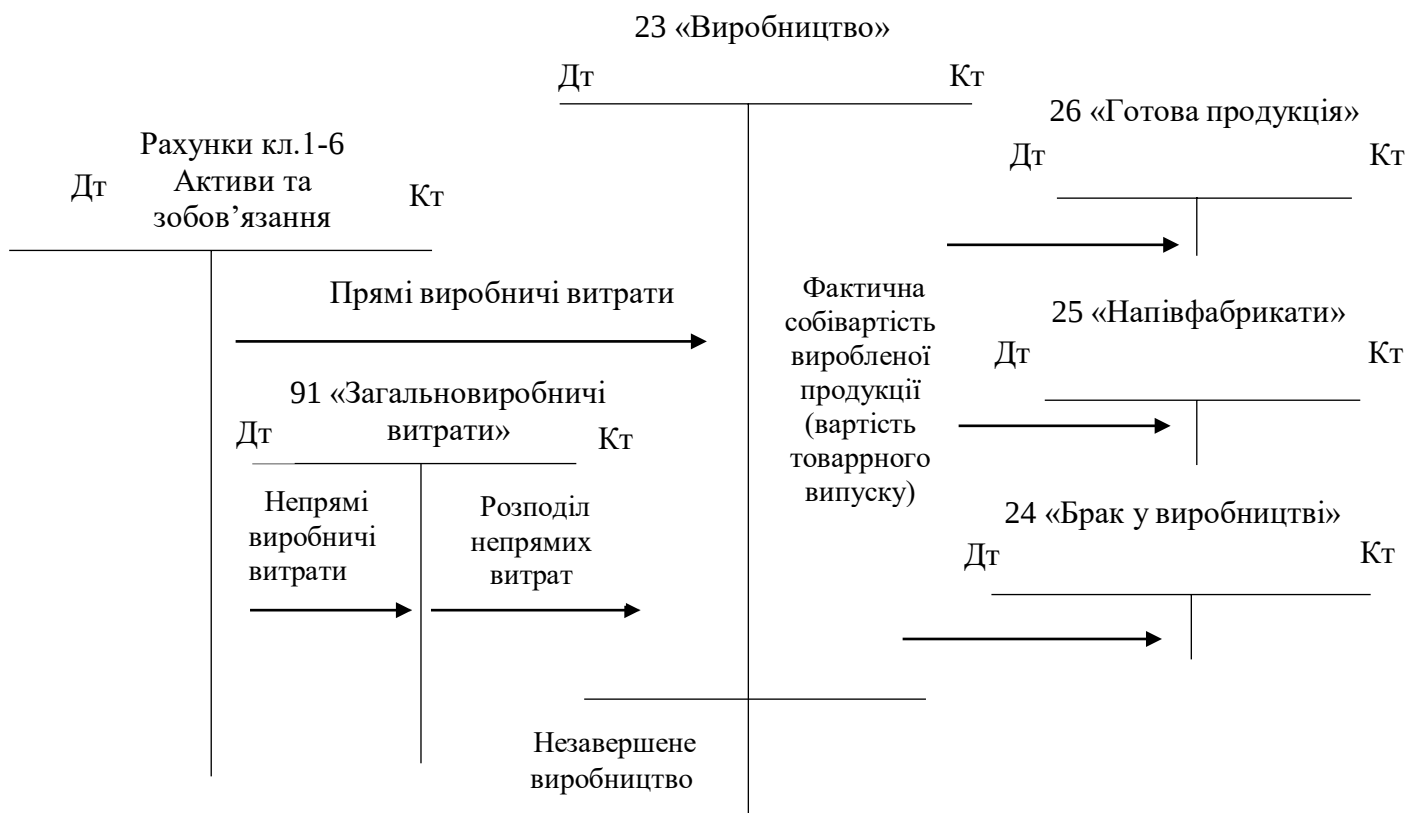


Рис.2.5. Схема обліку процесу виробництва

Облік процесу виробництва на описаній схемі та рахунках ведеться з ціллю контролювання реалізації завдання з випуску усіх видів продукції та обчислення її фактичної собівартості. Бухгалтерський облік витрат, які є в складі валових витрат підприємства для розрахунку фінансового результату, відзначається податковим обліком і регулюється податковим законодавством.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» позначаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – ціна фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо) [54, с.318].

Позаяк на протязі місяця отриману з виробництва готову продукцію оприбутковують на склад, як правило, за планованою собівартістю, то тільки наостанок місяця встановлюють фактичну собівартість, після формування звітної

калькуляції. Здійснюється природне коректування планової собівартості до рівня фактичної. У кінці місяця розраховують фактичну собівартість товарного випуску готової продукції і суму списують на дебет рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 15 «Капітальні інвестиції» та ін.

Залишок (сальдо) за рахунком 23 «Виробництво» є тільки дебетовим і означає, що витрати, які належать до незавершеного виробництва, об'єм і вартість якого установлюють за даними інвентаризації. Дана сума і відображатиметься в балансі у статті «Незавершене виробництво» [55].

Схематично облік витрат виробництва і випуску готової продукції ТОВ «Калуський» КХП наведено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Облік витрат виробництва і випуску готової продукції із застосуванням первинних документів ТОВ «Калуський» КХП

Головними первинними документами для відображення витрат є: вимога-накладна, накладна, наряд на виконання робіт, табель, прибутковий ордер,

рахунок-фактура, авансовий звіт, видатковий касовий ордер, довідка бухгалтерії, відомість розподілу витрат, акт прийому виконаних робіт та ін.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виготовляється. Собівартість готової продукції за присутності незавершеного виробництва формують таким чином: до незавершеного виробництва на початок місяця додають витрати звітного місяця, обчислюють повернення запасів, а ще незавершене виробництво на кінець звітного періоду. Тому достовірна оцінка незавершеного виробництва є вагомою.

Не розраховуються у складі незавершеного виробництва: виробничі запаси, котрі ще не були в обробці, втрати від браку, напівфабрикати власного виробництва, вчасно не списані витрати, пов'язані з готовою продукцією або виконаними замовленнями.

Для обліку витрат з обслуговування та управління виробництвом застосовують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», для обліку браку у виробництві – рахунок 24 «Брак у виробництві». Витрати майбутніх періодів обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Відповідно до об'єктів обліку витрат, до окреслених синтетичних рахунків встановлюють аналітичні рахунки у Звітах про витрати та вихід продукції.

Синтетичний облік витратних рахунків ведуть у Журналі 5 або 5А (для підприємств, котрі застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та Головній книзі. Основою для заповнення звітів є показники первинних документів, попередньо розкритих у звіті про рух товарно-матеріальних цінностей, журналі обліку робіт і витрат, нагромаджувальній відомості, відомості нарахування амортизації, відомості розподілу накладних витрат, аркушах-розшифровках тощо.

Списання витрат на виробництво продукції та оприбуткування готової продукції в обліку ТОВ «Калуський» КХП, наприклад за двома видами продукції, це борошно пшеничне вищого сорту та борошно пшеничне 1 сорту формує на рахунку Дт 23 та в розрізі видів продукції Дт 2231 та Дт 232. Нарухування

постійних витрат за видами продукції по Кт 13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 рахунків. (Додаток 3).

Таким чином, облік витрат виробництва на ТОВ «Калуський» КХП сформульований так, щоб мати змогу щомісячно підсумовувати витрати за окремими видами робіт, а в кінці року розраховувати фактичну собівартість продукції. Дана структура обліку надає можливість контролювати відповідність витрат об'ємам робіт, доброякісності та строкам їх реалізації, за числовим вимірюванням (в натуральних і вартісних показниках) виходу продукції. Облік витрат на виробництво на ТОВ «Калуський» КХП забезпечує контроль за розумним і заощадливим розходом матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, об'єктивність формування собівартості продукції, робіт і послуг.

Процес формування виробничої собівартості продукції

Виробнича собівартість продукції за звітний період (місяць, квартал, рік) реалізується у системі рахунків класу 2 «Запаси».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №2 318, виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) має таку структуру (рис. 2.7) [42]:

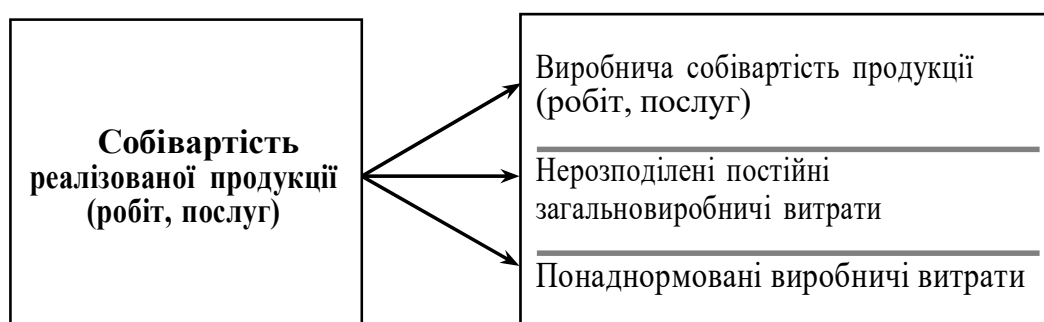


Рис. 2.7. Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – головна складова собівартості проданої продукції, що створюється напротязі звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Структура виробничої собівартості відображена на рис. 2.8.

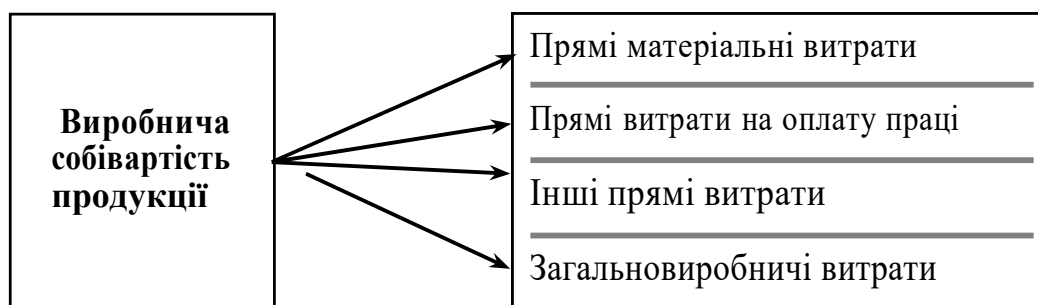


Рис. 2.8. Структура виробничої собівартості

Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку розкривається за допомогою таких бухгалтерських записів:

- Д-т 23 «Виробництво»;
- К-т 20 «Виробничі запаси»;
- К-т 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- К-т 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- К-т 13 «Знос необоротних активів»;
- К-т 91 «Загальновиробничі витрати».

У плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку загальновиробничих витрат визначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.9

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
Витрати за статтями, здійснені протягом місяця		Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво»

Рис. 2.9 Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Реалізована продукція, надані послуги, виконані роботи на протязі звітного періоду, назбируються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Зміст записів за цим рахунком відображено на рис. 2.10.

Дебет	90 «Собівартість реалізованої продукції»	Кредит
Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг		Списана у кінці звітного року виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.10. Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізованої продукції»

Як було описано раніше, до собівартості реалізованої продукції не зараховуються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Процес управління витратами та формування собівартості подано в Додатку К.

Облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) ведеться адекватно до установленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, які передбачені для підбиття підсумків про витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючого господарства [46].

На рахунку обліку незавершеного виробництва (сальдо на дебеті рахунку 23) розкривається вартість тільки тих матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, котрі були використані, але не завершені у їх виробництві. На рахунку обліку готової продукції (сальдо на дебеті рахунку 26) розкриваються суми залишків нереалізованої готової продукції (робіт, послуг).

Як приклад, наведемо відображення у бухгалтерському обліку описаних вище господарських операцій на ТОВ «Калуський» КХП та розглянемо у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Порядок відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій про переміщення матеріалів на ТОВ «Калуський» КХП

№ по р.	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки за Планом новим рахунків		Сума, / грн.
		Д-т	К-т	
1	Перераховано попередню оплату постачальнику за матеріали	631	311	20 000
		631	311	4000
2	Відображено суму податкового кредиту	641	644	4000
3	Одержано податкову накладну	644	631	4000
4	Оприбутковано матеріали, що надійшли на склад (без ПДВ)	201	631	21 000
5	Відображено фактичні витрати на виробництво продукції (паливо, заробітна плата та ін.)	23	203, 66, 65	30 000
6	Оприбутковано готову продукцію із основного виробництва на склад	26	23	26 000
7	Списано виробничу собівартість реалізованої готової продукції	901	26	25 000
8	Списання в порядку закриття рахунку 90	79	901	25 000

Інформацію про залишок і переміщення матеріалів, сировини (у тому числі і по готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) надходять із Відомості аналітичного обліку запасів 5.1, розділу III Журналу 5 (наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356) [47].

На складі ТОВ «Калуський» КХП станом на 01.03.2021 р. було запасів на суму 3000 грн. Куплено сировини і матеріалів протягом IV кв. 2020 р. на 24 000 грн. (у тому числі ПДВ – 4000 грн.). У виробництво протягом звітної періоду відпущено сировини і матеріалів на суму 21 000 грн. Фактичні витрати на виробництво продукції (матеріали, витрати на оплату праці) у загальній сумі становили 30 000 грн. У IV кв. випустило готової продукції на суму 26 000 грн., а реалізувало на 25 000 грн. На підставі фактичних даних у табл. 2.6 розрахуємо розрахункову собівартість (на прикладі Борошна пшеничного 2 сорту).

Таблиця 2.6

Розрахункова собівартість 1 т Борошна пшеничного 2 сорту та рентабельність його виробництва

№ пор.	Стаття калькуляції	Собівартість 1 т Борошна пшеничного 2 сорту за Планом рахунків	
		грн./т	%
		3	4
1	2		
1	Сировина і матеріали	2670,22	78,9
2	Паливо і електроенергія	310,16	9,2
3	Заробітня плата основних виробничих робітників	110,76	3,5
4	Відрахування на соціальне страхування	40,41	1,3
5	Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання	180,04	5,3
6	Загальновиробничі витрати	60,16	1,8
7	Загальногосподарські витрати	-	-
	Всього – виробнича собівартість	3371,75	100,0
8	Позавиробничі витрати	-	-
	Всього – повна собівартість	-	-
	Рентабельність виробництва, %	39,36	
	Прибуток	1050,80	
	За умови, якщо оптова ціна 1 т борошна дорівнює	4440,55	
	ПДВ	888,11	
	Відпускна ціна 1 т хліба	5330,46	

Таким чином, на перший погляд впровадження сучасної методології списування витрат на виробничу собівартість безпідставно поліпшило показники підприємства (за тих самих умов праці): собівартість 1 т продукції знизилась на 20,3 % (замість 4250,28 грн. повної собівартості до 3371,75 виробничої собівартості), рентабельність виробництва зросла до 39,36 %. Впровадження нової методики списання витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) без відповідних коригувань розрахунку ціни виготовленої продукції та без нового підходу до визначення рентабельності виробництва продукції досить утруднює роботу бухгалтерів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АУДИТУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ТОВ «КАЛУСЬКИЙ КХП»

Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління підприємством

Ефективне управління витратами виробництва є вагомим та одним із найважливіших питань у роботі керівників підприємств. Від структури та зміни рівня витрат залежать доходи або втрати як окремих суб'єктів господарювання, так і результативність формування національного валового доходу держави. Для того щоб досягти та зберегти належний рівень конкурентоспроможності в довготерміновій перспективі виробництвам потрібно виконувати глибокий розбір зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності. Інформація отримана в процесі даного аналізу застосовується у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку резервів зменшення витрат, ціни виготовленої продукції [18].

Дослідження динаміки витрат здійснюється для вивчення валових тенденцій таких показників, як абсолютний розмір витрат від звичайної діяльності, витрат від операційної діяльності; собівартість реалізованої продукції (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; інші операційні витрати; собівартість окремих видів продукції.

Дослідження структури та динаміки витрат потрібно обчислити за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Безпосередньо, розбір структури за елементами витрат може проводитись як по підприємству в цілому, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції [39, с. 359].

При здійсненні аналізу діяльності підприємств і об'єднань виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний етап, підсумковий.

Проаналізуємо основні етапи аналізу витрат для ТОВ «Калуський» КХП та розкриємо зміст кожного з них у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні стадії аналізу витрат ТОВ «Калуський» КХП [23, с. 106-111]

Стадії аналізу витрат		Рекомендація	Заходи
1		2	3
Підготовчий етап	Розробка програми економічного аналізу витрат ТОВ «Калуський» КХП	Визначити мету, завдання, предмет і об'єкт аналізу; Розподілити роботу поміж виконавців; Визначити джерела інформації, систему показників, методи і прийоми аналізу; Розробити рекомендації з черговості і періодичності аналізу.	Скласти план аналізу і графік його реалізації; Розробити програму і увесь інструментарій аналізу (макети, таблиці, алгоритми розрахунки і т. д.)
	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу; Матеріально-технічне забезпечення.	Визначити інформаційну базу аналізу; Перевірити правильність даних; Провести монографічні і соціологічні обстеження.
Основний етап	Аналіз інформаційних матеріалів	Систематизувати інформацію, оцінити її достовірність, достатність й адекватність відповідно до програми та визначених методів аналізу.	Підібрати, перевірити повноту і якість інформації, яка буде використовуватись при аналізі витрат ТОВ «Калуський» КХП.
	Аналіз показників	Оцінити стан та ефективність діяльності об'єкт аналізу; Визначити показники і згрупувати чинники впливу на величину собівартості; Визначити резерви підвищення ефективності господарювання.	Статистично обробити та узагальнити дані; Зіставити показники; Скласти аналітичні розрахунки; Провести факторний аналіз; Заповнити аналітичні таблиці.
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів аналізу	Вивчити й узагальнити (згрупувати, підрахувати) резерви виробництва; Визначити заходи з реалізації; Довести до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; Систематично контролювати за реалізацією рішення.	Скласти висновки, доповідні записки за результатами аналізу; Коригувати методику (за необхідністю) та організацію аналізу; Апробація результатів.

* Примітка: доповнено відповідно до джерел [3; 23, с. 106-111; 44, с. 65-80].

Проведемо аналіз витрат за елементами ТОВ «Калуський» КХП на основі звітів про фінансові результати за 2018-2019 рр. (Додаток Л.1-Л.2) у табл.3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз структури витрат за елементами ТОВ «Калуський» КХП

Елементи витрат	2018 р.		2019 р.		Відхилення, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Матеріальні витрати	95991,3	67,04	88352,2	62,6	-4,44
Витрати на оплату праці	274,4	0,2	319,6	0,23	0,03
Відрахування на соціальні заходи	55,9	0,04	71,4	0,05	0,01
Амортизація	38546,3	26,92	40805,9	28,9	1,98
Інші операційні витрати	8321,6	5,8	11557,5	8,19	2,39
Разом	143189,5	100	141106,6	100	–

Отже, аналізуючи структуру витрат за елементами ТОВ «Калуський» КХП відзначимо, частка матеріальних витрат зменшилась на -4,44%, витрати на оплату праці зросли на 0,03%, відрахування на соціальні заходи на 0,01%, зросли інші операційні витрати на 2,39%, рис. 3.1.

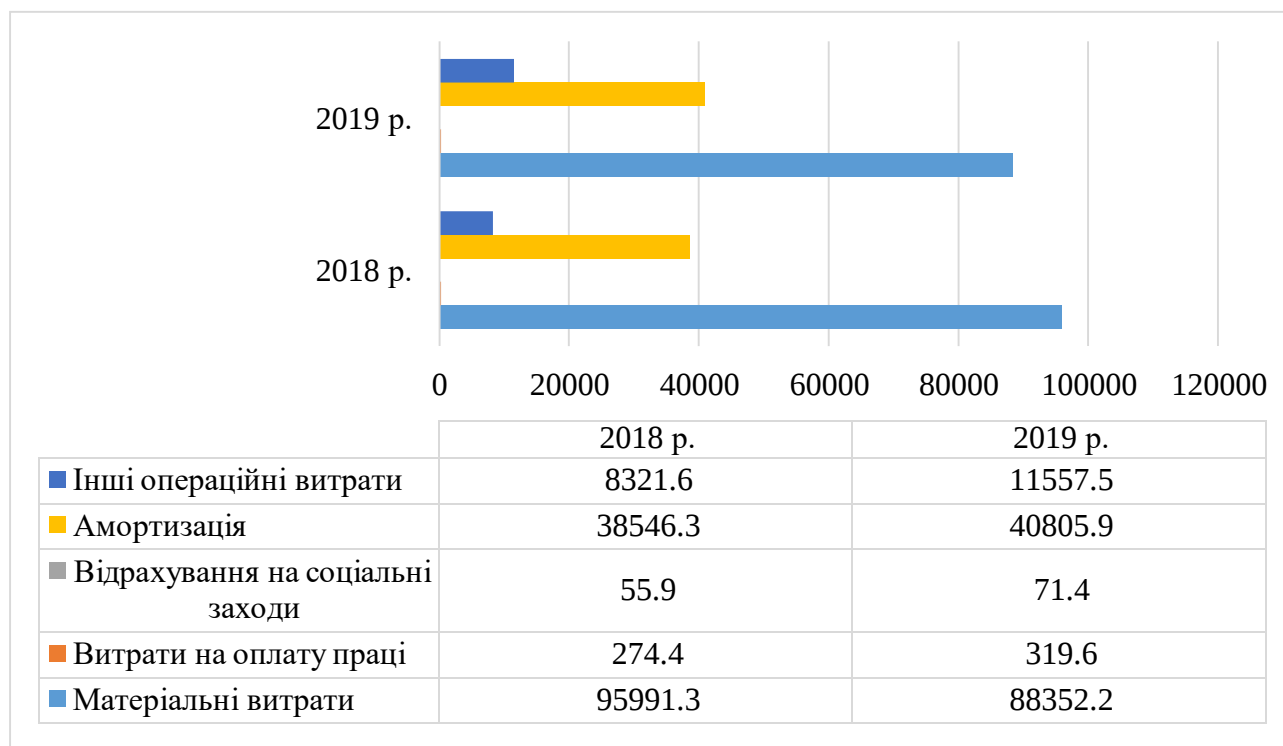


Рис.3.1. Динаміка витрат за елементами ТОВ «Калуський» КХП у 2018-2019 р.р.

Проаналізуємо динаміку та структуру витрат від звичайної діяльності ТОВ «Калуський» КХП, яку подано в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз структури витрат від звичайної діяльності ТОВ «Калуський» КХП

Показник	За 2018		За 2019		Відхилення від минулого року	Темп зростання, %
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %		
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	143189,5	90,6	141106,6	88,06	-2082,9	-1,46
Інші операційні витрати	8321,6	5,2	11557,5	7,22	3235,9	38,8
Інші витрати	6129,9	3,8	7133,0	4,46	1003,1	16,3
Разом витрати	157641	100	159797,1	100	2156,1	1,37
Податок на прибуток	309,6	0,2	449,0	0,28	139,4	45,0
Усього витрат і відрахувань	157950,6	100	160246,1	100	2295,5	1,46

Дані таблиці 3.3 показують, що відрахування податок на прибутку становить (0,2 % і 0,28%). Як бачимо, з-поміж витрат ТОВ «Калуський» КХП найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції – 90,6% у 2018 р., 88,06 % у звітному році. Значну частку становлять інші операційні витрати: 5,2 у 2018 р. та 7,22 % – у 2019 р., рис.3.2.

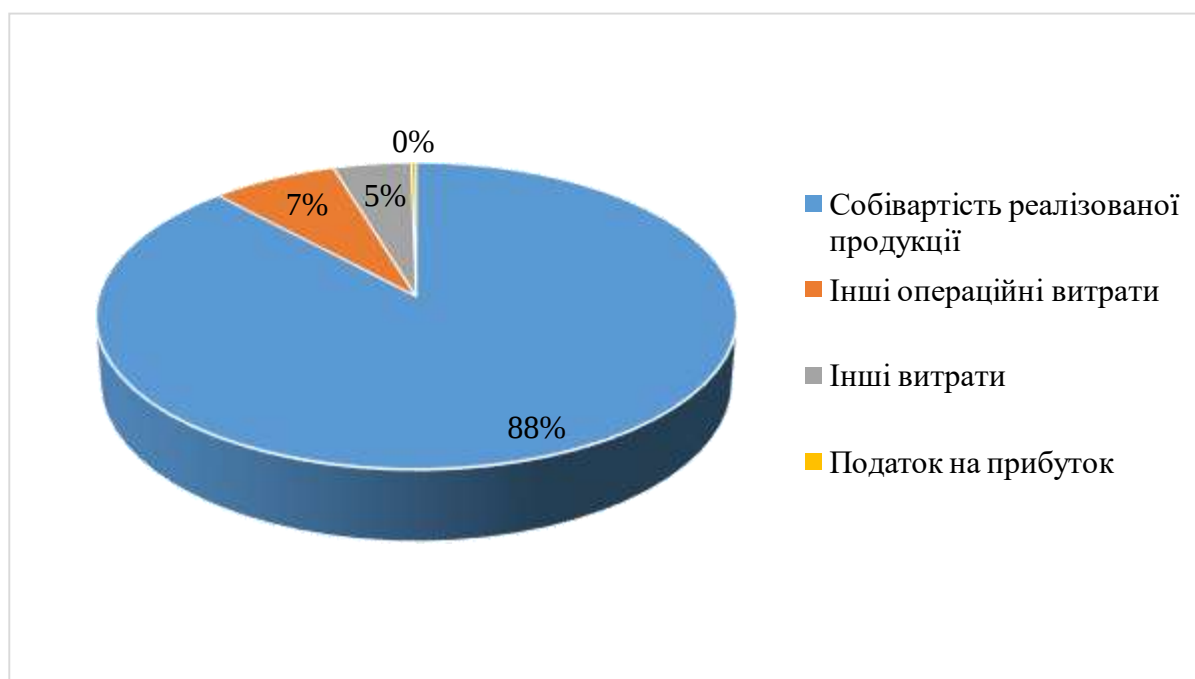


Рис.3.2. Структура витрат від звичайної діяльності ТОВ «Калуський» КХП за 2019 рік

Проаналізуємо структуру та динаміку загально-виробничих витрат ТОВ «Калуський» КХП за 2018-2019 р., табл.3.4.

Таблиця 3.4

**Структура та динаміка загальновиробничих витрат ТОВ «Калуський»
КХП, тис. грн.**

Статті витрат	2018		2019		Відхилення	
	Сума	%	Сума	%	+, -	%
1	2	3	4	5	6	7
Утримання апарату управління цехом	22,14	8,84	28,98	7,84	-6,84	1
Утримання іншого цехового персоналу	1,06	0,43	0,00	0,00	+1,06	100
Амортизація будівель, споруд і інвентарю	14,53	5,79	23,95	6,48	-9,42	-0,69
Утримання будівель, споруд і інвентарю	50,30	20,08	57,83	15,64	-7,53	4,44
Ремонт будівель, споруд і інвентарю	22,19	8,86	34,82	9,42	-12,63	-0,56
Амортизація обладнання і транспортних засобів	89,53	35,73	121,76	32,92	-32,23	2,81
Експлуатація обладнання крім витрат на ремонт	36,14	14,43	83,44	22,56	-47,3	-8,13
Ремонт обладнання і транспортних засобів	3,97	1,58	6,12	1,65	-2,15	-0,07
Охорона праці	5,06	2,02	6,78	1,83	-1,72	0,19
Відрядження	5,11	2,03	4,98	1,35	0,13	0,68
Втрати від псування матеріальних цінностей	0,53	0,21	1,17	0,32	-0,64	-0,11
Разом:	250,56	100	369,83	100	119,27	99,56

Позитивним в роботі ТОВ «Калуський» КХП стало зниження адміністративних витрат (на 1 % або 6,84 тис. грн.). Це в основному відбулося за рахунок зниження обсягу заробітної плати адміністративного та пов'язаних з нею нарахунків. Витрати на утримування іншого цехового персоналу у 2019 році становили 1,06 тис. грн., що становить 100% відносно 2018 року, так як у 2018 році таких витрат не було.

Для оцінки ефективності витрат значну роль відіграє аналіз структури доходів ТОВ «Калуський» КХП, табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз структури доходів ТОВ «Калуський» КХП, тис. грн.

Показник	За 2018		За 2019 фактично		Відхилення від минулого року	Темп зростання, %
	сума	питома вага, %	сума	питома вага, %		
Дохід (виручка) від реалізації продукції	156908,2	0,98	157662,3	0,97	754,1	0,48
Інші операційні доходи	530,0	0,0034	3700,5	0,022	0,0118	0,01
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	1922,9	0,012	928,8	0,0058	-0,0062	0
Інші доходи від звичайної діяльності	-	-	-	-	-	-
Усього доходів	159361,1	100	162291,6	100	2930,5	1,8

Отже, у структурі доходів ТОВ «Калуський» КХП найбільшу частку займає дохід від реалізації продукції: 98% у 2018 р та 97% у 2019 р., інші доходи становлять 2% в загальній структурі доходів.

Безпосередньо, важливим напрямом аналізу у системі управління витратами виступає обґрунтування системи показників для визначення ефективності керівництва витратами виробництва. Звичним показником, що характеризує ефективність раціоналізації витрат операційної діяльності є коефіцієнт дієздатності (або рівень витрат на 1 грн доходу). Цей показник має три види:

- виробнича собівартість на 1 грн. вартості товарної продукції;
- собівартість реалізованої продукції на 1 грн. доходу;
- загальні операційні витрати на 1 грн. доходу. Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників, яку наведено у Додатку М [30]. У таблиці 3.6 проаналізуємо ефективність витрат ТОВ «Калуський» КХП за 2018-2019 рр.

Таблиця 3.6

Показники оцінки ефективності витрат ТОВ «Калуський» КХП

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення
1	2	3	4
1. Загальні операційні витрати на 1 грн. операційних доходів	0,091	0,11	0,024
1.1. Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	0,9	0,87	-0,020,
1.2. Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	0,039	0,044	0,0052
1.3. Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	0,052	0,071	0,019
2. Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності	0,98	0,98	0
2.1. Коефіцієнт питомих операційних витрат	0,052	0,071	0,019
2.2. Коефіцієнт окупності інших витрат	0,038	0,044	0,006
3. Витрати на 1 грн. доходів від іншої операційної діяльності	15,7	3,1	-12,5
4. Витрати на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності	3,1	7,67	4,57
Інші витрати на 1 грн. інших доходів	-	-	-
5. Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу	0,91	0,89	-0,015
6. Рентабельність основної діяльності	1,2	1,77	0,57
7. Податкове навантаження	0,18	0,18	0
8. Питомі витрати на податок на прибуток	0,002	0,002	0
9. Чиста рентабельність	0,9	1,28	0,38

Головною прерогативою використаної системи відносних показників оцінки ефективності витрат ТОВ «Калуський» КХП є їх класифікація та взаємопов'язування в групи показників, які є доповненням один одного. Приміром, сума значень показників окупності собівартості проданої продукції, окупності інших операційних витрат рівняється значенню узагальнюючого показника ступеня валових операційних витрат у розрахунку на 1 грн. операційних доходів. Використання групи взаємодоповнюючих показників допомагає здійснити факторний аналіз зміни узагальнюючого показника питомих

витрат на 1 грн. доходу та обчислити ключові резерви його скорочення а, отже, ревізувати витрати на кожній стадії їх формування.

Таку ж групу взаємозалежних показників використано у процесі аналізу витрат ТОВ «Калуський» КХП для дослідження рівня загальних витрат від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності. Так сума значень коефіцієнтів окупності операційних витрат, окупності інших витрат рівняється значенню валового коефіцієнта окупності витрат від звичайної діяльності. Якщо значення коефіцієнта питомих загальних операційних витрат перевищує значення коефіцієнта питомих витрат від звичайної діяльності, то це означає позитивну рентабельності фінансової та інвестиційної діяльності, коли ж навпаки, то витрати від цих видів діяльності не покриваються доходами, а отже, є збитковими [39].

Позаяк кожний вид витрат має належний вид доходів, доречно, окрім валових коефіцієнтів окупності витрат (показники 1, 2), включити цільові показники окупності витрат, тобто протиставляти витрати і доходи, що отримані від визначеного напрямку діяльності. Зокрема, витрати-доходи від операційної діяльності, від іншої операційної діяльності, від інвестиційної та фінансової діяльності (показники 3-4). Значення цих показників у межах до одиниці підтверджують позитивну рентабельність даного напрямку діяльності. Значення показника вище за одиницю свідчить про те, що витрати не покриваються відповідним джерелом доходів. Як свідчать дані аналізу табл.3.6 показник витрат на 1 грн. доходів від іншої операційної діяльності у 2019 р. – 3,1; показник витрат на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності – 7,67, що перевищує нормативний показник в декілька разів і свідчить про неефективність використання витрат.

Таким чином, вибір основних оціночних показників залежить від обраної стратегії ТОВ «Калуський» КХП та способу формування конкурентних переваг його продукції на ринку. Головними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, відносні показники питомих витрат, котрі взаємопов'язані з рентабельністю.

Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва

Проведення аудиту господарської діяльності та витрат на виробництво продукції ТОВ «Калуський» КХП є найголовнішою і, одночасно, найскладнішим фрагментом аудиторської перевірки. Реалізація добротної й продуктивної аудиторської перевірки витрат виробництва на ТОВ «Калуський» КХП забезпечить прибутковість підприємства, інформаційну прозорість відмінних напрямків виробничої діяльності та функціонування в конкурентному оточенні. Отже, насущною справою сьогодення є контроль правильності, вчасності та в межах нормативних актів розкриття інформації про витрати виробництва в бухгалтерському обліку.

Безпосередньо, метою аудиторської перевірки витрат виготовлення продукції ТОВ «Калуський» КХП є посвідчення достовірності, законності, повноти та вчасності віддзеркалення їх в обліку та фінансовій звітності.

Ключовим правилом, що вимагається від сьогочасного аудиту є проведення його планування, що забезпечить доречну, високоякісну та результативну реалізацію аудиторської перевірки. Планування аудиторської перевірки витрат виробництва гарантує, що:

- головним ланкам в ході аудиту приділятиметься відповідна увага;
- ймовірні проблемні питання буде виділено і своєчасно розв'язано;
- організаційні заходи адміністративного персоналу спрямовуватимуться на оперативне виконання побажаний аудитора.

Ю. Тихонравова, у даному випадку, щоб досягти мети аудиту витрат виробництва радить включати в перевірку такі основні складові:

1. Перевірити відповідність віднесення витрат до складу витрат з виробництва продукції.
2. Проаналізувати синтетичний і аналітичний облік прямих матеріальних витрат, що включаються у собівартість продукції підприємства.
3. Перевірити повноту і правильність розкриття господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності.

4. Оцінити правильність калькулювання собівартості продукції.
5. Проаналізувати правильність здійснення інвентаризації незавершеного виробництва та розкриття даної інформації в обліку її результатів [53].

На думку М. Білик, необхідно визначити такі задачі реалізації аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції, рис. 3.3.

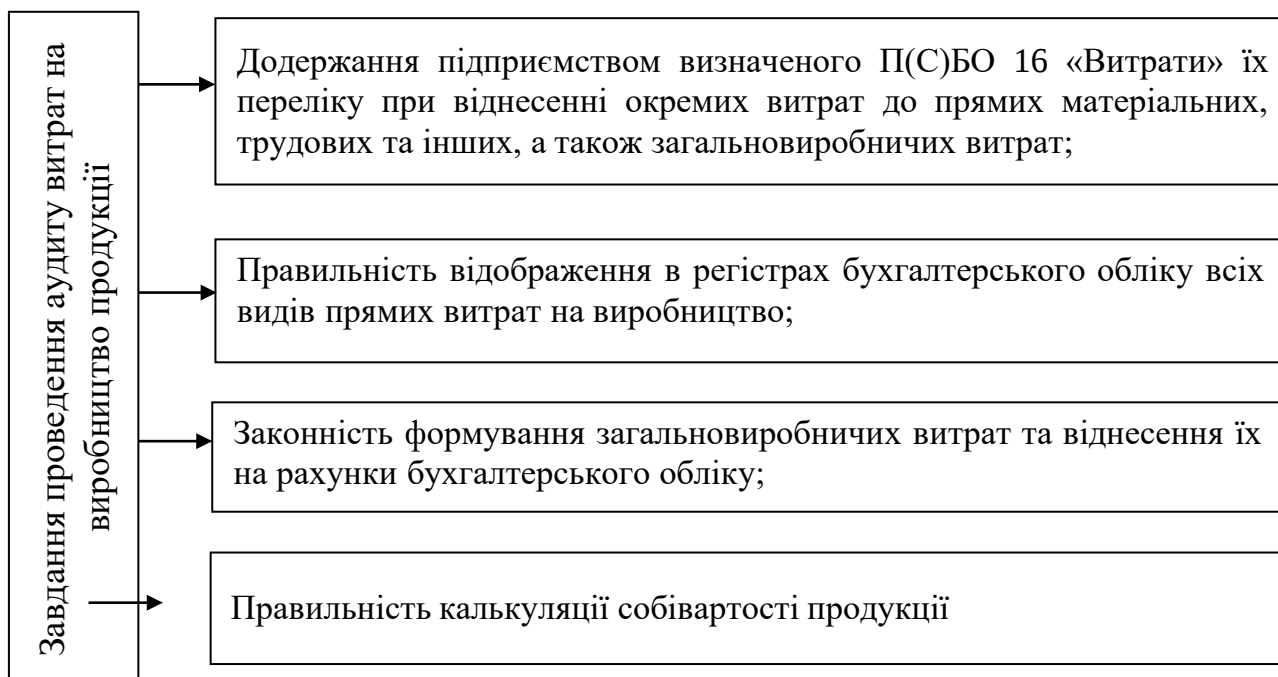


Рис.3.3. Задачі проведення аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції, на думку М. Білик [7, с. 6-8].

Безпосередньо, О. Кудирко та О. Боднар допускають, що для формування цілі аудиторської перевірки витрат виробництв потрібно зважати на чітко виражену галузеву специфіку, оскільки кожна окрема галузь господарства має власні своєрідні тільки для неї ознаки, та виробництво продукції (товарів, послуг) не є винятком [22].

Підсумовуючи думки різних авторів, підкреслимо, що для планування аудиту витрат на виробництво продукції для досліджуваного підприємства ТОВ «Калуський» КХП потрібно:

- установити чи правильно документально оформлено прямі матеріальні витрати;

- звірити чи відповідає ведення обліку фактичних прямих матеріальних витрат та наступного їх включення до собівартості продукції;
- показати доцільність вибраного методу калькулювання собівартості продукції;
- звірити правильність і обґрунтованість планування величини прямих матеріальних витрат;
- показати дотримання нормативних, законодавчих актів для розкриття інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

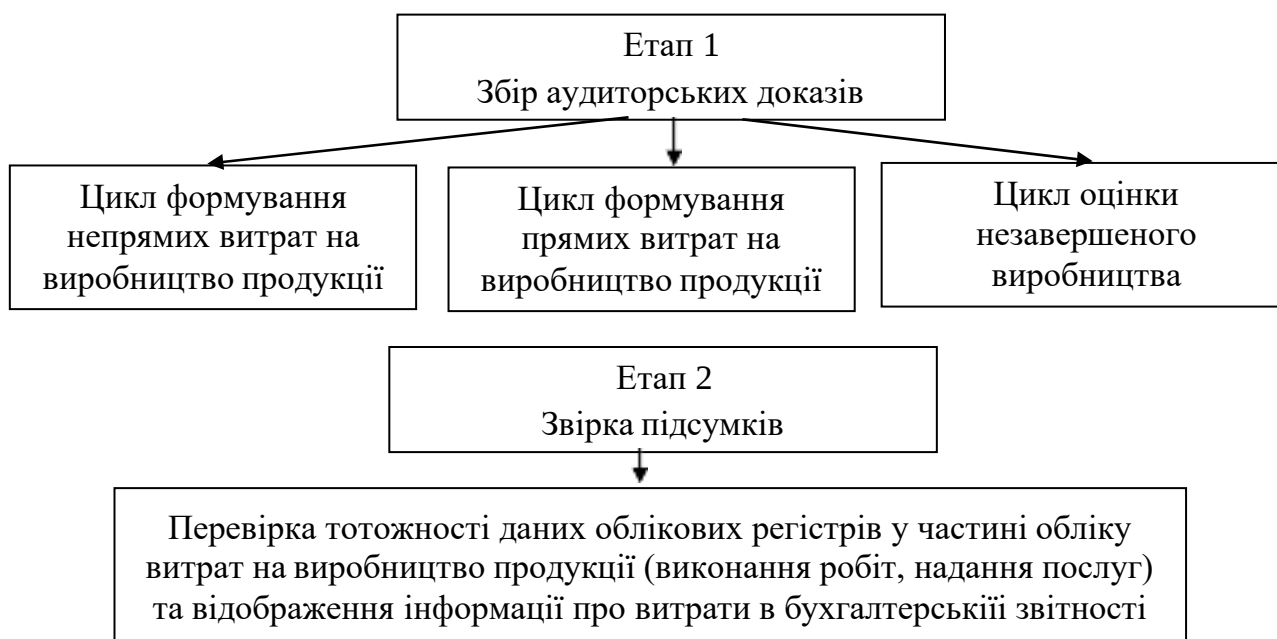
Планування аудиторської перевірки перебуває в залежності від задач, котрі необхідно розв'язати у ході реалізації перевірки операцій з обліку прямих матеріальних витрат на виробництво продукції на ТОВ «Калуський» КХП. Основні завдання аудиту прямих матеріальних витрат розкрито на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Завдання аудиту прямих матеріальних витрат на виробництво продукції [25, с. 69].

Окреслення задач аудиторської перевірки допомагає аудитору при плануванні визначити загальну стратегію, а також план і програму перевірки. Опрацювання і затвердження програми аудиторської перевірки витрат виробництва проводиться на основі загального плану аудиту та являє собою вичерпний перелік змісту процедурних доказів, які необхідні для виконання плану аудиту витрат виробництва на ТОВ «Калуський» КХП.

Відповідно до плану аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції ТОВ «Калуський» КХП варто проводити перевірку в у такій черговості, яка відображена на рис. 3.5.



**Рис. 3.5. Схема проведення аудит витрат на виробництво продукції
ТОВ «Калуський» КХП**

Розкриємо, безпосередньо, процедури для кожної фази аудиту витрат:

а) аудиторська перевірка на організацію обліку витрат – являє собою логічну перевірку доцільності; нормативно-правову перевірку на відповідність законодавству України, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [46], П(С)БО 9, 16 [42, 43];

б) аудиторська перевірки на відповідність оцінки виробничих запасів, котрі включаються до собівартості продукції – являє собою логічну перевірку на доцільність; нормативно-правову перевірку на відповідність П(С)БО 9 [43];

г) перевірити обґрунтованість як відносяться запаси до складу прямих матеріальних витрат на виробництво продукції – являє собою логічну перевірку на обґрунтованість; нормативно-правову перевірку на відповідність П(С)БО 16; поглиблену аналітичну процедуру аналізу рахунків 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво» у розрізі належних субрахунків;

д) перевірити доцільність списання на виробництво матеріалів – являє собою формальну перевірку чи правильно оформлюються документи з їх списання; взаємний контроль, який передбачає співставлення документів; поглиблену аналітичну процедуру, що розкриває взаємозв'язок між рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 23 «Виробництво»; проаналізувати підсумки за місяцями та суттєві викривлення від передбачуваних результатів;

е) перевірити якісні показники зі списання на виробництво запасів – фактично перевірити та провести лабораторні дослідження;

ж) перевірити чи дотримуються норми із відпуску запасів – являє собою взаємний контроль на порівняння документів по кількісним показникам; арифметичну перевірку чи дотримуються норми із відпуску запасів відповідно до технологічних карт;

з) перевірити на обґрунтованість, доцільність та правомірність включення у витрати вартість матеріалів, оплату праці, амортизацію, відрахування на соціальні потреби, непрямі витрати і т. д.;

і) перевірити обґрунтованість методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції, що застосовується;

к) оцінити якість інвентаризації незавершеного виробництва;

л) перевірити сталість вибраних в обліковій політиці ТОВ «Калуський» КХП схем та методів оцінки незавершеного виробництва;

м) перевірити правильність як розподіляється фактична собівартість між незавершеним виробництвом та собівартістю готової продукції;

п) підтвердити первісну оцінку системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства;

р) звірити дані первинних документів з даними аналітичних регістрів;

с) звірити дані аналітичних і синтетичних регістрів;

т) звірити дані синтетичних регістрів з даними головної книги і обіговосальдової відомості;

у) перевірити правильність визначення сум за статтями бухгалтерської звітності, в яких розкривається інформація про витрати [60].

Перед початком аудиту витрат виробництва на ТОВ «Калуський» КХП варто провести попередній огляд виробництва, котрий здійснюється з метою оцінки уразливих та сильних сторін внутрішнього контролю процесу виробництва і витрат. Анкету перевірки витрат на виробництво і собівартості продукції наведено у Додатку Н. Після проведення попереднього планування починається розробка загального плану аудиту для ТОВ «Калуський» КХП, табл.3.7.

Таблиця 3.7

Загальний план проведення аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції ТОВ «Калуський» КХП на I кварта 2021 р.

№	Стадії аудиту	Перелік процедур	Терміни етапів аудиту	П.І.Б.
1	2	3	4	5
1	Підготовчий	Обмінювання листами, укладення договору, знайомство з діяльністю ТОВ «Калуський» КХП, оцінювання системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, планування аудиту витрат на виробництво продукції	15.03.21 16.03.21 17.03.21	
2	Основний	1.Перевірити залишки незавершеного виробництва. 2. Перевірити правильність документального оформлення операцій з обліку витрат. 3. Перевірити правильність розкриття інформації про витрати, що складають собівартість продукції. 4. Перевірити правильність визначення суми втрат від браку, яку відносять на виробничу собівартість. 5.Перевірити правильність розподілу загально-виробничих витрат. 6. Перевірити правомірність та своєчасність включення витрат до складу собівартості продукції. 7.Оцінити правильність формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання. 8.Підтвердити обґрунтованість обраного методу калькулювання продукції. 10.Перевірити правильність кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції. 11. Перевірити відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності	18.03.21 19.03.21 22.03.21 23.03.21 24.03.21 25.03.21 26.03.21 29.03.21 30.03.21 31.03.21	
3	Заключний	Здійсненити процедури зі систематизації та обґрунтування отриманої інформації (підготувати аудиторський висновок та скласти аудиторський звіт).	05.04.21 09.04.21	

Запропонований план аудиту витрат виробництва для ТОВ «Калуський» КХП – це документ, котрий розкриває характер, час та об’єм аудиторських процедур, котрі зобов’язані реалізуватися співробітниками аудиторської фірми для того, щоб отримати достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до условлено низького рівня.

Відтак, після розробки плану аудиту формується програма аудиту витрат на виробництво продукції. Програма аудиту являє собою документ, який розкриває перерахунок задач у конкретній логічності їх виконання, за допомогою котрих акумулюються достатні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки [34]. Робочу програму аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції для ТОВ «Калуський» КХП наведено в Додаток О. Для того, щоб вирішити поставлені завдання аудиту витрат на виробництво продукції необхідно застосовувати робочі документи аудитора (Додаток П), які будуть обґрунтованими доказами доброякісного аудиту витрат виробництва.

Отже, розроблено програму аудиту витрат на виробництво ТОВ «Калуський» КХП продукції для підвищення ефективності роботи підприємства, яка складається з анкети, загального плану аудиту, програми аудиту та робочих документів аудитора. Розломлена методика надасть змогу аудиторі: розкрити усі площини обліку витрат на виробництво продукції на ТОВ «Калуський» КХП; прослідкувати на правильність, законність, повноту та вчасність відображення їх в обліку та звітності; своєчасно виявляти порушення; провести якісну аудиторську перевірку; подати рекомендації для внесення потрібних змін в облікову політику досліджуваного підприємства відносно організації та методики обліку виробничих витрат; збільшити результативність діяльності підприємства.

Керівництву ТОВ «Калуський» КХП варто приділити увагу розподілу витрат, що допоможе оптимально і раціонально використовувати ресурси. Оптимальним способом визначеним у процесі аудиту витрат оптимізації витрат є контроль за їх здійсненням та розкриттям у звітності. Контрольні функції можуть реалізовуватись як зовні, так і безпосередньо силами підприємства.

Оцінка резервів зниження собівартості продукції як чинник підвищення стабільності підприємства

Сьогоднішні економічні умови господарювання в Україні та у світі викликають необхідність заощадливого використання матеріальних, грошових та трудових ресурсів підприємства. Керівництву для того, щоб покращити фінансовий стан виробництва, потрібна вчасна інформація про переміщення, структуру витрат та доходів від реалізації продукції, її кількість.

При впровадженні розмаїтих технологій виробництва актуально з'ясувати закономірність між собівартістю і витратами праці. В попередніх розкривається технологія за розміром виробітку, використанням результативної техніки, а в собівартості – наслідок усієї діяльності, її виробничі витрати і ті, що взаємопов'язані з реалізацією. Безпосередньо, із зміною величини витрат праці виявляється зміна в собівартості. Задача полягає у тому, який має бути розмір затрат праці, собівартість, для того щоб отримати прогнозований розмір прибутку. З практичної точки зору, актуально за витратами праці розраховувати собівартість виготовленої продукції і тим самим оцінювати виробництво для різноманітних товаровиробників, великих, середніх і малих підприємств.

Собівартість не є незмінною величиною, яка перебуває в залежності від методики розрахунку. Однією з особливостей має бути стабільна тенденція до зменшення собівартості, що здобувається шляхом зменшення розмірів її складових, найперше матеріальних витрат на утримання робочої сили. Внутрішньовиробничими резервами зменшення собівартості для досліджуваного підприємства, ТОВ «Калуський» КХП можуть бути:

- поліпшити застосування основних засобів;
- механізація та автоматизація виробничих процесів;
- впроваджувати прогресивні технології, реконструкцію і модернізацію виробництва;
- здешевлювати сировину та матеріали;
- поліпшити використання робочого часу;

– впроваджувати передовий досвід, надання належної уваги нормуванню та оплаті праці тощо [19, с. 51].

Дані дослідження здійснюються відокремлено. Так, собівартість розраховують за статтями витрат [68, с. 410], а витрати праці – за нормативами виробітку певної технології [12, с. 73]. Необхідно зауважити, що відносно норм у літературні є полярні переконання, які полягають у тому, що коли у часі перемінюються усі показники, нормований розмір теж буде змінюватись. Отож, доречно говорити про ступені визначеного показника. Безперечно, нормативи будуть небезкорисні там, де переміна у часі визначених показників не проявляється.

Ефективність регулювання доходності підприємств вагомою мірою перебуває в залежності від об'єктивності обчислення витрат на виготовлення продукції та від достовірності обчислення її собівартості, що вказує на важливість даної ділянки економічної роботи та потребує підвищення уваги до неї [15, с. 82].

Собівартість продукції являє собою один із найголовніших показників продуктивності діяльності підприємства, що розкриває рівень господарювання: організацію і технологію виготовлення, ефективність використання земельних ресурсів, трудових ресурсів, основних і оборотних коштів, виконання режиму економії. Дослідження собівартості продукції потрібне для того, щоб планувати, проводити аналіз й управління господарською діяльністю підприємства; обчислювати рентабельність виробництва; раціональне розміщення та спеціалізації виробництва за районами та зонами; обґрунтовувати цінову політику.

Безпосередньо, Ф. Ф. Бутинець засвідчує та формує визначення собівартості: «Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат виробництва, яке пов'язане з виготовленням та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг [6, с. 165].

А, одним із найважливіших показників, що розкриває собівартість виготовленої продукції – це витрати на 1 грн. товарної продукції, котрий вигідний

тим, що він досить універсальний, розраховується в будь-якій галузі виробництва та демонструє прямий взаємозв'язок між собівартістю і об'ємом товарної продукції. Розраховується він відношенням загальної суми витрат на виготовлення продукції до вартості виробленої ТП у діючих цінах. Проаналізуємо рівень витрат на 1 грн. товарної продукції для досліджуваного підприємства ТОВ «Калуський» КХП, за 2018-2019 р. у табл.3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз рівня витрат на 1 грн. товарної продукції

Показники	Минулий рік	Звітний рік	+ / -
1. Матеріальні витрати	45200	49100	+3900
2. Витрати на оплату праці	32800	31700	-1100
3. Інші витрати	12600	15300	+2700
4. Всього виробничих витрат	90600	96100	+5500
5. Вартість товарної продукції	156400	157200	+800
6. Витрати на 1 грн. товарної продукції	0,579	0,611	+0,03

Витрати на 1 грн. товарної продукції у звітному році збільшилися на 0,03 грн.

$$В - \text{ти на 1 грн. ТП} = (МВ + ОП + ІВ) / ТП$$

Розрахунок впливу факторів проведемо способом ланцюгових підстановок:

	МВ	ОП	ІВ	ТП	В-ти на 1 грн. ТП	+ / -
Минулий рік	45200	32800	12600	156400	0,579	
1 підстановка	49100	32800	12600	156400	0,604	+0,025
2 підстановка	49100	31700	12600	156400	0,597	-0,007
3 підстановка	49100	31700	15300	156400	0,614	+0,017
4 підстановка (квітень)	49100	31700	15300	157200	0,611	-0,003
Разом						+0,032

Таким чином, фактичні витрати на 1 грн. товарної продукції порівняно з попереднім роком збільшилися на 0,03 грн. Виходячи з розрахунків, резервами зниження вказаних витрат для ТОВ «Калуський» КХП є зменшення рівня матеріальних та інших витрат.

Найбільш ефективним методом зменшення показників собівартості продукції є здійснення ефективного управління витратами виробництва.

Керівництво поточними витратами являє собою опрацювання і ревізію за виконанням кошторису витрат на виробництво. Даний документ є внутрішнім, що допомагає не тільки інспектувати валовий рівень витрат та їх переміщення, але й порівнювати їх величину за структурними підрозділами та філіями.

Необхідно зауважити, що вирішення питання зменшення витрат виробництва та продажу продукції замало регулювати яку-небудь одну сферу роботи підприємства, необхідно здійснювати комплексні заходи стосовно досягнення поставлених цілей, які охоплюватимуть усі сфери діяльності в межах одного підприємства. Для цього на ТОВ «Калуський» КХП варто розробити загальну концепцію (програму) зниження показників собівартості продукції та проведення оперативного управління витратами. Дані ефективні заходи зниження показників собівартості продукції розкриті на рис. 3.6.

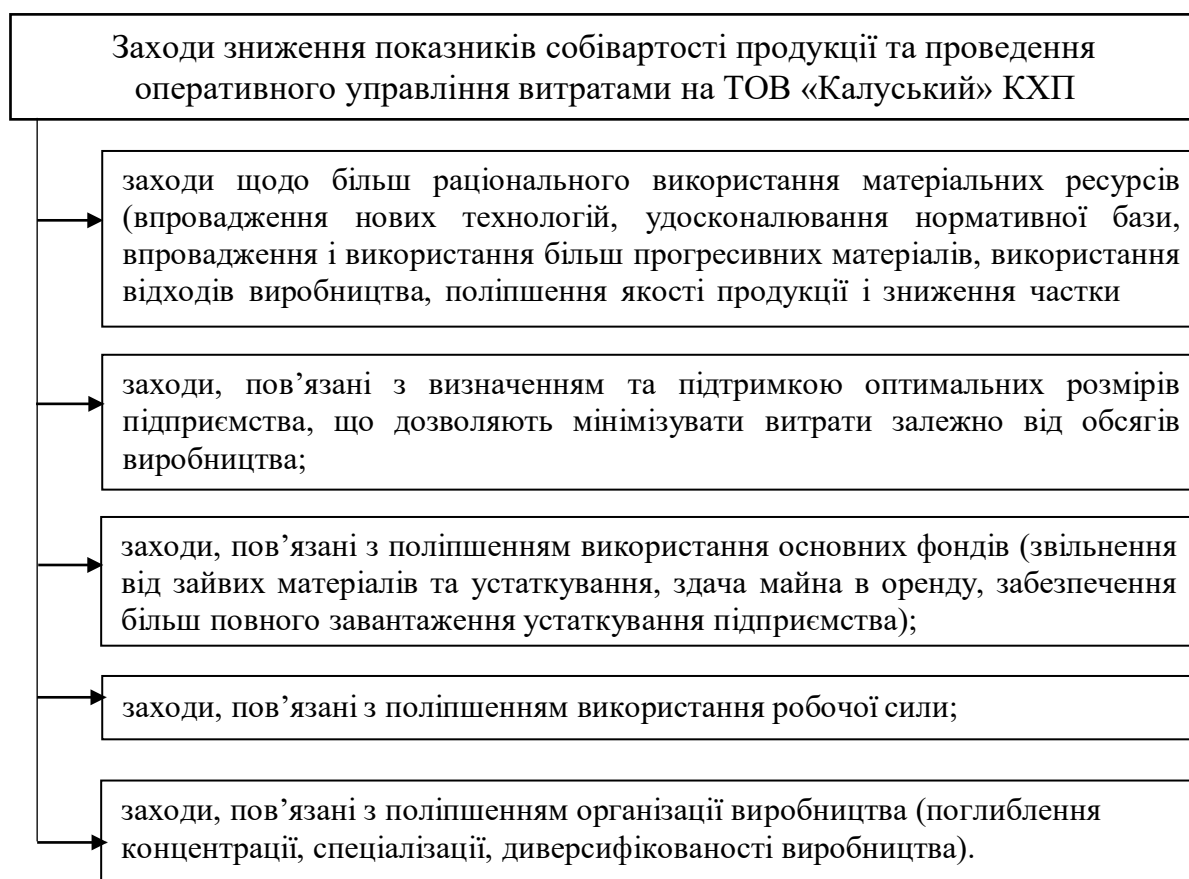


Рис.3.8. Заходи зниження показників собівартості продукції та проведення оперативного управління витратами на ТОВ «Калуський» КХП

Сучасні умови ринку визначають, що стійка діяльність підприємства перебуває в залежності від внутрішніх можливостей досліджуваного підприємства ціленаправлено задіювати усі ресурси, що є в його розпорядженні. Окреслення заходів відносно зменшення собівартості продукції є досить вагомим для кожного підприємства, тому що їх впровадження збільшить прибутки підприємства, а отже, надасть перспективу для розширення діяльності та подальшого економічного і соціального розвитку. Формування резервів зменшення собівартості продукції ТОВ «Калуський» КХП покращить фінансове становище даного підприємства щоб досягти беззбитковості.

Отже, ключовими джерелами резервів зниження собівартості продукції ТОВ «Калуський» КХП є:

- 1) збільшити обсяг виробництва продукції за рахунок більш абсолютного застосування потужностей виробництва підприємства;
- 2) скоротити витрати на виробництво продукції за рахунок збільшення рівня продуктивності праці, заощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, устаткування, скорочення непродуктивних витрат, виробничого браку тощо.

Таким чином, проблема зниження показників собівартості продукції на досліджуваному підприємстві має ставитися не перед окремо відокремленим відділом чи підрозділом служби, а бути в базисі правління усім підприємством. Рішення за даною проблематикою повинне прийматися й узгоджуватися як директорами нижчої ланки (голови підрозділів), так і вищим керівництвом ТОВ «Калуський» КХП.

ВИСНОВКИ

Таким чином після дослідження теми дипломної роботи: «Облік, аудит та аналіз витрат виробництва» на прикладі ТОВ «Калуський» КХП можна зробити висновки:

1. Витрати виробництва є сукупністю затрат суспільної праці на виробництво продукції (робіт, послуг), які продукують її вартість. Себто, витрати виробництва являються часткою безпосередньо суспільного характеру виготовлення продукції. Відповідно, витрати на виробництво розкривають суспільні витрати, які є часткою вартості суспільного продукту. Можна також відзначити, що розкриття поняття «витрати» ускладнюється одночасним існуванням та застосовуванням в економічній літературі терміну «затрати». Дані поняття більша частина українських вчених ототожнюють, що фактично призвело до того, що поняття «затрати» безпосередньо виведено з ужитку.

Позаяк на виробництво продукції за технологічними картами застосовуються різні ресурси, постає закономірність реалізовувати вичерпні норми витрат матеріальних цінностей, оцінки оплати праці та її нормування, норми часу та витрати на одну годину роботи обладнання, норми загальновиробничих, управлінських, збутових та інших витрат.

Під затратами виробництва слід розуміти сукупність використаних засобів виробництва (предметів і засобів праці) та життєво необхідного продукту для відображення робочої сили. Затрати на виробництво та продаж продукції (робіт, послуг), виражаються в грошовій формі, що відтворює частину її вартості, акумулюють собівартість продукції.

2. Дослідження нормування витрат чинників виробництва окремих видів продукції є головним правилом розумної організації обліку витрат виробництва. Другим положенням є відокремлення підрозділів підприємства – цехів основного і допоміжного виробництв, відділів та служб тощо. Третім положенням є групування витрат за поодинокими статтями калькуляції в перетині деталей, вузлів, виробів, операцій, робіт, послуг та інших джерел витрат.

3. Усі витрати операційної діяльності підприємства проявляються в перетині економічних елементів та статей витрат. Елементи витрат розкриті в П(С)БО 16 «Витрати», а список статей витрат встановлюється підприємством незалежно. Законодавство України дозволяє підприємству вибирати один між трьома методами обліку витрат діяльності:

- використовувати 8-го класу рахунки «Витрати за елементами»;
- використовувати 9-го класу рахунки «Витрат діяльності»;
- одночасно використовувати 8-го і 9-го класу рахунки.

Загальна схема обліковування витрат без використання рахунків 8 класу є досить простою, а відносно даних про витрати в перетині економічних елементів, то її можливо отримати в позасистемному порядку з облікових регістрів (журнал 5, 5А). Застосування рахунків 8 класу робить бухгалтерський облік скоріше трудозатратним і непрактичним.

3. Собівартість продукції (робіт, послуг) на цей час за власний складом не являє собою економічно обґрунтовану категорію та не може повнісінькою мірою відтворювати рівень реальних витрат на виробництво як всієї виготовленої продукції, так і поодиноких її видів. Фактична собівартість продукції не є основою для формування ціни продажу, проте вона є способом визначення рівня витрат на виготовлення виробів і в більшості випадків – критерієм добротності розрахунку планових і нормативних калькуляцій. Як результат, керівники не володіють істинною інформацією собівартості одиниці продукції, що виробляється, котра з них принесла прибуток чи викликала збитки від реалізації.

4. Базою організації обліку виробничої діяльності на підприємстві є економічно аргументована систематизація обліку витрат. Вітчизняна практика вважає однією з головних – класифікацію витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Класифікація витрат за економічними елементами не залежить від визначених умов, а отже склад елементів є стандартним. Водночас, систематизація витрат за елементами не задовольняє вимоги підприємства в даних про витрати за їх цільовим призначенням, поодиноких видах продукції, для

здійснення контролю за розумним використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

5. Ключовими задачами обліку витрат на виробництво продукції ТОВ «Калуський» КХП є: забезпечити підприємство інформацією для прийняття аргументованих адміністративних рішень; здійснити моніторинг реально здійснених витрат у відповідності до їх нормативно-планових величин для пошуку викривлень та прийняття потрібних адміністративних заходів; обчислити собівартість виготовленої продукції для розрахунку ціни готової продукції та формування фінансових результатів; провести економічний аналіз результатів господарської діяльності структурних підрозділів на підприємстві.

6. У процесі здійснення фінансово-економічної діяльності ТОВ «Калуський КХП» стикається з рядом проблем, основними з яких є такі: мінливість економічного середовища, збільшення дебіторської заборгованості тощо. Зазначене справляє негативний вплив як на фінансовий стан ТОВ «Калуський КХП», так і на ступінь економічної безпеки підприємства. Пошук можливостей, котрі можна використати для поліпшення фінансового стану підприємства, здійснюється методом глибокого дослідження усіх компонентів його виробничої діяльності. Першим етапом з покращання фінансового стану ТОВ «Калуський КХП» є пошук оптимального співвідношення власного і позикового капіталу, для забезпечення мінімального фінансового ризику за найбільшої рентабельності власного капіталу. Оптимізація ліквідності підприємства втілюється при допомозі результативного механізму фінансової стабілізації – порядку заходів, які спрямовані, з одного боку, на скорочення фінансових зобов'язань, а з іншого, на зростання фінансових активів, що забезпечують ці зобов'язання.

7. Аналізуючи структуру витрат за елементами ТОВ «Калуський» КХП відзначимо, частка матеріальних витрат зменшилась на -4,44%, витрати на оплату праці зросли на 0,03%, відрахування на соціальні заходи на 0,01%, зросли інші операційні витрати на 2,39%. Відрахування податок на прибутку становить (0,2 % і 0,28%). Як бачимо, з-поміж витрат ТОВ «Калуський» КХП найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції – 90,6% у 2018 р., 88,06 % у

звітному році. Значну частку становлять інші операційні витрати: 5, 2 у 2018 р. та 7,22 % – у 2019 р.

Позитивним в роботі ТОВ «Калуський» КХП стало зниження адміністративних витрат (на 1 % або 6,84 тис. грн.). Це в основному відбулося за рахунок зниження обсягу заробітної плати адміністративного та пов'язаних з нею нарахувань. Витрати на утримування іншого цехового персоналу у 2019 році становили 1,06 тис. грн., що становить 100% відносно 2018 року, так як у 2018 році таких витрат не було.

8. Джерелами резервів зниження собівартості продукції ТОВ «Калуський» КХП можуть стати: збільшення обсягу її виробництва за рахунок більш повного використання виробничих потужностей; зменшення витрат на її виробництво за рахунок збільшення ступеня продуктивності праці, заощадливого застосування сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, зменшення непродуктивних витрат, виробничого браку тощо.

Виділені в процесі дослідження обліку, проведення аналізу та аудиту витрат виробництва ТОВ «Калуський» КХП, заходи направлені на створення необхідних умов для результативного керівництва витратами виробництва, в ході котрого будуть виявлені існуючі можливості виробництва, попередиться безглузде використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Виділені висновки та пропозиції ще раз доводять, що об'єкт дослідження, ТОВ «Калуський» КХП, є складним та вимагає наскрізного вивчення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. С. 122-126.
2. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения / П.С. Безруких. М.: ФБК Контакт, 1996. 570 с.
3. Бойченко Г. В. Аналіз прямих матеріальних витрат на промислових підприємствах України. Економічний простір. 2009. №23/2. С. 214-219.
4. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1. С. 11-18.
5. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: Рута, 2001. 224 с.
6. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. Житомир : Рута, 2002. 480 с.
7. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 12. С. 6-8.
8. Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции / К.М. Гарифуллин. Казань : Казан. ун-т, 1986. 237 с.
9. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 5. С. 3-10.
10. Голов С.Ф. Управлінський облік : [підручник] / С.Ф. Голов. К. : Лібра, 2003. 704 с.
11. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. Вип. 2. С. 77-83.

12. Дієсперов В. С. Продуктивність сільськогосподарської праці : монографія / В. С. Дієсперов К. : ННЦ ІАЕ, 2006. 274 с.
13. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. М. : Аудит, 1994. С. 34.
14. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В.П. Завгородній, В.Я. Савченко. 2-ге вид. К. : Фірма «ДІКсі», 1997. 832 с.
15. Загорова А. С. Роль та місце управління витратами і собівартістю в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств. Вісник Сумського національного аграрного університету. 2012. № 11 (54). С. 82-84.
16. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко ; 3-тє вид., випр. та доп. К.: Знання, КОО, 2000. 587 с.
17. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. М. : Финансы, 1974. 159 с.
18. Іващенко В. И. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посібник для студентів економічних спеціальностей / В. И. Іващенко. К.: НІЧЛАВА, 2001. 204 с.
19. Ільєнко Н. Собівартість продукції та порядок її формування. Довідник економіста. 2005. № 1. С. 49–52
20. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку. Вісник Закарпатського державного університету. 2016. С. 1-12. URL :http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/29.htm (дата звернення: 22.02.2021).
21. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2018. Випуск 25. С. 841-846.
22. Кудирко О. Особливості аудиту собівартості сільськогосподарської продукції. Вісник Вінницького торговельно-економічний інституту КНТЕУ. URL: http://www.rusnauka.com/19_AND_2013/Economics/7_142333.doc (дата звернення: 12.03.2021)

23. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб / Г. І. Купалова. К.: Знання, 2008. 639 с.
24. Лисенко Л. М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2015. вип. 27. С. 234-245.
25. Макаренко А. П., Хайло Г. С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 68-75.
26. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. : в 2 т. ; Пер. с англ. М. : Республика, 1992. 1040 с.
27. Максименко Д.В., Даниш Н.І. Аналіз резервів зниження собівартості продукції. Приазовський економічний вісник. 2019. Випуск 5(16). С. 351-355.
28. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945 (дата звернення: 22.02.2021).
29. Мних Е. В. Економічний аналіз: підручник для студентів вузів / Е. В. Мних. К.: Центр навчальної літератури, 2000. 412 с.
30. Мокроусова Т. О. Управління витратами підприємств машинобудування : автореф. дис. ...канд. екон. наук: (08.00.04) / Т. О. Мокроусова ; Інститут економіки промисловості НАН України. Д., 2007. 215 с.
31. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів] / Л.В. Нападовська ; 2-ге вид., доопрц. та доп. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. с. 64.
32. Настич В. Г. Зниження собівартості продукції як чинник підвищення стабільності підприємства. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2014. № 2(26). С. 87-91.
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів

України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 22.02.2021).

34. Огійчук М.Ф. Аудит: навч. посібник. 3-тє вид., переробл. і допов./ М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. К.: Алерта, 2016. 752 с.

35. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. М.: Финансы и статистика, 1987. 288 с.

36. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин. К.: УБС НБУ, 2008. 219с.

37. Пастернак О. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Випуск 5. С.1019-1024. URL : <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf> (дата звернення: 09.03.2021).

38. Петрик О.А. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік: дві думки провідних фахівців. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 2. С. 38.

39. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства [Текст]. Економічний аналіз : зб. наук, праць / Тернопільський національний економічний університет; ред кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. Том 13. С. 357-364.

40. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – Документ № 2755 – VI (чинний). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.02.2021)

41. Політична економія : [навч. посіб.] / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв [та ін.] ; за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. К. : КНЕУ, 2005. 508 с.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00> (дата звернення: 22.02.2021)

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Положення

від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.03.2021)

44. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання / П. Я. Попович: підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 365 с.

45. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України 2258-VIII, чинний, поточна редакція від 01.07.2020, підстава - 79-IX URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 03.03.2021)

46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV URL: www.zakon.nau.ua (дата звернення: 22.02.2021)

47. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 11.03.2021).

48. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

49. Сєкіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції. Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. 2014. № 2. С. 235-245.

50. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник ЖДТУ. Серія: «Економічні науки». 2009. Вип. 4 (50). С. 159-165.

51. Столяр Л.Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції : автореф. дис. . канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.Г. Столяр. К., 2013. 185 с.

52. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2007. № 20. С. 46-49.

53. Тіхонравова Ю. В. Особливості проведення аудиту прямих матеріальних затрат на виноробних підприємствах. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. Умань : 2013. 292 с.

54. Ткаль Я.С. Витрати на виробництво як економічна категорія та їх

регулювання при веденні бухгалтерського обліку. Вісник Сумського національного аграрного університету. 2012. С. 316-322.

55. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. К. : А.С.К., 1997. 512 с.

56. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. К.: Арлета, 2006. 1080 с.

57. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продаж. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9552/1/11.pdf> (дата звернення: 11.03.2021).

58. Труш В. Є. Управлінський облік : навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Степанович ; за ред. проф. В. Є. Труша. Київ : Кондор, 2007. 296 с.

59. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: Навч. Посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

60. Тютюнник В. Аудит витрат на виробництво продукції URL: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/272?view=material (дата звернення: 12.03.2021)

61. Фабричнов А.М. Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве: методологический аспект / А.М. Фабричнов. М. : Экономика, 1979. С. 125.

62. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2013. Вип. 1 (49). Економічні науки. С. 44-47.

63. Хмелюк А. В. Організація обліку витрат на виробництво металургійної продукції. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 3. Том 1. С. 112-116.

64. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; 10-е изд. ; пер. с англ. СПб. : Питер, 2005. 1008 с.

65. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат. Одеського національного політехнічного університету, м. Одеса. 2016. С. 99-102.

66. Чумаченко М. Г. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 3. С. 13-16.

67. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. М. : Финансы, 1971. с. 230.

68. Шпичак О. М. Нормативні витрати, ціни, баланси сільськогосподарської продукції в Україні та країнах світу / О. М. Шпичак, Ю. Я. Гапусенко. К. : ННЦ ІАЕ, 2006. 693 с.

69. Юровский Б.С. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции / Б.С. Юровский. Харьков : Консульт, 2005. 240 с.

70. Ярмоленко В.П. Собівартість – об'єктивна економічна категорія / В. П.Ярмоленко. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000. № 8. С. 8-13

ДОДАТКИ

Додаток А

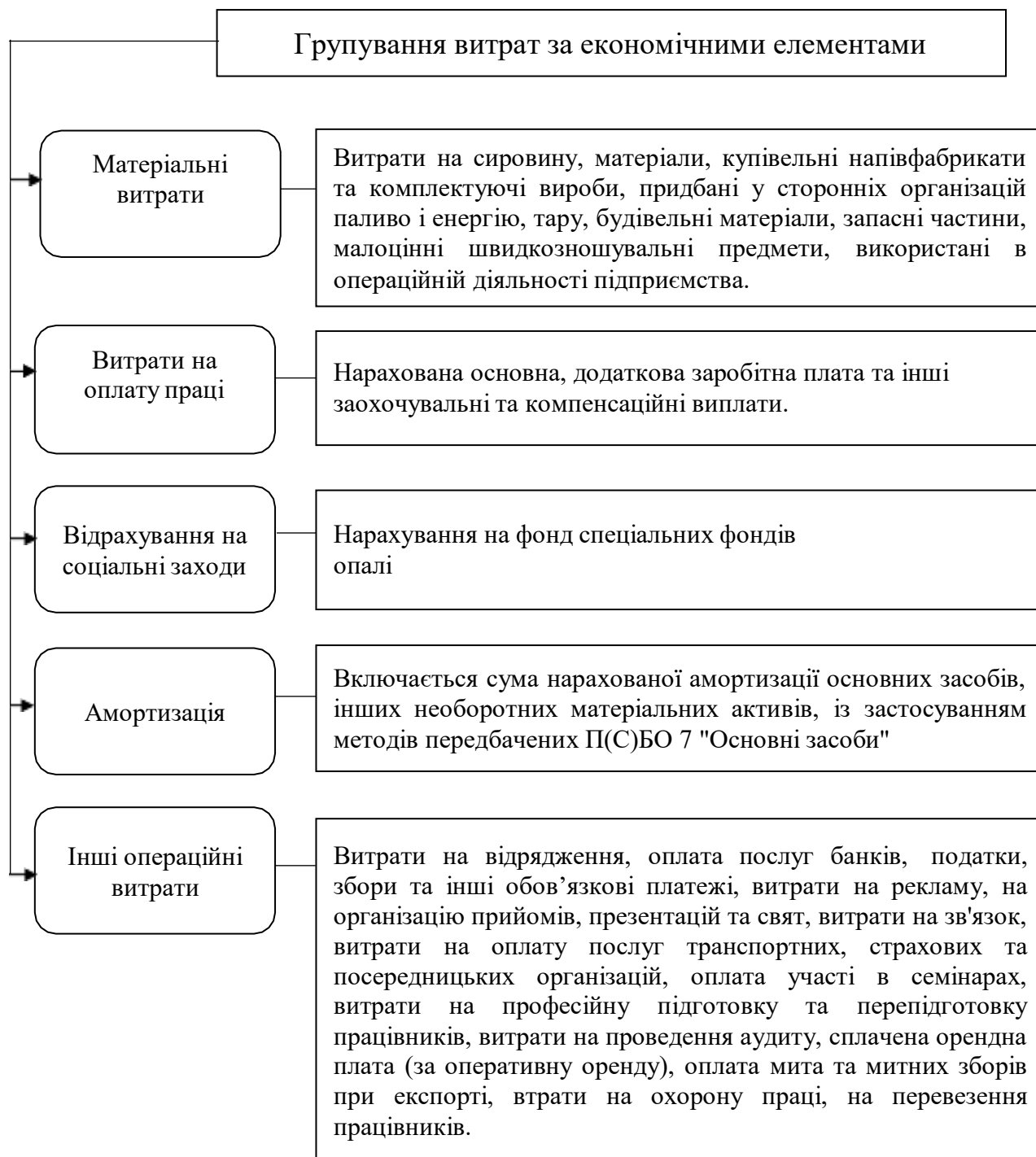
Систематизація витрат підприємства [59]

№п/п	Ознаки класифікації	Види витрат
1	2	3
1	За періодичністю виникнення	Одноразові Поточні
2	За центрами відповідальності (за місцями виникнення)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу
3	За єдністю (однорідністю) витрат	Одноелементні Комплексні
4	За доцільністю витрат	Продуктивні Непродуктивні
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні Постійні
6	За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі Непрямі
7	За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію Витрати періоду
8	За роллю в процесі виробництва	Виробничі Позавиробничі (комерційні)
9	За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції

Систематизація витрат підприємства за видами діяльності [57]

Вид діяльності	Витрати
1	2
<i>Звичайна діяльність</i>	
Операційна діяльність	Основна діяльність
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Адміністративні витрати
	Загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно- управлінського персоналу
	Витрати на збут
	Витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, витрати на маркетинг
	Інші операційні витрати
	Витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи, пені, неустойки, безнадійні борги
Фінансова діяльність	Витрати (втрати від участі в капіталі)
	Збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
	Фінансові витрати
	Витрати на відсотки (з кредитів отриманих, облігацій, фінан.оренди)
Інша діяльність	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від курсових різниць

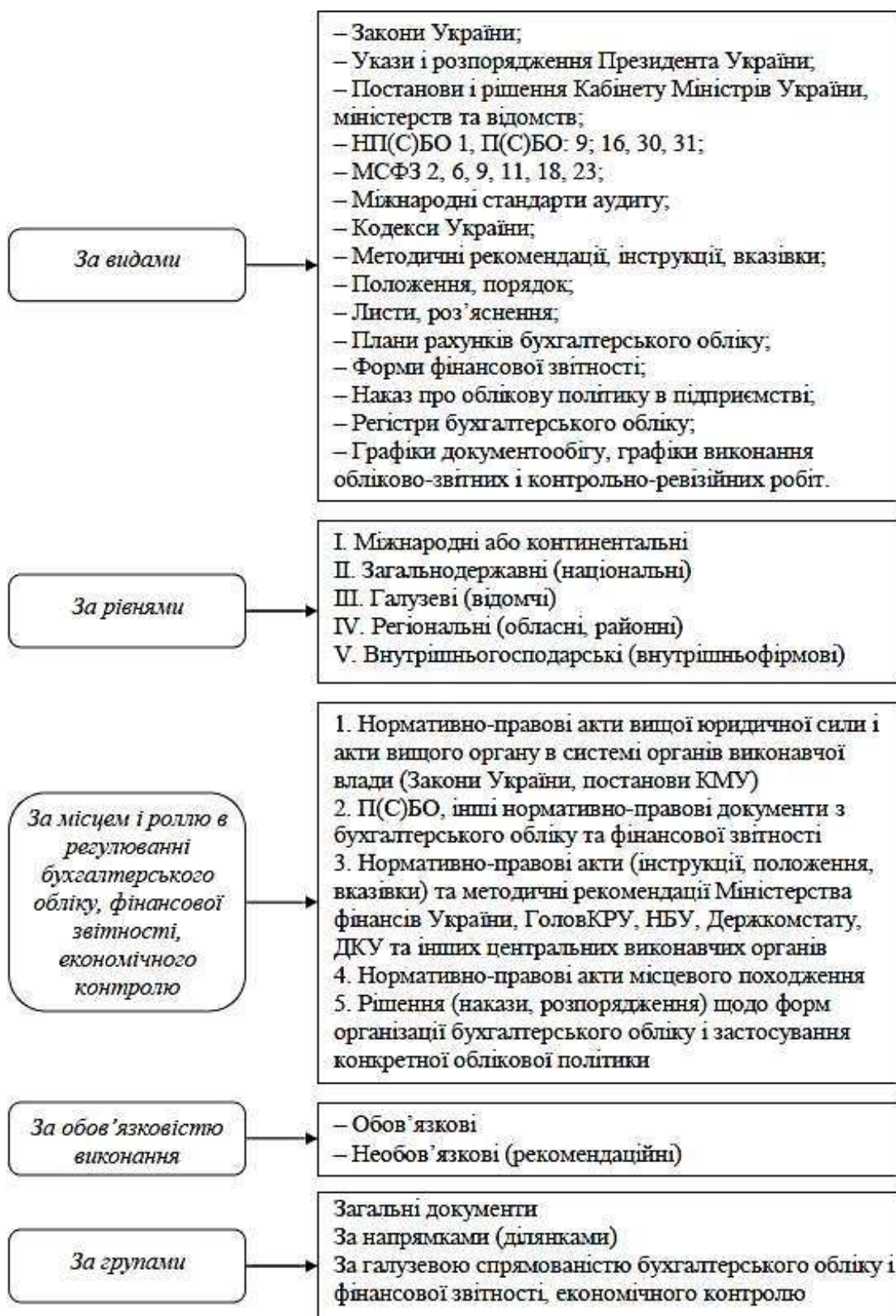
Групування витрат за економічними елементами



Класифікація витрат за порядком формування фінансового результату

Групи витрат	Характеристика витрат	Склад витрат
1. Витрати на виробництво продукції	Витрати, які включаються до собівартості реалізованої продукції	Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці робітників, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати
2. Операційні витрати	Витрати операційної діяльності підприємства	Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги, втрати від знецінення запасів, визнані економічні санкції тощо)
3. Фінансові витрати	Витрати на здійснення діяльності, яка призводить до змін обсягу і структури власного та позикового капіталу підприємства	Витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитами банків, з випуском, зберіганням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами небанківського кредитування підприємств, відсотків за фінансовим лізингом
4. Втрати від участі в капіталі	Втрати від зменшення вартості інвестицій, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, облік яких ведеться за методом участі у капіталі	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій у дочірні підприємства
5. Інші витрати	Витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом чи реалізацією основної продукції, а також витрати страхової діяльності	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, уцінка необоротних активів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць, виплати страхових сум та страхового відшкодування тощо
6. Надзвичайні витрати	Втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та щодо яких не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді	Втрати від стихійного лиха, від технічних катастроф чи аварій, інші надзвичайні витрати

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат виробництва [30]



КАЛУСЬКИЙ КОМБІНАТ
ХЛІБОПРОДУКТІВ





**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
"КАЛУСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ"**

код ЄДРПОУ 31967407

77300, м. Калуш, Івано-Франківської обл., вул. Ст.Бандери 102 а

тел/факс: (03472) 6-30-89, 6-32-13, 6-31-97

індивідуальний податковий № 319674009069

E-mail : office@ukraineflour.com.ua

16 березня 2018 року

№ 21

НАКАЗ

Про організацію бухгалтерського обліку
та облікову політику підприємства

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-XIV та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, з метою дотримання підприємством єдиної методики та підходів до відображення господарських операцій та складання фінансової звітності,

НАКАЗУЮ:

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій користуватися національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством фінансів України.
2. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером.
 - 2.1. Кількісний склад бухгалтерської служби визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства.
 - 2.2. Права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом про бухгалтерський облік, цим наказом та затвердженими посадовими інструкціями.
 - 2.3. Розпорядження головного бухгалтера, які стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими для виконання усіма структурними підрозділами й усіма працівниками підприємства.
 - 2.4. Цим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах.
 - 2.5. Обов'язок щодо складання фінансової звітності та іншої звітності на вимогу засновників (учасників) товариства, органів статистики покласти на головного бухгалтера.
3. Застосовувати на підприємстві автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С:Бухгалтерія. Відповідальність за відповідність реєстрів обліку,

порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації, передбачених цією комп'ютерною програмою, вимогам законодавства, покладається на головного бухгалтера.

4. Установити архів підприємства місцем зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, так і на інших носіях інформації. Строки зберігання документів встановлюються відповідно до законодавства.

5. Затвердити розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (*затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.12.99 р. №291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591)*) робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків (додаток №1 до наказу).

6. Установити вартісну межу для малоцінних необоротних матеріальних активів (зі строком корисного використання понад рік) – 6000,00 грн.

7. Для основних засобів активом, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та їхньої ліквідаційної вартості створити постійно діючу комісію в складі:

- Яцук Л.Я.
- Жекало Д.Д.
- Небор С.А.

Встановлення строку корисного використання об'єкта оформлювати окремим наказом по підприємству в місяці визнання об'єкта активом.

8. Нараховувати амортизацію з використанням наступних методів:

- основних засобів – прямолінійний метод;
- нематеріальних активів – прямолінійний метод;

9. Переоцінка основних засобів за справедливою вартістю на дату балансу не проводиться

10. Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати кожне їхнє найменування.

11. Транспортно – заготівельні витрати включаються до первісної вартості запасів без узагальнення таких витрат на окремому субрахунку.

12. Застосовувати при вибутті запасів метод перших за часом надходжень запасів (ФІФО).

13. Створювати резерв забезпечення на виплату відпусток працівникам підприємства. Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

13.1. Річний фонд оплати праці визначається згідно із затвердженим штатним розписом підприємства шляхом множення загальної суми місячного фонду оплати праці на 12 місяців.

13.2. Річна планова сума на оплату відпусток визначається розрахунково шляхом ділення річного фонду оплати праці на кількість календарних днів у

році за мінусом святкових та неробочих днів, встановлених ст.. 73 Кодексу законів про працю, з подальшим множенням частки на 26 днів.

14. Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати в обліку за курсом, визначеним у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції.

15. Розрахунок курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу та дату операції проводити в межах господарської операції.

16. У разі проведення операції у звітному періоді та відсутності на дату складання фінансової звітності первинних документів, які її підтверджують, відображати таку операцію за розрахунковою сумою на основі бухгалтерської довідки. При цьому для визначення суми за запізнілими первинними документами:

- за витратами на електроенергію, водопостачання та водовідведення, газ та теплову енергію – розраховувати як середнє арифметичне відповідних витрат за попередні 6 місяців;
- за витратами на зв'язок – розраховувати як середнє арифметичне витрат на зв'язок за послугами оператора, документи від якого не надійшли вчасно, за останні 6 місяців;

17. Контроль за виконанням цього наказу покласти на головного бухгалтера товариства.

Додатки:

- Додаток №1. Робочий план рахунків.

Директор ТОВ «Калуський КХП»



Олексюк І.С.

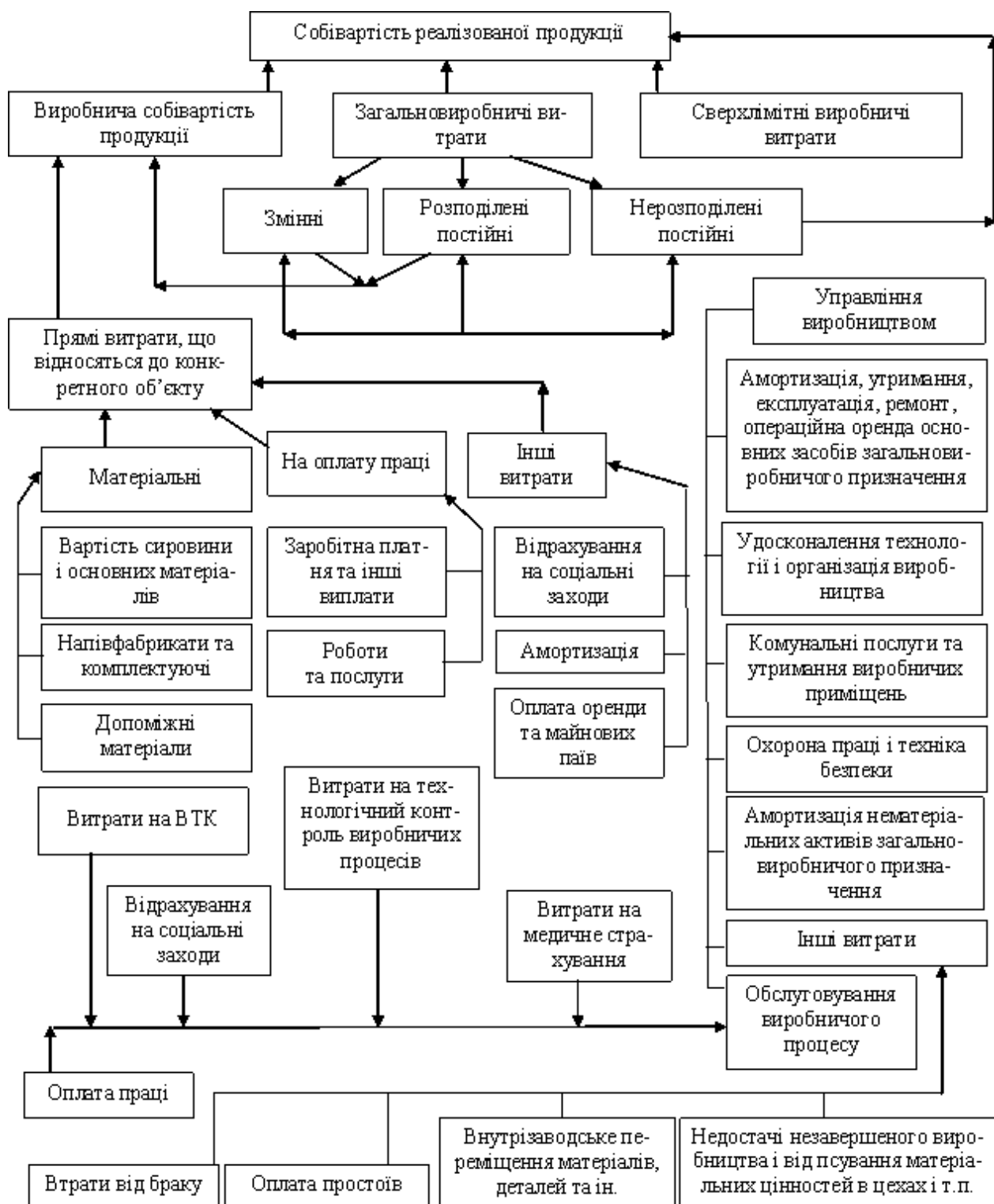
Із наказом ознайомлені:

Яцук Л.Я
Небор С.А.
Жекало Д.Д.

**Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, які ТОВ
«Калуський» КХП формує в процесі обліку виробничих витрат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено на початок поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	Борошно пшеничне вищого сорту	231	—	530 185
	Борошно пшеничне 1 сорту	232	—	610 030
2	Нараховано протягом місяця прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом:			
	Борошно пшеничне вищого сорту	231	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	7 200 000
	Борошно пшеничне 1 сорту	232	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	8 500 000
3	Нараховано протягом місяця змінні загальновиробничі витрати	911	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	1 900 000
4	Нараховано протягом місяця постійні загальновиробничі витрати	912	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	1 050 000
5	Включено змінні загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	Борошно пшеничне вищого сорту	231	911	872 100
	Борошно пшеничне 1 сорту	232	911	1 027 900
6	Включено постійні розподілені загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	Борошно пшеничне вищого сорту	231	912	360 315
	Борошно пшеничне 1 сорту	232	912	424 685
7	Включено постійні нерозподілені загальновиробничі витрати до собівартості реалізованої продукції	901	912	265 000
8	Передано випущену протягом місяця готову продукцію на склад:			
	Борошно пшеничне вищого сорту	261	231	8 450 000
	Борошно пшеничне 1 сорту	262	232	9 939 000
9	Відображено на кінець поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	Борошно пшеничне 1 сорту	231	—	512 600
	Борошно пшеничне вищого сорту	232	—	623 615

Процес управління витратами та формування собівартості



Фінансова звітність ТОВ «Калуський КХП» за 2018 р.

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство	Дата(рік,місяць,число)	Коди
Товариство з обмеженою відповідальністю "Калуський комбінат хлібопродуктів"	за ЄДРПОУ	2019 01 0
Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА	за КОАТУУ	31967407
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	2610400000
Вид економічної діяльності Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості	за КВЕД	240
Середня кількість працівників, осіб 141		10.61
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком		
Адреса, телефон вулиця Степана Бандери, буд. 102, корпус А, м. КАЛУШ, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 77300		63213

1.Баланс на 31 грудня 2018 р.

Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	7 429,4	8 012,6
Основні засоби	1010	53 260,2	57 008,0
первісна вартість	1011	90 871,0	95 562,2
знос	1012	(37 610,8)	(38 554,2)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	741,8	741,8
Усього за розділом I	1095	61 431,4	65 762,4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	21 968,1	28 939,8
у тому числі готова продукція	1103	8 909,2	6 122,3
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	15 481,9	22 204,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	4 806,8	1 036,6
у тому числі з податку на прибуток	1136	119,9	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	23,3	46,9
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	901,7	825,3
Витрати майбутніх періодів	1170	743,4	3 076,7
Інші оборотні активи	1190	224,1	290,4
Усього за розділом II	1195	44 149,3	54 420,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	105 580,7	120 182,7

Продовження Додатку Л.1

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	10 000,0	18 000,0
Додатковий капітал	1410	40 282,6	39 979,4
Резервний капітал	1415	9,6	4 500,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5 730,0	1 778,2
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	56 022,2	64 257,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	71,3	259,2
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	22 919,0	36 000,0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	7 777,7	9 180,6
розрахунками з бюджетом	1620	84,7	202,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	113,5
розрахунками зі страхування	1625	45,5	55,9
розрахунками з оплати праці	1630	225,7	274,4
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	18 434,6	9 952,9
Усього за розділом III	1695	49 487,2	55 665,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	105 580,7	120 182,7

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2018

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	156 908,2	111 782,1
Інші операційні доходи	2120	530,0	12 450,4
Інші доходи	2240	1 922,9	2 541,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	159 361,1	126 773,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(143 189,5)	(99 030,7)
Інші операційні витрати	2180	(8 321,6)	(22 094,8)
Інші витрати	2270	(6 129,9)	(3 219,6)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(157 641,0)	(124 345,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	1 720,1	2 428,4
Податок на прибуток	2300	(309,6)	(437,1)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	1 410,5	1 991,3



Олександр Ігор Степанович
(ініціали, прізвище)
Небор Світлана Анатоліївна
(ініціали, прізвище)

Фінансова звітність ТОВ «Калуський КХП» за 2019 р.

Додаток І
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 5 розділу І)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Дата (рік, місяць, число)	Коди		
		2020	01	01
Товариство з обмеженою відповідальністю "Калуський комбінат хлібопродуктів"	за ЄДРНОУ	31967407		
Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА	за КОАТУУ	2610400000		
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості	за КВЕД	10.61		
Середня кількість працівників, осіб 158				
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон: вулиця Степана Бандери, буд. 102, корпус А, м. КАЛУШ, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 77300		63213		

І. Баланс на 31 грудня 2019 р.

Актив		Форма № 1-м	Код за ДКУД	1801006
	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду	
I	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	-	12,7	
первісна вартість	1001	7,9	25,8	
накопичена амортизація	1002	(7,9)	(13,1)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	8 012,6	2 182,6	
Основні засоби :	1010	57 008,0	62 531,8	
первісна вартість	1011	95 554,3	103 337,7	
знос	1012	(38 546,3)	(40 805,9)	
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-	
Інші необоротні активи	1090	741,8	741,8	
Усього за розділом I	1095	65 762,4	65 468,9	
II. Оборотні активи				
Запаси :	1100	26 939,8	37 048,3	
у тому числі готова продукція	1103	6 122,3	17 320,3	
Поточні біологічні активи	1110	-	-	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	22 204,6	25 346,7	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	1 036,6	240,7	
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	46,9	68,5	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	825,3	1 370,9	
Витрати майбутніх періодів	1170	3 076,7	2 034,0	
Інші оборотні активи	1190	290,4	47,6	
Усього за розділом II	1195	54 420,3	66 156,9	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-	
Баланс	1300	120 182,7	131 625,8	

Продовження Додатку Л.2

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	18 000,0	20 000,0
Додатковий капітал	1410	39 979,4	39 882,4
Резервний капітал	1415	4 500,0	4 500,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 778,2	1 761,7
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	64 257,6	66 144,1
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	259,2	1 016,6
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	36 000,0	36 000,0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	9 180,6	15 722,5
розрахунками з бюджетом	1620	202,1	246,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	113,5	111,3
розрахунками зі страхування	1625	55,9	71,4
розрахунками з оплати праці	1630	274,4	319,6
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	9 952,9	12 105,5
Усього за розділом III	1695	55 665,9	64 465,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	120 182,7	131 625,8

2. Звіт про фінансові результати

за Рік 2019 р.

		Форма № 2-м	Код за ДКУД	1801007
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	
1	2	3	4	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	157 662,3	156 908,2	
Інші операційні доходи	2120	3 700,5	530,0	
Інші доходи	2240	928,8	1 922,9	
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	162 291,6	159 361,1	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(141 106,6)	(143 189,5)	
Інші операційні витрати	2180	(11 557,5)	(8 321,6)	
Інші витрати	2270	(7 133,0)	(6 129,9)	
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(159 797,1)	(157 641,0)	
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	2 494,5	1 720,1	
Податок на прибуток	2300	(449,0)	(309,6)	
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	2 045,5	1 410,5	

Керівник

Головний бухгалтер



Олексюк Ігор Степанович

(ініціали, прізвище)

Небор Світлана Анатоліївна

(ініціали, прізвище)

**Система оціночних показників, які пропонуються для оцінки
ефективності витрат**

Показник	Методика розрахунку показника
1	2
1. Загальні операційні витрати на 1 грн. операційних доходів	Загальні операційні витрати Чистий дохід + інші операційні доходи
1.1. Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) Чистий дохід + інші операційні доходи
1.2. Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	Адміністративні витрати (рах. 92) Чистий дохід + інші операційні доходи
1.3. Коефіцієнт питомих витрат на збут	Витрати на збут (рах. 93) Чистий дохід + інші операційні доходи
1.4. Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	Інші операційні витрати (рах. 94) Чистий дохід + інші операційні доходи
2. Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від звичайної діяльності	Загальні витрати від звичайної діяльності (рах. 90 + 92 + 93 + 94 + 95 + 96 + 97) Загальні доходи від звичайної діяльності (рах. 70 + 71 + 72 + 74)
2.1. Коефіцієнт питомих операційних витрат	Операційні витрати Загальні доходи від звичайної діяльності
2.2. Коефіцієнт питомих витрат від участі в капіталі	Витрати від участі в капіталі (рах. 96) Загальні доходи від звичайної діяльності
2.3. Коефіцієнт питомих фінансових витрат	Фінансові витрати (рах. 95) Загальні доходи від звичайної діяльності
2.4. Коефіцієнт окупності інших витрат	Інші витрати (рах. 97) Загальні доходи від звичайної діяльності
3. Витрати на 1 грн. доходів від іншої операційної діяльності	Витрати від іншої операційної діяльності (рах. 4) Доходи від іншої операційної діяльності (рах. 71)
4. Витрати на 1 грн. доходів від іншої звичайної діяльності	Інші витрати (рах. 97) Інші доходи (рах. 74)
Інші витрати на 1 грн. інших доходів	
7. Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90) Чистий дохід (рах. 70)
8. Частка постійних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати (рах. 92) + Витрати на збут (рах. 93) Валовий прибуток
8.1. Рівень адміністративних витрат у валовому прибутку	Адміністративні витрати (рах. 92) Валовий прибуток
8.2. Рівень збутових витрат у валовому прибутку	Витрати на збут (рах. 93) Валовий прибуток
9. Рентабельність основної діяльності	Валовий прибуток Собівартість реалізованої продукції (рах. 90)
10. Рентабельність операційної діяльності	Прибутки від операційної діяльності Загальні операційні витрати

Продовження ДодаткуМ

1	2
11. Рентабельність звичайної діяльності	Прибутки від звичайної діяльності Загальні витрати звичайної діяльності
12. Податкове навантаження	Податок на прибуток Фінансові результат від звичайної діяльності до оподаткування
13. Питомі витрати на податок на прибуток	Податок на прибуток Загальні витрати звичайної діяльності
14. Чиста рентабельність	Чистий прибуток Загальні витрати від звичайної діяльності
15. Рівень витрат звичайної діяльності на 1 працівника	Загальні витрати звичайної діяльності Середньоспикова чисельність працівників, всього

Анкета перевірки витрат на виробництво і собівартості продукції

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього контролю
		так	ні	інф. відс утня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?				
2.	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?				
3.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?				
4.	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?				
5.	Чи були виявлені аудиторами порушення?				
6.	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?				
7.	Застосування облікових регістрів: - рекомендовані; - із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)				
8.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?				
9.	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку виробничої собівартості продукції?				
10.	Чи були у звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?				
11.	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?				
12.	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?				
13.	Чи ведеться аналітичний облік: - за видами виробництва; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності; - за статтями витрат і групами або видами продукції?				
14.	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?				
15.	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат?				
16.	Чи відповідає відображення на рахунку 23 «Виробництво» витрат на виробництво вимогам П(с)БО 16: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; інших прямих витрат; виробничих накладних витрат і втрат від браку продукції?				
17.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?				
18.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?				

Програма аудиту витрат на виробництво продукції

№	Аудиторські процедури	Мета та якість	Задачі	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	ПІБ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду	Впевнитись у правильності формування залишків незавершеного виробництва на початок періоду (А, Б, І)	1. Перевірка відповідності залишків незавершеного виробництва на початок періоду	Баланс, Журнал 5, Головна книга	Документальний, арифметичний	ВВ-1.1		
			2. Перевірка повноти та правильності формування залишків на початок періоду шляхом перевірки залишків на кінець попереднього періоду	Баланс	Документальний, зіставлення, арифметичний	ВВ-1.2		
2	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Упевнитись у правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво (А, Б, Г, Є)	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку	Документальний	ВВ-2		

				робочого часу, довідки бухгалтерії, розрахунки амортизації, рахунки, акти виконаних робіт, відомості розподілу загально- виробничих витрат, акти про брак				
3	Перевірка правильності відображених інформації про витрати, що складають собівартість продукції	Впевнитись у правильності відображення інформації про витрат, що складають собівартість продукції (А, Б, Г, Д)	1.Перевірка правильності та повноти формування матеріальних витрат	Лімітно-забірні картки, накладні- вимоги на відпуск (внутрішні переміщення) матеріалів	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.1, ВВ-3.2		
			2.Перевірка правильності та повноти формування витрат на оплату праці	Розрахунково- платіжні відомості, табелі обліку робочого часу	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.3		
			3. Перевірка правильності та повноти формування відрахувань на соціальні заходи	Розрахунково- платіжні відомості, довідки бухгалтерії	Арифметичним, зіставлення	ВВ-3.4		
			4. Перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань	Розрахунки амортизації, довідки бухгалтерії. Наказ про облікову політику	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.5		
			5. Перевірка правильності та повноти	Рахунки, акти виконаних робіт	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3. 6		

			формування інших витрат					
4	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Впевнитись у правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції (А, Г». Г)	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Акт и про брак, розрахунок втрат від браку	Арифметичний, зіставлення	ВВ-4		
5	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Впевнитись у правильності розподілу загальновиробничих витрат (Б, Д)	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Відомість розподілу загальновиробничих витрат	Документальний, арифметичний	ВВ-5		
6	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Впевнитись у правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг) (Б,Є)	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Калькуляція	Аналітичний, документальний	ВВ-6		
7	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Впевнитись у правильності розрахунку виробничої собівартості продукції (Б, Г, Д,Є)	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Калькуляція	Арифметичний	ВВ-7		
8	Оцінка правильності формування собівартості продукції по	Впевнитись у правильності формування собівартості продукції по об'єктам	Перевірка правильності формування собівартості продукції по	Розрахунок по кожному виду продукції	Арифметичний, зіставлення	ПВ-8		

	об'єктам калькулювання	калькулювання (А. Б. Г)	об'єктам калькулювання					
9.	Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Впевнитись в обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції (Б, Д)	Перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Визначення доцільності обраного методу калькулювання	Зіставлення, доку ментальний	ВВ-9		
10	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції (Б, Г)	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Лімітно-забірні картки, розрахунково-платіжні відомості довідки бухгалтерії, розрахунок нарахування амортизації	Документальний, зіставлення	ВВ-10		
11	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах. Головні книзі, Звітності	Впевнитись у відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності (Г, Д, С)	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах. Головні книзі, звітності	Журнал 5, Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», відомості аналітичного обліку витрат на виробництво. Баланс	Документальний. зіставлення, арифметичний	ВВ-11		

Робочі документи аудитора

Робочий документ аудитора ВВ-1.1 – Перевірка відповідності залишків незавершеного виробництва на початок звітного періоду

№ з/п	Дата	Головна книга, грн.	Баланс, грн.	Журнал №5, грн.	Відхилення Головної книги від Балансу, грн.	Відхилення Головної книги від Журналу №5, грн.
1	2	3	4	5	6	7

Робочий документ аудитора ВВ-1.2 – Перевірка повноти та правильності формування залишків незавершеного виробництва на початок звітного періоду

№ з/п	Показники	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення (+/-)
		На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	
1	2	3	4	5	6	7
1	Залишок у фінансовій звітності (Баланс) - рядок 1102 «Незавершене виробництво», грн.					

Робочий документ аудитора ВВ-3.1 –Перевірка правильності та повноти формування матеріальних витрат

Матеріали	Норма матеріалів на одиницю продукції (ліміт)	Кількість матеріалів, відпущених у виробництво (згідно з лімітно-забірною карткою)	Відхилення	Причини відхилень	Примітки аудитора
1	2	3	4	5	6

Робочий документ аудитора ВВ-3.2 – Перевірка правильності розрахунку собівартості матеріалів, списаних на виробництво

№	Показник	За даними підприємства			За даними перевірки		ЭКИ	Відхилення
		Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Залишок матеріалів на початок місяця							
2.	Придбано за місяць:							
3.	Разом							
4.	Списано матеріали на виробництво							
5.	Залишок матеріалів на кінець місяця							

Робочий документ аудитора ВВ-3.3 – Перевірка правильності та повноти формування витрат на оплату праці

Кількість фактично відпрацьованих годин	Година тарифна ставка	Розрахунок суми заробітної плати	Відхилення (за даними проведеної перевірки)
1	2	3	4

Робочий документ аудитора ВВ-3.4 – Перевірка правильності та повноти формування відрахувань на соціальні заходи

№	Показник	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4	5
1.	База нарахування ЄСВ			
2.	Ставка ЄСВ			
3.	Розрахунок			
4.	Сума нарахованого ЄСВ в обліку			

Робочий документ аудитора ВВ-3.5 – Перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань

Метод амортизації згідно з прийнятою обліковою політикою підприємства	Період	Первинна вартість 03	Ліквідаційна вартість 03	Строк корисного використання 03	Розрахунок суми амортизаційних відрахувань	Місячна сума амортизації	Відхилення за даними аудиту
1	2	3	4	5	6	7	8

Робочий документ аудитора ВВ-5 – Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат

№	Показник	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4	5
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години			
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, з них: -змінні; -постійні			
3	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години			

4	Фактичні загальновиробничі витрати, у тому числі: -змінні; -постійні: 1) постійні розподілені; 2) постійні нерозподілені			
5	Включення загальновиробничих витрат до витрат на виробництво продукції, грн.			
6	Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізації, грн.			

Робочий документ аудитора ВВ-6 – Перевірка складу статей виробничої собівартості продукції

№ з/п	Статті	Сума, грн.		Відхилення	Причини відхилення
		За даними бухгалтерського обліку	За даними аудиту		
1	2	3	4	5	6
1	Прямі матеріальні витрати: -сировина та матеріали; -паливо; -купівельні напівфабрикати; -інші матеріали				
2	Прямі витрати на оплату праці: -заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві; -інші виплати працівникам				
3	Інші прямі витрати: -відрахування на соціальні заходи; -амортизація виробничого обладнання; -втрати від браку				
4	Загальновиробничі витрати: -витрати на управління виробництвом; -витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; -амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; -витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища				

Робочий документ аудитора ВВ-7 – Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції

№	Стаття калькуляції	Сума, грн.		Відхилення
		За даними підприємства	За даними аудиту	
1	2	3	4	5
1.	Задано у виробництво			
2.	Зворотні відходи			
3.	Брак			
4.	Задано за вирахуванням відходів та браку			
5.	Витрати по переділу			
6.	Виробнича собівартість продукції			

Робочий документ аудитора ВВ-8 – Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання

№	Статті виробничої собівартості	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення	
		Продукція А	Продукція Б	Продукція А	Продукція Б	Продукція А	Продукція Б
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Прямі матеріали						
2.	Прямі витрати на оплату праці						
3.	Нарахування на заробітну плату						
4.	Амортизація						
5.	Непрямі витрати (розподіл відносно обраної бази)						
6.	Виробнича собівартість						

Робочий документ аудитора ВВ-9 – Перевірка обґрунтованості методу калькулювання продукції

№ з/п	Показник	За даними підприємства	Примітки аудитора
1	2	3	4
1.	Розрахунок фактичної собівартості продукції		
2.	Тип виробництва		
3.	Об'єкт калькулювання		
4.	Обраний метод калькулювання відповідно до Наказу про облікову політику		