

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

- 1.1. Сутність поняття «витрати» в сучасних умовах
- 1.2. Класифікація витрат підприємства
- 1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та економічного аналізу прямих витрат виробництва

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «МУСТАНГ»

- 2.1. Первинний облік прямих витрат виробництва на підприємстві
- 2.2. Синтетичний та аналітичний облік прямих витрат виробництва на підприємстві
- 2.3. Відображення прямих витрат виробництва в фінансовій звітності підприємства

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «МУСТАНГ»

- 3.1. Методика економічного аналізу прямих витрат виробництва на підприємстві
- 3.2. Особливості аудиту прямих витрат виробництва на підприємстві
- 3.3. Напрями удосконалення обліково-аналітичного та аудиторського забезпечення прямих витрат виробництва на підприємстві

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Сучасний стан економіки України потребує загального удосконалення організації виробництва, обліку, аналізу та аудиту. Особливо актуально це для промислових підприємств, переважаюча частина яких у даний час працює неефективно. Однією з основних причин такого становища є низька ефективність системи управління витратами на виробництво і реалізацію продукції.

В умовах складності, багатогранності та динамізму сучасного підприємницького середовища собівартість продукції стає найважливішим об'єктом управління та контролю. У ній як у синтетичному показнику відбиваються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства: рівень використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, якість роботи окремих працівників і керівництва в цілому.

Визначення собівартості необхідно з багатьох причин, у тому числі для визначення рентабельності окремих видів продукції й виробництва в цілому, визначення оптових цін на продукцію, здійснення внутрішньовиробничого планування. Собівартість продукції – один із основних факторів формування прибутку. Якщо вона підвищилася, то за інших рівних умов розмір прибутку за цей період обов'язково зменшиться за рахунок цього фактора на таку ж величину. Між розмірами величини прибутку й собівартістю існує зворотно-функціональна залежність.

Положенням про склад витрат визначено, що собівартість продукції являє собою вартісну оцінку використаних у процесі виробництва ресурсів, що потребує удосконалення методів нормування, планування, аналізу, обліку і контролю витрат на виробництво продукції. У зв'язку з цим удосконалення всіх етапів управління витратами набуває особливого значення як база

економічних методів управління підприємством у цілому і його підрозділами. Від рівня та динаміки цього показника, що характеризує виробництво залежить ефективність формування національного доходу на рівні держави загалом.

Оптимізація витрат дозволить істотно знизити собівартість продукції і підвищити конкурентоздатність підприємства в цілому. Особливого значення визначення витрат набуває на етапі відтворення потужності, що потребує як капітальних, так і поточних витрат.

Водночас, глобалізація та ускладнення економічної діяльності вимагають інтенсивності дій, широкого та швидкого інформаційного забезпечення її учасників, що пояснює необхідність аудиту як незалежної форми контролю.

Наслідком процесу вивчення та вирішення цього питання стала поява досить великої кількості робіт, присвячених питанням аналізу, обліку, планування, контролю собівартості, починаючи з робіт класиків і закінчуючи сучасними роботами українських науковців С. Ф. Голова, М. Г. Чумаченко, С. Ф. Покропивного, Г. Г. Кірейцева, І. Ф. Бутинця, Є. В. Мних, В. О. Меца, В. М. Іваненко, М. І. Горбатов, А. В. Череп та ін.

Необхідно відмітити, що автори більшою мірою звертають увагу на облік та управління собівартістю, а питання аудиту розкривається недостатньо, в той час як ефективність аудиторської діяльності визначається саме цими засадами аудиту. То ж питання аудиту собівартості залишаються недослідженими.

Важливість зазначених проблем та необхідність їх теоретичного дослідження й практичного обґрунтування обумовили вибір теми магістерської роботи і вказують на її актуальність.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування і розробка напрямів удосконалення обліково-аналітичного та аудиторського забезпечення прямих витрат виробництва на підприємстві.

Для виконання поставленої мети в роботі вирішені наступні завдання:

уточнити сутність поняття «витрати» в сучасних умовах;
узагальнити класифікацію витрат підприємства;
систематизувати нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та економічного аналізу прямих витрат виробництва;
дослідити первинний облік прямих витрат виробництва на підприємстві;
вивчити синтетичний та аналітичний облік прямих витрат виробництва на підприємстві;
узагальнити відображення прямих витрат виробництва в фінансовій звітності підприємства;
систематизувати методiku економічного аналізу прямих витрат виробництва на підприємстві;
обґрунтувати особливості аудиту прямих витрат виробництва на підприємстві;
розробити напрями удосконалення обліково-аналітичного та аудиторського забезпечення прямих витрат виробництва на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та аудиту витрат підприємства.

Предметом дослідження є теорія, практика організації обліку калькулювання собівартості продукції на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною, практичною основою магістерської роботи є сучасна економічна теорія аудиту, загальні принципи та методи його організації. В процесі дослідження використовувався системний підхід щодо вивчення стану теорії і методології організації аудиту калькулювання собівартості продукції на підприємстві.

У залежності від вирішуваних завдань застосовувались відповідні методи як загальнонаукові: аналіз та синтез, індукція та дедукція, спостереження та співставлення, моделювання; так і специфічні, які використовуються при проведенні аудиту: обчислення, інвентаризація, опитування, зустрічна та взаємна перевірка, контрольне злічення, статистичні методи.

Практичне значення результатів дослідження полягає в можливості

використання теоретичних і практичних розробок, запропонованих в роботі, на підприємствах України, які дозволять підвищити ефективність її діяльності шляхом зменшення витрат і тим самим підвищення рентабельності продукції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Сутність поняття «витрати» в сучасних умовах

З історичним розвитком економіки та на різних етапах розвитку суспільства змінювалось і саме розуміння, трактування та значення витрат. Поняття «витрати» зародилося ще в XXVII ст. до н.е. Воно почало формуватися в стародавніх країнах, серед яких Вавілон, Греція, Єгипет. Зокрема, у Стародавньому Єгипті тоді почали застосовуватись кошториси, а також здійснювався контроль за їх виконанням, нормуванням [6].

Аналіз літературних джерел показав, що на сьогодні існує велика кількість поглядів на трактування сутності поняття витрати, що узагальнено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Погляди на трактування поняття «витрати» в науковій літературі та
нормативно-правових актах

Джерело	Трактування
1	2
Родіна О.В.	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток) [28, с. 43]
Дерій В.А.	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарськофінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами. [13]
Ткаченко Н.М., Гуріна Н. В.	Витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт. Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в

	результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [32]
Дідоренко Т.В.	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції [15]
Бланк И.А.	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції
Фаріон В. Я.	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу [34]
Якимович В.В.	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [40, с. 123]
Свиноус І.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [31]
Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	під витратами визначено зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	під витратами визначено зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

Як видно з даних таблиці 1.1., погляди на трактування поняття «витрати» достатньо різні, але їх можна згрупувати наступним чином:

Витрати як зменшення активів, або збільшення зобов'язань;

Витрати як вартість спожитих ресурсів;

При цьому варто зауважити, що трактування витрат як зменшення активів, або збільшення зобов'язань, на думку автора, відображає вже наслідок їх здійснення. Тому доцільніше трактувати витрати саме як вартісний вираз спожитих ресурсів всіх видів.

З урахуванням зазначеного, можна констатувати, що витрати – це сукупність спожитих ресурсів будь-якого типу, що має вартісний вираз та супроводжується зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань.

Отже, як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації виробничих витрат. Облік витрат у фінансовому напрямі здійснюється за економічними елементами.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати [25].

Таким чином, узагальнено економічну сутність витрат діяльності підприємства шляхом уточнення дефініції «витрати» та дослідження їх класифікації.

1.2. Класифікація витрат підприємства

Для забезпечення такої одноманітності конкретний склад витрат, віднесених на собівартість регламентується Типовими положеннями по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і іншими нормативними документами відповідно до законодавств України.

В укрупненому вигляді собівартість включає: витрати на підготовку виробництва; витрати, що виникають безпосередньо при виробництві продукції (включаючи витрати на управління); витрати на поточне

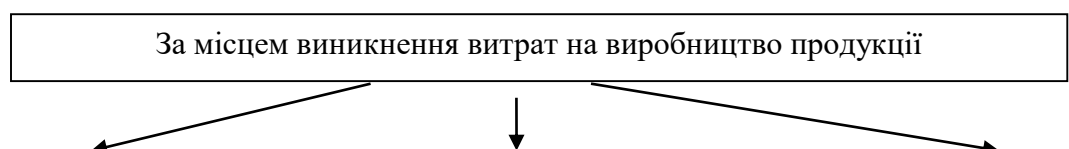
вдосконалення виробничого процесу і продукції, що випускається; витрати на поліпшення умов праці і техніку безпеки, на підвищення кваліфікацію працівників; витрати на реалізацію продукції.

Таким чином, показник собівартості показує, в що обходиться підприємству продукція, що випускається, оскільки в собівартість включаються перенесені на продукцію витрати минулої праці (амортизація основних фондів, вартість сировини, матеріалів, палива і інших матеріальних ресурсів і витрати на оплату праці працівників підприємства).

Неухильне зниження собівартості продукції, є важливим завданням промислового підприємства. Воно забезпечується не переривчастим зростанням продуктивності праці на базі технічного прогресу, раціональним використанням матеріальних ресурсів, не переривчастим вдосконаленням методів господарювання. Із збільшенням об'єму виробництва продукції боротьба за зниження собівартості набуває найбільш важливого значення і дає все більший економічний ефект.

Для кращого використання показників собівартості проводиться класифікація витрат в цілях систематизації безлічі дрібних, добових витрат і їх об'єднання в групи пристосовані для вирішення певних завдань (аналізу, калькуляції, контролю, аналізу і інших завдань).

Витрати виробництва - це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. (рис. 1.1).



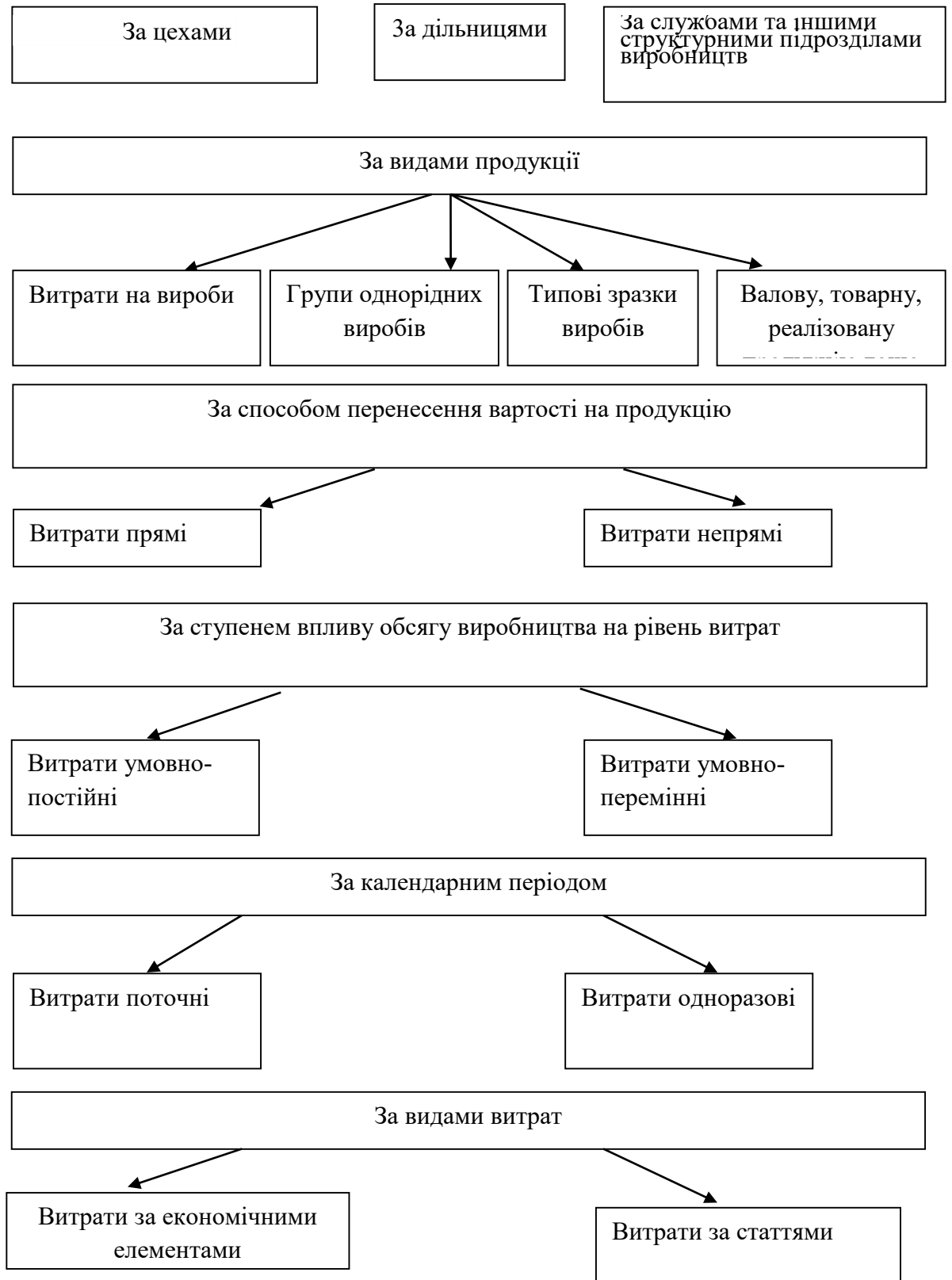


Рис. 1.1. Групування витрат виробництва продукції (робіт, послуг).

Операційні витрати - це витрати, що пов'язані з діяльністю по реалізації продукції та управлінням підприємством.

Вони характеризують витрати, що були у звітному періоді і безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції. Операційні витрати як правило поділяються на адміністративно-управлінські, витрати на збут та витрати, пов'язані з науково-дослідницькими й дослідно-конструкторськими роботами.

Валові витрати (згідно із Законом України [1]) - це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Перелік і склад калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається: вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних майнових паїв, амортизація тощо.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність з України" [14] і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку і

"Загальні вимоги до фінансової звітності" витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або зі збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться:

- а) витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:
 - списання сировини, матеріалів на виробництво (рах. №23 «Виробництво»), матеріалів для ремонту обладнання;
 - на адміністративні потреби;
 - витрати від знецінення запасів;
 - нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
 - нарахування амортизації;
 - списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
 - визнані економічні санкції-штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
 - нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати;

- б) витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:
 - заробітна плата;
 - податки, збори, обов'язкові платежі;
 - відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
 - транспортні витрати;
 - послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аналізорських);
 - оренди, витрат зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Особливістю нових стандартів є те, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відноситимуться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як

крадіжки, сплачені штрафи відноситимуться на рахунки обліку витрат, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань - зменшують прибуток (неоподаткований), а відповідно зменшують і власний капітал.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат.

Дані обліку витрат на виробництво продукції використовуються для визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва, для планово-економічних і аналітичних розрахунків.

За місцем виникнення витрати на виробництво продукції групуються за цехами, дільницями, службами й іншими адміністративно-відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Всі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальним замовленням) або груп однорідних виробів.

Витрати на виробництво продукції класифікуються за елементами і статтями калькуляції.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат.

Витрати за статтями калькуляції - це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництва.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, купівельні вироби і напівфабрикати тощо), що можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати створюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), котрі відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-перемінні та умовно-постійні.

До умовно-перемінних витрат належать витрати, абсолютний розмір яких збільшується із збільшенням обсягу випуску продукції та знижується з його зменшенням. До умовно-перемінних витрат належать витрати на сировину і матеріали, купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи, а також інші витрати. Умовно-постійні - це витрати, абсолютний розмір яких із збільшенням (зменшенням), випуску продукції істотно не змінюється. До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові. Поточні витрати, тобто постійні - це звичайні витрати, або витрати з періодичністю менше місяця. Одноразові витрати - це одноразові витрати або витрати, які здійснюються періодично (періодичність більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу. Витрати на переробку (виробництво) запасів включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні змінні виробничі накладні витрати.

Відповідно до Типового положення з планування, обліку і

калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 473 від 26 04 96 р., та нового Плану рахунків витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуються за такими елементами



Рис. 1. 2. Групування витрат за елементами

Розподілення постійних виробничих накладних витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування, а змінні виробничі

накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Таким чином, виробнича собівартість - це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконаних робіт та наданих послуг .

Собівартість продукції відіграє важливу роль в фінансово-господарській діяльності підприємства. Це зумовлено тим, що від правильності й своєчасності визначення фактичної собівартості продукції безпосередньо залежить своєчасність і ефективність управлінських рішень, правильність визначення пріоритетів подальшого розвитку виробництва, від того, наскільки правильно буде сформовано собівартість продукції і визначено валовий і оподатковуваний прибуток, може залежати взагалі фінансовий стан підприємства.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, аудиту та економічного аналізу прямих витрат виробництва

Варто підкреслити, що законодавче забезпечення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі [3]. Заслуговує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [1]

За видами	• Закони України • Укази і розпорядження Президента України • Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств • П(С)БО: 16, 18, 30, 31 • МСФЗ: 2, 9, 11, 23 • Кодекси України • Методичні рекомендації, інструкції, вказівки • Положення, порядок • Листи, роз'яснення • Плани рахунків бухгалтерського обліку • Форми фінансової звітності • Наказ про облікову політику на підприємстві • Регістри бухгалтерського обліку • Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт
За рівнями	• Міжнародні • Загальнодержавні • Галузеві • Регіональні • Внутрішньогосподарські
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	• НПА вищої юридичної сили • П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку • НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів виконавчої влади • НПА місцевого походження • Рішення (накази) щодо форм організації бух обліку
За обов'язковістю виконання	• Обов'язкові • Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	• Загальні документи • За напрямками (ділянками) • За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Автор виділяє п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності; обов'язковістю до виконання; групами. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат, з точки зору представника тернопільської школи В. А. Дерія, варто відносити: Закони України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", "Про аналізорську діяльність"; - Укази Президента України; - постанови і рішення Кабінету Міністрів України; -накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; - П(С)БО 9 "Запаси" (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 "Витрати", 18 "Будівельні контракти", 30 "Біологічні активи "; 31 "Фінансові витрати", 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин" (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 "Запаси";

9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 23 “Витрати позики”); - Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); - методичні рекомендації з формування собівартості ... (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); - вказівки, інструкції, положення; - плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); - наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д. [1]. Враховуючи науковий доробок доцентів Скрипник М. І. 53 ПРАВО та Вигівської І. М., було резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку витрат виробництва.

Дослідження показало, що наразі чинними є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даними нормативним документом регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на одиницю молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси. Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств. Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції. В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до П(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами П(С)БО. Що стосується статей калькуляції

собівартості продукції, то в ході дослідження встановлено, що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України [4]. Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції.

Для поліпшення законодавчого регулювання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в цілому у промисловості необхідно сприяти впровадженню методичних рекомендацій для всіх галузей переробної промисловості (відповідно до КВЕД-2010). Також потрібно провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій. Необхідно організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «МУСТАНГ»

2.1. Первинний облік прямих витрат виробництва на підприємстві

Організація ПП "МУСТАНГ" зареєстрована 03.02.1995 за юридичною адресою Україна, **6, Івано-Франківська обл., Рожнятівський р-н, село Вільхівка. Керівником організації є ІЛЬКОВИЧ ВАСИЛЬ МИХАЙЛОВИЧ. Основний вид діяльності: 02.20 Лісозаготівлі. Звітність підприємства представлена в додатку А.

Документальне оформлення операцій, що підтверджують витрати на ПП «Мустанг» можна розподілити на чотири частини: з обліку витрат праці; предметів праці; засобів праці; виходу продукції (витрати сировини) за центрами витрат. Всі документи що підтверджують такі витрати мають показник норми таких витрат або їх можна порівняти з нормами прописаними в інших документах для таких витрат.

Тобто обов'язковою підставою для відображення в бухгалтерському та податковому обліку на ПП «Мустанг» перебігу події, якою є витрати, є належним чином оформлені документи, які б засвідчували факт та дату настання такої події. Документи виступають підтвердженням того, що на підприємстві мала місце подія здійснення витрат і дають можливість провести відповідні зміни в обліку.

Виходячи з того, що є багато галузевих відмінностей, особливостей кожного підприємства окремо і великої різниці між видами діяльності, ми проведемо в роботі розгляд документування витрат виробництва, витрат оплати праці та документування браку у виробництві підприємства які є найбільш уживаними витратами підприємств усіх сфер діяльності.

Погоджені з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними відділами) підприємства відповідним особам, що здійснюють вказаний відпуск матеріалів зі складів.

В первинних облікових документах на відпуск матеріалів зі складів на ПП «Мустанг» в підрозділи вказується назва матеріалу, кількість, облікова ціна, сума, а також призначення: номер та назва замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого відпускаються матеріали, або номер та назва затрат.

Підприємство може здійснювати відпуск матеріалів чи їх окремих груп, видів своїм підрозділам без вказівки призначення – відпуск матеріалів враховується як внутрішнє переміщення, а самі матеріали вважаються у підзвіті підрозділу, що їх одержав.

На фактично витрачені матеріали підрозділ – одержувач складає акт витрат, в якому вказується назва, кількість, облікова ціна і сума за кожною позицією, номер та назва замовлення для виготовлення якого їх було витрачено, або номер та назва затрат, кількість та сума за нормами витрачання, кількість та сума витрат над норму та причини таких витрат; за потреби вказується кількість виготовленої продукції або об'єми виконаних робіт.

У звіті дається пояснення перевитрат чи економії по матеріалам. Списання матеріалів з підзвіту відповідного підрозділу підприємства та віднесення їх вартості на затрати виробництва (в залежності від того, на які цілі витрачено матеріали) здійснюються на основі вище зазначеного акту.

Відпуск матеріалів зі складів на ПП «Мустанг» на виробництво, як правило, має здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Ліміти на відпуск матеріальних цінностей у виробництво встановлюється заводським службами планування за участі відповідних технічних служб та відділу матеріально-технічного постачання на основі діючих норм витрат матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства, з урахуванням залишків матеріалів на початок та кінець періоду планування.

Первинними обліковими документами по відпуску матеріалів зі складів підприємства в підрозділи є лімітно-забірні карти (типова форма № М-8, № М-9), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова

форма № М-11), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10). Зразки вказаних форм затверджено наказом Мінстату №193.

Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства можна окрім затверджених форм первинних облікових документів застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів по руху виробничих запасів. При цьому зазначені форми мають містити обов'язкові реквізити, передбачені статтею 9 Закону про бухгалтерський облік.

Лімітно-забірні карти передбачені для відпуску матеріалів, що систематично використовуються для виготовлення продукції (виконання робіт і послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. Лімітно-забірні карти (типові форми № М-8, № М-9) виписуються відділом матеріально-технічного постачання в двох примірниках:

один після складання карти та реєстрації в журналі передається під розписку цеху – одержувачу матеріалів, а інший – складу чи коморі цеху не пізніше першого числа місяця, наступного за звітним.

По закінченню місяця всі лімітно-забірні карти закриваються, підраховуються і підписуються керівником виробничо-розподільчого бюро цеху. Оформлені лімітні карти мають надійти в бухгалтерію по графіку, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця.

У випадку відпуску матеріалів понад ліміт в первинних облікових документах (лімітно-забірних картах, актах-вимогах на заміну (додатковий відпуск) матеріалів) проставляється штамп чи надпис «Понад норму».

Відпуск матеріалів понад норму здійснюється при наявності дозволу керівника чи осіб уповноважених ним на це і на документах вказуються причини понаднормового відпуску матеріалів.

До наднормового відпуску матеріалів відноситься додатковий відпуск пов'язаний з виправленням чи відновленням браку і покриттям перевитрат матеріалів.

При заміні матеріалу, передбаченого для даного виробу технологією, іншим матеріалом оформлюється акти-вимога на заміну (додатковий відпуск)

матеріалів. Для правильного обліку та аналізу в цілях узагальнення відхилень від норм витрачання сировини та матеріалів на кожному підприємстві мають встановлюватися робочі переліки причин і винуватців відхилень відповідно до специфіки даного виробництва.

Відпуск матеріалів на загальновиробничі потреби і на утримання обладнання з цехової комори здійснюється безпосередньо механіку, енергетику, начальнику бюро інструментального господарства під їх розписку у вимозі.

Повернення підрозділами ПП «Мустанг» на склад невикористаних матеріалів оформляється накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів чи лімітно-забірними картами. Якщо ці матеріали були списані у виробництво, їх вартість відноситься на зменшення відповідних затрат.

Підрозділи ПП «Мустанг» щомісячно складають звіти про наявність та рух матеріальних цінностей, які разом з іншими документами по обліку затрат на виробництво передаються в бухгалтерську службу чи інший підрозділ відповідно до затвердженого плану документообігу.

Для контролю за використанням та рухом напівфабрикатів складають оперативний баланс руху напівфабрикатів, в якому за кожним видом відображають залишок в цеху на початок місяця, надходження за місяць, витрачання за місяць та залишок на кінець місяця.

Для розподілу вартості відпущених у виробництво та на інші цілі запасів за видами продукції (робіт, послуг), статтям витрат підприємство щомісячно складає відомість розподілу витрат матеріалів.

У вказаній відомості матеріальні затрати приводяться у розрізі цехів та інших підрозділів з розподілом по рахункам обліку затрат, а всередині їх – за замовленнями (виробами, видами продукції, роботам, послугам) і статтям витрат. Дані відомості не завжди характеризують фактичне витрачання матеріалів, одержаних зі складів, бо вони можуть бути не одразу використані за призначенням.

Фактичним рівнем витрачання матеріалів у виробництві вважається їх безпосереднє використання у процесі виробництва. Тому відпуск матеріалів розглядається як переміщення матеріалів. Необхідно враховувати залишки матеріалів, що знаходяться в цехах до кінця кожного місяця, які не підлягали обробці і відновити їх вартість на рахунок 20 «Виробничі запаси», списавши з рахунку 23 «Виробництво».

Первинним документом передбаченим для корегування незавершеного виробництва в цеху на вартість залишку необроблених матеріалів, є акт залишків матеріалів та напівфабрикатів, не задіяних в обробці які належать віднесенню у підзвіт цеху, зразок якого подано в Додатку Г. Згідно даних акту здійснюється бухгалтерський запис методом «червоне сторно» для зменшення затрат звітного місяця в кореспонденції рахунків: дебет 23 «Виробництво» та кредит 20 «Виробничі запаси». Першим числом наступного місяця ця ж сума в розрізі найменувань матеріальних затрат записується в прихід цеху без відображення на складі.

Виробіток це показник рівня продуктивності праці, що є відношенням кількості виробленої продукції (робіт, послуг) до одиницю часу, або кількості продукції (робіт, послуг), у відношенні на одного середньооблікового працівника або робітника за рік, квартал, місяць.

В залежності від особливостей роботи підприємства в цехах (на ділянках) для обліку виробітку продукції і витрат на заробітну плату застосовуються різні варіанти обліку та форми первинних документів. Це можуть бути: звіт про виробіток та прийняття робіт; маршрутний лист (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди та інші документи.

Звіт про виробіток на ПП «Мустанг» застосовується в умовах поточно-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи та на поточних лініях з вільним ритмом, при умові закріплення операцій за кожним працівником. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) здійснюється на зворотній стороні звіту.

Маршрутна система обліку (маршрутні карти) застосовуються для продукції серійного виробництва, в якому рух деталей в процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями. Маршрутний лист (маршрутна карта) є документом, що супроводжує партію деталей в процесі їх виробництва за операціями їх обробки в цехах.

В залежності від умов роботи підприємства маршрутні листи можуть застосовуватися у поєднанні зі звітами про виробіток продукції за зміну. В такому випадку кошторисний звіт виконує роль розрахункового документу, в якому щоденно з маршрутних листів записуються результати технічного прийняття продукції за кожною операцією.

Облік виробітку та нарахування заробітної плати за робочими нарядами на відрядну роботу доцільно застосовувати на підприємствах з індивідуальним та малосерійним типами виробництва і для обліку виконаних ремонтних робіт.

Наряди на відрядну роботу можуть бути: індивідуальними (на одного працівника); колективними (на групу працівників). У випадку, якщо на підприємстві немає прив'язки працівника до конкретних виробничих завдань і облік використаної робочої сили ведеться погодинно – застосовують табель обліку використаного робочого часу (типові форми № П-12, № П-13 або № П-14) за кожним відділом окремо.

При наявності великої кількості первинних документів по обліку виробітку працівників на ПП «Мустанг» застосовуються також накопичувальні картки обліку виробітку та заробітної плати (типова форма № П-55) чи накопичувальна картка обліку заробітної плати (типова форма № П-56), затверджені наказом Мінстату № 144.

Під витратами на оплату праці в межах норм розуміють плату за фактично виконану роботу, у відповідності з установленим на підприємстві технологічним процесом, діючими нормами та розцінками. Відхилення від норм вважається оплата додатково виконаних операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом і викликаних відхиленнями від

нормальних умов виробництва (доплата за роботу понаднормово, оплата простоїв та інше).

При розрахунку і виплаті доплат можливе застосування: листа на доплату – у випадку здійснення передбачених на підприємстві доплат; наряду на відрядну роботу з розпізнавальним знаком – при оплаті додаткових операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом. Фактичні витрати на оплату праці, що включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), відображаються за статтями калькуляції «Основна заробітна плата виробничих працівників», «Додаткова заробітна плата виробничих працівників», а також по комплексній статті калькуляції у складі загальновиробничих витрат, з під розподіленням їх на заробітну плату згідно нормам та відхиленням від них.

Для обліку та аналізу технологічних втрат цеху та на ділянках ПП «Мустанг» рекомендується вести по кожній операції Журнал обліку деталей та складальних одиниць.

На виявлений у виробництві кінцевий чи виправний брак відділом технічного контролю складається акт (оповіщення) про брак чи відомість обліку браку, в якій фіксується декілька фактів браку.

Сировина, матеріали та покупні напівфабрикати, обумовлені низькою якістю матеріалів чи напівфабрикатів та забраковані в процесі виробництва з вини постачальника, оформлюються, крім акту, спеціальним документом для пред'явлення претензії постачальнику.

Порядок оформлення браку з вини постачальників та пред'явлення до них претензій встановлюється з урахуванням конкретних умов договору на поставку сировини, матеріалів, напівфабрикатів, виробів.

На основі актів про брак та первинних документів по обліку виробітку на ПП «Мустанг» складається Звіт про собівартість браку у звітному місяці (чи за коротші проміжки часу), в якому визначається сума втрат від забракованої продукції з вказівкою видів продукції та винних осіб.

Остаточно забракована продукція визначається запасами підприємства та зараховується на баланс підприємства за справедливою вартістю на субрахунок 209 «Інші матеріали».

Облік та узагальнення інформації про брак у виробництві здійснюється на рахунку 24 «Брак у виробництві», в якому по дебету відображають невикористаного та кінцевого браку, а також витрати на виправлення браку, а по кредиту – суми, що включаються в затрати на виробництво як втрати від браку та суми зменшення втрат від браку.

Аналітичний облік по рахунку 24 «Брак у виробництві» на ПП «Мустанг» ведеться за видами виробництв та бракованої продукції (робіт, послуг) та статтям витрат, а також винним особам.

Як видно з вище розглянутого матеріалу – документування операцій, що підтверджують витрати в достатній мірі регламентовано на законодавчому рівні типовими формами і дає можливість правильно і в повному обсязі обліковувати витрати, проводити поточний аналіз та запобігання перевитрачанням, контролювати всі процеси виробництва.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік прямих витрат виробництва на підприємстві

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) і постійні (сума яких не залежить від обсягу виробництва).

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, які не входять до собівартості реалізованої продукції розподіляються по рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [2].

На рис. 2.1. показано алгоритм розподілу витрат.



Рис. 2.1. Алгоритм розподілу витрат на ПП «Мустанг» [14]

На підприємстві ПП «Мустанг» для розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) застосовують об'єм виробництва у натуральному вираженні. Наприклад, до плану на звітний рік передбачено об'єм виробництва 1953 тис. тон. ЗВВ за річним кошторисом становлять 13679,57 грн. Наведемо розподіл загальновиробничих витрат. Вихідні дані та фактичні показники за відповідний звітний період характеризуються у приведеній нижче табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Розподіл загальновиробничих витрат на ПП «Мустанг»

Вихідні дані	Величина	№ ряду
База розподілу за нормальної потужності – обсяг діяльності	2000	1

Загальновиробничі витрати всього	15000	2
Змінні загальновиробничі витрати	10000	3
Постійні загальновиробничі витрати	4000	4
Змінні витрати на одиницю обсягу діяльності – ряд. 3: ряд. 1	5	5
Постійні загально виробничі витрати на одиницю обсягу діяльності і– ряд. 4: ряд. 1	2	6
Фактичний обсяг діяльності за період	1953	7
Фактичні загально виробничі витрати за період, у тому числі:	13679,57	8
Змінні	8978,57	9
Постійні (ряд. 8 - ряд. 9)	4701,00	10

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат матиме такий вигляд (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на ПП «Мустанг»

Види ЗВВ	Методика розрахунку	Величина	Сума, грн..	Рахунок витрат
Змінні		8978,57	12884,57	Рахунок 23 “Виробництво”
Постійні розподілені	ряд. 6 × ряд. 7	3906,00		
Постійні нерозподілені	ряд. 10 -(ряд. 6 × ряд. 7)	795,00	795,00	Рахунок 90 “Собівартість реалізації”

Так як, загальновиробничі витрати підсумовуються та відображаються у бухгалтерському обліку на ПП «Мустанг» за квартал, то для того щоб знайти їх за один січень місяць, розподілимо відому суму за перший квартал пропорційно основній заробітній платі робочих, зайнятих виробництвом продукції.

Це один з чотирьох методів розподілу загальновиробничих витрат запропонованих пунктом 34 Рекомендацій № 47.

Загальновиробничі витрати головного цеху за перший квартал становлять 12884,57 грн. Розподіл суми ЗВВ по місяцях виконаємо у табл. 2.3 згідно з пунктом 16 НПСБО16 і додатком № 1 до вказаного стандарту.

Таблиця 2.3

Розподіл загальновиробничих витрат на ПП «Мустанг» за 1-й квартал
2023 року

Місяць 1-го кварталу	Сума основної заробітної плати, грн.	Сума ЗВВ, грн.
Січень	22817,76	4421,16 [12884,57 : 66497,67 × 22817,76]
Лютий	21888,00	4241,01 [12884,57 : 66497,67 × 21888,00]
Березень	21791,91	4222,39 [12884,57 : 66497,67 × 21791,91]
Всього:	66497,67	12884,57

У результаті отримана сума ЗВВ за перший місяць звітнього року. Вона дорівнює 4421,16 грн. і включає витрати на усі вироби періоду.

Якщо порівняти розміри нормативної та фактичної собівартості пластмасового послуги, то помітно, що остання значно більша. Для аналізу та знаходження причини цієї різниці скористаємося табл. 2.4 у якій порівняємо обидва види виробничої собівартості за статтями витрат.

Таблиця 2.4

Порівняння планової та фактичної собівартостей продукції на ПП
«Мустанг»

Стаття калькуляції Вид собівартості	Сировина та матеріали	Паливо і електро Енергія	Заробітна плата	Відрахува ння на соц. страх.	Загальн о виробни чі витрати		Всього
Планова	7053,75	724,20	159,84	61,40	95,22	...	8294,90
Фактична	5053,51	1276,41	1008,03	387,23	185,05	...	8545,74
Різниця:	-2000,24	+552,21	+848,19	+325,83	+89,83		+250,85

Отже, загальна фактична виробнича собівартість збільшилася на 250,85 грн. у порівнянні з нормованою. Зросли майже усі основні витрати: на паливо та електроенергію, причиною чому стало різке та значне підвищення цін на ринку; зросла заробітна плата, що спричинило й ріст відрахувань до фондів

соціального страхування. Це говорить про покращення економічного становища на підприємстві та веде за собою благоустрій та покращення життєвого рівня робітників, збільшуються надходження до державного бюджету. З врахуванням того, що підприємство весь час розвивається та вдосконалюється, зростають і різноманітні витрати пов'язані з цим. Причиною зменшення витрат на сировину та матеріали можна вважати покращення та модернізація виробничого устаткування – більш економічний режим. До того ж на підприємстві зберігалися значні запаси поліпропілену, які в обліку відображалися по старій нижчій вартості.

2.3. Відображення прямих витрат виробництва в фінансовій звітності підприємства

До складу інших прямих витрат на досліджуваному підприємстві включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До виробничої собівартості продукції крім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці включаються інші прямі витрати.

До інших прямих витрат відносяться всі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта затрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, а саме (п. 14 П(С)БО 16):

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- втрати від технічно неминучого браку;

- плата за оренду земельних і майнових паїв.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- склад і суму витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати" та "Інші витрати" Звіту про фінансові результати;
- склад і суму доходів і витрат за кожною надзвичайною подією;
- склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Положенням №473 [8] визначено, що собівартість промислової продукції – це не що інше, як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість продукції. П(с)БО 16 містить перелік виробничих витрат, що входять до складу собівартості реалізованої продукції та виробничої собівартості.

Виробнича собівартість:

- 1) прямі матеріальні витрати. (Визначаються відповідно до п.12 П(с)БО 16)
- 2) прямі витрати на оплату праці. (Відповідно до п.13 П(с)БО 16)
- 3) інші прямі витрати. (Відповідно до п.14 П(с)БО 16)
- 4) змінні загально виробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Визначаються відповідно до п.15 П(с)БО 16

Відповідно до Положення №473, До складу прямих матеріальних витрат, згідно з П(с)БО 16, включається вартість:

- 1) сировина та матеріали, що придбаваються у сторонніх підприємств і організацій і входять до складу виробленої продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції, робіт, послуг
- 2) куповані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на цьому підприємстві
- 3) допоміжні та інші матеріали. Вони включаються тільки в тому

випадку, якщо можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат

До складу прямих витрат на оплату праці включаються:

- 1) заробітна плата;
- 2) інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати на оплату праці:

- 1) витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системи оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат

2) виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (не явочний) час: оплата щорічних відпусток (компенсація за невикористану відпустку), крім оплати у частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства; оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи; оплата перерв працюючим матерям для годування дитини; оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років

3) інші виплати; якщо на підприємстві, відповідно до Облікової політики, створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву

4) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів.

Інші прямі витрати:

- 1) відрахування на соціальні заходи. (До цих витрат включаються відрахування, визначені законами №2213 і № 2240)
- 2) плата за оренду земельних і майнових паїв

3) амортизація. (Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, визначених П(с)БО 7)

4) вартість остаточно забракованої продукції, витрати на виправлення

Оскільки перелік загальновиробничих витрат доволі великий, назвемо лише основні, які найширше використовуються у виробництві. Сюди входять:

1) витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо); відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо)

2) амортизація основних засобів загальновиробничого призначення

3) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення

4) витрати на вдосконалення технології і організації виробництва

5) комунальні витрати

6) витрати на обслуговування виробничого процесу

7) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища

8) інші витрати (недостачі незавершеного виробництва; недостачі і витрати від псування матеріальних цінностей у цехах лише в межах норм природного збитку; оплата простоїв тощо) [12].

У свою чергу, загальновиробничі витрати (далі ЗВВ) поділяються на постійні та змінні, перелік та склад, яких установлює підприємство. Але виробничу собівартість формують лише змінні та розподілені постійні ЗВВ, тим часом як нерозподілені ЗВВ підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються [3].

Постійні загальновиробничі витрати – витрати. Що відносяться на обслуговування і управління виробництвом та залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. До них, наприклад, відносять оренду основних

засобів. Тому підприємство повинно самостійно розподілити постійні ЗВВ.

Таким чином, саме представлена класифікація лежить в основі відображення витрат в звітності.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРЯМИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ ПП «МУСТАНГ»

3.1. Методика економічного аналізу прямих витрат виробництва на підприємстві

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг має важливе значення,

оскільки дозволяє пояснити тенденції зміни даного показника, виконання плану, розраховувати вплив на приріст собівартості, визначити резерви і дати оцінку роботи підприємства стосовно використання можливостей зниження собівартості продукції.

Слід зазначити, що поняття «повна собівартість випущеної продукції» відсутнє. Відображаючи рівень витрат на виробництво собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а також рівень техніки, технології та організації виробництва.

Чим краще працює підприємство (інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше вдосконалює техніку, технологію та організацію виробництва), тим нижчою є собівартість продукції. Тому собівартість - один з найважливіших показників ефективності виробництва.

Собівартість продукції має тісний зв'язок з її ціною. Це проявляється в тому, що собівартість є базою ціни товару і водночас «обмежувачем» для виробництва (ніхто не випускатиме продукцію, ринкова ціна якої нижча за її собівартість).

Планування й облік собівартості продукції здійснюються за елементами витрат і статтями калькуляції, а тому й аналіз собівартості продукції також здійснюється передусім за цими напрямками. Але перш ніж перейти до аналізу собівартості продукції, необхідно ознайомитися з її сутністю, тобто перевірити, які ж витрати підприємство включило в собівартість продукції за звітний період, оскільки від цього залежить достовірність визначення сумисобівартості.

Відомо, що витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел:

- собівартості;
- прибутку.

Через собівартість відшкодовуються ті витрати підприємства, які мають зв'язок з виробництвом, тобто забезпечують просте відтворення всіх факторів виробництва: предметів, засобів праці, робочої сили та природних ресурсів.

Необхідно зазначити, що на практиці відсутня повна відповідність між дійсними витратами на виробництво й собівартістю. Так, не включаються в собівартість продукції, а відшкодовуються за рахунок прибутку витрати на підготовку та освоєння нової продукції серійного і масового виробництва.

Водночас є й такі витрати, які включаються у собівартість продукції, але не мають прямого зв'язку з виробництвом (наприклад, оплата часу виконання державних обов'язків працівниками підприємства тощо). Непродуктивні витрати підприємства, пов'язані з виробничою діяльністю (втрати від браку, недостачі, простої), в межах установлених норм включаються у фактичну собівартість продукції, а втрати від порушення умов договорів (штрафні санкції) відшкодовуються за рахунок прибутку. Для встановлення витрат, які конкретно необхідно включати в собівартість продукції, слід керуватись П(С)БО 16 «Витрати».

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані фінансової звітності, статистична звітність, матеріали інвентаризації та перевірок. Проведемо оцінку загальної суми витрат товариства.

Для цього розрахуємо абсолютну суму витрат, визначимо їх рівень та рентабельність за формулами:

$$\begin{aligned} \text{Абсолютна сума витрат} = & \text{матеріальні витрати} + \text{витрати на оплату} \\ & \text{праці} + \text{відрахування на соціальні заходи} + \text{амортизація} + \text{інші} \\ & \text{операційні витрати} \end{aligned} \quad (3.1)$$

$$\text{Рівень витрат обігу} = \text{ВО} / \text{ТО} * 100, \quad (3.2)$$

де ТО – товарооборот, ВО – загальна сума витрат обігу.

$$\text{Рентабельність витрат} = \text{ЧП} / \text{ВО}, \quad (3.3)$$

де ЧП – чистий прибуток.

Аналіз собівартості продукції закінчується виявленням можливостей подальшого зниження собівартості продукції, нарахуванням загальних резервів цього зниження.

3.2. Особливості аудиту прямих витрат виробництва на підприємстві

При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює послідовність взаємопов'язаних факторів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші.

Контрольно-аудиторський процес складається з сукупності організаційних, методичних і технічних прийомів, що здійснюються за допомогою певних процедур.

Головною метою аудиторської перевірки витрат виробництва та собівартості продукції – це перевірка законності віднесення витрат на виробництво продукції. У ході перевірки аудитор керується слідуючи ми нормативними документами: П(с)БО 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, зі змінами і доповненнями; положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, 3 “Звіт про фінансові результати”, 9 “Запаси”, 15 “Дохід”; Наказ Державного комітету промислової політики України “Про затвердження Методичних рекомендацій із формування собівартості продукції (робіт, послуг)” від 02.02.01 р. № 47 та ін..

При перевірці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

необхідно перевірити предметну область дослідження та правильність [5]:

- 1) документального відображення витрат, що відносяться безпосередньо до собівартості продукції виробничого призначення;
- 2) формування собівартості за елементами витрат;
- 3) незмінність обраного на початку року методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції і його відповідність галузевим та організаційним особливостям підприємства;
- 4) розмежування витрат за звітними періодами;
- 5) розподіл витрат між окремими видами готової продукції і незавершеним виробництвом;
- 6) списання сум накладних витрат і способів їхнього розподілу за об'єктами калькуляції;
- 7) виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження собівартості продукції.

При перевірці списання на собівартість продукції матеріальних витрат аудитор має звернути увагу на:

- 1) наявність затверджених норм витрат матеріалів та їх фактичне списання на виробництво;
- 2) чи не було списання на виробництво матеріалів, що не відносяться до виробництва конкретного виду продукції;
- 3) організацію обліку браку у виробництві, списання суми таких витрат;
- 4) правильність оцінки і списання зворотних відходів виробництва;
- 5) правильність здійснення списання на виробництво відхилень у вартості матеріалів;
- 6) правильність віднесення на виробництво вартості нестач і втрат цінностей у межах норм природного збитку [6].

М. Білуха та Дж. Робертсон справедливо вважають, що метод аудиторського контролю у здійсненні своєї функції характеризується використанням загальнонаукових і власних (специфічних) методів та прийомів.

До загальних методів традиційно відносять аналіз, синтез, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Власні (специфічні) методи аудиту – це методи, сформовані під впливом теорії та практики аудиту і спрямовані на вирішення специфічних аудиторських завдань у ході перевірки. Серед них такі: спостереження та огляд; опитування; інспекція; оцінка; вивчення по суті; запит (підтвердження); аналітичний огляд; узагальнення та інші [13].

Ось, наприклад, метод спостереження та огляд полягає у безпосередньому контролі (спостеріганні) аудитором дій посадових осіб підприємства-клієнта по виконанню своїх функціональних обов'язків. Аудитор спостерігає за роботою обліковців (складанням первинних документів, облікових регістрів, звітів), за здійсненням процесу оприбуткування матеріальних цінностей на складі та їх документальним оформленням.

Інспекція – це метод, який полягає у перевірці фактичної наявності активів підприємства, контролю правильності проведення інвентаризації, перевірці відповідних облікових записів, розрахунків.

Такий метод як запит часто ще називають підтвердженням, полягає він у надсиланні дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством-клієнтом, листа з проханням підтвердити, надати інформацію про здійснення операції, залишки по рахунках, зобов'язаннях, претензіях та інші дані, які зацікавлять аудитора.

Аналітичний огляд – це не тільки аналіз показників фінансової звітності підприємства, а тим більше не традиційний порівняльний аналіз фактичних даних з даними минулих звітних періодів або планових. Аудитор визначає стан, тенденції розвитку та перспективи діяльності підприємства-клієнта на основі не тільки його фактичних даних фінансової звітності, а й аналізу результатів роботи інших подібних підприємств цієї галузі.

Метод узагальнення передбачає групування і систематизацію всіх

зібраних аудиторських доказів у процесі перевірки в цілому або на окремому її етапі, оцінку суттєвості виявлених недоліків, встановлення відповідності фактичного стану справ на підприємстві даним, відображеним у його звітності, а також формування аудиторського висновку, розробку рекомендацій.

Співставлення звітних калькуляцій окремих виробів планових з даними калькуляціями за минулий період дозволяє виявити випадки завищення планових (нормативних) витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями, підвищення собівартості продукції проти плану і минулого року з наступним вивченням причин таких явищ. Одержані дані за окремі звітні періоди дозволяють здійснити цілеспрямовану перевірку накопичувальних і первинних документів, що обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карток, карт розкрою, вимог, забірних відомостей з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу витрат сировини і матеріалів, заробітної платні, журналами 5 і 5-а, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків і нестач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості).

Одночасно звертають увагу на випуск продукції, яка не користується попитом або має обмежений збут. Щодо таких видів продукції фактична собівартість одиниці продукції розраховується шляхом поділу всіх фактичних затрат на фактичний випуск продукції за винятком понад планового випуску продукції, яка має обмежений збут.

При аудиті підприємств усіх галузей промисловості досліджують правильність списання сировини і матеріалів на виробництво, реальність і

розміри відходів, особливо понад передбачувані. Збільшення питомої ваги відходів може вказувати на завишування витрат повноцінної сировини і матеріалів при виготовленні продукції. У випадку значного збільшення потрібно перевірити, чи не має випадків випуску неврахованої продукції і правильність використання відходів підприємства [2].

Аудитор перевіряє, чи немає випадків незаконного списання на собівартість продукції сум нестач, крадіжок, а також інших витрат, які не належать до готовності.

Під час перевірки доцільно застосувати розрахунково – аналітичні методичні прийоми контролю. Це потребує зіставлення фактичної (облікової) собівартості окремих видів виготовленої і реалізованої продукції з нормативною собівартістю.

Поряд із цим аудитор має ознайомитися з і організаційними і технологічними особливостями підприємства, типом виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються.

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання інформації користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства. Їм важливо знати про всі дії і події суб'єкта господарювання, які належать до витрат підприємства, в т. ч. Витрати на виробництво та витрат періоду, про собівартість готової продукції. Інформація про витрати і собівартість готової продукції є досить важливою, тому що:

це ціноутворюючий фактор; суттєвий чинник прибутковості чи збитковості діяльності суб'єкта господарювання; це фактор, який впливає на оподаткування суб'єкта господарювання; є соціальним фактором, що впливає, з одного боку, на задоволення соціальних потреб працівників через заробітну плату, премії тощо, з іншого – через ціни на покупну продукцію для задоволення потреб населення [11].

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є

найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

Метою аудиту витрат і собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів [3].

Джерелами інформації у процесі аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції є: Положення про облікову політику; калькуляційні картки; розробчі таблиці (по розподіленню заробітної платні, відрахування у фонди, розрахунки амортизації та ін.); матеріали інвентаризації; відомості зведеного обліку витрат на виробництво; облікові регістри; акти здавання-приймання, здавальні накладні, накладні; картки складського обліку, сортові оборотні відомості; картки кількісно-сумового обліку, матеріальні звіти; оборотні відомості (у розрізі матеріально відповідальних осіб і номенклатурних номерів); журнал 5 (5А); головні книги; інші регістри аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво; форми річної і квартальної звітності.

Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартості, аудитору необхідно:

1) одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня;

2) вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація [9].

З цією метою аудитор здійснює:

1) перевірку наявності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції;

- 2) перевірку правильності віднесення витрат до складу собівартості продукції;
- 3) оцінку стану синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції;
- 4) перевірку правильності оприбуткування готової продукції;
- 5) перевірку повноти правильності й достовірності відображення операцій із формування собівартості продукції в обліку та звітності;
- 6) оцінку правильності формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат;
- 7) перевірку правильності відображення в обліку і звітності собівартості реалізованої продукції.

3.3. Напрями удосконалення обліково-аналітичного та аудиторського забезпечення прямих витрат виробництва на підприємстві

У табл. 3.1 проведемо аналіз факторів 1 (виручки від реалізації та середньої величини оборотних активів) і 2 порядку (середніх залишків матеріальних оборотних активів) на оборотність оборотних активів в разях. Для цього визначимо скориговану оборотність оборотних активів: $381/140 = 2,7$ обороту.

Таблиця 3.1

Розрахунок впливу факторів на коефіцієнт оборотності оборотних

активів ТОВ «Мустанг» за 2020 – 2021 рр.

Фактори	Розрахунок	Рівень впливу факторів
1. Зміна середньої величини оборотних активів	2,7 - 3,8	-1,1
1.1.Матеріальних оборотних активів	-38,5 / 39 x (1,1)	+1,1
2. Зміна виручки від реалізації	3,6 - 2,7	+0,9
Разом	0,9-1,1	-0,2

На підставі даних табл. 3.1 можна зробити висновок, що зростання середньої величини оборотних активів ТОВ «Мустанг» привів до уповільнення оборотності оборотних активів на 1,1 оборотів.

Зміна матеріальних оборотних активів вплинуло в бік прискорення оборотності оборотних активів.

Зростання суми виручки від реалізації зумовив прискорення оборотності оборотних активів на 0,9 рази.

Основними факторами, що впливають на уповільнення або прискорення оборотності оборотних активів є:

масштаб її діяльності ([малий бізнес](#), середній, великий);

характер [бізнесу](#) або діяльності, тобто галузева належність суб'єкта господарювання ([торгівля](#), промисловість, [будівництво](#) тощо);

тривалість виробничого циклу (кількість і тривалість технологічних операцій по виробництву продукції, надання послуг, виконання робіт);

кількість і різноманітність споживаних видів ресурсів;

географія споживачів продукції, постачальників і суміжників;

система розрахунків за товари, роботи, послуги;

платоспроможність клієнтів;

якість банківського обслуговування;

темпи зростання виробництва і реалізації продукції;

частка доданої вартості в ціні продукту;

облікова політика організації;

кваліфікація менеджерів;

інфляція.

Отже, найважливіший фактор підвищення ефективності використання оборотних активів - прискорення їх оборотності.

Основними напрямками прискорення оборотності оборотних активів організації є:

скорочення тривалості виробничого циклу;

правильна організація роботи з матеріально-технічного забезпечення;

недопущення утворення зайвих і непотрібних запасів;

вивчення платоспроможності покупців і своєчасні заходи по стягненню дебіторської заборгованості;

поліпшення претензійної роботи, застосування встановлених законом або обумовлених договором економічних санкцій до неакуратним платникам;

скорочення термінів оборотності по всіх фазах кругообігу засобів; запобігання використанню власних оборотних коштів на позапланові цілі [4].

Головну роль для конкурентоспроможності сучасного підприємства відіграє економічний механізм використання матеріальних оборотних активів, оптимізація джерел фінансування і ефективності їх використання. Без ефективного управління матеріальними оборотними активами неможливо реалізувати довгострокові фінансові стратегії сучасного підприємства.

Слід постійно аналізувати склад матеріальних оборотних активів в розрізі динаміки, оцінювати їх структурні зміни, ефективність використання за роками та розробляти їх напрямки оптимізації. У зарубіжній практиці управлінню оборотними активами приділяється значно більше уваги, ніж в Україні.

Основними напрямками оптимізації матеріальних оборотних активів виділяють такі: оптимізація управління дебіторською заборгованістю, оптимізація формування товарно- матеріальних запасів.

Важливо застосовувати портфельний підхід до управління матеріальними оборотними активами, дебіторською заборгованістю, поточними зобов'язаннями, впроваджувати узгодження сучасних методик управління грошовими коштами та поточними фінансовими інвестиціями та водночас використовувати такі методи логістичного управління запасами, які б відповідали специфіці функціонування українських підприємств.

Також з метою підвищення ефективності процесу управління матеріальними оборотними активами необхідно синтезувати всі наявні методичні підходи, які повинні взаємно доповнювати один одного, забезпечувати при цьому не тільки комплексний, послідовний, але й гнучкий механізм оцінки ефективності використання матеріальних оборотних активів.

Крім того, для удосконалення аналізу ефективності використання матеріальних оборотних активів доцільно застосовувати економіко-математичні методи.

Таким чином, підсумовуючи наведене вище доречно надати графічну інтерпретацію шляхів удосконалення аналізу ефективності використання матеріальних оборотних активів за допомогою економіко-математичних методів



Рис. 3.1. Шляхи удосконалення планування оборотних активів на ТОВ «Мустанг» за допомогою економіко-математичних методів

Запропоновані шляхи удосконалення аналізу ефективності використання матеріальних оборотних активів за допомогою економіко-математичних методів носять універсальний характер та можуть бути застосовані на будь-яких підприємствах.

Головною проблемою управління витратами на підприємствах аграрного бізнесу є формування витрат на утримання запасів продукції. Визначення переліку витрат, що входять до складу прямої витрат на утримання запасів та інших витрат.

Більшість авторів вважають головним завданням управління витратами створення системи обліку, що дозволяє отримати достовірні дані про витрати компанії на виробництво продукції, утримання підрозділів, а також на виконання різних бізнес-процесів [4]. Для цього необхідно послідовне виконання наступних кроків:

1. Визначення джерел інформації про витрати компанії
2. Угрупування однорідних витрат
3. Розробка плану рахунків для управлінського обліку
4. Створення типових форм звітності.

Усе це нині застосовується у сфері бізнесу, і розглядати окремо кожен

етап немає сенсу. Для сфери аграрного бізнесу особливістю є процес формування витрат на утримання запасів продукції, визначення переліку витрат, що входять до складу прямої витрат на утримання запасів та інших витрат.

Ще одна проблема управління на підприємствах громадського харчування – аналіз витрат та фінансових результатів. Завдання і основна мета будь-якого підприємства - підвищення капіталізації, тобто. збільшення вартості бізнесу (збільшення віддачі із вкладених коштів). Цей показник вимірюється рентабельністю власного капіталу. Рентабельність власного капіталу є добуток рентабельності продажів з чистого прибутку, коефіцієнта оборотності оборотних активів та МСК (мультиплікатора власного капіталу).

Рентабельність продажів з чистого прибутку дорівнює рентабельності продажів, зменшена на величину прибуток. Рентабельність продажів безпосередньо залежить від величини виручки та питомих витрат на одиницю продукції. Ціна продажу формується з повної витрат на утримання запасів, рентабельності продажу та величини очікуваного прибутку. Таким чином, збільшення продажної ціни веде до збільшення рентабельності продажів, але при цьому найчастіше це супроводжується зниженням виручки та, відповідно, зниження прибутку. Проблеми аналізу витрат та фінансових результатів ведуть до нерозуміння того, за рахунок чого той чи інший результат діяльності було досягнуто, до ризику невиявлення проблем менеджменту на підприємстві та відсутності прийняття якісних управлінських рішень.

Ще одне завдання, що займає далеко не останнє місце, - це оптимізація витрат аграрного бізнесу.

У посткризових умовах велику популярність набирають методи боротьби із кризою. Антикризові менеджери пропонують різні способи подолання проблеми. Одним із ефективних заходів є оптимізація витрат шляхом зниження витрат на утримання запасів товару чи послуги [23].

Перш ніж знижувати витрати, необхідно позначити, які витрати існують на підприємстві. У аграрному бізнесі, втім як і в будь-якому іншому,

виділяють такі статті витрат: матеріальні, витрати на заробітну плату, податкові та соціальні платежі, витрати на рекламу, утримання приміщення та обладнання та інші витрати.

Якщо розглядати зниження матеріальних витрат, можна назвати кілька способів. По-перше, перехід на дешевші продукти, але не за рахунок зниження якості, а за рахунок перегляду асортименту меню. У період кризи рівень запитів споживачів дещо знижується, тому є сенс відмовитися від «високої кухні», тобто виключити з меню ексклюзивні страви, для яких необхідно завжди мати в запасі дорогі рідкі продукти. Через низький попит ці продукти залежать на складі, і часто їх доводиться просто викидати. Якщо відмова від ексклюзивних страв неможлива через специфіку підприємства, необхідно переглянути технологію зберігання та обробки даних продуктів. Можливо, має сенс придбати сучасне холодильне обладнання, яке дозволить довше зберігати дорогі продукти. Також необхідно включити в меню кілька ексклюзивних страв з використанням того самого продукту, щоб збільшити їх реалізацію.

Також необхідно переглянути умови договорів із постачальниками, варіанти різних знижок. Наприклад, постачальники алкоголю пропонують хороші бонуси за розширення асортименту будь-якої торгової марки, висування її на перші позиції в меню.

Витрати утримання персоналу також можна знизити кількома способами. По-перше, за рахунок перерозподілу обов'язків та зміни робочого часу.

Також можна переглянути структуру фонду оплати праці, знизити не основну заробітну плату, а компенсаційні та стимулюючі виплати, якщо такі є в організації.

Поруч із зниженням витрат за оплату праці знижуються податкові відрахування. Також податкові витрати можна знизити шляхом зміни податкового режиму. При правильному розрахунку та плануванні можна вибрати оптимальний режим між традиційним, спрощеним оподаткуванням та поставленим податком.

Можна переглянути використання приміщень і у разі оренди відмовитися від зайвих площ. Також можна переглянути технологію приготування деяких страв, за рахунок чого знизити витрати на утримання приміщення та обладнання (витрати на електрику, воду).

Крім того в роботі з метою зниження витрат на утримання запасів продукції ТОВ «Мустанг» пропонується впровадити систему внутрішнього контролю в діяльність аграрного закладу.

Система внутрішнього контролю - цей термін визначає всі внутрішні правила і процедури контролю, упроваджені керівництвом для досягнення поставленої мети - забезпечення (у межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства.

Головними функціями системи внутрішнього контролю є:

- контроль за формуванням витрат по місцях їх виникнення, основними технологічними процесами і окремими видами діяльності підприємства;

- виявлення відхилень від затверджених кошторисів і нормативів, аналіз їх причин, встановлення винних в цьому осіб;

- пошук внутрішніх резервів поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства;

- контроль за дотриманням податкового законодавства;

- проведення ревізій і перевірок діяльності структурних підрозділів з метою забезпечення ефективності їх роботи і точності бухгалтерських даних про збереження активів підприємства;

- складання і надання висновків і звітів про проведені перевірки, забезпечення необхідною інформацією керівництва ТОВ «Мустанг».

Автор рекомендує залучити до цієї діяльності позаштатного аудитора (див. рис. 3.2.).

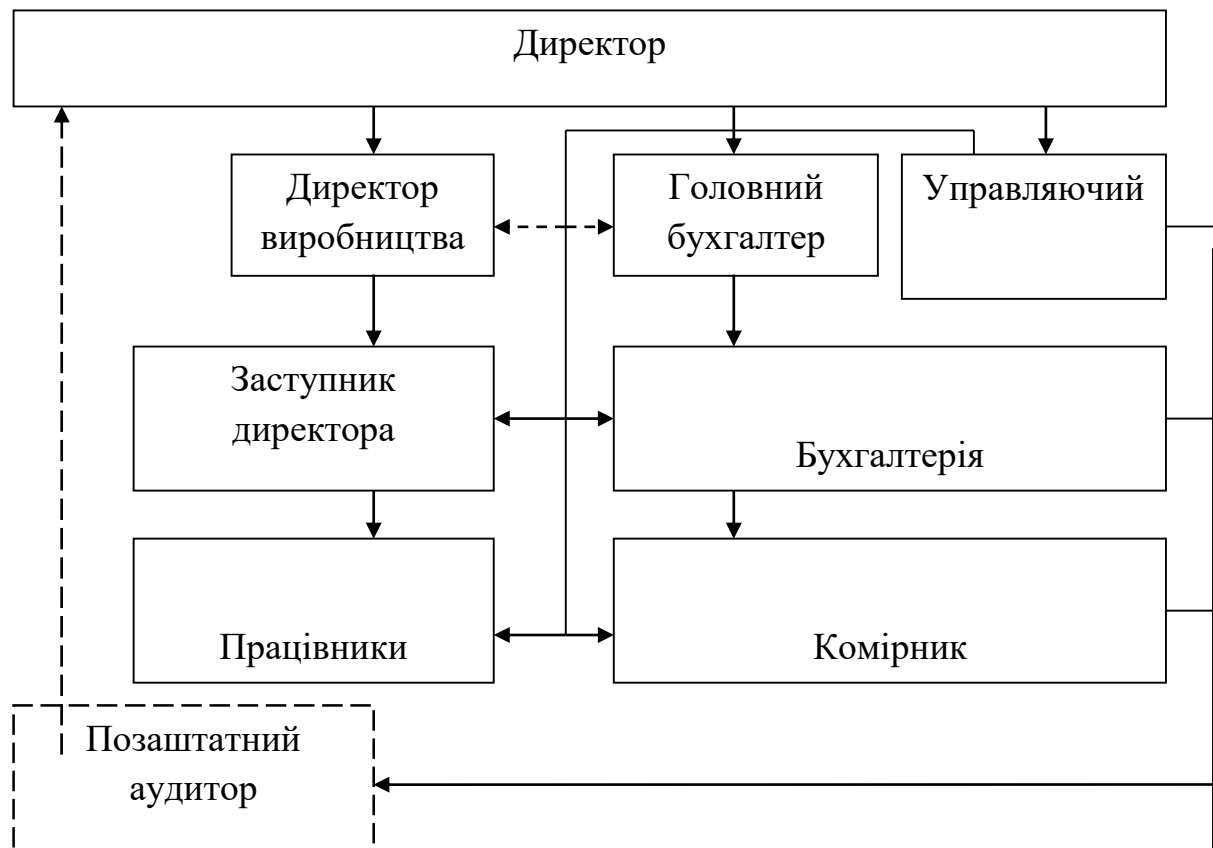


Рис. 3.2. Структура системи управління внутрішнього контролю витрат запропонована автором

Утримувати аудитора у штаті підприємства не доцільно в зв'язку з невеликим масштабом аграрного підприємства. Тому доречно користуватись послугами саме позаштатного аудитора.

Крім того, автор рекомендує основну заробітну платню враховувати виходячи з кінцевого продукту. Це дасть можливість визначати відхилення по обліковим документам. Для чіткого розподілу заробітної платні на конкретний вид продукції доцільно облік витрат на заробітну платню вести по кінцевій операції, або кінцевому продукту.

Враховуючи невелику питому вагу накладних витрат на утримання запасів готової продукції доцільно щомісячно по кожному виду витрат визначати відхилення в розрізі кожного об'єкту контролю витрат.

Запропонований варіант контролю дозволить здійснити контроль як по ділянках аграрного виробництва, так і по однорідних групах продукції, що

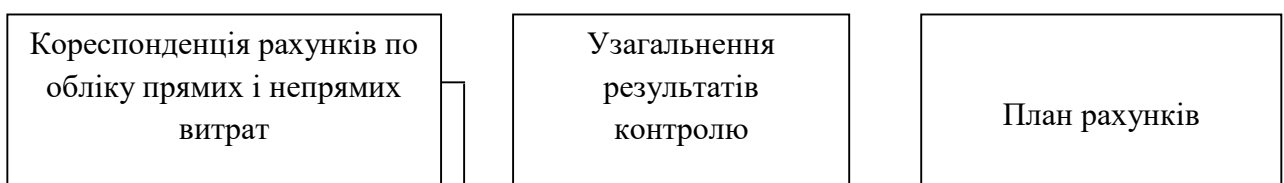
позитивно вплине на об'єктивність формування витрат на утримання запасів готової продукції.

Оперативність і ефективність контролю формування собі вартості аграрної продукції залежить від рівня автоматизації робіт. Своєчасне формування облікових документів можливо тільки за умови інтегрованої обробки інформації із застосуванням сучасних ПЕВМ за допомогою автоматизованих робочих місць бухгалтерів (АРМ) і на основі локальних обчислювальних мереж.

Автоматизована обробка даних контролю формування витрат на утримання запасів продукції аграру дасть можливість об'єднати процес введення, обробки, зведення інформації і відображати динаміку формування виробничих витрат і витрат на утримання запасів аграрної продукції як по окремих об'єктах, так і по місцях виникнення і центрах відповідальності.

З метою удосконалення контролю формування витрат на утримання запасів витрат аграрних страв автор пропонує схему контролю витрат на АРМ головного бухгалтера (рис. 3.3.), застосування якої дозволить оперативно контролювати собівартість напівфабрикатів, які передаються, виявляти відхилення від норм по центрах відповідальності і видам продукції.

Реєстрація господарських операцій по місцях їх виникнення повинна здійснюватися на першому рівні функціонування АРМ оператора (бухгалтера) структурного виробничого підрозділу (ділянки, цеху, складу). На цьому рівні здійснюються автоматизований оперативний облік, обробка вхідних даних і формуються файли з узагальненою інформацією про витрати виробництва окремих видів аграрної продукції. Аналітичний і синтетичний облік показників, одержаних з єдиної бази даних у обліково-економічній інформації, слід здійснювати на другому рівні в межах АРМ по предметним ділянкам обліку (по обліку витрат на придбання ресурсів, обліку витрат по переробці сировини і матеріалів).



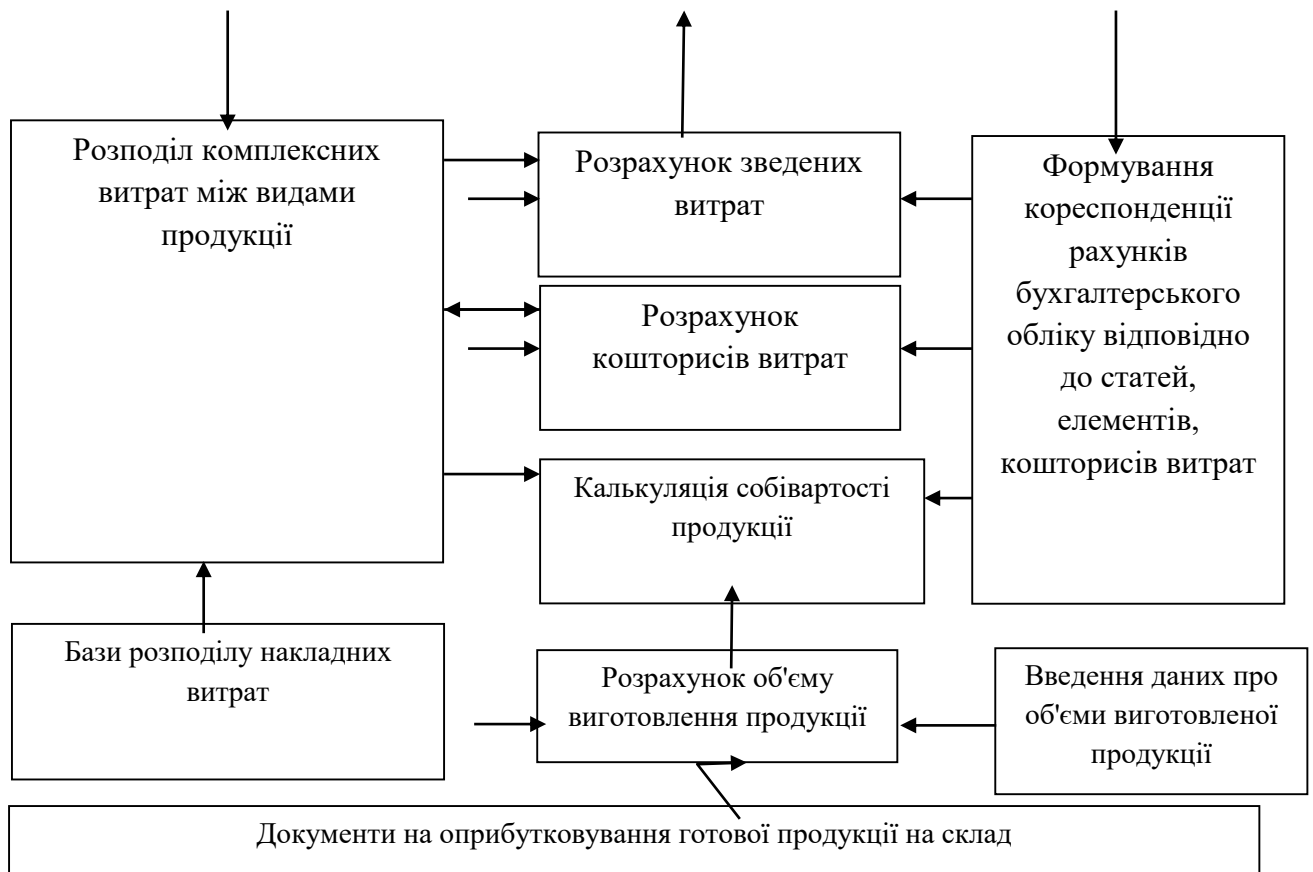


Рис. 3.3. Запропонована схема контролю витрат виробництва аграрної продукції на АРМ третього рівня

На цьому рівні формуються запити на отримання витікаючих документів (машинограм), оцінюються повнота і якість облікової інформації. Формування фактичної витрат на утримання запасів готової продукції в цілому по підприємству, складання звітної і нормативної калькуляції виробничої і повної витрат на утримання запасів продукції здійснюються на третьому рівні АРМ головного бухгалтера за допомогою обліково-економічної інформації, одержаної в режимі запиту з інтегрованої бази даних.

Ця інформація також поступає в єдину базу даних, звідки може використовуватися для потреб як зовнішніх (складання податкової і фінансової звітності), так і внутрішніх (контроль формування собівартості) користувачів.

Застосування запропонованих алгоритмів автоматизації надасть можливість значно підвищити оперативність контролю формування витрат на

утримання запасів готової продукції, що позитивно вплине на процес зниження витрат на утримання запасів аграрної продукції.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження теорії та діючого механізму аудиту калькулювання собівартості продукції на підприємстві України можна зробити такі висновки:

Погляди на трактування поняття «витрати» достатньо різні, але їх можна згрупувати наступним чином: витрати як зменшення активів, або збільшення зобов'язань; витрати як вартість спожитих ресурсів.

Зроблено висновок, що витрати – це сукупність спожитих ресурсів будь-якого типу, що має вартісний вираз та супроводжується зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань.

Витрати виробництва - це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі

виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається: вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних майнових паїв, амортизація тощо.

Об'єктом дослідження в роботі виступає ТОВ «Мустанг».

Регістром бухгалтерського обліку, який призначений для обліку загальновиробничих витрат є Звіт N 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати, форма якого затверджена наказом Мінагрополітики України номер триста дев'яносто від четвертого червня дві тисячі дев'ятого року.

Регістром бухгалтерського обліку, який призначений для обліку витрат на збут, є Звіт N 5.9 с.-г. про витрати на збут, форма якого затверджена наказом Мінагрополітики України номер триста дев'яносто від четвертого червня дві тисячі дев'ятого року. Регістром бухгалтерського обліку, який призначений для обліку адміністративних витрат, є Звіт N 5.8 с.-г. про адміністративні витрати, форма якого затверджена наказом Мінагрополітики України номер триста дев'яносто від четвертого червня дві тисячі дев'ятого року. Аналітичний облік витрат за виробництво кожне підприємство організує відповідно до характером виробничого процесу, і навіть особливостями своєї продукції, виконуваних робіт чи послуг. Для обліку процесу виробництва

використовуються такі рахунки: 23 “Виробництво”; 91 “Загальновиробничі витрати”; 24 “Брак у виробництві”.

По завершенні звітного фінансового року у бухгалтерії підбивають остаточні підсумки роботи підприємства за рік – порівнюють доходи звітного періоду та витрати, понесені для їх отримання, та визначають фінансовий результат.

Запропоновано алгоритми автоматизації, використання яких надасть можливість значно підвищити оперативність контролю формування собівартості готової продукції, що позитивно вплине на процес зниження собівартості продукції по виділених підрозділах підприємства.

З метою удосконалення аналізу та контролю витрат на виробництві та собівартості продукції підприємства запропоновано напрями удосконалення облікової політики підприємства.

Запропоновано більш широко застосовувати економіко-математичні методи та розроблено низку рекомендацій по збільшенню обсягів виробництва, якості продукції, підвищення конкурентоспроможності, ефективного та раціонального використання матеріальних ресурсів, основних фондів, що спрямовано на зменшення собівартості продукції.

Показано також, як отримані результати можуть бути застосовані для оптимізації собівартості продукції.

Значну увагу в роботі приділено дослідженню факторів, що впливають на собівартість продукції, методиці проведення аудиту.

