

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і внутрішній аудит собівартості готової продукції на
ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0712-оа-1
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

Н.Ю. Гавриляк

Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н. М.

Рецензент: к.е.н., ст. виклада Гороховець Ю.А.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«____» _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Гавриляк Надії Юріївні

1. Тема роботи: Облік і внутрішній аудит собівартості готової продукції на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи) Фінансова та податкова звітність підприємства за 2018-2022 рр., законодавчі та нормативні акти України, первинні документи підприємства, статистичні матеріали.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): дослідити теоретико-методичні аспекти формування собівартості готової продукції молокопереробних підприємств; вивчити організацію та методика обліку собівартості готової продукції на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»; проаналізувати організаційно-методичні підходи до внутрішнього аудиту собівартості готової продукції; надати пропозиції щодо удосконалення обліково-контрольного забезпечення собівартості готової продукції на досліджуваному підприємстві.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 25 рис., 17 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	19.08.2023	19.08.2023
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	16.09.2023	16.09.2023
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

Н.Ю. Гавриляк

Керівник роботи _____
(підпис)

Н.М. Проскуріна

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 152 с., 3 розділи, 17 табл., 25 рис., 80 джерел, 14 додатків.

АУДИТ, АНАЛІЗ, ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ, МОЛОКОПЕРЕРОБНА ПРОМИСЛОВІСТЬ, СОБІВАРТІСТЬ, ЦЕНТРИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Об'єкт дослідження – процес формування обліково-контрольної інформації щодо формування собівартості готової продукції на молокопереробних підприємствах.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку та внутрішнього аудиту собівартості молокопродукції на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Методи дослідження: загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: історичний і системний підходи, методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний, спостереження, аналогії, інформаційного моделювання та систематизації, графічний та табличний.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних підходів до обліку та внутрішнього аудиту формування собівартості готової продукції на молокопереробному підприємстві. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– набуло подальшого розвитку трактування економічної категорії «собівартість»;

- доповнено класифікацію витрат за напрямками їх обліку та ознаками;
- визначено оптимальний склад статей калькуляції собівартості молокопродуктів;
- розроблено форми документації відповідно до галузевої специфіки та графік документообігу;
- розроблено програму внутрішнього аудиту витрат на виробництво та собівартості продукції, визначені аналітичні процедури і можливі помилки, які вони допомагають виявити та представлено робочі документи щодо перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво, проведення інвентаризації незавершеного виробництва, складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- удосконалено методика оцінки якості внутрішнього аудиту.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та управління собівартістю готової продукції; можуть впроваджуватися в практику роботи молокопереробних підприємствах.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити достовірне відображення операцій в бухгалтерському обліку та звітності витрат, що в свою чергу підвищить рівень обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень її користувачами.

SUMMARY

Qualifying work contains 152 pp., 3 sections, 17 tab., 25 fig., 80 references, 14 applications.

AUDIT, ANALYSIS, INTERNAL AUDIT, CALCULATION OF FINISHED PRODUCTS, DAIRY INDUSTRY COST RESPONSIBILITY CENTERS

The object of the research is the process of forming accounting and control information regarding the formation of the cost of finished products at milk processing enterprises.

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical and methodological provisions, as well as to develop practical recommendations regarding the accounting of the cost of dairy products and the construction of an internal audit system at Technologies-2000 LLC.

Research methods: general scientific and specific methods of scientific knowledge: historical and systemic approaches, methods of analysis and synthesis, induction and deduction of cause and effect relationship and abstract-logical, observation, analogy, information modeling and systematization, graphic and tabular.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of methodological approaches to accounting and internal audit of the formation of the cost of finished products at a milk processing enterprise. In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- the interpretation of the economic category «cost» has gained further development;

- the classification of expenses by their accounting areas and characteristics was supplemented;
- the optimal composition of the articles of cost calculation of dairy products is determined;
- documentation forms were developed in accordance with the specifics of the industry and the schedule of document circulation;
- an internal audit program of production costs and production costs was developed, analytical procedures and possible errors that they help to detect were defined, and working documents were presented regarding the verification of the organization of analytical accounting of production costs, inventory of work-in-progress, the composition of articles for calculating the production cost of products;
- the method of assessing the quality of internal audit has been improved.

The obtained results of the study are aimed at increasing the reliability, efficiency and analyticalness of accounting information to ensure the effectiveness of control and management of the cost of finished products; can be implemented in the work practice of milk processing enterprises.

The practical application of the proposed recommendations will allow to ensure a reliable display of operations in accounting and expense reporting, which in turn will increase the level of accounting and analytical information necessary for management decisions by its users.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

грн.	–	гривень
Дт	–	дебет
і т. д.	–	і так далі
Інструкція № 291	–	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р.;
Кт	–	кредит
КМУ	–	Кабінет міністрів України
МФУ	–	Міністерство фінансів України
МСА	–	Міжнародні стандарти аудиту
П(С)БО	–	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
ПрАТ	–	Приватне акціонерне товариство
р.	–	рік
рис.	–	рисунок
СВА	–	служба внутрішнього аудиту;
табл.	–	таблиця
тис. грн.	–	тисяч гривень
ТМЦ	–	товарно-матеріальні цінності;
у т. ч.	–	у тому числі
%	–	відсотки

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	
1.2 Собівартість як економічна категорія.....	15
1.2 Порівняльна характеристика методів формування собівартості готової продукції	26
1.3 Методика внутрішнього аудиту собівартості готової продукції.....	34
РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	45
2.2 Особливості формування облікового процесу собівартості готової продукції на підприємстві.....	53
2.3 Шляхи вдосконалення обліку собівартості молочної продукції.....	63
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»	
3.1 Внутрішній аудит формування собівартості готової продукції на підприємстві.....	86
3.2 Удосконалення організаційних підходів до діяльності служби внутрішнього аудиту в контексті виконання контрольних процедур щодо формування собівартості готової продукції.....	93
3.3 Оцінювання якості внутрішнього аудиту собівартості готової	101

продукції.....	
ВИСНОВКИ.....	112
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	116
ДОДАТОК А Тракткування терміну «собівартість» в економічній літературі.....	124
ДОДАТОК Б Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості готової продукції.....	125
ДОДАТОК В Розуміння змісту поняття «внутрішній аудит» вітчизняними та зарубіжними вченими.....	127
ДОДАТОК Д Характеристика специфічних методів аудиту.....	128
ДОДАТОК Е Форми первинної бухгалтерської документації для забезпечення облікового процесу випуску готової продукції на молокопереробному підприємстві.....	129
ДОДАТОК Ж Склад витрат на виробництво молочної продукції за центрами відповідальності.....	132
ДОДАТОК И Журнал господарських операцій з обліку собівартості готової продукції.....	134
ДОДАТОК К Положення про службу внутрішнього аудиту ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».....	136
ДОДАТОК Л Посадова інструкція начальника служби внутрішнього аудиту ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».....	139
ДОДАТОК М Тест якості внутрішнього аудиту (документальність).....	141
ДОДАТОК Н Тест якості внутрішнього аудиту (організаційна відповідність)	143
ДОДАТОК П Тест якості внутрішнього аудиту (розділ: планування, методологічна відповідність).....	145
ДОДАТОК Р Тест внутрішнього аудиту витрат на виробництво і собівартості готової продукції	149
ДОДАТОК С Програма аудиту витрат на виробництво і собівартості готової продукції	150

ВСТУП

Результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання промислових підприємств України можливе завдяки удосконаленню системи управління витратами та собівартістю продукції. У системі управління виробництвом важливе місце має облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості готової продукції. На основі даних про розмір та види витрат працівники управлінського апарату підприємства одержують інформацію про використання ресурсів, унаслідок чого з'являється можливість здійснювати контроль кількісних та якісних показників, регулювати процес виробництва, приймати оптимальні управлінські рішення.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку та внутрішнього аудиту собівартості продукції зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: А. Аткинсон, І. Є. Давидович, Є. К. Друрі, В. М. Добровський, М. В. Кужельний, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Л. М. Чернелевський. Незважаючи на значні здобутки в дослідженні вказаних проблем, ряд питань потребує уточнення.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практики діяльності підприємств свідчить, що проведення внутрішнього аудиту собівартості готової продукції, з допомогою якого виявляються незаконні та нецілеспрямовані витрати вимагає вирішення питань, пов'язаних з підвищенням його якісного рівня. Важливість перелічених питань їх дослідження та розв'язання в умовах активізації ринкових механізмів у вітчизняній економіці зумовили вибір теми та визначили спрямованість дослідження.

Отже, актуальність теми полягає у тому, що розвиток положень з

організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту собівартості готової продукції дозволить підвищити ефективність обліково-аналітичної роботи та інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень на молокопереробних підприємствах.

Метою кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо напрямів поліпшення обліку та внутрішнього аудиту собівартості готової продукції на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» з урахуванням її особливостей і потреб інформаційного забезпечення управлінської діяльності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- дослідити сутність економічної категорії «собівартість» та вплив організаційно-технологічних особливостей молокопереробної промисловості на формування цього показника;

- проаналізувати різні методи калькулювання собівартості готової продукції;

- розробити пропозиції щодо методики організації бухгалтерського обліку собівартості готової продукції молокопереробної промисловості;

- удосконалити методичні підходи до організації відділу внутрішнього аудиту підприємства;

- запропонувати методику проведення внутрішнього аудиту собівартості молокопереробного виробництва.

Об'єкт дослідження – процес формування обліково-контрольної інформації щодо формування собівартості готової продукції на молокопереробних підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту формування собівартості готової продукції на молокопереробних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети були використані загальнонаукові та

специфічні методи наукового пізнання: історичний і системний підходи застосовувалися до вивчення господарських явищ і процесів; методи аналізу та синтезу – для визначення сутності та змісту собівартості як економічної категорії, їх структури, встановлення взаємозв'язку об'єкта з окремими економічними категоріями; методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний використовувалися для удосконалення класифікації витрат, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат і калькулювання собівартості; спостереження – для визначення стану обліку на підприємствах молокопереробної промисловості; методи аналогії, інформаційного моделювання та системний підхід дали можливість удосконалити методичні підходи обліково-контрольного забезпечення формування собівартості готової продукції молокопереробних підприємств; графічний та табличний методи використано для наочного представлення результатів проведеного дослідження.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- набуло подальшого розвитку трактування економічної категорії «собівартість», відповідно до якого економічна суть собівартості полягає в тому, що вона акумулює в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення;

- доповнено класифікацію витрат за напрямками їх обліку та ознаками, що дозволить попередити виникнення небажаних витрат;

- визначено оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність обчислення собівартості молокопродуктів;

- розроблено форми документації відповідно до галузевої специфіки та графік документообігу;

- розроблено програму внутрішнього аудиту витрат на виробництво та собівартості продукції, визначені аналітичні процедури і можливі помилки,

які вони допомагають виявити та представлено робочі документи щодо перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво, проведення інвентаризації незавершеного виробництва, складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції;

– удосконалено методику оцінки якості внутрішнього аудиту, що дає змогу досягти такої його організації, яка може бути оптимальною як з точки зору методології внутрішнього аудиту, так і у відношенні його економічної ефективності.

Теоретичною та методичною основою дослідження стали нормативно-правові акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, що регламентують облік та внутрішній аудит собівартості готової продукції; міжнародні стандарти обліку та звітності, монографічні та періодичні фахові видання, матеріали науково-практичних конференцій, дані офіційної фінансової звітності молокозаводу, Інтернет-ресурси, тощо.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити достовірне відображення операцій в бухгалтерському обліку та звітності витрат, що в свою чергу підвищить рівень обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень її користувачами.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення на VII Міжнародній науково-практичній конференції «Problematic questions of science and problems of development» (30 жовтня – 01 листопада 2023 р., Берлін, Німеччина) та Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-економічні тенденції розвитку сучасної держави» (13 листопада 2023 р., Черкаси, Україна).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 97 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Собівартість як економічна категорія

З переходом економіки України на ринкові важелі перед підприємствами постає проблема не просто визначити фактичну собівартість виробу, а розрахувати таку собівартість, яка б за нинішніх умов роботи на ринку могла забезпечити їм певний прибуток. При прийнятті рішень та й у процесі управління виробничим процесом підприємцям та керівникам різних рівнів необхідна інформація, що міститься у внутрішньогосподарському обліку.

Витрати виробництва, виражені в грошовій формі на одиницю продукції, становлять собою її собівартість. Собівартість можна розглядати і як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції, або середні витрати. Собівартість як економічна категорія віддзеркалює відносини, що складаються між суспільством у цілому і окремим виробником з приводу відокремлення витрат підприємства.

Для підприємства собівартість – це критерій витрат і доходів. При певному рівні ціни зменшення собівартості, власне витрат на одиницю продукції, забезпечує збільшення доходів. В собівартості відображається ефективність використання основних засобів, яка впливає на її величину в залежності від рівня фондівдачі, пов'язаної з цінами на основні засоби, їх структурою і характеристикою виробничого використання.

Собівартість продукції (робіт, послуг) має свою структуру, під якою розуміється співвіднесеність різних елементів або статей витрат у загальній

сумі витрат на виробництво і реалізацію продукції. Структура собівартості може визначатися на основі класифікації витрат за економічно однорідними елементами і статтями калькуляції. Поелементна структура відрізняється за галузями промисловості. Ці відмінності визначають характер промисловості залежно від переваги того чи іншого виду витрат. Структура за статтями калькуляції дозволяє оцінити питому вагу різних статей витрат у собівартості продукції.

Структура собівартості може змінюватися під впливом різних чинників, які впливають із умов роботи окремих галузей і підприємств. Таким способом на неї впливають розташування підприємств відносно джерел палива й сировини, зміни рівня цін на предмети і засоби праці, питома вага витрат на управління та реалізацію продукцію та інші.

Собівартість є єдиним показником, що акумулює в грошовій формі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Собівартість є об'єктивна економічна, а не тільки бухгалтерська категорія, тому що компенсація витрат забезпечує реальний процес простого відтворення матеріальних благ господарського життя.

Економічна суть собівартості полягає в тому, що вона акумулює в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Категорія собівартість є категорією індивідуального виробництва і індивідуальна собівартість не є складовою частиною суспільних витрат виробництва, або вартості, а середньогалузева собівартість також не є безпосередньо часткою вартості, а може тільки слугувати орієнтиром для державного регулювання цінових пропорцій [6].

Економічна література оперує різними визначеннями поняття «собівартість», основні з яких представлені у Додатку А. Але разом з тим, вони сходяться в тому, що собівартість являє собою грошовий вираз витрат на її виробництво. Виходячи із того, які витрати враховуються при визначенні собівартості, виділяють наступні її види:

– виробнича собівартість, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконання робіт і надання послуг, частини загальновиробничих витрат з організації і управління виробництвом;

– повна собівартість, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;

– маржинальна собівартість, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Варто зазначити, що маржинальна собівартість в практиці роботи підприємств використовується, як правило, з метою визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

В залежності від сукупності підприємств, по яких визначається собівартість, виділяють наступні її види:

– індивідуальна собівартість, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремого взятого підприємства;

– середньогалузева собівартість, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки [20, с. 445].

У ринкових умовах підприємства намагаються збільшити свої прибутки. Політика збільшення прибутку не може бути спрямована на безкінечне збільшення ціни на свою продукцію, тому що це тягне падіння її попиту. Ефективна політика управління прибутком буде орієнтована на зниження витрат виробництва, а отже, і на зниження собівартості. Для цього підприємству необхідний точний і обґрунтований розрахунок собівартості

для визначення реальних витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг) і резерви їх зниження.

Серед основних завдань внутрішньогосподарського обліку, які виділяють вітчизняні вчені [7, с. 93] увагу доцільно зосередити на наступних:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначають адекватну, справедливу і реальну продажну ціну;
- дані про собівартість продукції використовують для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Проаналізувавши різноманітну наукову літературу, можна стверджувати, що враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку під калькулюванням необхідно розуміти комплексну систему у процесі управління, що передбачає науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції, з метою формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення собівартості продукції. При цьому калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організується відповідно до наступних принципів:

- науково обґрунтована класифікація виробничих витрат (розробляється у галузевих рекомендаціях з планування і обліку собівартості продукції, робіт, послуг);
- встановлення об'єктів обліку витрат, калькулювання і калькуляційних одиниць;
- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей організації виробництва, продукції);
- вибір методу розподілу непрямих витрат (встановлюється підприємством самостійно, відображається в його обліковій політиці, не змінюється протягом звітного періоду);
- розмежування витрат по періодах (при цьому необхідно керуватись принципом нарахування);

– відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень (до собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише невичерпні (неспожиті) витрати. Вичерпні витрати для визначення фінансового результату даного звітного періоду не використовуються);

– вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості (обирається підприємством самостійно, виходячи з його особливостей, галузевої приналежності, розмірів, технології, асортименту продукції) [37].

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги. Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва.

Сучасні системи калькулювання більш збалансовані. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при:

- визначенні доцільності подальшого випуску продукції;
- встановленні оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізації асортименту продукції, що випускається;
- визначенні ефективності оновлення діючого технологічного парку;
- оцінці якості роботи управлінського персоналу [6].

Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової (нормативної) собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість виявити «вузькі місця» у виробничому процесі, проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розкрити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Перед молокопереробними підприємствами в силу організаційних та технологічних їх особливостей будуть поставати і специфічні проблеми в

організації внутрішньогосподарського обліку взагалі і калькулювання собівартості продукції зокрема. Серед найбільш важливих завдань традиційно виділяють:

- забезпечення інформацією управлінського персоналу про собівартість продукції за етапами формування витрат окремих видів продукції, видами виробництв та центрами відповідальності;
- визначення ефективності впровадження нових видів продукції, виробничого обладнання, технології виробництва тощо;
- визначення ціни на продукцію, прибутку та рівня рентабельності виробництва;
- встановлення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від реалізації тощо.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому. Результатом калькулювання є калькуляція, тобто розрахунок витрат на одиницю продукції.

В економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюють з калькуляцією, тобто вживають як слова синоніми. Проте терміни «калькуляція» і «калькулювання» істотно відрізняються один від одного.

Калькуляцію собівартості складають згідно з основними положеннями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у галузях народного господарства, затверджених постановами КМУ, «Основними положеннями про склад витрат, які відносять на собівартість продукції», галузевими інструкціями [34]. Проте, варто зазначити, що розробленої Урядом інструкції щодо калькулювання продукції молокопереробних підприємств не існує.

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють різноманітні види калькуляцій.

В економічній літературі досі немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати.

Серед авторів, зокрема, М. І. Скрипник [68], Л. В. Нападовська [63, с.161], Ф. Ф. Бутинець [21, с. 173] відсутня єдина методика, підходи до класифікаційних ознак калькуляцій. Це вказує на постійний пошук, наукові дослідження даних питань.

Конкретні умови господарювання створюють необхідність складання певних видів калькуляцій відповідно до типу господарств, мети і завдань, що стоять перед ними. На практиці застосовуються наступні поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються наведені на рис. 1.1.

Калькуляція – це складова управління витратами, основною метою якої є вимірювання й облік витрат на виробництво і порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, встановленим керівництвом.

Наступним етапом процесу калькулювання є визначення її об'єктів, адже саме вони визначають рівень аналітичності складених калькуляцій та безпосередньо впливають на можливість проведення аналізу фактичної собівартості продукції.

Вибір об'єкта калькулювання залежить від особливостей технологічного процесу та організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається, стану внутрішньогосподарських відносин. Об'єктом калькулювання є вид продукції, її однорідні групи, що включає молочні вироби, подібні за технологією виробництва, а також ті, що мають однакову вихідну сировинну базу й відрізняються лише сортом, розмірами, жирністю.

Досить тісно з об'єктами калькулювання взаємодіють об'єкти обліку витрат, під якими слід розуміти сукупність використаних матеріальних, трудових і грошових ресурсів підприємства на виробництво окремого найменування продукції.

Об'єкти калькулювання і об'єкти обліку досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності.

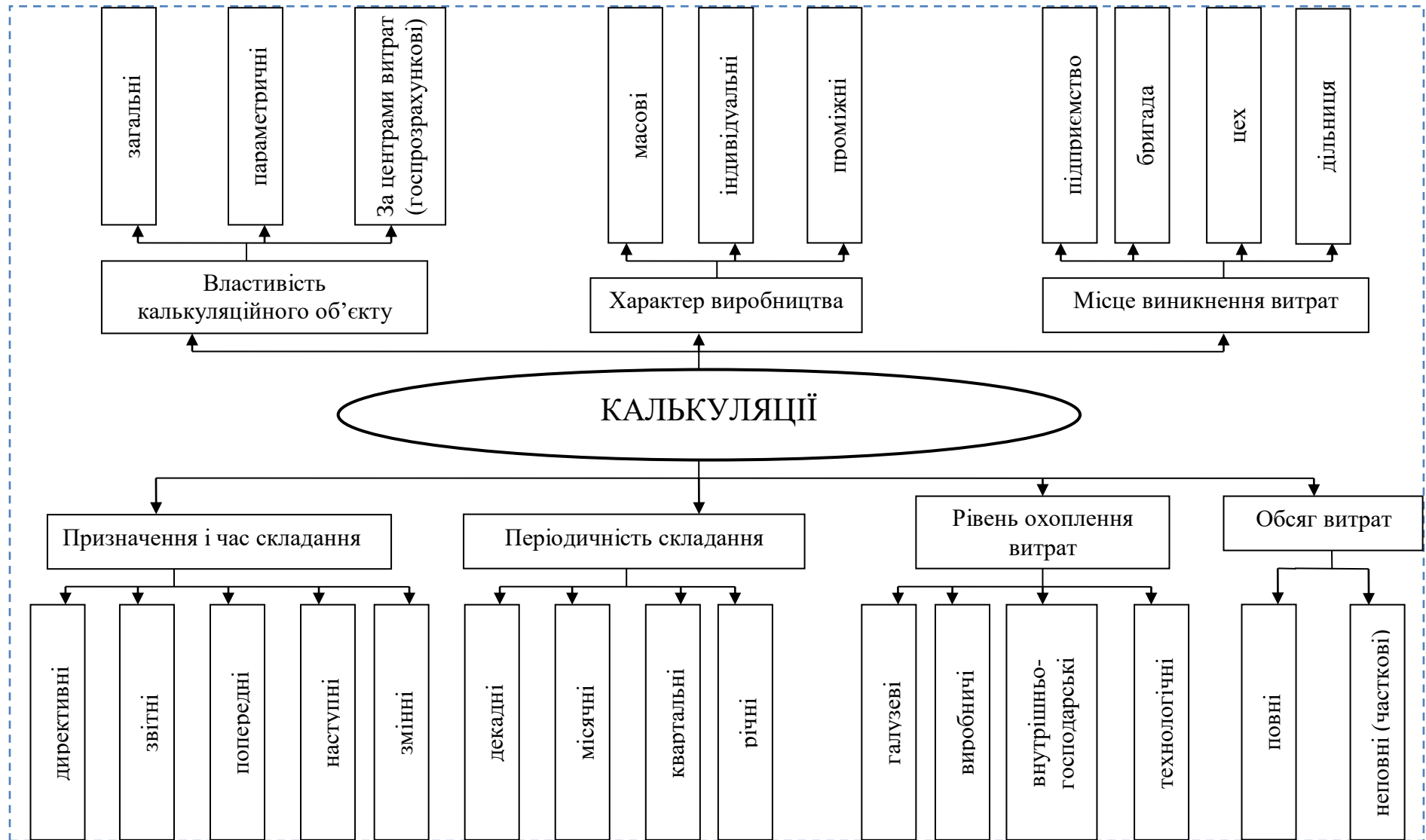


Рисунок 1.1 – Класифікація калькуляцій [69, с. 96; 63, с.161; 21, с. 173; 27, с. 26]

Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється в міру необхідності. Об'єкти калькулювання і об'єкти обліку досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності. Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється в міру необхідності.

Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язано з розширенням групування витрат виробництва. Так, необхідно розширити сфери контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, деталями.

Виникає необхідність визначати розмір витрат, пов'язаних з виготовленням нових виробів, підвищенням якості продукції, охороною навколишнього середовища тощо. Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Але об'єкти калькулювання в процесі виробництва необхідно доповнити об'єктами калькулювання в процесі придбання та реалізації, тому що від вартості придбаної сировини (молока) підприємством залежить: по-перше, собівартість, по-друге, ціна. В процесі реалізації потребує вартісної оцінки кожен вид готової продукції, що реалізується для встановлення ціни реалізації, яка забезпечить уникнення збитків від реалізації активів за ціною нижче їх вартості. Так, наприклад, на рис. 1.2 відображені основні об'єкти калькулювання молокопереробних підприємствах на кожній стадії господарського процесу.

Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє отримати інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління.

Процес калькулювання собівартості продукції завершується визначенням собівартості калькуляційних одиниць, яка являє собою вимірник об'єкта калькулювання.



Рисунок 1.2 – Об'єкти калькулювання на молокопереробних підприємствах [9, с. 3; 17, с. 33; 31, с.3]

Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції.

Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає у забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей продукції (робіт, послуг) та їх кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю певної якості, споживчу вартість, бути економічно однорідною і забезпечувати зіставлення калькуляцій однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати вимогам ціноутворення, бути корисною для планування та управління.

На практиці застосовують такі групи калькуляційних одиниць, табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Перелік основних калькуляційних одиниць

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Виробниче замовлення	Група однорідних виробів, типовий представник групи, об'єкт робіт, послуг, виріб, вузол, деталь, умовна одиниця
Виріб	Представник групи однорідних виробів, група однорідних виробів, комплект, вузол, деталь, типорозмір, артикул, марка
Продукт (напівпродукт)	Вагова одиниця у перерахунку: - на стандарт продукту, на прийнятий умовний стандарт - на інші натуральні одиниці Вагова одиниця в натурі: - кілограм, тонна, тис. кілограмів, тис. тонн натуральні одиниці: - штука, метр, комплект, тис. штук, тис. метрів, тис. комплектів натуральні виміри: - тис. штук, тис. погонних метрів, тис. кілограмів, тис. квадратних метрів, тис. умовних одиниць, тис. метрів кубічних та інші артикули Умовні одиниці
Переділ (стадія, фаза)	Стадія технологічного процесу Фаза технологічного процесу Продукт Напівфабрикат

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції (рис. 1.3), коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг.

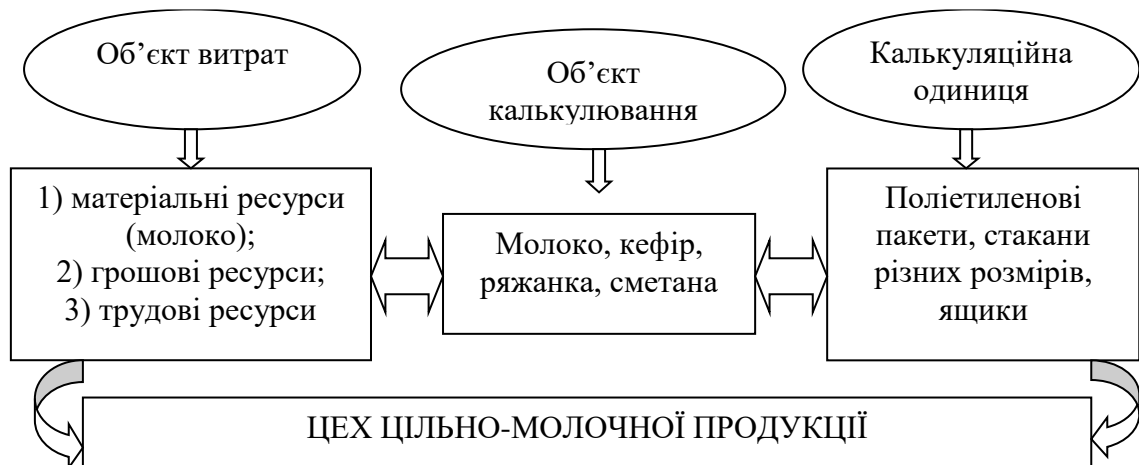


Рисунок 1.3 – Взаємозв'язок між об'єктами обліку і калькулювання собівартості та калькуляційними одиницями [37, с. 139; 40, с. 110; 44, с. 94]

Підсумовуючи вище зазначене, нами сформовано рис. 1.3, який показує взаємозв'язок між об'єктами обліку витрат і калькулювання собівартості та калькуляційними одиницями за центрами виникнення на молокопереробних підприємствах.

Отже, для молочної промисловості калькуляційними одиницями виступають:

- 1 тонна готової продукції за найменуваннями;
- тисяча умовних банок консервів за найменуваннями;
- тисяча штук готової продукції за найменуваннями;
- пакети, стакани, ящики.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не лише собівартістю, але й виробництвом в цілому.

1.2 Порівняльна характеристика методів формування собівартості готової продукції

Важливим для визначення складових елементів системи бухгалтерського обліку є вивчення його методологічної проблематики, яка визначається, з одного боку, завданням подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, з іншого – рівнем розвитку теоретичних знань, внутрішніми потребами розвитку бухгалтерського обліку [50].

Методи обліку виробничих витрат умовно можна поділити на дві групи:

- ті, що базуються на обліку витрат по виробу, його частині або групах виробів;
- ті, що базуються на обліку витрат за технологічними процесами.

Метод калькулювання залежить від типу організації і технології

виробництва і включає в себе принцип збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподілу непрямих витрат. На підприємствах, в яких виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковуються по виробництву в цілому (виробництво пари, електроенергії, добування піску). На підприємствах, в яких продукція в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат слід організувати по окремих стадіях виробництва (виробництво чавуну, сталі, столярні виробництва).

Як зазначає, проф. Довбуш В. І., виробничі витрати узагальнюються в такому розрізі: відображення витрачання матеріальних і трудових ресурсів в певній системі первинних документів з указанням кодів аналітичних позицій, на якій відносяться витрати; групування витрат в розрізі центрів витрат виходячи з інтересів системи управління; оцінка використання на виробництво ресурсів; співставлення згрупованих даних з діючими планами, нормами, кошторисами; зведення даних про витрати на виробництво за встановленою номенклатурою статей і об'єктів калькулювання; деталізація і розшифровка даних в аналітичному обліку.

Між обліком витрат на виробництво та методами калькулювання існує взаємозв'язок, який подано на рис. 1.4. Отже, можна стверджувати, що методи обліку витрат і калькулювання собівартість продукції – це дві стадії одного процесу, між якими існує єдність, але не тотожність. З цього приводу визначено, що метод обліку витрат – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати для досягнення певної мети, а методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції.

Вітчизняна практика ведення обліку витрат на виробництво пройшла тривалий період свого становлення і розвитку. Наукові дослідження показали, що на практиці розрізняють такі методи калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний, що в свою чергу можна застосовувати в різних комбінаціях.

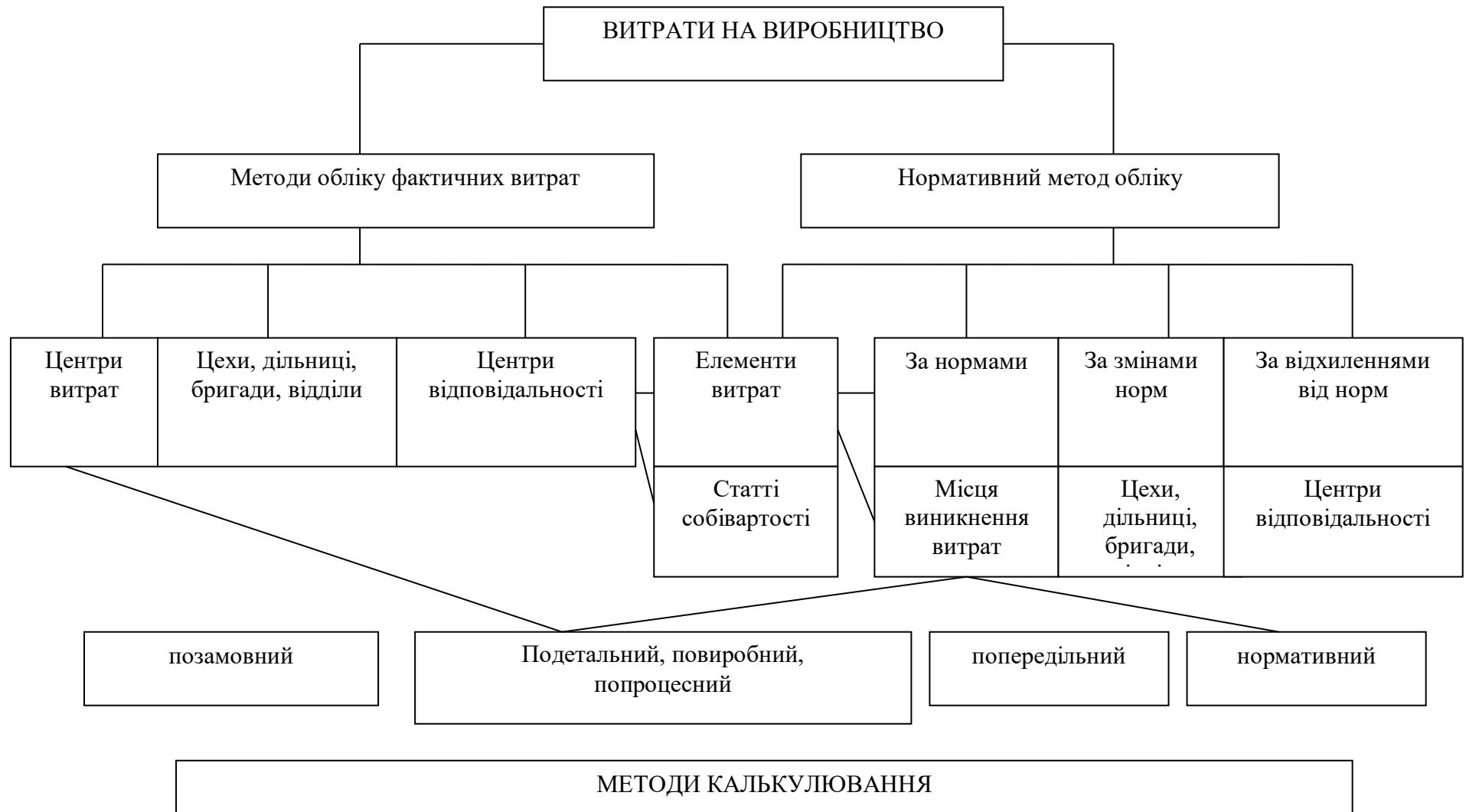


Рисунок 1.4 – Взаємозв'язок методів та об'єктів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання [64; 49 с. 153]

Наукові дослідження показали, що на практиці розрізняють такі методи калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний, що в свою чергу можна застосовувати в різних комбінаціях.

Зарубіжний досвід вказує на застосування специфічних систем і методів обліку виробничих затрат. До них належать: калькулювання на основі повної собівартості, на основі змінних витрат, на основі діяльності, «стандарт-кост», «директ-кост».

В традиційній системі позамовного калькулювання собівартості ведеться детальний облік руху витрат по кожному замовленню. Система калькулювання собівартості по замовленням оцінює витрати на виробництво продуктів по різних завданням, що необхідні для виконання індивідуальних замовлень клієнтів [9].

Облік витрат за замовленнями порівняно простий. Кожному замовленню присвоюється умовний шифр, у відповідності до якого організується аналітичний облік. Схематично даний метод можна подати у такому вигляді, рис. 1.5.



Рисунок 1.5 – Позамовний метод обліку витрат [62, с.186; 66, с. 36]

Слід зазначити, що в багатосерійному, а особливо в масовому виробництвах найбільш економічно обґрунтованим є застосування нормативного методу або методу директ-кост.

Тобто, для калькулювання собівартості замовлення необхідно:

- обчислити прямі витрати (матеріальні, трудові) на виготовлення деталей;
- розподілити накладні витрати між виробничими цехами;
- визначити собівартість деталей як суму прямих і накладних затрат;
- визначити собівартість замовлення, яка включає виробничу собівартість деталей, витрати, які існували в процесі комплектації, накладні витрати, розподілені на дане замовлення, витрати, пов'язані зі збутом даного замовлення.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів.

Детальна порівняльна характеристика більшості методів обліку витрат і калькулювання собівартості представлена у Додатку Б.

Аналіз змісту та недоліків цих методів дозволяє зробити висновок, що найбільш відповідає потребам молокопереробного виробництва нормативно-попередільний метод, тому що у молокопереробній промисловості витрати обліковуються за окремими переділами на окремих аналітичних рахунках. Нагромаджені витрати ділять на масу отриманої від переробки готової продукції: вершків, масла, сиру, згущеного молока та сиру, в результаті чого визначають собівартість одиниці продукції враховуючи сорти, жирність тощо за нормативним співвідношенням. При цьому попередньо із загальної суми витрат виключають побічну продукцію, котру оцінюють за цінами реалізації.

Враховуючи особливості молокопереробних підприємств, можна

зазначити, як показано на рис. 1.6, що на них перетворення сировини в готову продукцію відбувається безперервно та складається з послідовних виробничих процесів, кожний з яких являє окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва.

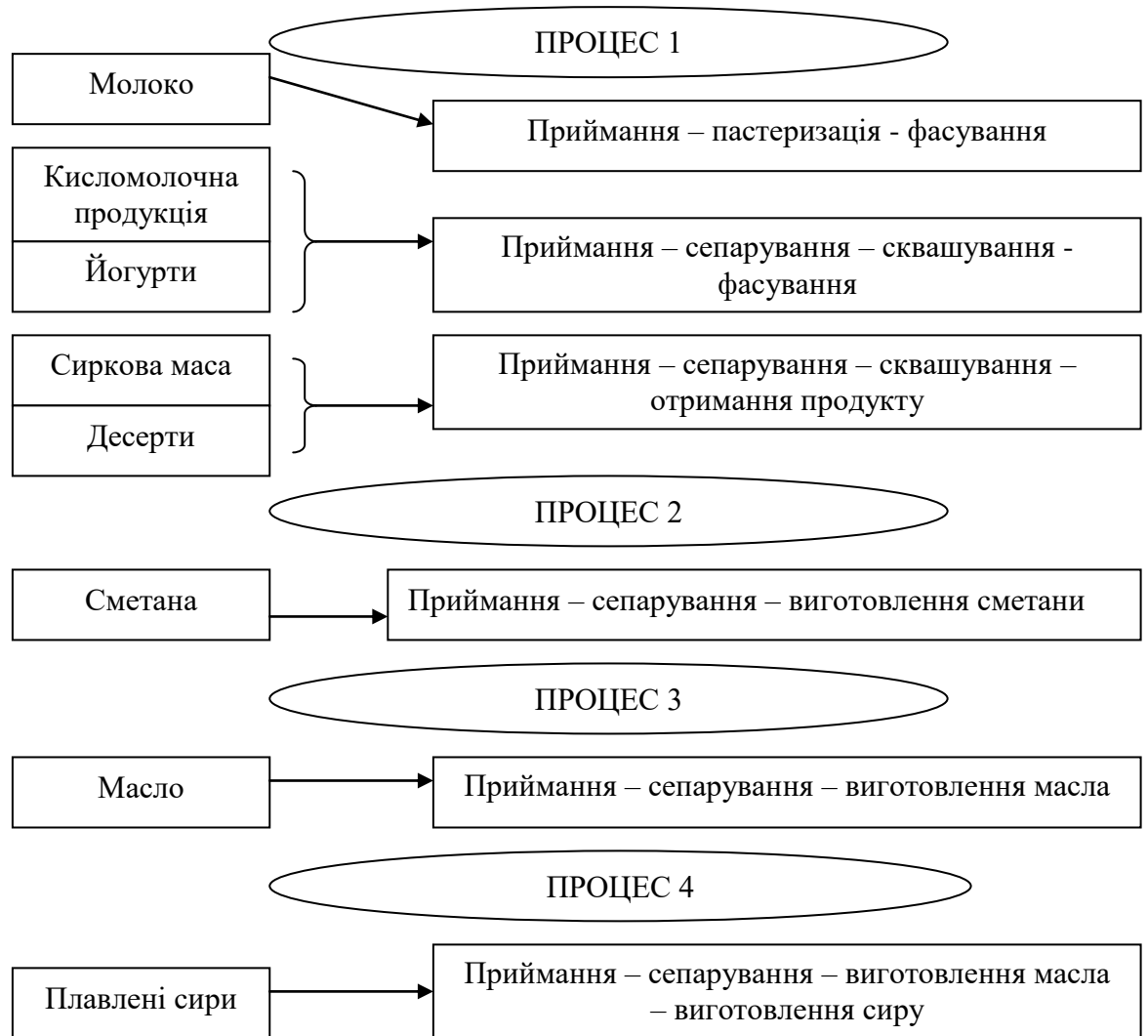


Рисунок 1.6 – Схема процесів молокопереробного підприємства [37 с.139; 68]

Нормативно-попередільний метод калькулювання виробничої собівартості дозволяє здійснювати оперативний контроль відхилень від норм витрат за причинами і відповідальними особами для попередження втрат і понаднормативних витрат безпосередньо в місцях їх виникнення та центрах відповідальності за переділами технологічного процесу виробництва.

Застосування нормативного попередільного методу калькулювання дає можливість ще до закінчення звітного періоду визначити причини і відповідальних за ці відхилення і приймати рішення з метою зниження виробничої собівартості продукції.

Хоч існують певні відмінності у сутності та сферах застосування, кожний з зазначених методів повинен забезпечити виконання наступних завдань:

- визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;
- групування витрат виробництва за місцем їх виникнення (центрами витрат) і по видам продукції;
- обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг);
- контроль за витратами в процесі виробництва;
- визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства в цілому.

Поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, оскільки кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції, що випускається.

Способи калькуляції доповнюють методи калькулювання і означають технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин. Між методом калькулювання і способом калькуляції продукції існує певна залежність, яку доцільно представити у вигляді наступної схеми, рис. 1.7. Проте, який би метод калькулювання не застосовувався, розрахунок собівартості продукції проводиться у послідовності, наведеній на рис. 1.8.

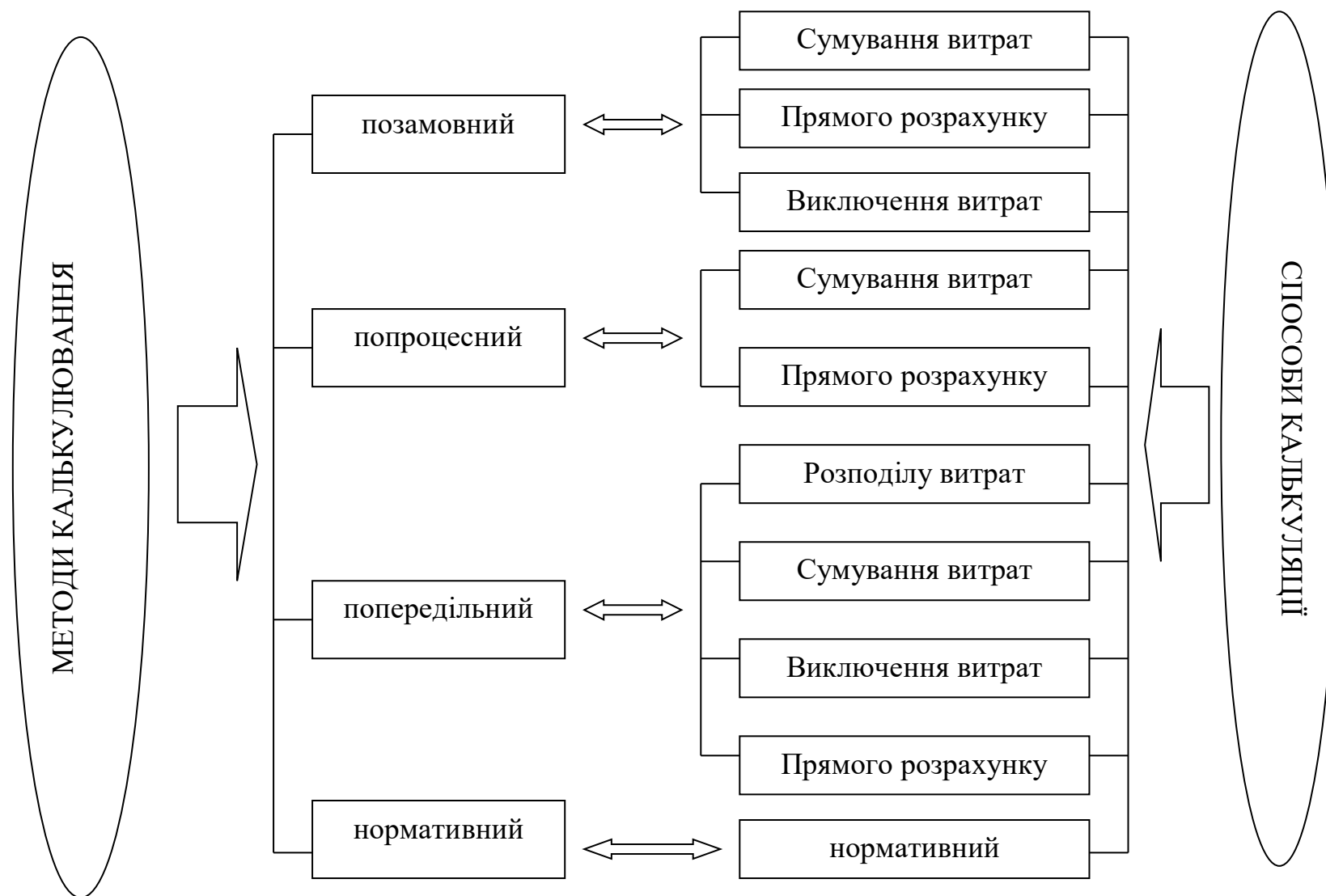


Рисунок 1.7 – Залежність між методами калькулювання і способами калькуляції

Незавершене виробництво на початок звітнього місяця
+
Виробничі витрати на виготовлення продукції за звітний місяць
-
Незавершене виробництво на кінець звітнього місяця
=
Фактична виробнича собівартість виготовленої за звітний місяць продукції

Рисунок 1.8 – Алгоритм розрахунку виробничої собівартості продукції за звітний місяць [74, с.3;75 с. 9]

Отже, концепція має будуватися на таких основних засадах: визнання витрат, які формують собівартість, структури; класифікація собівартості залежно від інформаційних потреб керівництва; формування інформації про собівартість для визначення фінансових результатів; проведення аналізу структури собівартості продукції за калькуляційними статтями та елементами витрат для виявлення впливу специфічних техніко-економічних особливостей виробництва конкретних видів продукції; контроль за формування собівартості; взаємозв'язок собівартості з ціноутворенням.

1.3 Методика внутрішнього аудиту собівартості готової продукції

В умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що зумовило потребу створення органів фінансового контролю, тобто аудиту.

У світовій практиці аудит набув широкого розповсюдження. Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства в особі його власників, держави в особі податкової інспекції та власне аудитора в

забезпеченні реальності й достовірності обліку і звітності.

В економічній літературі немає однозначного визначення поняття (сутності) аудиту, а тому його мета і завдання неоднакові.

Визначення аудиту, яке міститься у «Положенні про основні концепції аудиту», опублікованому в 1973 р. Комітетом з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів (ААА), включає як процес, так і мету аудиту: аудитом називається систематичний процес об'єктивного збору й оцінки свідчень про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень чинним критеріям і надання результатів перевірки зацікавленим користувачам [58, с. 20].

Це визначення в контексті аудиту фінансових звітів торговельно-промислових підприємств, а також інших суб'єктів господарювання звичайно називають фінансовим аудитом. Поряд з фінансовим аудитом розглядають аудит на відповідність і аудит показників роботи.

Усе, що робить аудитор у процесі перевірки, спрямовано, насамперед, на досягнення основної мети – сформуванню незалежну думку про перевірені факти господарської діяльності, тобто з'ясувати, якою мірою вони відповідають критеріям і стандартам.

Незважаючи на те, що в вітчизняній та економічній літературі існує багато визначень аудиту, але всі автори відмічають, що даний процес може бути поділений на внутрішній та зовнішній аудит.

Становлення ринкових відносин, конкуренція, інші фактори ускладнення та потреби поліпшення показників господарювання у високорозвинених країнах зумовили поширення внутрішнього аудиту, що організовується власниками великих підприємств, в акціонерних товариствах, у концернах, корпораціях. У них створюються спеціальні відділи, що відповідають за формування, координацію й виконання планів внутрішнього аудиту.

Для української практики поняття «внутрішній аудит» — нове, воно недостатньо опрацьоване теоретично і майже не застосовується практично.

Внутрішній аудит має функціонувати як незалежна діяльність на підприємстві. Організовує його керівництво підприємства для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку тощо. Мета внутрішнього аудиту — сприяти ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство. Внутрішній аудит проводиться аудитором, які працюють безпосередньо на даному підприємстві.

Потреба у внутрішньому аудиті – актуальна. Це пояснюється перш за все тим, що з досягненням високого рівня якості товарів і послуг між одногалузевими підприємствами ведеться постійна боротьба не лише за ринки їх збуту, економічність у доведенні до споживача, а й за подальше нарощування виробництва продукції, її вдосконалення, виходячи з завдань більш повного й вигідного задоволення попиту покупців. Вирішуючи у зв'язку з цим відповідні завдання керівництва, внутрішній аудит в умовах конкурентної боротьби допомагає підприємствам: по-перше, утриматися на освоєному ринку, у першу чергу, підготовкою заходів, що сприяють підвищенню якості продукції, що випускається підприємством; по-друге, оцінити якість фінансово-господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів. Крім того, необхідність запровадження внутрішнього аудиту зумовлена: потребою систематичного забезпечення керівництва достовірною інформацією; конкуренцією, яка спонукає до пошуку внутрішніх резервів; необхідністю виявлення та попередження зловживань; існуванням ризиків бізнесу; необхідністю координації та оцінки роботи структурних підрозділів і менеджерів. Для більш глибокого розуміння сутності системи внутрішнього аудиту розглянемо основні думки вітчизняних та зарубіжних авторів по цьому питанню, додаток В. Тобто за своєю сутністю усі поняття, що наводяться в таблиці є ідентичні, але узагальнюючи вище зазначене можна стверджувати, що внутрішній аудит – регламентована внутрішніми документами система збору, обробки, зберігання і передачі контрольної інформації, в інтересах органів управління і власників, з ціллю забезпечити ефективність управління. Незважаючи на те,

що наданий аудитором висновок збільшує довіру до фінансових звітів, користувач не може вважати, що воно є гарантією майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання або свідченням продуктивності чи ефективності ведення управлінським персоналом справ суб'єкта господарювання.

Згідно з МСА, аудиторська перевірка призначена надати достатню впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих спотворень. Для цього слід накопичувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для висновку щодо відсутності суттєвих викривлень у фінансових звітах.

Однак існують обмеження, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві відхилення, що є наслідком дії таких чинників: запровадження тестування; вірогідності змови; більшість аудиторських доказів є радше переконливими, ніж остаточними [20, с. 24].

Більш зрозуміло визначена мета (ціль) звичайного аудиту фінансової звітності, здійснюваного незалежними аудиторами, у книзі «Аудит Монтгомері», яка полягає у висловленні думки про те, наскільки правильно фінансова звітність відбиває фінансовий стан, результати операцій і грошові потоки відповідно до загальноприйнятих принципів обліку.

Таким чином, задоволення вимог осіб, які потребують того, щоби те чи інше підприємство надало їм підданий аудиту фінансовий звіт, можна розглядати як безпосередню мету аудиту.

З урахуванням вищезазначеного основними завданнями внутрішнього аудиту на молокопереробних підприємствах є:

- перевірка відповідності системи організаційних регламентів діючим нормативним актам і установчим документам;
- перевірка правильності складання та умов виконання господарських угод;
- перевірка наявності, стану, правильності оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, дотримання діючого порядку встановлення й застосування цін, тарифів, а також розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності внесення до бюджету

податків і платежів до позабюджетних фондів;

- експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;

- експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходу від реалізації продукції, точності формулювання фінансових результатів, об'єктивності використання прибутків і фондів. Розробка й подання обґрунтованих пропозицій щодо покращення організації системи контролю, бухгалтерського обліку та розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

- консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з питань організації та управління, права, аналізу господарської діяльності та інших проблем.

Аудит собівартості в системі внутрішнього аудиту має істотне значення, тому що для прийняття рішень необхідна більш точна інформація про витрати по видах продукції. Наприклад, рішення щодо розробки та впровадження нових видів продукції й послуг приймаються з урахуванням очікуваної собівартості одиниці продукції. Рішення стосовно виробництва або купівлі продукту (послуги), прийняття чи відхилення спеціальних замовлень, або рішення стосовно того, продовжувати виробництво продукту (послуги), чи відмовитися від нього, також потребують інформації про собівартість одиниці продукції.

З огляду на виняткову важливість інформації про собівартість одиниці продукції, істотне значення має її точність і правильність. Викривлення собівартості одиниці продукції є неприйнятним.

У процесі здійснення внутрішнього аудиту при визначені собівартості молокопродукції об'єкти внутрішнього контролю співпадають з об'єктами обліку. Також, стосовно молокопереробних підприємств можна відзначити, що для цієї галузі характерні одночасно процеси як заготівель, так і виробництва. Молокопереробні підприємства не тільки заготовляють

сировину, а й переробляють її (виробництво масла, глазурованих сирків, йогуртів, кефіру, ряжанки тощо). Тобто до об'єктів внутрішнього аудиту при визначенні собівартості можна віднести: витрати, що формують собівартість продукції та методи калькулювання, рис. 1.9.



Рисунок 1.9 – Об'єкти внутрішнього аудиту визначення собівартості

[20, с. 133]

Отже, об'єктами внутрішнього аудиту на підприємствах молокопереробної галузі є одночасно процеси, характерні для сфери обігу та виробничої сфери. Підсумовуючи вище зазначене можна стверджувати, що об'єкти внутрішнього контролю собівартості продукції тотожні з об'єктами обліку.

Методика внутрішнього аудиту – це вчення про способи пізнання, за допомогою яких аудитор досліджує об'єкти внутрішнього аудиту, що в сукупності формують його предмет. Дослідження об'єктів аудиту здійснюється за допомогою загальнонаукових методів і спеціальних прийомів, які детально охарактеризовані в попередньому підрозділі.

У визначенні методів бухгалтерського обліку і аудиту намітилися два підходи – адитивний та процедурний. Прибічники адитивного підходу вважають, що методом бухгалтерського обліку є система прийомів (способів), за допомогою яких відображали господарські операції. Протягом тривалого періоду економісти, які підтримували цю точку зору, вели дискусії з приводу того, скільки прийомів (способів) входить у систему.

Економісти Г. П. Журавель, Б. М. Литвин, В. Г. Мельник, В. С. Рудницький підтримують процедурний підхід щодо визначення методу бухгалтерського обліку. На їх думку, «процедурний підхід розкриває механізм дії та послідовність певних видів робіт для об'єктивного відображення явищ і процесів, які відбуваються в господарській діяльності – спостереження за об'єктами обліку, вимірювання, реєстрація, класифікація, систематизація фактів та узагальнення їх у формах звітності» [7, с. 30].

Ці автори вважають методами обліку спостереження, вимірювання, реєстрацію, класифікацію та узагальнення інформації, а документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс і звітність відносять до інструментів, за допомогою яких формується інформація.

Отже, метод аудиту – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів аудиту, а методологія – вчення про метод та його

методичні прийоми.

На методологію внутрішнього аудиту впливають такі фактори:

- наявність внутрішньофірмових стандартів;
- види діяльності підприємства;
- об'єкти аудиторського контролю;
- політика і стиль управління;
- використання комп'ютеризованих методів в аудиті.

У внутрішньофірмових стандартах аудиту повинні розкриватися основні принципи методології й організації внутрішнього аудиту. Відсутність внутрішніх стандартів аудиту в Україні свідчить про недооцінку внутрішнього аудиту в системі управління великими і середніми підприємствами. Більшість підприємств обмежуються ревізією та технічними перевітками, які здійснюють ревізори. Проте функції ревізорів є недостатніми для ефективного контролю за процесами виробництва й оцінки ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, що є одним із пріоритетних питань в умовах ринкового середовища.

Певний досвід функціонування інституту внутрішнього аудиту є в розвинутих країнах Заходу. Він свідчить, що для ефективного функціонування внутрішнього аудиту необхідно розробити стандарти внутрішнього аудиту. Наприклад, у США в 1978 році Інститут внутрішніх аудиторів випустили 25 стандартів, у яких розкриваються принципи внутрішнього аудиту, питання організації роботи відділу внутрішнього аудиту й управління ними.

На методологію внутрішнього аудиту мають певний вплив види діяльності підприємства. Якщо підприємство займається кількома видами діяльності, то коло об'єктів контролю розширюється, а це вимагає використання в процесі внутрішнього аудиту більше методичних прийомів та процедур.

Від політики і стилю управління залежать напрямки внутрішнього аудиту, глибина дослідження тих чи інших об'єктів внутрішнього контролю.

В одних випадках керівництво підприємства обмежується лише аудитом фінансової звітності та тематичними перевітками окремих об'єктів контролю, а в інших – проведенням економічного аналізу, прогнозуванням бізнесу підприємства, контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі виробництва та ін.

Отже, визначення основних принципів внутрішнього аудиту та інших чинників, що формують методологію внутрішнього аудиту, дають змогу ефективніше дослідити об'єкти внутрішньогосподарського контролю.

На думку М. Т. Білухи, в аудиті використовуються загальнонаукові методичні прийоми та власні методичні прийоми фінансово-господарського контролю [12]. Проте останні більш вдало назвати специфічними методами (методичними прийомами) аудиту. До загальнонаукових методичних прийомів звичайно відносять аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз. Усі вони складають основу формування специфічних методів і прийомів аудиту.

Проведене дослідження дає змогу зробити висновок про те, що до специфічних методів аудиту доцільно віднести наступні, які наведено в Додатку Д.

Прийомами аудиторської перевірки, які дають змогу реалізувати, втілити на практиці перелічені вище специфічні методи аудиту є такі: документальна перевірка, статистичне дослідження, формальна, логічна, арифметична та спеціальна перевірка, анкетування, тестування, підрахунок, прийоми економіко-математичних методів та ін. Ці прийоми досить часто називають методами аудиторської перевірки, що є не досить коректним, оскільки вони є складовими описаних методів. Наприклад, при застосуванні спостереження, огляду та опитування можуть використовуватись тестування та анкетування; при оцінці та інспекції – документальна перевірка, підрахунок, формальна перевірка та ін.; при аналітичному огляді – економіко-математичні прийоми, логічна перевірка, статистичне

дослідження тощо [42, с. 217].

Окремі автори виділяють групу так званих методів (методичних прийомів) організації аудиту (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований, цільовий, експертна оцінка).

В аудиторському контролі одним із основних органолептичних методичних прийомів фактичного контролю за активами і пасивами підприємств є інвентаризація (інспекція). Особливого значення у забезпеченні збереження власності вона набуває при здійсненні внутрішнього аудиту і займає основне місце серед прийомів поточного контролю. Тому саме завдяки інвентаризації повинні бути забезпечені передумови для виявлення і мобілізації прихованих резервів підприємства, організована система оперативного управлінського обліку, створені умови, що забезпечують планування раціональних витрат ресурсів підприємства, суттєво впливають на організацію й підвищення ефективності виробництва, посилення режиму економії. Основною особливістю інвентаризації як прийому внутрішнього аудиту є те, що її виконують під час здійснення безперервного виробничого процесу і документального оформлення господарських операцій. Саме такий підхід дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі підприємства і вжити відповідних заходів щодо їх попередження.

Дослідження літературних джерел дають змогу зробити висновок про те, що інвентаризація є практичним методичним прийомом внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки він контролює раціональне й ефективне витрачання ресурсів підприємства, дотримання законності господарських операцій, дає можливість виявити недоліки чи порушення, та намітити шляхи їх усунення.

На відміну від інвентаризації та вище зазначених методів в організації внутрішнього аудиту широко використовуються аналітичний метод. На думку проф. Ю. П. Майданевича і проф. Ж. К. Нестеренко, «за допомогою графіків встановлюються і підтримуються технологічні зв'язки, які

виникають на різних стадіях роботи, встановлюються строки виконання робіт» [50;64]. На основі графіків можна отримати уявлення про хід виконання контрольного процесу. Вони допомагають зміцнити трудову дисципліну і підвищити культуру праці аудиторів. В аудиті найчастіше складаються графіки виконання робіт, які дозволяють керівнику аудиторської служби контролювати процес аудиту.

Отже, основною метою внутрішнього аудиту є не тільки пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів, а й, що найголовніше, профілактика (попередження) правопорушень. На практиці реалізація цієї мети вимагає від внутрішнього аудитора здійснення перевірки системи бухгалтерського обліку і внутрішньої звітності, оцінки економічності і ефективності господарських операцій, порівняння одержаних результатів з раніше наміченими завданнями тощо. Крім завдань контрольного характеру, внутрішній аудит вирішує функцію економічної діагностики, маркетингових досліджень, оцінки ефективності комерційних угод, реалізації нових видів товарів тощо [30].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» (код ЄДРПОУ 30398999), місцезнаходження: Україна, 69057, Запорізька область, місто Запоріжжя, вулиця Олександра Матросова, будинок 15.

Головна діяльність підприємства – виробництво сухих молочних консервів та продукції з незбираного молока в асортименті, а саме виробництво питного молока, сметани, кефіру, ряжанки, сиру, вершкового масла, сухого та знежиреного молока, а також вершків сухих.

Підприємство існує понад 20 років. Будівництво почалося в 1999 року. 29 серпня 1999 року підприємство випустило свою першу продукцію – 700 кг сухого молока.

Проектна потужність підприємства становила 800 т. сухого молока на рік. Потужності підприємства постійно зростали. За перший рік свого існування підприємство переробило 16 млн. 200 т. молока та виробило 820 т. сухого молока, 288 т. цільномолочної продукції та 294 т. вершкового масла. Внаслідок збільшення закупівлі молока, технічного переозброєння та модернізації устаткування виробництво продукції постійно зростало.

На рис. 2.1. представлено організаційну схему ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

До складу заводу входять такі підрозділи: 3 сиркамери, холодильник, лабораторія, сироробний цех, цільномолочний цех, механічний цех, приймальники молока, гараж.

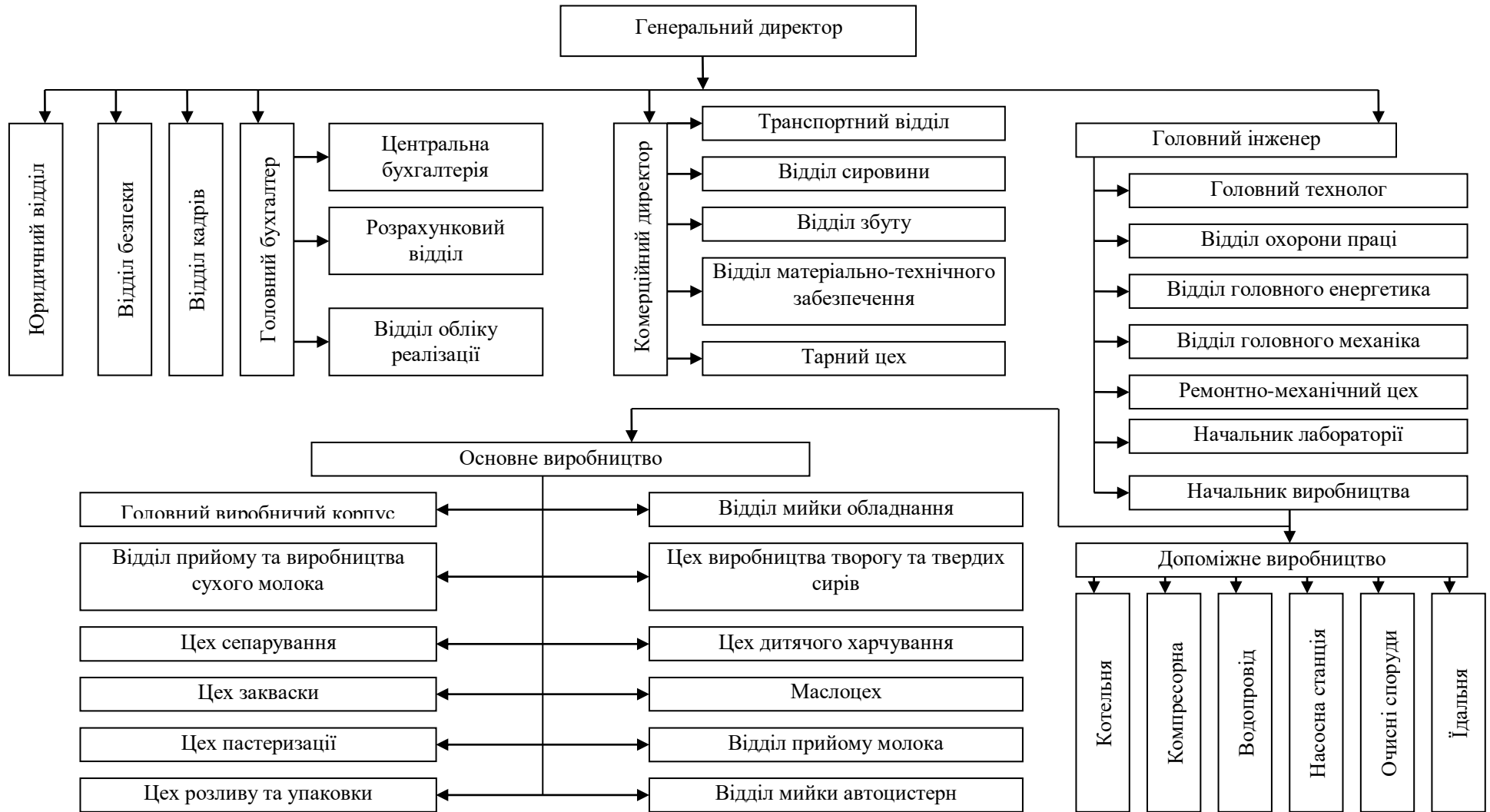


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Так у 2017 році – самому продуктивному в історії підприємства – було закуплено 90,6 млн. тонн молока та вироблено 5 млн. тонн сухих молочних консервів, 12 млн. тонн цільномолочної продукції та 1 млн. 340 тонн вершкового масла.

У теперішній час ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» прагне збільшення випуску продукції. Ще у квітні 2018 року в експлуатацію ввійшов цех по переробці соєвого білку для харчових та кормових цілей.

Сировиною для переробних підприємств молочної промисловості є молоко. Тому стан сировинної бази у регіоні – це найсуттєвіший показник для ефективного виробництва продукції молочної промисловості. Нажаль, наразі стан тваринницького підкомплексу дуже тяжкий, що має свої причини, тому виникає жорстка конкуренція за постачальників сировини. ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» має достатньо довгу історію існування та добре налагоджені зв'язки як із постачальниками сировини, так і з покупцями кінцевої продукції.

Основні регіони постачання сировини з розподілом на сільськогосподарські підприємства та особисті селянські господарства за 2021 рік та кількість молока, отриманого від них представлено у наступній табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні постачальники сировини ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» по регіонах за 2021 рік

Регіони	Особисті селянські господарства		Сільського сподарські підприємства		Разом, т.	Структура постачальників сировини, %
	т.	%	т.	%		
1	2	3	4	5	6	7
Токмацький	5255,66	17,24	1994, 19	16,73	7249,85	17,10
Мелітопольський	488,33	1,60	68,13	0,57	556,45	1,31
Дніпропетровський	5552,84	18,21	-	-	5552,84	13,10
Веселівський	1515,26	4,97	433,86	3,64	1949,12	4,60
Оріхівський	869,44	2,85	673, 20	5,65	1542,64	3,64
Михайлівський	2284,68	7,49	654,70	5,49	2939,38	6,93
Чернігівський	4971,58	16,31	172,79	1,45	5144,37	12,13

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Приморський	503,95	1,65	113,71	0,95	617,65	1,46
Велико-Білозірський	4922,05	16,14	1474,84	12,38	6396,89	15,09
Бердянський	1129,58	3,71	2840,75	23,84	3970,33	9,36
Приазовський	563,22	1,85	569,06	4,78	1132,28	2,67
Новомиколаївський	218,69	0,72	-	-	218,69	0,52
Василівський	356,44	1,17	28,12	0,24	384,56	0,91
Гуляй-Пільський	199,75	0,66	11,79	0,10	211,54	0,50
Вільнянський	-	-	419,53	3,52	419,53	0,99
Кам'янка-Дніпровський	-	-	55,56	0,47	55,56	0,13
Куйбишевський	-	-	2406,96	20,20	2406,96	5,68
Пологи	1655,45	5,43	-	-	1655,45	3,90
Разом	30486,91	100	11917,18	100	42404,09	100

На основі даних таблиці можемо визначити, що підприємство має широке коло постачальників сировини (обслуговується 18 регіонами). В свою чергу визначили, що питома вага у постачанні молока особистими селянськими господарствами майже втричі більша ніж сільськогосподарськими підприємствами.

Безперервний процес виробництва характеризується певними результатами, які відображають його ефективність та доцільність.

Валова продукція сільського господарства – це первісний результат взаємодії факторів виробництва, матеріальна і вартісна основа інших кінцевих результатів, що в натуральній формі представлений всіма виробленими протягом року первинними продуктами рослинництва і тваринництва, а у вартісній – оцінений за порівнянними цінами відповідного року.

Отже, тепер більш детально розглянемо основні показники розміру виробництва ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Вони відображені у табл. 2.2. На основі даних табл. 2.2 визначили, що за період з 2018 р. по 2022 р. по всіх показниках розміру виробництва відбувалося збільшення, окрім середньорічної вартості основних виробничих фондів.

Таблиця 2.2 – Динаміка виробництва ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.,%
Валова продукція, тис. грн.	20655,1	36007,3	33011,1	42066,7	48222,6	233,47
Товарна продукція, тис. грн.	20082,4	36840,1	29129,6	52161,4	55520,8	276,46
Середньорічна чисельність працівників, чол.	229	303	308	329	332	144,98
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	5022,1	5261,4	1876,95	2350,3	2247,85	44,76
Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн.	1264,15	2306,3	3116,9	3567,6	4447,2	351,79

Вартість валової продукції збільшилася на 133,47%, порівняно з 2022 р., вартість товарної продукції збільшилася на 176,46%, до 2018 р. Середньорічна вартість оборотних засобів збільшилась на 251,79%, до 2018 р. Ці зміни відбулися за рахунок докорінного розширення виробництва, до 2022 р. відбувалося постійне зростання виробництва по основних видах продукції і з 2020 р. започатковано нове виробництво по переробці соєвого білку для харчових та кормових цілей.

Виконання планів процесу виробництва та реалізації продукції в значній мірі залежать від забезпеченості підприємства робочою силою та її раціонального використання, розподілу по робочим місцям у відповідності з кваліфікацією, а також від рівня організації праці та ступеня використання робочого часу.

Чисельність та ефективність використання трудових ресурсів ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» представлено у наступній табл. 2.3.

Аналіз чисельності робітників на підприємстві показав, що впродовж п'яти років відбулося збільшення трудового потенціалу виробництва. Середньорічна чисельність працівників збільшилась на 44,98%, прямі витрати праці збільшилися на 88,23%, а відпрацьовано 1 працівником людино-днів – на 30,09% у порівнянні з 2018 р.

Таблиця 2.3 – Забезпеченість ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» трудовими ресурсами та ефективність їх використання

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.,%
Середньорічна чисельність працівників, грн.	229	303	308	329	332	144,98
Прямі витрати праці, тис. чол.-год.	325,3	425	562,3	610,5	612,3	188,23
Відпрацьовано 1 працівником, чол./год.	1420,52	1402,64	1825,54	1855,6	1845,63	129,93
Відпрацьовано 1 працівником, чол./днів.	178	175	228	232	231	130,09
Вартість валової продукції, тис. грн.	20655,1	36007,3	33011,1	42066,7	48222,6	233,47
Виробіток одним працівником: – середньорічний, тис. грн.	90, 20	118,84	107,18	127,86	145,25	161,04
– середньодобовий, грн.	507,96	677,78	470,09	551,12	628,79	123,79
– середньогодинний, грн.	63,50	84,72	58,76	68,89	78,60	123,79
Коефіцієнт річного фонду робочого часу	0,49	0,49	0,63	0,64	0,64	-
Середня заробітна плата працівників, грн.	730,55	850,95	1020,5	1101,23	1200,51	164,32
Середня заробітна плата по підприємству, грн.	859,52	905,26	1200,3	1345,23	1458,69	169,70

Це зумовлено тим, що загальне збільшення виробництва продукції за досліджуваній період йде суттєво швидшими темпами ніж зростання чисельності працівників. Всі лінії виробництва на підприємстві автоматизовано і збільшення виробництва не вимагає суттєвих збільшень чисельності персоналу. З цього випливає збільшення виробітку (на 61,04%) за 2022 р. у порівнянні з 2018 р.

Сільськогосподарське виробництво здійснюється за органічної єдності чотирьох (в умовах зрошення – п'яти) факторів, серед яких важливе місце займають засоби виробництва – знаряддя і предмети праці. Вони беруть безпосередню участь у створенні вартості продукції і, будучи складовим елементом продуктивних сил, визначають ступінь розвитку матеріально-технічної бази аграрних підприємств. Тому від рівня забезпеченості

виробництва знаряддями і предметами праці, їх структури та ефективності використання значною мірою залежать кінцеві результати діяльності суб'єктів господарювання в сільському господарстві.

Основні виробничі фонди (основний капітал) – це грошовий вираз знарядь праці. Вони беруть участь у процесі виробництва тривалий час, зберігаючи при цьому натурально-речову форму.

Споживна вартість знарядь праці закріплюється на тривалий час у сфері виробництва, а вартість знаходиться в постійному русі, причому частина її переноситься на заново створений продукт, а інша частина, постійно зменшуючись, фіксується у засобах виробництва до завершення строку їх використання. Забезпеченість підприємства основними виробничими фондами та ефективність їх використання залежить від обраної стратегії. Результати використання основних виробничих фондів представлені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Забезпеченість ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» основними фондами та ефективність їх використання

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.,%
Вартість валової продукції, тис. грн.	20655,1	36007,3	33011,1	42066,7	48222,6	233,47
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	5022,1	5261,4	1876,95	2350,3	2247,85	45,10
Середньорічна чисельність працівників, чол	229	303	308	329	332	144,98
Фондовіддача, грн.	4,11	6,84	17,58	17,89	21,45	517,55
Фондомісткість, грн.	0,24	0,15	0,056	0,055	0,046	19,06
Фондоозброєність, грн.	21,93	17,36	6,09	7,14	6,77	31,11
Фондорентабельність,%	104,7	146,7	321,9	451,3	478,5	-

Аналіз даних про наявність і ефективність використання основних виробничих фондів показує, що за період з 2018 р. по 2022 р. суттєво скоротилась вартість основних виробничих фондів (на 54,9%), це говорить про те, що існує чималий знос будівель, та обладнання. Фондовіддача

збільшилася у п'ять разів (до 517,55%), а фондорентабельність у чотири рази. Зі зменшенням основних виробничих фондів зменшився і похідний показник – фондоозброєність, на 68,89%, в період з 2018 по 2022 р.р.

Економічні результати ефективного ведення виробничої (господарської) діяльності ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» представлені у вигляді табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники економічної ефективності виробництва на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.,%
Виручка від реалізації, тис. грн.	16735,3	31198,7	24893,4	44520,7	46808,4	279,70
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	14822,2	29123,2	23087,9	41555	44764	302,01
Прибуток від реалізації, тис. грн.	1913,1	2075,5	1805,5	2965,7	2044,4	106,86
Норма прибутку	30,43	27,43	36,15	50,1	30,53	100,33
Рівень рентабельності,%	12,9	7,1	7,8	7,1	4,5	-

Після аналізу головних аспектів діяльності переробного підприємства ми провели узагальнюючий аналіз показників економічної ефективності. В період з 2018 по 2022 р. р. підприємство веде розширене відтворення, нарощує потужності, тим самим збільшуючи загальний виробіток продукції. За цей період на 179,7% збільшилась виручка від реалізації, що склало за останній рік 46 млн.808,4 тис. грн., прибуток від реалізації збільшився лише на 6,86% тому, що суттєво збільшувалася по роках собівартість продукції (загалом збільшення склало 202,01% в порівнянні до 2018 р).

Визначальним критерієм збільшення собівартості є збільшення закупівельних цін на сировину (молоко), що відбувалося впродовж цього періоду. Загалом по динаміці показника «норма прибутку» та «рівень рентабельності» (рівень рентабельності знизився у 3 рази, а норма прибутку суттєво не змінилась) можна зробити висновок, що ефективність цього виробництва можна збільшувати, прямуючи до більш високих показників.

Сучасний етап поглиблення ринкових відносин характеризується реформуванням управління та молокопереробними підприємствами. Цей процес зумовлює зміни в обліку та внутрішньому аудиті, метою яких є отримання достовірної інформації для прийняття виважених управлінських рішень. Отже, вбачаємо нагальну необхідність дослідження визначених питань.

2.2 Особливості формування облікового процесу собівартості готової продукції на підприємстві

Здійснення оперативного і бухгалтерського обліку результатів діяльності, а також ведення статистичної звітності і подання її у встановленому обсязі органам державної статистики покладено на бухгалтерію компанії. Керівництво бухгалтерією на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» здійснює головний бухгалтер, який безпосередньо підпорядковується генеральному директору підприємства.

Мета діяльності бухгалтерії – забезпечення повної і правдивої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000». Основні завдання бухгалтерії наведені у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Основні завдання бухгалтерії ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

№ з/п	Завдання
1	2
1.	Забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю та переміщенням майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів.
2.	Здійснення обліку грошових коштів, запасів, основних фондів і розрахунків, своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом
3.	Забезпечення своєчасного і точного бухгалтерського і податкового обліку результатів господарсько-фінансової діяльності та складання бухгалтерської і податкової звітності на основі первинних документів

Продовження таблиці 2.6

1	2
4.	Організація і керівництво роботою по впровадженню типової первинної облікової документації, збереження бухгалтерських документів, їх оформлення і передача в архів, перевірка договорів в частині економічного обґрунтування
5.	Організація і здійснення достовірного і своєчасного обліку доходів та витрат

У зв'язку з невеликими розмірами підприємства бухгалтерія не розмежована на окремі облікові групи.

Бухгалтерський облік здійснюється відповідно до облікової політики, яка є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та представлення фінансової звітності.

Облікова політика на підприємстві впроваджена наказом від 9 січня 2021 р. № 2-О та складається з чотирьох головних розділів:

- загальні положення, які регламентують діяльність підприємства;
- організація бухгалтерського обліку;
- організація податкового обліку;
- організаційні питання.

На підприємстві застосовується журнально-ордерна форма обліку з використанням комп'ютерної програми обробки даних «BAS Бухгалтерія». План рахунків підприємства затверджений на підставі Інструкція № 291. Вимоги, які висуваються до побудови системи обліку витрат на виробництво продукції в сучасних умовах, зумовлені необхідністю жорсткого контролю за їх рівнем, виявом та аналізом причин перевитрат, а також можливих резервів економії ресурсів. Система обліку витрат повинна бути побудована таким чином, щоб чітко та детально відображати всі процеси, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції підприємства, особливо в умовах виробництва широкого асортименту готової продукції.

Асортимент молочної промисловості – це десятки найменувань продукції, яка вироблена з використанням різних матеріалів та різних виробничих процесів, але на основі однієї сировини.

Процес приготування окремих видів продукції складається із декількох

послідовних технологічних етапів. Вихідна сировина для виробництва молочної продукції – молоко. Однак, крім вихідної сировини, використовуються й інші інгредієнти, в індивідуальних для кожного виду продукції пропорціях. Технологія виробництва молочної продукції – це сукупність послідовних складних технологічних операцій, кожна з яких характеризується своїми особливостями та формує собівартість готової продукції.

Технологія виробництва молока пастеризованого, кефіру та вершків зображена на рисунку 2.2.

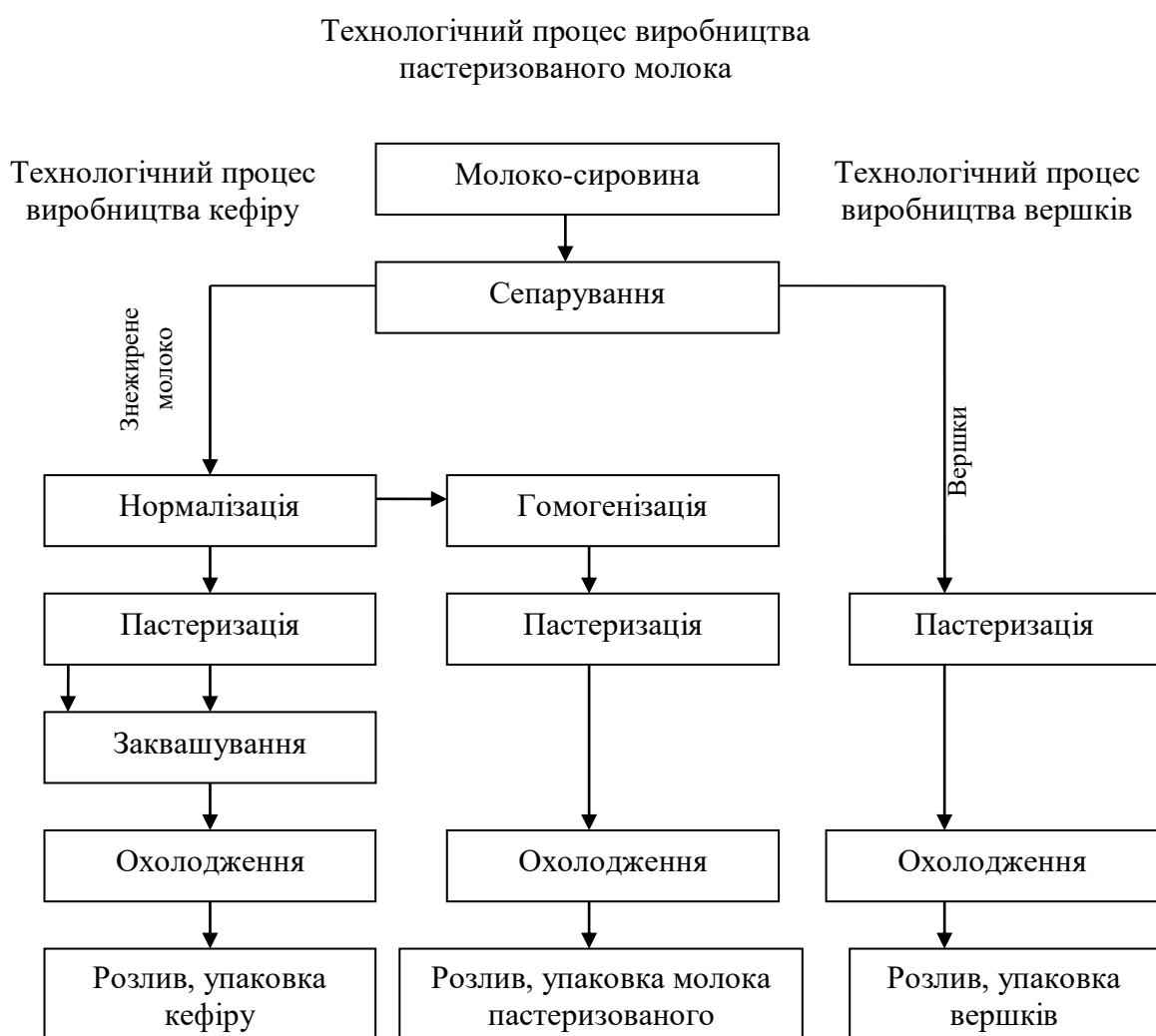


Рисунок 2.2 – Схема руху сировини на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Для виробництва продукції на підприємствах молочної промисловості сировина проходить велику кількість стадій. На кожній стадії необхідно враховувати напівфабрикати за їх кількістю та якістю, що є фактором який впливає на кінцевий результат діяльності підприємства.

Аналіз практичних досліджень свідчить про відсутність на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» контролю за надходженням якісної сировини, немає також налагодженого механізму цільового використання запасів, що потребує вдосконалення первинної документації руху виробничих запасів.

Класифікацію виробничих запасів ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» через галузеві особливості необхідно здійснювати саме з урахуванням специфіки їх виробництва.

Для підприємств молокопереробної промисловості доцільно поділяти допоміжні матеріали на виробничі, задіяні безпосередньо в процесі виробництва, та матеріали допоміжного призначення, які не беруть участі у виробничому процесі, а забезпечують його здійснення, що зумовлює використання додаткових аналітичних субрахунків (рис. 2.3).

Документальне оформлення обліку виробничих запасів на досліджених молокопереробних підприємствах не завжди відповідає вимогам чинного законодавства.

Недоліками, які мають місце у бухгалтерській практиці на молокопереробних підприємствах, є застосування довільних форм первинної документації що:

- призводить до дублювання бухгалтерської інформації;
- несвоєчасно складається;
- характеризується великою трудомісткістю при обробці.

Для вдосконалення роботи запропоновано застосування на молокопереробних підприємствах типові форми документації відповідно до галузевої специфіки та запровадження графіку документообороту.

Заготівля молочної сировини передбачає цілу низку заходів, які необхідні для її ефективного проведення. Проте на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-

2000» організація процесу заготівлі сировини не відповідає сучасним вимогам, що висуваються до нього.

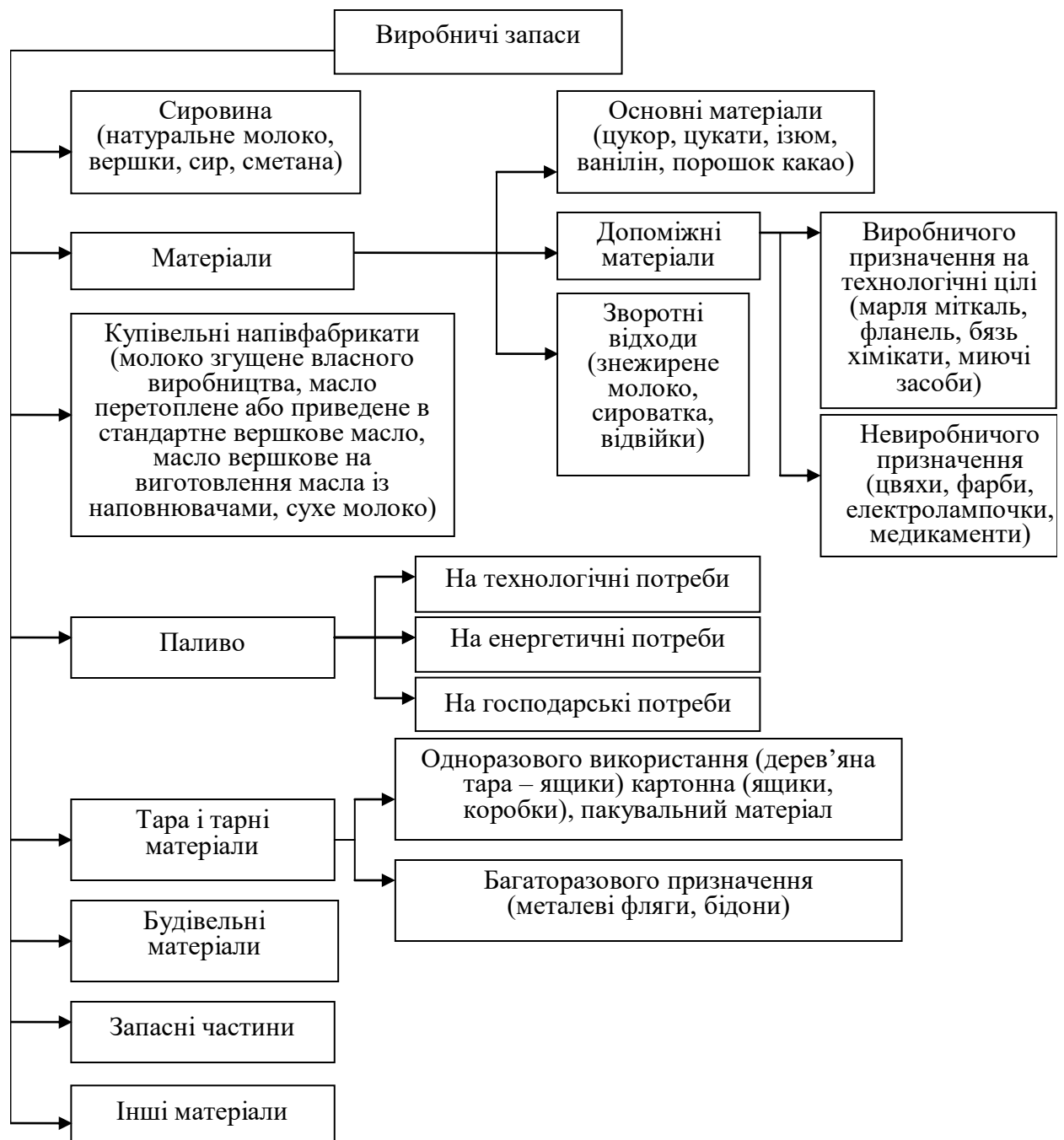


Рисунок 2.3 – Класифікація виробничих запасів молокопереробних підприємств

Важливим чинником пошуку резервів ефективного управління виробничими запасами є вибір методу їх вибуття, який має відповідати

специфіці підприємства, що необхідно врахувати при формуванні облікової політики.

На ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» при відпуску запасів у виробництво застосовується метод середньозваженої собівартості. Проте не враховується те, що недоліком цього методу є те, що він не дає змоги визначити відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок зміни цін на сировину. Оскільки молоко надходить на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривляє фактичну собівартість молочної продукції та не дозволяє встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерії.

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначається, здебільшого, специфікою тієї чи іншої галузі економіки; типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, складністю продукції, що виготовляється, її асортиментом, періодичністю випуску продукції, спеціалізацією цехів, їх організаційною структурою.

Так, в залежності від способу включення до собівартості витрати ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» поділяються на прямі і непрямі (рис. 2.4).

До прямих витрат відносяться витрати, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції і включаються до їх виробничої собівартості за прямою ознакою, зокрема: вартість основних матеріалів, палива і енергії на технологічні потреби, витрати на оплату праці і інше. До непрямих відносяться витрати, які неможливо або недоцільно прямо віднести на собівартість конкретних видів продукції: цехові витрати, витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання тощо.

Неточність бази розподілу непрямих витрат призводить до формування неточної калькуляції собівартості продукції і відповідно ціни виробу. Тому менеджери ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» перевагу віддають прямим витратам у розрахунку собівартості продукції, тому що чим більша частка прямих витрат у сумі сукупних (повних) витрат, тим менша похибка при розподілі

непрямих витрат і тим коректніше обчислені повні витрати, або ж вони зовсім відмовляються від віднесення непрямих витрат у собівартість продукції.

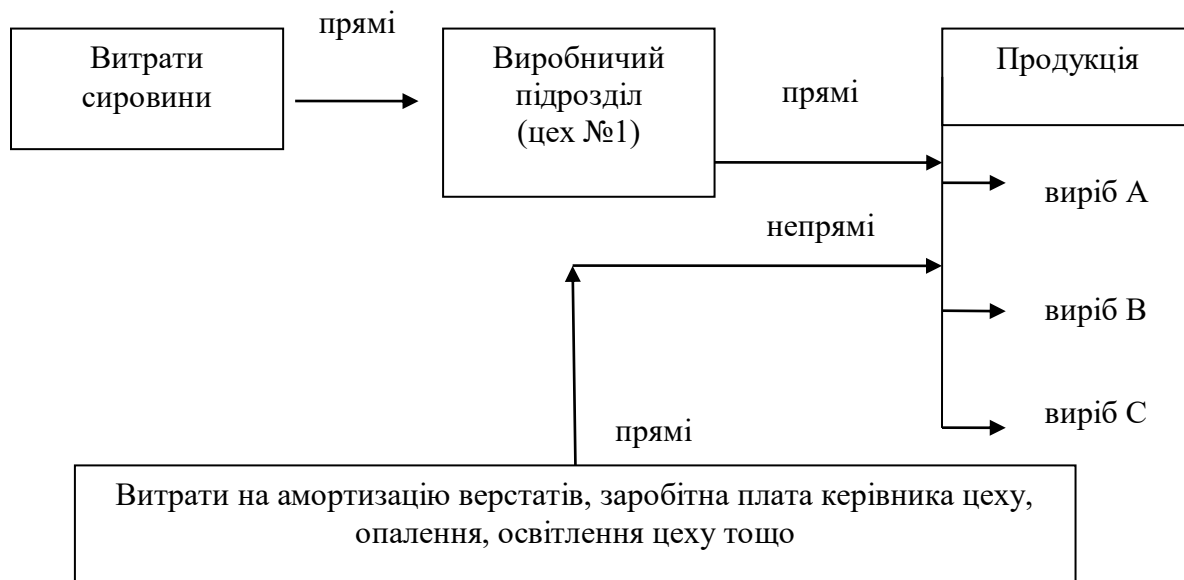


Рисунок 2.4 – Прямі та непрямі витрати ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» для різних об'єктів витрат

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але є непрямими щодо окремих видів продукції, яка виробляється в цьому цеху.

Отже, одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів. Чим детальніше визначено об'єкт витрат, тим частка прямих витрат у їх загальному обсязі менша, і навпаки, чим більше абстрагований об'єкт, тим більше витрат прямого характеру буде на нього віднесено, тим точнішою буде його собівартість. Відповідно співвідношення прямих та непрямих витрат характеризує рівень і складність калькуляційних розрахунків.

На ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» витрати на продукцію називають виробничими витратами, а витрати періоду – відповідно, невиробничими

витратами. По відношенню до технологічного процесу витрати поділяються на основні та накладні. Прямі і непрямі витрати пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг у сукупності є основними витратами, які знаходять своє відображення на рахунку 23 «Виробництво». Накладні витрати складаються з виробничих і невиробничих, ці витрати знаходять своє відображення на рахунку 91 «Загальновиробничі».

У нижченаведеній табл. 2.7 показані основні бухгалтерські проведення з обліку собівартості на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Таблиця 2.7 – Журнал господарських операцій з обліку собівартості на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4
Списано молоко-сировина	231	201	292172,3
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	231	661	13749,3
Здійснені відрахування на соціальне страхування	231	65	3437,8
Нарахований знос виробничого приміщення та устаткування	231	13	24061,3
Отримані вершки	2313	231	341128,0
Отримано молоко цільне знежирене	2311	231	2604,7
Списано молоко цільне знежирене	232	2311	2604,7
Списані вершки	232	2014	4837,4
Списані сухі молочні добавки	232	2018	97,6
Віднесені на собівартість витрати електроенергії	232	91	610,1
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	232	661	487,9
Здійснені відрахування на соціальне страхування	232	65	121,7
Нарахований знос виробничого приміщення та устаткування	232	13	853,7
Отримана молочна суміш для кефіру	2322	232	5944,7
Знос обладнання для пастеризації кефіру	234	13	250,1
Списані вершки	234	2313	341128,0
Знос обладнання для пастеризованих вершків	234	13	12763,0
Списані молочні бактеріальні культури	234	2019	1646,8
Знос приміщення цеху пастеризації	234	13	189767,0
Нарахована заробітна плата працівників цеху пастеризації	234	66	17366,6
Здійснені відрахування на соціальне страхування	234	65	4341,6
Списані на собівартість витрати води та електроенергії	234	91	21708,2
Отримане молоко пастеризоване	2341	234	9324,8
Отримані вершки	2014	234	24702,6
Отримана молочна суміш пастеризована	2342	234	6976,7
Отримані вершки	2343	234	411710,3

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
Відрахування на соціальне страхування із заробітна плата виробничих працівників цеху	236	65	5690,7
Оприбутковано молоко пастеризоване	261	236	13297
Оприбуткований кефір	262	236	12719,1
Оприбутковані вершки	263	236	591054,4
Облік виробничого браку			
На суму виявленого браку зменшено основні витрати на виробництво продукції	24	23	825,2
Віднесені на збільшення вартості браку витрати, пов'язані з виправленням браку: — нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661 65	267,3 85,55
— списано матеріали на виправлення браку	24	201	168,9
Оприбутковано допоміжні матеріали за вартістю браку, який може бути використано як матеріали	209	24	152,3
Віднесено вартість браку на відшкодування винною особою	375	24	100,1
Віднесено суму виправленого браку на збільшення собівартості виробничої продукції	23	24	860,15
Списано невідшкодовану суму невикористаного браку на витрати звітного періоду	949	24	234,4

Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної на підприємстві бази і разом з прямими витратами формують виробничу собівартість продукції. Схематично це має такий вигляд (рис. 2.5).

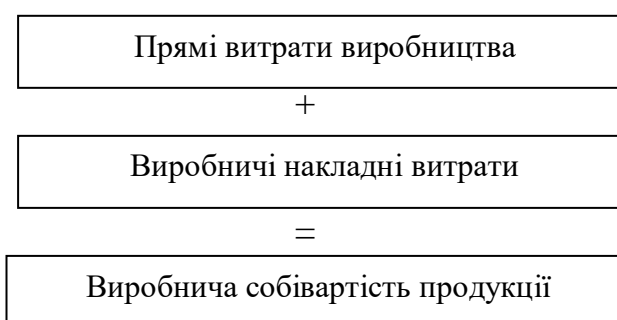


Рисунок 2.5 – Формування виробничої собівартості

Невиробничі накладні витрати пов'язані з функціями управління, збуту, досліджень та розробок нових видів продукції тощо. В Україні вони виділені у три статті: «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші

операційні витрати». Вони не включаються до собівартості продукції, а відшкодовуються за рахунок фінансового результату того періоду, в якому ці витрати виникли. У вітчизняному обліку склад основних і накладних витрат визначається пунктами 10-20 НП(С)БО 16 «Витрати».

За економічним змістом усі витрати поділяються за статтями калькуляції і елементами витрат. ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» (табл. 2.8) має наступну структуру витрат операційної діяльності, розподілені у відповідності з НП(С)БО 16 за наступними економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Таблиця 2.8 – Структура витрат за економічними елементами на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», по роках, тис.грн.

Витрати	2018	2019	2020	2021	2022
1. Матеріальні витрати	3926,17	5103,70	7555,49	7912,53	8025,41
2. Витрати на оплату праці	280,67	321,11	489,78	568,91	624,13
3. Витрати на соціальні заходи	123,31	146,74	197,12	201,53	255,81
4. Амортизація	150,88	154,90	174,57	183,20	199,96
5. Інші операційні витрати	354,54	456,94	694,81	724,51	854,26

Так із усіх витрат найбільш питому вагу займають матеріальні витрати, що складають приблизно 55-60%. Отже, структура витрат націлює на необхідність звернути увагу на ті витрати, які є домінуючими. Отже, на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» основна увага повинна бути зосереджена на зниженні витрат на сировину, намагаючись при цьому зменшити і інші витрати. Отже, усі ці вказані вище витрати необхідні для формування виробничої та повної собівартості молокопродукції. Найбільш питому вагу в собівартості продукції молочних продуктів займають змінні витрати, серед яких сировина превалює. Але такий стан речей характерний лише при

нормальному завантаженні потужностей. При незначних обсягах виробництва збільшується питома вага постійних витрат і, як наслідок, ступінь комерційного ризику. Збільшення обсягів виробництва молочних продуктів підприємствами дозволить скоротити питомі постійні витрати та зменшити рівень фінансового та комерційного ризику молочних підприємств.

2.3 Шляхи вдосконалення обліку собівартості молочної продукції

Важливим питанням калькулювання собівартості молокопродукції є розробка оптимальної структури калькуляційних статей. Враховуючи специфіку молокопереробної галузі, для обчислення собівартості кожного виду молокопродукції пропонуємо обліковувати витрати ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» за наступними статтями калькуляції з метою формування достовірної інформаційної бази визначення собівартості продукції (рис. 2.6):

- а) сировина (молоко);
- б) зворотні відходи (вираховуються);
- в) напівфабрикати власного виробництва (вираховуються);
- г) підготовка сировини (страхування, зберігання, лабораторні дослідження);
- д) основні матеріали (наповнювачі, добавки, закваски);
- е) упаковка;
- ж) допоміжні матеріали;
- з) основна і додаткова заробітна плата;
- и) відрахування на соціальні заходи;
- к) транспортно-заготівельні витрати;
- л) загальновиробничі витрати;

- 1) цехові витрати;
 - 2) інші загальновиробничі витрати
- м) адміністративні витрати;
- н) витрати на збут;
- о) інші операційні витрати.

Дану номенклатуру статей доцільно використовувати для планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, адже, вона більш повно дозволяє враховувати галузеві особливості і рівень фактичних витрат. Це в свою чергу надасть можливість підвищити ефективність аналізу та контролю за витрачанням окремих видів ресурсів молоковиробництва, а також це є більш доцільнішим, тому що: по перше, обезжирене молоко, сироватка та сколотини (пахта) згідно з галузевою інструкцією відносилися до зворотних відходів, у зв'язку з цим, пропонуємо ввести статтю «Зворотні відходи». Так, «зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що утворилися в процесі виробництва продукції, втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу» [22, с. 58].

По друге, враховуючи технологію виробництва молокопродуктів за якою на окремих переділах отримують продукти, що пройшли від 50 до 80% всіх установлених технологічним процесом операцій та підлягають доопрацюванню на наступних переділах (вершки для виготовлення масла та сметани, масло для виготовлення плавлених сирків і т.п.) пропонується витрати на ці продукти групувати за статтею «Напівфабрикати власного виробництва (вираховуються)». Введення такої окремої статті дозволить більш точно контролювати склад готової молокопродукції та визначати резерви зниження її собівартості.

По третє, необхідно зазначити, що оплата праці важлива складова частина витрат підприємств, включаючи заробітну плату працівників виробництва, працівників зайнятих реалізацією готової продукції. Але природа праці, як і витрат, носить різний характер.

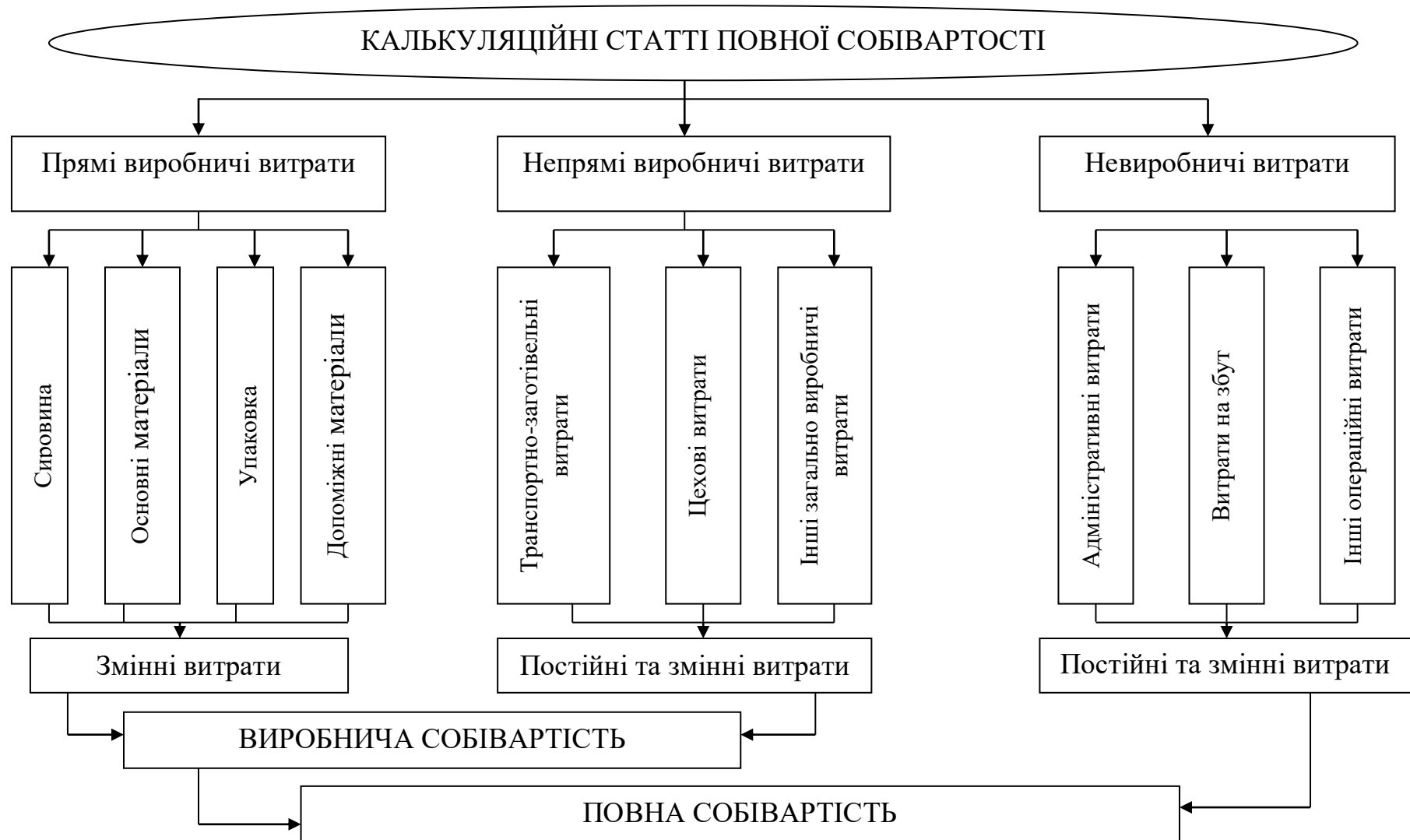


Рисунок 2.6 – Калькуляційні статті повної собівартості молокопереробних підприємств (за пропозицією автора)

Результатом праці працівників, зайнятих виробництвом молокопродукції, є створення нових споживчих вартостей (кефір, йогурт, ряжанка, сиркові маси, глазуrowані сирки), тобто за своїм змістом він аналогічний праці працівників сфери матеріального виробництва і тому носить виробничий характер.

Для ефективного управління та контролю за витратами на виробництво необхідно розробити систему документування на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», яка дозволить отримувати оперативну інформацію для вирішення поточних проблем та прийняття раціональних управлінських рішень, а саме: в якій кількості використовується сировина, яку частку виробництва займає невиправний брак, в якому обсязі необхідно закуповувати виробничі запаси, якої якості, скільки нових замовлень приймати тощо. Така інформація міститься у первинних документах, а після аналізу та узагальнення – у внутрішній звітності.

В Україні, як і за кордоном, відсутній перелік стандартної затвердженої документації, яку обов'язково необхідно використовувати підприємствам в процесі їх фінансово-господарської діяльності. Підприємство самостійно може обирати перелік первинних документів для відображення всіх фактів господарського життя.

На підприємствах молочної промисловості основним нормативним документом, який регулює порядок ведення первинного обліку є Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Даний документ не містить інформації, щодо регламентації первинного обліку на підприємствах молочної промисловості. Тобто, підприємства молочної промисловості самостійно розроблюють систему документообігу та затверджують перелік первинних документів, які повинні оформлюватися на кожному етапі руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції.

За наслідками проведеного аналізу, нами з'ясовано, що в обліку витрат ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» використовується велика кількість первинних

документів застарілої форми, що не відповідають сучасним вимогам (визначення трансфертної ціни, ведення обліку за центрами відповідальності тощо).

У табл. 2.9 нами наведений перелік первинних документів, які можуть використовуватися для оформлення господарських виробничих операцій на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», в додатку Е наведені розроблені форми первинних документів.

Таблиця 2.9 – Перелік можливих форм первинних документів

№ з/п	Тип операції	Первинні документи
1.	Надходження виробничих запасів на підприємство	Журнал обліку вантажів, що надійшли; прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів; довіреність; журнал реєстрації довіреностей; картка складського обліку матеріалів; відомість обліку залишків матеріалів на складі; матеріальний ярлик, накладні; рахунки, специфікація, товарно-транспортна накладна тощо
2.	При використанні виробничих запасів у виробництві	Лімітно-забірна картка; акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, розрахунки та довідки бухгалтерії тощо
3.	Документування виявленого браку	Акт про брак, повідомлення, листок про брак, відомості браку та ін.
4.	Оприбуткування готової продукції	Накладна, відомість, приймально-здавальні документи, накладні на здачу готової продукції на склад підприємства, накопичувальні відомості випуску готової продукції тощо

Особливістю молочної промисловості, є те, що обсяг виробництва, у розрізі різних найменувань готової продукції, на окремих підприємствах постійно коливається, залежно від обсягу поставки сировини, а також від щоденного попиту на різні види продукції. Так як значна частина молочної продукції швидко псується, то тривале збереження її на складах неможливе. Виробництво такої продукції, виходячи із специфічних особливостей, планується щоденно у чіткій відповідності до заявок підприємств роздрібною торгівлі. Так як молочне виробництво є матеріаломістким, дані про сировину

також використовуються для визначення обсягів виробництва.

У зв'язку з цим, на першому етапі формування витрат, доцільно використовувати розроблену форму Заявки на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво (додаток Е.1), яка повинна складатися службою маркетингу підприємства (в частині визначення обсягів та асортименту виробництва продукції) для кожного виробничого підрозділу у трьох примірниках: надаватися технологу підприємства для визначення потреби у сировині та основних матеріалах на виробництво конкретного обсягу продукції, а потім – представнику цеху (ділянки). Перший примірник Заявки на виробництво продукції та отримання сировини та основних матеріалів у виробництво залишається в цеху (на ділянці) і в кінці робочого дня (зміни) додається до Рапорту про виготовлену продукцію, другий та третій є основою для відпуску сировини та основних матеріалів і залишаються у структурному підрозділі, який здійснював відпуск (приймально-апаратний цех, склад). У розробленій формі документу вказується плановий випуск продукції за групами та видами на добу, розраховується необхідна кількість сировини та матеріалів, на його основі оформлюються документи для отримання (відпуску) сировини та основних матеріалів цехами (ділянками).

Основним завданням складання такого документу є прогнозування обсягів виробництва, однак, дані, які він містить, не можуть використовуватися для цілей калькулювання так як виникає можливість обліку попередніх (нормативних) витрат на виробництво, які пізніше можуть бути співставлені з даними, які містить Рапорт про виготовлену продукцію.

Сировина, яка надійшла до підприємств молочної промисловості одразу поступає у виробництво. Оцінка придбаного молока здійснюється з врахуванням того, що закупівельні ціни встановлені на молоко базової жирності. Фактична його жирність нерідко відрізняється від базової. У зв'язку з цим, для правильної оцінки сировини, фактичний обсяг молока відображається у вигляді відповідної кількості молока базової жирності,

тобто, визначають фактичну масу молока згідно встановленої базової жирності (3,4%).

Надходження молока до підприємств даної галузі, в основному, відбувається в порядку централізованої доставки. Основним супровідним документом при цьому є товарно-транспортна накладна відповідної форми. Для підрахунку кількості прийнятого за добу молока-сировини, майстер складає реєстр документів про надходження сировини, в якому записують номер товарно-транспортної накладної, показники маси молока та вершків, їх масу в перерахунку на базову жирність та 10%-ві вершки і кількість повернутого молока чи сироватки.

У зв'язку з тим, що сировина, яка надходить, практично вся одразу направляється на виробництво, відпуск молочної сировини у виробництво документально не фіксується. При цьому, витрачання сировини на виробництво окремих видів продукції визначається непрямим шляхом, виходячи із фактичного їх випуску та встановлених норм витрачання молока (або вершків) на 1 тону продукції, тобто шляхом розрахунку. Як наслідок, економія або перевитрачання сировини за місяць розподіляється за видами продукції пропорційно фактичному їх випуску. Такий метод обліку відпуску та витрачання молока та вершків на виробництво молочної продукції призводить до викривлення даних про собівартість окремих видів продукції та може сприяти зловживанню та розкраданню.

Для ліквідації вище перерахованих недоліків, доцільно використовувати розроблену форму Відомості на відпуск (отримання) сировини у виробництво (додаток Е.2), яка виписується на добу в одному примірнику в прийомно-апаратному цеху. Форма даного документу передбачає відображення не лише фактично відпущеної сировини, але й її кількість, відповідно до Заявки на виробництво продукції та отримання сировини і основних матеріалів у виробництво, що дозволить оперативно контролювати доцільність відпуску сировини в окремі підрозділи та ефективність її використання. Дані документу дозволять сформулювати

впорядковану та прозору систему відпуску сировини у виробництво, забезпечать можливість ведення оперативного контролю за її використанням.

Особливістю виробництва молочної продукції є те, що готова продукція та відходи з неї є напівфабрикатом для виробництва інших видів продукції. Наприклад, жирний творог використовується у виробництві декількох видів сирів та сирків, частина знежиреного молока, отриманого в результаті сепарування, може бути направлена на виробництво знежиреного творогу, нормалізацію молока тощо. На практиці також виникають ситуації, коли відбувається передача не лише напівфабрикатів, але і молочної сировини між цехами або зі складу в цех. Наприклад, при виявленні пошкоджень в упаковці, молоко зі складу направляють до виробничого цеху для переробки.

Для документального оформлення передачі молочної сировини і напівфабрикатів використовується Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів. Однак, дана форма документу не є спеціалізованою, так як в ній відсутні рядки для відображення специфічних для галузі фізико-хімічних показників. Виходячи з цього, розроблено та рекомендовано для використання форму Накладної на внутрішнє переміщення молочної сировини та напівфабрикатів (додаток Е.3-Е.5), яка повинна складатися у двох примірниках, один з яких залишається в цеху-відправнику (на складі), а другий передається в цех-одержувач. Даний документ, на відміну від тих, які використовуються на практиці, містить всі необхідні реквізити, що дозволяють отримати повну характеристику сировини та напівфабрикатів, які відображають: температуру, кислотність, густину, жирність, сортність. Використання рекомендованої форми Накладної дозволить здійснювати контроль за рухом сировини та напівфабрикатів між цехами (зі складу в цех) не лише в частині кількісної оцінки, але і якісної характеристики продуктів, що передаються, що є дуже важливим, з точки зору дотримання технології виробництва, уникнення браку (або визначення винних при його виникненні).

Вивчення стану обліку на підприємствах молочної промисловості показує, що, на сучасному етапі, він не в повній мірі відповідає вимогам, які висуваються до формування інформаційної бази, що стосується витрачання сировинних ресурсів та витрат на виробництво. Існуючий порядок визначення результатів використання сировини та матеріалів потребує удосконалення. Тому, запропоновані форми первинних документів дозволяють впорядкувати систему відпуску сировини та матеріалів на виробництво, надають можливість здійснювати оперативний контроль за використанням сировинних ресурсів, на основі щоденного виявлення відхилень від норм та проводити їх оперативний аналіз.

Запровадження єдиної первинної документації на отримання сировини та основних матеріалів на підприємствах молочної промисловості дозволить всі однотипні господарські операції оформлювати за допомогою типових форм первинних документів.

Необхідність запропонованих змін ґрунтується на тому, що первинні документи є засобом оперативного управління виробництвом, основою для проведення внутрішнього та зовнішнього контролю за законним та цільовим використанням ресурсів, виконують функцію доказів щодо проведених господарських операцій.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» до виробничої собівартості включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Облік витрат на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» здійснюється на підставі первинних документів. До складу собівартості виробленої продукції включається вартість сировини, яка розподіляється між видами продукції за допомогою переводу до умовної жирності. Цей спосіб не достатньо достовірний і базується на умовному положенні щодо приведення всіх видів продукції до базової жирності.

Тому виникає необхідність у розробці більш об'єктивного способу

визначення собівартості. У зв'язку з тим, що для виробництва кожного виду продукції необхідне індивідуальне поєднання інгредієнтів, облік матеріальних витрат доцільно організувати на попередільній основі, тобто, враховувати всі понесені матеріальні витрати окремим виробничим підрозділом, присвоївши таким підрозділам конкретні аналітичні рахунки. Наприклад, рахунок 231 «Цех сепарування», рахунок 232 «Цех нормалізації» тощо. Це дозволить здійснювати оперативний контроль за понесеними центром відповідальності витратами.

При цьому, облік витрат в межах кожного переділу необхідно вести за видами продукції, розробивши аналітичні рахунки до кожного виду продукції та всіх, без винятку, видів сировини та допоміжних матеріалів. Така організація обліку витрат на підприємствах молочної промисловості дасть змогу контролювати витрати на виробництво кожного виду продукції конкретним підрозділом і вплине на точність та доцільність включення витрат до собівартості продукції.

Запропонована методика обліку витрат за центрами відповідальності на основі видів готової продукції розглянута на прикладі виробництва трьох видів молочної продукції: молока пастеризованого, кефіру, вершків. Вважаємо, що кожному виду продукції необхідно присвоїти аналітичні коди рахунків: 231 «Молоко пастеризоване», 232 «Кефір» та 233 «Вершки».

Для кожного виду використаних матеріалів також повинен бути введений аналітичний рахунок, наприклад, 2011 «Молоко свіже», 2012 «Молоко нормалізоване», 2013 «Молочна закваска», 2014 «Вершки натуральні», 2015 «Вершки сухі», 2016 «Масло вершкове», 2017 «Знежирене молоко» та інші (табл. 2.10).

Процес заготівлі молочної сировини, необхідність її додаткової обробки до кондиційного стану, а також витрати, пов'язані із транспортуванням, мають знайти відображення в обліку. На молокопереробних підприємствах для накопичення інформації про транспортно-заготівельні витрати використовують різні рахунки.

Запропоновано для цього ввести рахунок 29 «Заготівля і придбання виробничих запасів» і відповідно субрахунки, наведені в табл. 2.11.

Таблиця 2.10 – Структура синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» для молокопереробних підприємств

За чинною методикою	Рекомендований варіант		
Сировина і матеріали	Сировина		
	Матеріали	Основні	
		Допоміжні матеріали	Виробничого призначення
			Не виробничого призначення
		Зворотні відходи	Зворотні відходи для реалізації
		Зворотні відходи для власного виробництва	
Куповані напівфабрикати	Куповані напівфабрикати	Куповані напівфабрикати	
		Напівфабрикати власного виробництва	
Паливо	Паливо	На технологічні цілі	
		На енергетичні	
		На господарські потреби	
Тара і тарні матеріали	Тара	Одноразового використання	
		Багаторазового призначення	
Будівельні матеріали	Будівельні матеріали		
Запасні частини	Запасні частини		
Інші матеріали	Інші матеріали		

Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва.

Таблиця 2.11 – Структура синтетичного рахунку 29 «Заготівля і придбання виробничих запасів»

Код субрахунку	Назва аналітичного рахунку
1	2
291	Заготівля молочної сировини
291/01	Доставка молока на приймальні пункти
291/02	Витрати на первинну обробку молока
291/03	Відвантаження на приймальних пунктах
291/04	Оплата праці працівників заготівельного апарату
292	Витрати на заготівлю молочної сировини
292/01	Транспортування зворотних відходів до сільськогосподарських виробників

Продовження таблиці 2.11

1	2
292/02	Утримання сировинної лабораторії
292/03	Ремонт приймальних пунктів
292/04	Витрати електроенергії на освітлення територій приймальних пунктів
292/05	Витрати на відрядження робітників із укладання договорів
293	Витрати на зберігання та внутрішнє переміщення виробничих запасів
294	Відхилення вартості виробничих запасів
295	Інші витрати

На рис. 2.7 наведено приклад побудови аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків.

Так, для виробництва молока пастеризованого використовуються свіже молоко, а залежно від його вихідної жирності до нього додаються або вершки, або знежирене молоко.

Виходячи з цього, на аналітичному рахунку 23X1 «Молоко пастеризоване» необхідно відображати вартість витрачених основних і допоміжних сировини та матеріалів.

Так, для виробництва кефіру використовуються молоко нормалізоване (молоко цільне та молоко знежирене для нормалізації) та закваски, приготовлені на кефірних «грибках». Вартість цих інгредієнтів повинна відображатися на рахунку 23X2 «Кефір», який відкритий для їх накопичення. Відповідно, на рахунку 23X3 «Вершки» повинні обліковуватися прямі матеріальні витрати нормалізованого та знежиреного молока, сухих вершків та вершкового масла. Таким чином по кожному виду молочної продукції обліковуватимуться матеріальні витрати на виробництво конкретного виду продукції з відповідним чином побудованою системою аналітичного обліку.

Така організація аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво повинна узгоджуватися з порядком обліку при попередільному методі обліку витрат. Згідно запропонованої методики обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності визначимо методику обліку у кожному з них, виходячи із технології виробництва (рис. 2.2) молочної продукції.

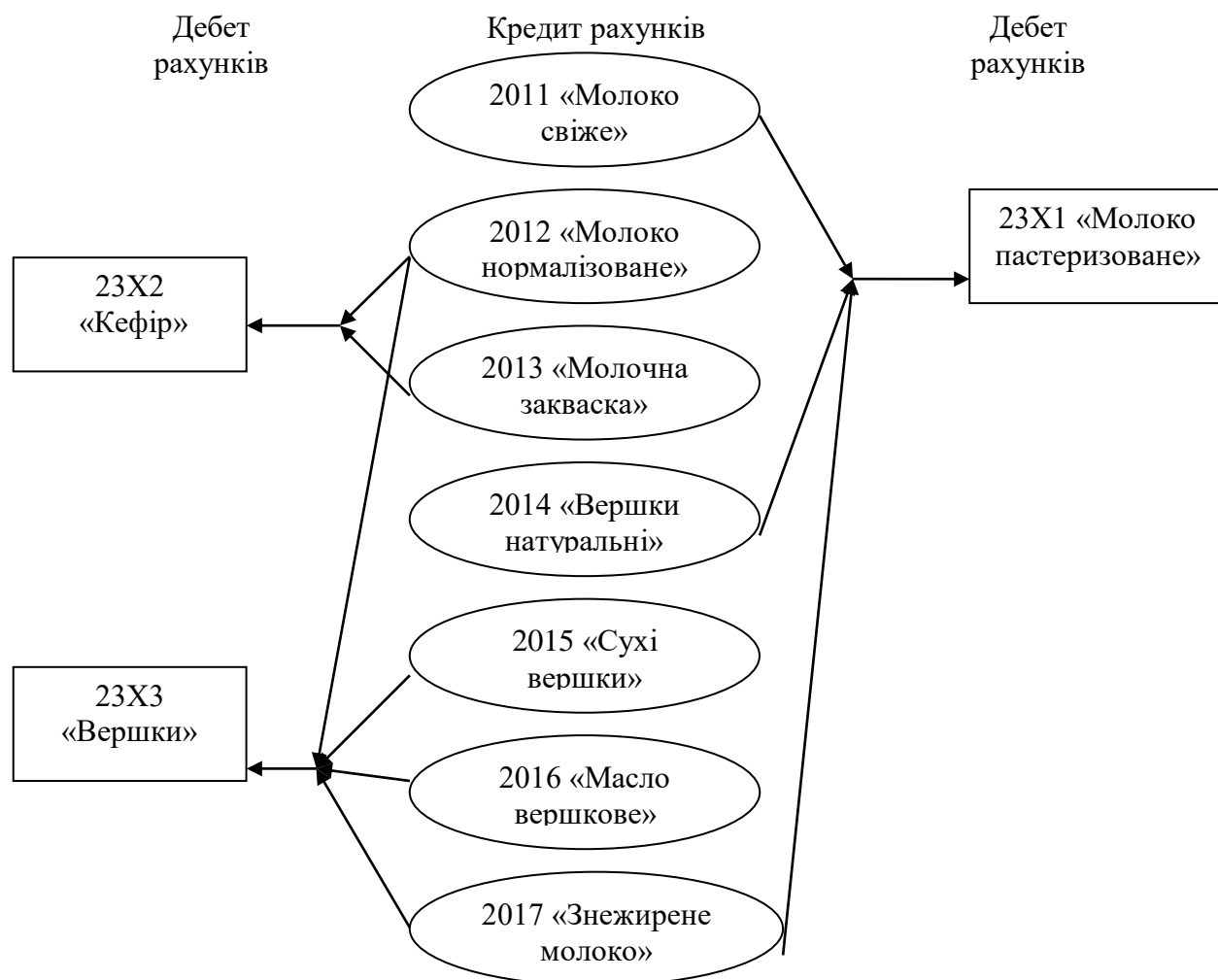


Рисунок 2.7 – Облік матеріальних витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків

Вихідною сировиною для всіх видів продукції є молоко. Однак, зважаючи на відмінності в технології виробництва, вже по завершенні першого процесу (сепарування) розрізняється склад інгредієнтів: для виробництва молока пастеризованого та кефіру використовується молоко цільне та знежирене, а для виробництва вершків – безпосередньо вершки, отримані в результаті сепарування (рис. 2.8). Витрати молока-сировини, на оплату праці виробничих робітників та соціальне страхування, знос приміщення цеху, обладнання (сепараторів-вершковідокремлювачів) та устаткування складають собівартість отриманих напівфабрикатів, яка узагальнюється на аналітичному рахунку 231 «Цех сепарування».

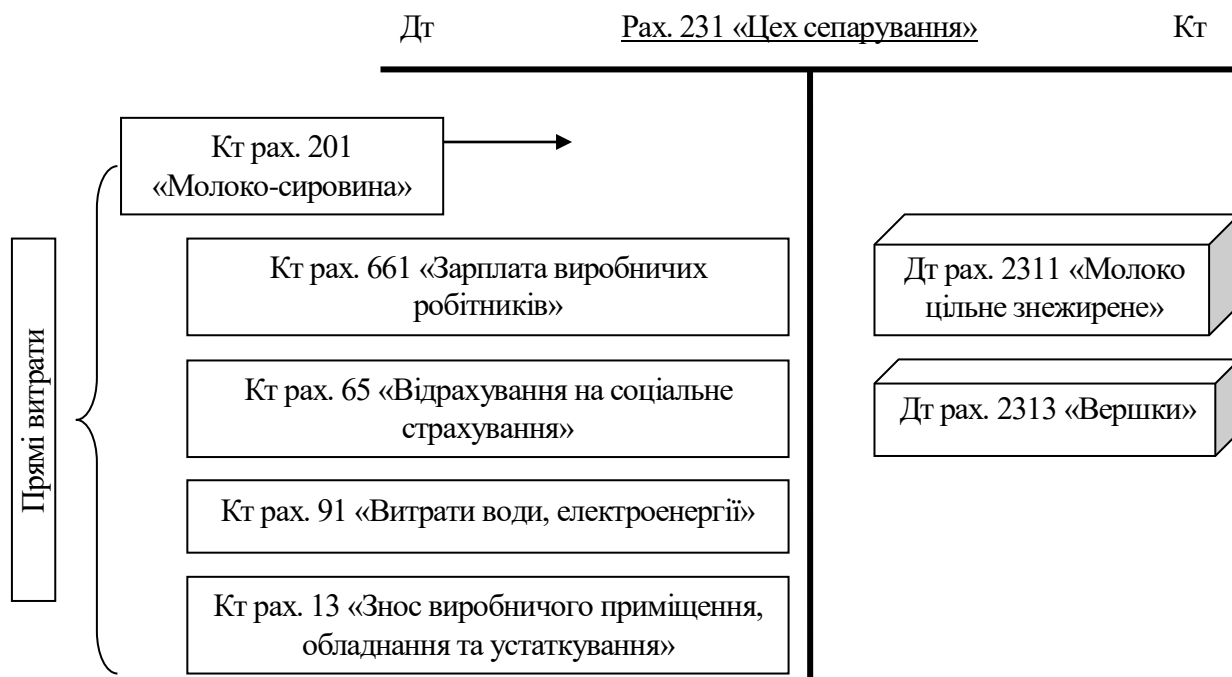


Рисунок 2.8 – Склад витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків у цеху сепарування

Собівартість вихідних вершків та знежиреного цільного молока повинна розраховуватися шляхом розподілу суми виробничих витрат відповідно до ваги виходу цих напівфабрикатів.

Після цього цехом сепарування встановлюються трансфертні ціни передачі напівфабрикатів молока пастеризованого та кефіру до цеху 232 «Цех нормалізації», а вершків – до 234 «Цеху пастеризації» за методом повних витрат.

Надалі процес виробництва вершків та кефіру має свою технологічну лінію, в якій всі витрати на виробництво даних видів продукції є прямими і списуються на собівартість напівфабрикатів, які виробляються на кожному переділі.

У процесі нормалізації знежирене молоко доводять до вимог стандартів вмісту жиру та сухих речовин окремо для кефіру та окремо для пастеризованого молока, але в одному переділі, після чого отримують дві різні суміші для подальшої переробки, відповідно до видів продукції.

Кожна із отриманих сумішей має необхідні властивості (жирність, густину, температуру, склад) та окремо направляється на подальшу обробку (рис. 2.9).

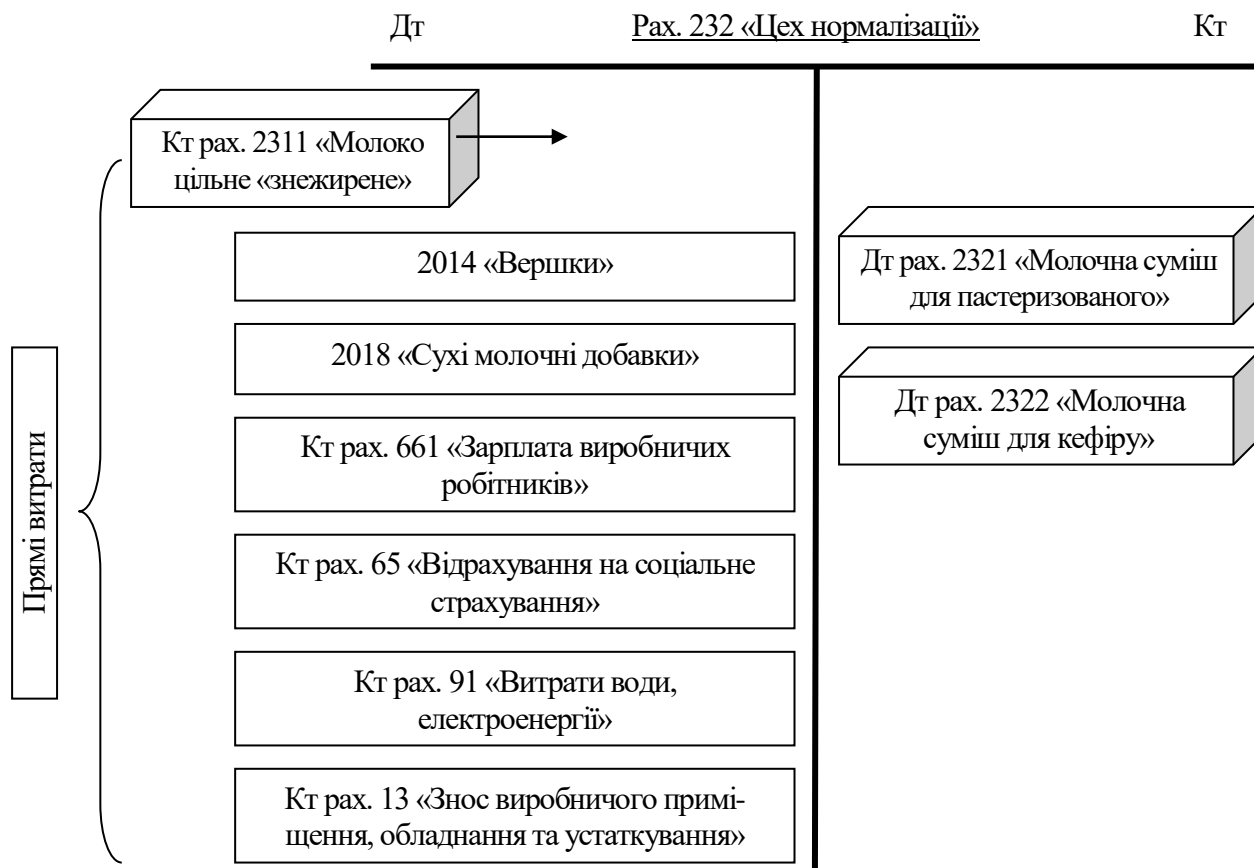


Рисунок 2.9 – Склад витрат, понесених центром нормалізації на виробництво молока пастеризованого та кефіру

Обсяг необхідного нормалізованого молока для кожного виду готової продукції: кефіру та молока пастеризованого визначається, виходячи з встановленого замовлення на виробництво необхідного обсягу кожного виду такої продукції. При цьому собівартість вихідних напівфабрикатів повинна розраховуватися шляхом розподілу понесених витрат у цеху нормалізації відповідно до обсягу вихідної суміші. За встановленими трансфертними цінами такі напівфабрикати передаються до відповідних цехів:

- для виробництва молока пастеризованого – у 233 «Цех гомогенізації»;

– для кефіру – до 234 «Цеху пастеризації».

Надалі технологічні лінії виробництва молока пастеризованого та кефіру є відокремленими, а всі витрати, понесені рештою центрів відповідальності є прямими для включення до собівартості готової молокопродукції.

Для виробництва пастеризованого молока, отримана після нормалізації суміш, з метою підвищення якості молока, підлягає гомогенізації, яка направлена на уникнення відстою жиру та утворення «вершкових пробок» на тарі молока після його розливу (рис. 2.10).

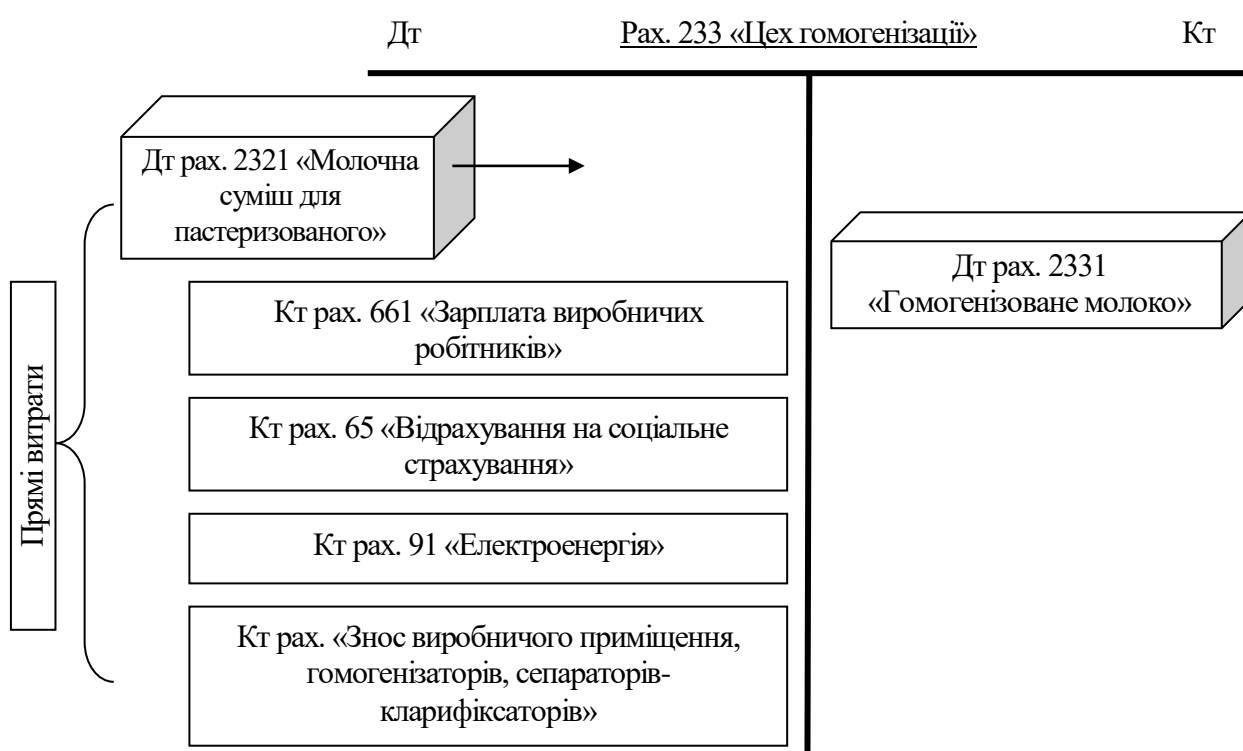


Рисунок 2.10 – Склад витрат, понесених на виробництво пастеризованого молока центром відповідальності 233 «Цех гомогенізації»

Всі витрати, понесені на гомогенізацію молока є прямими та повністю включаються до собівартості напівфабрикату пастеризованого молока. Гомогенізоване молоко реалізується за встановленими трансфертними цінами центру відповідальності 234 «Цех пастеризації».

Гомогенізоване молоко, молочна суміш для кефіру та вершки підлягають тепловій обробці – пастеризації, яка дозволяє збільшити термін

придатності молочних продуктів до споживання та відокремлює вершки і молочні бактерії для подальшого використання у процесі виробництва (рис. 2.11).

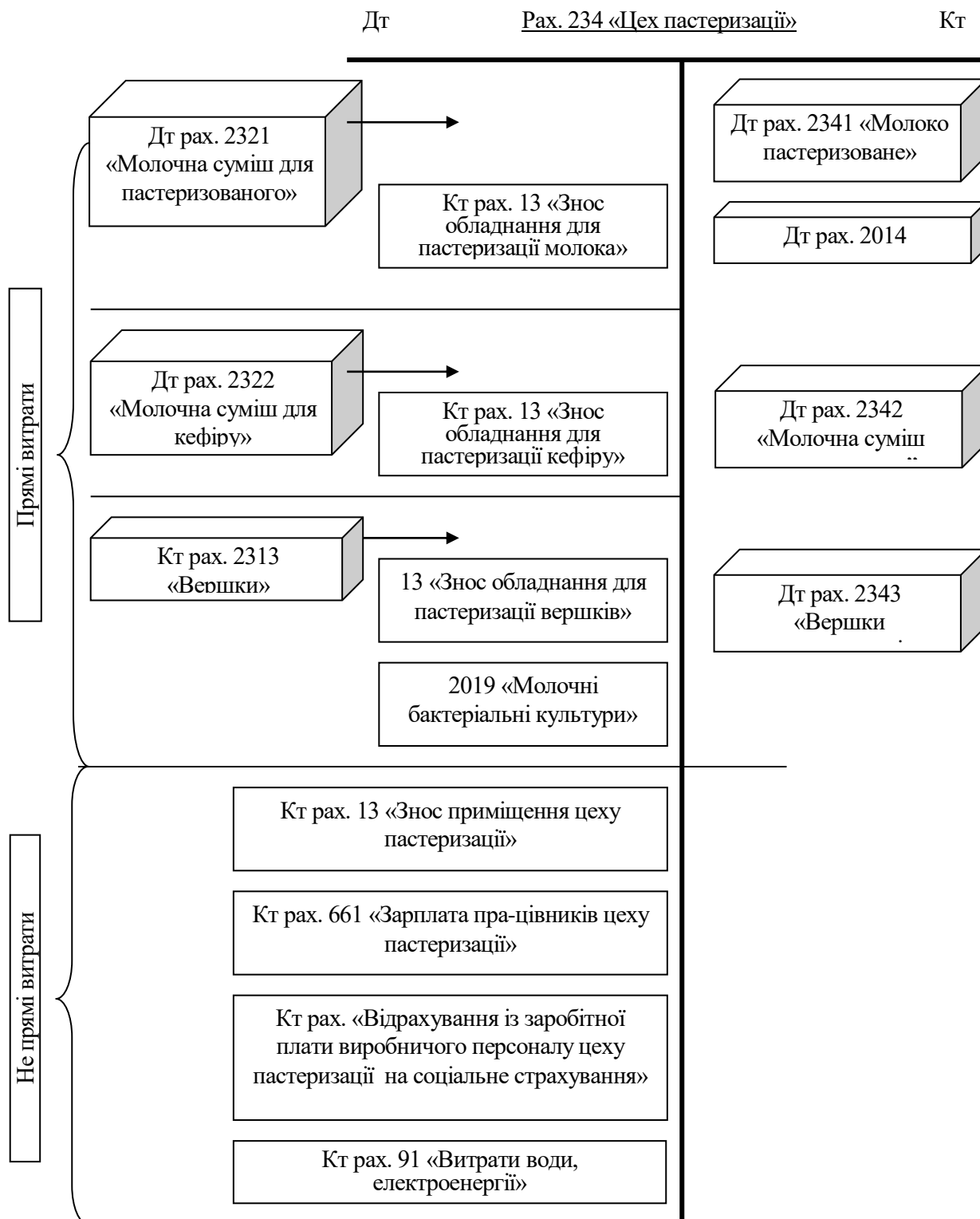


Рисунок 2.11 – Склад витрат цеху пастеризації на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків

У цеху пастеризації прямі витрати на виробництво кожного виду продукції формуватимуться наступним чином:

– собівартість молока пастеризованого включатиме прямі витрати використаного гомогенізованого молока та амортизацію обладнання для його пастеризації за мінусом обсягу вершків, які отримують по закінченню процесу пастеризації молока;

– собівартість кефіру включатиме витрати молочної суміші для кефіру та амортизацію обладнання для пастеризації суміші для кефіру;

– собівартість вершків включатиме витрати вершків, молочних бактеріальних культур та амортизацію обладнання для пастеризації вершків.

Непрямі витрати розподілятимуться між видами готової продукції відповідно до обсягу вихідних напівфабрикатів в перерахунку на однопроцентне молоко. Отримані напівфабрикати реалізуються до відповідних центрів відповідальності за розрахованими трансфертними цінами.

Отриманий пастеризований напівфабрикат кефіру надходить до наступного центру відповідальності 235 «Цеху заквашування», в якому, безпосередньо, створюється кефір (рис. 2.12). Всі витрати цеху заквашування є прямими для включення до собівартості кефіру. Кінцевими етапами технологічного процесу виробництва всіх видів продукції є охолодження, розлив та упаковка (рис. 2.13). При цьому всі витрати, окрім амортизації цеху та витрат на оплату праці працівників даного центру відповідальності, є прямими витратами на виробництво кожного виду продукції.

Загальну схему складу витрат на виробництво молочної продукції за центрами відповідальності наведено в Додатку Ж. Журнал господарських операцій, згідно запропонованої методики обліку наведено Додатку И.

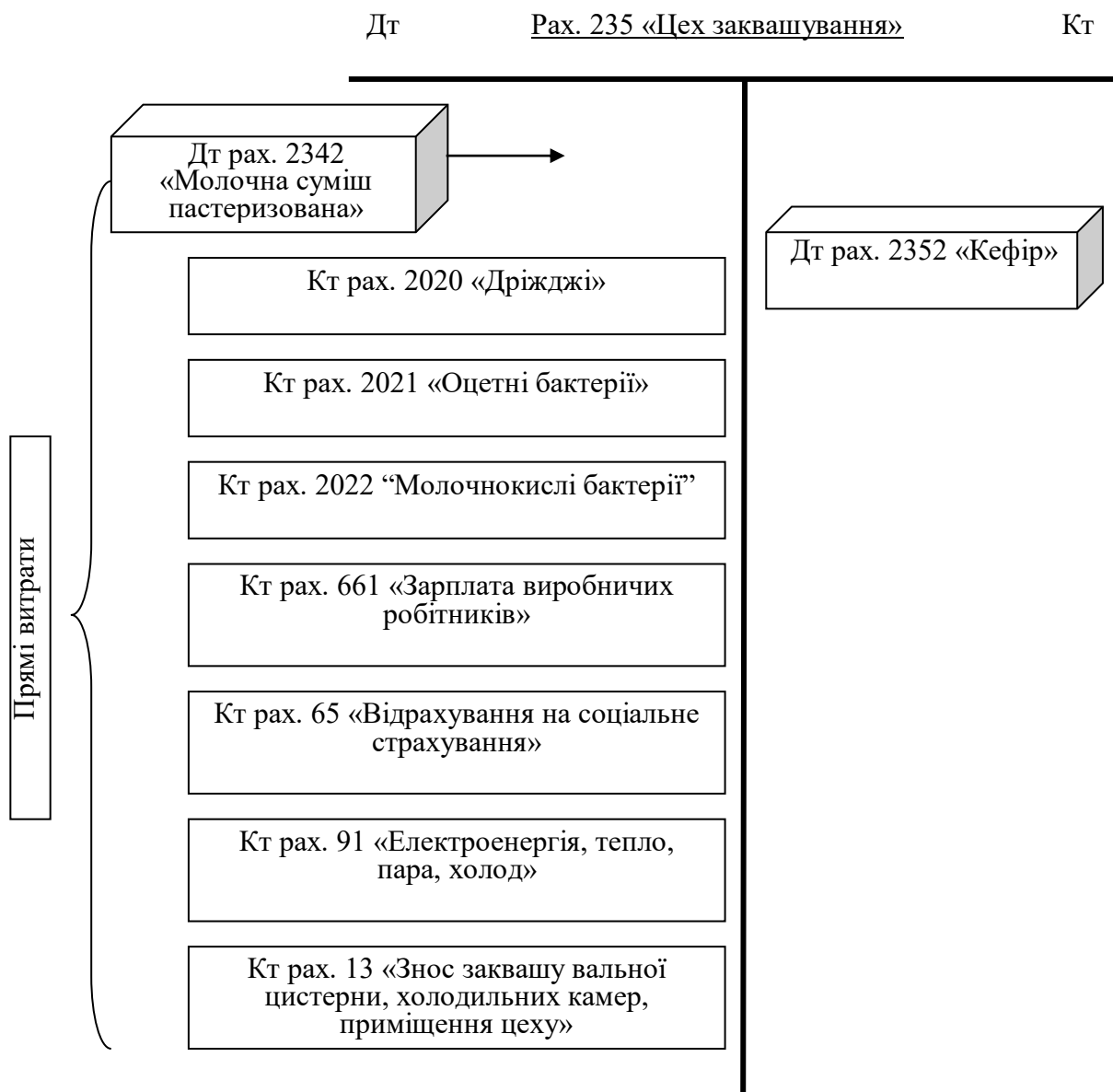


Рисунок 2.12 – Склад витрат цеху заквашування на виробництво кефіру

Запропонована методика обліку витрат на виробництво передбачає: чітке визначення норм та нормативів витрачання сировини та матеріалів, додаткових запасів (тари), загальновиробничих витрат (пара, холод, вода, електроенергія); вибір чіткого алгоритму визначення внутрішніх цін передачі напівфабрикатів між підрозділами підприємства; розробку аналітичних рахунків сировини та матеріалів, видів готової продукції та, що найбільш важливо, центрів відповідальності.

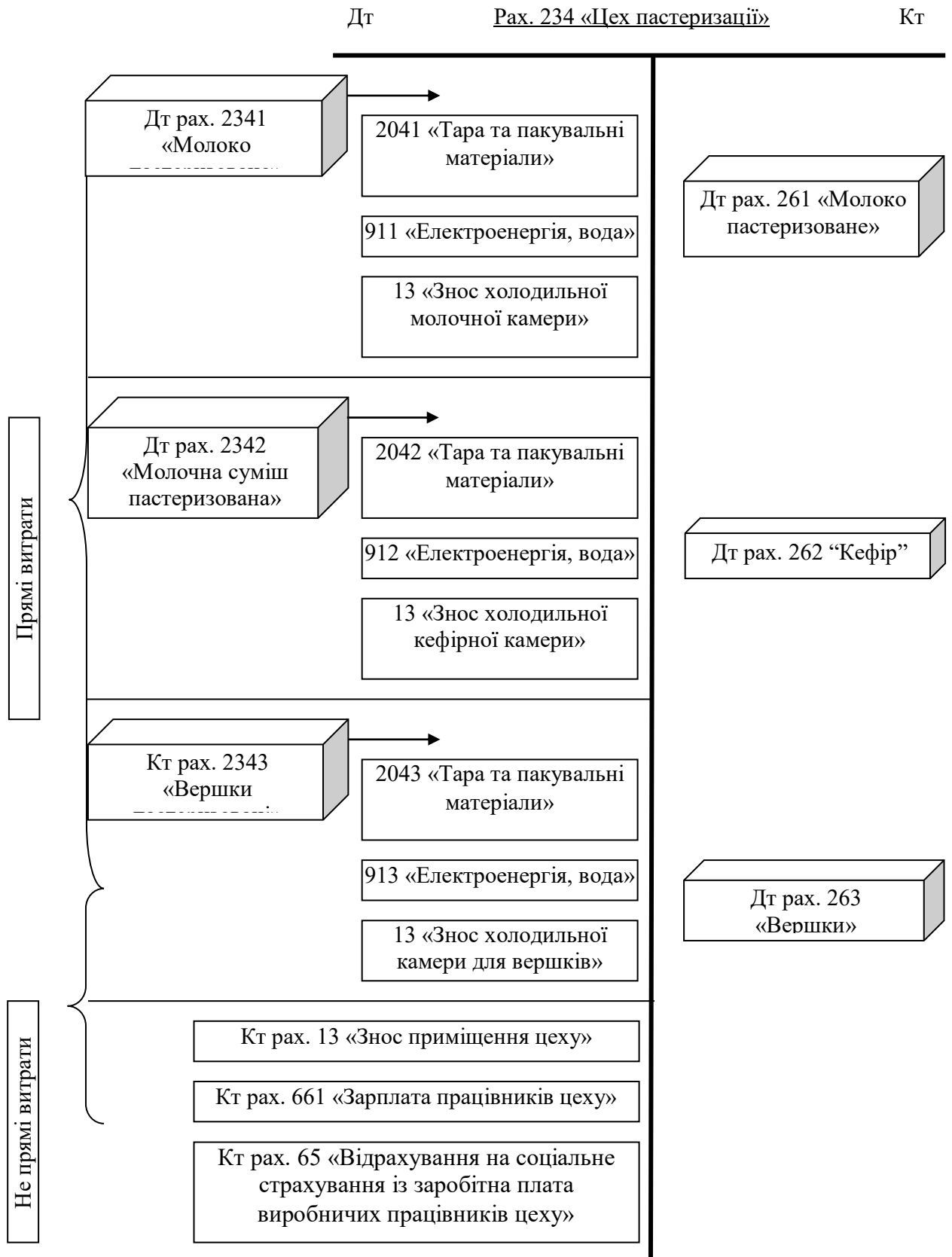


Рисунок 2.13 – Склад витрат на виробництво молока пастеризованого, кефіру та вершків у цеху охолодження, розливу та упаковки

Дотримання запропонованої методики дасть змогу:

- чітко визначати собівартість напівфабрикатів та готової продукції, уникаючи необґрунтованого включення до її складу витрат, непов'язаних з виробничим процесом;

- виявляти відхилення від встановлених норм витрачання та причин таких відхилень, що дасть змогу уникати та запобігати їх у майбутньому;

- впливати на показники фінансових результатів діяльності кожного центру відповідальності і підприємства в цілому. Адже, використання трансфертних цін, згідно запропонованого методу їх розрахунку на основі повних витрат, дасть змогу отримати додаткові доходи структурним підрозділам, що, в свою чергу, вплине на доходність підприємства.

Такий варіант обліку витрат на виробництво молокопродукції є ефективним у випадку відсутності браку виробництва. Брак у виробництві це – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли тощо, а також роботи, що не відповідають за якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть використовуватися лише після проведення додаткових робіт з їх виправлення.

Брак, який виникає у виробництві, відноситься до виробничих витрат і визначається в натуральних та грошових одиницях. Залежно від виду браку, здійснюється його облік. За умови виникнення виправного браку, до якого відносять вироби, напівфабрикати, деталі та роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких є технічно можливим та економічно доцільним, до собівартості такого виду продукції (після виправлення браку) включатимуться витрати на повторну або додаткову обробку, які списуються на рахунок 23 «Виробництво» за мінусом витрат, віднесених на винних осіб.

Наприклад, при виробництві кефіру, в процесі заквашування, було використано недостатній обсяг молочної закваски, що призвело до виходу кефіру низької жирності, густини, харчових властивостей та терміну

придатності. Після проходження отриманої речовини декількох додаткових технологічних етапів (нормалізація, пастеризація та закваска), буде виготовлений кефір, але за собівартістю, вищою ніж собівартість кефіру, виготовленого без браку.

Отже, собівартість виправного браку молочної продукції включає:

- вартість сирого, знежиреного, нормалізованого молока, вершків, молочної закваски, наповнювачів, згущувачів, ароматизаторів та ін. матеріалів на усунення дефектів молочної продукції;
- витрати на оплату праці робітників, нараховану за виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати згідно чинним законодавством, які включаються до собівартості готової молокопродукції після усунення браку.

Якщо брак є невиправним, необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковані вироби, і списати її з відповідного аналітичного рахунку, відкритого до рахунку 23 «Виробництво» за статтями витрат на відповідний аналітичний рахунок, відкритий до рахунку 24 «Брак у виробництві». Аналітичні рахунки до рахунку 24 «Брак у виробництві» необхідні для забезпечення контролю за витратами, а також для встановлення відповідальності за понесений брак при виробництві конкретного виду молочної продукції. Вважаємо, що бракована продукція, в жодному разі, не повинна відображатися у складі незавершеного виробництва в зв'язку з тим що на її вартість буде завищена собівартість готової продукції.

Бухгалтерська інформація, яка міститься у первинних документах та синтетичних і аналітичних рахунках є основою для аналізу діяльності підприємства. При цьому вона інтерпретується у доступний для управлінців формат та знаходить відображення у внутрішній управлінській звітності. Система управлінської звітності повинна будуватися таким чином, щоб дані, які в ній містяться дозволяли отримати відповідь на всі питання управлінців

Отже, управлінська звітність – це внутрішня звітність, яка містить дані про планові та фактичні результати діяльності окремих структурних підрозділів або підприємства в цілому, з метою визначення відхилень, їх причин та прийняття оперативних управлінських рішень.

При побудові системи внутрішньої звітності необхідно щоб вона відповідала наступним вимогам:

- внутрішній звіт повинен бути адресним і конкретним;
- форми внутрішніх звітів повинні надавати корисну оперативну інформацію користувачам у зручному для сприйняття вигляді;
- не слід перевантажувати звітність розрахунками.

Крім того, внутрішня звітність, призначена для користувачів нижчого рівня відповідальності, не повинна надаватися вищому рівні управління у тому ж форматі [66, с. 349]. Інформацію про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюють у звіті центру відповідальності. Пропонуємо розроблену форму Звіту центру відповідальності про обсяг виготовленої продукції та понесені витрати на виробництво (додаток Е.5, Е.6). Використання даного документу дасть змогу об'єктивно оцінити понесені витрати на виробництво продукції з отриманими доходами центру відповідальності, визначити кількість сировини, яка перероблюється за визначений період часу, дотримання норм витрачання, причини відхилень від норм та шляхи їх запобігання.

Виходячи із вище сказаного, відмітимо, що побудова ефективної системи аналітичних рахунків, запровадження єдиної документації для обліку витрачання виробничих запасів, руху напівфабрикатів та оприбуткування готової продукції, побудова уніфікованої системи управлінської звітності дозволить всі однотипні господарські операції оформлювати за допомогою типових форм первинних та звітних документів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

3.1 Внутрішній аудит формування собівартості готової продукції на підприємстві

Ефективність діяльності внутрішнього аудиту в Україні визначається рівнем його організації. Основними елементами внутрішнього аудиту є організація процесу аудиторського контролю, служби і праці аудиторів.

Проте, варто зазначити, що в економічній літературі питання організації внутрішнього аудиту розкриті недостатньо. Вчені, зокрема Я. А. Гончарук, Л. В. Сотникова, В. С. Рудницький, В. В. Бурцев, О. Нетикша, С. М. Семененко, В. Максимова та ін. переважно піднімають проблеми організації зовнішнього аудиту. Більшість з них розглядають питання організації аудиторської діяльності, не приділяючи достатньо уваги методологічним засадам організації внутрішнього аудиту. Також в економічній літературі бракує робіт, присвячених узагальненню досвіду стосовно організації внутрішнього аудиту на молокопереробних підприємствах.

Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються керівником або власником суб'єкту господарювання в залежності від організаційно-правової форми і системи управління, змісту і специфіки діяльності, обсягів фінансово-економічної діяльності, стану внутрішнього контролю.

Об'єктами організації внутрішнього аудиту доцільно вважати технологічний процес внутрішньогосподарського контролю, праця

виконавців, а також організаційне, технічне та інформаційне забезпечення.

Важливе місце в організації внутрішнього аудиту належить розв'язанню проблем раціональної організації апарату внутрішнього аудиту та праці аудиторів. На молокопереробних підприємствах України найефективнішою вважається децентралізована форма організації внутрішнього аудиту, тому нами запропонована наступна форма організації внутрішнього аудиту на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» (рис. 3.1).

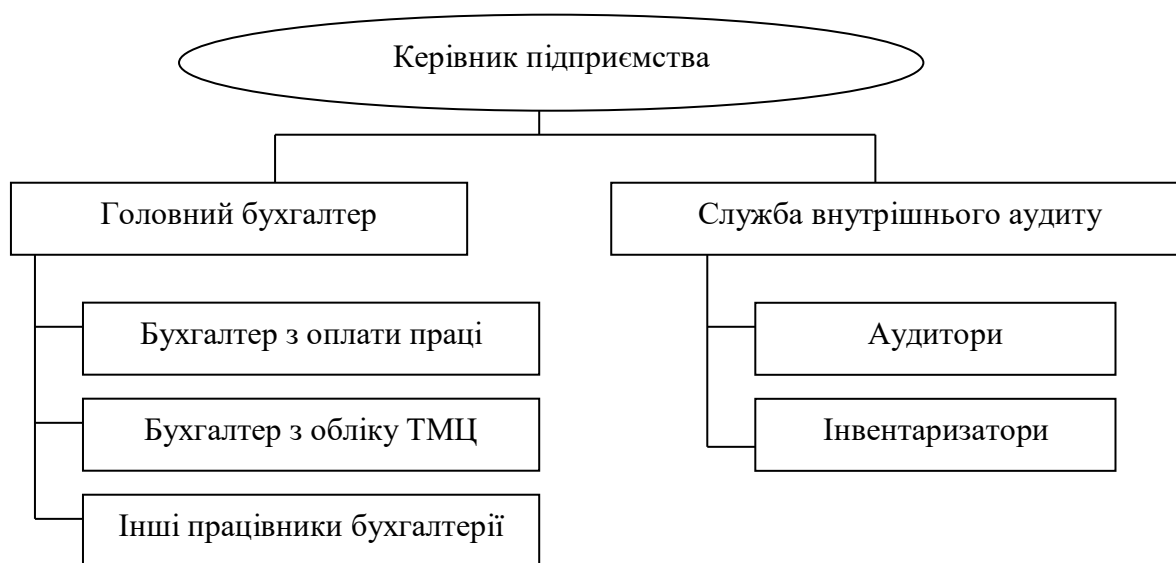


Рисунок 3.1 – Запропонована форма організації внутрішнього аудиту на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

При цій формі керівник СВА підпорядковується прямо керівнику підприємства.

До принципів організації внутрішнього аудиту належить:

– системність – забезпечує комплексний підхід до вивчення об'єктів внутрішнього аудиту. Системність пояснюється методами і прийомами, які використовуються у внутрішньому аудиті, наприклад, можна проводити системний аналіз прибутку, собівартості та інших показників фінансово-господарської діяльності підприємства;

– комплексність – полягає у підходах до вивчення й оцінки об'єктів

внутрішнього аудиту, які в свою чергу, визначаються завданнями, які ставить перед СВА керівництво підприємства. На практиці внутрішні аудитори здійснюють комплексні перевірки, що дозволяють всебічно оцінити діяльність підприємства;

- планування – визначення в планах об'єктів контролю, виконавців, час проведення перевірок та інше. Процедури контролю деталізують в аудиторській програмі. Слід відзначити, що на зміст планів процесу внутрішнього аудиту впливають види аудиторських перевірок. У плануванні внутрішнього аудиту потрібно відрізнити планування організації процесу внутрішнього аудиту від планування роботи СВА;

- поінформованість керівництва – вимагає від внутрішнього аудитора інформування керівника про хід перевірки і виявлені при аудиті недоліки в роботі підприємства (зловживання, нестачі);

- звітність перед керівництвом – проводиться після завершення внутрішнього аудиту. Форми звітності залежать від характеру і виду аудиторських послуг.

Розглянуті принципи організації процесу внутрішнього аудиту слугують основою раціональної його побудови. Розвиток ринкових відносин в Україні, переорієнтація системи управління на потреби підприємств, перегляд критеріїв оцінки їх діяльності, необхідність підвищення оперативності отримання контрольної інформації, поширення стратегічних методів здійснення господарської діяльності підприємств потребують нових підходів до питань раціональної організації як контролю в цілому, так і внутрішнього аудиту зокрема. Тому, можна визначити, що раціональна організація внутрішнього аудиту – це система практичного здійснення аудиторського контролю в процесі досягнення цілей внутрішньогосподарської діяльності підприємства з найвищою ефективністю при мінімальних витратах праці.

Раціональна організація внутрішнього аудиту повинна забезпечувати:

- чітку структуру контрольного процесу і його технології;

- логічну послідовність контрольних операцій та усунення дублювання при їх виконанні;
- взаємне узгодження дій аудиторів та працівників інших служб, які виконують контрольні функції в межах наданих повноважень;
- чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур;
- розробку контрольної номенклатури для кожного етапу контрольного процесу, а також побудову форм відображення і матеріальних носіїв контрольної інформації такого змісту, який у найбільшій мірі задовольняв би вимоги ефективного управління; високий рівень обґрунтованості (доказовості), повноту і ясність висновків аудиторів;
- неухильне підвищення продуктивності праці аудиторів завдяки впровадженню наукової організації їх праці, чіткий розподіл обов'язків, застосування ефективних методів контролю, підвищення кваліфікації аудиторів і зростанню їхнього професійного рівня; впровадження комп'ютерних технологій у контрольний процес;
- планування внутрішнього аудиту на всіх фазах, етапах і стадіях контрольного процесу;
- можливість подальшого розвитку форм і методів контролю.

Необхідність поглиблення взаємозв'язків між структурними підрозділами і службами підприємства та функціями управління, їх оптимізації та технічного забезпечення, диференціації за термінами, обсягом, формами здійснення тощо є черговою передумовою раціональної організації внутрішнього аудиту. Завдяки правильній організації процесу внутрішнього аудиту створюються певні організаційні передумови для оптимізації виконання контрольних аудиторських процедур.

Організацію технології контрольного процесу розглядають професори Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко [27, с.150] у ракурсі його розчленування на етапи: підготовчий етап, контрольна обробка даних, підсумковий етап. На думку цих вчених, підготовчий етап включає такі види робіт: вибір об'єкта, визначення мети перевірки, вибір інформації (даних

показників) та систематизації її, складання плану (програми) перевірки, перевірка вихідних даних та показників (логічна, арифметична, технічна та ін.), обробка інформації об'єкта контролю, підготовка даних і показників до контролю.

На етапі контрольної обробки даних здійснюють: вибір методичних та технічних прийомів, контролю, узгодження показників, побудову контрольних та розрахункових таблиць, графіків, діаграм, виконання методичний розрахунків обробки, визначення причин, вивчення ступеня вини.

На завершальному етапі організації технології контрольного процесу виконують такі роботи: загальну оцінку результатів контролю; висновки та розробку пропозицій; розробку заходів щодо усунення недоліків та порушень, обговорення, оформлення; реалізацію; впровадження пропозицій і рекомендації у практику роботи [51, с. 186].

Професор М.Т. Білуха при розгляді контрольного-аудиторського процесу виділяє такі стадії: організаційну, дослідну й узагальнення та реалізацію результатів [12, с. 151].

Найбільш обґрунтованим і доцільним для молокопереробних підприємств вважаємо таку послідовність організації контрольного процесу:

- організаційна стадія – включає вибір об'єкта і організаційно-методичну підготовку;
- дослідна стадія – складається з двох етапів: переддослідний, що включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення перевірки у встановлені строки і дослідний – це безпосереднє здійснення перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства;
- завершальна стадія – передбачає групування і систематизування виявлених недоліків в хронологічній послідовності, узагальнення і остаточне формування результатів у відповідних розділах аудиторського висновку, обговорення результатів у трудовому колективі, прийняття рішень за результатами перевірки, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Отже, узагальнюючи викладене, зазначимо, що при розгляді процесу контролю одні автори виділяють етапи, другі – фази, а треті – стадії. Але для процесу контролю взагалі та процесу внутрішнього аудиту зокрема, вважаємо необхідним використання стадій та етапів. Враховуючи стадії та етапи, які наводилися вище, пропонується наступна структура (рис. 3.2) внутрішнього аудиту собівартості продукції для ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Як і для зовнішніх аудиторів, для внутрішніх аудиторів однією з умов успішного проведення аудиторської перевірки є ефективно організований процес планування. При плануванні необхідно враховувати:

- цілі і завдання об'єкта аудиторської перевірки, а також використовувані об'єктом засоби контролю за їх виконанням;
- суттєві ризики, що стосуються об'єкта аудиторського завдання, його цілей, ресурсів і господарської діяльності;
- методи зниження ризиків у припустимих межах;
- достатність і ефективність систем контролю і управління ризиками певного об'єкта аудиту порівняно з найбільш прийнятною для нього моделлю контролю; можливість значного удосконалення систем контролю і управління ризиками.

Отже, можна зробити висновок про те, що внутрішній аудит підприємства націлений насамперед на систему управління ризиками і систему внутрішнього контролю – їх оцінку, аналіз, пошук шляхів удосконалення.

Об'єктивність внутрішнього аудиту залежить від ступеня незалежності в структурі управління підприємством.

Зміст, терміни і об'єм конкретних заходів і перевірок, що проводяться службою внутрішнього аудиту, залежать від оцінки існуючого потенційного ризику, значущості об'єкта перевірки і попередньої оцінки СВА. Такі заходи можуть включати тестування об'єктів, уже проведених внутрішніми аудиторами, оцінку інших об'єктів, що визивають зацікавлення, нагляд за процедурами внутрішнього аудиту, інші прийоми перевірки за рішенням аудиторів.

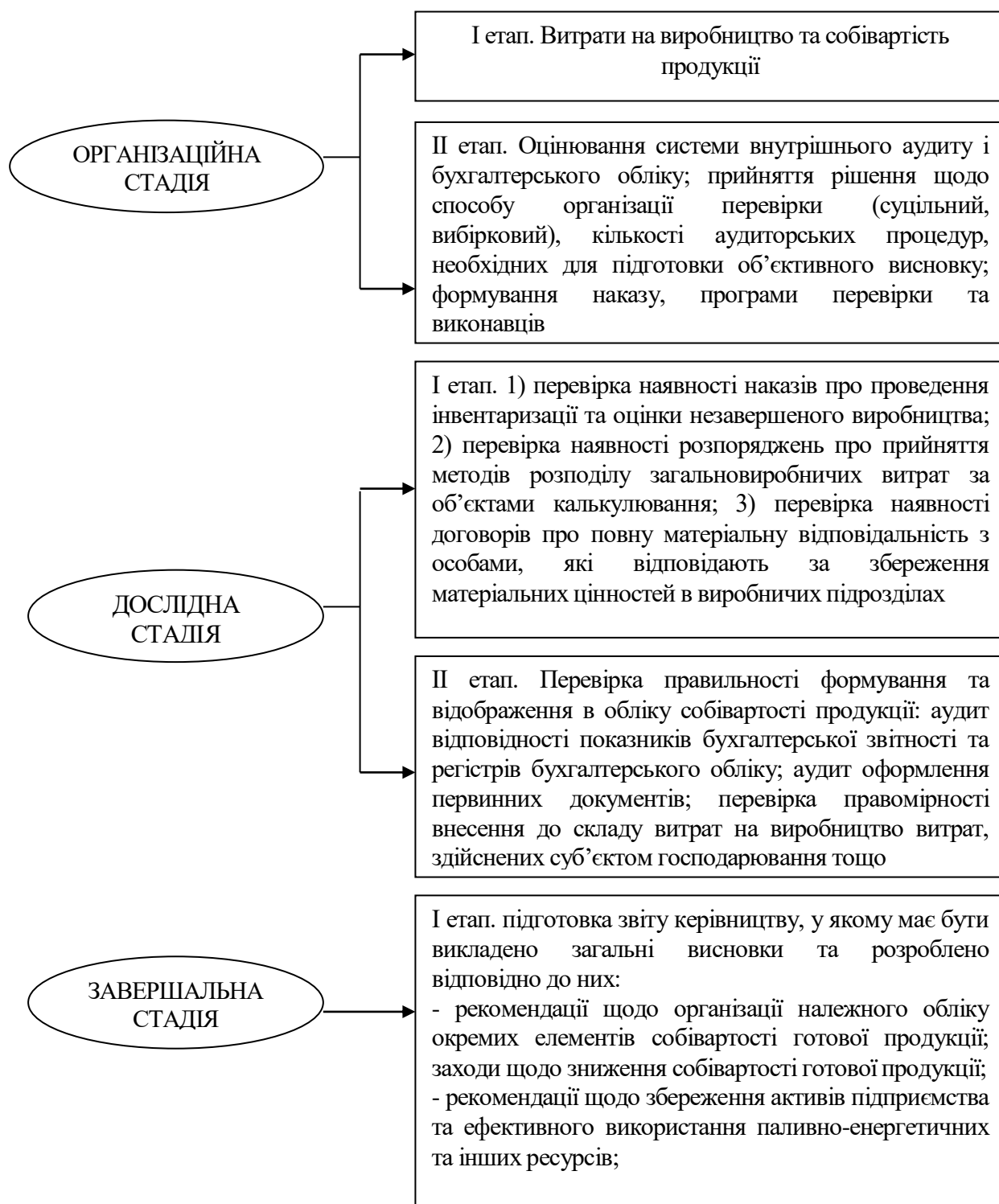


Рисунок 3.2 – Методика проведення внутрішнього аудиту собівартості на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Ефективність діяльності СВА є важливим фактором управління підприємства і залежить від її організаційного статусу, компетентності, професіоналізму, функціональних обмежень, рівня значущості [4].

В процесі проведеного дослідження було встановлено, що на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», практично не проводиться внутрішній аудит, незважаючи на те, що він є одним з основних інструментів підвищення ефективності управління підприємством. Потреба в ньому зумовлена перш за все тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем поточної діяльності підприємства та відповідно виникає брак оперативної інформації, що формується на більш низькому рівні. Менеджери не мають достатнього часу, щоб перевірити виконання вказівок, і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не можуть своєчасно виявити недоліки і відхилення. Внутрішні аудитори домагаються їм – забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику», можливості усунення майбутніх недоліків чи нестач, допомагають ідентифікувати і «посилити» слабкі сторони в системах управління.

Ефективність діяльності СВА на підприємстві визначається рівнем його організації. Підсумовуючи вище зазначене, можна стверджувати, що до важливих передумов раціональної організації внутрішнього аудиту слід віднести високу кваліфікацію і ділову й особисті якості керівника аудиторської служби та аудиторів. Вони повинні мати відповідну професійну підготовку, достатній досвід, ерудицію, здатність адекватної оцінки подій, володіти елементами загальної та спеціальної культури.

3.2 Удосконалення організаційних підходів до діяльності служби внутрішнього аудиту в контексті виконання контрольних процедур щодо формування собівартості готової продукції

Організація СВА на підприємстві являє собою процес, в ході якого вирішуються не лише організаційні, але й методичні і технічні проблеми. В

процесі дослідження сформована наступна послідовність етапів організації СВА в системі підприємств молокопереробної галузі:

- виявлення і чітке визначення ряду питань, для вирішення яких формується СВА, побудова системи цілей створення відділу у відповідності з політикою підприємства. Визначення основних функцій, що необхідні для досягнення поставлених цілей;
- розробка Положення про СВА, в якому визначені загальні цілі і задачі, відповідальність та підзвітності (рис. 3.3);
- затвердження керівника СВА;
- визначення «точок пріоритетності» по посиленню ефективності роботи підприємства;
- визначення місця СВА і ступеня інтеграції з іншими відділами підприємства;
- формування штату СВА, його технічної бази;
- прийняття стандартів внутрішнього аудиту;
- розробка плану проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;
- інші організаційні моменти.

В залежності від особливостей підприємств і вимог його керівництва, об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними. Відповідно до цього на службу внутрішнього аудиту можуть бути покладені наступні функції:

- контроль за ефективністю систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, розробка рекомендацій по їх покращенню;
- контроль за дотриманням законодавства, нормативних актів, вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва;
- контроль за ефективністю внутрішнього контролю, вивчення і оцінка процедур в філіалах і структурних підрозділах економічного суб'єкту;
- контроль за збереженням майна економічного суб'єкту;
- розробка рекомендацій і заходів по усуненню виявлених недоліків і підвищенню ефективності управління.

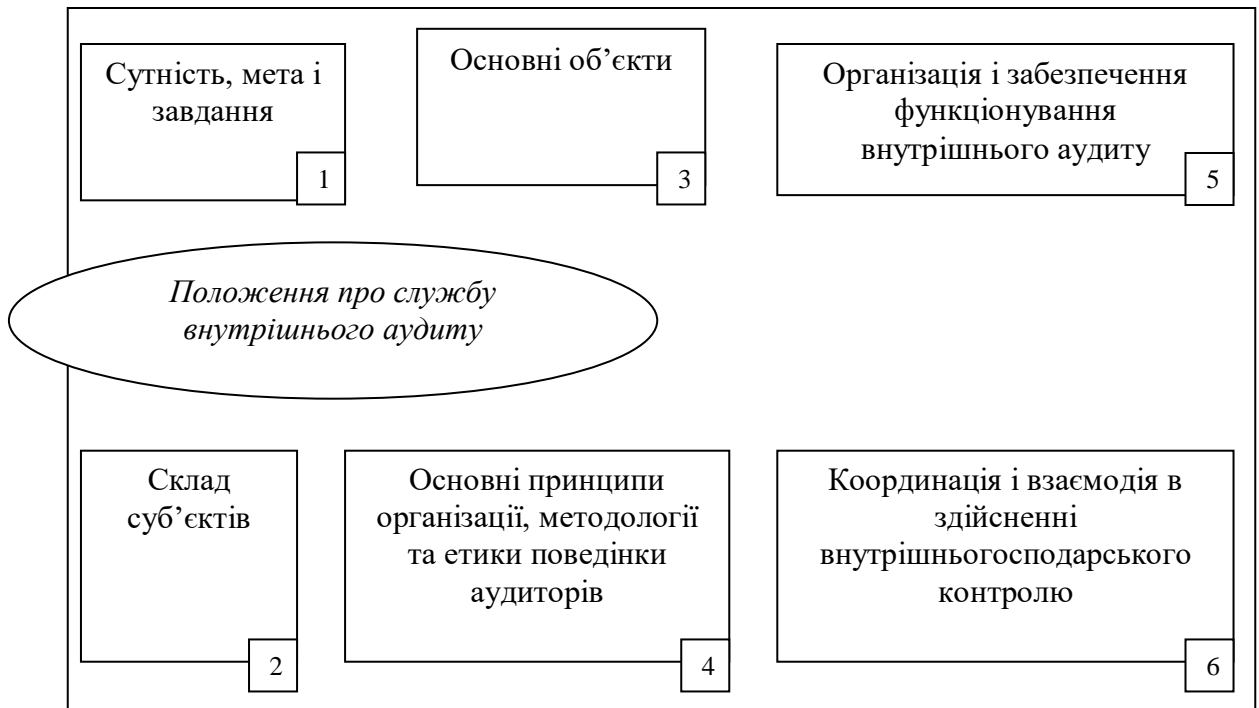


Рисунок 3.3 – Структура Положення про СВА для
ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Важливим моментом в процесі організації СВА на підприємстві є підбір працівників. При цьому необхідно керуватися принципом достатності. Однозначно, що штучне «роздування штатів» відділу не відповідає зміщенню економічної їх роботи. На нашу думку, найбільш економічно виправданим є трьохрівневий спосіб формування СВА.

Отже, найбільш оптимальною і універсальною структурою СВА є наступна структура (табл. 3.1).

Організація і функціонування СВА повинні схилитися на принцип регламентації і неухильного дотримання прав і обов'язків.

Необхідно відмітити, що права і обов'язки являють собою дворівневу структуру:

- права і обов'язки СВА, що регламентуються в «Положенні про СВА»;
- права і обов'язки працівників СВА, що регламентуються в посадових інструкціях.

Таблиця 3.1 – Універсальна структура СВА для молокопереробних підприємств

№	Співробітники відділу внутрішнього аудиту	Основні обов'язки	Наявність на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»
1	2	3	4
Перший рівень основних (штатних) працівників			
1.	Керівник СВА	Складає загальний план внутрішнього аудиту, приймає активну участь в розробці планів аудиторських завдань, здійснює контроль за роботою відділу, складає звіт керівника по тим чи іншим питанням, а також може здійснювати функції, що відносяться до будь-якого співробітника відділу	+
2.	Спеціаліст по контролю виробничо-технологічного процесу	Здійснює поточний оперативний контроль за процесами основного виробництва, здійснює тестування системи внутрішнього контролю, консультаційну роботу по питанням економічної і виробничої ефективності, приймає участь в розробці і тестуванні бізнес-планів	-
3.	Спеціаліст по камеральним і документальним перевіркам	Приймає безпосередньо участь в розробці планів та поточному контролі за їх виконанням, організовує роботу внутрішніх аудиторів, формує аудиторські звіти	-
4.	Спеціаліст по методичній роботі	Формує стандарти внутрішнього аудиту, методичні рекомендації; несе відповідальність за формування бази даних правових і інших аналітичних документів, звітів; здійснює моніторинг ринків збуту продукції, ринку матеріалів; здійснює навчання персону	-
5.	Спеціаліст по правовому забезпеченню	Приймає безпосередньо участь в контрольних і консалтингових процедурах, що стосуються юридичних питань	-
6.	Внутрішні аудитори	Внутрішні аудитори вирішують питання оподаткування, фінансового аналізу і є безпосередніми виконавцями аудиторських перевірок	+
Другий рівень – запрошені спеціалісти власного підприємства (філіалу)			
1	Спеціалісти власного підприємства	Надання на платній основі консультацій по різним питанням фінансово-господарської діяльності підприємства	-

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
2.	Спеціалісти філіалів	Приймають участь в підготовці до перевірки філіалів, по рішенню керівника можуть входити в склад групи по перевірці філіалу; надання на платній основі консультацій по різним питанням фінансово-господарської діяльності підприємства	-
Третій рівень – спеціалісти, запрошені зі сторони			
1.	Спеціалісти-експерти	Добровільно запрошені спеціалісти-експерти зі сторони по наданню на платній основі послуг консультаційного характеру	-
2.	Зовнішні аудитори	Спеціалісти аудиторських фірм, запрошені по договору на проведення обов'язкового аудиту. На платній основі надають послуги консультаційного характеру	-
3.	Інші спеціалісти	Спеціалісти, що працюють на підприємстві як на платній так і на безоплатній основі, призначені в ході судово-бухгалтерської експертизи, перевірки прокуратурою, перевірки по рішенню суду або інших правоохоронних органів, спеціалісти інших відомств	-

До основних прав СВА, що організований на підприємствах молокопереробної галузі, доречно віднести:

- самостійна розробка і застосування на практиці форм і методів аудиторської перевірки;
- самостійний вибір об'ємів, об'єктів і суб'єктів внутрішнього аудиту;
- встановлення інформаційних баз, а також інших носіїв інформації для прийняття адекватних рішень;
- розробка і застосування на практиці первинних, зведених і звітних форм документації відділу внутрішнього аудиту;
- перевірка бухгалтерської, економічної, проектно-кошторисної і іншої документації;
- огляд складських приміщень, території, майстерень та інших об'єктів підприємства;
- співробітники СВА не мають права поєднувати свою роботу в відділу з якою-небудь іншою на даному підприємстві;
- організація оперативного контролю за діяльністю відділів і

підрозділів підприємства, на основі проведення постійних перевірок;

– служба внутрішнього аудиту несе відповідальність за обґрунтованість і своєчасність аудиторських звітів, рекомендацій і консультацій;

– відділ несе відповідальність за нерозголошення інформації, отриманої в ході проведення внутрішнього аудиту, за збереження архіву документації відділу.

Права, обов'язки і відповідальність СВА знайшли своє відображення в «Положенні про СВА», що розроблений для ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» (додаток К).

Права і обов'язки працівників СВА є доповненням і конкретизацією до прав і обов'язків відділу. Вони знаходять свою регламентацію в посадових інструкціях працівників і відображають індивідуальність і спеціалізацію кожного окремого підприємства (додаток Л).

Велика ступінь залежності внутрішнього аудиту (по структурі, обсягу, застосовуваним методам) від виду діяльності підприємства, організаційної структури, внутрішніх взаємозв'язків, обумовлює також формування унікальних форм і елементів взаємодії відділу внутрішнього аудиту з іншими відділами і службами.

В ході дослідження нами були виявлені основні моменти взаємозв'язку внутрішнього аудиту з службами, відділами підприємства галузі переробки продукції сільського господарства (на прикладі молочної переробки) (табл. 3.2).

Необхідно відмітити, що виявлення взаємозв'язку носять двосторонній характер і направлені, перш за все, на підвищення ефективності роботи підприємства. Виявлення в ході дослідження взаємозв'язку СВА та інших служб і відділів підприємства підкреслюють його самостійність і незалежний статус, підтверджують принципову неможливість передачі його функцій іншим службам підприємства.

Таблиця 3.2 – Взаємозв'язок СВА з іншими службами та відділами ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Найменування служби (відділу підприємства)	Елементи взаємозв'язку СВА
1	2
Дирекція	<ul style="list-style-type: none"> - отримання наказів, розпоряджень, планів до виконання; - забезпечення інформаційною базою керівництва по внутрішнім та по іншим питанням; - формування звітів, методичних рекомендацій, аналітичної інформації для потреб управлінського персоналу
Відділ надходження молока	<ul style="list-style-type: none"> - контроль підписаних договорів на предмет їх економічної ефективності; - розробка рекомендацій по забезпеченню альтернативних шляхів забезпечення підприємства, як реалізація стратегії його сировинної незалежності; - поточний і наступний документальний контроль; контроль за матеріально-технічним забезпеченням відділу, його первинної документації; консалтинг по різних питанням;
Відділ збуту	<ul style="list-style-type: none"> - організація контролю первинної і звітної документації філіалів (представництв, точок реалізації, фірмових магазинів тощо); - поточний контроль за дотриманням графіка документообороту, виконанням наказів і розпоряджень адміністрації; - економічна оцінка і контроль ефективності альтернативних моделей збуту, що враховують прогнози виробництва продукції в той чи інший момент часу (період року); - консультації по складання звітності ті іншим питанням, забезпечення відділу нормативною, методичною та іншою правовою інформацією;
Відділ зберігання (сировини, матеріалів, готової продукції)	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка організації матеріальної відповідальності по об'єктам зберігання, системам складського зберігання; - поточний оперативний контроль руху ТМЦ, обґрунтованості списання ТМЦ, наявності ТМЦ; - поточне тестування системи внутрішнього контролю; дослідження фактів браку сировини, готової продукції та інших об'єктів зберігання; - оцінка економічного ефекту від нових моделей зберігання, схем і порядку руху об'єктів зберігання; організація консультаційних і навчальних семінарів;
Відділ основного виробництва	<ul style="list-style-type: none"> - поточний оперативний контроль за виробничо-технологічним процесом з позиції підвищення його економічної ефективності, виявлення резервів і можливості їх засвоєння; - тестування системи внутрішнього контролю, в частині, що відноситься до основного виробництва; - розробка і економічна оцінка змін в структурі, об'ємі, якісному рівні основного виробництва; - контроль дотримання графіка документообігу;

Продовження таблиці 3.2

1	2
Обліково-аналітичний відділ	<ul style="list-style-type: none"> - організація попереднього, поточного і наступного контролю первинної, зведеної і звітної документації; - тестування системи внутрішнього контролю, в частині інтегрованої в обліково-аналітичний процес; - організація перевірок дотримання посадових інструкцій, методичних рекомендацій і потреб зовнішнього і внутрішнього законодавства; - розробка і оцінка нових форм документів, графіків документообороту, методів та інших змін в методології обліку; - організація перевірок роботи аналогічних служб в філіалах; - двосторонні консультації по різних питаннях, організація системи підвищення кваліфікації, забезпечення відділу нормативними документами;
Фінансово-економічний відділ	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка економічної обґрунтованості бізнес-планів, проектів, кошторисів, нормативів, що відносяться до основної діяльності підприємства; - розробка рекомендацій, що стосується планово-нормативної чи іншої інформації підприємства; - контроль бізнес-планів, що відносяться до інвестиційної діяльності; - забезпечення відділу законодавчою, методологічною інформаційною базою, а також по його запиті інформацією інших відділів і служб;
Відділ кадрів	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення ефективного тестування працівників, що приймають участь в обліково-аналітичному, фінансово-економічному та іншому відділах, робота в яких потребує економічних навиків, а також прийом на матеріально відповідальні посади; - організація консультацій для спеціалістів і працівників підприємства, що не мають фінансово-економічної освіти, в частині роботи з бухгалтерською чи іншою документацією в рамках необхідних для підвищення ефективності їх роботи; - двосторонні консультації по іншим питанням;
Юридичний відділ	<ul style="list-style-type: none"> - економічна оцінка ефективності роботи відділу; - перевірка дотримання графіка документообороту, виконання завдань адміністрації; - спільна робота над організацією внутрішнього контролю філіалів, підрозділів, відділів; - двосторонні консультації по іншим питанням.

Досягнення відчутного економічного ефекту від організації внутрішнього аудиту на підприємстві можливо лише при забезпеченні відповідного ефективного контролю якості процедур внутрішнього аудиту, а також його організаційних моментів.

Необхідно відмітити, що СВА, є структурним підрозділом ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», має один із головних критеріїв якості – критерій економічної ефективності. Таким чином, в процесі своєї роботи він повинен постійно співставляти результат від своєї діяльності з затратами по їх досягненню.

3.3 Оцінювання якості внутрішнього аудиту собівартості готової продукції

На відміну від зовнішнього аудиту, результатом діяльності СВА буде виявлятися не лише вираження професійної думки, але й виконання оперативних задач і поточної роботи, результати якої можуть не мати прямого економічного ефекту. Вказана економічна ефективність роботи СВА досягається постійним удосконаленням своєї технологічної і методологічної бази. Для оцінки якості роботи СВА на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» рекомендуємо створити систему, яка організаційно включає наступні параметри визнання:

- ефективності;
- документальності;
- методичне співвідношення (стандартам внутрішнього аудиту);
- організаційного співвідношення (організаційно-розпорядчими і нормативним документам підприємства).

Процедури контролю якості роботи СВА повинні базуватися на застосуванні «тестів якості внутрішнього аудиту», які згруповані по змісту вказаних чотирьох параметрів (додатки М, Н, П).

Тести якості внутрішнього аудиту розробляються за кожним параметром визнання і є єдиною системою, за результатами якої якість відділу внутрішнього аудиту знаходить свою кінцеву оцінку. Підтримка

якості роботи СВА на оптимальному рівні є однією із основних обов'язків керівника відділу.

Система оцінки якості внутрішнього аудиту, що складається із чотирьох параметрів визнання, може мати декілька варіантів результативних даних, на основі аналізу яких служба внутрішнього аудиту отримує кінцеву оцінку і відповідні рекомендації (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Система оцінки якості внутрішнього аудиту (фрагмент варіантів результативних даних)

Параметри визнання системи якості внутрішнього аудиту	Варіанти			
	1	2	3	4
Ефективність	Низький	Середній	Високий	Високий
Документальність	Високий	Низький	Середній	Високий
Методичне співвідношення	Високий	Високий	Низький	Середній
Організаційне співвідношення	Середній	Високий	Високий	Низький

Попередні висновки і рекомендації, відповідно отриманих варіантів:

Варіант №1 – низький рівень ефективності означає економічну неефективність відділу внутрішнього аудиту, що може бути викликано:

– занадто великими об'ємами цілей і задач, виконання яких не приносить бажаної віддачі;

– непропорційністю між цілями і задачами, що поставлені перед внутрішнім аудитом і розробленою методичною базою по їх реалізації.

Середній рівень параметру організаційного співвідношення означає, що керівник та внутрішні аудиторів не мають досвіду у проведенні перевірок або ігнорування ними своїх посадових обов'язків. Рекомендації: або переглянути склад цілей і задач, що належать відділу внутрішнього аудиту; або спростити методику досягнення цих цілей та посилити контроль.

Варіант № 2 – не дивлячись на досягнення необхідного рівня економічної ефективності, незадовільна оцінка документальності внутрішнього аудиту означає, що ведення документації у відділі, а також система зберігання документації, і система документообороту, знаходяться в

незадовільному стані. Ця ситуація може в подальшому лягти в основу зниження ефективності із-за того, що погане ведення документації ставить під сумнів висновки внутрішніх аудиторів, і не може бути використана в повній мірі при наступній роботі, тобто при удосконаленні методичної бази відділу. Середній рівень параметру ефективність викликано, тим що витрати на функціонування даного відділу не виправдовують його результати, тобто ступінь реалізації пропозицій щодо виправлення помилок незадовільний. Рекомендації: прийняття стандарту внутрішнього аудиту, що регламентує документооборот, принципи і форми документації, посилити контроль за збереженням порядку підготовки, здачі (візування), зберігання документації відділу, а також переглянути завдання, які стоять перед відділом.

Варіант № 3 – незадовільний стан методичної бази внутрішнього аудиту в подальшому може призвести до різкого зниження його ефективності. Задовільний стан параметру ефективність при незадовільному методичному параметрі може також означати, що рішення поставлених задач досягається лише завдяки особистому досвіду працівників відділу. Це ставить під загрозу як можливість управління персоналом, так і виконання іншого складу аудиторських цілей і задач. Середній рівень параметру документальність означає, що складена документація не відповідає вимогам стандарту «Документування внутрішнього аудиту», а також не дотримуються умови зберігання робочої документації. Рекомендації: формування оптимальної методичної бази, на основі прийняття стандартів внутрішнього аудиту, при відсутності таких; посилення відповідальності персоналу в випадку недотримання норм стандартів, посилити контроль за правильністю оформлення та зберігання робочої документації.

Варіант № 4 – незадовільний стан параметру відповідно організаційним принципам може призвести до втрати незалежності співробітників відділу; до нівелювання, а в подальшому і до втрати поняття про склад прав, обов'язків і відповідальності працівників відділу; до невідповідності розміру відділу і його функцій, задач, що може викликати занадто велике

перевантаження на персонал і зниження ефективності. Середній рівень параметру методичного співвідношення викликано тим, що внутрішні аудитори не дотримуються принципів планування та методики проведення перевірки. Рекомендації: формування внутрішніх організаційних документів, що стосуються відділу внутрішнього аудиту, їх дотримання і закріплення відповідальності по їх виконанню і зберіганню, а також зі сторони керівника посилити контроль за правильністю проведення перевірки.

Розглянута система оцінки якості внутрішнього аудиту базується на пропозиції, що лише один параметр може мати низький та один середній рівень. В іншому випадку необхідно синтезувати попередні висновки і рекомендації розглянутих варіантів.

Таким чином, використовуючи дану методику оцінки якості внутрішнього аудиту, можна досягнути такої організації, яка може бути оптимальна як з точки зору методології внутрішнього аудиту, так і у відношенні його економічної ефективності.

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.

Перед початком перевірки в першу чергу аудитор повинен ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються підприємством.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому внутрішній аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів з одного цеху до іншого, як

здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання, яке використовується, наскільки це обладнання завантажене роботою – як повно використовується його потужність. Важливо звернути увагу на правильність застосування норм на списання сировини та матеріалів.

Внутрішній аудит витрат на виробництво продукції проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсукупності. При проведенні внутрішнього аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення при перевірках попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції аудиторю необхідно провести тестування системи внутрішнього аудиту і бухгалтерського обліку і встановити, чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, у відповідності з П(С)БО; не змінювалась протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції; дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Тест внутрішнього аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції був розроблений на підставі даних ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» та показаний в Додатку Р.

Оцінивши систему внутрішнього аудиту і бухгалтерського обліку, внутрішній аудитор приймає рішення щодо методу організації перевірки, кількості аудиторських процедур, необхідних для підготовки об'єктивного висновку, і починає підготовку програми, яка представлена в Додатку С.

Установивши кількість виробництв на підприємстві, необхідно перевірити, чи ведеться аналітичний облік за видами виробництв, за

підрозділами й центрами витрат та чи відповідають залишки й обороти синтетичного обліку відповідним сумама за аналітичними рахунками. Результати перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво можна представити у вигляді наступної табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Результати перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

Способи	Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку	Відповідність обліковій політиці	Встановлені порушення у веденні аналітичного обліку Так (+) Ні (-)	Примітки аудитора
	Так (+) Ні (-)	Так (+) Ні (-)		
1	2	3	4	5
За видами витрат	+	+	-	
За видами продукції (робіт, послуг), що випускаються	+	+	-	
Групування витрат за місцями виникнення та іншими ознаками	-	-	+	
Калькуляційний облік здійснення в окремій системі рахунків	-	-	+	
За підрозділами підприємства	+	+	-	
За іншими ознаками	-	-	-	

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне визначення залишків незавершеного виробництва, які оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статі «Втрати від браку» і деяких інших статей, що відносяться, як правило, повністю на товарну продукцію.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад і т. ін. Джерелом внутрішнього аудиту є матеріали інвентаризації

незавершеного виробництва, які можна представити у вигляді наступного тесту (табл. 3.5). Необхідна також взаємна зв'язка звітних показників про витрати на виробництво.

Таблиця 3.5 – Тест проведення інвентаризації незавершеного виробництва ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка СВА	Примітки
		так	ні	Інформ. відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи щомісячно проводяться інвентаризації незавершеного виробництва?		+			
2	Чи не містить у собі залишок рахунка 23 не списані з будь-яких причин витрати на продукцію, виготовлену раніше, за анульованими замовленнями, за припиненими роботами?			+		
3	Чи фіксуються в окремих описах матеріальних запасів сировина та матеріали, що знаходяться біля робочих місць, але ще не оброблялися?	+				
4	Чи визначається кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, згідно з технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції?			+		
3	Чи фіксуються в окремих описах матеріальних запасів сировина та матеріали, що знаходяться біля робочих місць, але ще не оброблялися?	+				
4	Чи визначається кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, згідно з технічними розрахунками в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції?			+		
5	Чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним цехом та в одиничному виробництві за кожним виробом?	+				

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
6	Чи складається окремий опис на виявлені в незавершеному виробництві остаточно забраковані деталі?		+			

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів, які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів.

Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості внутрішньому аудиторю необхідно оцінювати організацію зведеного обліку витрат на виробництво.

На підприємствах, що перевіряються, можлива організація зведеного обліку за безнапівфабрикатним або напівфабрикатним варіантами. Перший передбачає ведення обліку без визначення собівартості напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху в цех; витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів, що передаються з однієї стадії виробництва на іншу, враховуються в наступному переділі в розрізі статей витрат. При другому варіанті облік здійснюється з визначенням собівартості напівфабрикатів власного виробництва і передачі їх із цеху в цех у системі рахунків бухгалтерського обліку; собівартість напівфабрикатів враховується в подальшому переділі комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва». Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що

ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» використовує безнапівфабрикатний варіант.

При внутрішньому аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу витрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка витрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються витрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Однак одним із найважливіших напрямків внутрішнього аудиту є вивчення поелементного складу і структури витрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат з урахуванням їх економічного змісту належать: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних фондів, інші витрати.

Керуючись галузевими рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції внутрішній аудитор встановлює правильність групування витрат за статтями, розподіл їх за видами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва.

Результати перевірки правильності відображення витрат оформлюються внутрішнім аудитором у робочому документі, який наведений нами в додатку Р.

В аудиторській практиці нерідко зустрічається викривлення показника собівартості незавершеного виробництва, який встановлюється шляхом проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки за методами, обраними підприємством і узаконеними наказом про облікову політику. Загальну оцінку ступеня достовірності даного показника можна дослідити проаналізувавши динаміку його зміни. Різке коливання рівня витрат, яка належить до незавершеного виробництва, в більшості випадків може свідчити про штучне регулювання цього показника залежно від

економічної ситуації на підприємстві.

При перевірці показника собівартість одиниці виробленої продукції необхідно звернути увагу на розподілення витрат між основною, допоміжною і супутньою продукцією. Неправильне визначення собівартості різних видів продукції може мати негативні наслідки, коли завищується собівартість одного виду продукції за рахунок іншого.

Для забезпечення правильного калькулювання собівартості кожного виду продукції і достовірності обліку результатів їх реалізації потрібні відповідні методичні підходи і їх відображення в обліковій політиці підприємства.

Із точки зору дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

- порушення вимоги незмінності вибраного на початок періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам;

- помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні і навпаки);

- помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;

- помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;

- недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;

- безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницькі витрати, витрати на рекламу, оплата аудиторських послуг та інших витрат і їх віднесення на витрати виробництва.

Досвід проведення внутрішнього аудиту переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) при веденні обліку витрат на виробництво:

- необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних

витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;

- внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;

- необґрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;

- віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва і обігу;

- віднесення до собівартості витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;

- віднесення витрат до собівартості без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;

- віднесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю підприємства, до собівартості;

- віднесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, до собівартості;

- віднесення витрат на утримання невиробничих основних засобів до собівартості.

Отже, створення і функціонування СВА на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний розвиток підприємства в умовах багатопланової конкуренції;

- директорам підприємства налагодити ефективний контроль за автономними підрозділами;

- зберегти і ефективно використовувати ресурси і потенціал підприємства;

- своєчасно виявити і мінімізувати комерційні, фінансові й інші ризики в управлінні підприємством;

- ефективно консультувати співробітників фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб в головній організації, її філіалах і дочірніх компаніях.

ВИСНОВКИ

Сучасний етап поглиблення ринкових відносин характеризується реформуванням управління молокопереробними підприємствами. Цей процес зумовлює зміни в обліку та внутрішньому аудиті, метою яких є отримання достовірної інформації для прийняття виважених управлінських рішень.

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання щодо удосконалення методики формування собівартості молокопродукції та побудови системи внутрішнього аудиту. За наслідками теоретичних аспектів, дослідження методики організації та ведення обліку і внутрішнього аудиту собівартості продукції молокопереробних підприємств на прикладі ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» нами були отримані основні результати дослідження.

Використання категорії «собівартість» характеризується безсистемністю, що зумовлено, зокрема, відсутністю чіткої дефініції та її законодавчого закріплення. У зв'язку з цим, запропоновано власне розуміння, відповідно до якого економічна суть собівартості полягає в тому, що вона акумулює в грошовій формі всі фактичні витрати конкретного підприємства для забезпечення процесу простого відтворення. Враховуючи умови формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку, під калькулюванням розуміємо комплексну систему у процесі управління, яка являє собою науково обґрунтований вибір методу обліку виробничих витрат, який враховує організаційно-технологічні особливості виготовлення продукції з метою визначення собівартості одиниці продукції, формування ціни та регулювання ефективності виробництва для визначення конкурентноздатності продукції.

Основою організації обліку витрат та калькулювання собівартості молокопродукції продукції є їх класифікація. Узагальнюючи існуючі в

економічній літературі ознаки, які покладаються в основу класифікації витрат пропонується здійснювати класифікацію витрат за напрямками їх обліку та за наступними ознаками: для визначення собівартості молокопродукції, для планування і прогнозування, для контролю за витратами, використання якої дає змогу управляти формуванням собівартості продукції, оперативно виявляти в процесі виробництва і реалізації продукції непродуктивні втрати, обчислювати собівартість молокопродуктів і здійснювати контроль витрат за статтями калькуляції, місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що дозволить попередити виникнення небажаних втрат.

Відповідно до організаційно-технологічних особливостей молокопереробного виробництва запропоновано оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність обчислення собівартості молокопродуктів. Враховуючи фактичні дані ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» доведено, що введення додаткових статей дозволить більш точно проконтролювати склад витрат та визначити резерви зниження собівартості.

На основі вивчення, систематизації та узагальнення існуючих методів калькулювання собівартості продукції в роботі здійснений їх порівняльний аналіз та обґрунтована доцільність їх застосування в обраній галузі. Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що найбільш відповідає потребам молокопереробного виробництва нормативно-попередільний метод, який дає можливість ще до закінчення звітнього періоду визначити причини і відповідальних за ці відхилення, а також приймати управлінські рішення з метою зниження виробничої собівартості продукції.

Доведено, що документальне оформлення обліку виробничих запасів на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» не відповідає вимогам чинного законодавства. Для вдосконалення роботи підприємства запропоновано застосування розроблених типових форм документації відповідно до галузевої специфіки та запровадження запропонованого графіку документообороту.

Відповідно до організаційно-технологічних особливостей молокопереробного виробництва пропонується оптимальний склад статей калькуляції, що підвищить аналітичність їх обліку і контролю та оперативність обчислення собівартості молокопродуктів.

Важливим для управління собівартістю продукції є методика і організація обліку за центрами відповідальності, яку розроблено відповідно до організаційно-виробничої структури ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000». Це дозволило впровадити на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» облік витрат за місцями їх утворення та центрами відповідальності. При цьому виділено для кожного центру відповідальності синтетичні рахунки та на основі фактичних даних наведені приклади звітів, що направлені менеджерам центру витрат та центру доходу.

Враховуючи фактичні дані ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» було доведено, що введення додаткових статей дозволить точно проконтролювати склад витрат та визначити резерви зниження собівартості.

Одним із напрямків удосконалення управління витратами є проведення внутрішнього аудиту собівартості продукції, використання якого передбачає застосування аналітичних процедур, які дозволяють підтвердити достовірність розрахунку собівартості продукції, виявити помилки в її обліку і калькулюванні, встановити їх винуватців, мобілізувати внутрішні резерви ефективного використання виробничих ресурсів.

Під час створення відділу внутрішнього аудиту собівартості продукції необхідно визначити його мету, завдання, форми організації внутрішнього аудиту. В роботі наведено та обґрунтовано етапи проведення внутрішнього аудиту собівартості продукції на ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Важливим моментом в процесі організації відділу внутрішнього аудиту на підприємстві є підбір працівників. Проведене дослідження дозволило дійти висновку, що найбільш економічно виправданим є трьохрівневий спосіб формування відділу. Враховуючи, що робота СВА повинна ґрунтуватися на принципах системності, компетентності, самостійності і

відповідати «Положенню про службу внутрішнього аудиту», нами розроблено структуру вищезазначеного документу, розроблено програму внутрішнього аудиту витрат на виробництво та собівартості продукції, визначені аналітичні процедури і можливі помилки, які вони допомагають виявити та представлено робочі документи щодо перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво, проведення інвентаризації незавершеного виробництва, складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції.

Для оцінки якості роботи СВА рекомендовано створити систему, яка організаційно включає наступні параметри визнання: документальність, ефективність, організаційне та методичне співвідношення. Запропонована методика оцінки якості внутрішнього аудиту дає змогу досягти такої його організації, яка може бути оптимальною як з точки зору методології внутрішнього аудиту, так і у відношенні його економічної ефективності. Процедури контролю якості роботи СВА повинні базуватися на застосуванні «тестів якості внутрішнього аудиту», які розробляються за кожним параметром визнання, і є єдиною системою, за результатами якої якість відділу внутрішнього аудиту знаходить свою кінцеву оцінку. Підтримка якості роботи СВА на оптимальному рівні є однією із основних обов'язків її керівника.

Викладені рекомендації і пропозиції щодо ведення бухгалтерського обліку та організації внутрішнього аудиту собівартості були розглянуті керівництвом ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» і отримали позитивну оцінку його управлінського персоналу.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Авершин Д.А. Класифікація результатів виробничого процесу та критерії їх визначення. *Всеукраїнський наукововиробничий журнал «Сталий розвиток економіки»*. 2017. № 1. С. 65-71.
2. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2018. № 23(II). С. 100-106.
3. Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 5. С. 3-7.
4. Арендар Л. М. Аудит формування виробничої собівартості продукції на підприємстві. URL : [http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/ddma/Herald_3\(39\)_2016/article/3.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/ddma/Herald_3(39)_2016/article/3.pdf) (дата звернення: 07.10.2023).
5. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 440 с.
6. Аудит : методика і організація : навч. посіб. 2-ге / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. 319 с.
7. Аудит : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп./ Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Київ :Т-во «Знання», 2012. 443с.
8. Бабич В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів) : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 282 с
9. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6 (39). С. 76-92.
10. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір*. 2016. № 107. С. 161–168.
11. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. *Бухгалтерський*

облік і аудит. 2009. № 4. С. 3-10.

12. Білуха М., Микитенко Т. Методологія бухгалтерського обліку в електронному середовищі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 8. С. 50-54.

13. Білик М. Д., Павловська О. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : КНЕУ, 2012. 592 с.

14. Божидарнік Т.В. Методологія дослідження молокопродуктового комплексу як передумова формування системи його регулювання. *Вісник аграрної науки*. 2014. № 8. С. 74–76

15. Божидарнік Т. Проблеми та пріоритети розвитку молокопереробних підприємств в сучасних умовах господарювання. *Економіст : науково-практичний журнал*. 2011. № 1. С.39-41.

16. Бойчук О. М., Цигалик І. І. Роль аналізу фінансової діяльності підприємств у системі стратегічного управління. *Економіка, фінанси, право*. 2012. С. 55- 61.

17. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 3. С. 32-41.

18. Бужимська К. О. Нормування витрат підприємства та контроль якості норм в сучасних умовах господарювання. *Вісник ЖІТІ*. 2014. № 17. С 54-60.

19. Букало Н.А., Кальчук К.Ю. Вдосконалення бухгалтерського обліку і системи контролю на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. №13. С. 1316-1319.

20. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит : Стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир : 2004. 563 с.

21. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія : монографія в 2 частинах. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир : 2003. 524 с.

22. Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія : підручник для вищ. навч. закл. Житомир. інж.-технол. ін-

т. 2-ге вид., доп. і переробл. Житомир : ПП «Рута», 2000. 509 с.

23. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : елементи організації системи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. міжнародн. зб. наук. пр. Житомир : ЖДТУ, 2011. Вип. 2 (11). С. 24-29.

24. Бухгалтерський облік : облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб для студентів вузів / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. Житомир : ЖІТІ, 2000. 480 с.

25. Буфатіна І. Особливості обліку витрат на виробничих підприємствах. *Все про бухгалтерський облік*. 2021. № 31. С. 32.

26. Валуев Ю. Б. Функції управління промисловим підприємством : дискусійні питання теорії. *Економіка : проблеми теорії та практики* : зб. наук. пр. в 5 т. Дніпропетровськ : ДНУ. 2014, Вип. 207 : Том 3. С. 683-694.

27. Верига Ю. А., Карпенко О. В., Савченко О. Ф., Галушкіна Т. П., Губачова О. М., Гриліцька А. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія. Полтава, Укоопспілка, Полтав. ун-т спожив. кооп. України. 2009. 337 с.

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 11.10.2023).

29. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 12. С. 6-8.

30. Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів : офіційна інформація. URL : <https://theiia.org.ua/> (дата звернення: 23.09.2023).

31. Гришко Н. В. Ієрархічна структура функціональної системи калькулювання та обліку витрат. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 10. С 3-6.

32. Грінчук М. С. Облік витрат виробництва та напрямки його удосконалення. *Вістник національного технічного університета «ХПИ»*. 2015. №58. С. 137-139.

33. Давидов Г. М. Аудит : підручник. Київ : Знання, 2004. 511 с.
34. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ: Економічна думка, 2009. 272 с.
35. Джеджула В. В., Єпіфанова І. Ю., Дзюбко М. Ю. Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств молочної галузі. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. № 11. С. 12–14.
36. Довбуш В. І. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць*. 2017. № 10. С. 114-118.
37. Євдощак В. І. Особливості обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. *Вісник національного технічного університету «ХПІ»*. 2013. №58. С. 139-143.
38. Закалінська К. О. Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.
39. Ільчук М. М. Розвиток молокопродуктового підкомплексу в Україні. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2013. № 43. С. 37-39.
40. Ільяшенко В. А., Юхновська Ю. О. Організація обліку витрат і калькулювання собівартості в будівництві. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2013. № 1. С. 110-113.
41. Ісай О. В. Особливості обліку придбання виробничих запасів на підприємствах молочної промисловості. *Науковий вісник Національного аграрного університету*. 2019. № 43. С. 130-132.
42. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. *Сучасний погляд* : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с.
43. Ковалюк О.М., Колібаба О.А. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні. *Вісник Львівського національного університету імені Івана Франка*. 2014. № 2. С. 263–268.

44. Косенко Л. В. Удосконалення калькулювання собівартості продукції в ринкових умовах господарювання. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 1. С. 94-99.

45. Кузнецова С. А. Реформування бухгалтерського обліку в аспекті обліку та калькулювання витрат. *Вісник ЖДТУ*. 2013. №3 (25). С.112-115.

46. Кулинич М. Б. Особливості застосування методу калькулювання витрат за функціями. *Науковий вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки*. Луцьк, 2017. № 12. С. 136-139.

47. Кулинич М. Б. Актуальні проблеми впливу на витрати в системі управління підприємством. *Вісник національного технічного університету «ХПИ»*. 2021. № 58. С. 165-167.

48. Ластовецький В. О. Бухгалтерський облік виробництва і калькулювання собівартості продукції : практич. посіб. М-во освіти і науки України, Західноукр. екон.-правн. ун-т. Чернівці : [б. в.], 2005. 64 с.

49. Майданевич Ю. П. Документування операцій, пов'язаних з виробництвом молочної продукції. *Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний зб. наук. праць. / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 7. /відп. ред. Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ЖДТУ, 2013. 304 с. С. 100-111.

50. Майданевич Ю. П. Перспективи застосування методів обліку витрат і методів калькулювання на молокопереробних підприємствах. 3-я Всеукраїнська науково-практична конференція «Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку регіонів». Сімферопіль : 2014. С. 153-157.

51. Майданевич Ю. П. Проблеми обліку, аналізу і звітності в умовах застосування автоматизованої системи управління. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки*. 2012. № 18. С. 65-67.

52. Майданевич Ю. П. Трансфертне ціноутворення на підприємствах молочної промисловості. Міжнародна науково-практична конференція «Наукове забезпечення процесів реформування економічних відносин в умовах глобалізації». Сімферопіль, 2012. С. 102-105.

53. Макаренко А. П., Кас'яненко А. В. Методика аудиту виробничих витрат. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. №1 (64). 2012. С. 138-142

54. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602 с.

55. Максименко І. Я., Іванченко А. Г. Особливості визначення та класифікація запасів в процесі управління підприємством. *Zbiór artykułów naukowych recenzowanych*. 2019. № 19. С. 22–23 URL : http://xn--e1aaajfpcds8ay4h.com.ua/files/91_s.pdf#page=22 (дата звернення: 13.09.2023).

56. Мамчур В. А. Інституційно-економічний механізм розвитку ринку молока і молокопродуктів. *Економіка АПК*. 2017. № 4. С. 41-49.

57. Манілич М. І., Миронюк О. В. Собівартість продукції : теоретичний аспект URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/ZnpEn/2012_8/01SPTA.pdf (дата звернення: 13.09.2023).

58. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. *Видання 2006 року*. Київ : ТОВ «ІАМЦАУ Статус», 2006. 1152 с.

59. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, Ч І. URL : <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 28.09.2023).

60. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Управління методологією обліку в агропромисловому виробництві; за ред. П. Т. Саблука. Київ : ІАЕ, 2002. С. 45-90.

61. Мошковська О. А. Аналіз сучасного стану і перспективи застосування нормативного методу обліку витрат на молокопереробних підприємствах України. *Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету : Економічні науки, вип. 10, ч. II*. Кіровоград : КНТУ, 2014. С. 210-214.

62. Мошковська О. А. Шляхи вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах України. *Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2015. № 7. С. 186-190.

63. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2010. 224 с.

64. Нестеренко Ж. К., Циганова І. О. Класифікація та оцінка готової продукції молокопереробних підприємств URL : http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm (дата звернення: 17.09.2023).

65. Озеран А. В. Фактична калькуляція : її значення в умовах ринкової економіки. *Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці* : матеріали першої міжнар. наук.-практ. конф. м. Ужгород 26-28 квіт. 2010 р. Ужгород, 2010. С. 196-198.

66. Пантелеев В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств : методологія, організація, розвиток : автореф. дис. ... док. екон. наук. 08.00.09. Київ, 2009. 40 с.

67. Сиротюк Г. В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2(2). С. 251-259. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2\(2\)__33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2(2)__33) (дата звернення: 17.09.2023).

68. Скрипник М. І. Облікова регламентація планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Житомир : ЖДТУ, 2019. Вип. 1 (22) С. 350-355.

69. Столяр Л. Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції : автореф. дис. ... канд.

екон. наук : 08.00.09. Київ : 2013. 24 с.

70. Тлущкевич Н. В. Нормативний облік витрат в сільськогосподарському виробництві. *Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці* : матеріали першої міжнар. наук.-практ. конф. м. Ужгород 26-28 квіт. 2010 р. Ужгород : 2018. С. 306-309.

71. Тютюнник В. Аудит витрат на виробництво продукції. URL : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/272?view=material (дата звернення: 17.09.2023).

72. Федун С. С. Управлінський облік в системі управління витратами молокопереробних підприємств. *Актуальні проблеми економіки : науково-економічний журнал*. 2018. № 8. С. 214–219.

73. Чумаченко М., Белоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 10. С. 3-7.

74. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва *Вісник Податкової служби України*. 2017. № 39. С. 28-30.

75. Ярмоленко В. П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2012. № 8. С. 8-13.

76. Krzywda Danuta. Modele rachunkowości i ich wpływ na informacje sprawozdawcze. *Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni*. 2005. № 3. pp. 55-71.

77. Mueller G. G. Accounting an International Perspective – Illinois : IRWIN, Homewood, 1987. pp. 7-75.

78. Mongiello M. International Financial Reporting. Ventus Publishing ApS, 2009. 53 p.

79. Bhansali N. Strategic data warehousing : achieving alignment with business. London: Taylor and Francis Group, 2010. 200 p.

80. Girard J.P. Building Organizational Memories : Will You Know What You Knew? New York: IGI Global, 2009. 350 p.

ДОДАТОК А

Трактування терміну «собівартість» в економічній літературі

№	Джерело	Собівартість
1.	Андрющенко Н.С. [3]	Основою оцінки засобів підприємства та здійснюваних господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію.
2.	Нападовська Л.В. [63]	Важливий об'єкт управлінського обліку і якісних показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства
3.	Бутинець Ф.Ф. [21]	Грошове вираження витрат підприємства пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.
4.	Скрипник М.І. [68]	Мета управління собівартістю – порівняти фактичні витрати поточного періоду з нормативною собівартістю продукції в еквівалентних одиницях за цей же період. При цьому, щоб точніше визначити ефективність роботи менеджера саме в поточному періоді, не слід брати до уваги перенесені витрати з попереднього періоду
5.	Мошковська О.А [61]	Грошове вираження витрат підприємства пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Собівартість – це вартість придбання акцій плюс усі витрати, пов'язані з їх придбанням: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки тощо.
6.	Бужимська К.О. [18]	Собівартість продукції виступає універсальним показником, який в грошовому виразі акумулює всі витрати (прямі і непрямі), пов'язані з будь-яким процесом чи виробом (частиною виробу, деталями, вузлами)
7.	Ярмоленко В. П. [75]	Величина использованных в определенных целях ресурсов в денежном выражении

Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості готової продукції*

Метод	Особливості	Переваги	Недоліки	Сфера застосування	Застосування в молочній галузі
1	2	3	4	5	6
Позамовний	1) витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів – за окремими групами; 2) фактична собівартість визначається шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції;	Визначення витрат не за звітний період, а за окремими замовленнями	Відсутність оперативного контролю за рівнем витрат, складність процесу розподілу накладних витрат	Індивідуальні і дрібносерійні виробництва (суднобудівне, меблеве, авіабудівне, машинобудівне, металообробне та ін.)	При визначенні собівартості ремонтних робіт; при переробці давальницької сировини.
Попроцесний	1) собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення собівартості виробництва за певний період на кількість виробів, випущених за цей період; 2) паралельно з виробничим процесом відбувається процес нагромадження витрат. Прямі витрати обліковуються за підрозділами на основі даних первинної документації.	Простота; можливість ефективного управління незавершеним виробництвом і запасами готової продукції; групування витрат за центрами відповідальності	Усереднення собівартості різних видів продукції,	Масові і серійні виробництва (хімічна, нафтопереробна, текстильна, цементна, добувна промисловість), а також поширений у діяльності кар'єрів	При визначенні собівартості цільномолочної продукції (молоко, кефір) та собівартості продукції допоміжних виробництв (енерго цех)

1	2	3	4	5	6
Попередільний	<p>1) облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах;</p> <p>2) розрахунок собівартості продукції проводиться у послідовності: незавершене виробництво на початок звітного місяця + виробничі витрати на виготовлення продукції за звітний місяць – незавершене виробництво на кінець звітного місяця = фактична виробнича собівартість виготовленої продукції</p>	Відносна простота, оскільки всі витрати переділу є прямими і не потребують розподілу	Відхилення фактичних витрат від поточних норм здійснюється періодично	На підприємствах будівельної індустрії, а також у хімічній, лісовій, шкіряній, текстильній, харчовій галузях промисловості	При визначенні собівартості продукції, яка виготовляється за технологічними переділами (сметана, морозиво, сири)
Нормативний	<p>1)нормування витрат і складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;</p> <p>2)постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;</p> <p>3)завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва</p>	Дозволяє здійснювати повсякденний поточний контроль за зниженням витрат на виробництво та оптимальним формуванням собівартості	-	В масовому і багатосерійному виробництві, в якому готова продукція отримується шляхом механічного збору часткових продуктів (деталів, вузлів)	При визначенні собівартості всіх видів молокопродукції

*узагальнено автором за джерелами [6; 18 с. 55; 36 с. 69; 48 с. 25]

ДОДАТОК В

Розуміння змісту поняття «внутрішній аудит» вітчизняними та зарубіжними вченими

№	Джерело	Внутрішній аудит
1	2	3
1.	Бугинець Ф.Ф. [20]	Внутрішній аудит – незалежна діяльність в організації з перевірки і оцінки її роботи в інтересах керівництва.
2.	Каменська Т.О. [42]	Внутрішній аудит - незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.
3.	Білуха Н. Т. [12]	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій у відповідності до чинного законодавства
4.	Давидов Г. М. [33]	Внутрішній аудит – це аудит, що проводиться всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудитором, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва підприємства

ДОДАТОК Д

Характеристика специфічних методів аудиту*

Метод аудиту	Характеристика
Спостереження та огляд	Методи аудиторської перевірки, які передбачають здійснення візуального нагляду за діями посадових осіб підприємства-клієнта, контроль виконання ними функціональних обов'язків, обстеження приміщень (місць зберігання продукції, товарів, розміщення основних засобів, грошових коштів)
Опитування	Метод, який використовується для отримання письмових та усних відповідей від керівництва та персоналу підприємства-клієнта
Інспекція	Метод, який полягає у встановленні правильності (підтвердженні результатів) інвентаризації, фактичного існування активів і зобов'язань підприємства, а також у перевірці облікових записів. Досить часто цей метод ще називають «фактичний контроль»
Оцінка	Метод, який передбачає оцінювання стану, ефективності, надійності окремих складових фінансово-господарської діяльності підприємства та систем його управління, обліку і контролю
Запит (підтвердження)	Метод, який дає два аспекти: 1) надсилання запиту третім особам (дебіторам, кредиторам, банкам) або усний запит працівникам підприємства для отримання інформації, необхідної аудитору; 2) відповідь на запит, що підтверджує або не підтверджує ті дані, якими раніше володів аудитор
Аналітичний огляд	Аналіз найважливіших показників і тенденцій, включаючи дослідження коливань та взаємозв'язків, їх інтерпретацію. Цей метод полягає в аналізі не тільки показників підприємства-клієнта, а й діяльність галузі, підприємства-конкурентів та визначення їх впливу на бізнес суб'єкта, звітність якого перевіряється
Узагальнення	Являє собою формулювання висновків за окремими статтями (показниками) та в цілому за звітність підприємства на підставі систематизації зібраних аудиторських доказів

* узагальнено автором за джерелами [6; 9; 19; 29]

ДОДАТОК Е

Форми первинної бухгалтерської документації для забезпечення
облікового процесу випуску готової продукції на молокопереробному
підприємстві

Е.1

Заявка на виробництво продукції та отримання
сировини і основних матеріалів у виробництво*

Дата _____

№ з/п	Назва готової продукції	Од. виміру	Плановий випуск	Необхідні сировина та матеріали		
				Назва	Од. виміру	Кількість

Виконавець: _____

Керівник: _____

Е.2

Відомість на відпуск (отримання) сировини у виробництво*

Дата _____

№ з/п	Вид продукції	Вид сировини	Од. виміру	Відпуск згідно Заявки	Фактичний відпуск	Відхилення	Причина відхилення

Відпустив: _____

Отримав: _____

Продовження ДОДАТКУ Е

Е.3

Накладна на внутрішнє переміщення молочної сировини та матеріалів*

з _____ в _____

Дата _____

№ з.п.	Вид сировини, матеріалів, напівфабрикатів	Од. виміру	Кількість	Якісні показники				
				Темпера-тура	Густина	Кислотність	Жирність	Сорт

Здав: _____

Прийняв: _____

Е.4

Звіт центру відповідальності про обсяг виготовленої продукції та понесені витрати на виробництво *

за період з _____ до _____

Дата	Вид продукції	Од. виміру	Кількість	Витрати						Брак				
				Вид сировини	Од. виміру	Планові	Фактичні	Відхилення	Причина	Виправний	Сума	Невиправний	Сума	Причина

Звіт склав: _____

Дата «__» _____ 201_р.

Виробничий звіт центру відповідальності*
за період з _____ до _____

№ з/п	Витрати	Об'єкт виробництва																
		Продукція			Продукція			Результат										
		Норма	Факт	Відхилення	Норма	Факт	Відхилення	За період			З початку року							
								Норма	Факт	Відхилення	Норма	Факт	Відхилення					

Виконавець _____

Продовження ДОДАТКУ Е

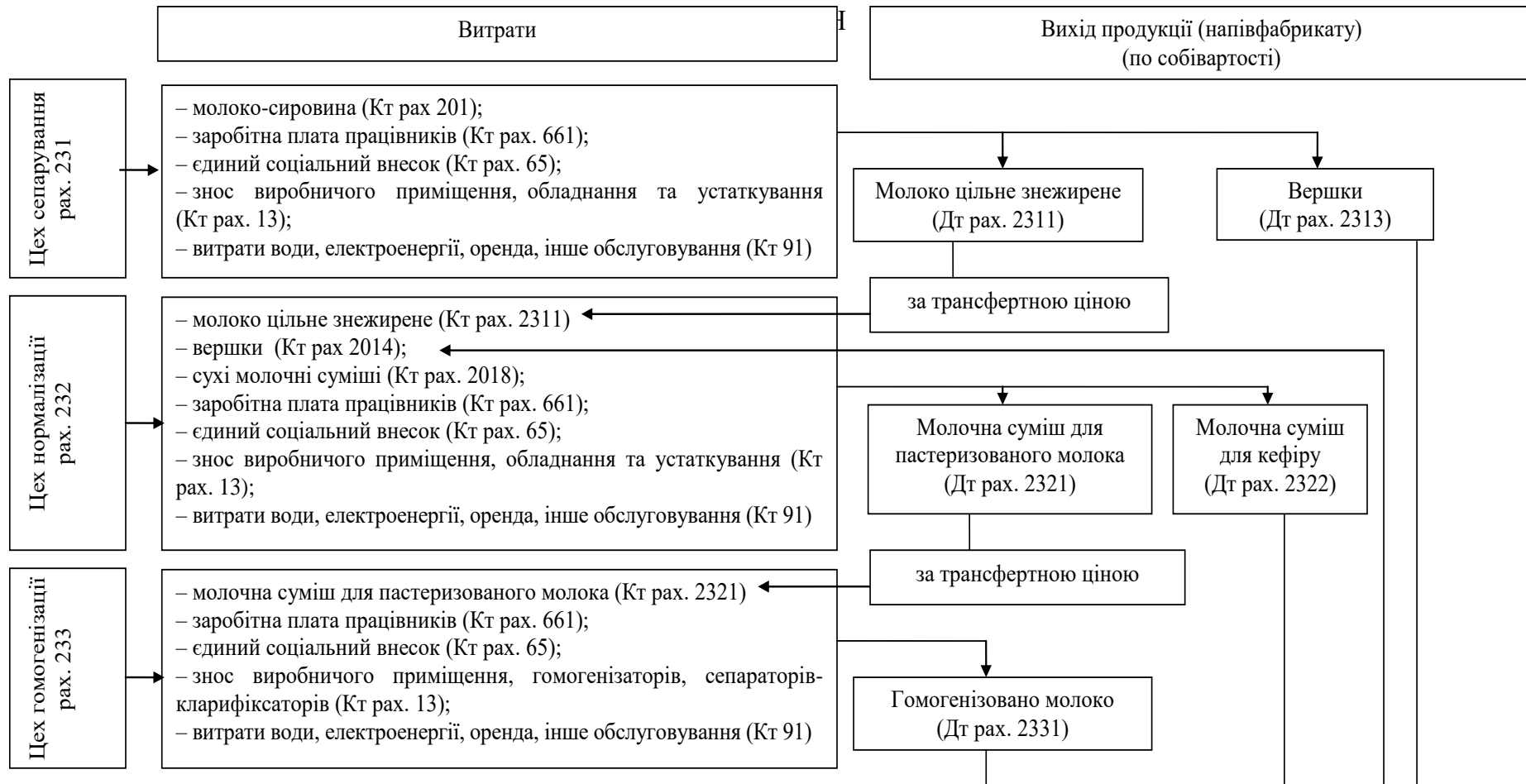
Зведений виробничий звіт за центрами відповідальності*
за період з _____ до _____

№ з/п	Статті витрат	Підрозділ						Підрозділ						і т.д.	Разом, грн.			
		За період, ц			З поч. року, ц			За період, ц			З поч. року, ц				Норма	Факт	Відхилення	
		Норма	Факт	Відхилення	Норма	Факт	Відхилення	Норма	Факт	Відхилення	Норма	Факт	Відхилення					

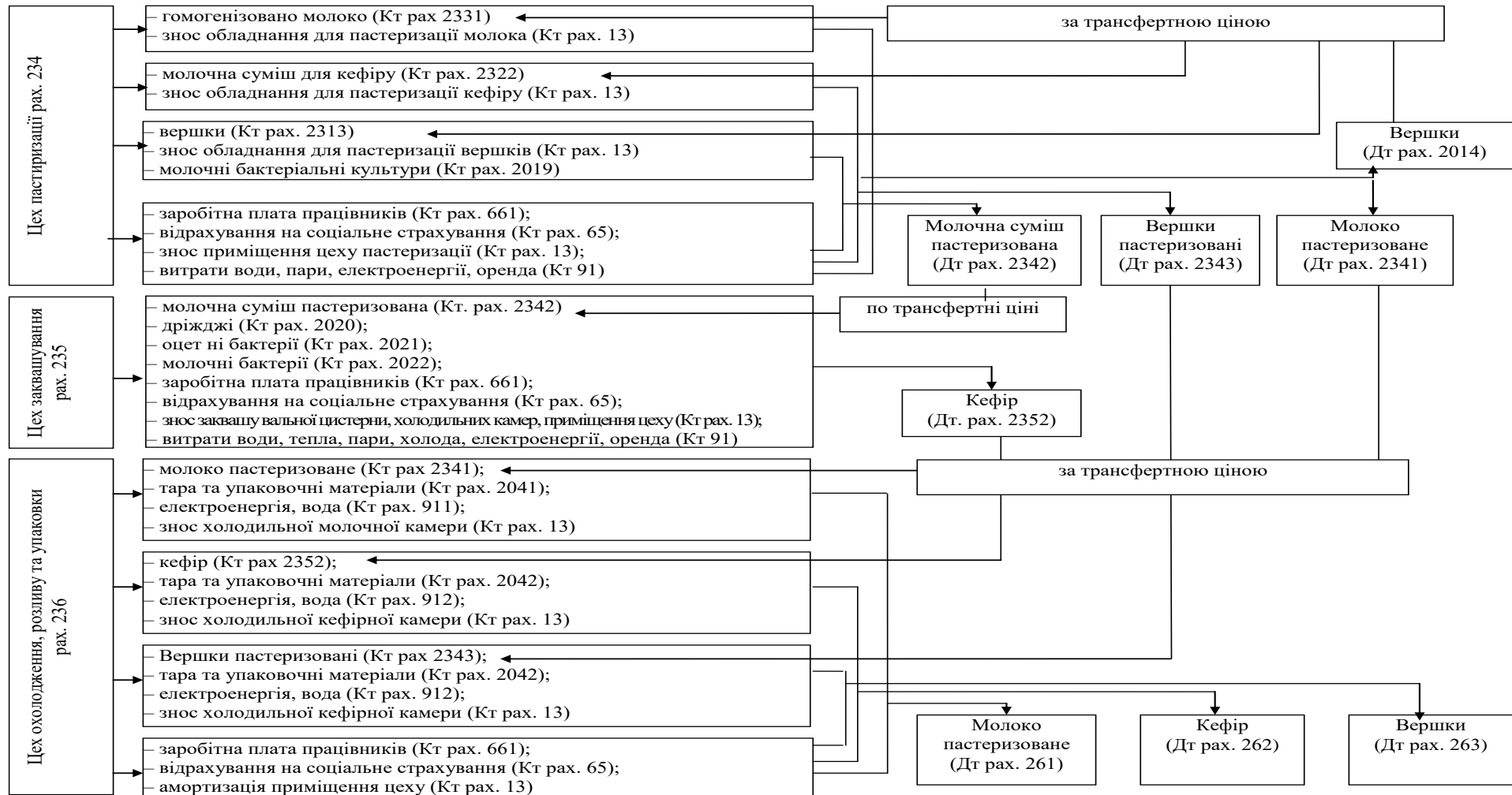
Виконавець _____

*E.1-E.6 розроблено автором

Склад витрат на виробництво молочної продукції за центрами відповідальності (початок)*



Запропонований склад витрат на виробництво молочної продукції за центрами відповідальності (закінчення)



ДОДАТОК И

Журнал господарських операцій з обліку собівартості готової продукції

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4
231 цех сепарування			
Списано молоко-сировина	231	201	292172,3
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	231	661	13749,3
Здійснені відрахування на соціальне страхування	231	65	3437,8
Нарахований знос виробничого приміщення та устаткування	231	13	24061,3
Отримані вершки	2313	231	341128,0
Отримано молоко цільне знежирене	2311	231	2604,7
232 цех нормалізації			
Списано молоко цільне знежирене	232	2311	2604,7
Списані вершки	232	2014	4837,4
Списані сухі молочні добавки	232	2018	97,6
Віднесені на собівартість витрати електроенергії	232	91	610,1
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	232	661	487,9
Здійснені відрахування на соціальне страхування	232	65	121,7
Нарахований знос виробничого приміщення та устаткування	232	13	853,7
Отримана молочна суміш для пастеризованого молока	2321	232	6254,2
Отримана молочна суміш для кефіру	2322	232	5944,7
233 цех гомогенізації			
Списана молочна суміш пастеризованого молока	233	2321	6254,2
Списана електроенергія	233	91	392,9
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	233	661	314,3
Здійснені відрахування на соціальне страхування	233	65	78,6
Нарахований знос виробничого приміщення, гомогенізаторів, сепараторів-кларифікаторів	233	13	550,0
Отримане гомогенізоване молоко	2331	233	7857,6
234 цех пастеризації			
Списане гомогенізоване молоко	234	2331	7857,6
Знос обладнання для пастеризації молока	234	13	151,9
Списана молочна суміш для кефіру	234	2322	5944,7
Знос обладнання для пастеризації кефіру	234	13	250,1
Списані вершки	234	2313	341128,0
Знос обладнання для пастеризованих вершків	234	13	12763,0
Списані молочні бактеріальні культури	234	2019	1646,8
Знос приміщення цеху пастеризації	234	13	189767,0
Нарахована заробітна плата працівників цеху пастеризації	234	66	17366,6

Продовження ДОДАТКУ И

1	2	3	4
Здійснені відрахування на соціальне страхування	234	65	4341,6
Списані на собівартість витрати води та електроенергії	234	91	21708,2
Отримане молоко пастеризоване	2341	234	9324,8
Отримані вершки	2014	234	24702,6
Отримана молочна суміш пастеризована	2342	234	6976,7
Отримані вершки	2343	234	411710,3
235 цех заквашування			
Списана молочна суміш пастеризована	235	2342	6976,7
Дрожі	235	2020	25,2
Оцетні бактерії	235	2021	16,7
Молочні бактерії	235	2022	33,8
Електроенергія	235	91	433,0
Електроенергія, тепло, пара, холод	235	13	416,4
Нарахована заробітна плата виробничих робітників	235	661	342,4
Здійснені відрахування на соціальне страхування	235	65	83,2
Отриманий кефір	2352	235	8788,2
236 цех охолодження, розливу та упаковки			
Списано молоко пастеризоване	236	2341	9324,8
Тара та упаковочні матеріали	236	2041	124,9
Електроенергія, вода	236	911	734,7
Знос холодильної молочної камери	236	13	874,2
Списаний кефір	236	2352	8788,2
Тара та упаковочні матеріали	236	2042	117,4
Електроенергія, вода	236	912	707,7
Знос холодильної молочної камери	236	13	826,3
Списані вершки	236	2343	411710,3
Тара та упаковочні матеріали	236	2043	5495,2
Електроенергія, вода	236	913	32980,1
Знос холодильної молочної камери	236	13	37464,2
Нарахована амортизація приміщення цеху	236	13	40024,7
Зарплата працівників цеху	236	66	22932,4
Відрахування на соціальне страхування із заробітна плата виробничих працівників цеху	236	65	5690,7
Оприбутковано молоко пастеризоване	261	236	13297
Оприбуткований кефір	262	236	12719,1
Оприбутковані вершки	263	236	591054,4

* запропоновано автором

ДОДАТОК К

Положення про службу внутрішнього аудиту ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»*

Загальні положення

- 1.1. Дане положення визначає порядок організації внутрішнього аудиту в ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».
- 1.2. Служба внутрішнього аудиту створюється з ціллю забезпечення ефективної діяльності апарату управління по захисті законних майнових інтересів ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».
- 1.3. Служба внутрішнього аудиту є самостійним підрозділом і підпорядковується безпосередньо генеральному директору ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».
- 1.4. В своїй діяльності відділ керується законодавчими актами, постановами і розпорядженнями, нормативно-правовими актами по податках, по організації аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку і звітності, а також даним положенням.

Завдання відділу внутрішнього аудиту

- 2.1. Представлення керівництву обґрунтованого висновку по питаннях фінансово-господарського стану підприємства.
- 2.2. Експертиза бухгалтерських балансів і звітів про фінансові результати, а також іншої документації ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».
- 2.3. Представлення генеральному директору обґрунтованих пропозицій по усуненню виявлених недоліків і раціоналізації системи захисту майнових інтересів ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».
- 2.4. Консультація працівників апарату управління по виконанню господарських операцій, постановці бухгалтерського обліку, розробці внутрігосподарських регламентів та інших нормативних документів.
- 2.5. Підготовка ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» до перевірок зовнішніми аудиторами і податковою інспекцією, забезпечення дотримання інтересів підприємства в контактах з контролюючими органами.
- 2.6. Надання підрозділам ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000» методичної допомоги по оформленню господарських операцій, веденню обліку і звітності, податковим розрахункам, аналізу фінансових результатів та іншим питанням фінансово-господарської діяльності.
- 2.7. Організація постійного контролю за діяльністю відділів та підрозділів підприємства, на основі проведення безперервних перевірок.

Продовження ДОДАТКУ К

Структура відділу внутрішнього аудиту

3.1. Керівництво відділом внутрішнього аудиту здійснює – начальник відділу. На посаду начальника відділу внутрішнього аудиту назначається спеціаліст по внутрішньому аудиті, який має вищу економічну чи юридичну освіту, стаж роботи не менше 3 років. Призначення і звільнення від посади начальника відділу внутрішнього аудиту здійснюється генеральним директором в установленому законом порядку.

3.2. Чисельність і оплата праці працівників відділу встановлюється генеральним директором ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», по представленню і домовленості із начальника відділу внутрішнього аудиту.

3.3. Працівники відділу здійснюють свою професійну діяльність на основі розроблених начальником відділу внутрішнього аудиту і завірених генеральним директором посадових інструкцій.

3.4. Діяльність відділу здійснюється у відповідності з «Положенням про робочу політику відділу внутрішнього аудиту», що розроблений начальником відділу і затверджений генеральним директором ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

Функції відділу внутрішнього аудиту

4.1. Експертиза господарської діяльності ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»: виконання підприємством виробничих програм і стратегії розвитку; правильності укладання договорів на поставку своєї продукції і умов виконання господарських договорів; наявності, стану і зберігання майна; відповідності системи організаційних регламентів діючим нормативним актам і статуту підприємства.

4.2. Експертиза бухгалтерських балансів і звітів: підтвердження правильності складання і оформлення первинних документів, облікових регістрів по ділянках обліку, групувальних відомостях, відповідності балансу з Головною книгою, іншими розділами річного звіту.

4.3. Розробка і представлення обґрунтованих пропозицій: по покращенню на підприємстві системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахунків з бюджетом, посиленню матеріальної відповідальності посадових осіб; по підвищенню ефективності стратегічного і тактичного розвитку підприємства; зміні виробничої структури; розподілу прибутку і формуванні фондів; забезпеченню збереженості грошових, матеріальних засобів, готової продукції і інше.

4.4. Забезпечення поточного (оперативного) контролю фінансово-господарської діяльності ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

4.5. Експертиза і поточний (оперативний) контроль пропозицій про розширення (скорочення) видів діяльності, зміні організаційної структури підприємства; проектів і кошторисів створення нових виробництв та іншої інвестиційної діяльності підприємства.

Продовження ДОДАТКУ К

4.6. Консультації керівників ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», спеціалістів і працівників апарату управління по питаннях організації обліку і контролю, матеріальної відповідальності посадових осіб, методам аналізу господарської діяльності, оподаткування і інше.

4.7. Організація безсуперечних відносин як в середині підприємства між різними відділами і службами, так і в відносинах з податковими та іншими контролюючими органами, зовнішнім аудитором і іншими економічними суб'єктами.

Права відділу внутрішнього аудиту

5.1. Перевіряти грошові, бухгалтерські, первинні та інші документи, а також наявність грошей, цінностей та цінних паперів у касира, підзвітних осіб, кошториси, плани і інші документи фінансово-господарської діяльності підприємства.

5.2. Ознайомлюватися з наказами, розпорядженнями посадових осіб ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000», затвердженими договорами з іншими підприємствами та іншими документами господарської діяльності.

5.3. Самостійна розробка і застосування на практиці форми і методів аудиторської перевірки.

5.4. Самостійний вибір об'ємів, об'єктів і суб'єктів внутрішнього аудиту.

5.5. Встановлення (визначення, формування) інформаційних баз, а також інших джерел інформації для прийняття обґрунтованого, адекватного рішення.

5.6. Розробка і застосування на практиці первинної, зведеної і звітної форм документації відділу внутрішнього аудиту.

5.7. Вимагати пояснень у працівників підприємства по будь-яким питанням, що відносяться до внутрішнього аудиторського процесу.

5.8. Досліджувати складські приміщення, територію та інші об'єкти підприємства.

5.9. Співробітники відділу внутрішнього аудиту не мають права поєднувати свою роботу в відділі з іншою на даному підприємстві.

Відповідальність відділу внутрішнього аудиту

6.1. Служба внутрішнього аудиту несе відповідальність за обґрунтованість і своєчасність аудиторських звітів, рекомендацій і консультацій.

6.2. Відділ несе відповідальність за нерозголошення інформації, що отримана в ході проведення внутрішнього аудиту, за зберігання архіву документації відділу.

*розроблено автором

ДОДАТОК Л

Посадова інструкція начальника відділу внутрішнього аудиту ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000»*

1. Загальні положення

1.1 Посадова інструкція визначає основні задачі, права і обов'язки начальника відділу внутрішнього аудиту ТОВ «ТЕХНОЛОГІЇ-2000».

1.2 Начальник відділу внутрішнього аудиту назначається і звільнюється з цієї посади, переводиться на іншу роботу на підприємстві наказом керівника підприємства.

1.3 Начальник відділу внутрішнього аудиту підпорядковується керівнику підприємства.

1.4 В своїй роботі начальник відділу внутрішнього аудиту керується діючим законодавством, статутом підприємства, положенням про службу внутрішнього аудиту, даною інструкцією та іншими внутрішніми нормативними документами підприємства.

2. Кваліфікаційні вимоги

2.1 На посаду начальника відділу внутрішнього аудиту призначаються особи, які мають вищу економічну освіту, досвід роботи на посаді бухгалтера, аудитора, ревізора не менше 3 років.

2.2 Начальник відділу внутрішнього аудиту повинен знати діюче законодавство, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, складання звітної документації і оподаткування, методи проведення аудиторських перевірок, володіти навиками роботи з обчислювальною технікою в режимі користувача.

3. Основні задачі

Організація контролю за дотриманням підрозділами підприємства законодавчих та нормативних документів з питань здійснення операцій підприємства, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності і з питань оподаткування.

4. Посадові обов'язки

4.1 Керівництво діяльністю відділу, забезпечення виконання задач, покладених на відділ, організація його роботи у відповідності з розробленим планом.

4.2 Розробка плану роботи відділу.

4.3 Забезпечення щоденного контролю за діяльністю співробітників відділу, розподіл обов'язків між ними.

4.4 Забезпечення контролю за виконанням рішень керівництва у відношенні діяльності відділу.

4.5 Винесення на розгляд керівництва в установленому порядку пропозицій з питань, що відносяться до діяльності відділу.

Продовження ДОДАТКУ Л

4.6 Рекомендувати робітників відділу для призначення на посади та їх звільнення, винагороди працівників, які відзначилися, застосування дисциплінарних санкцій у відповідності до законодавства про працю і правилами внутрішнього розпорядку.

4.7 Прийняття заходів по підвищенню кваліфікації, трудової і виконавчої дисципліни і ефективності праці працівникам відділку.

4.8 Організація отримання у відповідному порядку в рамках своєї компетенції інформації від структурних підрозділів, філіалів, відділів і підвідомчих підприємств.

4.9 Збереження конфіденційності інформації про операції, рахунки і інвестиції підприємства, а також про інші дані, які є не від'ємною частиною комерційної таємниці підприємства у відповідності до його внутрішніх нормативних документів.

4.10. Забезпечення збереження документів, отриманих або складаних в ході перевірки.

4.11. Дотримання норм і правил, установлених внутрішніми нормативними документами підприємства (наказами, розпорядженнями, інструкціями та ін..).

4.12. Виконання завдань керівництва з питань вирішення задач відділу.

5. Права

5.1. Начальник відділу внутрішнього аудиту володіє всіма правами в рамках діючого законодавства і документів, що регламентують діяльність працівників підприємства.

5.2 Начальник відділу внутрішнього аудиту має право підпису документів, направлених від імені відділу, що входять в його компетенцію.

5.3 Начальник відділу внутрішнього аудиту має право безперешкодного доступу до інформації і документів, що необхідні йому для виконання всіх посадових обов'язків.

5.4 Начальник відділу внутрішнього аудиту має право виносити на розгляд керівництва пропозиції про покращення праці відділу підприємства в цілому.

5.5 Начальник відділу внутрішнього аудиту має право давати працівникам відділу накази по питаннях, що входять в його компетенцію.

6. Відповідальність

6.1 Керівник відділу внутрішнього аудиту несе відповідальність за невиконання чи неналежне виконання обов'язків, що покладені на нього діючою інструкцією та іншими нормативними документами підприємства, у відповідності до діючого законодавства.

6.2 У відповідності до діючого законодавства начальник відділу внутрішнього аудиту несе матеріальну відповідальність за нанесену шкоду підприємству.

6.3 Начальник відділу внутрішнього аудиту несе персональну відповідальність за стан трудової і виконавчої дисципліни та за дотримання працівниками відділу комерційної таємниці.

*розроблено автором

ДОДАТОК М

Тест якості внутрішнього аудиту (документальність)*

Критерії оцінки	Відповідність реальному стану речей		Примітка
	Так	Ні	
1	2	3	4
1. Склад робочої документації суворо відповідає її переліку, що відображений в п.2 стандарту «Документування внутрішнього аудиту»		+	
2. Робоча документація адекватна характеру, складу і глибини інформації, що аналізується: - по складу; - по кількості; - по змісту	+	+	
3. Форми робочої і звітної документації розроблені відділом внутрішнього аудиту і завірені його керівником	+		
4. Чи були випадки передачі робочої і звітної документації відділу особам, які не входять до складу відділу без письмового дозволу керівника		+	
5. Співробітники відділу мають доступ до робочої документації в рамках реалізації покладених на них аудиторських завдань	+		
6. Чи були факти неможливості реалізації аудиторського завдання із-за недостатньої кількості інформації, що відображена в робочій документації відділу	+		
7. Робоча документація складається в такому вигляді, що будь-який інший співробітник відділу може сформулювати свою думку на її основі	+		
8. Складання робочої документації відділу внутрішнього аудиту здійснюється в рамках затвердженого плану-графіку документообороту		+	
9. Робоча документація має реквізити згідно п.4 стандарту «Документування внутрішнього аудиту»	+		
10. Вся нормативна документація, а також умовні позначення робочої документації мають достатнє тлумачення	+		
11. Керівником внутрішнього аудиту розроблена система кодування робочої документації, якої дотримуються всі співробітники відділу	+		
12. Зберігання робочої документації здійснюється згідно п.5 стандарту «Документування внутрішнього аудиту»	+		
13. Зберігання робочої документації носить систематизований характер	+		
14. Чи були випадки втрати робочої документації: - в відділі внутрішнього аудиту; - на зберіганні	+	+	
15. Служба внутрішнього аудиту має власний архів для зберігання робочої та звітної документації	+		

Продовження ДОДАТКУ М

1	2	3	4
16. В відділі внутрішнього аудиту зберігання робочої та звітної документації, а також контроль дотримання документообороту покладені на конкретних співробітників	+		
17. Робоча документація відділу складається переважно на: - паперових носіях; - електронних носіях; - інших носіях інформації	+	+ +	

*розроблено автором

ДОДАТОК Н

Тест якості внутрішнього аудиту (організаційна відповідність)*

Критерії оцінки	Відповідність реальному стану речей		Примітка
	Так	Ні	
1	2	3	4
1. Служба внутрішнього аудиту працює на основі розробленого і затвердженого «Положення про службу внутрішнього аудиту», в якому обговорені коло його обов'язків та повноважень	+		
2. Служба внутрішнього аудиту розробив та прийняв «Положення про робочу політику відділу внутрішнього аудиту»		+	
3. Посадові інструкції співробітників відділу прийняті по кожному з них	+		
4. Керівник відділу внутрішнього аудиту призначений генеральним директором підприємства	+		
5. Відділ має повноваження звертатися до будь-якого співробітника за відповідними роз'яснення в усній або письмовій формі		+	
6. Відділ має повноваження звертатися за консультаційною підтримкою до третіх осіб та сторонніх організацій		+	
7. Досвід і кваліфікація персоналу відділу порівняна з задачами на них покладеними	+		
8. Персонал відділу регулярно проходить тест на підтвердження своїх професійних навиків		+	
9. Розмір відділу відповідає розміру підприємства, цілям і задачам на нього покладеним і об'ємам роботи		+	
10. Відділ розпоряджається достатніми ресурсами для виконання своїх обов'язків	+		
11. Збори відділу проводяться регулярно згідно з «Положенням про робочу політику відділу внутрішнього аудиту»		+	
12. Робота відділу внутрішнього аудиту протоколізується та документується	+		
13. Керівник відділу внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства та незалежний матеріально і адміністративно від інших посадових осіб підприємства	+		
14. Керівник відділу організовує обговорення результатів перевірок; розробляє практичні заходи по усуненню недоліків, що виявлені в ході перевірки структурних підрозділів і служб підприємства, а також розробляє заходи по удосконаленню процесу перевірки і аудиторської роботи		+	

Продовження ДОДАТКУ Н

1	2	3	4
15. Керівник відділу розробляє плани роботи відділу, планує проведення ревізій, перевірок, інвентаризацій, затверджує плани роботи спеціалістів відділу та забезпечує контроль за їх виконанням	+		

*розроблено автором

ДОДАТОК П

Тест якості внутрішнього аудиту

(розділ: планування, методологічна відповідність)*

Критерії оцінки	Відповідність реальному стану речей		Примітка
	Так	Ні	
1	2	3	4
1. Служба внутрішнього аудиту розробив та прийняв стандарт внутрішнього аудиту «Планування внутрішнього аудиту»		+	
2. Діяльність відділу внутрішнього аудиту забезпечує наступні принципи планування: - комплексність; - безперервність; - оптимальність	+		
3. План проведення внутрішнього аудиту є частиною загальної стратегії підприємства	+		
4. План внутрішнього аудиту розробляється: - щорічно; - частіше одного разу на рік; - в виняткових випадках, але коректується при зміні факторів, що його визначають	+		
5. Спосіб проведення аудиту відображається в плані його проведення		+	
6. План проведення внутрішнього аудиту візується генеральним директором та керівником відділу внутрішнього аудиту	+		
7. Плани аудиторських завдань є роз'ясненням плану проведення внутрішнього аудиту, їх склад є адекватний останньому		+	
8. Плани аудиторських завдань розробляються з залученням співробітників відділу		+	
9. Кожний план аудиторського завдання має розроблену та затверджену частоту його реалізації	+		
10. Всі аудиторські процедури та аналогічні елементи планів аудиторських завдань мають кодування, яка розроблена керівником відділу	+		
11. Чи були випадки коректування планів аудиторських завдань без санкції керівника відділу внутрішнього аудиту		+	
12. План проведення внутрішнього аудиту є адекватним його загальним цілям та задачам, а також функціональним обов'язкам, що визначені «Положенням про служба внутрішнього аудиту»		+	
13. План проведення внутрішнього аудиту, а також плани виконання аудиторських завдань, що являються загальним керівництвом по внутрішньому аудиту не входять в протиріччя з іншими моментами методологічної бази внутрішнього аудиту	+		

Продовження ДОДАТКУ П

1	2	3	4
14. Функції первинного планування, а також наступної корективки плану проведення внутрішнього аудиту та планів аудиторських завдань покладені на конкретного співробітника відділу	+		

*розроблено автором

ДОДАТОК Р

Тест внутрішнього аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції*

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього аудиту	Примітки
		так	ні	Інформ. відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?		+			
2	Чи були в звітному періоді суттєві зміни в номенклатурі виробленої продукції?		+			
3	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?			+		
4	Чи були в звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?		+			
5	Чи були в звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?		+			
6	Чи були у звітному періоді зміни в питаннях обліку незавершеного виробництва?		+			
7	Чи були в звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?			+		
8	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?			+		
9	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні і змінні?			+		
10	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+			
11	Чи були у звітному періоді зміни показника «нормальна потужність»?			+		
12	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку інших виробничих витрат?			+		

Продовження ДОДАТКУ Р

1	2	3	4	5	6	7
13	Чи розглядалися керуючими та контролюючими органами питання інших виробничих витрат, невиробничих витрат, зниження собівартості продукції?	+				
14	Чи відповідає відображення на рахунку 23 «Виробництво» витрат виробництва вимогам П(С)БО 16, іншим нормативним актам: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, виробничих накладних витрат і втрат від браку продукції?	+				
15	Чи ведеться аналітичний облік: <ul style="list-style-type: none"> - за видами виробництва; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності; - за статтями витрат, групами або видами продукції? 	+	+			
16	Чи ведеться аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв за кожним із таких виробництв і господарств: <ul style="list-style-type: none"> - житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків тощо); - науково-дослідні та конструкторські підрозділи; - майстерні побутового обслуговування (ательє, перукарні); - їдальні, буфети, магазини; - будинки відпочинку, санаторії, спортивні клуби тощо; - дитячі дошкільні установи? 	+	+			
17	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат?			+		
18	Чи відповідає калькулювання виробничої собівартості вимогам нормативних документів щодо планування, обліку і калькулювання, наявність галузевих рекомендацій, відповідність?		+			

Продовження ДОДАТКУ Р

1	2	3	4	5	6	7
19	Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою продукцією і незавершеним виробництвом?			+		
20	Чи уточнюється розмір незавершеного виробництва при проведенні інвентаризації?		+			
21	Застосуванні облікових регістрів: - рекомендовані; - із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)	+	+			

Виконав _____

Перевірив _____

Ознайомився _____

*розроблено автором

ДОДАТОК С

Програма аудиту витрат на виробництво і собівартості готової продукції*

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Метод перевірки	Примітки аудитора
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення інвентаризації та оцінки незавершеного виробництва		Спостереження та огляд	
2	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про прийняття в організації методів розподілення загальновиробничих витрат за об'єктами калькулювання		Спостереження та огляд	
3	Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за збереженість матеріальних цінностей, відпущених у виробництво		Спостереження та огляд	
4	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереженість матеріальних цінностей у виробничих підрозділах		Спостереження та огляд	
5	Ознайомлення і вивчення організації виробництва, технологічного процесу та умов праці		Опитування, оцінка	
6	Перевірка правильності оформлення первинних документів		Спостереження та огляд	
7	Перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку «Виробництво» записам у Головній книзі, звітності		Опитування, оцінка	
8	Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництві		Опитування, оцінка	
9	Перевірка правомірності і своєчасності внесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)		Опитування, оцінка	
10	Узагальнення відхилень, установлених при перевірці основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці і визначення їх впливу на собівартість продукції		Опитування, оцінка	

Продовження ДОДАТКУ С

1	2	3	4	5
11	Перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, здійснених суб'єктом господарювання		Опитування, оцінка	
12	Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех)		Аналітичний огляд	
13	Перевірка своєчасності внесення витрат на виробництво до собівартості продукції (робіт, послуг)		Аналітичний огляд	
14	Вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їх списання на витрати виробництва		Опитування, оцінка	
15	Перевірка правильності й документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання витрат від браку		Аналітичний огляд	
16	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції		Аналітичний огляд	
17	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу		Опитування, оцінка	
18	Перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат		Спостереження та огляд	
19	Перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості		Спостереження та огляд	
20	Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва		Оцінка	
21	Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку		Спостереження та огляд	
22	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її відображення в бухгалтерському обліку		Інспекція	
23	Перевірка правильності оприбуткування готової продукції в натуральних показниках		Інспекція	
24	Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом		Інспекція	
25	Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв		Оцінка	

Продовження ДОДАТКУ С

1	2	3	4	5
26	Перевірка відповідності нормативним документам: - розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат; - розподілу виробничої собівартості між окремими видами продукції; - розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість (крім вартості сировини) між витратами на переробку власної та давальницької сировини		Аналітичний огляд	
27	Перевірка показника «нормальна потужність» та обґрунтування вибору одиниці «нормальної потужності»		Опитування, оцінка	
28	Перевірка порядку розрахунку інших виробничих витрат		Опитування, оцінка	
29	Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку		Оцінка	
30	Формування пакету документів, які передаються іншим аудиторам для подальшого аналізу й обробки		Узагальнення	
31	Складання аудиторського звіту і подання його спільно з робочою документацією керівнику групи		Узагальнення	

Виконав _____

Перевірів _____

Ознайомився _____

*розроблено автором