

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему „Формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ „МР Айліп“

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-00K
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль
в управлінні підприємствами

(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____

(код і назва спеціалізації)

Томенкіна К.Ю

(ініціали та прізвище)

Керівник к.е.н, доцент Тодішманська Ю.В

(осада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н, професор Кутерова Г.Ю

(осада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Запоріжжя
2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні

підприємствам 8.0719-00к

Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

«28» 05 2020 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Поміжної Карини Юрївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) «Формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»»

керівник роботи к.е.н. доцент Подишановська Ю. В.

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

затверджені наказом ЗНУ від «25» 05 2020 року № 594-С

2. Строк подання студентом роботи 15.12.2020

3. Вихідні дані до роботи Законодавчо-нормативна документація, літературні джерела, підприємстві видання, фінансова звітність підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Теоретико-методологічні засади з формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на підприємстві.

2. Формування системи обліку виробничих витрат та фінансовий аналіз на ТОВ «МР Сілін»







3. Проблемні щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»

4. Висновки.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1) Формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»
2) Система роботи - дослідження щодо з аудиту виробничих витрат на підприємстві
3) Конспект лекцій з обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»
4) Звіт вироб. витрат, що складається виробничих витрат підприємства за II (С) Б/О 16. Виробничі
5) Методологія обліку при розрахунковому методі калькулювання на ТОВ «МР Сілін»
6) Аналіз системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»
7) Проблемні док з обліку та аудиту витрат підприємств
8) Висновки
9) Додаток до системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МР Сілін»
10) Роб. доповідний звіт. 05-2. Терезівка Київ. та правильності ардуи. пер док. з обл. вироб. витрат 4/1/16 док ауд. 08-10. Терезівка Київ. Терезівка. рех. з обліку вироб. витрат. 12) Висн. тех. проєкту обл. вироб. витрат. 13) Запр видання указ. обл. шкільні про вироб. витрат за оп. вироб. обліку. 14) Запроєктована кресл. ауд. кероб. обл. вироб. витрат. 15) Запроєктована роб. доповідні. 16) Роб. док. РД-5 1. Перев. чорп. зроб. плати

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1.	Тодішманська Ю. В, к.е.н, доцент		
2.	Тодішманська Ю. В, к.е.н, доцент		
3.	Тодішманська Ю. В, к.е.н, доцент		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	травень 2020	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	червень 2020	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2020	викон.
4	Робота над 2 розділом	вересень 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	листопад 2020	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	викон.
9	Нормоконтроль	грудень 2020	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2020	викон.
11	Захист роботи	грудень 2020	викон.

Студент



(підпис)

Тонькіна К.Ю

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)



(підпис)

Тодішманська Ю. В, к.е.н, доцент

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер



(підпис)

Рогозаков Л.К

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Понякіна К.Ю. Формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Розглянуто сутність виробничих витрат та досліджено методологічні засади обліку та аудиту виробничих витрат. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «МФ Олімп» та вивчено облік виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп», виконано фінансовий аналіз діяльності ТОВ «МФ Олімп». Проведено аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп». Розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Ключові слова: ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ, СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК, АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК, АНАЛІТИЧНІ ВІДОМОСТІ, АУДИТ, ПРОГРАМА АУДИТУ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ.

ABSTRACT

Poniakina K. Formation of a system of accounting and audit of production costs at LLC «MF Olympus».

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Educational and Scientific Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The essence of production costs is considered and the methodological bases of accounting and audit of production costs are investigated. The general characteristics of LLC «MF Olympus» are considered and the accounting of production costs of LLC «MF Olympus» is studied, the financial analysis of LLC

«MF Olympus» activity is performed. An audit of production costs was performed at LLC «MF Olympus». Proposals have been developed to improve the accounting and audit of production costs at LLC «MF Olympus».

Keywords: PRODUCTION COSTS, PRIMARY DOCUMENTS, SYNTHETIC ACCOUNTING, ANALYTICAL ACCOUNTING, ANALYTICAL INFORMATION, AUDIT, AUDIT PROGRAM, WORKING DOCUMENTS

АННОТАЦИЯ

Понякина К.Ю. Формирование системы учета и аудита производственных затрат на ООО «МФ Олимп».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены сущность производственных затрат и исследованы методологические основы учета и аудита производственных затрат. Рассмотрены общая характеристика ООО «МП Олимп» и изучено учет производственных затрат ООО «МП Олимп», выполнен финансовый анализ деятельности ООО «МП Олимп». Проведен аудит производственных затрат на ООО «МП Олимп». Разработаны предложения по совершенствованию учета и аудита производственных затрат на ООО «МП Олимп».

Ключевые слова: ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИТИЧЕСКИЕ ВЕДОМОСТИ, АУДИТ, ПРОГРАММА АУДИТА, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	11
1.1 Нормативно-законодавча база та огляд літературних джерел з обліку виробничих витрат на підприємстві	11
1.2 Формування системи обліку виробничих витрат на підприємстві	20
1.3 Аудит виробничих витрат на підприємстві	38
2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «МФ ОЛІМП»	52
2.1 Загальна характеристика ТОВ «МФ Олімп»	52
2.2 Формування системи обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»	56
2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «МФ Олімп»	72
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ТОВ «МФ ОЛІМП»	82
3.1 Аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»	82
3.2 Удосконалення обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»	101
3.3 Удосконалення аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»	106
ВИСНОВКИ	115
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	121
ДОДАТОК А – Фінансова звітність виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»	126

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах роботи українських підприємств головними факторами ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

Облік виробничих витрат одна зі складних і трудомістких ділянок обліку, яка не має достатнього методичного, документального забезпечення, при цьому також має багато проблемних питань, вирішення яких повинно позначитися на підвищенні ефективності організації обліку витрат, на оптимізації інформаційних потоків між бухгалтерським та управлінським обліком. Для налагодження інформаційних потоків, підвищення якості їх документального забезпечення необхідно удосконалювати організацію обліку виробничих витрат на підприємстві.

Як сам процес обліку виробничих витрат, так й процес аудиту виробничих витрат є дуже змістовним, трудомістким та таким, що включає в себе багато проблемних, спірних питань та відповідно потребує їх розв'язання, доопрацювання та удосконалення.

Оскільки на сьогодні аудит в Україні знаходиться на стадії становлення та розвитку, тому потребує формування та удосконалення методологічного забезпечення, що позначиться на якості та ефективності його проведення, як в цілому, та й аудиті виробничих витрат.

Теперішній стан розвитку економіки України виділяє аудит як один із головних видів сучасного контролю, який управлінський персонал суб'єктів господарювання використовує для підвищення ефективності діяльності, ефективного управління, підвищення довіри користувачів, для забезпечення користувачів фінансової звітності достовірною, правдивою інформацією. Суб'єкти господарювання розуміють важливість зовнішнього аудиту для залучення інвесторів, підвищення ділової репутації, розвитку бізнесу і саме тому зацікавлені в якісному аудиті.

Дослідження питань обліку та аудиту виробничих витрат постійно проводять відомі науковці та фахівці, серед яких: Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Ткаченко, В.С. Рудницький, О.Ю. Редько, Б.Ф. Усач, Л.П. Кулаковська, А.П. Макаренко, М.В. Кужельний, Н.І. Дорош, М.О. Ніконович, С.Д. Лучик та інші. Їх роботи є змістовними та мають практичну спрямованість, але при цьому залишається коло питань щодо обліку та аудиту виробничих витрат, які потребують доопрацювання, уточнення, розробки, дослідження в контексті вивчення міжнародного досвіду.

Мета роботи – дослідити облік і аудит виробничих витрат на підприємстві та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ТОВ «МФ Олімп».

Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність виробничих витрат;
- дослідити методологічні засади формування системи обліку та аудиту виробничих витрат;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «МФ Олімп»;
- вивчити формування системи обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»;
- виконати фінансовий аналіз на ТОВ «МФ Олімп»;
- провести аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Об'єктом дослідження є процес формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи формування системи обліку та аудиту виробничих витрат на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності ТОВ «МФ Олімп».

Наукова новизна: розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп». В роботі запропоновано заходи щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих витрат:

- визначені елементи технологічного процесу обліку виробничих витрат, які мають важливе значення для ефективної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат;

- запропонована Відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати, побудовану на узагальненні інформації за елементами виробничої собівартості готової продукції;

- запропоновано форма Акту використаних матеріалів, який містить тільки корисну інформацію, а саме: фактичну вартість використаних матеріалів;
- розроблено програму аудиту виробничих витрат;
- розроблено робочі документи з аудит виробничих витрат, використання яких дозволить підвищити якість перевірки.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту виробничих витрат. Зазначені пропозиції щодо удосконалення обліку виробничих витрат дозволять підвищити якість та інформативність облікових даних. Зазначені пропозиції щодо удосконалення аудиту допоможуть аудитору вчасно виявити порушення та запропонувати заходи щодо їх недопущення в майбутньому, що в свою чергу позначиться на підвищенні рівня економічної безпеки підприємства (довідка про впровадження № 107 від 07 грудня 2020 року).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на конференції Міжнародній науково-практичній конференції «Формування концепції цифровізації як чинник розвитку креативності особистості та її вплив на розвиток людського й соціального капіталу» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 2019 р).

Публікації. За результатами дослідження подана до друку наукова стаття: Понякіна К.Ю., Подмешальська Ю.В. Облік та аудит виробничих витрат. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 132 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 10 рисунків, 47 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 53 найменувань.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база та огляд літературних джерел з обліку виробничих витрат на підприємстві

Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг). Рівень витрат підприємства є одним із важливих показників, який використовується для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання, саме тому інформація про виробничі витрати, яка міститься в облікових регістрах, повинна бути достовірною, повною, неупередженою та відповідати якісним характеристикам підготовки фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10].

Виходячи з трактування сутності понять «витрати» та «операційна діяльність» в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], а також «витрати» у П(С)БО 16 «Витрати» [9], під операційними витратами (або витратами операційної діяльності) промислового підприємства як обліково-аналітичним об'єктом необхідно розуміти вибуття активів, пов'язане з виробництвом або реалізацією продукції, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Згідно якого, витрати – зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком

зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

В ході проведеного дослідження, нами встановлено, що у фаховій економічній літературі використовуються, причому іноді як синоніми, що не завжди є коректним, такі терміни як: «видатки», «затрати», «витрати». З облікової точки зору, на нашу думку, сутність цих категорій полягає в наступному:

- видатки (вартість) – це грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з якоюсь метою, наприклад з метою виробництва;
- затрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань;
- витрати – це частина затрат, що визнана у поточному обліковому періоді.

На наш погляд цікавими та необхідними для створення всебічного розуміння сутності категорії «витрати», є думки науковців в залежності від сфери їх досліджень (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Визначення категорії «витрати» науковцями в залежності від сфери їх досліджень

Автор	Сфера діяльності автора	Визначення
1	2	3
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук [49]	Економіка, маркетинг	Витрати є складною економічною категорією, яка поєднує в собі за змістом і процес формування необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві, і процес їхнього використання
М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [22]	Економіка	Витрати – це категорія, яка поєднує в собі три елементи: витрати, що пов'язані з виробництвом продукції; витрати, що пов'язані з реалізацією продукції, та трансакційні витрати підприємства
И.А. Бланк [13]	Економіка	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції
Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.В. Макухін [29]	Менеджмент, економіка	Витрати – це минулі затрати підприємства, які сформувалися раніше й перетворилися на минулі в цьому звітному періоді

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук [30]	Технічні науки	Витрати – це ті затрати, які беруть участь у формуванні прибутку певного періоду, а частина затрат, що залишилася, капіталізується в активах підприємства у вигляді готової продукції, незавершеного виробництва, залишків напівфабрикатів для власного споживання, незавершених об'єктів капітального будівництва, нематеріальних активів та ін.
Л.В. Дікань [23]	Фінанси	Витрати пов'язані з фінансовими аспектами даного виду діяльності
О.П. Гаценко [18]	Бухгалтерський облік	Витрати утворюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети
С.Ф. Голов [17]	Управлінський облік	Витрати – це кошти підприємства, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням
П.Й. Атамас [12]	Управлінський облік	Витрати – це вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації

Таким чином, можна зробити висновок, що витрати, в широкому розумінні, можна також охарактеризувати, як спожиті ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні і фінансові) для досягнення підприємством певної мети його діяльності.

Виробничі витрати або виробнича собівартість – це сукупність витрат на виробництво продукції та підтримку виробничого процесу в нормальному та безперервному режимі.

Виробнича собівартість – найважливіший економічний показник діяльності підприємств. Обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції, виконаних робіт і наданих послуг називається калькулюванням та є заключним етапом обліку виробничих витрат [14].

Виробничі підприємства, в ході ведення бухгалтерського обліку, визначають два види собівартості:

- 1) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- 2) виробничу собівартість.

В таблиці 1.2 визначена сутність категорії «виробнича собівартість».

Таблиця 1.2 – Сутність категорії «виробнича собівартість»

№	Автор	Визначення категорії «виробнича собівартість»
1	2	3
1	Голов С.Ф. [17]	Усі витрати підприємства на виробництво продукції, виражені в грошовій формі
2	Рудий М.М. [45]	Виражені в грошовій формі затрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці та соціальні заходи
3	Сопко В. [46]	Один з головних економічних показників діяльності промислового підприємства і виражає в грошовій формі всі затрати підприємства пов'язані з виробництвом продукції
4	Мочерний С.В. [35]	Грошове вираження ресурсів, пов'язаних із виготовленням продукції
5	Лень В.С. [33]	Один з основних показників роботи підприємства, що використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом, для внутрішньозаводського планування; а також для формування цін
6	Ткаченко Н.М. [48]	Грошовий вираз безпосередніх затрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг
7	Мачулка О.Д. [34]	Вартісна оцінка використання в процесі виробництва природних ресурсів, засобів і предметів праці, послуг та оплати праці працівників

Виробнича собівартість є частиною собівартості реалізації та включає такі витрати (абзац другий п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [9]):

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на:

- справедливу вартість супутньої продукції, що реалізується;
- вартість супутньої продукції, яка використовується на підприємстві, в оцінці її можливого використання.

Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види

непрямих (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання.

За результатами аналізу літературних джерел, нами встановлено, що основними класифікаційними ознаками для виробничих витрат та тими що використовуються для потреб ведення бухгалтерського обліку є наступні:

- за характером зв'язку з об'єктом витрат: прямі та непрямі;
- за характером поведінки: змінні та постійні;
- за цільовим спрямуванням і техніко-економічним призначенням: основні і накладні.

Основні виробничі витрати – це витрати, які пов'язані безпосередньо з технологією виготовлення продукції, – це витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, на технологічні цілі, витрати на основну та додаткову заробітну плату виробничих робітників з відрахуванням на соціальні заходи, витрати на утримання і експлуатацію обладнання та освоєння нових видів продукції. Накладні виробничі витрати – це витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва. До них відносяться загальновиробничі витрати. Для виокремлення витрат, що належать саме до загальновиробничих, наведемо їх ознаки в таблиці 1.3 [21].

Таблиця 1.3 – Ознаки накладних виробничих витрат

Ознака	Пояснення
Такі витрати є виробничими витратами	Виникають саме при здійсненні виробництва (наприклад, зарплата обслуговуючого виробничого персоналу з нарахуваннями, допоміжні матеріали). Адже витрати, які неодмінно залишаться при повному припиненні виробництва, не можуть бути визнані загальновиробничими, а є витратами періоду
Вони не можуть бути прямо віднесені до собівартості певного конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом	Беруть участь у виробництві більше ніж одного об'єкта (наприклад, витрати на утримання групи наладчиків, що обслуговують всі верстати підприємства, цеху; заробітна плата начальника цеху, який виробляє кілька видів продукції)

На рисунку 1.1 наведено класифікація витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [9].

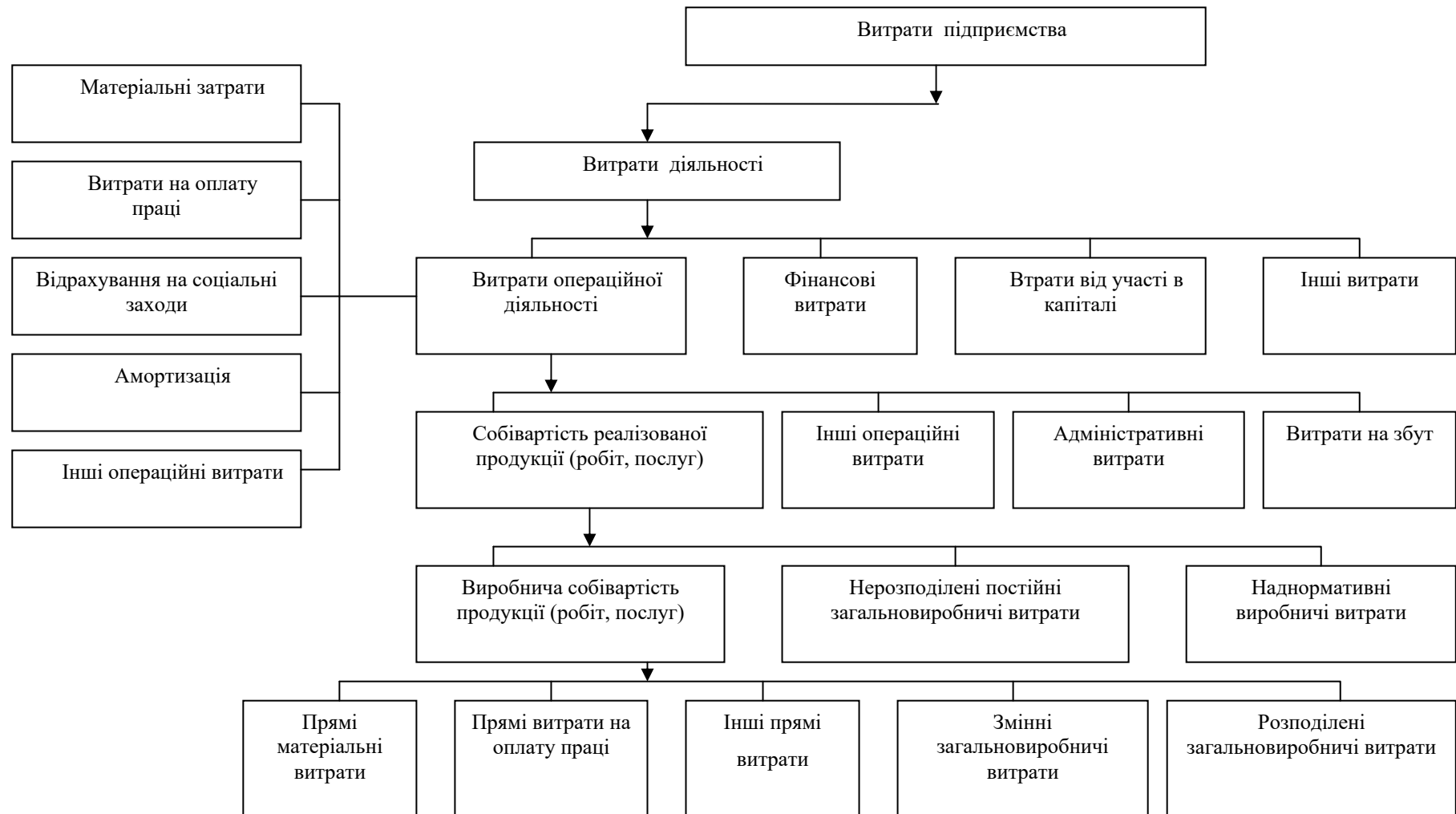


Рисунок 1.1 – Класифікація витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [9]

Як бачимо, ознаки, наведені в таблиці 1.3, все ж таки належать до оціночних (тобто суб'єктивних) категорій. Особливо друга ознака — неможливість прямого віднесення до собівартості певного конкретного об'єкта, тобто певного виду продукції чи виду діяльності, економічно доцільним шляхом.

Класифікація виробничих витрат, яка використовується на будь-якому виробничому підприємстві, є класифікація за статтями калькуляції. У розпорядчому документі про облікову політику підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності. Розробляючи перелік, на підприємстві можуть бути використані положення Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Зазначеним нормативно-правовим документом передбачені такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується) [32].

При веденні бухгалтерського обліку виробничих витрат (виробничої собівартості) необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України, їх характеристика наведена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Характеристика нормативно – правової бази з обліку виробничих витрат

№	Назва нормативного документу	Коротка характеристика змісту норм. документу
1	2	4
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2	Податковий кодекс України № 4279-VI від 22.12.2011 [1]	Визначає порядок оподаткування прибутку підприємств
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України [10]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі витрати у складі незавершеного виробництва та їх розкриття у фінансовій звітності.
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності.
5	План рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування [7]	Визначає основні рахунки обліку виробничих витрат
6	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 [3]	Визначає порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва та основні вимоги щодо оформлення результатів інвентаризації.
7	Про затвердження типових форм первинного обліку [6]	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів.
8	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [2]	Надає методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку з обліку виробничих витрат

У ході дослідження було виявлено відсутність єдиної думки серед спеціалістів і науковців щодо визначення методів обліку виробничих витрат. До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат та калькулювання. Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не наведено класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання, які рекомендуються для використання підприємствами різних галузей промисловості [37].

1.2 Формування системи обліку виробничих витрат на підприємстві

Бухгалтерський облік виробничих витрат – це складна трирівнева система. Перший рівень якої – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. На методичному, базовому рівні, систему бухгалтерського обліку виробничих витрат утворюють факти господарської діяльності, щодо понесених виробничих витрат, що реєструються й узагальнюються на бухгалтерських рахунках. При цьому елементами системи бухгалтерського обліку виробничих витрат виступають рахунки (на них здійснюється узагальнення фактів), які розкривають зв'язки між господарськими подіями щодо утворення виробничих витрат шляхом подвійного запису.

Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності приводять до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку).

Взаємодія облікових працівників у процесі ведення обліку виробничих витрат потребує управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному, рівні системи бухгалтерського обліку.

Метою обліку виробничої собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство.

Калькулювання – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Калькуляція – це документ в якому за статтями витрат зведені результати калькулювання. Під час вивчення процесу калькулювання на підприємстві слід звернути увагу на його відмінність від процесу обліку витрат. Ці процеси взаємопов'язані та взаємозалежні, однак мають певні особливості. Між обліком і калькулюванням завжди існує часовий розрив. Також, ці процеси

відрізняються своїми об'єктами, які часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності. Об'єктом обліку витрат є продукція (роботи, послуги), або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Об'єктом калькулювання є вироби, напівфабрикати різного ступеня готовності, часткові продукти (деталі, вузли), роботи і послуги, собівартість яких повинна бути визначена. При цьому об'єкт обліку значно ширший об'єкта калькулювання, тому різниця між ними є великою [43].

Залежно від мети і завдання використання калькуляції на практиці застосовуються різні її види: за часом складання калькуляції бувають планові та звітні; за рівнем охоплення витрат – калькуляції технологічної собівартості, виробничої собівартості, повної собівартості; за характером виробництва – масові, індивідуальні, проміжні; за об'єктом калькулювання – загальні, параметричні, за центрами витрат.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємству необхідно визначати метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості.

Факторами, що зумовлюють вибір того, чи іншого методу обліку калькулювання витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- запити управлінців.

Аналіз наукових досліджень із цього напрямку дозволяє стверджувати,

що найбільш поширеними методами обліку витрат є наступні: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат (таблиця 1.5) [32].

Таблиця 1.5 – Характеристика методів обліку витрат

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
1	2
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства.

Особливістю попередільного методу є те, що витрати узагальнюються по переділам, і відповідно, це дозволяє калькулювати собівартість продукції по кожному переділу, яка може бути застосована як напівфабрикат, який у

наступному може піти у виробництво або бути проданим іншим підприємствам з аналогічним технологічним циклом для подальшого використання. Метод, який використовується, як альтернативний йому, є позамовний метод калькулювання. Порівняльна характеристика попереднього та позамовного методів калькулювання наведена в таблиці 1.6 [32].

Таблиця 1.6 – Порівняльна характеристика попереднього та позамовного методів калькулювання

Критерій порівняння	Позамовний метод калькулювання	Попередільний метод калькулювання
1. Співвідношення виробництва і реалізації.	Покупець відомий до початку виробництва, відомі його вимоги до якості продукції та її комплектації.	Вироблена продукція стає товарними запасами, її майбутній покупець невідомий, вимоги до якості продукції стандартизовані.
2. Витрати матеріалів.	Обсяг необхідних матеріалів попередньо відомий, їх закупаються під замовлення і відносять на поточні витрати.	Обсяг необхідних матеріалів часто невідомий, на складі зберігається мінімальний запас матеріалів для забезпечення безперервності виробництва.
3. Кваліфікація робітників та характер їх праці.	Загальний рівень кваліфікації робітників більш високий, робітники повинні вміти виконувати широкий спектр робіт.	Менш високий рівень загальної кваліфікації робітників, роботи однотипні і чітко визначені.
4. Рівень накладних витрат.	Накладні витрати відносно невисокі, більшість витрат прямо відносяться на конкретне замовлення.	Широке застосування автоматизації виробництва зумовлює більш високі накладні витрати.
5. Періодичність калькуляції	Собівартість замовлення визначається після закінчення робіт за конкретним замовленням.	Собівартість продукції визначається періодично (при складанні звітності: помісячно, поквартально, в кінці року).

Система стандарт-кост не є повним аналогом нормативного обліку витрат. Вона передбачає облік повних витрат і враховує витрати в межах певних норм. Але, в межах нормативного обліку витрат відхилення від норм

витрат включають до собівартості продукції, тоді як у системі стандарт-кост понаднормові витрати відносять або на фінансовий результат діяльності підприємства або на винних осіб [36].

На особливу увагу, з нашої точки зору, заслуговує метод обліку та калькулювання витрат «Директ-костинг», який застосовується в міжнародній практиці, а в Україні поступово впроваджується на підприємствах. Метод «Директ-костинг» на українських підприємствах застосовується переважно з метою підготовки інформації для прийняття управлінських рішень. Думки вчених щодо переваг методу калькулювання змінних витрат наведені в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Переваги методу «Директ-костинг» [23]

№	Вчені	Переваги методу
1	2	3
1	Г.О. Партин А. Г. Загородній [41]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Інформацію щодо собівартості продукції та маржинального доходу, необхідну для планування, можна отримати з поточного обліку та звітності. 2. Процес калькулювання собівартості продукції не вимагає розподілу постійних загальновиробничих витрат. 3. Величина маржинального доходу прямо залежить від обсягів реалізації продукції. 4. Звіти про фінансові результати сформовані за системою змінних витрат більшою мірою, ніж за системою повних витрат, відповідають вимогам інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.
2	Л.В. Нападівська [36]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Простота розрахунків та досягнення об'єктивності даних процесу калькулювання собівартості продукції. 2. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді. 3. Значне розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень за рахунок маржинального доходу.
3	Козаченко Г.В. [29]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Калькуляція собівартості по змінних витратах забезпечує більш корисну для прийняття рішень інформацію. 2. Позбавляє прибуток від впливу змін запасів. 3. Можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку.
4	Ковтун С. [30]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді. 2. Визначення найбільш рентабельних видів продукції. 3. Витрати не накопичуються в неліквідних запасах, таким чином вони своєчасно покриваються за рахунок реалізації продукції.

Продовження таблиці 1.7

1	2	3
5	Мачулка О. [34]	<p>1. Встановлення зв'язку між рентабельністю кожного виду продукції та результатом діяльності підприємства в цілому, що орієнтує на випуск більш вигідної для підприємства продукції.</p> <p>2. Дотримання зв'язку калькуляції з аналізом безбитковості виробництва, який дає можливість досягти оптимального співвідношення обсягу та прибутку.</p> <p>3. Стимулювання скорочення постійних витрат, що сприяє збільшенню чистого прибутку.</p>
6	Гаценко О. П. [34]	<p>1. Забезпечення кориснішої інформації при прийнятті управлінських рішень.</p> <p>2. Оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє стимулюванню продуктивності різних сегментів бізнесу.</p> <p>3. Надання важливої інформації для управління витратами на основі аналізу поведінки постійних і змінних витрат, чого неможливо досягти на основі методу калькулювання з повним розподілом витрат.</p>

Думки авторів щодо недоліків методу калькулювання змінних витрат наведені в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Недоліки методу «Директ-костинг» [23]

№	Вчені	Недоліки методу
1	2	3
1	Г.О. Партин, А.Г. Загородній [41]	<p>1. Звітність не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової та податкової звітності.</p> <p>2. Для розподілу витрат на змінні та постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди є точними і вимагають додаткових витрат.</p> <p>3. Прийняття стратегічних рішень вимагає інформації щодо повних витрат підприємства.</p>
2	Мачулка О. [34]	<p>1. Не завжди поділ витрат на постійні та змінні відповідає дійсності.</p> <p>2. Невідповідність загальноприйнятим принципам складання фінансової звітності України.</p>
3	Л.В. Нападовська [36]	<p>1. Неможливість точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції.</p> <p>2. Неможливість спостереження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту.</p> <p>3. Невідповідність податковій системі України.</p>

Отже, метод «Директ-костинг» має як недоліки так і переваги, але застосування цього методу на практиці забезпечить: визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення, дасть змогу зробити порівняльний

аналіз прибутковості різних видів продукції, визначити оптимальну програму випуску й реалізації продукції, зробити вибір між власним виробництвом продукції або послуг і їхньою закупівлею на стороні, визначити оптимальні з економічної точки зору технології виробництва, визначити точки безбитковості й запасу міцності підприємства, що в свою чергу забезпечить ефективну та прибуткову діяльність підприємства. Тобто, ця система обліку забезпечує можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку.

Метод калькулювання виробничих витрат є складовою облікової політики підприємства. При виборі методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи іншого методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти.

В Україні методом, який відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності, є метод калькулювання повної собівартості, тому він є обов'язковим до використання вітчизняними підприємствами. В міжнародній практиці альтернативним методом, а в Україні таким, що може використовуватися в доповненні до методу обліку повної собівартості, є метод обліку неповної собівартості, переваги та недоліки якого розглянуті вище.

У таблиці 1.9 наведено порівняльну характеристику методів обліку витрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю [32].

Таблиця 1.9 – Порівняльна характеристика методів обліку витрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю

№	Ознака	Метод обліку калькулювання за неповною собівартістю	Метод обліку калькулювання за повною собівартістю
1	2	3	4
1	За способом віднесення постійних витрат на собівартість продукції	Постійні витрати не включають до собівартості продукції та запасів, а відносять на фінансовий результат	Постійні витрати включають до собівартості продукції і до вартості запасів пропорційно базі розподілу, впливаючи таким чином на майбутній фінансовий результат

Продовження таблиці 1.9

1	2	3	4
2	Для яких підприємств доцільно використання	Для підприємств з широким асортиментом	Для підприємств з вузьким асортиментом
3	Для якої мети призначений	Для прийняття управлінських рішень	Для визначення повної собівартості та довгострокової ціни
4	Відповідність економічній ситуації	Доцільне використання в умовах економічного спаду, недозавантаження потужностей або в разі виконання спеціальних замовлень	Доцільно використовувати в стабільній ситуації в умовах повного завантаження потужностей
5	Ступінь впливу на фінансовий результат	Сприяє зменшенню прибутку в поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списуються на фінансовий результат	Сприяє збільшенню прибутку в поточному періоді за рахунок віднесення частини постійних витрат на незавершене виробництво

Для вибору методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи іншого методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти.

Проведене дослідження методів обліку та калькулювання витрат, їх переваг та недоліків дозволило встановити, що традиційні методи обліку витрат дозволяють врахувати особливості технологій виготовлення продукції, а також характер організації управління підприємством. За умови ефективного застосування цих методів можна забезпечити ефективне управління підприємством.

Організація калькулювання визначає його подвійну роль і в системі внутрішньогосподарського контролю:

- здійснення контролю даних, які формують вартісну оцінку об'єктів калькулювання з метою визначення законності і економічної доцільності здійснення витрат;
- використання результатів калькулювання для внутрішньогосподарського контролю (в першому випадку калькулювання виступає об'єктом контролю, а в другому – його засобом (рисунок 1.2) [41].

ПРИДБАННЯ	ВИРОБНИЦТВО	РЕАЛІЗАЦІЯ
Калькуляція собівартості придбаних активів	Калькуляція собівартості виготовленої продукції	Калькуляція собівартості реалізованих активів
ПЛАНУВАННЯ		
1) Визначення в натуральних показниках можливих обсягів планового рівня діяльності по кожному господарському процесу 2) Розрахунок кількості і вартості ресурсів, необхідних для кожного процесу 3) Обчислення собівартості об'єктів калькулювання в процесі господарської діяльності при різних альтернативних умовах з метою вибору найоптимальнішого варіанту з максимальним результатом, щоб сформулювати відповідні бюджети 4) Формування планових (нормативних) калькуляцій		
ОБЛІК		
1) Калькуляція фактичної собівартості надає інформацію про наявність відхилень між фактичним станом керованої системи і запланованими показниками 2) Виявлені негативні відхилення свідчать про невиконання плану, вимагають встановити причини чи винуватців зазначених відхилень, визначити можливі наслідки і найкоротші шляхи їх усунення		
АНАЛІЗ		
1) Накопичення інформації про динаміку витрат, фактори їх зміни 2) Своєчасне виявлення невиробничих витрат і втрат, оперативне реагування для їх попередження і усунення 3) Оцінка можливого підвищення чи зниження рівня собівартості продукції в цілому і окремих виробів в зв'язку із змінами на ринку ресурсів і товарів		
КОНТРОЛЬ		
1) Контроль достовірності даних калькулювання 2) Використання калькулювання для контролю господарської діяльності		

Рисунок 1.2 – Організація калькулювання виробничої собівартості в інформаційної обліково-аналітичної системи управління підприємством

Для визначення виробничої собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) використовують формулу:

$$ВСП = НВп + ВВп - ПВ - ПП - СП + БП - НВк, \quad (1.1)$$

де ВСП – виробнича собівартість продукції;

НВп – незавершене виробництво на початок звітної періоду;

ВВп – виробничі витрати періоду (місяць, квартал, рік);

ПВ – поворотні витрати та відходи;

ПП – побічна продукція;

СП – супутня продукція;

БП – брак продукції (технологічний та допущений винною особою);

НВк – незавершене виробництво на кінець звітного періоду.

Для визначення виробничої собівартості готової продукції необхідно витрати за місяць скоригувати на собівартість незавершеного виробництва, якщо воно є на підприємстві.

До незавершеного виробництва належить продукція, яка не пройшла всі технологічні операції на підприємстві, не прийнята відділом контролю якості та не передана на зберігання.

Обсяг незавершеного виробництва на кінець місяця визначається за допомогою інвентаризації або розрахунку.

Методика оцінки незавершеного виробництва обирається підприємством. Це може бути фактична виробнича собівартість, нормативна (планова) собівартість.

За наявності незавершеного виробництва собівартість готової продукції визначається за формулою:

$$\text{НВп} + \text{Вм} - \text{Б} - \text{Нок} = \text{Св}, \quad (1.2)$$

де НВп — собівартість незавершеного виробництва на початок місяця;

Вм — витрати за місяць;

Б — собівартість невиправного браку;

НВк — собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця;

Св — собівартість готової продукції.

Якщо на підприємстві відсутнє незавершене виробництво, то всі витрати за місяць становитимуть собівартість готової продукції (випущеної).

Якщо на підприємстві в процесі виробництва крім основної продукції одержують і побічну, то вона оцінюється за справедливою вартістю (собівартістю, вартістю можливого використання, вартістю реалізації), і на

цю суму зменшується собівартість основної продукції.

Виробнича собівартість одиниці продукції (калькуляційної одиниці) визначається відношенням виробничої собівартості продукції до кількості виготовленої продукції [43].

У процесі виробництва продукції відбувається поєднання усіх наявних (виробничих) факторів: предметів праці, засобів праці та робочої сили.

Під час передавання матеріально-сировинних ресурсів зі складу підприємства у виробництво (на відповідну виробничу ділянку, — у цех, до бригади тощо) відбувається повне віднесення їхньої вартості на виробничу собівартість продукції. Тобто, у виробництві утворюються матеріальні витрати.

Експлуатація основних засобів у виробництві вимагає нарахування амортизації по них, відповідно до наявних законодавчих вимог. Це збільшує виробничу собівартість продукції на відповідну суму витрат – амортизацію.

Робітники, які безпосередньо займаються виготовленням продукції в основному виробництві підприємства, повинні отримувати заробітну плату. Тож її нарахування включається також до виробничої собівартості продукції у вигляді витрат на оплату праці основних виробничих робітників.

На фонд оплати праці основних виробничих робітників повинні здійснюватись відповідні нарахування Єдиного соціального внеску у визначеному законодавством порядку. Це призводить до появи ще одного виду витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції – витрати на соціальні заходи.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [9] до виробничої собівартості включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати (таблиця 1.10).

Таблиця 1.10 – Зміст виробничих витрат, які складають виробничу собівартість, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [9]

№	Витрати	Склад витрат
1	2	3
1	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, яка виробляється. Вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені
2	Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
3	Інші прямі витрати	Всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: - відрахування на соціальні заходи; - плата за оренду земельних і майнових паїв; - амортизація; - витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої – продукції (виробів, напівфабрикатів); - витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; - суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; - суми, що одержаної від постачальників за неякісні матеріали і вироби
4	Загально-виробничі витрати	Витрати на управління виробництвом: - оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; - відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату; - управління цехами, дільницями; - витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва: - оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; - витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; - оплата послуг сторонніх організацій тощо.

Продовження таблиці 1.10

1	2	3
		<p>Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на обслуговування виробничого процесу: оплата праці загальновиробничого персоналу; - відрахування на соціальні заходи; - медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; - витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг. <p>Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.</p> <p>Інші витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, - інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; - нестачі незавершеного виробництва тощо.

Виробнича собівартість продукції визначається за даними рахунка 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» - активний, балансовий, калькуляційний, призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) обліку. Призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (рисунок 1.3).

Рахунок 23 «Виробництво»	
Дебет	Кредит
Сальдо на початок – незавершене виробництво на початок періоду	
Збільшення виробничої собівартості продукції: <ul style="list-style-type: none"> - прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - інші прямі витрати; - змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати - втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин. 	Зменшення виробничої собівартості продукції: <ul style="list-style-type: none"> - вартість фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг (у Дт рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг
Оборот дебетовий – сума операцій по дебету за звітний період	Оборот кредитовий – сума операцій по кредиту за звітний період
Сальдо на кінець - незавершене виробництво на кінець періоду	

Рисунок 1.3 – Побудова рахунку 23 «Виробництво» [42]

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Документи з операцій, пов'язаних з виникненням виробничих витрат та виробництвом готової продукції складаються з наступних:

- договір на виготовлення готової продукції. Договір укладається підрозділом, який відповідає за збут продукції;

- технологічна карта виготовлення виробу. Ця карта має визначати етапи (цеху) виготовлення продукції, а розробляється вона технологічним відділом підприємства;

- картка замовлення. Ця картка складається на підставі укладеного договору та технологічної карти і реєструється в журналі реєстрації замовлень із зазначенням номера (шифру) замовлення. Номер (шифр) зазначається на всіх документах, які супроводжують виконання замовлення. На цьому етапі повинен під ключ виробничий відділ підприємства;

- документи, що оформляються при придбанні товарно-матеріальних цінностей (прибутковий ордер за формою № М-4);

- документи, що оформляються на складі на кожен номенклатурний номер матеріалів (картка складського обліку матеріалів за формою № М-12);

- документи з відпуску матеріалів. До них відноситься лімітна-забірна карта за типовими формами № М-8 та № М-9, відповідно до якої комірник відпускає сировину, матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби у виробничий відділ. На понадлімітний відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво випикується акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів за типовою формою № М-10;

- акт на зворотні відходи (типової форми такого акту немає, але щоб цей документ мав усі признаки первинного документа, необхідно, щоб у ньому були зазначені всі необхідні реквізити відповідно до ст.9 Закону про бухоблік [5] та Положенням № 88 [2]);

- документи з праці. Наряд на відрядну роботу, акордне завдання-наряд, маршрутний лист (маршрутна карта), рапорт (відомість) про виробіток, нормування завдання та інші документи, на підставі яких визначаються витрати підприємства, пов'язані з оплатою праці працівників;

- розрахунок сум амортизаційних відрахувань (форма № ОЗ-14);

- бухгалтерська довідка-розрахунок (відомість) розподілу загальновиробничих витрат (типової форми такого документа немає, тому він складається в довільній формі);

- документ, яким оформлюється надходження готової продукції на склад (накладна-вимога на відпуск (внутрішньо переміщення) матеріалів за формою № М-11).

Для визначення фактичних витрат на виробництво продукції начальник зміни (бригадир) вказує в лімітно-забірних картах фактичні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, а в нарядах - фактично відпрацьований час (трудові витрати) на виконання замовлень, закриває виконане замовлення, передає в бухгалтерію первинні документи. Складання вищевказаних документів, а також відображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку дозволяє формувати і підтверджувати фактичну виробничу собівартість продукції в різних (у тому числі податкових) цілях [47].

Для забезпечення ефективного обліку виробничих витрат необхідно оптимізувати документообіг на підприємстві. Документообіг з обліку виробничих витрат на виробництво продукції на підприємстві наведено в таблиці 1.11[32].

Таблиця 1.11 – Документообіг з обліку виробничих витрат на виробництво продукції на підприємстві

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4	5
1	Списання матеріалів на витрати виробництва	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Начальник цеху

Продовження таблиці 1.11

1	2	3	4	5
2	Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
3	Відображення прийому виконаних робіт по гальванічному покриттю деталей	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт прийому-здачі виконаних робіт.	Зовнішній	Бухгалтер
4	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
5	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
6	Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
7	Відображення витрат на відрядження	Авансовий звіт	Внутрішній	Підзвітна особа
8	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер
9	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
10	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

В таблиці 1.12 наведено основні господарські операції за рахунком 23 «Виробництво».

Таблиця 1.12 – Облік виробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які використовуються в підрозділах основного виробництва.	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2	Витрачено виробничі запаси на виробництві продукції.	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»

Продовження таблиці 1.12

1	2	3	4
3	Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва.	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва.	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва.	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
6	Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників основного виробництва.	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
7	Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва.	23 «Виробництво»	91 «Загально-виробничі витрати»
8	Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості.	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
9	Виявлено і списано із основного виробництва вартість браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»

Узагальнення виробничих витрат здійснюється при журнальній формі обліку в журналі №5. Накопичення даних про витрати в розрізі статей калькуляції при журнальній формі обліку доцільно здійснювати в Книзі обліку виробництва.

Загальновиробничі витрати – це накладні виробничі витрати, які пов’язані з обслуговуванням та управлінням процесом виробництва, підтримкою процесу виробництва в нормальному та безперервному режимі. Ці витрати є непрямим, тобто такими, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Загальновиробничі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» - активний, збірно-розподільчий, призначений для накопичення та розподілу накладних виробничих витрат (непрямих витрат). В кінці звітної періоду рахунок 91 закривається і в балансі не відображається. На рисунку 1.4

наведена побудова рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [16].

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»	
Дебет	Кредит
Сальдо на початок = 0	
Збільшення загальновиробничих витрат: - сума визнаних витрат	Зменшення загальновиробничих витрат: - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації»
Оборот дебетовий – сума операцій по дебету за звітний період	Оборот кредитовий – сума операцій по кредиту за звітний період
Сальдо на кінець = 0	

Рисунок 1.4 – Побудова рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

В таблиці 1.13 наведено основні господарські операції за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати».

Таблиця 1.13 – Облік загальновиробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Списані згідно акту малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «МШП»
5	Оплачені загальновиробничі витрати із розрахункового рахунку підприємства	91 «Загальновиробничі витрати»	31 «Рахунки в банках»
6	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
8	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
9	Списано загальновиробничі витрати на:		
	а) виробництво	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
	б) собівартість реалізованої продукції	90 «Собівартість реалізації»	91 «Загальновиробничі витрати»

Облікова інформація про фактичні виробничі витрати на дату складання фінансової звітності знаходить своє відображення в Балансі. Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про активи та пасиви підприємства на дату складання фінансової звітності [48].

Величина понесених фактичних виробничих витрат на продукцію, виробництво якої ще не закінчене, відображається за статтею «Незавершене виробництво» у складі статті «Запаси» - рядок 1100. Величина понесених фактичних виробничих витрат на продукцію, виробництво якої закінчене, відображається за статтею «Готова продукція» у складі статті «Запаси» - рядок 1100.

1.3 Аудит виробничих витрат на підприємстві

Аудиторська перевірка виробничих витрат є одним з трудомістких процесів в аудиторській діяльності, вимагає великої зосередженості, знань нормативних та інструктивних матеріалів з їх наступними змінами. Процес аудиту виробничих витрат забезпечує аналіз та оцінку правильності визначення складу виробничих витрат; їх вплив на собівартості продукції.

Аудит виробничої діяльності підприємства та витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг).

Собівартість одиниці продукції є основою для прийняття більшості управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, тому що: витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління [50].

Здійснення якісного й ефективного аудиту витрат виробництва забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та виживання в конкурентному середовищі. Тому, актуальною проблемою на сьогодні стає перевірка правильності, своєчасності та законності відображення витрат виробництва в обліку.

Головною метою аудиту виробничих витрат на підприємстві є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності. Думки вчених щодо мети аудиту виробничих витрат майже збігаються, приклади наведено в таблиці 1.14.

Таблиця 1.14 – Мета аудиту виробничих витрат

Автор	Визначення мети аудиту виробничих витрат
1	2
Бутинця Ф.Ф. [15]	процес аудиту виробничих витрат забезпечує аналіз та оцінку правильності визначення складу виробничих витрат; їх вплив на собівартість продукції.
Чернелевський Л.М. [52]	при проведенні аудиту виробничих витрат пропонує вивчати процеси та явища, які відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.
Шкіря Н.Л. [53]	підтвердити достовірність формування, правильність оцінки та розподілу між об'єктами обліку витрат та відображення в обліку виробничих витрат.
Усач Б.Ф. [50]	забезпечення складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у бухгалтерській звітності щодо виробничих витрат, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку
Кулаковська Л.П. [31]	встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення виробничих витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку виробничих витрат чинним нормативним актам.

У процесі аудиту виробничих витрат на підприємстві вирішуються наступні завдання аудиту:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку виробничих витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат на виробничу собівартість продукції;

- підтвердження первісної оцінки та внутрішнього контролю виробничих витрат;

- підтвердження документального оформлення та відображення в обліку прямих та непрямих виробничих витрат;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметичний контроль показників собівартості по даним зведеного обліку витрат на виробництво.

Предметна область дослідження виробничих витрат включає інформацію, за допомогою якої аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій щодо загальновиробничих витрат значно ширші.

Об'єкти аудиту виробничих витрат наступні:

- елементи облікової політики;
- внутрішні нормативні документи;
- господарські операції по накопиченню, списанню виробничих витрат;
- інформація первинних документів, облікових реєстрів.

Джерела інформації для аудиту виробничих витрат наведені нижче, а саме:

- первинні документи: лімітні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприємства; розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, авансові звіти підзвітних осіб, і т.д.;
- облікові реєстри з аналітичного та поточного синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості за видами витрат, журнал № 5, Головна книга за рахунками 23, 90, 91 та ін.);
- нормативні, планові калькуляції розрахунки до них;
- дані податкового обліку [31].

Також при аудиті користуються організаційною документацією, попередніми матеріалами державного і внутрішнього контролю, первинними і зведеними обліковими документами, реєстрами бухгалтерського обліку та

фінансовою і статистичною звітністю.

Аудитор в ході перевірки з'ясовує такі питання [52]:

- обґрунтованість списання понесених витрат на виробництво продукції;
- додержання підприємством норм П(С)БО 16 «Витрати» [9];
- обґрунтованість відображення витрат згідно класифікації видів діяльності;
- правильність оформлення операцій з обліку виробничі витрати і калькуляції собівартості та виходу продукції в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку;
- законність і достовірність формування загальновиробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку;
- достовірність незавершеного виробництва тощо.

Аудит виробничих витрат починається з побудови методичної моделі аудиту (рисунок 1.5), яка передбачає наявність об'єктів у складі порядку формування виробничих витрат [53].

Об'єкти аудиту				
Порядок формування виробничих витрат		Порядок формування і правильності розподілу за об'єктами обліку		
Джерела інформації				
Нормативні акти щодо складу виробничих витрат	Планово-нормативна інформація	Організаційно-розподільча документація	Матеріали попередніх перевірок	
Облікові документи				
Первинні: за статтями витрат	Забірно-лімітні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприємства; розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, авансові звіти підзвітних осіб, і т.д.		Регістри бухгалтерського обліку; Журнал №5 або 5А, журнал-Головна книга	
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту				
Групування відомостей порушень, аналітичні таблиці	Аналіз групування результатів аудиту	Пояснення і довідки винних осіб	Контроль за виконанням прийнятих рішень	Вилучені оригінали документів

Рисунок 1.5 – Методична модель аудиту виробничих витрат

Найбільш вагомим аспектом перевірки є інформаційний аспект, який передбачає з'ясування ступеня надійності та якості інформаційних потоків, що формуються в кожному центрі витрат стосовно суми виробничих витрат і складається з ряду логічних етапів, які підпорядковані та разом допомагають оцінити стан обліку витрат.

На першому етапі перевіряється основа формування інформаційних потоків – первинна документація. Встановлюється правильність оформлення, підстава для складання та справжність таких документів. Первинні документи повинні відповідати затвердженим на підприємстві зразкам та мати всі відповідні реквізити й підписи.

На наступному етапі перевіряється правильність формування виробничих звітів цехів, шляхом аналізу включення до нього суми виробничих витрат. Ці документи аналізуються як за змістом, так і за формою: в розрізі окремих статей та підстатей витрат. Шляхом арифметичного підрахунку встановлюється правильність складання відомостей. Надалі контролюється правильність формування відомостей аналітичного обліку витрат. На наступному етапі контролюється правильність складання оборотних відомостей за рахунком 23 та рознесення їх сум по рахунках бухгалтерського обліку. Ця контрольна процедура проводиться на основі оборотних відомостей, які також порівнюються з даними аналітичного обліку та даними оборотних відомостей по кореспондуючих рахунках [26].

На рисунку 1.6 наведена методика аудиту виробничих витрат підприємства.

Аудит виробничих витрат включає перевірку правильності та обґрунтованості складених на підприємстві кошторисів витрат. У процесі аудиту фактичні комплексні витрати в першу чергу порівнюються із затвердженими кошторисами як по окремих статтях, так і в цілому. При виявленні фактів необґрунтованого завищення кошторисів витрат їх необхідно скоригувати з фактичними сумами витрат.

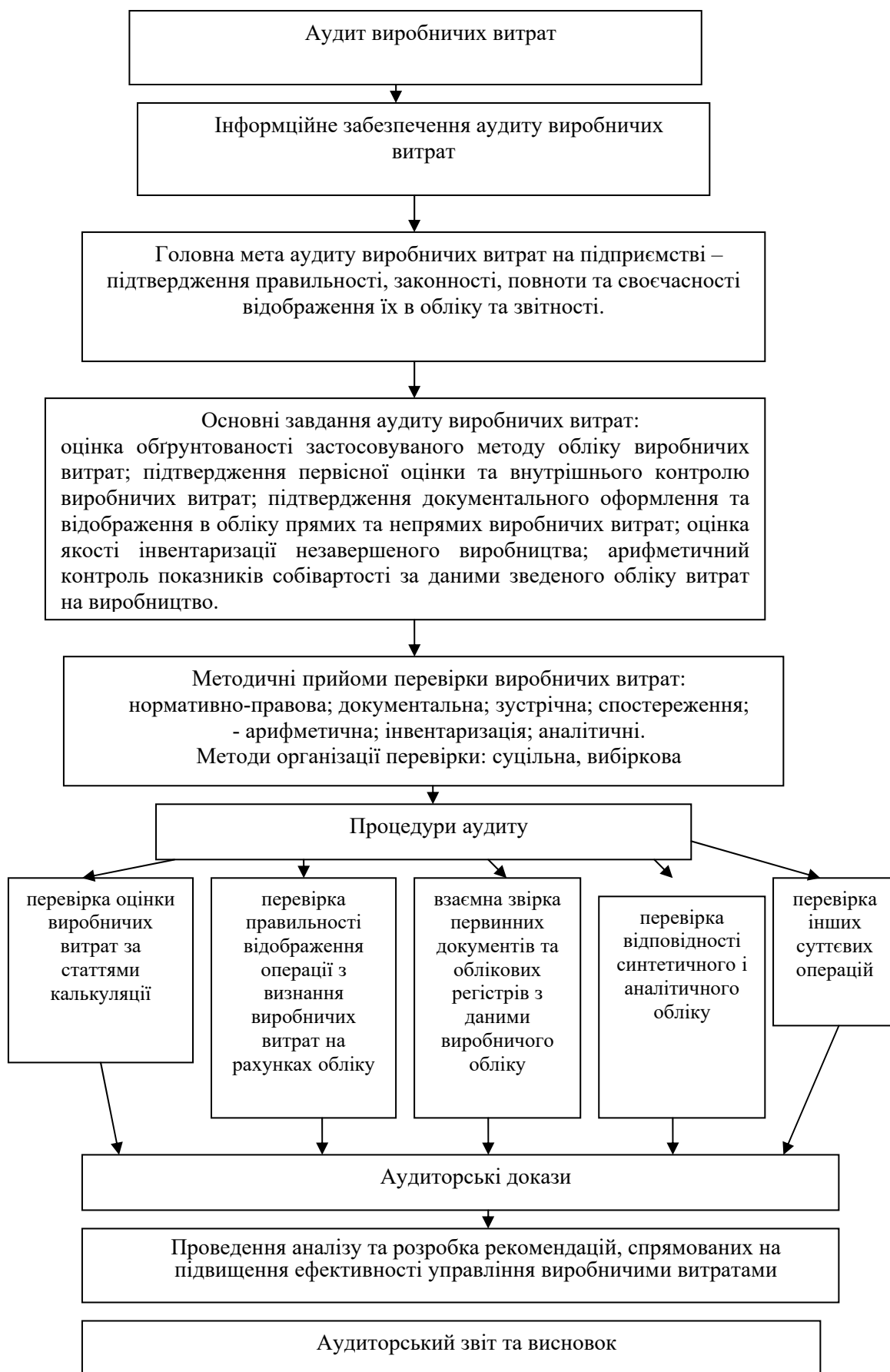


Рисунок 1.6 – Методика аудиту виробничих витрат

Аудитору слід вивчати причини економії і перевитрат по кожній статті витрат. Досліджуючи фактичні виробничі витрати, треба враховувати, що нераціональна економія коштів по окремих статтях, якщо вона пов'язана з невиконанням планів і намічених заходів, є негативним показником роботи окремих служб підприємства і в кінцевому підсумку наносить збитки на інших ділянках [33].

Аудиторські процедури щодо перевірки виробничих витрат можна розподілити:

1. Загальні процедури:

1) отримання в ході усної бесіди з персоналом клієнта відомостей про організацію обліку виробничих витрат на підприємстві;

2) отримання облікових реєстрів, які містять записи за кожною господарській операції; перевірка правильності визначення підсумків і перенесення даних в Головну книгу;

3) вибірка виробничих витрат, понесених в періоді, з включенням в неї великих сум, виражених в гривнях і валюті, незвичайних операцій і деякої частини дрібних сум;

4) порівняння вказаних в обліковому реєстрі сум і місяця, до якого вони відносяться, з первинними документами — рахунками, договорами, банківськими виписками, товарно-транспортними накладними та ін.

Перевірка наявності у документах всіх необхідних реквізитів: найменування документа, дата складання, найменування організації, від імені якої складений документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному і грошовому виразі, найменування посадовців та їх особисті підписи;

5) перевірка віднесення загальновиробничих витрат на відповідні рахунки;

6) перевірка санкціонування всіх виробничих витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами організації за підписом генерального директора, фінансового директора або інших уповноважених

співробітників, регламентуючими політику організації за твердженням витрат;

7) перевірка оцінки понесених виробничих витрат на виготовлену продукцію. При перевірці обліку випуску і руху готової продукції аудитор з'ясовує, як організований облік випуску готової продукції. У зв'язку з інфляцією і зміною цін у цей час використовують такі види оцінки:

- за фактичною виробничою собівартістю (для індивідуального виробництва);

- за неповною (скороченою) виробничою собівартістю, що розраховується за фактичними витратами без загальногосподарських витрат (для індивідуального і дрібносерійного виробництва);

- за оптовими цінами реалізації, коли оптові ціни застосовуються як тверді облікові ціни. При цьому відхилення обліковуються на окремому аналітичному рахунку. Цей метод можна успішно застосовувати при стабільних оптових цінах;

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю. При цьому виникає необхідність окремого обліку відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від планової або нормативної. Однак у зв'язку зі змінами цін на матеріали нормативна собівартість часто змінюється, що ускладнює переоцінку;

- за вільними відпускними цінами, збільшеними на суму ПДВ;

- за вільними ринковими цінами. Цей варіант оцінки використовується, як правило, для обліку товарів, що реалізуються через роздрібну мережу.

Поряд із перевіркою застосування відповідного варіанта оцінки необхідно звернути увагу на правильність визначення собівартості за видами виробів або замовленнями; розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової (нормативної); правильність бухгалтерських проводок з обліку готової продукції; правильність ведення реєстрів обліку.

Для прийняття необхідних управлінських рішень витрати групують і розподіляють. Тому аудитору доцільно перевірити правильність їх розподілу

за центрами відповідальності та продукцією.

Особлива увага звертається на достовірність віднесення витрат на собівартість продукції – чи правильно витрати згруповані за елементами. Вивчаючи склад елементів витрат, аудитор повинен дослідити його складові частини. При цьому потрібно особливо уважно стежити за аналогічними за змістом елементами витрат, які покриваються за рахунок фінансових результатів. Так, не повинні включатись до виробничої собівартості адміністративні витрати, витрати на збут продукції, рекламу і вивчення ринку, додаткові витрати на відрядження понад норму.

У процесі аудиту витрат перевіряють стан незавершене виробництва, а саме:

- особливості організації і технології виробництва і вплив на метод оцінювання незавершеного виробництва;
- оцінку якості інвентаризацій незавершеного виробництва;
- постійність вибраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва;
- правильність розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції;
- правильність відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку.

При проведенні аудиту виробничих витрат аудитор вивчає організацію та стан внутрішнього контролю виробничих витрат та відповідно враховує отримані результати при виконанні процедур по суті. Актуально віднайти таку сукупність методів внутрішнього контролю за виробничими витратами підприємства, яка б забезпечила зростання ефективності його діяльності та сприяла б зменшенню ризиків банкрутства в умовах гіперконкуренції та перманентної кризи світової економіки та її сегментів [33].

Кулаковська Л.П. [31] розглядає внутрішній контроль за виробничими витратами як контроль за процесами й чинниками, що суттєво впливають на формування собівартості і на її величину, тобто за витратами, які складають

основу собівартості продукції під час її виробництва та реалізації. Ільїна С.Б. [26] висловлює думку про те, що система контролю за виробничими витратами має виконувати наступні завдання: зниження використання ресурсів на одиницю продукції, скорочення матеріальної трудомісткості даної продукції, усунення браку і невиправданих втрат.

Усач Б.Ф. [50] переконана в тому, що внутрішній контроль доцільно сприймати як початкову стадію управління виробничими витратами, яке, водночас, є однією із складових частин в єдиній системі управління підприємством.

Шкіря Н.Л. [53] переконана, що в системі управління виробничими витратами систему внутрішнього контролю утворюють функції обліку і аналізу. До завдань внутрішнього контролю за виробничими витратами, на думку цього автора, зараховують: моніторинг, виявлення відхилень фактичних від запланованих витрат та їх аналіз з метою регулювання, корегування планів.

Сопко В. [46] підкреслює, що важливу роль у процесі внутрішнього контролю за виробництвом, в тому числі за його виробничими витратами мають відіграти безпосередні виконавці. Він зазначає: «Практика показує, що дієвість контролю в значній мірі залежить від того, наскільки активну участь в ньому беруть самі учасники виробничих процесів, робітники».

Ткаченко Н.М. [48] зазначає: «Ефективним методом перевірки правильності та документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів, а саме лімітних норм, норм розкрою, відомостей за сировиною і матеріалами з даними аналітичного і синтетичного обліку (відомостями розподілу витрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки залишкового браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків і недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами собівартості)».

При тестуванні системи внутрішнього контролю виробничих витрат аудитор розв'язує такі основні завдання:

- встановлення цілей об'єктів і напрямків контролю за виробничими витратами діяльності підприємств;
- з'ясування порядку здійснення обсягів, термінів та відповідальності осіб за проведення контролю щодо витрат діяльності;
- співставлення бюджетів витрат діяльності за їх видами, напрямами та виявлення певних відхилень від цих бюджетів;
- визначення причин відхилень і корегування бюджетів із врахуванням конкретних даних контролю та перспектив наступного функціонування підприємства та його сегментів;
- встановлення найбільш проблемних напрямків здійснення виробничих витрат.

Встановлено, що система внутрішнього контролю виробничих витрат являє собою комплекс методик та процедур, прийнятих керівництвом підприємства для досягнення оптимальних умов господарювання та виконання управлінських рішень.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.

За результатами аудиту виробничих витрат на підприємстві аудитором найчастіше зустрічаються такі помилки:

1. Оцінка виробничих витрат не відповідає вимогам ПКУ та принципам ведення бухгалтерського обліку.
2. Неправильний розрахунок і відображення в обліку відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами (при обліку готової продукції за обліковими цінами).
3. Відсутність належного аналітичного обліку виробничих витрат.
4. Відсутність інвентаризації незавершеного виробництва.
5. Невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці.
6. Неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва.
7. Необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат.
8. Порухення методології обліку.

По закінченні аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок [53].

Отже, в першому розділі встановлено:

- виходячи з трактування сутності понять «витрати» та «операційна діяльність» в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також «витрати» у П(С)БО 16 «Витрати», під операційними витратами (або витратами операційної діяльності) промислового підприємства як обліково-аналітичним об'єктом необхідно розуміти вибуття активів, пов'язане з виробництвом або реалізацією продукції, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання;

- склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Згідно якого, витрати – зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком

зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Виробничі витрати або виробнича собівартість – це сукупність витрат на виробництво продукції та підтримку виробничого процесу в нормальному та безперервному режимі;

- виробнича собівартість є частиною собівартості реалізації та включає такі витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати; постійні розподілені загальновиробничі витрати;

- метою обліку виробничої собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство;

- калькулювання – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Калькуляція – це документ в якому за статтями витрат зведені результати калькулювання. Метод калькулювання виробничих витрат є складовою облікової політики підприємства. При виборі методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи іншого методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти;

- в Україні методом, який відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності, є метод калькулювання повної собівартості, тому він є обов'язковим до використання вітчизняними підприємствами. В міжнародній практиці альтернативним методом, а в Україні таким, що може використовуватися в доповненні до методу обліку повної собівартості, є метод обліку неповної собівартості;

- виробнича собівартість продукції визначається за даними рахунка 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» - активний, балансовий, калькуляційний, призначений для узагальнення інформації про витрати на

виробництво продукції;

- для визначення фактичних витрат на виробництво продукції начальник зміни (бригадир) вказує в лімітно-забірних картах фактичні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, а в нарядах - фактично відпрацьований час (трудові витрати) на виконання замовлень, закриває виконане замовлення, передає в бухгалтерію первинні документи. Складання вищевказаних документів, а також відображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку дозволяє формувати і підтверджувати фактичну виробничу собівартість продукції в різних (у тому числі податкових) цілях;

- головною метою аудиту виробничих витрат на підприємстві є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності У процесі аудиту виробничих витрат на підприємстві вирішуються наступні завдання аудиту: оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку виробничих витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат на виробничу собівартість продукції; підтвердження первісної оцінки та внутрішнього контролю виробничих витрат; підтвердження документального оформлення та відображення в обліку прямих та непрямих виробничих витрат; оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва; арифметичний контроль показників собівартості по даним зведеного обліку витрат на виробництво;

- в цілому можна сказати, що аудит виробничих витрат дозволяє оцінити якісний рівень інформації, що формується в системі обліку та надати пропозиції для подальшого його вдосконалення.

2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «МФ ОЛІМП»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «МФ Олімп»

Основною метою діяльності ТОВ «МФ Олімп» є одержання прибутку від господарської діяльності та наступний його розподіл між учасниками. Основним видом діяльності підприємства є виробництво меблів.

ТОВ «МФ Олімп» є юридичною особою. ТОВ «МФ Олімп» має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банківських установах, печатку, штампи, товарний (фірмовий) знак, який затверджується правлінням Товариства і реєструється згідно з чинним законодавством, фірмовий бланк та інші реквізити.

ТОВ «МФ Олімп» веде оперативний, статистичний, фінансовий та податковий облік в установленому порядку, подає звітність в державні органи, у межах їх компетенції. ТОВ «МФ Олімп» щорічно залучає незалежного аудитора для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності, а також інших документів, що підлягають публікації для загального відома.

На ТОВ «МФ Олімп» пропонує нові меблі, виготовлення яких ґрунтується на сучасній техніці, з приходом нових власників було прийнято рішення про цільове виготовленні меблів, тому сьогодні основний упор робиться на меблів для міцного і здорового сну – ліжках, матрацах і супутніх меблів. Повна реконструкція підприємства означала те, що було повністю замінено технічне обладнання, розпочато моніторинг ринку (не тільки вітчизняного, але і світового) і, безумовно, вжито заходи відповідно до актуальних тенденцій та світових стандартів якості в меблевій сфері.

На сьогодні меблева фабрика ТОВ «МФ Олімп» успішно працює на ринку м'яких меблів в Україні. Продукцію компанії відрізняє поєднання ціни, якості і сучасного дизайну, використання екологічно чистих матеріалів.

Вся продукція відповідає санітарно-гігієнічним вимогам чинного законодавства України.

Опис внутрішніх факторів меблевої фабрики ТОВ «МФ Олімп», наведений у вигляді таблиці 2.1, перша частина якої характеризує організаційно-правові фактори, друга – ресурси.

Таблиця 2.1 – Внутрішні фактори меблевої фабрики ТОВ «МФ Олімп»

Внутрішні фактори	
Організаційно-правові	
1	2
1. Форма власності	Приватна
2. Форма організації	Товариство з обмеженою відповідальністю
3. Організаційні структури	Лінійна. До складу ТОВ «МФ Олімп» входять основне виробництво 2 бази та мережа меблевих салонів-магазинів Декарт, 2 цехи. Керівництво підприємством здійснює голова правління, якому підпорядковані: бухгалтерія та торговий відділ. Суттєвих змін в організаційній структурі протягом звітного періоду не було.
4. Кадрова політика	Кадрова програма ТОВ «МФ Олімп», спрямована на забезпечення рівня кваліфікації її працівників операційним потребам ТОВ «МФ Олімп» полягає в матеріальному заохоченні працівників, тобто своєчасній виплаті заробітної плати, соціальних виплат та компенсацій працівникам, покращенні умов та ефективності праці.
5. Системи менеджменту й прийнятий стиль керівництва	Прийняття основних рішень здійснюється за принципами правильного сполучення економічних і адміністративних методів керівництва, єдиноначальності й колегіальності в обговоренні й прийнятті рішенні питань
Ресурси	
1. Виробничі потужності	Виробничі потужності обладнання використовуються на 100%. Підприємство використовує власні основні засоби
2. Сировина та матеріали, комплектуючі тощо	ТОВ «МФ Олімп» співпрацює з постійними постачальниками. При виробництві використовуються імпортні та українські матеріали: ламіноване ДСП, ДВП, протиударний PVC пластик, різних забарвлень і текстур, поліроване скло з різними варіантами обробки, металеві конструкції і фурнітура, а також лакофарбова продукція.
3. Фінансові	Фінансування проводиться власними коштами.
4. Інтелектуальні	Підприємство має висококваліфікованих менеджерів та керівництво, робітники виробництва також мають спеціальну освіту
5. Технологічні	На підприємстві використовуються сучасні методи зв'язку. Зв'язок здійснюється завдяки телефонів, Інтернету та ін.

Продовження таблиці 2.1

1	2
6. Інформаційні	Контроль виконання прийнятих рішень покладено на керівників підрозділів підприємства. Контроль в процесі управління трудовими ресурсами полягає у перевірці виконання відомствами, підприємствами та організаціями заходів нормування праці, плинності кадрів, організації підготовки кадрів безпосередньо на виробництві, стану забезпеченості робочими кадрами та ін.
7. Трудові	Численність робітників у 2012 році 80 осіб. Зменшилась чисельність робітників, але продуктивність праці має постійну динаміку до збільшення, збільшення складає 15,4 тис. грн. у 2012 році, що позитивно характеризує ефективність використання трудових ресурсів підприємства.

Детальніше організаційну структуру управління ТОВ «МФ Олімп» зображено на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Організаційна структура управління ТОВ «МФ Олімп»

Бухгалтерська служба виступає як окремий її структурний підрозділ. Розподіл функцій закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в Положенні про бухгалтерію. Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та

організацію роботи бухгалтерської служби.

Бухгалтерія ТОВ «МФ Олімп» складається з наступних груп:

- матеріальна група веде облік заготівлі матеріальних цінностей, розрахунків із постачальниками матеріалів, надходження і використання матеріалів, облік основних засобів, малоцінних швидкозношуваних предметів, готової продукції;
- розрахункова група здійснює облік і контроль розрахунків із працівниками підприємства за заробітною платнею та її оподаткування;
- виробничо-калькуляційна група веде облік витрат на виробництво, здійснює калькулювання фактичної собівартості продукції;
- загальна група веде облік решти операцій, заповнює Головну книгу, складає бухгалтерську та податкову звітність;
- фінансова розрахункова група веде облік розрахунків з іноземними та вітчизняними покупцями та замовниками, веде розрахунки з обов'язкових податків та платежів.

З метою раціонального розподілу праці на ТОВ «МФ Олімп» розроблені посадові інструкції. На кожну посаду, передбачену штатним розписом, керівником затверджена посадова інструкція. У посадових інструкціях чітко й конкретно визначено перелік робіт які повинен виконувати працівник, тобто його обов'язки з урахуванням посади, яку він обіймає, здобутої освіти, а також права й відповідальність за виконання своїх обов'язків.

Основна мета облікової політики ТОВ «МФ Олімп» - забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

ТОВ «МФ Олімп» самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Ступінь свободи ТОВ «МФ Олімп» у формуванні облікової політики

обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надана переліком методик і облікових процедур, серед яких однак припустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькулювання собівартості, переліку бухгалтерських рахунків тощо.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством. Формування облікової політики ТОВ «МФ Олімп» здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

Отже, облікова політика ТОВ «Борисфен плюс» - це не просто сукупність способів ведення обліку виробничих витрат, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку виробничих витрат, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку.

2.2 Формування системи обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Облік виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» ведеться у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики щодо виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства.

Складовими облікової політики ТОВ «МФ Олімп» в частині витрат є наступні елементи:

- методи калькулювання виробничої собівартості продукції;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;
- база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат;
- схема обліку витрат.

Виходячи з повноти обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» використовується метод калькулювання повної собівартості, згідно з яким до виробничої собівартості включаються як постійні так і змінні виробничі витрати. Цей метод калькулювання було обрано ТОВ «МФ Олімп» оскільки він відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності в Україні.

Виходячи з об'єкту обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» використовується позамовний метод калькулювання собівартості продукції, згідно з яким об'єктом обліку на підприємстві обрано окреме замовлення. Отже, при використанні цього методу об'єктом калькулювання виступає виробниче замовлення, що відкривається на групу виробів. Виробничі витрати на ТОВ «МФ Олімп» при цьому обліковують за такими замовленнями. Тобто на ТОВ «МФ Олімп» усі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу

При калькулюванні за позамовним методом обліку витрат на ТОВ «МФ Олімп» виконують наступні дії:

- концентрація даних про всі понесені витрати та віднесення їх на окремі види робіт або серії готової продукції;
- визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу;
- ведення в Головній книзі тільки одного рахунка 23 «Виробництво».

Цей рахунок розшифровують у картках аналітичного обліку витрат, які на ТОВ «МФ Олімп» ведуть за кожним замовленням, що перебуває у виробництві на кінець звітного періоду.

При застосуванні позамовного методу калькулювання на ТОВ «МФ Олімп» неодмінною умовою є система відкриття виробничих замовлень. Так, кожне прийняте до виробництва замовлення на ТОВ «МФ Олімп» реєструють і присвоюють йому номер (черговий з початку року), що стає його кодом до завершення виконання. Після відкриття замовлення на виріб на ТОВ «МФ Олімп» вся первинна технологічна та облікова документація складається з обов'язковим зазначенням коду (шифру) замовлення

На кожне замовлення на ТОВ «МФ Олімп» відкривають Картку аналітичного обліку витрат.

У ній зазначають:

- найменування, тип і кількість виробів;
- замовника;
- строк виконання замовлення;
- цехи-виконавці;
- планову собівартість.

Дані, відображені в Картці аналітичного обліку витрат, повинні повністю збігатися з даними первинних документів. Їх відображають на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення робіт за цим конкретним замовленням.

На ТОВ «МФ Олімп» організовано належним контролем за здійсненням витрат і правильною випискою первинних документів відповідно до нормативно-технічної документації. Це забезпечує правильність віднесення витрат на відповідні замовлення та недопущення випадків використання матеріалів і деталей, виписаних для одного замовлення, для виконання іншого замовлення.

На рисунку 2.2 наведена послідовність обліку при позамовному методі калькулювання на ТОВ «МФ Олімп».

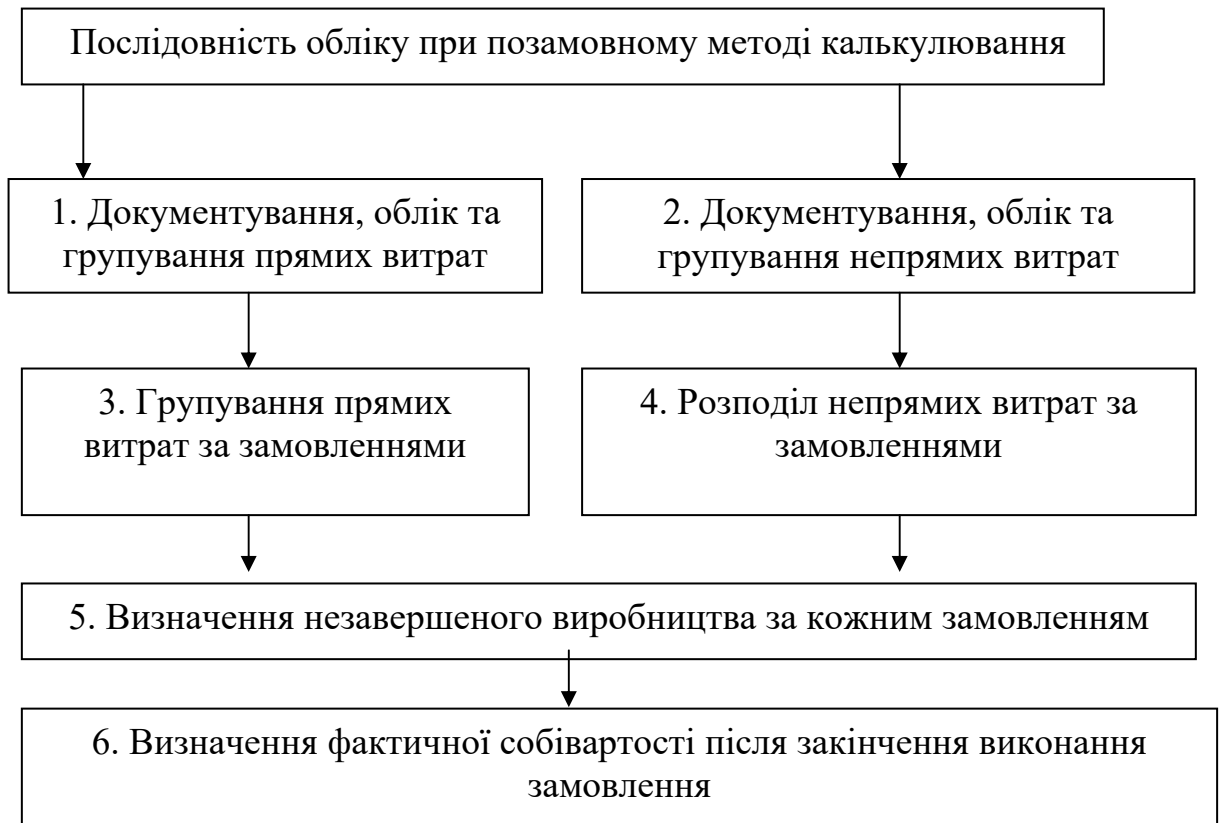


Рисунок 2.2 – Послідовність обліку при позамовному методі калькулювання на ТОВ «МФ Олімп»

Після закінчення виготовлення виробів на ТОВ «МФ Олімп» замовлення закривається. Після повідомлення про закриття замовлення за ним не здійснюється подальший відпуску матеріалів та нарахування заробітної плати

У розпорядчому документі про облікову політику ТОВ «МФ Олімп» розробило номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності. При розробці перелік калькуляційних статей на ТОВ «МФ Олімп» використовувались положення Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Зазначеним нормативно-правовим документом передбачені такі типові статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Зміст складових статті сировина та матеріали на ТОВ «МФ Олімп» наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад статей матеріальних витрат на виробництво продукції на ТОВ «МФ Олімп»

№	Показник	Загальні витрати матеріалів на виробничу програму, грн.				разом
		на 1 комплект «Натхнення»	на виробничу програму	на 1 комплект «Метелик»	на виробничу програму	
1	Дошка дубова	765	537795	765	461295	999090
2	Дошка соснова	618	434454	618	372654	807108
3	Плита ДВП	212	149036	-	0	149036
4	Шуруп	385	270655	490	295470	566125
5	Дверні завіси	160	112480	80	48240	160720
6	Дверні ручки	224	157472	160	96480	253952
7	Фарба меблева	58	40774	58	34974	75748
8	Клей меблевий	21,5	15114,5	43	25929	41043,5
9	Лак меблевий	264	185592	352	212256	397848
10	Скло вітражне	604,5	424963,5	604,5	364513,5	789477
11	Скло дзеркальне	-	-	812	489636	489636
12	Тканина для обшивки меблів	-	-	186	112158	112158
13	Тканина для декору	-	-	504	303912	303912
14	Матрац	-	-	1003	604809	604809
15	Поролон	-	-	36,5	22009,5	22009,5
16	Разом	3312	2328336	5712	3444336	5772672

Розглянемо порядок розрахунку виробничих витрат та собівартості готової продукції на ТОВ «МФ Олімп» на підставі даних наведених нижче.

Залишки незавершеного виробництва на 01.05.2020 року за виробничим замовленням № 32-12 та замовленням № 32-13 наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Залишки незавершеного виробництва на початок місяця, тис. грн.

№	Найменування статей калькуляції	Замовлення № 32-12	Замовлення № 32-13	Разом
1	Сировина і матеріали	5260,00	690,00	5950,00
2	Зворотні відходи	356,00	50,00	406,00
3	Основна зарплата виробничих робітників	2810,00	380,00	3190,00
4	Додаткова зарплата виробничих робітників	210,00	25,00	235,00
5	Єдиний соціальний внесок	1087,2	145,8	1233
6	Загальновиробничі витрати, у тому числі:	4130,00	525,00	4655,00
6.1	- витрати на утримання і експлуатацію устаткування	2350,00	315,00	2665,00
6.2	- інші загальновиробничі витрати	1780,00	210,00	1990,00
7	Разом незавершене виробництво	13863,2	1815,8	15669

1. Впродовж травня для виконання замовлень було використано:

- основні матеріали на замовлення № 32-12 – 9405 тис. грн., брак за замовленням № 32-12 – 325 тис. грн.;

- основні матеріали на замовлення № 32-13 – 4410 тис. грн., брак за замовленням № 32-13 – 159 тис. грн.;

- допоміжних матеріалів – 1270 тис. грн.;

- малоцінних швидкозношуваних предметів (з нормативним строком експлуатації до 1 року) – 1000 тис. грн.;

- матеріалів на ремонт адміністративної будівлі – 5000 тис. грн.

2. Зворотні відходи – на замовлення № 32-12 – 548 тис. грн., № 32-13 – 360 тис. грн.

3. Нарахована заробітна плата:

- основним виробничим робітникам:

а) на замовлення № 32-12 – 5400 тис. грн., брак за замовленням № 32-12 – 170 тис. грн.;

б) на замовлення № 32-13 – 2470 тис. грн., брак за замовленням № 32-13 – 73 тис. грн.;

- додаткова виробничим робітникам:

а) на обидва замовлення складає 900 тис. грн.;

б) за забракованою продукцією – 8% до основної заробітної плати за браком;

- майстрам цехів – 2000 тис. грн.;

- адміністративно-управлінському персоналу підприємства - 1960 тис. грн.

4. Нарахована амортизація:

- станків та обладнання в цехах – 170 тис. грн.;

- будівлі цеху, складських приміщень виробничого призначення – 700 тис. грн.;

- програмне забезпечення для автоматизованої виробничої лінії – 10 тис. грн.;

- малоцінних матеріальних необоротних активів (строк служби більше 1 року, вартість до 1 тис. грн., амортизація – 100%) – 20 тис. грн.;

- адміністративної будівлі та обладнання – 1000 тис. грн.

5. Вартість браку за ціною використання: за замовленням № 32-12 – 39 тис. грн., № 32-13 – 16 тис. грн.

6. Витрати на підготовку й освоєння виробництва списуються на замовлення № 32-12 з розрахунку 666 тис. грн. на один випущений виріб.

7. Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування за місяць склали 9465 тис. грн.

8. Бази розподілу витрат:

- додаткова заробітна плата розподіляється між замовленнями, використовуючи базу розподілу – сума основної заробітної плати;

- витрати на утримання і експлуатацію устаткування та інші загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями та браком за

замовленнями, використовуючи базу розподілу – сума прямих витрат за замовленнями та браком;

- адміністративні витрати розподіляються між замовленнями, використовуючи базу розподілу – сума прямих витрат за замовленнями.

9. Замовлення № 32-12 виконане 31 травня 2020 року. Замовлення № 32-13 переходить на наступний місяць.

На підставі наведених даних виконується класифікація витрат, які були понесені впродовж звітнього періоду (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Класифікація витрат, тис. грн.

Вид витрат	За включенням до повної собівартості продукції		За способом віднесення на повну собівартість продукції		За характером реагування на зміну фактору витрат	
	Витрати на продукцію	Витрати періоду	Прямі	Непрямі	Змінні	Постійні
2	3	4	5	6	7	8
Основні матеріали на замовлення № 32-12	9405,00	-	9405,00	-	9405,00	-
Основні матеріали на брак замовлення № 32-13	325,00	-	325,00	-	325,00	-
Основні матеріали на замовлення № 32-12	4410,00	-	4410,00	-	4410,00	-
Основні матеріали на брак замовлення № 32-13	159,00	-	159,00	-	159,00	-
Допоміжні матеріали (болти, заклепки)	1270,00	-	-	1270,00	1270,00	-
МШП	1000,00	-	-	1000,00	-	1000,00
Матеріали на ремонт адміністративної будівлі	-	5000,00	-	5000,00	-	5000,00
Зворотні відходи № 32-12	(548,00)	-	(548,00)	-	(548,00)	-
Зворотні відходи № 32-13	(360,00)	-	(360,00)	-	(360,00)	-
Зарплата основним виробничим робітникам за замовлення № 32-12 (відрядна)	5400,00	-	5400,00	-	5400,00	-
Зарплата основним виробничим робітникам за брак за замовлення № 32-12	170,00	-	170,00	-	170,00	-
Зарплата основним виробничим робітникам за замовлення № 32-13 (відрядна)	2470,00	-	2470,00	-	2470,00	-

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7
Зарплата основним виробничим робітникам за брак за замовлення № 32-13	73,00	-	73,00	-	73,00	-
Додаткова зарплата основним виробничим робітникам	900,00	-	900,00	-	900,00	-
Додаткова зарплата основним виробничим робітникам за забраковану продукцію (8% до осн. з/п за брак: $(170+73) \times 0,08 = 19,44$)	19,44	-	19,44	-	19,44	-
Зарплата майстрам цехів	2000,00	-	-	2000,00	-	2000,00
Зарплата адміністративному персоналу	-	1960,00	-	1960,00	-	1960,00
ЄСВ:						
- виробничим робітниками	3251,67	-	3251,67	-	3251,67	-
- адміністративному персоналу	-	705,60	-	705,6	-	705,6
- майстрам цехів	720,00	-	-	720,00	-	720,00
Амортизація станків та обладнання в цехах	170,00	-	-	170,00	-	170,00
Амортизація будівлі цеху	700,00	-	-	700,00	-	700,00
Амортизація програмного забезпечення виробничої лінії	10,00	-	-	10,00	-	10,00
Амортизація малоцінних матеріальних необоротних активів (молоток)	20,00	-	-	20,00	-	20,00
Амортизація адміністративної будівлі та обладнання	-	1000,00	-	1000,00	-	1000,00
Витрати на підготовку й освоєння виробництва на замовлення № 32-12 (2 шт.)	1332,00	-	-	1332,00	-	1332,00
Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування	9465,00	-	-	9465,00	-	9465,00
Разом	42362,11	8665,6	25670,11	25352,6	26945,11	24082,6

Розподіл додаткової заробітної плати між замовленнями розраховується обравши базу розподілу - сума основної заробітної плати.

Розрахунок за базою розподілу - сума основної заробітної плати

проводиться наступним чином:

Основна зарплата виробничим робітникам за замовленнями № 32-12 та № 32-13: $5400 + 2470 = 7870,00$ тис. грн.

Додаткова заробітна плата розраховується пропорційно долям замовленням по основній заробітній платі, яка складає:

- на замовлення № 32-12 : $(5400 \div 7870) \times 100\% = 67,61\%$
- на замовлення № 32-13 : $(2470 \div 7870) \times 100\% = 31,39\%$

Додаткова зарплата розподілиться між замовленнями:

- на замовлення № 32-12 : $(5400 \div 7870) \times 900 = 617,57$ тис. грн.
- на замовлення № 32-13 : $(2470 \div 7870) \times 900 = 285,46$ тис. грн.

Основна зарплата виробничим робітникам за забраковану продукцію за замовленнями № 32-12 та № 32-13 : $170 + 73 = 243$ тис. грн.

Додаткова зарплата за забраковану продукцію розподілиться між замовленнями:

- на замовлення № 32-12 : $(170 \div 243) \times 19,44 = 13,61$ тис. грн.
- на замовлення № 32-13 : $(73 \div 243) \times 19,44 = 5,83$ тис. грн.

Розподіл витрат на утримання і експлуатацію устаткування та інші загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями та браком за замовленнями, використовуючи базу розподілу – сума прямих витрат за замовленнями та браком.

База розподілу розраховується наступним чином: сума прямих витрат за замовленням № 32-12 + сума витрат за браком за замовленням № 32-12 + сума прямих витрат за замовленням № 32-13 + сума витрат за браком за замовленням № 32-13 .

Сума прямих витрат за замовленнями та браком, тис. грн.:

- сума прямих витрат за замовлення № 32-12 складає 17040,37 тис.грн.;
- сума прямих витрат за замовлення № 32-13 складає 7793,34 тис.грн.;
- сума витрат по браку за замовленням № 32-12 складає: 574,70 тис.грн.;
- сума витрат по браку за замовленням № 32-13 складе: 266,21 тис.грн.

Таким чином, сума прямих витрат за замовленнями та браком – 26 044,95 тис.грн.

Загальна сума витрат на утримання та експлуатацію виробничого устаткування з таблиці 2.2 складає 9465 тис. грн.

Розподіл витрат на утримання та експлуатацію устаткування між замовленнями та браком розраховується наступним чином:

- на замовлення № 32-12 : $(17\,244,40 \div 26\,044,95) \times 9465 = 6\,266,80$ тис. грн. $(6\,266,80 \times 100\%) \div 9465 = 66,21\%$

- брак за замовленням № 32-12 : $(574,70 \div 26\,044,95) \times 9465 = 208,84$ тис. грн. $(208,85 \times 100\%) \div 9465 = 2,22\%$

- на замовлення № 32-13 : $(7\,959,65 \div 26\,044,95) \times 9465 = 2\,892,60$ тис. грн. $(2\,892,62 \times 100\%) \div 9465 = 30,56\%$

- брак за замовленням № 32-13 : $(266,21 \div 26\,044,95) \times 9465 = 96,74$ тис. грн. $(96,74 \times 100\%) \div 9465 = 1,01\%$

Інші загальновиробничі витрати розподіляються, використовуючи базу розподілу – сума прямих витрат за замовленнями та браком. Загальна сума інших загальновиробничих витрат розраховується з вхідних даних (сума витрат, які класифікують одночасно як витрати на продукцію та непрямі).

Інші загальновиробничі витрати: 5890,00 тис. грн. $(1270,00 + 1000,00 + 2000,00 + 720,00 + 170,00 + 700,00 + 10,0 + 20,0)$.

Розподіл інших загальновиробничих витрат між замовленнями та браком розраховуються наступним чином:

- на замовлення № 32-12 : $(17\,244,40 \div 26\,044,95) \times 5890 = 3\,899,79$ тис. грн. $(3\,899,77 \times 100\%) \div 5890 = 66,21\%$

- брак за замовленням № 32-12 : $(574,70 \div 26\,044,95) \times 5890 = 129,98$ тис. грн. $(129,97 \times 100\%) \div 5890 = 2,21\%$

- на замовлення № 32-13 : $(7\,959,65 \div 26\,044,95) \times 5890 = 1800,01$ тис. грн. $(1800,01 \times 100\%) \div 5890 = 30,56\%$

- брак за замовленням № 32-13 : $(266,21 \div 26\,044,95) \times 5890 = 60,22$ тис. грн. $(60,20 \times 100\%) \div 5890 = 1,02\%$

Адміністративні витрати розподіляються між замовленнями, використовуючи базу розподілу – сума прямих витрат за замовленнями.

Адміністративні витрати складатимуться із суми витрат, які класифіковані як витрати періоду (таблиця 2.2). Отже, загальна сума адміністративних витрат складає 8 665,6 тис. грн.

База розподілу розраховується наступним чином: сума прямих витрат за замовленням № 32-12 + сума прямих витрат за замовленням № 32-13 .

Загальна сума прямих витрат за замовленнями № 32-12 та № 32-13 складає: $17\,244,40 + 7\,959,65 = 25\,204,05$ тис.грн.

Розподіл адміністративних витрат між замовленнями розраховується наступним чином:

- на замовлення № 32-12 : $(17\,244,40 \div 25\,204,05) \times 8\,665,6 = 5\,928,93$ тис. грн. $(5\,928,93 \times 100\%) \div 8\,665,6 = 68,40\%$.

- на замовлення № 32-13 : $(7\,959,65 \div 25\,204,05) \times 8\,665,6 = 2\,736,67$ тис. грн. $(2\,736,67 \times 100\%) \div 8\,665,6 = 31,60\%$

Отримані результати відображаються у відомості розподілу непрямих витрат (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Відомість розподілу непрямих витрат, тис. грн.

№	Замовлення	Витрати на утримання і експлуатацію устаткування		Інші загальновиробничі витрат		Адміністративні витрати	
		% розподілу непрямих витрат	тис. грн.	% розподілу непрямих витрат	тис. грн.	% розподілу непрямих витрат	тис. грн.
1	№ 32-12	66,21	6 266,8	66,21	3 899,79	68,40	5 928,93
2	№ 32-13	30,56	2 892,60	30,56	1 800,01	31,60	2 736,67
3	№ 32-12 (брак)	2,22	208,84	2,21	129,98	-	-
4	№ 32-13 (брак)	1,01	96,76	1,02	60,22	-	-
5	Разом:	100	9 465,00	100	5 890,00	100	8 665,6
6	База розподілу	26 044,95		26 044,95		25 204,05	

Розрахунок собівартості забракованої продукції розраховано в таблиці 2.6, як вартість браку за ціною використання за мінусом втрат від браку.

Таким чином, при використанні позамовного методу калькулювання на ТОВ «МФ Олімп» прямі фактичні витрати визнають на підставі первинних документів, що відображають виробіток, витрату матеріалів тощо, групують окремо за кожним замовленням і відносять у відкриту на таке замовлення Картку аналітичного обліку витрат з обов'язковим зазначенням відповідного шифру замовлення. Непрямі витрати перед включенням до собівартості конкретного замовлення розподіляють пропорційно прийнятій базі розподілу, яка зазначена в обліковій політиці ТОВ «МФ Олімп».

У таблиці 2.8 наведено основні документи, що супроводжують облік витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції на ТОВ «МФ Олімп».

Таблиця 2.8 – Первинні документи з обліку виробничої собівартості продукції на ТОВ «МФ Олімп»

№	Типові форми первинних документів	Для чого застосовуються
1	2	3
1 Вартість сировини і матеріалів		
1.1	Прибутковий ордер (форма № М-4)	Облік матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
1.2	Акт про приймання матеріалів (форма № М-7)	Оформлення приймання матеріальних цінностей, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальників
	Картка складського обліку матеріалів (форма № М-12)	Облік руху матеріалів на складі на підставі первинних прибутково-видаткових документів
1.3	Лімітно-забірні картки (форми № М-8 та М-9)	Оформлення відпуску матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби
1.4	Розрахунок розподілу суми ТЗВ	Розподіл суми ТЗВ, що припадає на сировину і матеріали
1.5	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10)	Облік відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або заміни матеріалів
1.6	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11)	Облік руху матеріальних цінностей всередині підприємства та їх відпуску господарствам підприємства, які розташовані за межами його території

Продовження таблиці 2.8

1	2	3
2 Вартість покушних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій		
2.1	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11)	Оформлення відпуску матеріальних цінностей стороннім організаціям для виконання ними робіт (надання послуг)
2.2	Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) сторонніми підприємствами та організаціями	Підтвердження витрат, пов'язаних з виконанням робіт (наданням послуг) сторонніми підприємствами та організаціями
3 Вартість палива та енергії на технологічні цілі		
3.1	Розрахунок витрати палива та енергії на технологічні цілі	Розподіл між об'єктами калькулювання витрати електроенергії, тепло енергії, газу, води з урахуванням показань приладів обліку енергоспоживання та інших факторів
4 Суми заробітної плати виробничих робочих		
4.1	Табель обліку використання робочого часу (форма № П-5)	Облік використання робочого часу виробничих робочих
4.2	Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6)	Визначення сум заробітної плати, нарахованих виробничим робочим
4.3	Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7)	Визначення сум заробітної плати, нарахованих виробничим робочим
4.4	Наряд на відрядну роботу, акордне завдання-наряд, маршрутний лист (маршрутна карта), рапорт (відомість) про вироблення, нормовані завдання (дані узагальнюються у відомості)	Облік витрат підприємства, пов'язаних з оплатою праці виробничих робочих
5 Суми відрахувань на соціальні заходи		
5.1	Розрахунок відрахувань на соціальні заходи	Визначення витрат, пов'язаних з відрахуваннями на соціальні заходи (зокрема, на нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування)
6 Вартість втрат від браку		
6.1	Акт (повідомлення) про брак	Визначення витрат, пов'язаних з виявленим браком

В таблиці 2.9 наведено відображення на рахунках обліку на ТОВ «МФ Олімп» господарських операцій щодо відображення виробничих витрат на виробництво продукції.

Таблиця 2.9 – Облік виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	2	3	4	5
1	Нараховано амортизацію основних засобів, які використовуються в підрозділах основного виробництва.	23.1	131	80000,00
2	Витрачено матеріали на виробництві продукції.	23.1	201	23382,00
3	Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва.	23.1	22	5550,00
4	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг допоміжних виробництв.	23.1	23.2	11968,00
5	Віднесено частину витрат, пов'язаних із освоєнням і підготовкою виробництва на витрати основного виробництва.	23.1	39	8000,00
6	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фонду забезпечення виплат відпусток.	23.1	471	1986,00
7	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва.	23.1	631	2263,00
8	Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників основного виробництва.	23.1	651	2632,00
9	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва.	23.1	661	11963,00
10	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами.	23.1	685	7742,00
11	Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва.	23.1	91	12693,00
12	Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості.	26	23.1	13691,00
13	Виявлено і списано із основного виробництва вартість забракованих виробів.	24	23.1	880,00

З метою визначення обсягів незавершеного виробництва в натуральному та вартісному вираженні на перше число кожного місяця на ТОВ «МФ Олімп» проводиться його інвентаризація. Проведення

інвентаризації покладається на спеціально створену для цього на початку року комісію, склад якої затверджується наказом по на ТОВ «МФ Олімп».

Результати проведення інвентаризації на ТОВ «МФ Олімп» оформляються за допомогою «Інвентаризаційного опису незавершеного виробництва», дані якого засвідчуються підписами всіх членів комісії. Залишки виробів зазначаються в інвентаризаційному описі у розрізі калькуляційних статей.

2.3 Аналіз діяльності на ТОВ «МФ Олімп»

З метою дослідження економічного потенціалу, конкурентного розвитку ТОВ «МФ Олімп» необхідно провести аналіз фінансових показників розвитку. Інформаційною основою проведення аналізу фінансово-економічного стану ТОВ «МФ Олімп» є фінансова звітність, яка є комплексом взаємопов'язаних показників фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний період (додаток А). Основні економічні показники господарської діяльності ТОВ «МФ Олімп» надані в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Динаміка основних економічних показників господарської діяльності підприємства ТОВ «МФ Олімп» за 2017-2019 роки

Показник	Роки			Відхилення		
	2017	2018	2019	Абсолют-не 2018-2017 рр.	Абсолют-не 2019-2018 рр.	Відно-сне 2019-2018,%
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід (виручка), тис. грн.	5343,2	3723,3	2351,40	-1619,90	-1371,90	-36,84
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	267,70	135,80	42,90	-131,90	-92,90	-68,4
Середньорічна вартість: необоротних активів, тис. грн.	300,00	299,30	298,60	-0,70	-0,70	-0,23
оборотних активів, тис. грн.	898,80	1035,3	1041,70	136,50	6,40	0,62
основних засобів, тис. грн.	300,00	299,30	298,60	-0,70	-0,70	-0,23

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7
Фондовіддача	13,57	9,46	5,97	-4,11	-3,49	-36,89
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	5,94	3,6	2,26	-2,34	-1,34	-37,2
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	5,11	3,15	1,92	-1,96	-1,23	-39,05

Як видно з таблиці 2.10, чистий прибуток у 2019 році порівняно із 2018 роком зменшився на 92,90 тис.грн., що свідчить про негативні тенденції у розвитку підприємства. Як відомо фондвіддача визначає ефективність використання основних засобів; показує, яку суму чистого доходу одержує підприємство з однієї гривні коштів, вкладені у основні засоби.

За нормальних умов підприємницької діяльності цей показник повинен мати тенденцію до збільшення. Фондовіддача у 2019 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 3,49%, що свідчить про неефективне використання основних засобів. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну.

Майно підприємства є його власністю і закріплюється за ним на праві повного господарського розрахунку: підприємство володіє, користується та розпоряджається майном в цілях господарської діяльності. Характеристика структури активу балансу ТОВ «МФ Олімп» проаналізовано і узагальнено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Динаміка та структура майна ТОВ «МФ Олімп»

Показники	На 31.12.2017 р.		На 31.12.2018 р.		На 31.12.2019 р.		Відхилення		
	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	2018-2017 рр., тис.грн.	2019-2018 рр., тис.грн.	2019-2018, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Нематеріальні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	300	12,68	299,3	11,24	298,6	11,14	-0,70	-0,70	-0,23

Продовження таблиці 2.11

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відстрочені податкові активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього необоротних активів	300	12,68	299,3	11,24	298,6	11,14	-0,70	-0,70	-0,23
Запаси	821,8	34,75	877,8	32,96	888,9	33,16	56,00	11,10	1,26
Інша поточна дебіторська заборгованість	51,30	2,17	149,0	5,59	152,0	5,67	97,70	3,00	2,01
Гроші та їх еквіваленти	13,60	0,57	2,70	0,07	0,80	0,03	-10,90	-1,90	-70,4
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього оборотних активів	898,8	38,01	1035,3	38,87	1041,7	38,86	136,50	6,40	0,85
Всього	1198,8	100	1334,6	100	1340,3	100	135,8	5,7	0,43

Основні засоби зменшились у 2019 році на 0,23% відносно 2017 року. Взагалі питома вага основних засобів в структурі активів впродовж досліджуваного періоду залишається приблизно на одному рівні, що свідчить про те, що основні засоби не оновлювались. Найбільшу питому вагу в структурі активів впродовж 2017 – 2019 років займають запаси. Негативним зрушенням слід вважати низьке значення грошових коштів підприємства.

Структуризація капіталу ТОВ «МФ Олімп» дозволяє провести як якісну, так і кількісну оцінку капіталу, а також охарактеризувати ефективність його використання (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12 – Аналіз динаміки капіталу ТОВ «МФ Олімп»

Показники	На 31.12.2017 р.		На 31.12.2018 р.		На 31.12.2019 р.		Відхилення		
	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	2018-2017 рр., тис.грн.	2019-2018 рр., тис.грн.	2019-2018, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I. Власний капітал									
Капітал	0,90	0,09	0,90	0,08	0,90	0,07	-	-	-

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1044,4	99,91	1180,2	99,92	1223,1	99,93	135,80	42,90	3,63
Усього за розділом I	1045,3	100	1181,1	100	1224,0	100	135,80	42,90	3,63
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-
III. Поточні зобов'язання									
Короткостроков кредити банків	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:									
товари, роботи, послуги	-	-	-	-	6,40	5,50	-	6,40	-
розрахунки з бюджетом	58,80	38,31	29,80	19,41	9,40	8,08	-29,00	-20,4	-68,46
розрахунки зі страхування	-	-	-	-	5,90	5,07	-	5,90	-
розрахунки з оплати праці	14,00	9,12	10,10	6,58	23,90	20,55	-3,90	13,80	136,63
Інші поточні зобов'язання	80,70	52,57	113,60	74,01	70,70	60,79	32,90	-42,9	-37,76
Усього за розділом III	153,50	100	153,50	100	116,30	100	0,00	-37,2	-24,23
Баланс	1198,8	100	1334,6	100	1340,3	100	135,80	5,70	0,43

За даними таблиці 2.12, капітал підприємства був стабільним і не змінювався у продовж 3 даних років. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) зріс на 178,70 тис. грн. з 2017 року.

Короткострокові кредити банки можуть надавати в разі тимчасових фінансових труднощів, що виникають у зв'язку з витратами виробництва та обігу і не забезпечені надходженням коштів у відповідному періоді. Тобто, як видно за даними таблиці 2.12, ТОВ «МФ Олімп» не потребувала в короткострокових кредитів банків в період з 2017 по 2019 рік.

Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги з 2017 року по 2018 рік, була відсутня на підприємстві, тобто ТОВ «МФ Олімп» своєчасно розраховувався з постачальниками, але в 2019 році 6,40 тис. грн.

на підприємстві були.

Поточні зобов'язання - ті, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або 12 місяців з дати балансу. Поточна кредиторська заборгованість за розрахунки з бюджетом протягом 3 років зменшувалась.

Поточна кредиторська заборгованість за розрахунки з оплати праці мала коливання, в 2017 році становила 14,00 тис. грн., потім знизилась в 2018 році і становила 10,10 тис. грн., а в 2019 році знов зросла до 23,90 тис. грн.

Інші поточні зобов'язання в 2019 році зменшились на 12,39% порівняно з 2017 роком і на 37,76% порівняно з 2018 роком.

Такі зміни можна назвати негативними, так як значно збільшилася сума поточних зобов'язань за рахунок хоча і не всіх її груп, але багатьох з них.

Загалом валюта балансу на ТОВ «МФ Олімп» в 2019 році зросла на 5,70 тис. грн. або на 0,43% порівняно з 2018 роком.

Надалі розрахуємо та проаналізуємо коефіцієнти ліквідності ТОВ «МФ Олімп» за 2017-2019 роки, наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Аналіз ліквідності балансу ТОВ «МФ Олімп» за 2017-2019 роки

Показник	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2018-2017 рр.	Відхилення 2019-2018 рр.
1	2	3	4	5	6
1. Коефіцієнт поточної ліквідності (Кпл)	5,86	6,74	8,96	+0,88	+2,22
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності (Кшл)	0,50	1,03	1,31	+0,53	+0,28
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (Кал)	0,09	0,02	0,007	-0,07	-0,013
4. Власні оборотні кошти (ВОК), тис.грн.	745,30	881,80	925,40	+136,5	+43,6
5. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами (Квок)	0,83	0,85	0,89	+0,02	+0,04
6. Коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат власними оборотними коштами (Кзвок)	0,91	1,00	1,04	+0,09	+0,04
7. Коефіцієнт покриття запасів (Кпокр.зап)	1,64	1,69	1,71	+0,05	+0,02

Ліквідність підприємства відображає його здатність розраховуватися за своїми поточними зобов'язаннями наявними оборотними ресурсами шляхом швидкого конвертування їх у грошові кошти, а платоспроможність виявляє здатність підприємства розраховуватися за власними поточними зобов'язаннями лише наявними на підприємстві грошовими коштами та їх еквівалентами.

За даними таблиці 2.13 видно, що коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами, упродовж трьох років збільшувався, це свідчить про те що на підприємстві зростала платоспроможність і кредитоспроможність.

Коефіцієнт забезпеченості запасів і витрат власними оборотними коштами визначає, яка частина матеріальних запасів фінансується за рахунок власних коштів підприємства. Його значення рекомендується не нижче 0,5. В випадку ТОВ «МФ Олімп» це виконується, так як в 2017 році коефіцієнт становив 0,91, в 2018 році – 1,00 та в 2019 році – 1,04.

Коефіцієнт покриття запасів, якщо б його значення було нижче 1,00 то поточний фінансовий стан підприємства вважався би нестійким.

Але на ТОВ «МФ Олімп» даний коефіцієнт мав зростаючу сторону з 2017 року зріс на 0,07.

Виконання аналізу фінансової стійкості ТОВ «МФ Олімп» передбачає розрахунок абсолютних та відносних показників, наведено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Абсолютні показники фінансової стійкості ТОВ «МФ Олімп» у 2017-2019 роках

Показник, тис.грн.	2017 рік	2018 рік	2019 рік
1	2	3	4
1. Постійні пасиви (ПП)	1045,30	1181,10	1224,00
2. Активи, що важно реалізуються (A_{BP})	300,00	299,30	298,60
3. Власні обігові кошти (ВОК)	745,30	881,80	925,40
4. Довгострокові зобов'язання (ДЗ)	-	-	-
5. Наявність постійних та довгострокових пасивів для фінансування запасів	745,30	881,80	925,40
6. Короткострокові кредити банків (КК)	-	-	-

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4
7. Загальна сума основних джерел фінансування запасів	745,30	881,80	925,40
8 Запаси (3)	821,80	877,80	889,90
9. Надлишок (нестача) власних обігових коштів	-76,50	4,00	35,50
10. Надлишок (нестача) основних джерел фінансування запасів	-76,50	4,00	35,50

За даними таблиці 2.14, видно що постійні пасиви за три роки збільшувались, а активи, що реалізуються залишались практично на одному й тому ж рівні. За результатами, отриманими в результаті аналізу в таблиці 2.14, видно, що впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «МФ Олімп», спостерігається нестача власних обігових коштів, що негативно впливає на розвиток підприємства та його конкурентноздатну позицію на ринку.

Після проведення аналізу абсолютних показників фінансової стійкості, перейдемо до розрахунку відносних показників фінансової стійкості ТОВ «МФ Олімп» (таблиці 2.15).

Таблиця 2.15 – Відносні показники фінансової стійкості ТОВ «МФ Олімп» за 2017-2019 роки

Показник	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2018-2017 рр.	Відхилення 2019-2018 рр.
1	2	3	4	5	6
1. Коефіцієнт автономії	0,87	0,88	0,91	+0,01	+0,03
2. Коефіцієнт фінансової залежності	1,15	1,13	1,09	-0,02	-0,04
3. Коефіцієнт фінансового ризику	0,15	0,13	0,09	-0,02	-0,04
4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,71	0,75	0,76	+0,04	+0,01

За даними таблиці 2.15, за результатами розрахунку коефіцієнта автономії підприємство може сміливо казати, що воно фінансово стійке, стабільне та більш незалежне від зовнішніх кредиторів. Якщо коефіцієнт фінансової залежності на ТОВ «МФ Олімп» показував би зростання, то це означало би втрату фінансової залежності. Коефіцієнт фінансового ризику в

2017 році становив 0,15, в 2018 році 0,13, і на 2019 рік ще зменшився і становив 0,09. Оптимальне значення цього коефіцієнта 0,5, критичне значення 1. Для коефіцієнту маневреності власного капіталу позитивним напрямком змін буде незначне зростання даного коефіцієнту в динаміці, як і в нашому випадку на ТОВ «МФ Олімп».

Отже, проведений фінансовий аналіз ТОВ «МФ Олімп», свідчить про те, що підприємство з 2017 року по 2019 рік збільшило свої активи, що свідчить про розширення діяльності, але при цьому основні засоби не оновлювалися. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну. Динаміка змін чистого прибутку впродовж досліджуваного періоду також вказує на негативну динаміку розвитку ТОВ «МФ Олімп».

Таким чином, в другому розділі нами отримані наступні результати:

- основною метою діяльності ТОВ «МФ Олімп» є одержання прибутку від господарської діяльності та наступний його розподіл між учасниками. Основним видом діяльності підприємства є виробництво меблів. ТОВ «МФ Олімп» веде оперативний, статистичний, фінансовий та податковий облік в установленому порядку, подає звітність в державні органи, у межах їх компетенції. ТОВ «МФ Олімп» щорічно залучає незалежного аудитора для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності;

- облік виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» ведеться у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- складовими облікової політики ТОВ «МФ Олімп» в частині витрат є наступні елементи: методи калькулювання виробничої собівартості продукції; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат; схема обліку витрат;

- виходячи з повноти обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» використовується метод калькулювання повної собівартості, згідно з яким до виробничої собівартості включаються як постійні так і змінні виробничі витрати. Цей метод калькулювання було обрано ТОВ «МФ Олімп» оскільки він відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності в Україні;

- при калькулюванні за позамовним методом обліку витрат на ТОВ «МФ Олімп» виконують наступні дії: концентрація даних про всі понесені витрати та віднесення їх на окремі види робіт або серії готової продукції; визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу; ведення в Головній книзі тільки одного рахунка 23 «Виробництво». Цей рахунок розшифровують у картках аналітичного обліку витрат, які на ТОВ «МФ Олімп» ведуть за кожним замовленням, що перебуває у виробництві на кінець звітного періоду;

- з метою визначення обсягів незавершеного виробництва в натуральному та вартісному вираженні на перше число кожного місяця на ТОВ «МФ Олімп» проводиться його інвентаризація. Проведення інвентаризації покладається на спеціально створену для цього на початку року комісію, склад якої затверджується наказом по на ТОВ «МФ Олімп»;

- за результатами аналізу діяльності ТОВ «МФ Олімп» чистий прибуток у 2019 році порівняно із 2018 роком зменшився на 92,90 тис.грн., що свідчить про негативні тенденції у розвитку підприємства. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну

- фондвіддача у 2019 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 3,49%, що свідчить про неефективне використання основних засобів. Основні засоби зменшились у 2019 році на 0,23% відносно 2017 року. Взагалі питома вага основних засобів в структурі активів впродовж досліджуваного періоду залишається приблизно на одному рівні, що свідчить про те, що основні

засоби не оновлювались. Найбільшу питому вагу в структурі активів впродовж 2017 – 2019 років займають запаси. Негативним зрушенням слід вважати низьке значення грошових коштів підприємства;

- проведений фінансовий аналіз ТОВ «МФ Олімп», свідчить про те, що підприємство з 2017 року по 2019 рік збільшило свої активи, що вказує на розширення діяльності, але при цьому основні засоби не оновлювалися. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну. Динаміка змін чистого прибутку впродовж досліджуваного періоду також вказує на негативну динаміку розвитку ТОВ «МФ Олімп».

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ТОВ «МФ ОЛІМП»

3.1 Аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Проведення аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» передбачає наявність ряду етапів (стадій) перевірки:

- підготовчий етап – аудитору необхідно отримати повну інформацію про об'єкт перевірки, скласти план аудиторської перевірки та програму;
- основний – полягає у фактичній перевірці основних облікових документів, правильності ведення обліку виробничих витрат;
- завершальний – аудитором аналізуються отримані дані перевірки та виноситься аудиторський висновок щодо діяльності підприємства.

Перед здійсненням аудиторської перевірки проводиться обмін листами між замовником і аудитором (додатки Б, В). Процес обміну листами проводиться з метою визначення особливостей аудиту, розподілу відповідальності між аудитором та замовником.

Після досягнення порозуміння між замовником та виконавцем щодо мети та завдань перевірки між сторонами укладається договір (додаток Г), на підставі якого надаються аудиторські послуги.

Наступним етапом у проведенні аудиту є складання плану аудиторської перевірки виробничих витрат. Після проведення попереднього планування починається розробка загального плану аудиту.

План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. У попередньому етапі відбувається оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. На основному етапі проводиться сам аудит. Цей етап включає підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та здійснюються заключні процедури. Заключний етап проводиться на основі збору всієї інформації, яка систематизується та аналізується. На цьому етапі складається аудиторський звіт та висновок.

Загальний план проведення аудиту виробничих витрат наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

№	Етапи	Перелік процедур	Термін етапу аудиту	П.І.Б.
1	2	3	4	5
1.	Підготовчий	Обмін листами, укладення договору, ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту витрат на виробництво продукції	05.02.20-06.02.20	Крот А.А.
2.	Основний	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду 2. Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво 3. Перевірка правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції 4. Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції 5. Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат 6. Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг) 7. Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції 8. Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання 9. Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції 10. Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції 11. Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності 	05.02.20-06.02.20	Крот А.А.
3.	Заключний	Здійснення процедур по систематизації та обґрунтування отриманої інформації (підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту)	07.02.20-08.02.20	Крот А.А.

Для того щоб запланувати детальні процедури по суті аудиту необхідно визначити ступінь довіри до внутрішнього контролю на

підприємстві, що позначиться саме на обсязі аудиторських процедур по суті. Ступінь довіри аудитора до внутрішнього контролю виробничих витрат визначається за допомогою вивчення стану внутрішнього контролю. Чим вище рівень надійності внутрішнього контролю, тим менший обсяг процедур можна виконати аудитору. В той же час аудитор ніколи не повинен у повній мірі покладатися на систему внутрішнього контролю. Помилки в фінансовому обліку завжди можливі, оскільки жодна система контролю не може бути ефективною на 100%.

За допомогою процедур спостереження, опитування та підтвердження, що полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами, в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами одержують підтверджувальну інформацію, яка міститься в бухгалтерських регістрах.

Вивчення стану внутрішнього контролю виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» здійснюється за допомогою використання тестів. В таблиці 3.2 наведено тест внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку, а в таблиці 3.3 – тест внутрішнього контролю щодо виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп».

Таблиця 3.2 – Тест внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку ТОВ «МФ Олімп»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	н фор- мація	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього контролю?	+			
2.	Кому підпорядкована ця служба: - головному бухгалтеру, - раді директорів, - керівництву, - інше.	+			

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамінність посадових осіб?	+			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	раз у півріччя			
6.	Які вимоги до фахівців внутрішнього контролю?	відповідно штатному розкладу та вимогам внутрішнього аудиту			
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: <ul style="list-style-type: none"> • типові форми документів, • розроблені самостійно, • інші (вказати). 	+			
8.	Чи фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю.	+			
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.	+			Кожного кварталу
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.	+			Один раз на рік Копія акту
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).		+		Копія протоколу

Таблиця 3.3 – Анкета внутрішнього контролю виробничих витрат

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
1	2	3	4	5	7
1.	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?	+			
2.	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?	+			
3.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?	+			
4.	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?		+		
5.	Чи були виявлені аудиторами порушення?		+		
6.	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?	+			

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
7.	Застосування облікових реєстрів: - рекомендовані; - із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)	+			
8.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?		+		
9.	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку виробничої собівартості продукції?		+		
10.	Чи були у звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?		+		
11.	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?		+		
12.	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+		
13.	Чи ведеться аналітичний облік: - за видами виробництва; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності; - за статтями витрат і групами або видами продукції?	+			
14.	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?		+		
15.	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат?		+		
16.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?		+		
17.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?		+		

Визначення аудиторського ризику та суттєвості є наступним етапом підготовчого етапу аудиту виробничих витрат. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням.

Суттєвість в аудиті розглядається як максимальна помилково пропущена сума у фінансовій звітності, яку аудитор може не брати до уваги, оскільки ця сума не вплине на рішення користувачів інформації яка

міститься у фінансовій звітності.

Показник суттєвості може мати відносну величину: до 5% помилки до уваги не беруть; якщо помилка знаходиться в інтервалі від 5% до 10%, то рішення про суттєвість приймає сам аудитор; якщо помилка більша за 10%, то вона вважається суттєвою і аудитор пропонує внести виправлення у фінансовій звітності або вибирає форму аудиторського висновку іншу від безумовно позитивного.

Таким чином, на основі базового показника, яким є сума виробничих витрат підприємства, розраховується суттєвість для аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Розрахунок суттєвості для аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Показник	Рівень	Розрахунок
Базовий показник: - сума виробленої продукції	889,9 тис.грн.	Стаття II розділу активу балансу «Запаси»
Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	889,9 тис. грн. – 100 % X грн. – 5 % X = 44,5 тис.грн.
- суттєвість визначається самим аудитором	5% - 10%	889,9 тис.грн. – 100 % X грн. – 10 % X = 88,99 тис. грн. Межа: від 44,5 тис.грн. до 88,99 тис. грн.
- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 88,99 тис. грн.

Аудитор розраховує аудиторський ризик. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP — загальний ризик аудиту;

ВР — властивий ризик;

РК — ризик контролю;

РН — ризик невиявлення.

Розрахуємо аудиторський ризик для аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» на основі проведеного тесту внутрішнього контролю та міркуванні аудитора.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 65% (65% вірних відповідей в анкетуванні);

2. Ризик контролю становить – 40% (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю);

Ризик не виявлення – 11% (ймовірність не знайдення аудитором помилки). Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,65 \times 0,4 \times 0,11 = 0,029$, тобто 2,9%. Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку становить 2,9%.

На базі отриманої інформації аудитор складає загальну програму аудиту виробничих витрат (таблиця 3.5), яка надалі описує етапи перевірки стосовно кожного аудитора з максимальною деталізацією процедур, тестів, контрольних параметрів, терміну перевірки та очікуваних результатів.

При проведенні аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Предметна область дослідження включає інформацію, за допомогою якої аудитор на ТОВ «МФ Олімп» відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів виробничої діяльності. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки рамки відображення господарських операцій значно ширші на ТОВ «МФ Олімп».

Таблиця 3.5 – Програма аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

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

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8
3.	Перевірка правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції	Впевнитись у правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції (А,Б,Г,Д)	1. Перевірка правильності та повноти формування матеріальних витрат	Лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.1, ВВ-3.2	
			2. Перевірка правильності та повноти формування витрат на оплату праці	Розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.3	
			3. Перевірка правильності та повноти формування відрахувань на соціальні заходи	Розрахунково-платіжні відомості, довідки бухгалтерії	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.4	
			4. Перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань	Розрахунки амортизації, довідки бухгалтерії, Наказ про облікову політику	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.5	
			5. Перевірка правильності та повноти формування інших витрат	Рахунки, акти виконаних робіт	Арифметичний, зіставлення	ВВ-3.6	
4.	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість	Впевнитись у правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість (А,Б,Г)	Перевірка правильності визначення суми втрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції	Акти про брак, розрахунок втрат від браку	Арифметичний, зіставлення	ВВ-4	

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8
5.	Перевірка правильності розподілу загально-виробничих витрат	Впевнитись у правильності розподілу загально-виробничих витрат (Б,Д)	Перевірка правильності розподілу загально-виробничих витрат	Відомість розподілу загально-виробничих витрат	Документальний, арифметичний	ВВ-5	
6.	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Впевнитись у правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг) (Б,Є)	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Калькуляція	Аналітичний, документальний	ВВ-6	
7.	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Впевнитись у правильності розрахунку виробничої собівартості продукції (Б,Г,Д,Є)	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Калькуляція	Арифметичний	ВВ-7	
8.	Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Впевнитись у правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання (А,Б,Г)	Перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Розрахунок по кожному виду продукції	Арифметичний, зіставлення	ВВ-8	

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8
9.	Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Впевнитись в обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції (Б,Д)	Перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Визначення доцільності обраного методу калькулювання	Зіставлення, документальний	ВВ-9	
10.	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції (Б,Г)	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Лімітно-забірні картки, розрахунково-платіжні відомості, довідки бухгалтерії, розрахунок нарахування амортизації	Документальний, зіставлення	ВВ-10	
11.	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності	Впевнитись у відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності (Г,Д,Є)	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності	Журнал 5, Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», відомості аналітичного обліку витрат на виробництво, Баланс	Документальний, зіставлення, арифметичний	ВВ-11	
Критерії якості аудиторської перевірки: А – наявність, Б – правдивість, В – права та зобов'язання, Г – повнота, Д – вимірювання, Е – оцінка вартості, Є – подання і розкриття							

Для подальшого проведення аудиту, аудитору необхідно розробити робочі документи (таблиці 3.6 – 3.10).

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора ВВ-2. Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих витрат

Первинний документ						
Назва документу	Наявність	№	Дата	Сума	Підпис головного бухгалтера	Печатка
1	2	3	4	5	6	7
Лімітно-забірна картка № 163	+	+	-	+	+	+
Накладна на відпуск сировини № 342	+	+	+	+	-	-
Розрахунково-платіжна відомість № 87	+	-	+	+	+	+
Лімітно-забірна картка № 164	+	+	-	+	+	+
Накладна на відпуск сировини № 349	+	+	+	+	-	-
Розрахунково-платіжна відомість № 88	+	-	+	+	+	+
Лімітно-забірна картка № 165	+	+	-	+	+	+
Табель обліку використання робочого часу № 14	+	+	+	+	-	-

Висновок: в ході перевірки аудитором було виявлено, що у Лімітно-забірній картці № 163 відсутня дата створення первинного документу, у Розрахунково-платіжній відомості № 87 не вказаний номер первинного документу, а Звіт про використання коштів № 2 відсутній в документації підприємства.

Наступним етапом програми аудиту виробничих витрат є перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку 23 «Виробництво» записам у Головній книзі та фінансовій звітності.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора ВВ-11. Перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку 23 записам у Головній книзі та звітності»

№	Дата	Оборот			Відхилення (+;-)		
		у Журналі	у Головній книзі	у Бухгалтерських довідках	у Журналі	у Головній книзі	у Бухгалтерських довідках
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	31.03	362547,00	362457,00	362547,00		-90,00	
2.	30.06	412240,00	412440,00	412440,00	-200,00		
3.	30.09	398860,24	398860,24	396860,00			-2000,24
4.	31.12	370954,90	37654,90	37654,90	+300,00		

Висновок: аудитором виявлено відхилення у Журналі на 30.06 звітного періоду на суму -90,00 грн. та на 31.12 на суму +300,00 грн.; у Головній книзі на 30.09 на суму -200,00 грн. А у Бухгалтерських довідках виявлене відхилення на 30.09 на суму -2000,24 грн.

Наступним етапом за програмою є перевірка правильності кореспонденції рахунків щодо обліку виробничих витрат (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Робочий документ аудитора ВВ-10. Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих витрат

№ з÷п	Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1.	Відвантажено матеріали на виробництво	23	201	8000,00	23	201	8000,00	-	-	-
2.	Нарахована заробітна плата основним робітникам	23	661	8968,50	23	661	8968,50	-	-	-
3.	Нараховано ЄСВ	23	651	1972,96	23	651	1615,13	23	651	357,83
4.	Нарахована амортизація виробничого обладнання	23	131	1657,00	23	131	1657,00	-	-	-
5.	Списано загальновиробничі витрати	23	91	4570,00	23	91	4570,00	-	-	-

Висновок: при перевірці правильності кореспонденції рахунків щодо загальновиборничих витрат аудитом виявлено, що при нарахуванні ЄСВ була вказана помилкова сума з відхиленням від фактичної на 357,83 грн. Аудитором вказані помилки і рекомендовані виправлення.

Перевірка правильності нарахування заробітної плати виробничому персоналу наведено в робочому документі аудитора ВВ-3.3 (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Робочий документ аудитора ВВ-3.3 Перевірка первинних документів з обліку заробітної плати виробничого персоналу, що є підставою для її нарахування

№	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6
1.	Розрахункова відомість	4	14.04.19	152 000	Арифметична помилка, при округленні суми при нарахуванні зарплати
2.	Наказ на відпустку	2	01.02.19	2 100,00	Була помилково надана додаткова відпустка
3.	Наказ на відпустку	1	14.01.19	3 353,96	Помилково була нарахована відпустка, яка надана була робітнику без збереження зарплати
4.	Лікарняний лист	КВ 123569	01.08.19	3691,26	Була помилково проведена оплата лікарняного листка, згідно стажу на даному підприємстві, а не згідно загального стажу роботи робітника
5.	Лікарняний лист	КВ 123593	01.08.19	4691,73	Була помилково проведена оплата лікарняного листка, згідно стажу на даному підприємстві, а не згідно загального стажу роботи робітника

Висновок: за результатами перевірки правильності нарахування заробітної плати виробничому персоналу встановлено факт незаконного надання додаткової відпустки. Встановлено факт нарахування заробітної плати під час відпустки без збереження зарплати. Була помилково проведена оплата лікарняного листка, згідно стажу на даному підприємстві, а не згідно загального стажу роботи робітника.

Результати перевірки правильності нарахування амортизації основних засобів виробничого призначення наведені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Робочий документ аудитора ВВ-3.5 Перевірка нарахування амортизації основних засобів виробничого призначення

№	Зміст аудиторської процедури	Результат
1	Метод амортизації, обраний підприємством	Згідно з наказом про облікову політику підприємство обрало норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством
2	Чи усі об'єкти прийняті для нарахування амортизації?	Не нараховується амортизація процесору на комп'ютер.
3	Дотримання строків початку нарахування амортизації	Нарахування амортизації починається з місяця наступного за місяцем, у якому об'єкт введений в експлуатацію
4	Наявність об'єктів, які перебувають на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації	Відсутні
5	Періодичність нарахування амортизації	Щомісячно
6	Правильність віднесення сум амортизації до складу відповідних витрат	Порушень не виявлено, проводки складено вірно

Підсумковий етап аудиту виробничих витрат включає перелік документів:

- Аудиторський звіт;
- Аудиторський висновок;
- Акт приймання-передачі аудиторських послуг.

Аудитор оформляє результати своєї перевірки аудиторським звітом та висновком. Аудиторський звіт є додатковим підсумковим документом, тобто не обов'язковим, і видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, чи коли це обумовлено у договорі, або додатковій угоді між аудитором і клієнтом. Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів, публікація якого є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт підприємства – клієнта як у цілому, так і у всіх його деталях відповідає чинному законодавству, методики ведення бухгалтерського обліку, обліковій політиці підприємства та є достовірним.

Аудиторський висновок про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта являє собою думку аудиторської фірми про вірогідність звітності.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ
«АУДИТ»

м. Запоріжжя

30 вересня 2020 року

Аудитором Крот А.А. проведена аудиторська перевірка виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп» за 2019 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір № 7 «25» серпня 2020 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Директор Наливайко О.І.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер Грецова О.П.

Початок аудиту : 03 вересня 2020 року.

Аудит закінчений: 30 вересня 2020 року.

Документами надання для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку виробничих витрат, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Питання, винесені на перевірку:

1. Аудит виробничих витрат.
2. Аудит виробничої собівартості продукції.
3. Прямі та непрямі витрати.
4. Витрати на оплату праці.
5. Матеріальні витрати.
6. Загальновиробничі витрати.
7. Правильність документального оформлення операцій з обліку виробничих витрат.
8. Визначення правильності відображення кореспонденції рахунків.
9. Визначення правильності відображення у фінансовій звітності.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (надалі - МСА), ми провели аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Порушення, виявлені в ході аудиту:

1. В ході перевірки аудитором було виявлено, що у Лімітно-забірній картці № 163 відсутня дата створення первинного документу, у Розрахунково-платіжній відомості № 87 не вказаний номер первинного документу, а Звіт про використання коштів № 2 відсутній в документації підприємства. Авансовий звіт № 182 відсутній в документації підприємства, також у Рахунку-фактурі № 112 відсутні дата та сума, а в Акті на приймання виконаних підрядних робіт № 76 не вказана сума.

2. При проведенні перевірки відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку аудитором виявлено відхилення у Журналі на 30.06 звітнього періоду на суму -90,00 грн. та на 31.12 на суму +300,00 грн.; у Головній книзі на 30.09 на суму -200,00 грн. А у Бухгалтерських довідках виявлене відхилення на 30.09 на суму -2000,24 грн.

3. При перевірці правильності кореспонденції рахунків щодо виробничих витрат аудитором виявлено, що при нарахуванні ЄСВ була вказана помилкова сума з відхиленням від фактичної на 357,83 грн. Аудитором вказані помилки і рекомендовані виправлення.

4. За результатами перевірки правильності нарахування заробітної плати виробничому персоналу встановлено факт незаконного надання додаткової відпустки. Встановлено факт нарахування заробітної плати під час відпустки без збереження зарплати. Була помилково проведена оплата лікарняного листка, згідно стажу на даному підприємстві, а не згідно загального стажу роботи робітника.

5. Згідно з наказом про облікову політику підприємство обрало норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Не нараховується амортизація процесору на комп'ютер. Нарахування амортизації починається з місяця наступного за місяцем, у якому об'єкт введений в експлуатацію.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ
«АУДИТ»

м. Запоріжжя

30 вересня 2020 року

Аудиторську перевірку виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп» проведено згідно з договором № 7 від 25 серпня 2020 року Аудиторською фірмою «Аудит» в особі аудитора Крот А.А., яка діє відповідно до Статуту фірми та здійснює свою діяльність на підставі свідоцтва про внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності № 89 (виданого згідно з рішенням Аудиторської палати України від 17.06.2015р. № 634).

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки виробничих витрат. Відповідальність за надання інформації про виробничі витрати несе керівництво підприємства. Була проведена перевірка відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2019 року до 01 травня 2019 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку виробничих витрат, регістри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку. Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих витрат та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами - директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ № 7

30 вересня 2020 року

Підстава : Договір 7 від 25 серпня 2020 року з ТОВ «МФ Олімп».

Аудиторський висновок щодо перевірки виробничих витрат за 2019 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 30 000 грн., у тому числі ПДВ 5 000 грн.

Виконавець

Замовник

Таким чином, нами проведений аудит виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» з документальним оформлення його результатів. Таким чином, на підставі проведеного аудиту виробничих витрат за 2019 р. на ТОВ «МФ Олімп» можна зробити висновок що бухгалтерський облік виробничих витрат відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової звітності не містять суттєвих перекручень.

3.2 Удосконалення обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

В сучасних умовах розвитку бізнесу, підвищення ефективності діяльності ТОВ «МФ Олімп» залежить від ефективності управління виробничими витратами. Ефективність діяльності, в свою чергу, залежить від забезпечення достовірною та оперативною інформацією про виробничі витрати. Інформаційне забезпечення обліку виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп» входить до загальної інформаційної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та повинна розглядатися як одна із важливіших інформаційних систем.

Мета інформаційної системи бухгалтерського обліку виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп» – надання якісної інформації про достовірність визначених фактичних виробничих витратах за звітний період. Основним завданням є визначення достовірності фактичних виробничих витрат та надання управлінському персоналу якісної, повної, оперативної інформації про виробничі витрати.

Відповідно до мети і завдань інформаційної системи обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» необхідно створити ефективну систему бухгалтерського обліку виробничих витрат. Ефективність системи обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» залежить від ряду факторів, основними з яких є: дотримання законодавчо – нормативних вимог визначення, визнання, оцінки виробничих витрат; номенклатура синтетичних і аналітичних рахунків; визначення первинних документів обліку виробничих витрат; документальне забезпечення відображення інформації в обліку; узагальнення інформації на дату фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» повинна розпочинатися з визначення об'єктів обліку виробничих витрат. Суб'єкти господарювання відповідно до умов ведення бізнесу, визначають об'єкти обліку, наприклад, за елементами операційних витрат; статтями калькуляції; за місцем виникнення виробничих витрат; за видами,

групами готової продукції або за іншими критеріями відповідно до чинного законодавства.

Методологічні принципи формування інформації про витрати суб'єктів господарювання, на рівні держави, визначає П(С)БО 16 «Витрати», на рівні ТОВ «МФ Олімп» – Наказ про облікову політику.

П(С)БО 16 «Витрати» виділяє елементи операційних витрат, елементи виробничої собівартості готової продукції.

У Наказі про облікову політику визначаються методологічні принципи обліку інформації про витрати відповідно до П(С)БО 16 та визначаються об'єкти обліку витрат відповідно до обраної політики (рисунок 3.1).

Об'єкти обліку виробничих витрат			
Відповідно до:			
П(С)БО 16 «Витрати» елементи обліку операційних витрат		Наказу про облікову політику елементи обліку виробничих витрат	
Елементи обліку виробничих витрат			
- прями матеріальні витрати			
- прями витрати на оплату праці			
- інші прями витрати			
- змінні, постійні розподілені загальновиробничі витрати			
Наказу про облікову політику			
об'єкти обліку			
за статтями калькуляції	за видами, групами готової продукції	за центрами відповідальності	за іншими ознаками

Рисунок 3.1 – Об'єкти обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих витрат будується відповідно до визначених Наказом про облікову політику об'єктів обліку виробничих витрат.

Технологічний процес обліку виробничих витрат складається з певних елементів процесу, без визначення яких, неможливо створити ефективну систему бухгалтерського обліку виробничих витрат. На рисунку 3.2 для потреб ТОВ «МФ Олімп» узагальнено елементи технологічного процесу обліку виробничих витрат. Визначення елементів технологічного процесу обліку виробничих витрат має важливе значення для ефективної організації

бухгалтерського обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп».

Елементи виробничих витрат				
Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Загальновиробничі витрати	
			змінні розподілені	постійні розподілені
Первинні документи обліку прямих виробничих витрат				
Типові форми, розроблені самостійно	Табелі обліку робочого часу, розрахункова відомість	Відомість нарахування амортизації, довідка-розрахунок	Довідка-розрахунок	
Об'єкти обліку виробничих витрат				
Види, групи готової продукції	Статті калькуляції	Центри відповідальності	За іншими ознаками	
Основний рахунок 23 «Виробництво» для узагальнення інформації про виробничі витрати				
Робочий план рахунків				
Синтетичні рахунки обліку		Аналітичні рахунки обліку		
Калькуляція				
Статті калькуляції				
Відходи				
Зворотні		Незворотні		
Брак				
Виправний		Не виправний		
Незавершене виробництво				
Документальне забезпечення				
Відображення інформації на рахунках обліку		Узагальнення інформації		
Фактична виробнича собівартість готової продукції				
Узагальнення облікової інформації				
Відображення інформації на рахунках обліку		Узагальнення інформації		
Регістри обліку				
Фінансова звітність				

Рисунок 3.2 – Елементи технологічного процесу обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Джерело: розроблено автором

Аналіз елементів технологічного процесу обліку виробничих витрат визначає проблемні питання обліку, а управлінський персонал ТОВ «МФ Олімп» буде мати змогу визначити джерела необхідної інформації для управління виробничими витратами.

В обліку ТОВ «МФ Олімп» завжди виникає потреба коректного збору, узагальнення, обробки, інтерпретації інформації для потреб управлінського персоналу. Для цього використовують різні форми документів – відомості, акти, довідки, довідки- розрахунки та інші. Типових форм таких документів, як правило, не існує. Цю проблему суб'єкт господарювання вирішує самостійно та рішення залежить від кваліфікації працівників, їх фахових знань, практичного досвіду. Пропонуємо декілька варіантів вирішення проблемних питань узагальнення облікової інформації виробних витрат.

Для контролю, аналізу, планування виробничих витрат необхідна узагальнена інформація обліку виробничих витрат за звітний період. Відповідно до об'єктів обліку виробничих витрат, узагальнення інформації можливо оформити різними формами документів. Пропонуємо Відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати, побудовану на узагальненні інформації за елементами виробничої собівартості готової продукції (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Запропонована відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати за елементами виробничої собівартості

Елементи витрат	Фактичні виробничі витрати за видами готової продукції			
	«А»	«Б»	«В»	Разом
Прямі матеріальні витрати				
Прямі витрати на оплату праці				
Інші прямі витрати				
Змінні загальновиробничі витрати				
Постійні розподілені загальновиробничі витрати				
Усього за звітний період				

Джерело: розроблено автором

Запропоновану Відомість можна використовувати, як документальне оформлення завершального етапу бухгалтерського обліку виробничих витрат ТОВ «МФ Олімп», яка відображає фактичні виробничі витрати звітного періоду. Для складання запропонованої відомості необхідно попередньо визначити фактичні витрати за кожним елементом обліку та документально їх підтвердити.

Елемент прямих матеріальних витрат відображає фактичну вартість виробничих запасів, які були використані для виготовлення готової продукції за звітний період. Для визначення фактичної вартості використаних матеріалів існує типова форма № В-1 «Звіт про використання матеріалів у виробництві». Аналіз форми та змісту Звіту виявив, що: Звіт переважно відображає інформацію про рух матеріалів, містить 28 граф та потребує значного часу для його заповнення. Для ТОВ «МФ Олімп» пропонуємо складати Акт використаних матеріалів, який простий в оформленні, містить тільки корисну інформацію, а саме: фактичну вартість використаних матеріалів (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12 – Запропонований Акт використаних матеріалів на виготовлення готової продукції

Найменування матеріалів	Норма на одиницю виробу (в одиницях виміру)	Фактично використано (в одиницях виміру)	Первісна вартість одиниці виміру матеріалів (грн.)	Фактична вартість використаних матеріалів (грн.)	Відхилення, грн.
1	2	3	4	5	6
Вид продукції А					
...					
Разом:	-	+	-	+	
Вид продукції Б					
...					
...					
Разом:	-	+	-	+	

Джерело: розроблено автором

Основне призначення запропонованої системи узагальнення облікової

інформації виробничих витрат для ТОВ «МФ Олімп» – це контроль за достовірністю визначення фактичних виробничих витрат за звітний період.

Інформація відомостей може бути використана для:

- встановлення достовірності та повноти відображення інформації на синтетичних і аналітичних рахунках обліку;
- в регістрах обліку, оборотній відомості та фінансовій звітності;
- надання оперативної інформації управлінському персоналу протягом звітного періоду щодо відхилень планових показників від фактичних для прийняття відповідних рішень.

3.3 Удосконалення аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп»

Для отримання впевненості в правильності ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат, достовірності та повноти відображення інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності проводять аудит виробничих витрат.

Об'єктами аудиторської перевірки виробничих витрат є: елементи облікової політики щодо визначення методологічних принципів відображення інформації про виробничі витрати відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», інформація первинних документів, облікових регістрів, фінансова звітність.

Програма аудиту є одним із основних документів організаційно-методологічного забезпечення якісного проведення аудиторської перевірки. Програма складається для кожного клієнта окремо, з урахуванням оцінки бізнесу, організації бухгалтерського обліку, стану внутрішнього контролю, результатів попередніх перевірок та інших факторів.

Методика складання Програми аудиту полягає у визначенні:

- аудиторських процедур за об'єктами аудиту;
- послідовності здійснення аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів від інформації первинного документа до інформації фінансової звітності;

- необхідних робочих документів для відображення результатів перевірки.

Аналіз запропонованих науковцями, практиками форм Програми аудиту свідчить, що вони відрізняються тим, що до кожної запланованої аудиторської процедури пропонується розкривати різну додаткову інформацію, як правило це: мета, завдання, якість процедури, джерела отримання інформації, методи та прийоми виконання аудиторської процедури, термін проведення та інша інформація. Доцільність кожного виду інформації визначає, звичайно, аудиторська фірма.

В таблиці 3.13 наведена запропонована програма аудиторської перевірки обліку виробничих витрат.

Таблиця 3.13 – Запропонована програма аудиторської перевірки обліку виробничих витрат

№	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Індекс робочого документа	Відмітка про виконання: виконано (+), не виконано (-), причина
1	2	3	4	5
1.	Перевірка дотримання методологічних принципів обліку виробничих витрат, зазначених в Наказі про облікову політику та їх відповідність законодавчо - нормативним документам	Наказ про облікову політику, законодавчо-нормативні документи	РД-1	
2.	Перевірка достовірності відображення елементів операційних витрат у Звіті про фінансові результати	Рахунки, реєстри обліку, оборотна відомість, фінансова звітність	РД-2	
3.	Перевірка достовірності фактичних виробничих витрат у складі елементів операційних витрат	Реєстри обліку, фінансова звітність	РД-3	
4.	Аудит прямих матеріальних витрат			
4.1.	Перевірка первинних документів на відпуск матеріалів у виробництво	Накладні, акти, лімітно-забірні картки	РД-4.1	
4.2.	Перевірка достовірності показника первісної вартості матеріалів, відпущених у	Рахунок – фактура, прибутковий ордер, накладні,	РД-4.2	

	виробництво	акти, лімітно-забірні картки		
4.3.	Перевірка документального забезпечення відходів виробництва та їх обліку	Акти, довідки, розрахунки, рахунки обліку	РД-4.3	

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
4.4.	Перевірка правильності оцінки прямих матеріальних витрат для їх включення у фактичну виробничу собівартість готової продукції	Звіт виробництва готової продукції	РД-4.4	
4.5.	Перевірка правильності відображення руху прямих матеріальних витрат у синтетичному, аналітичному обліку	Рахунки обліку	РД-4.5	
4.6.	Перевірка достовірності фактичних прямих матеріальних витрат за звітний період	Калькуляція, Акти, Звіт виробництва	РД-4.6	
5.	Аудит прямих витрат на оплату праці			
5.1.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Штатний розклад, наряди, розрахункова відомість	РД-5.1	
5.2.	Перевірка правильності нарахування додаткової заробітної плати	Положення про оплату праці, накази, розрахункова відомість	РД-5.2	
5.3.	Перевірка нарахування інших компенсаційних виплат	Положення про оплату праці, накази, розрахункова відомість	РД-5.3	
5.4.	Перевірка правильності нарахування лікарняних	Лікарняний листок, довідка-розрахунок	РД-5.4	
5.5.	Перевірка правильності нарахування відпускних	Накази, довідка - розрахунок	РД-5.5	
5.6.	Перевірка документального забезпечення обліку прямих витрат на оплату праці	Типові форми з обліку заробітної плати	РД-5.6	
5.7.	Перевірка бухгалтерського обліку прямих витрат на оплату праці	Рахунки обліку, реєстри обліку	РД-5.7	
5.8.	Перевірка достовірності прямих витрат на оплату праці, які включені до фактичної виробничої собівартості готової продукції	Звіт виробництва, довідка-розрахунок, розрахункова відомість	РД-5.8	
5.9.	Перевірка достовірності	Довідка-	РД-5.9	

	визначення фактичних прямих витрат на оплату праці за звітний період	розрахунок, Звіт виробництва, розрахункова відомість		
--	--	---	--	--

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
6.	Аудит загально виробничих витрат, які включені до фактичної виробничої собівартості готової продукції			
6.1.	Перевірка правильності визначення змінних загально виробничих витрат, які входять до фактичної виробничої собівартості готової продукції	Довідка-розрахунок, Звіт виробництва	РД-6.1	
6.2.	Перевірка правильності визначення постійних розподілених загально виробничих витрат, які входять до фактичної виробничої собівартості готової продукції	Довідка-розрахунок, Звіт виробництва	РД-6.2	
6.3.	Перевірка синтетичного та аналітичного обліку загально виробничих витрат, які списані на фактичну виробничу собівартість готової продукції	Рахунки обліку 91,23, реєстри обліку, Звіт виробництва	РД-6.3	
6.4.	Перевірка достовірності визначення загально виробничих витрат, списаних на виробничу собівартість готової продукції за звітний період.	Довідка-розрахунок, Звіт виробництва	РД-6.4	
7.	Аудит інших прямих витрат			
7.1.	Перевірка достовірності оцінки нарахованої амортизації	Наказ про облікову політику, довідка-розрахунок	РД-7.1	
7.2.	Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації в синтетичному та аналітичному обліку	Рахунки обліку	РД-7.2	
7.3.	Перевірка відображення достовірності оцінки нарахованої амортизації за звітний період в реєстрах обліку	Довідки-розрахунки, реєстри обліку	РД-7.3	
7.4.	Перевірка правильності нарахування та достовірності	Розрахункова відомість	РД-7.4	

	визначення ЄСВ			
7.5.	Перевірка бухгалтерського обліку ЄСВ	Рахунки обліку, реєстри обліку	РД-7.5	

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
7.6.	Перевірка достовірності оцінки нарахованого ЄСВ за звітний період і правильність його віднесення до фактичної виробничої собівартості за видами готової продукції	Розрахункові відомості, Звіт виробництва готової продукції	РД-7.6	
7.8.	Перевірка інших прямих витрат за калькуляційними статтями виготовлення готової продукції: - оцінка витрат; - відображення в синтетичному та аналітичному обліку; - визначення достовірності оцінки за звітний період	Джерела інформації визначаються за видами інших прямих витрат	РД-7.8	
8.	Перевірка достовірності визначення фактичної собівартості готової продукції	Планова калькуляція, Звіт виробництва	РД-7.9	
9.	Перевірка достовірності відображення фактичної собівартості продукції в синтетичному обліку, реєстрах обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку	РД-	

Джерело: розроблено автором

Результати перевірки достовірності визначення первісної вартості матеріалів відпущених у виробництво пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа, форма якого наведена в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Робочий документ - РД-4.2. Перевірка достовірності оцінки первісної вартості матеріалів відпущених у виробництво

Прямі матеріальні витрати	Фактичні витрати, які входять в первісну вартість, (грн.)			Первісна вартість (грн.)		Відхилення
	Ціна в платіжних документах	ТЗВ	Інші фактичні витрати	За даними обліку	За даними аудиту	
1	2	3	4	5	6	7
Вид готової продукції						

Разом:						
Вид готової продукції						
Разом:						

Джерело: розроблено автором

Результати перевірки правильності віднесення первісної вартості до фактичної виробничої собівартості пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа, форма якого наведена в таблиці 3.15.

Таблиця 3.15. Робочий документ - РД-4.4. Перевірка правильності оцінки прямих матеріальних витрат для їх включення у фактичну виробничу собівартість готової продукції

Вид матеріалів	Первісна вартість одиниці запасів (грн.)		Сума матеріальних витрат, у фактичній виробничій собівартості (грн.)		Відхилення, грн.
	За даними обліку	За даними аудиту	Звіт виробництва	Акт використаних матеріалів	
1			3	4	5
Продукція А					
Продукція Б					
Разом:					

Джерело: розроблено автором

Результати перевірки правильності оформлення нарахування заробітної плати при застосуванні відрядної форми оплати праці пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа, форма якого наведена в таблиці 3.16.

Таблиця 3.16 – Робочий документ-РД-5.1. Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати (відрядна оплата праці)

П.І.Б.	За даними аудиту		За даними обліку		Відхилення (гр.2-гр.4) (гр3-гр.5)
	Відповідно до наряду	Розрахункова відомість	Відповідно до наряду	Розрахункова відомість	
1	2	3	4	5	6
Вид продукції					
...					
Разом:					
Вид продукції					
...					
Разом:					

Джерело: розроблено автором

Результати перевірки тотожності відображення прямих витрат на оплату праці на рахунках обліку оплати праці та в облікових регістрах пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа, форма якого наведена в таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Робочий документ – РД-5.7. Перевірка достовірності відображення прямих витрат на оплату праці в бухгалтерському обліку

Вид готової продукції	Інформація про прямі витрати на оплату праці згідно з					Відхилення
	Розрахункова відомість	Фактична виробнича собівартість готової продукції	Рахунок 23	Рахунок 66	Журнал 5	
1	2	3	4	5	6	7
«А»						
«Б»						
«В»						
Разом:						

Джерело: розроблено автором

Результати перевірки правильності віднесення загальновиробничих витрат на фактичну виробничу собівартість готової продукції пропонуємо оформлювати за допомогою робочого документа, форма якого наведена в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Робочий документ – РД-6.3. Перевірка синтетичного обліку загальновиробничих витрат, які списані на фактичну виробничу собівартість готової продукції

Вид витрат	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення
	Рах.91	Рах.23	Звіт	Рах.91	Рах.23	Звіт	
1	2	3	4	5	6	7	8
змінні							
постійні розподілені							
Разом:							

Джерело: розроблено автором

Таким чином, основний етап аудиторської перевірки завершується після виконання всіх аудиторських процедур з оформленням їх робочими документами, форми яких повинні сприяти підвищенню якості та ефективності перевірки.

Завершальним етапом аудиту виробничих витрат є узагальнення результатів перевірки, оформлення підсумкових документів, аналіз виявлених порушень, узгодженість з керівником суб'єкта господарювання необхідності виправлення виявлених порушень, підписання аудиторського звіту та Акту виконаних робіт. Дослідження методологічного забезпечення завершального етапу аудиторської перевірки не проводяться, хоча і на цьому етапі організації аудиторської перевірки є проблемні питання, які необхідно вирішувати.

Таким чином, можна зробити такі висновки:

- на підставі проведеного аудиту виробничих витрат за 2019 р. на ТОВ «МФ Олімп» можна зробити висновок що бухгалтерський облік виробничих витрат відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової звітності не містять суттєвих перекручень;

- технологічний процес обліку виробничих витрат складається з певних елементів процесу, без визначення яких неможливо створити ефективну систему бухгалтерського обліку виробничих витрат. Нами визначені елементи технологічного процесу обліку виробничих витрат, які мають важливе значення для ефективної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат в поєднанні з управлінським обліком;

- в обліку завжди виникає потреба коректного збору, узагальнення, обробки, інтерпретації інформації для потреб управлінського персоналу. Запропонована Відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати, побудовану на узагальненні інформації за елементами виробничої собівартості готової продукції.

- запропоновано форма Акту використаних матеріалів, який простий в оформленні, містить тільки корисну інформацію, а саме: фактичну вартість використаних матеріалів Основне призначення запропонованої системи узагальнення облікової інформації виробничих витрат – це контроль за

достовірністю визначення фактичних виробничих витрат за звітний період;

- для підвищення якості аудиторської перевірки виробничих витрат в статті запропонована Програма аудиту виробничих витрат, а також запропоновані форми робочих документів для виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту.

ВИСНОВКИ

1. Виходячи з трактування сутності понять «витрати» та «операційна діяльність» в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також «витрати» у П(С)БО 16 «Витрати», під операційними витратами (або витратами операційної діяльності) промислового підприємства як обліково-аналітичним об'єктом необхідно розуміти вибуття активів, пов'язане з виробництвом або реалізацією продукції, яке відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності та забезпечує одержання конкурентних переваг у галузі функціонування в сучасних умовах господарювання.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції у бухгалтерському обліку, регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Згідно якого, витрати – зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Виробничі витрати або виробнича собівартість – це сукупність витрат на виробництво продукції та підтримку виробничого процесу в нормальному та безперервному режимі.

Виробнича собівартість є частиною собівартості реалізації та включає такі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

2. Метою обліку виробничої собівартості продукції є своєчасне, повне і

достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство.

Калькулювання – це визначення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Калькуляція – це документ в якому за статтями витрат зведені результати калькулювання. Метод калькулювання виробничих витрат є складовою облікової політики підприємства. При виборі методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи іншого методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти.

В Україні методом, який відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності, є метод калькулювання повної собівартості, тому він є обов'язковим до використання вітчизняними підприємствами. В міжнародній практиці альтернативним методом, а в Україні таким, що може використовуватися в доповненні до методу обліку повної собівартості, є метод обліку неповної собівартості, переваги та недоліки якого розглянуті вище.

Виробнича собівартість продукції визначається за даними рахунка 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» - активний, балансовий, калькуляційний, призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) обліку. Для визначення фактичних витрат на виробництво продукції начальник зміни (бригадир) вказує в лімітно-забірних картах фактичні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, а в нарядах - фактично відпрацьований час (трудові витрати) на виконання замовлень, закриває виконане замовлення, передає в бухгалтерію первинні документи. Складання вищевказаних документів, а також відображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку дозволяє формувати і підтверджувати фактичну

виробничу собівартість продукції в різних (у тому числі податкових) цілях.

3. Головною метою аудиту виробничих витрат на підприємстві є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності У процесі аудиту виробничих витрат на підприємстві вирішуються наступні завдання аудиту:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку виробничих витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат на виробничу собівартість продукції;
- підтвердження первісної оцінки та внутрішнього контролю виробничих витрат;
- підтвердження документального оформлення та відображення в обліку прямих та непрямих виробничих витрат;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметичний контроль показників собівартості по даним зведеного обліку витрат на виробництво.

В цілому можна сказати, що аудит виробничих витрат дозволяє оцінити якісний рівень інформації, що формується в системі обліку та надати пропозиції для подальшого його вдосконалення.

4. Основною метою діяльності ТОВ «МФ Олімп» є одержання прибутку від господарської діяльності та наступний його розподіл між учасниками. Основним видом діяльності підприємства є виробництво меблів. ТОВ «МФ Олімп» веде оперативний, статистичний, фінансовий та податковий облік в установленому порядку, подає звітність в державні органи, у межах їх компетенції. ТОВ «МФ Олімп» щорічно залучає незалежного аудитора для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності.

5. Облік виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» ведеться у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Складовими облікової політики ТОВ «МФ Олімп» в частині витрат є наступні елементи: методи калькулювання виробничої собівартості

продукції; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат; схема обліку витрат.

Виходячи з повноти обліку виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» використовується метод калькулювання повної собівартості, згідно з яким до виробничої собівартості включаються як постійні так і змінні виробничі витрати. Цей метод калькулювання було обрано ТОВ «МФ Олімп» оскільки він відповідає вимогам податкової системи України та принципам складання фінансової звітності в Україні.

При калькулюванні за позамовним методом обліку витрат на ТОВ «МФ Олімп» виконують наступні дії: концентрація даних про всі понесені витрати та віднесення їх на окремі види робіт або серії готової продукції; визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу; ведення в Головній книзі тільки одного рахунка 23 «Виробництво». Цей рахунок розшифровують у картках аналітичного обліку витрат, які на ТОВ «МФ Олімп» ведуть за кожним замовленням, що перебуває у виробництві на кінець звітного періоду.

З метою визначення обсягів незавершеного виробництва в натуральному та вартісному вираженні на перше число кожного місяця на ТОВ «МФ Олімп» проводиться його інвентаризація. Проведення інвентаризації покладається на спеціально створену для цього на початку року комісію, склад якої затверджується наказом по на ТОВ «МФ Олімп».

6. За результатами аналізу діяльності ТОВ «МФ Олімп» чистий прибуток у 2019 році порівняно із 2018 роком зменшився на 92,90 тис.грн., що свідчить про негативні тенденції у розвитку підприємства. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну.

Фондовіддача у 2019 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 3,49%, що свідчить про неефективне використання основних засобів. Основні

засоби зменшились у 2019 році на 0,23% відносно 2017 року. Взагалі питома вага основних засобів в структурі активів впродовж досліджуваного періоду залишається приблизно на одному рівні, що свідчить про те, що основні засоби не оновлювались. Найбільшу питому вагу в структурі активів впродовж 2017 – 2019 років займають запаси. Негативним зрушенням слід вважати низьке значення грошових коштів підприємства.

Проведений фінансовий аналіз ТОВ «МФ Олімп», свідчить про те, що підприємство з 2017 року по 2019 рік збільшило свої активи, що вказує на розширення діяльності, але при цьому основні засоби не оновлювалися. Зменшення оборотності активів та власного капіталу свідчить про те, що дохід який припадає на одну гривню активів та відповідно власного капіталу зменшився, що характеризує динаміку розвитку підприємства як незадовільну. Динаміка змін чистого прибутку впродовж досліджуваного періоду також вказує на негативну динаміку розвитку ТОВ «МФ Олімп».

7. На підставі проведеного аудиту виробничих витрат за 2019 р. на ТОВ «МФ Олімп» можна зробити висновок що бухгалтерський облік виробничих витрат відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової звітності не містять суттєвих перекручень.

8. Технологічний процес обліку виробничих витрат складається з певних елементів процесу, без визначення яких неможливо створити ефективну систему бухгалтерського обліку виробничих витрат. Нами визначені елементи технологічного процесу обліку виробничих витрат, які мають важливе значення для ефективної організації бухгалтерського обліку виробничих витрат в поєднанні з управлінським обліком.

В обліку завжди виникає потреба коректного збору, узагальнення, обробки, інтерпретації інформації для потреб управлінського персоналу. Запропонована Відомість узагальнення облікової інформації про виробничі витрати, побудовану на узагальненні інформації за елементами виробничої

собівартості готової продукції.

Запропоновано форма Акту використаних матеріалів, який простий в оформленні, містить тільки корисну інформацію, а саме: фактичну вартість використаних матеріалів. Основне призначення запропонованої системи узагальнення облікової інформації виробничих витрат – це контроль за достовірністю визначення фактичних виробничих витрат за звітний період.

9. Для підвищення якості аудиторської перевірки виробничих витрат в запропонована Програма аудиту виробничих витрат, а також запропоновані форми робочих документів для виконання аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtkk.com.ua>.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
6. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ міністерства статистики» від 29.12.95 р., №352. *Бухгалтерський облік і аудит*. URL: <http://www.buhgalteria.com.ua>.
7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/showz0085-00>.
11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Атамас П.Й. Управлінський облі: Конспект лекцій з дисципліни. Дніпропетровськ: ДУЕП, 2005. 168 с.
13. Бланк И. А. Управління прибутком: посібник. Київ: Ника-центр, 2008. 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2013. 672 с.
15. Бутинець Ф. Ф., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2009. 468 с.
17. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік: посібник. Київ: Скарби, 2001. 384с.
18. Гаценко О. П. Управлінський облік: навч. посіб. для дистанційного навчання. Київ: Університет «Україна», 2008. 359 с.
19. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 480с.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. навчальний посібник. Київ. А.С.К., 2009. 266 с.
21. Грабовецький Б.Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
22. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Київ.: КНЕУ, 2002. 131 с.

23. Дікань Л. В., Калініченко О. О. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки. Фінанси. Харків : Гриф, 2010. 80 с.
24. Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво, навч.-метод. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 1999. 444с.
25. Іванова Н. А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 216 с.
26. Ільїна С. Б. Основи аудиту: навч.-практ. посібник. Київ : Кондор, 2009. 378 с.
27. Кадуріна Л.О. Основи обліку: навчальний посібник. Київ: Видавничий Дім «Слово», 2003. 184с.
28. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Єльга, Ніка -Центр, 2005. 342 с.
29. Козаченко Г.В. , Погорелов Ю.С. , Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: Монографія. Київ: Лібра, 2007. 320 с.
30. Ковтун С., Ткачук Н. , Савлук С. Управління затратами: посібник. Харків: Фактор, 2007. 272 с.
31. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
32. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
33. Макаренко А.П. Аудит : навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. - Запоріжжя : ЗДІА, 2016. - 184 с.
34. Мачулка О. Облік і аналіз витрат: управлінський аспект. Бухгалтерській облік і аудит. 2008. №10. С. 23-28.
35. Мочерний С.В. Економічна теорія: посібник для студентів вищих закладів освіти. Київ: Видав. Центр “Академія”, 2005. 640 с.

36. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. №8. С. 19-25.
37. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 464 с.
38. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навчальний посібник. Київ.: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
39. Понякіна К.Ю., Подмешальська Ю.В. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23 (подана до друку)
40. Понякіна К.Ю., Подмешальська Ю.В. Актуальні питання обліку виробничих витрат на підприємстві в умовах цифровізації. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Формування концепції цифровізації як чинник розвитку креативності особистості та її вплив на розвиток людського й соціального капіталу», 26-27 листопада 2020 року. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. С. 201 – 203.
41. Партин Г.О., Завгородній А.Г. Управлінський облік: навч.посіб.-2-ге вид., випр.і доп. Київ: Знання, 2007. 303 с.
42. Подмешальська Ю.В., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
43. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628с.
44. Рзаєва Т.Г. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Хмельницький: ТУП, 2003. 199 с.
45. Рудий М.М. Мікроекономіка: навч. посіб. Київ: Кававела, 2008. – 312 с.
46. Сопко В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2009. 500 с.
47. Стелмашук А.М. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 528с.

48. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник для студентів економічних спеціальностей: Київ. : А.С.К., 2008. 340 с.
49. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2009. №11. С. 85–88.
50. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
51. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник. Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. 647 с.
52. Чернелевський Л.М. Беренда Н.І. Аудит: навч. посібник. Київ.: Міленіум, 2002. 466 с.
53. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015». 2016. 224 с.