

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Особливості обліку і внутрішнього аудиту собівартості продукції підприємств харчової промисловості на прикладі ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

Д.О. Коротенко

Керівник к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

Рецензент к.е.н., доцент Гринь В.П.

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

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

ЗАТВЕРДЖУЮ

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

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Коротенко Денису Олександровичу

1. Тема роботи: Особливості обліку і внутрішнього аудиту собівартості продукції підприємств харчової промисловості на прикладі ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»
керівник роботи Сейсебаєва Наталія Григорівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, спеціальна література, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку і аудиту.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліку та внутрішнього аудиту собівартості продукції харчової промисловості; вивчити особливості обліку витрат виробництва на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»; дослідити систему внутрішнього аудиту собівартості продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»; виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення; сформулювати висновки та пропозиції.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 7 рис., 11 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент _____
(підпис)

Д.О. Коротенко

Керівник роботи _____
(підпис)

Н.Г. Сейсебаєва

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 125 с., 3 розділи, 7 рис., 11 табл., 3 додатки, 75 джерел.

ОБЛІК, АУДИТ, СОБІВАРТІСТЬ, ВИТРАТИ, ВИРОБНИЦТВО, МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ, ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

Об'єктом дослідження є особливості обліку і внутрішнього аудиту собівартості продукції підприємств харчової промисловості на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» Вільнянського району Запорізької області.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні шляхів вдосконалення обліку і аудиту витрат підприємства на основі вивчення теоретичних та оцінки практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Методи дослідження: методи наукового узагальнення, історичний і системний підходи, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності внутрішнього аудиту собівартості продукції та витрат на виробництво продукції харчової промисловості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– запропоновано, з метою оцінки основної діяльності підприємства, виділяти елементи витрат, пов'язані з виробництвом продукції у внутрішній фінансовій звітності, що дозволить підвищити інформаційну наповненість фінансової звітності, а також якість прийнятих на її основі управлінських

рішень;

- розроблено схему організації автоматизованого обліку витрат на виробництво продукції, яка розкриває завдання, висуваються до працівників на кожній ділянці облікового процесу;

- розроблено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємства для вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції;

- запропоновано рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат на виробництво продукції;

- розроблено методику внутрішнього аудиту собівартості продукції на досліджуваному підприємстві, застосування якої дозволить на початковому етапі контролю відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат на виробництво продукції на досліджуваному підприємстві, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств харчової промисловості, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів бухгалтерського обліку та аналізу.

SUMMARY

The qualifying work contains 125 pp., 3 sections, 7 fig., 11 tab., 3 annex, 75 references.

ACCOUNTING, AUDIT, COST, COSTS, PRODUCTION, MATERIAL COSTS, FINISHED PRODUCTS, INTERNAL AUDIT

The object of the study is the peculiarities of accounting and internal audit of the cost of products of food industry enterprises at «PE VILNIANSKY MOLOKOZAVOD LLC» of the Vilniansk district of the Zaporizhzhya region.

The purpose of the qualification work is to determine the ways of improving the accounting and auditing of the company's expenses based on the study of the theoretical and evaluation of the practical aspects of the researched issues..

Research methods: methods of scientific generalization, historical and systemic approaches, methods of induction and deduction, classification, comparison, scientific abstraction, systematic and complex analysis, graphical and tabular methods.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and the improvement of the effectiveness of the internal audit of the cost of products and costs for the production of food industry products. In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- it is proposed, in order to assess the main activity of the enterprise, to allocate elements of costs related to the production of products in internal financial reporting, which will allow to increase the information content of financial reporting, as well as the quality of management decisions made on its basis;
- a scheme for the organization of automated accounting of costs for

production of products was developed, which reveals the tasks put forward to employees at each part of the accounting process;

- proposals have been developed that have the greatest practical significance for the enterprise for improving the accounting of production costs;

- suggested recommended stages of internal management audit of production costs;

- a method of internal audit of the cost of production at the researched enterprise was developed, the application of which will allow, at the initial stage of control, in accordance with the set goal of the audit of any control point, to check the comparability of the data of analytical and synthetic cost accounting and their relationship with the indicators of the accounting reporting forms.

The obtained results of the study are aimed at increasing the reliability, efficiency and analyticalness of the accounting of costs for the production of products at the researched enterprise, they can be implemented in the work practice of food industry enterprises, and also be used in the development of regulatory materials for accounting and analysis.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП 11

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ
ПРОМИСЛОВОСТІ

1.1 Економічний зміст, визнання та класифікація витрат 16

1.2 Нормативно-правові аспекти обліку і контролю витрат на
виробництво продукції 30

1.3 Особливості бухгалтерського обліку та аудиту собівартості
продукції 38

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ
ПІДПРИЄМСТВА ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТОВ «ВП
ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства 44

2.2 Облік витрат на виробництво та формування собівартості продукції
на підприємстві..... 55

2.3 Рекомендації та шляхи вдосконалення обліку витрат
підприємства..... 68

РОЗДІЛ 3 АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА
ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

3.1 Теоретичні засади організації аудиту витрат і собівартості
продукції..... 76

3.2 Особливості внутрішнього аудиту виробничих витрат
досліджуваного підприємства 90

3.3 Пропозиції щодо вдосконалення аудиту витрат на виробництво продукції	99
ВИСНОВКИ	107
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	112
ДОДАТОК А Схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво харчової продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».....	119
ДОДАТОК Б Статті калькуляції собівартості продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».....	120
ДОДАТОК В Програма аудиту витрат на виробництво на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».....	121

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

М(С)БО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

ТМЦ – Товарно-матеріальні цінності

ПДВ – Податок на додану вартість

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

чол. – чоловік

грн.. - гривень

тис. грн. – тисяч гривень

% - відсотки

і т.д. – і так далі

ВСТУП

Одним із реальних шляхів виходу нашого суспільства із кризисного стану, оновлення не лише економічної, але і соціальної сфери життя, є радикальна реформа господарського механізму. З огляду на це, доцільно наголосити, що для економіки, яка стала на шлях розвитку здорових ринкових стосунків, відповідних існуючим у розвинених країнах, і в якій кардинально змінюються форми і методи господарювання, актуальною проблемою стає оптимізація виробничих процесів і, зокрема, вдосконалення процесу управління витратами.

Облік і аудит витрат підприємств є стратегічно важливими інструментами управління, від ефективності функціонування яких залежать результати прийнятого управлінського рішення. Особливої актуальності проблеми теорії, методики й організації обліку та аудиту витрат підприємства і собівартості продукції набувають в умовах загострення економічної кризи і спаду виробництва. Зазначені обставини вимагають підвищення ефективності використання всього ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання, що дозволить мінімізувати витрати та підвищити економічну результативність його діяльності.

Теоретичні і методологічні основи обліку та аудиту витрат висвітлено у роботах О. Ф. Аксененка, М. І. Баканова, П. С. Безруких, А. Р. Бернвальда, В.Б. Івашкевіча, М. В. Кужельний, С. О. Ніколаєвої, В. А. Павлової, С.С.Сатубалдіна, Я. В. Соколова, С. А. Стукова і ін. Принципові питання дослідження сутності витрат у системі виробничих підприємств загалом та управління витратами зокрема розглянуто в роботах І. Т. Абдукарімова, О.М. Азарян, Л. В. Балабанової, Н. О. Власової, З. А. Капелюк, А. А. Мазаракі, Л. О. Омелянович, К. А. Раїцького, А. А. Садекова, І. В. Сергєєва, Л. А. Сипко, Л. В. Фролової, Т. Г. Храмцової, О. О. Шубіна, А. Д. Шеремета й ін.

Низку питань з теми дослідження викладено в роботах зарубіжних

учених: К. Друрі, Б. Нідлза, Г. Сігела та ін.

Актуальність теми дослідження полягає у недостатності теоретичних розробок щодо обліку і аудиту собівартості продукції та витрат на підприємствах, які б слугували підґрунтям практичного застосування системи управління витратами, зумовили вибір теми дослідження та визначення його мети.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні шляхів вдосконалення обліку і аудиту витрат підприємства на основі вивчення теоретичних та оцінки практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Досягнення мети зумовило постановку та вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність собівартості продукції і витрат підприємства та провести їх класифікацію;
- здійснити економіко-правовий аналіз нормативної бази щодо бухгалтерського обліку та аудиту витрат;
- розглянути особливості бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту витрат та собівартості продукції;
- провести організаційно-економічну характеристику ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»;
- з'ясувати особливості обліку і внутрішнього аудиту витрат та собівартості продукції на досліджуваному підприємстві;
- запропонувати пріоритетні напрямки вдосконалення організаційних та аналітичних процедур на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку і внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції харчової промисловості в ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» Вільнянського району Запорізької області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних

аспектів обліку і внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції харчової промисловості.

Інформаційною базою дослідження обрано ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» Вільнянського району Запорізької області.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при уточненні сутності поняття «витрати»), історичний і системний підходи (при визначенні основних історичних етапів розвитку форм витрат виробництва), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу (при розробці пропозицій щодо обліку та аудиту витрат виробництва) та ін.

У процесі дослідження використовувалися законодавчо-нормативні акти, прийняті Верховною Радою та Кабінетом Міністрів України, праці вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії та методології бухгалтерського обліку; інструктивні матеріали Міністерств України, що регламентують організацію і ведення бухгалтерського обліку.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності внутрішнього аудиту собівартості продукції та витрат на виробництво продукції харчової промисловості. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- запропоновано, з метою оцінки основної діяльності підприємства, виділяти елементи витрат, пов'язані з виробництвом продукції у внутрішній фінансовій звітності, що дозволить підвищити інформаційну наповненість фінансової звітності, а також якість прийнятих на її основі управлінських рішень;

- розроблено схему організації автоматизованого обліку витрат на виробництво продукції, яка розкриває завдання, висуваються до працівників

на кожній ділянці облікового процесу;

- розроблено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємства для вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції;

- запропоновано рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат на виробництво продукції;

- розроблено методику внутрішнього аудиту собівартості продукції на досліджуваному підприємстві, застосування якої дозволить на початковому етапі контролю відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і аудиту витрат виробництва; законодавчі та нормативні акти з питань аудиту та бухгалтерського обліку, зокрема з обліку витрат виробництва; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат на виробництво продукції харчової промисловості, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку та аудиту. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з формування витрат на виробництво продукції, своєчасне одержання необхідної інформації керівництвом та ефективне функціонування системи прийняття управлінських рішень.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: IV Міжнародна студентська наукова конференція «Актуальні питання та перспективи проведення наукових досліджень» (м. Полтава, 17 березня 2023 року), зокрема у збірнику даної

конференції опубліковано одну тезу, Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми економіки, фінансів, обліку і права: досвід та перспективи» 9 березня 2023 року, м. Кропивницький, у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XVI Університетська науково-практична конференція студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2023» 17-22 квітня 2023 року, Запорізький національний університет, зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: «DETERMINATION OF THE ACCOUNTING OF THE COST OF AGRICULTURAL PRODUCTION AND WAYS OF ITS REDUCTION» у науковому фаховому виданні «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки», Випуск 1 (57) (м. Запоріжжя, 2023 рік), також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано одну статтю щодо теми дослідження у збірнику статей молодих вчених Запорізького національного університету «Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства», Випуск №8 (м. Запоріжжя, 2023 рік).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку літератури, додатків. Основний зміст викладено на 111 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 11 таблиць, 7 рисунків, 3 додатки, містить 75 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

1.1 Економічний зміст, визнання та класифікація витрат

Економічна ефективність функціонування підприємств молочної промисловості в значній мірі залежить від раціонального використання усіх видів наявних ресурсів, що обумовлює нагальну потребу поступового переходу до наукової системи управління витратами.

Переваги запровадження наукової системи управління витратами полягають у наступному:

- забезпечення виробництва і продажу конкурентоспроможної продукції на основі раціонального використання витрат та зменшення собівартості одиниці продукції;

- подання достовірної та виваженої інформації про собівартість окремих видів продукції в конкретних умовах діяльності підприємства та його конкурентів;

- відбір і концентрація наявних виробничих ресурсів на виробництві тієї продукції, яка користується попитом, і її можна вигідно продати;

- прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності як окремих видів продукції, так і підприємства загалом.

Отже, економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, можливості організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

Актуальність проблеми обмеженості, потреби ресурсів та їх ефективного використання зумовили появу численних зарубіжних та

вітчизняних наукових праць, спрямованих на вирішення даної проблематики.

У дослідженні витрат і доходів як економічних категорій особливе місце належить працям класиків економічної науки: А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Ст. Мілля, А. Маршалла, П. Самуельсона, К. Р. Макконнелла та С. Й. Брю, В. Д. Нордхауса, Е. Чемберліна, Дж. Робінсон, Ф. Найта, Й. Шумпетера, К. Маркса. А. Апчерча, А. Аткинсона, К. Друрі, Р. С. Каплана, Дж. Фостер, Р. В. Хілтон та ін.

Відомо, що діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію продукції.

Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання.

Витрати підприємств, як свідчить література [6; 9; 12], це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво певного продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства. Витрати підприємств виражають реальні виробничі відносини ринкової системи господарювання.

Класики економічних вчень ще в XVII ст. формулювали поняття витрат, склад витрат, тлумачили своє розуміння грошей, вартості, розглядали процес формування ціни, витрати виробництва трактували як фізичні витрати, саме як витрати засобів виробництва і самої праці.

За марксистською теорією сукупні затрати живої та уречевленої праці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу (часу, необхідного для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технологічних умов).

Витрати економічних ресурсів на рівні підприємства - це складова ціни,

що формується під дією попиту і пропозиції, в силу своєї відносної рідкості. Обмеженість ресурсів змушує вибирати альтернативний спосіб використання ресурсів, тобто підприємець враховує, при прийнятті економічного рішення, альтернативні витрати – ту вартість ресурсів за найкращого альтернативного використання. З цим важко не погодитися. Теорія витрат в країнах ринкової економіки зосереджує увагу товаровиробників на збереженні конкурентоспроможності і вмінні реагувати на зміни обсягу виробництва.

Треба зазначити, що сучасна економічна література не дає чіткого розмежування термінів «витрати» і «затрати», відповідно нема правомірності стверджувати або заперечувати доцільність вживання понять «витрати» і «затрати».

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу[43; 44].

В новому вираженні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства.

Головна увага приділяється витратам обігу, під якими вважали суспільно-необхідні витрати живої та уречевленої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання – з іншого.

Розкриття економічної сутності витрат іноземні вчені здійснювали за такими особливостями:

- присутність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово-

господарської діяльності;

– створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

Опрацювання літератури дає змогу розглядати витрати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка використовуваних у процесі виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відносяться до готової продукції.

Витрати на виробництво розглядаються і як «витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі – землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [6; 9; 10; 19; 20].

Як зазначає Ватаманюк З. Г., витрати на виробництво «є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери».

Вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці з економіки підприємств споглядають на витрати з точки зору витрат, як важливого чинника, що забезпечує організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному режимі, воно зобов'язане здійснювати потрібні для нього витрати.

Так, Л. Г. Мельник та О. І. Корінцева вважають, що «витрати» – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку.

Витрати підприємства, за переконанням вчених-економістів, варто трактувати як «сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству. Виступає у формі собівартості продукції».

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що

досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства. Зокрема, Р.Ф. Бруханський; М. Г. Грещак; О. С. Коцюба, М.С. Палюх та ін. трактують витрати підприємства як «обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети... Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні».

Чимало відомих науковців не дають власного визначення терміну «витрати» (зокрема, Л. К. Сук, П. Л. Сук [48], Ю.С. Мал-Цалко [53] та інші), а користуються тим, яке вважається офіційним і подане у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Термін «витрати» тут подано в розумінні: «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками» [43].

Під поняттям «затрати» професор В. В. Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці.

Професор Л. В. Нападовська стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна «витрати», який використовується в фінансовому обліку [39].

Детальну класифікацію витрат підприємства, яка відзначається практичністю в застосуванні, розробив Ю. С. Цал-Цалко. Зокрема, він пропонує розділяти їх за такими ознаками: за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – виробництво, цех, дільниця, технологічний підрозділ, служба; за видами продукції, робіт, послуг – на вироби, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію; за єдністю складу (однорідністю) витрат –

одноеlementні та комплексні; за видами витрат – за економічними елементами та за статтями калькуляції; за способами перенесення вартості на продукцію – прямі та непрямі; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – змінні та постійні; за календарними періодами – поточні, довгострокові, одноразові; за доцільністю витрачання – продуктивні та непродуктивні; за визначенням відношення до собівартості – на продукцію та відповідного періоду [53].

Група вчених [17; 19; 20; 30; 42] доповнила перелік видів витрат підприємства: за функцією управління – виділено витрати на виробництво, обслуговування виробництва й управління; залежно від важливості для прийняття управлінських рішень – на дійсні та можливі, релевантні та нерелевантні, поворотні та безповоротні, усувні та неусувні; за ефективністю використання ресурсів – на ефективні та неефективні; за витратами на економічний обмін – на трансформаційні, трансакційні й організаційні тощо.

За способом включення у собівартість продукції всі витрати поділяються на прямі і непрямі. До прямих відносять витрати, які в момент виникнення можна безпосередньо віднести на відповідний об'єкт планування та обліку. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені безпосередньо на певний об'єкт планування та обліку економічно доцільним шляхом. Для включення до собівартості окремого виду продукції ці витрати потрібно розподіляти між об'єктами обліку, тому вони називаються розподільними. До них належать загальновиробничі витрати і частина основних.

Таким чином, за економічною сутністю витрати на виробництво продукції підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречовленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натурально речовим складом – спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Водночас підприємство здійснює витрати, пов'язані з транспортуванням, зберіганням і реалізацією продукції тощо.

Опрацювання фахової літератури [6; 9; 19; 20; 46] засвідчує, що на основі використаних витрат кожне підприємство формує певний рівень собівартості конкретної продукції.

Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці продукції.

Опрацювання фахової літератури [6; 8; 9; 10; 19] засвідчує, що за економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений у підприємстві, – лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість, але не буде визнане суспільством і не ввійде у суспільну вартість, тому будь-які витрати мають бути орієнтовані на досягнення конкретного результату, що характеризуватиме їх необхідність.

Рівень собівартості характеризує використання всіх наявних ресурсів підприємства. Практика засвідчила, що в тих підприємствах, де інтенсивніше використовують виробничі ресурси, запроваджують у виробництво прогресивну, ресурсощадну технологію та організацію праці, там буде нижча собівартість продукції. Зниження собівартості сприяє зростанню цінової конкурентоспроможності продукції, підвищенню прибутковості підприємств. Все це засвідчує, що собівартість продукції є важливим показником ефективності виробництва.

На практиці при аналізі виробництва валової продукції визначають рівень собівартості валової продукції та собівартість одиниці продукції. Зазначена собівартість валової продукції включає суму усіх виробничих витрат, а собівартість одиниці продукції визначають відношенням виробничих витрат до обсягу валової продукції певного виду за діючими або

порівняльними цінами.

Опрацювання літературних джерел [6; 9; 10; 19; 20; 46] засвідчує різні собівартості, зокрема: технологічна; виробнича; повна (комерційна).

Технологічна собівартість характеризує витрати, пов'язані із технологією виробництва, організацією й управлінням виробництвом в окремих підрозділах.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

За характером обчислення собівартість продукції поділяють на: планову і фактичну.

Планова собівартість включає суму витрат на одиницю продукції в запланованому періоді. Її визначають на основі нормативних витрат праці, матеріалів, зносу основних засобів, витрат на організацію виробництва й управління підприємством згідно з прийнятою технологією і запланованою кількістю продукції, що передбачає одержати підприємство.

Фактичну собівартість включає фактичну суму витрат, понесених в розрахунку на одиницю продукції. Її визначають шляхом ділення фактичної суми понесених витрат на кількість отриманої продукції. Варто зазначити, що порівняння фактичної та планової собівартості за рівнем і за видами витрат дає змогу виявити допущені перевитрати або економію матеріальних витрат і праці, розробити заходи, спрямовані на зниження собівартості в майбутньому.

За місцем формування собівартість продукції поділяють на:

- індивідуальну – характеризує витрати за окремими підприємствами по кожному виду продукції;
- зональну – середні витрати за окремими зонами на виробництво певного виду продукції;

– галузеву – це витрати на виробництво одиниці певного виду продукції загалом по країні.

Зазначимо, що зменшення рівня індивідуальної, зональної та галузевої собівартості – це шлях при однакових цінах до збільшення прибутків на відповідних рівнях, підвищення економічної ефективності функціонування виробництв та зростання конкурентоспроможності, вихід на світовий ринок.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до матеріальних витрат відносять: витрати на сировину і матеріали, закупівельні напівфабрикати і комплектувальні вироби, паливно-мастильні матеріали, енергію, запасні частини, тару і пакувальні матеріали, допоміжні й інші матеріали.

До матеріальних витрат відносять також витрати підприємств на оплату робіт і послуг виробничого характеру, які виконують сторонні підприємства й організації. Типовими видами таких послуг є ремонт техніки, транспортні послуги з перевезення вантажу, виконання окремих технологічних операцій тощо.

До складу елемента витрати на оплату праці вводять основну та додаткову заробітну плату за окладами і тарифами, премії й заохочення, компенсаційні витрати, оплату відпусток, іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці основного виробничого персоналу.

До складу елемента відрахування на соціальні заходи вводять відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства й інші соціальні заходи. Елемент амортизація основних засобів включає суму нарахованої амортизації на повне відновлення, реконструкцію та модернізацію основних виробничих фондів, що належать підприємству, та які перебувають у його користуванні на умовах оренди. Сюди ж відносять і амортизацію нематеріальних та інших необігових матеріальних активів.

У склад елемента інші операційні витрати включають інші витрати операційної діяльності, зокрема витрати на: відрядження; послуги зв'язку;

виплату матеріальної допомоги; сплату відсотків за фінансові кредити; отримані для поповнення власних обігових коштів; для придбання основних виробничих засобів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності; платежі від обов'язкового страхування майна підприємства; витрати, пов'язані з оплатою послуг банку, розрахунково-касовим обслуговуванням тощо.

Групування за економічними елементами, як свідчить література, використовують для планування витрат виробництва, виявлення резервів їх зниження, нормування обігових коштів і контролю за їх оборотністю, а також для розрахунку економічних показників (матеріаломісткість, оплатомісткість та ін.) [9; 10; 17].

Класифікацію витрат, що формують собівартість продукції, на підприємстві групують за певними ознаками. За роллю в процесі виробництва і за цільовим призначенням витрати поділяють на основні й накладні (рис. 1.1).

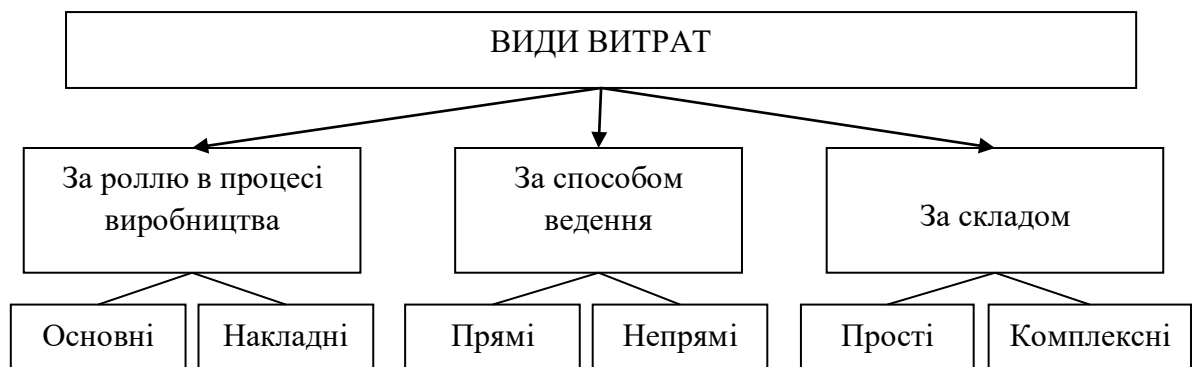


Рисунок 1.1 – Класифікація витрат на продукцію

Джерело: побудовано автором на основі [9] .

До основних належать витрати, які беруть безпосередню участь у виробництві продукції й становлять її речову основу. Без них виробництво певного виду продукції неможливе взагалі (сировина, корми, насіння, комплектуючі вироби, пальне, заробітна плата тощо).

Накладні – це витрати, пов’язані з організацією виробництва й управлінням підприємством взагалі, а саме:

- на оплату праці працівників апарату управління та спеціалістів;
- на службові відрядження й утримання легкового транспорту;
- конторські, друкарські, поштово-телеграфні й телефонні;
- амортизацію та утримання і ремонт будівель, споруд, інвентарю загальногосподарського призначення;
- на підготовку кадрів, охорону підприємства тощо.

За способом введення витрат, що входять у собівартість продукції, їх поділяють на прямі й непрямі.

Прямі витрати пов’язані з виробництвом конкретної продукції або наданням послуг, їх у собівартість вводять на підставі даних первинних документів (заробітна плата, насіння, корми, мінеральні та органічні добрива, засоби захисту рослин і тварин та ін.).

Непрямі (розподільні) витрати пов’язані з виробництвом кількох видів продукції і не можуть бути віднесені безпосередньо на певний об’єкт обліку. До них належать усі витрати на організацію виробництва й управління підприємством, амортизація, поточний ремонт тракторів і комбайнів, відрахування на соціальні виплати, їх розподіляють пропорційно до встановленого базису (прямих витрат, за винятком у рослинництві насіння, у тваринництві – кормів).

За складом витрати поділяються на прості й комплексні.

Прості витрати складаються з однорідних елементів (сировина і матеріали, заробітна плата та ін.), а комплексні із декількох простих.

Варто зазначити, що залежно від характеру зв’язків витрат з підприємством витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні витрати – це функція часу, їх обсяг не змінюється залежно від обсягу виробленої продукції. Здебільшого постійні витрати пов’язані з функціонуванням виробничих засобів та обладнанням підприємств і мають бути оплачені в звітному періоді. Загальний показник постійних витрат

залишається незмінним при усіх рівнях виробництва. Вони включають:

- амортизацію обладнання, техніки, приміщень;
- орендну плату за майно й інші ресурси;
- податок на нерухомість;
- страхові платежі;
- оплату праці постійних працівників, рівень якої безпосередньо не пов'язується з обсягом виробленої продукції;
- витрати на організацію виробництва й управління підприємства, ремонт приміщень.

Змінні витрати – сума, яка залежить від обсягу виробництва продукції.

Це витрати на:

- вартість сировини і матеріалів;
- купованих напівфабрикатів;
- технічний догляд, ремонт техніки й обладнання;
- електроенергію та воду;
- вартість паливно-мастильних матеріалів;
- оплату праці найманих працівників та оплату праці постійних працівників, рівень якої безпосередньо пов'язується з обсягом виробленої продукції;
- транспортні та інші витрати.

Варто зазначити, що поділ витрат на змінні й постійні дає змогу визначити їх суми на одиницю продукції за певний період. Це необхідно для проведення економічного аналізу щодо управління змінними та постійними витратами.

Ф. Ф. Бутинець [9], Р.Ф. Бруханський [6], вказали на величезне значення класифікації витрат, яке необхідне для підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством. Традиційною класифікацією витрат, яка широко використовується у фінансовому обліку є групування витрат за видами діяльності.

Надзвичайно важливим пунктом обліку витрат є їх групування за певними класифікаційними ознаками, що зображено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Традиційна класифікація витрат у фінансовому обліку

Класифікаційні ознаки	Види витрат
1. Види діяльності	1.1 Витрати операційної діяльності (основної та іншої операційної) 1.2. Витрати іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної)
2. Елементи витрат операційної діяльності	2.1. Матеріальні затрати 2.2. Витрати на оплату праці 2.3. Відрахування на соціальні заходи 2.4. Амортизація 2.5. Інші операційні витрати
3. Місця виникнення витрат в основній діяльності	3.1. Виробництва (цехи) 3.2. Бригади 3.3 Виробничі лінії 3.4. Робочі місця
4. Статті калькуляції	4.1. Витрати на оплату праці 4.2. Відрахування на соціальні заходи 4.3. Сировина і основні матеріали 4.4. Допоміжні матеріали 4.5. Куповані напівфабрикати 4.6. Паливо та мастильні матеріали 4.7. Роботи та послуги 4.8. Витрати на ремонт необоротних активів 4.9. Інші витрати на утримання основних засобів 4.10. Інші витрати 4.11. Загальновиробничі витрати
5. Спосіб включення у собівартість продукції (робіт, послуг)	5.1. Прямі витрати 5.2. Непрямі витрати
6. Відношення до обсягу діяльності	6.1. Змінні витрати 6.2. Постійні витрати
7. Період визнання	7.1. Визнання витрат певного періоду одночасно з визнанням доходу 7.2. Витрати періоду
8. Календарні періоди	8.1. Витрати поточного періоду 8.2. Витрати майбутніх періодів

Джерело: побудовано автором на основі [9] .

Наведена класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період.

Необхідно зазначити, що у фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами

визнання, економічними елементами. Управлінський облік включає три напрями, за якими класифікуються витрати, зокрема для:

- оцінки запасів та визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- контролю і регулювання діяльності.

В процесі оцінки виробництва виділяють такі групи витрат: вичерпані та невичерпані; витрати на продукцію та витрати періоду; основні і накладні. Відомий вчений Сук Л. К. пропонує виробничі та невиробничі витрати.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Прямі витрати – це витрати, які зв'язані з виробництвом певного виду продукції. До непрямих зараховують ті витрати, які неможливо розрахувати за ознакою прямої належності тому, що вони пов'язані з виробленням кількох видів продукції. Непрямі витрати включають витрати на утримання та експлуатацію машин й обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Основні витрати – це витрати, що напряму зв'язані з технологічним процесом виробництва продукції при будь-яких умовах роботи і характеру виробництва та не залежать від форми організації управління.

Накладні витрати – не пов'язані з технологічним процесом виробництва, виникають через вплив певних умов роботи щодо організації, управління та обслуговування виробництва. В процесі дослідження витрати виділяють на: постійні й змінні; релевантні та нерелевантні; дійсні та можливі; маржинальні та середні.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати – витрати, величина

яких не залежить від прийняття рішення. Зазначимо, що даний поділ витрат на релевантні та нерелевантні здійснюють для того, щоб визначити вплив управлінського рішення на величину затрат.

Дійсні витрати – це витрати, що потребують сплатити кошти або витратити інші активи. Можливі витрати – це вигода, яка перестає існувати, коли вибір одного напрямку дії викликає потребу дати відмову від альтернативного рішення. Маржинальні витрати – це витрати, понесені на виробництво додаткової одиниці продукції. В процесі аналізу витрати поділяють на контрольовані (регульовані) та неконтрольовані (нерегульовані). Дана класифікація передбачає формування межі, до якої менеджер має повноваження контролювати витрати та несе за них відповідальність.

Контрольовані витрати – це витрати центрів відповідальності у межах підприємства. До них відносять витрати матеріалів та витрати заробітної плати. Неконтрольовані – витрати, понесені адміністрацією підприємства. До них включають амортизацію, сплату податків та зборів, зміну рівня цін на матеріали та інші витрати, пов'язані з інфляцією.

Таким чином, термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів. Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

1.2 Нормативно-правові аспекти обліку і контролю витрат на виробництво продукції

Діюча система бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю за витратами в сільськогосподарських підприємствах базується на

основі нормативно-правового забезпечення.

Таке забезпечення формується протягом багатьох років діяльності України, воно розвивається під дією постійних змін, обумовлених політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами.

Варто зазначити, що організація нормативно-правового забезпечення має важливе значення для обліку витрат, воно спрямоване не раціональне використання ресурсів. Основою такого забезпечення стає відповідна документація та її компоненти у вигляді нормативно-довідкової інформації.

Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та контролю в Україні досліджували багато вчених, зокрема [7; 8; 9; 10; 24; 46; 53]. Водночас багато проблем управлінського обліку, контролю, звітності ще потрібно вирішити, що сприятиме підвищенню ефективності виробництва.

Діюча система обліку, аналізу і контролю діяльності як складових, так і підприємства загалом функціонують на нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах.

Огляд літературних джерел [7; 8; 9; 24; 46; 53; 54; 55] показав, що за роки незалежності в Україні створено свою нормативну базу та нормативно-правових фундаментів з обліку, аналізу та контролю витрат у сільськогосподарських підприємствах (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Нормативні документи, які пов’язані з питаннями обліку, аналізу та контролю витрат і доходів підприємства

№	Документ	Короткий зміст	Використання в контрольно-ревізійному процесі
1	2	3	4
1	Конституція України прийнята Верховною Радою України від 28.06.96 № 254к/96-ВР	Основний закон України	Загальні положення, що встановлюють правові засади та регулюють діяльність підприємства
2	Податковий кодекс України прийнятий ВР від 02.12.2010 № 2755-5	Містить перелік податків та зборів, їх платники	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
3	Господарський кодекс України Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 436-4	Встановлює правові основи господарської діяльності відповідно до сільськогосподарських підприємств	Забезпечення зростання ефективності підприємства та соціальну активність
4	Про основні засади державного фінансового контролю в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 26.01.1993 № 12939-12	Фінансовий контроль проводиться враховуючи правові та організаційні засади, податкового контролю та відповідальність за недотримання законодавства	Організація проведення фінансового контролю, який є необхідним на даний час
5	Про оплату праці. Закон України затверджений постановою Верховної Ради України від 24.03.1995 № 108/95-ВР	Визначає нормативні засади оплати праці та регулювання її оплати, для забезпечення основних функцій заробітної плати	Проведення обліку та контролю за дотриманням законодавчих положень з оплати праці
6	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.99 р. № 996-14	Демонструє основні принципи, організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелік затверджених документів бухгалтерського обліку	Встановлює чи відповідає господарська діяльність чинному законодавству
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Показує формування та зміст звіту про фінансові результати, вказуючи умови для розкриття змісту статей	Визнання доходів та витрат, контроль за правильним відображенням у звіті
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 28.10.1999 р.	У бухгалтерському обліку формує інформацію про витрати підприємства та внесення даних у фінансову звітність	Потрібне для створення засад організації проведення операцій в обліку з запасами підприємства
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290	Відображення методології формування дох-дів та їх відображення в бухобліку та складання на їх основі фінансової звітності	Створення засад для організації обліку доходів підприємства
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 28.10.1998 р. № 1706	Принципи формування інформації що стосується витрат та внесення їх в фінансову звітність	Створення принципів організації проведення операцій з витратами
11	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухобліку підприємств» затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Несе інформацію про наявність та рух активів, капіталу та зобов'язань, демонструє порядок ведення бухгалтерських проведення використовуючи метод подвійного запису	Для полегшення проведення організації бухгалтерського обліку
12	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352	Зображення типових форм, які використовують в первинному обліку	Використовується для правильного заповнення документів, які відображають витрати та доходи виробництва

Джерело: складено автором самостійно.

Нормативне забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів владних структур, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств та кожного окремого підприємства, які сприяють розвитку бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й економічному контролю в Україні.

Основними видами нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств є:

- 1) Податковий Кодекс України; Бюджетний Кодекс України;
- 2) Цивільний Кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 3) «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;
- 4) «Про аудиторську діяльність»;
- 5) «Про державну фінансову інспекцію України»;
- 6) Наказ про облікову політику підприємства;
- 7) Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України;
- 8) накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;
- 9) П(С)БО 9 «Запаси» в частині забезпечення списання запасів на витрати виробництва, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- 10) П(С)БО 31 «Фінансові витрати», проте підприємства, які розмістили цінні папери на фондовому ринку і зобов'язані публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси», М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки», М(С)ФЗ 11 «Будівельні контракти», М(С)ФЗ 18 «Дохід», М(С)ФЗ 23 «Витрати позики»;
- 11) графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт.

Окремого міжнародного стандарту, який розкриває методологію обліку

витрат і порядок їх ведення, у фінансовій звітності не існує, тому питання, що пов'язані з поняттям оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби».

Наведене у П(С)БО 16 «Витрати» визначення витрат, частково таке ж як і поняття витрат у МСФЗ.

Трактування поняття «витрат» в чинних нормативно-правових актах є різне, так одне визначення стосується фінансових результатів, які визначаються в фінансовому обліку, а зовсім інше значення цілей оподаткування в податковому обліку.

Література засвідчує, що сучасна нормативна база, якою регламентується облік витрат, складається із трьох окремих груп, які затверджені законодавством України і відповідають обліковим системам.

Фінансовий облік. Витрати звітного періоду включають спожиті витрати якщо дані витрати, які мають можливість бути достовірно оціненими згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та відносяться відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, момент визнання витрат не залежить від дати, на яку оплачено за ресурси.

Управлінський облік. Для підприємств агропромислового виробництва розроблені галузеві методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування або формування.

Варто зауважити, що виробничу собівартість формують не всі витрати виробництва.

При застосуванні нормативного методу обліку витрат прямі витрати включаються у виробничу собівартість тільки в сумі нормативної величини, а на суму наднормативних витрат збільшується собівартість реалізованої продукції.

Джерелами виникнення виробничих витрат є виробничі ресурси, а саме природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність, які затрачаються у виробничому процесі.

Особливості функціонування ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати поділяються на такі: витрати, що включаються до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг або реалізованих товарів, адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; податки на прибуток.

Г. Г. Кірейцев вважає, що створення систем і моделей бухгалтерського обліку, які є прогресивними та вдосконалення нормативно-правової бази ведення обліку потребує найвищого рівня підготовки науковців, які створюють рекомендації з покращення деяких аспектів обліку та його системи.

Головними нормативними документами, як вважають Сук Л. К. та Сук П. Л., здатними забезпечити регламентацію бухгалтерського обліку в Україні, є такі: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плани рахунків, «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [53].

Жук В. М. [43; 44] розробив багато пропозицій, які стосуються реалізації регуляторно-організаційних завдань в галузевому напрямку.

У концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки розкриває багато аспектів:

- підвищення впливу управління конкретною галуззю на формування методології обліку в аграрному секторі;
- покращення національних П(С)БО з адаптацією їх до МСФЗ відповідно до національних потреб;
- створення можливостей складання податкової, статистичної форм звітності використовуючи дані бухгалтерського обліку;
- забезпечення відповідних умов обов'язкової передачі повноважень

представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та із статистичної звітності при Державному комітеті статистики;

- прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів для його реалізації; вдосконалення системи державного управління бухгалтерським обліком в сільському господарстві через повернення контролю за наслідкуванням методології обліку і звітності.

Л. В. Гуцаленко висуває свою думку про те, що реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється з метою прийняття та введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які би базувалися на основі міжнародних стандартів [14].

Заслуговує на увагу класифікація нормативних документів В. М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи:

- Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно – правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;
- нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського

обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються керівником підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх чотирьох групах документів цього забезпечення [43; 44].

Як свідчить література [9; 14; 18; 24; 38; 52], що уже до 2005 р. «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 була виконана повністю і досягла поставлених завдань.

В країні почала функціонувати нормативно-правова база, яка відповідає міжнародним, і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку.

Покращення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств та поліпшення фінансових результатів можливі при виконанні доведених завдань:

1. Здійснити проведення повної інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, що мають зв'язок з обліком і контролем витрат та доходів з метою недопущення непередбачених ситуацій.

2. Створити та оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування доходів і витрат, які будуть виникати протягом звітного періоду.

3. Головні бухгалтери, аудитори та ревізори мають вести робочі записи щодо виникнення проблемних ситуацій у нормативно-правових актах та ділитися набутим досвідом, досягнутими результатами через фахові бухгалтерські видання.

Таким чином, проблема забезпечення зростаючої потреби в умовах обмеженості ресурсів обумовила актуальність дослідження раціонального використання матеріальних, технічних, трудових і грошових ресурсів шляхом використання нормативно-правових аспектів, ефективного управління витратами та доходами в напрямі поліпшення фінансових результатів підприємств.

1.3 Особливості бухгалтерського обліку та аудиту собівартості продукції

Організацією бухгалтерського обліку витрат слід вважати комплекс заходів, спрямованих на налагодження облікової системи підприємства як структурного елементу інформаційно-комунікаційних зв'язків у системі управління всією діяльністю підприємства та її елементів, зокрема процесу виробництва, виробничих витрат та собівартості продукції. Таке визначення організації бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції пояснюється тими завданнями, які покладаються на неї.

Ряд авторів [6, 26, 39] у своїх роботах підкреслюють, що організація бухгалтерського обліку витрат повинна забезпечити:

- правильне і своєчасне документальне відображення операцій із обліку статей затрат та формування собівартості продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»;

- контроль за правильністю використання сировини, продукції й тари на всіх етапах руху і в місцях збереження товарно-матеріальних цінностей та за відповідністю величини запасів продукції для безперебійного виробничого процесу;

- забезпечення збереження майна, попередження виникнення нестач, крадіжок цінностей, сприяння раціональному й ефективному використанню ресурсів;

- сприяння підвищенню рентабельності підприємства, окупності виробничих і технологічних програм;

- своєчасне і точне визначення валового доходу, валових витрат, інших доходів і витрат, кінцевого фінансового результату.

Вирішення означених проблем повинно покладатися в основу концепції організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

Бухгалтерський облік виступає важливим елементом у складі системи управління витратами, під якою розуміють «комплекс заходів, що спрямовані на формування найбільш необхідних і, разом з тим, доцільних з економічної та технологічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтованого бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу та своєчасного всебічного контролю» [15, С. 180].

Для забезпечення належного рівня облікового забезпечення управлінських процесів інформація повинна відповідати всім вимогам, які висувуються до неї в умовах нестабільного внутрішнього та зовнішнього середовища, політичної й фінансової кризи та ін. Така ситуація зумовлює необхідність глибокого теоретичного обґрунтування застосовуваних правил, принципів організації бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку витрат на виробничих підприємствах. Слід відзначити, що сучасні науковці порушували це питання, але воно потребує подальших досліджень із урахуванням галузевих особливостей суб'єктів господарювання.

Систематизувавши інформацію з вищезазначених досліджень, вважаємо, що до принципів, які варто застосовувати, слід віднести наступні:

- 1) включення всіх виробничих витрат із плановими та нормативними показниками;
- 2) включення усіх витрат виробництва продукції звітного періоду в її собівартість;
- 3) групування і відображення витрат за виробничими підрозділами, видами продукції, елементами і статтями витрат через систему рахунків бухгалтерського обліку;
- 4) узгодженість об'єктів обліку витрат із об'єктами калькулювання;
- 5) забезпечення окремого відображення виробничих витрат за існуючими нормами і відхилень від них;
- 6) документування витрат у момент їх здійснення;
- 7) розширення складу витрат, що включають у собівартість продукції

за прямою ознакою;

8) максимальне наближення методології й організації обліку витрат до міжнародних стандартів;

9) визначення переліку статей витрат, їхнього складу і методів розподілу за видами продукції відповідно до галузевих і методичних рекомендацій із питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням характеру і структури виробництва.

Отже, дотримання перелічених принципів при формуванні системи бухгалтерського обліку в частині витрат дозволить забезпечити належний рівень інформативності та виконання інших вимог, які висуваються до вихідних даних і звітів бухгалтерської служби.

На думку більшості вчених, напрямки організації обліку витрат підприємства можуть формуватися залежно від того, що вважається об'єктом обліку витрат. При цьому розрізняють облік витрат за видами, за місцями виникнення, за центрами відповідальності та за носіями витрат (рис. 1.2).

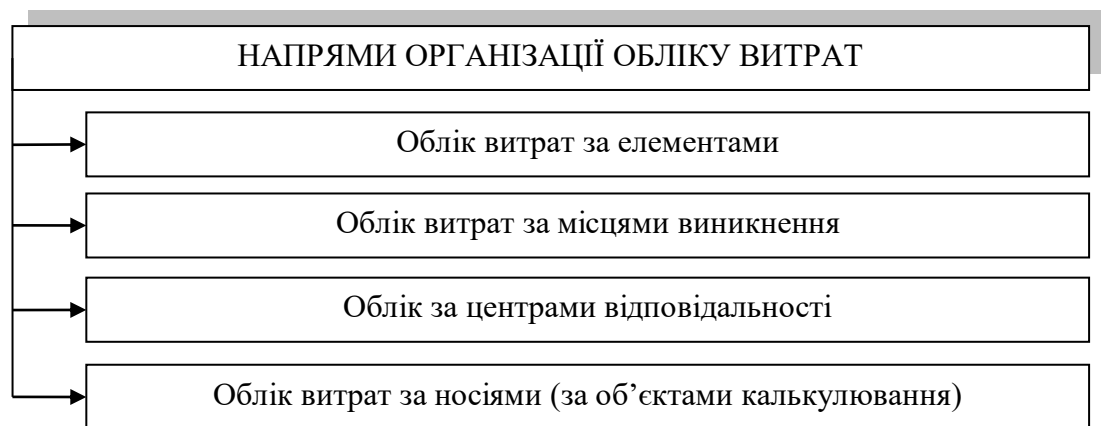


Рисунок 1.2 – Напрями організації бухгалтерського обліку витрат

Джерело: складено автором за джерелом [15]

Місцем виникнення витрат називають структурний підрозділ підприємства, у якому відбувається планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління витратами виробничих ресурсів.

Крім того, місцями виникнення витрат можуть бути робочі місця, дільниці, бригади, цехи, стадії, переділи, процеси, відділи підприємства, наприклад: відділ технічного контролю і контролю якості, інструментальний цех, фінансовий відділ. Центром відповідальності визначають сегмент – підрозділ, за результатами роботи якого вдається врахувати виконання менеджерами встановлених адміністрацією обов'язків. Такі центри створюються на основі існуючої лінійно-функціональної структури підприємства і поєднують або включають у себе місця виникнення витрат.

Метою організації обліку за даними центрів відповідальності є збір даних про витрати та доходи по кожному об'єкту таким чином, щоб відхилення від кошторису (затвердженого плану) могли бути віднесені на відповідальну особу. Існування місць виникнення витрат та центрів відповідальності залежить від внутрішньої організації системи управління виробничими процесами на підприємстві торгівлі. Це обумовлює ситуацію, коли на підприємствах досліджуваної галузі наявність місць виникнення витрат та центрів відповідальності буде різною, адже це залежить від особливостей структури управління, що, в свою чергу, обумовлюється особливостями технологічного процесу [33, С. 230].

Фактично використані ресурси списують по кредиту відповідних рахунків на дебет рахунку 23 «Виробництво» за нормативними (плановими) показниками. Відхилення від нормативних затрат списуються на рахунки відхилень. При цьому позитивні відхилення накопичуються за кредитом відповідних рахунків, а негативні – за дебетом. У залежності від технології і характеру продукції носіями витрат можуть бути вироби чи напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів чи індивідуальні групи виробів (замовлення), будівельні об'єкти, закінчені етапи будівництва, види робіт і послуг. Тобто це види продукції (робіт чи послуг) підприємства, які призначені для реалізації. У разі, коли на підприємстві однорідна продукція випускається з однакової вихідної сировини, матеріалів і відрізняється тільки розмірами та модифікаціями, у такого підприємства виникає можливість

мінімізувати кількість носіїв витрат, а отже, і спростити процедуру калькулювання собівартості. Вважаємо, що обрання того чи іншого підходу до організації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах торгівлі повинно відповідати обраним методам калькулювання та обліку виробничих витрат.

Наступним важливим складовим елементом системи бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика. З даного приводу О. В. Олійник визначала, що облікова політика являє собою «інструмент» організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності [19, С. 149]. Крім того, О. В. Шакина та Т. В. Федосенко також стверджували про те, що система бухгалтерського обліку самостійно моделюється організаціями, виходячи з єдиних правових норм, методичних основ, а також конкретних умов функціонування та специфіки діяльності. Облікова політика є важливим інструментом ефективного управління. В силу впливу вибраних способів ведення обліку на фінансові потоки і майновий стан облікова політика є важливим інструментом ефективного управління у всіх господарюючих суб'єктах незалежно від сфери діяльності та організаційно-правових форм.

Важливими, на наш погляд, є твердження П. Житнього щодо змісту облікової політики, яка, на його думку, являє собою внутрішній регламент із методології, організації та методики ведення фінансового й управлінського обліку. Такий документ необхідний для зведення різномірних нормативних актів, що стосуються ведення обліку, в єдину систему з погодженням обраного варіанта облікових процедур із користувачами інформації.

Важливість облікової політики полягає не тільки в суті регламентації ведення бухгалтерського обліку діяльності виробничих підприємств у цілому та виробничих витрат зокрема, але й у тому, що вона здатна впливати на зміст бухгалтерської звітності, показники діяльності та інші. Формування облікової політики на виробничих підприємствах є складним управлінським

процесом, адже вона є вагомим інструментом в економічному управлінні такими надважливими показниками, як прибуток, на основі її результатів формується інформаційна база прийняття рішень.

Облікове відображення виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства також знаходяться під впливом процесу формування облікової політики, в ході якого обґрунтовується вибір того чи іншого методу обліку окремих об'єктів, пов'язаних із витратами; методів калькулювання собівартості та обліку витрат. Адже держава встановлює лише єдині правові та методичні основи його організації і ведення, надаючи право господарюючим суб'єктам самостійно формувати облікову систему, що відповідає умовам їх функціонування шляхом вибору та обґрунтування способів ведення обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності.

М. В. Патарідзе-Вишинська вважає, що не існує єдиного оптимального рішення щодо формування облікової політики, і ми з нею у цьому погоджуємося. Існує багато альтернативних варіантів при виборі методів обліку тих чи інших об'єктів, і, комбінуючи їх між собою, на підприємствах, скажімо, однієї галузі, з однаковими обсягами виробництва та реалізації, можна отримати різні розміри фінансових результатів. Реформа обліку в Україні надала бухгалтерові більше свободи, і, відповідаючи на три основні питання обліку: коли господарська операція повинна вважатися завершеною; яка вартість вираження господарської операції для відображення її в обліку; як відобразити господарську операцію у системі рахунків бухгалтерського обліку, тобто, вирішуючи проблеми ідентифікації, оцінки і класифікації, бухгалтер повинен діяти самостійно, керуючись виключно своїм професіоналізмом і компетенцією. Отже, стає зрозумілим, що облікова політика має бути спрямована на формування ефективного механізму облікового відображення виробничих витрат підприємства, основою якого є вибір методів обліку окремих об'єктів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» створене у відповідності до законодавства України та згідно з рішенням загальних зборів засновників у 2020 році (код ЄДРПОУ 43581147).

Вид економічної діяльності досліджуваного підприємства за КВЕД: перероблення молока, виробництво масла та сиру (10.51); діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту (46.19); оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами (46.33); роздрібна торгівля іншими продуктами харчування в спеціалізованих магазинах (47.29); роздрібна торгівля з лотків і на ринках харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами (47.81); вантажний автомобільний транспорт (49.41).

Основним видом діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» є переробка молока.

ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» діє на підставі статуту та законодавства України.

Місцезнаходження та юридична адреса ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»: Запорізька область, Вільнянський район, місто Вільнянськ, вулиця Запорізька.

Асортимент продукції складається із 47 найменувань. Всю продукцію можна поділити на чотири основних групи:

- класична цільномолочна група (молоко, кефір, сметана, вершки, йогурт, кисломолочний сир);
- функціональна молочна група (продукти, збагачені йодованим білком, лактулозою та біфідобактеріями – молоко, кефір, йогурт, кисломолочний сир);
 - масло (вагове, фасоване у пергаментну упаковку та фольгу);
 - казеїн технічний, сир кисломолочний для плавлення.

На підприємстві реалізована система управління якістю ISO9001:2000, у даний час триває впровадження СУЯ НАССР, що в перспективі дасть можливість зовнішньої сертифікації – необхідної умови експорту харчових продуктів.

На підприємстві створено діючих виробничих потужностей: для цехів розливу, ферментаційного та приймання сировини встановлено обладнання фірм «Tetra Pak» (Швеція), «Biostal», «Mleczmasz», «Dozo-pak», «Spomasz», (Республіка Польща), «Index-6» (Болгарія), що дає можливість переробляти до 340 тон молока на добу, в т.ч. по цільномолочній групі – до 170 тон в перерахунку на молоко.

На сьогоднішній день потужності виробництва завантажені по цільномолочній групі на 90% в залежності від асортименту, а в окремі періоди - на 100%. У зв'язку з даною ситуацією назріла гостра необхідність у нарощенні виробничих потужностей.

Станом на сьогодні виробничі потужності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» досягли 300 тонн переробки молока в день. У теперішній час вони завантажені в середньому за рік на 90 %, а у літній період – на 100 %. У 2020 році особливо гостро стояло питання переробки знежиреного молока, яке утворюється від виробничої діяльності: воно перероблялось на казеїн й частково продавалось сирзаводам для виробництва сухого знежиреного молока. Завдяки придбанню нового обладнання в сучасних умовах підприємство спроможне переробляти увесь об'єм знежиреного молока на казеїн.

Основним видом діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» є виробництво молочної продукції для її реалізації у межах України.

ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» здійснює виробництво відповідно до технологічних інструкцій згідно із затвердженими технічними умовами.

Виробничі процеси, що мають місце на підприємстві, розподіляють на: основні (передбачають перетворення сировини у готову продукцію), допоміжні (не беруть прямої участі у виробничому процесі, проте забезпечують безперебійність роботи підприємства) та обслуговуючі (формують сприятливі умови для здійснення основних та допоміжних процесів).

Згідно із таким розподілом у структурі ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» функціонують такі цехи основного, допоміжного й обслуговуючого виробництва.

Цехи основного виробництва включають в себе: дільницю приймання сировини, апаратну дільницю, ферментаційну дільницю, дільницю фасування рідких продуктів, дільницю виготовлення та фасування масла і сиру, дільницю виготовлення казеїну, дільницю тари й склад товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ). До складу цехів допоміжного виробництва належать: відділ головного технолога, відділ управління виробництвом, служба матеріально-технічного постачання тощо. Цехи обслуговуючого виробництва складаються із: служби автоматизованої системи управління (АСУ), служби контрольно-вимірвальних приладів і автоматики (КВПіА), служби головного механіка тощо. Узагальнюючи виробничу структуру підприємства слід зазначити, що процес переробки молока є безперервним процесом із досить довгою технологічною лінією, тому переробка не може відбуватись лише в межах окремого цеху.

З метою забезпечення ритмічності й безперебійності виробничого процесу на заводі функціонують допоміжні (енергетичне, ремонтне) та

обслуговуючі (складське, транспортне) господарства.

Виробництво молочної продукції ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» здійснюється за таким загальним алгоритмом (на прикладі кисломолочних напоїв):

- 1) закупівля сировинних ресурсів (молока у ферм, наповнювачів тощо), необхідних для виготовлення готової продукції;
- 2) діагностика та перевірка якості поставленої на підприємство сировини
- 3) (перш за все, прийнятого молока);
- 4) фільтрація та нормалізація молока відповідно до передбачених вимог;
- 5) охолодження молока до потрібної температури для кращого зберігання його основних властивостей;
- 6) теплова обробка молока (пастеризація) з метою нейтралізації шкідливих мікроорганізмів, збереження вітамінів й мікроелементів;
- 7) додавання наповнювачів, заквасок та інших відповідних добавок;
- 8) упакування готової продукції.

У роботі підприємства особливо важливу роль відіграє надходження сировини, її якість та кількість. ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» підтримує на належному рівні контакти із сільськогосподарськими виробниками, спільними зусиллями покращуючи якісні та кількісні параметри молока, що надходить на переробку.

Підприємство здійснює закупівлю молока у сільськогосподарських підприємств й населення Запорізької та Дніпропетровської областей. При цьому ціни на молоко змінюються залежно від сезону його закупівлі.

Важливу роль для підприємства також відіграє ефективність реалізації виробленої продукції. Молокозавод прикладає дуже багато зусиль до маркетингової діяльності з метою стимулювання збуту своєї продукції та нарощування конкурентних переваг на цільовому ринку збуту.

Істотним фактором впливу на збут готової продукції виступають

покупці. Основними покупцями молочної продукції ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» є безпосередні споживачі й торгові організації. Підприємство не користується послугами оптово-роздрібних посередників, оскільки його продукція має короткий термін придатності, що, у свою чергу, зумовлює потребу в оперативності її реалізації.

На досліджуваному підприємстві важливе значення відіграє набір, підготовка й перепідготовка персоналу, який систематично у своєму складі зазнає певних змін. Ці зміни пов'язані із прийняттям на роботу нових й звільненням колишніх працівників, а також із переміщенням персоналу в межах підприємства.

Керівництво ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» зацікавлене у досягненні стабільності трудового колективу та вживає усі можливі заходи задля цього. Крім того, для належної реалізації своєї кадрової політики підприємство розробило й вже застосовує власну систему управління персоналом, основними завданнями якої виступають: набір та відбір кадрів, підготовка персоналу, підвищення кваліфікації, перепідготовка, стимулювання праці, належна її організація, формування сприятливих умов праці, впровадження раціональних режимів праці й відпочинку, графіків роботи на виробництві. Виконання усіх попередньо зазначених завдань системи управління персоналом сприятиме досягненню максимальної ефективності його роботи й основних цілей кадрової політики ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».

Важливу роль у технічному розвитку виробництва ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» відіграють основні засоби. Це обумовлено тим, що вони є мірилом розвитку процесу праці, визначають рівень механізації й автоматизації виробничого процесу, а також забезпечують належне виконання робіт з випуску продукції і, таким чином, впливають на продуктивність праці на підприємстві загалом.

Показники динаміки забезпеченості ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» основними засобами наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка структури основних засобів ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» в середньому за 2020-2022 роки

Найменування основних засобів	2020 рік		2021 рік		2022 рік	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Усього засобів виробничого призначення:	117113,1	100	133832,0	100	187768,5	100
у тому числі: будівлі та споруди	32298,5	27,6	34418,5	25,7	41550,5	22,1
машини та обладнання	74875,5	63,9	91468,0	68,3	135173,5	72,0
транспортні засоби	9515,5	8,1	7439,5	5,6	9394,5	5,0
земельні ділянки	0	0	0	0	0	0
інші	423,5	0,4	506,0	0,4	1650,0	0,9

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно із таблиці 2.1, за аналізований період (2020-2022 рр.) первісна вартість основних засобів збільшилась із 117,1 млн. грн до 187,8 млн грн, або на 60,4 %. В структурі основних засобів найбільшу частку займають машини та обладнання. Їх частка за аналізований період зросла із 63,9 % (2020 р.) до 72,0 % (2022 р.), або на 8,1 %. Це позитивне явище тому, що інвестиції були вкладені у розвиток машин і обладнання, тобто на впровадження інноваційних технологій.

Підприємство не має орендованих основних засобів й використовує наявні основні засоби за їхнім цільовим призначенням. Необоротні активи підприємства щорічно піддають інвентаризації, їхню вартість відображають у балансі підприємства.

Відповідають за збереження основних засобів матеріально відповідальні особи. У структурі основних засобів упродовж 2020-2022 рр. найбільша частка припадала на групу машин і обладнання – 63,9–72,0%. Нарахування амортизації основних засобів проводилося за прямолінійним методом.

За обліковою політикою Товариства терміни користування основними засобами визначає комісія. Для групи будівель і споруд вони визначені впродовж 20 років, машин і обладнання – 7 років, транспортних засобів – 5

років. Суми нарахованої амортизації відображають у картках обліку інвентарних об'єктів основних засобів.

В теперішній час у ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» використовується здебільшого новітнє обладнання (за винятком окремих підрозділів допоміжного господарства).

Це обладнання включає в себе, в тому числі, технічне устаткування підприємства, що безпосередньо покращує якість продукції молокозаводу, зменшує тривалість виробничого процесу й підвищує його ефективність загалом.

В цілому на підприємстві у теперішній час зосереджується достатня кількість основних засобів, необхідних для здійснення виробництва високоякісної молочної продукції й ведення належної господарської діяльності.

Це зумовлює відсутність нагальної потреби в оновленні й розширенні діючих основних засобів ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» найближчим часом.

Досліджуване підприємство є конкурентоспроможним підприємством молокопереробної галузі України. За співвідношенням «ціна-якість» продукція ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» також займає вигідне місце серед продукції вітчизняних молокопереробних підприємств.

Незважаючи на усі попередньо зазначені позитивні характеристики й досягнення, досліджуване підприємство зазнає значного тиску на національному ринку з боку конкурентів.

Для кращого розуміння ефективності й результативності господарської діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» слід проаналізувати значення її основних економічних показників у динаміці за декілька років.

Інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» за 2020 – 2022 рр. наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» за 2020-2022 роки

Основний вид продукції	2020 рік			2022 рік		
	Обсяг реалізованої продукції		у % до обсягу виробленої продукції у нат. формі	Обсяг реалізованої продукції		у % до обсягу виробленої продукції
	у натуральній формі, тон	у грошовій формі, тис.грн.		у натуральній формі, тон	у грошовій формі, тис.грн.	
Цільномолоча продукція	45380	592914	70,0	48234	708679	55,6
Масло	1350	85860	10,1	2738	273714	21,5
Казеїн	1386	155442	18,4	1925	278593	21,9
Знежирене молоко	3821	12815	1,5	4824	13805	1,1
Всього	51937	847031	100	57721	1274791	100

Джерело: складено автором самостійно.

Важливе значення для ефективного функціонування має структура операційних витрат на виробництво продукції у підприємстві. Показники динаміки структури операційних витрат на виробництво молочної продукції на підприємстві ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка структури операційних витрат на виробництві молокопродуктів на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

Операційні витрати	2020 рік		2021 рік		2022 рік	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Матеріальні витрати	688057	82,9	951095	83,4	1230229	85,0
Витрати на оплату праці	74992	9,1	116612	10,2	114800	7,9
Відрахування на соціальні заходи	26319	3,2	24734	2,2	24589	1,7
Амортизація	30335	3,8	33435	2,9	46969	3,2
Інші операційні витрати	7991	1,0	14810	1,3	31363	2,2
Разом	827694	100	1140686	100	1447950	100

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно з таблиці, найбільшу частку витрат в динаміці займають матеріальні витрати, відповідно 82,9-85,0 %. Все це обумовлено процесом

виробництва продукції, поліпшенням її якості, підвищенням конкурентоспроможності. До негативу слід віднести низьку частку витрат на оплату праці, лише відповідно упродовж 2020-2022 рр., що не зумовлює працівників підприємства до підвищення продуктивності праці. Впродовж 2020-2022 років фінансові результати господарської діяльності досліджуваного підприємства зазнавали позитивних тенденцій, що свідчить про підвищення її ефективності й результативності загалом (рис. 2.1).

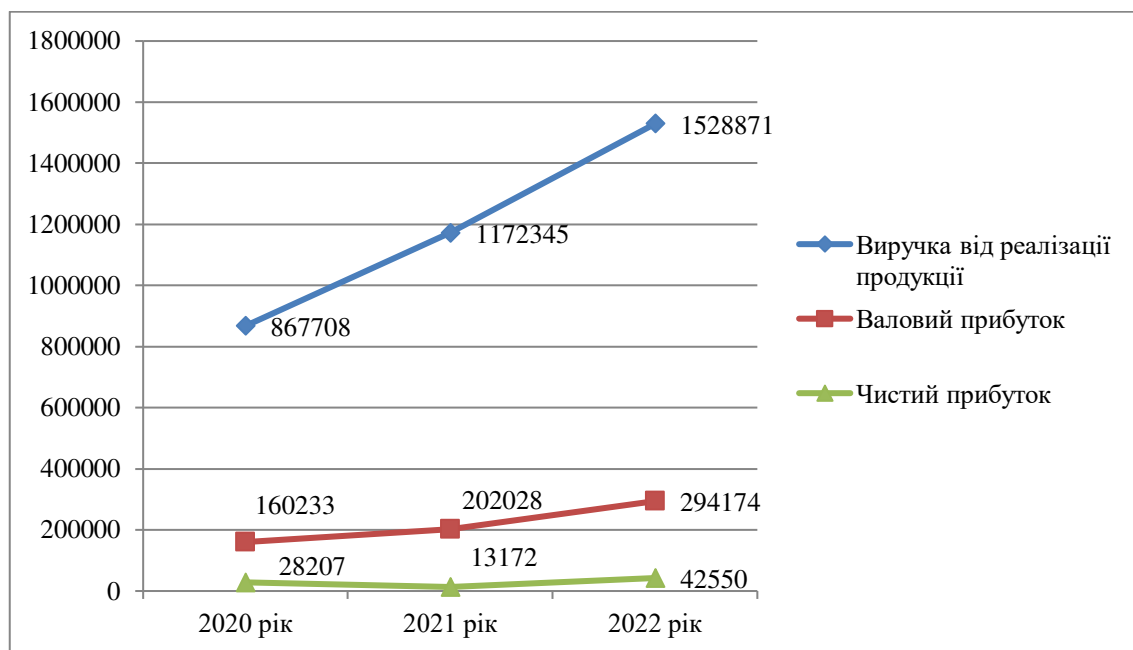


Рисунок 2.1 – Фінансові результати діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» за 2020-2022 роки

Джерело: складено автором самостійно.

Із рисунка видно, що упродовж 2020-2022 років у підприємстві склалася позитивна тенденція щодо поліпшення фінансових результатів зазначених тенденцій щодо фінансових результатів діяльності підприємства, зокрема виявлено суттєве збільшення виручки від реалізації продукції, що обумовлено, перш за все, значним зростанням обсягів її реалізації на ринку збуту. Крім того, впродовж цього ж періоду величина валового та чистого

прибутку зазнала приросту у подібних пропорціях, що й величина виручки. Це обумовлено пропорційним збільшенням сукупних витрат, що відраховуються від попередньо зазначених фінансових результатів діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».

Незважаючи на вказані позитивні тенденції й характеристики досліджуваного підприємства, для нього характерні певні слабкі сторони, які негативно впливають на ефективність господарської діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» й дестабілізують його становище.

До зовнішніх чинників, що гальмують економічну ефективність підприємства необхідно віднести:

- високі поточні й довгострокові зобов'язання ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»;
- високі відсотки за кредит підприємства;
- нестача вільних обігових коштів підприємства (під впливом інфляції, високих відсотків за кредит тощо);
- жорстка й недобросовісна конкуренція;
- високий рівень податкового навантаження;
- зростання рівня інфляції в країні;
- низька платоспроможність населення як потенційних покупців (споживачів);
- економічна й політична нестабільність в країні.

ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» намагається мінімізувати негативний вплив вказаних чинників й забезпечувати стійкість свого функціонування за будь-яких умов та факторів впливу.

На перспективу підприємство планує запровадити нову автоматизовану систему управління технологічними процесами, здійснити реконструкцію дільниці з виготовлення та фасування сиру, сформувати цех сухого знежиреного молока й молочної сироватки. Вказані заходи забезпечать зниження тривалості виробничого циклу, скорочення потреб у робітниках, збільшення виробничої потужності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ

МОЛОКОЗАВОД», зменшення витрат виробництва й підвищення його ефективності загалом.

Крім того, досліджуване підприємство прагне у майбутньому зберегти свої ринкові позиції на існуючому високому рівні й нарощувати власні конкурентні переваги.

Як відомо за усіма підприємствами ведеться контроль з боку держави. Так як ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» виготовляє продукти харчування, то тут пильна увага йде з боку контролюючих органів.

Крім цього органу ще здійснюють перевірки: державна інспекція контролю за цінами, державний департамент пожежної безпеки, державний департамент за додержанням законодавства про працю, державна податкова служба, пенсійний фонд України та інші.

Центральне місце у функціонуванні підприємства займає товарна політика. Її розуміють як комплекс заходів, що здійснює підприємство стосовно забезпечення сталості відповідних характеристик товарів, які впроваджені на ринок, оптимізації товарного асортименту, розробки нових товарів, елімінації товарів з метою досягнення відповідних цілей.

Основні завдання, що ставляться і вирішується в рамках товарної політики стосуються як окремо взятого товару, так і їхньої сукупності, тобто товарного асортименту.

При розробці та здійсненні товарної політики підприємствам необхідно орієнтуватися на проведені комерційною практикою підходи.

Принципово важливо, особливо у відношенні товарів загального вжитку, враховувати закупівельні переваги і задовольняти потреби споживача.

Важливо, щоб продукція молокозаводу відрізнялась серед різноманітності молочних продуктів на ринку високою якістю, відповідним смаком, зовнішнім виглядом, доступною ціною та широким асортиментом. Все це вимагає постійно контролювати якість продукції, ефективно управляти витратами та приймати необхідні управлінські рішення.

2.2 Облік витрат на виробництво та формування собівартості продукції на підприємстві

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві.

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

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

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

Для обліку виробництва призначений рахунок 23 «Виробництво». Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом - вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Облік виробництва (без рахунків класу 8)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси», «Продукція сільськогосподарського виробництва», «Товари»
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано знос основних засобів	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Нараховано заробітну плату з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 «Виробництво»	«Розрахунки за страхуванням», «Розрахунки за виплатами працівникам»
Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Одержано від виробництва готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»

Джерело: складено автором самостійно.

За рахунком 23 «Виробництво» може бути залишок за дебетом, який показує суму незавершеного виробництва. Аналітичний облік до рахунку 23 ведеться за видами продукції, яка виготовляється, замовленнями, роботами, послугами.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [43], до складу елементів «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 «Матеріальні витрати».

За дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» має такі субрахунки:

- «Витрати сировини й матеріалів»;
- «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»;
- «Витрати палива й енергії»;
- «Витрати тари й тарних матеріалів»;
- «Витрати будівельних матеріалів»;
- «Витрати запасних частин»;
- «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»;
- «Витрати товарів»;
- «Інші матеріальні витрати».

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [44] при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне

одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю поводитьсь по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [43].

Для раціонального обліку використання матеріальних цінностей у виробництві необхідно своєчасно та якісно документально оформляти всі операції, оскільки це є одним з найважливіших завдань системи обліку.

Так, накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. Типова форма «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, та є підтверджуючим документом для списання матеріальних цінностей зі складу використовується «Лімітно-забірна картка» (форми М-8 та М-9, М-28 та М-28а).

Лімітно-забірні картки виписуються на одне або декілька найменувань

матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) – споживачу матеріалів, другий – складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірник лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. У лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу - представник цеху (дільниці).

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. У цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюють, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписують в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства, головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства. Для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху, використовується «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу» (форма М-18).

Довідка складається в одному примірник завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху.

Після закінчення кожного місяця на досліджуваному підприємстві зі

складу до бухгалтерії підприємства подається «Звіт про рух матеріальних цінностей», у якому узагальнюються дані з усіх первинних документів, які стали підставою як для надходження, так і вибуття виробничих запасів за вказаний період. Враховуючи потреби бухгалтерських працівників, звіт про рух матеріальних цінностей може бути деталізований, зокрема в розрізі джерел надходження виробничих запасів, а також об'єктів їх витрачання.

У свою чергу виробничі підрозділи теж в кінці кожного місяця подають до бухгалтерії підприємства «Виробничий звіт», в якому узагальнюється інформація про кількість і вартість спожитих на виробництві конкретних видів продукції виробничих запасів, а також інших елементів витрат у розрізі статей калькуляції.

Залежно від організації економічної роботи та контролю на підприємстві (затвердженої схеми документообігу) виробничі звіти підрозділів можуть подаватися на перевірку до економіста, який здійснює контроль за виконанням планів виробництва продукції.

Особливу увагу при даного роду перевірках економісту або бухгалтеру слід звертати не лише на вартість спожитих виробничих запасів, а й на кількість використаної сировини, оскільки зростання споживання виробничих запасів може відбутися і при незмінному обсязі виробництва продукції, враховуючи вплив зростання цін на сировину і та ін.

Основою для списання використаного на підприємстві пального є дані лічильників про роботу виробничого обладнання, яке споживає пальне. Підставою для списання пального на роботу вантажного автомобіля виступає відповідним чином оформлений «Подорожній лист вантажного автомобіля», який засвідчує обсяги здійснених за напрямками вантажних перевезень згідно показників спідометра автомобіля. Підставою для списання пального на роботу легкового автомобіля виступає відповідним чином оформлений «Подорожній лист легкового автомобіля», в якому зазначається (спираючись на показники спідометра) кілометраж пробігу.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться

витрати запасів конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами (тобто кількості і вартості сировини і т. ін.) з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Разом з тим понаднормативні витрати матеріалів (не кількості, а вартості) відносяться на собівартість реалізованої в звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Між окремими видами продукції, яка вироблена в одному цеху з тієї самої сировини, зворотні відходи розподіляються залежно від кількості використаних матеріалів або за встановленими на підприємстві нормативами. У свою чергу вартість зворотних відходів мінусується із загальних витрат на виробництво певного виду продукції. Порядок оцінки зворотних відходів для виключення їх з витрат виробництва і передачі на склад або в інші підрозділи врегульовується Наказом про облікову політику підприємства або окремим наказом курівництва.

Визначення кількості відходів здійснюють шляхом їх обміру або зважування, а також розрахунковим методом, який передбачає визначення кількості відходів за нормативами залежно від обсягів переробленої сировини або виробленої продукції.

Для оприбуткування поворотних відходів з виробництва на склад використовується документ «Прибутковий ордер» (типова форма М-4), а для передачі з одного виробничого підрозділу до іншого з метою подальшої переробки - документ «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» (форма М - 11). Оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад відображується бухгалтерським проведенням:

Дебет 20 «Виробничі запаси»;

Кредит 23 «Виробництво» / Основне / Допоміжне.

Враховуючи вимоги П(С)БО 16 «Витрати» вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати».

Спеціальною формою документа, за допомогою якого здійснюється

видача малоцінних та швидкозношуваних предметів на господарські потреби і в індивідуальне користування працівникам зі складу або керівниками структурних підрозділів, за встановленими нормами є «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв».

Поряд з цим, видача зі складу підприємства керівникам його структурних підрозділів малоцінних та швидкозношуваних предметів (за умови наступної їх видачі працівникам підрозділів) здійснюється на підставі документів «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» або «Лімітно-забірна картка».

З метою чіткого розмежування витрат бажано відомості на видачу та акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів складати окремо за кожним підрозділом.

На рахунках по обліку виробничих запасів, крім безпосередньо наявних запасів, можна на одному із субрахунків здійснювати також облік транспортно-заготівельних витрат. За умови, якщо на підприємстві було прийняте рішення не обліковувати на окремому субрахунку транспортнозаготівельні витрати, їх можна враховувати (збільшення облікової ціни) при оприбуткуванні на склад матеріалів.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований залежно від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів.

Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують такі методи:

- документальне оформлення відхилень від норм (нормативний метод);
- метод розкрою за партіями матеріалів;
- інвентарний метод.

Основними елементами нормативного методу є [7, С. 52-53] облік витрат матеріалів за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Під нормою розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення конкретного виду продукції.

При автоматизованій формі обліку на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, так і статей калькуляції інших елементів витрат у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинний забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками тощо.

Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємством та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати є Закон України «Про оплату праці» [16, 163].

Вимогами побудови обліку заробітної плати є: визначення завдань, система показників, документація і система розрахунків. Виходячи з цього, основними завданнями обліку заробітної плати є:

- правильне визначення витрат робочого часу і облік праці;
- нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;
- виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства і здійснення контролю його як за складовими частинами (відділами, цехами тощо), так і в цілому по підприємству.

Аналітичний облік за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» ведуть в особових картках, які відкривають окремо на кожного

працівника, де щомісячно реєструють дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами.

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків по заробітній платі підприємства, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати).

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є:

- накази про зарахування, звільнення і переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати;
- документи з обліку відпрацьованого часу і виробітку (табелі обліку використання робочого часу);
- лікарняні листки;
- розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць;
- платіжні відомості на видачу авансу та ін.

Платіжні відомості містять перелік працівників, їх табельні номери, суми виплат для кожного працівника, вони підписані керівником і головним бухгалтером.

Для виплати заробітної плати працівникам ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» здійснюється її нарахування, що включає розрахунок виробітку за місяць.

Нарахування заробітної плати здійснюється раз на місяць на основі розпорядчих та первинних документів з обліку відпрацьованого робочого часу, що передаються в бухгалтерію відповідними структурними підрозділами.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за субрахунками [15]:

- «Розрахунки за заробітною платою»,
- «Розрахунки з депонентами»,
- «Розрахунки за іншими виплатами».

По кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою»

відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету – утримання із заробітної плати (прибуткового податку, збору до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної платні премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

651 «По соціальному страхуванню» (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Загальновиробничі (цехові) витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

До складу загальновиробничих витрат включається:

Витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. Нормативно закріпленою є класифікація загальновиробничих витрат на постійні та змінні [43].

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виробництва.

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Слід зазначити, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва. Важко визначити які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітнього періоду.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному [6; 8; 9]: змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітнього періоду; постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Приклади баз розподілу: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати; інше.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться за місцями

виникнення, центрами і видами витрат.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

2.3 Рекомендації та шляхи вдосконалення обліку витрат підприємства

Складання фінансової звітності здійснюється відповідно до чинного законодавства України – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в якому прописані всі вимоги до складання основних форм фінансової звітності.

Для відображення витрат ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» призначені форми фінансової звітності:

– Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма 1), в якому містяться дані про незавершене виробництво у складі запасів – рядок 1102 «Незавершене виробництво»;

– Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма 2), в якому містяться дані про: собівартість реалізованої продукції – рядок 2050 собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати – рядок 2130, витрати на збут – 2150, інші операційні витрати – 2180 та інші види витрат від різних видів діяльності та елементи витрат, представлені у розділі III «Елементи операційних витрат».

Зазначені форми фінансової звітності не дають повну інформацію про виробничі витрати ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД». Адже дані, представлені у балансі, не показують інформацію про незавершене виробництво. Представлення виробничих витрат у складі запасів суперечить сутності понять «виробництво», «запаси» та «виробничі витрати». Суперечність полягає у тому, що у складі незавершеного виробництва є не

лише матеріальні витрати, але й сума амортизації основних засобів, які використовуються для виробництва солоду, витрати на оплату праці виробничих працівників та витрати на соціальні заходи. У зв'язку з цим пропонуємо у внутрішній фінансовій звітності підприємства передбачати рядок для відображення вартості незавершеного виробництва, що значно підвищить інформативність фінансової звітності.

Наступною складовою фінансової звітності, в якій міститься інформація про виробничі витрати ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД», є форма 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід). У даній формі відображається собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – рядок 2000. Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), визначається відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати». Проте у зазначеному рядку відображаються всі господарські операції, пов'язані з реалізацією як готової продукції, так і товарів, робіт і послуг. Вважаємо, що групування даних показників в одному рядку фінансової звітності є недоцільним. Зокрема, така недоцільність полягає у тому, що є ряд підприємств промисловості, які займаються іншими видами діяльності (реалізація товарів, надання послуг, виконання робіт), а за таких умов користувачу досить важко оцінити результат від основної діяльності – виробництво солоду.

Вагоме значення у прийнятті управлінських рішень мають елементи операційних витрат. Зокрема, групування виробничих витрат у розрізі елементів є досить важливим для управління господарською діяльністю підприємства: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. З метою оцінки основної діяльності підприємства пропонуємо окремо виділяти елементи витрат, пов'язані з виробництвом у внутрішній фінансовій звітності.

Впровадження запропонованих змін до фінансової звітності підприємств дозволить підвищити інформаційну наповненість, а також якість прийнятих на їх основі управлінських рішень. Крім того, використання

вдосконалених форм фінансової звітності у практиці діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат та всієї діяльності підприємства.

Нами на основі запропонованих підходів до організації та методики бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві визначено напрями вдосконалення бухгалтерського обліку за такими складовими:

- по-перше, розподіл загальновиробничих витрат в умовах використання попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Розроблено порядок розподілу загальновиробничих витрат за переділами та за видами продукції у межах окремого переділу;

- по-друге, організація первинного спостереження та відображення виробничих витрат у бухгалтерській звітності. Обґрунтовано особливості первинного спостереження при постійній та періодичній системах відображення виробничих витрат. Визначено особливості формування вдосконалених форм фінансової звітності.

Комплексна автоматизація бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю забезпечує повну обробку всієї облікової інформації, первинний економічний аналіз за окремими показниками, ефективне планування майбутніх витрат, що підвищує інформаційні можливості підприємства. В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при ручній обробці даних.

При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість продукції забезпечуються такі переваги:

- можливість формування планової та фактичної калькуляції у розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;

- з використанням розширених можливостей аналітичного обліку можливість побудови багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а також облік витрат за центрами відповідальності у розрізі

конкретних видів продукції, що виготовляється.

Облік та контроль витрат на забезпечення якості продукції потребує відповідного програмного забезпечення. Зрозумілим є те, що ідеальним варіантом є розробка програмного продукту з урахуванням усіх особливостей підприємства, але, поряд з тим, є певні недоліки: занадто високі витрати на розробку, які більшість підприємств не бажають мати.

Автоматизоване оброблення даних із обліку витрат на виробництво, як правило, виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними й синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних.

За послідовністю виконання всі задачі обліку витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси:

- виявлення та розподіл прямих витрат;
- облік та розподіл комплексних витрат;
- облік витрат у виробництві;
- облік незавершеного виробництва;
- облік витрат основного виробництва;
- складання зведених реєстрів;
- розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач входять до складу АРМ бухгалтера з обліку виробничих витрат відповідних рівнів, використання яких характерне для великих і середніх підприємств.

Нами розроблена схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво продукції, яка розкриває завдання, що висуваються до працівників на кожній ділянці облікового процесу, а також очікувані форми документів та звітів із урахуванням представлених вище пропозицій для

обліку витрат на підприємстві (Додаток А).

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку витрат на виробництво, які утворюються у місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього аудиту. На другому рівні забезпечується контроль інформації I рівня, виконуються регламентні та запитові задачі у цілому по підприємству. На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства у цілому, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво, здійснюється оперативний контроль за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього аудиту.

Для вирішення проблем оптимального управління витратами використовуються економіко-математичні моделі взаємозв'язку факторів, що впливають на величину витрат та їх вплив на фінансові показники діяльності підприємства. Математичне моделювання процесу управління витратами дає можливість правильно та своєчасно визначити оптимальну стратегію управління ними. Вивчення процесів математичного моделювання витрат підприємства дозволяє отримати характеристики показника реальних витрат впливу факторів. Тип математичної моделі залежить як від природи системи, так і від цілей дослідження.

У загальному випадку математична модель витрат містить опис сукупності можливих станів та закону їх переходу з одного стану в інший (закон функціонування) (рис. 2.2).

Теоретичні та аналітичні приклади економіко-математичних моделей витрат можуть бути використані для вивчення різних функціональних складових виробничо-технологічної структури та окремих її частин (моделі економіки в цілому та її підсистем – секторів, галузей, регіонів, моделей виробництва, споживання, формування та розподіл прибутку, трудових ресурсів, ціноутворення, фінансових відносин).



Рисунок 2.2 – Процес оптимізації витрат діяльності підприємства ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

Джерело: складено автором самостійно.

Удосконалення обліку постійних та змінних витрат, цін та обсягів виробництва може бути реалізовано лише за допомогою чітко встановленої системи бухгалтерського обліку на підприємстві та використання різних

методів розрахунку.

Підприємству потрібно самостійно визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки П(С)БО не чітко визначає перелік змінних та постійних витрат. Інша проблема полягає у визначенні дистрибуційної бази, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат встановлюються компанією та вказуються в порядку облікової політики, оскільки в діючій нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат, а самі витрати не можна однозначно віднести до постійні або змінні, оскільки все ще існує такий тип витрат, як змішані витрати, які включають змінну та постійну частини.

Проблема обліку змішаних витрат та вибір методів їх розподілу економічно доцільним способом. Підприємство відповідно до специфіки діяльності обирає певні методи розподілу витрат на змінні та постійні. Але проблема суттєво виникає з появою змішаних – умовно постійних та умовно змінних витрат. Вони значно ускладнюють процес обліку витрат. У пропозиції щодо вдосконалення обліку таких витрат можна відзначити більш глибоке вивчення характеру їх виникнення, а саме відповідного діапазону.

Ефективне управління змішаними витратами можливо шляхом визначення впливу факторів витрат на їх величину та взаємозв'язок між ними протягом певного періоду часу.

Для вирішення проблеми необхідно вдосконалити нормативно-правову базу, а саме:

- необхідно вдосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка б містила оптимальну кількість ознак, розкривала мету та економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;

- необхідно деталізувати план рахунків із зазначенням статей накладних витрат.

Окрім проблеми визначення складу змінних та постійних витрат,

визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат також пов'язане з недосконалістю сучасної нормативної бази. Тому існує потреба переглянути його і з цих питань.

Вибираючи базу розподілу, слід зазначити, що існує пропорційна або майже пропорційна залежність між зміною накладних витрат і, відповідно, зміною бази розподілу.

Нижче наведено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємства для вдосконалення обліку витрат:

1) організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності у загальну вартість підприємства та підвищити відповідальність керівників усіх рівнів управління;

2) бюджетування доходів і витрат на виробництво виробленої продукції, що забезпечує порівнянність кошторисних та фактичних показників та можливість використання управління витратами для відхилень, щоб швидко реагувати на мінливі ринкові умови та знаходити вигідні поєднання ціни та обсягу виробництва;

3) створення системи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, яка відображає специфіку підприємств комплексної переробки сировини;

4) можливості використання системи розрахунку часткових витрат на складних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності та вибору їх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається;

5) облік і калькуляція собівартості супутньої продукції підприємства, що підвищує його рентабельність.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

3.1 Теоретичні засади організації аудиту витрат і собівартості продукції

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

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства та собівартості продукції визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 9 «Запаси»; 16 «Витрати» [11].

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси й операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності.

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути під час проведення дослідження операцій з обліку витрат, формуються об'єкти аудиту.

Об'єктами аудиту витрат діяльності підприємства є:

- а) елементи облікової політики;
- б) операції з обліку:
 - витрат за елементами;
 - собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг;
 - витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг;
- адміністративних витрат;
 - інших операційних витрат;
 - фінансових витрат;

- інших витрат;
- надзвичайних витрат;
- в) записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності;
- г) інформація про порушення ведення обліку в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів.

Аудит операцій з обліку витрат діяльності доцільно розпочинати з вивчення наказу про облікову політику на підприємстві: перевірити, чи дотримуються на підприємстві положень прийнятої облікової політики.

Необхідним для здійснення аудиту витрат є перевірка первинних документів, на підставі яких здійснюються записи на відповідних рахунках.

Наступним кроком є перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності відповідно до норм П(С)БО № 16 «Витрати».

У процесі проведення аудиторської перевірки необхідно також приділити увагу правильності класифікації витрат.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох різновидів продукції (загальновиробничі), що включають до собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), які відрізняються своєю функціональною роллю у виробничому процесі (Додаток Б).

Аудитор має перевірити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку згаданих вище витрат в розрізі структурних підрозділів, статей витрат.

Непрямі витрати займають значну питому вагу у собівартості продукції. Аудит загальновиробничих витрат доцільно розпочати з перевірки правильності й обґрунтованості складених на підприємстві кошторисів витрат. У процесі аудиту фактичні комплексні витрати насамперед порівнюють із затвердженими кошторисами як по окремих статтях, так і загалом. У разі виявлення фактів необґрунтованого завищення кошторисів витрат їх необхідно скоригувати з фактичними сумами витрат. Аудитору

варто вивчати причини економії і перевитрат по кожній статті витрат. Досліджуючи фактичні загальновиробничі витрати, потрібно зважати на те, 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, зрештою, наносить збитки на інших дільницях.

Аудитор повинен пам'ятати, що трапляються випадки перекручення звітності шляхом регулювання витрат у розрізі окремих статей кошторису. У цьому разі необґрунтовано зменшують витрати по тих статтях кошторису, де допущено перевитрати, і відповідно зменшують витрати по тих статтях кошторису, по яких є економія коштів. Такі факти можна виявити порівнянням сум, вказаних у звітах, з розміром витрат по відповідних регістрах аналітичного обліку. Також необхідно перевірити правильність їхнього віднесення по первинних документах на окремі статті витрат.

У процесі перевірки загальновиробничих витрат з'ясовують обґрунтованість списання товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів по різного роду актах, бухгалтерських довідках та інших документах; правильність віднесення на виробничі витрати вартості нестач, втрат від псування матеріальних цінностей, які варто відшкодувати за рахунок винних осіб.

Аудитор має знати, що загальновиробничими називаються витрати, які пов'язані з управлінням, обслуговуванням і організацією виробництва на підприємстві. До складу загальновиробничих витрат належать:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарату управління цехів і ділянок, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, інші грошові й матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договору тощо; відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарату керування);
- амортизація основних засобів й інших необоротних матеріальних

активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення. До цієї статті належать витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією технологічного устаткування, транспортних засобів, цехових приміщень, будинків, споруд, зокрема витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень тощо.

Аудитор повинен знати, що витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування розподіляються між різновидами робіт (послуг) пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин та устаткування і тривалості роботи під час виконання відповідного різновиду (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства.

До пускових витрат належать витрати, пов'язані з освоєнням нових потужностей виробництва, що включаються у собівартість робіт протягом періоду, визначеного проектно-технічною документацією, а також витрати для виконання планових перевірок стану устаткування, виконання періодичних регламентних робіт, передбачених відповідною проектно-технічною документацією, і розподіляються на період часу виконання цих робіт. Ці витрати визначаються кошторисом, а їхнє погашення починається з місяця, що впливає за місяцем підписання акту про закінчення випробувань або спробної експлуатації об'єкта:

- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на дезінфекцію і дератизацію;
- витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів виробничого призначення і утримання санітарних зон;
- витрати на охорону навколишнього середовища;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;

– витрати по податках і цільових платежах загальновиробничого характеру.

Аудитор перевіряє правильність перенесення витрат із рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за мінусом повернень і залишків на рахунок 23 «Виробництво». Аудитор також перевіряє правильність ведення аналітичного обліку.

Найчастіше загальновиробничі витрати кожен місяць списують на рахунки виробництва пропорційно заробітній платі виробничих робітників. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» щомісячно закривається і сальдо він не має.

На деяких підприємствах, де використовується однорідна сировина для виготовлення виробів однакової трудомісткості, розподіл загальновиробничих витрат проводять пропорційно обраній базі або вартості сировини й головних матеріалів.

Відомо, що до статті «Адміністративні витрати» належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, що передбачають:

– витрати на утримання апарату управління підприємством й іншим загальногосподарським персоналом (оплата праці персоналу, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; інші грошові та матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договорі; відрахування на соціальні заходи);

– витрати на службові відрядження;

– представницькі й організаційні витрати;

– витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів й інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на зміст будинків, опалення, висвітлення, вивіз сміття, профдезінфекція, охорона майна);

– витрати на професійні послуги (юридичні, експертні з оцінки майна, аудиторські та інші послуги);

- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телексні, факс, Інтернет тощо);
- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру. До цієї статті включаються: податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, які включаються у виробничі витрати, зокрема плата за землю, займану адміністративно-управлінськими приміщеннями; комунальний податок, розрахований відповідно до чисельності адміністративного персоналу; податок із власників транспортних засобів на автомобілі, використовувані апаратом керування підприємства; інші обов'язкові збори й платежі, передбачені чинним законодавством;
- витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (крім витрат під час прийому платежів від населення тощо);
- витрати на врегулювання суперечок у судових органах;
- інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті витрат включаються витрати на підготовку й перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; підписку періодичних професійних видань та інші, що не були включені у вказані вище статті.

Адміністративні витрати розподіляються пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання і експлуатацію машин і устаткування.

Аудитор повинен знати, що до «Витрат на збут» належать такі витрати:

- витрати на оплату праці й утримання персоналу, який забезпечує збут послуг;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги;

- витрати на виготовлення розрахункових книжок;
- амортизація і ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- амортизація нематеріальних активів відділу збуту;
- відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати; – обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом послуг.

До статті «Інші операційні витрати» включаються:

- витрати на дослідження і розробки;
- резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінювання запасів, застосування яких втратило економічну доцільність;
- витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Невиробничі витрати аудиторі перевіряють суцільним методом. Кожну суму вивчають на підставі первинних документів, а в разі необхідності проводять інвентаризацію або виробничі експерименти. Важливим питанням аудиту є перевірка правильності й економічної обґрунтованості розподілу загальноновиробничих і загальногосподарських витрат між виробами, а також між товарною продукцією і незавершеним виробництвом.

Аудитор зобов'язаний перевірити:

- чи доцільно і економічно витрачаються кошти, виділені на утримання апарату управління підприємством;
- чи немає випадків неекономічного витрачання канцтоварів;
- чи ведеться контроль за поштово-телеграфними витратами.

За результатами перевірки аудитор розробляє пропозиції, направлені на усунення причин, які спричиняють підвищення собівартості товарної

продукції. Джерелами аудиту є рядки Головної книги, відомості № 12, 15, журнали ордери № 10, 10/1.

Одним із найважливіших напрямів аудиту прямих витрат є вивчення по елементного складу і структури витрат в динаміці за ряд років, що дозволяє аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат належать матеріальні витрати (за мінусом вартості повернених відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизацію основних фондів; інші заходи.

В елементі «Матеріальні затрати» знаходять відображення вартість придбаних зі сторони сировини і матеріалів, покупні матеріали, комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру, природничої сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх типів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і отримання норм їхнього витрачання на виробництво продукції. Встановлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів, яка формується відповідно до цін їхнього придбання (не включаючи на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород постачальницьких організацій, вартості послуг товарної біржі, митних зборів, плату за перевезення, зберігання і доставку. У вартість матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємства на придбання тари й упаковки. Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість виключення з витрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їхньої оцінки.

Важливим елементом, що формує собівартість продукції і належить до перевірки, є «Витрати на оплату праці». У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсаційні виплати, а також затрати на оплату праці робітників, які зайняті в головній діяльності, але які не перебувають в штаті підприємства.

У цьому разі аудитор зважає на те, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, вирахування виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів відповідно до прийнятих на підприємстві форм і систем оплати праці, включаються в собівартість в повній сумі за відповідними розрахунковими документами.

За роботи, виконані особою, яка не перебуває в штаті організації та не зареєстрована в податковому органі як платник податку з доходів, оплата по трудових договорах, договору підяду та іншим договорам громадсько-правового характеру включається в елемент «Витрати на оплату праці».

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін й індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною тощо). Під час перевірки витрат на оплату праці аудитор також бере до уваги те, що в них входить: вартість продукції, вартість безкоштовно видаваних окремим категоріям робітників предметів фірмового одягу, обмундирування; виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (виплати по районним коефіцієнтам і коефіцієнтом за роботу в пустелях, безводних і високогірних місцевостях, надбавки до заробітної плати за неперервний стаж роботи в районах з важкими природно-кліматичними умовами). Ретельному вивченню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за не відроблений на виробництві час. Значну частину цих затрат поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків тощо. складають виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв майбутніх витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість таких операцій по рахунку.

Необхідно мати на увазі, що витрати, нараховані в оплату відпусток, повинні включатись у фонд оплати праці звітного місяця тільки в сумі, яка приходить на дні відпустки звітного місяця. У тісному зв'язку з цією

статтею перевіряються «Відрахування на соціальні заходи». Аудитор встановлює правильність обов'язкових відрахувань від витрат на оплату праці за встановленими законодавством нормами нарахувань на фонд оплати праці. Перевіряючи статтю «Амортизація основних фондів», аудитор встановлює правильність і законність відображення суми амортизаційних відрахувань основних виробничих фондів. Вони мають розраховуватись відповідно до балансової вартості основних фондів і затверджених норм.

Особливо ретельно аудитор вивчає комплексну статтю «Інші витрати», куди входять витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом, або реалізацією продукції (товарів), а також витрат страхової діяльності.

Керуючись галузевими методичними рекомендаціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, аудитор встановлює правильність групування витрат по статтях, розподілу їх за різновидами продукції, між звітними періодами, а також між готовою продукцією та залишками незавершеного виробництва.

Велике значення має встановлення наявності фактичних залишків незавершеного виробництва та їхньої реальної оцінки, оскільки від цього залежить достовірність показників собівартості товарної продукції, прибутку, відрахування від неї в бюджет, резервного капіталу, фондів.

Аудит витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підсукупності. У процесі проведення аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення під час перевірок попередніх розділів, аналізується, розглядається в сукупності щодо об'єктів калькуляції.

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції аудитору необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і

бухгалтерського обліку і встановити, чи:

- визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до П(С)БО;
- не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;
- дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Для визначення собівартості випущеної продукції має важливе значення правильне рахування залишків незавершеного виробництва.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті «Втрати від браку» і деяких інших статей, що відносяться зазвичай повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад тощо.

Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

Аудитор вивчає методи обліку затрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції. Залежно від різновиду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва в промисловості найчастіше виділяють: передільний метод – на підприємствах з однорідною за вихідним матеріалом і характером обробки масовою продукцією з неперервним технологічним процесом; позамовний метод – в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах, а також під час виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт. Аудитор оцінює

обґрунтованість застосування того чи іншого методу обліку затрат і його вплив на правильність визначення собівартості продукції.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання з метою встановлення того, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат тощо.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти поліпшенню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

У процесі аудиту собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу затрат за різновидами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їхнє цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за різновидами виробленої продукції і місцями їхнього виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті становлять одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси та

порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати й перевитрати.

Одним із найважливіших напрямів аудиту є вивчення поелементного складу і структури затрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам позначити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих затрат з огляду на їхній економічний зміст належать: матеріальні затрати (за вирахуванням вартості повернених відходів); затрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші затрати.

У процесі аудиторської перевірки аудитор повинен проаналізувати також правильність використання обраних способів (варіантів) обліку випуску продукції і визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг).

Облік готової продукції, відвантаження і реалізації ведеться на рахунках 26 «Готова продукція» і 90 «Собівартість реалізації».

У процесі перевірки організації обліку відвантаження і реалізації продукції необхідно встановити і перевірити:

- наявність договорів на збут готової продукції і правильність їхнього оформлення;
- правильність оформлення документів і цін;
- ведення рахунка 90 «Собівартість реалізації продукції». Під час аудиту операцій із відвантаження та реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Для забезпечення правильного калькулювання собівартості кожного різновиду продукції і достовірності обліку результатів їхньої реалізації потрібні відповідні методичні підходи та їхнє відображення в обліковій політиці підприємства. Із погляду дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

- порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їхній відповідності нормативним документам (позамовний, попроцесним (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);
- помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні й навпаки);
- помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;
- помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;
- недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;
- безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницьких витрат, витрат на рекламу, оплати аудиторських послуг та інших витрат і їхнє віднесення на витрати виробництва.

Досвід проведення аудиторських перевірок переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) під час ведення обліку витрат на виробництво:

- необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці тощо;
- внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;
- необґрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;
- віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва й обігу;
- внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;

- внесення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;
- внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість;
- внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість;
- внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість.

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі.

Отже, аудиторська перевірка витрат діяльності та собівартості продукції проводиться аудитором із використанням окремих методик згідно із розробленою програмою. Результати перевірки відображаються в аудиторському висновку.

3.2 Особливості внутрішнього аудиту виробничих витрат досліджуваного підприємства

В умовах фінансової кризи діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства зі створення ефективної системи управління операційними витратами включає: вдосконалення організації системи обліку витрат, підвищення ефективності внутрішнього контролю та аудиту витрат, аналіз витрат моделі управління (рис. 3.1).

Аудит виробничої діяльності підприємства та виробничих витрат - це найважливіша і одночасно найскладніша частина аудиту [8, С. 28]. Одним з основних показників промислового підприємства є виробництво та його собівартість. При аудиті виробничих витрат, собівартості продукції та реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені в документації та пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.

Раціональний аналіз та аудит витрат є основою фінансової стійкості та стійкості підприємства.

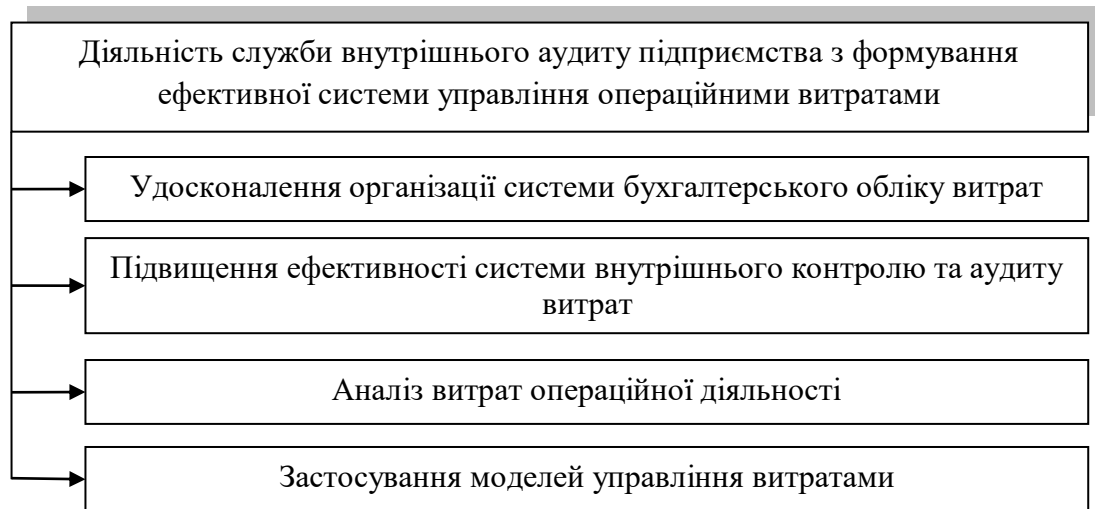


Рисунок 3.1 – Напрями діяльності служби внутрішнього аудиту з формування ефективної системи управління витратами операційної діяльності підприємства ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

Джерело: складено автором самостійно.

Метою ревізій є сприяння раціональному використанню засобів та предметів праці, а також самої праці для зменшення виробничих витрат та отримання стабільного прибутку. Також метою аудиту витрат є встановлення надійності цих первинних документів для визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в бухгалтерських регістрах, відповідності методів обліку витрат чинним нормативним актам [3, С. 180]. Підрозділи внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання використовують власні розробки щодо процедури перевірки витрат підприємства, і жоден з них не враховує досвід своїх колег та власні досягнення, через те, що економічні джерела не відображають методологію створення ефективних аудиторських процедур. Результатом є не тільки збільшення строків проведення аудиту, а й зниження якості та ефективності такого аудиту.

При формуванні стандарту внутрішнього аудиту для об'єктів аудиту слід включати такі елементи: загальні положення; особливості системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; фактори, що підвищують ризик викривлення у бухгалтерському обліку; джерела та процедури отримання аудиторських доказів; процедура аудиту; принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті про результати аудиту, який подається керівництву підприємства; порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту (рис. 3.2).

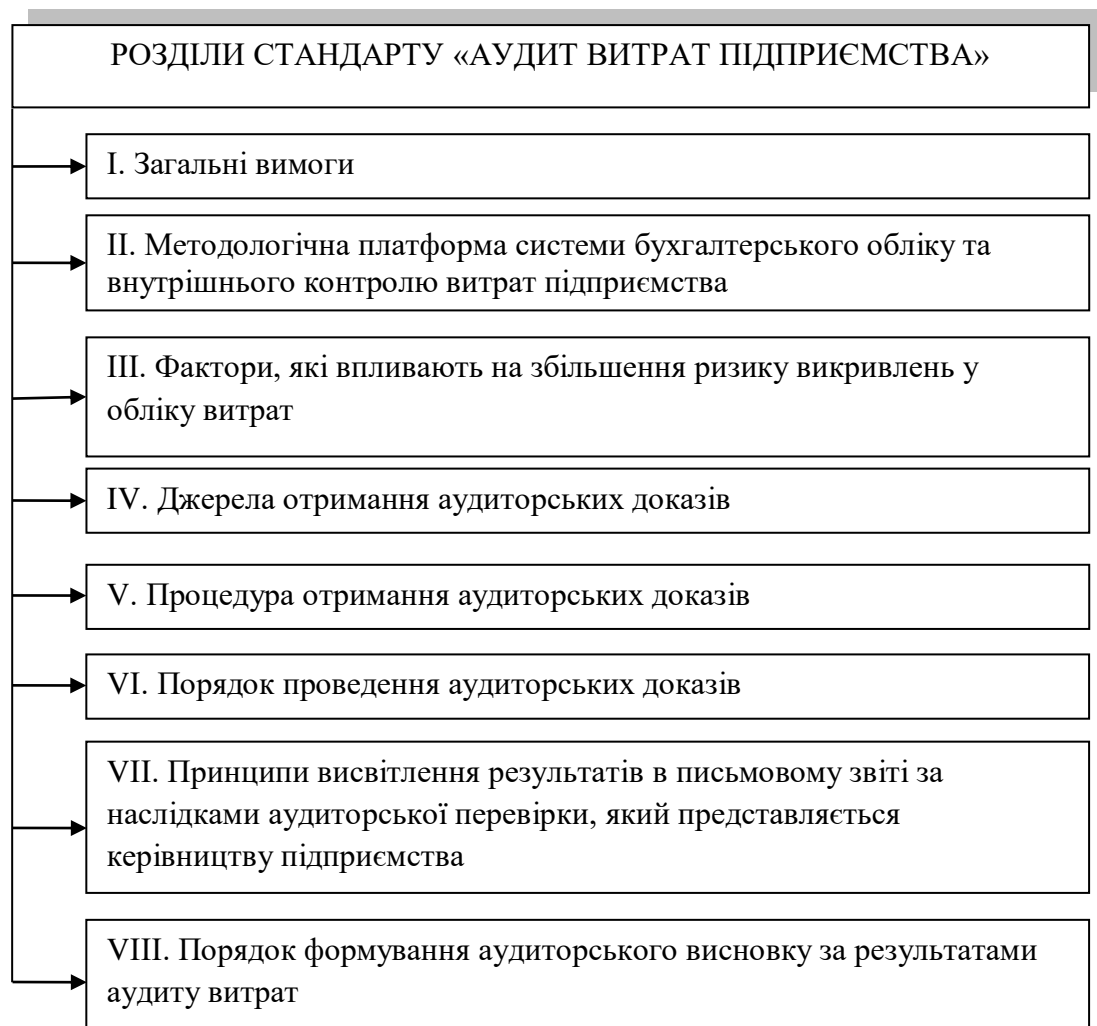


Рисунок 3.2 – Розділи стандарту внутрішнього аудиту «Аудит витрат підприємства»

Джерело: складено автором самостійно.

Слід зазначити, що внутрішній контроль є частиною системи корпоративного управління і здійснюється як керівництвом та іншими посадовими особами підприємства так і спеціальними контрольними службами. Для внутрішнього контролю на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» створюється комісія на чолі з головним бухгалтером, а іноді і керівником, яка здійснює перевірку. Увагу звертають в основному на виробничі витрати. Головною метою є з'ясування сумлінності робітників, виявлення нестач, розкрадань. На підставі перевірки складають акт перевірки.

Частиною внутрішнього контролю є внутрішній аудит, який являє собою оцінку, яку проводять всередині підприємства заради перевірки і чи є діяльність ефективна. Якщо порівняти аудит з іншими організаційними формами проведення контролю, то вона охоплює і вирішує більше завдань.

Внутрішній аудит направлений на підтвердження достовірності звітності і не вирішує проблеми, які пов'язані з удосконаленням системи управління. Основною метою внутрішнього аудиту є оцінка дотримання економічної політики підприємства, оцінка функцій внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит показує і надає інформацію управлінню підприємства про фінансово-господарську діяльність. Також завдяки йому можна створити ефективну систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які можуть допомогти уникнути виникненню порушення, також підтверджує достовірність звітів підрозділів, які є на нижній ланці управління.

Оцінка ризиків є складовою системи внутрішнього контролю саме для виконання захисної функції та зменшення ризику, забезпечення порядку проведення операцій на підприємстві, завдяки якому досягаються поставлені цілі.

Внутрішній аудит здійснюється відповідно до затверджених завдань. На кожному підприємстві власники хочуть отримати достовірні дані і інформацію про собівартість та витрати. Служба внутрішнього аудиту як

самостійний підрозділ надає інформацію і допомогу управлінню підприємству в організації контролю за цільовим використанням ресурсів, розроблення рекомендацій для покращення елементів витрат і рекомендацій щодо усунення викривлення інформації.

Як будь який елемент контролю, внутрішній аудит має проводитись у певній послідовності. Під час здійснення перевірки підприємства включають дані, отримані в результаті перевірки виробничих запасів, зносу необоротних активів та інших витрат.

Результати дослідження аудитора оформлюються у вигляді аудиторського звіту (висновку). Інформація, яка знаходиться у звіті, може бути використана як адміністрацією, так і зовнішніми аудиторами. Внутрішній аудит виробничих витрат не може вважатися закінченим доки не будуть затвердженні аудиторські рекомендації щодо усунення виявленні відхилення і помилки.

Служба внутрішнього аудиту здійснює свою діяльність згідно плану й посадових інструкцій, які затверджуються керівництвом підприємства. У посадових інструкціях передбачають наступні розділи: загальні положення, кваліфікаційні вимоги, права та персональна відповідальність. Окрім вже дослідженого внутрішнього контролю, на підприємстві існує зовнішній, це ревізія та аудит.

Аудит – це незалежний фінансовий контроль, який здійснюється на договірній основі аудиторськими фірмами з метою правильної відповідності операцій, обліку і звітності, виявлення помилок і невідповідності в документації підприємства.

Аудитор починає перевірку з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методику ведення бухгалтерського обліку. Під час здійснення аудиту витрат використовують дані про виробничі запаси, знос необоротних активів та інших витрат.

Вагоме місце в роботі аудитора посідає аудиторський ризик, оцінка якого повинна здійснюватися на всіх етапах, аж до кінцевого, фінального

етапу – аудиторського висновку.

Поняття аудиторського ризику розуміється так – це суб’єктивна визначена аудитором ймовірність, яка може визнати в кінці перевірки, що бухгалтерська звітність: або може містити невиявлені суттєві викривлення; або містить суттєві викривлення, яких насправді немає. Виділяють три зацікавлені в аудиті сторони, які представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Перелік користувачів аудиторського висновку

Користувачі		Суть інтересу	Як сприймають ризик
Зовнішні користувачі	Прямий фінансовий інтерес	Як власники, кредитори або інвестори, користувачі зацікавлені в достовірній інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень	У той же час, Аудиторський ризик вони можуть сприймати тільки в найнижчому значенні
	Непрямий фінансовий інтерес	Як державним органам та іншим організаціям, їм теж необхідна точна інформація, але тільки в рамках їх компетенції	Насправді, величина аудиторського ризику їм нецікава
Особа, котра аудіюється		Необхідне підтвердження правильності своєї облікової політики	Може погодитися на підвищений аудиторський ризик для задоволення своїх інтересів
Аудитор		Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку від своєї діяльності	Зацікавлений у повній відсутності аудиторського ризику

Джерело: складено автором самостійно.

Процес аудиту витрат на виробництво продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» передбачає проведення декількох процедур, які потребують вивчення певної інформації.

Аудитор досліджує дані фінансової звітності і вивчає розділи, яким необхідно приділити максимум уваги. Перевіряється чи як часто проводиться інвентаризація, які результати і як відображаються в обліку.

Для оцінки чи правильне формування собівартості продукції за об’єктами калькулювання витрат йому необхідно перевірити статті витрат.

Тому досліджується звіт про економічні показники роботи та складається робочий документ аудитора.

Спочатку потрібно провести аналіз списання матеріальних цінностей. Аудитору доведеться аналізувати ведення складського обліку на підприємстві. Зокрема дослідити чи правильно ведуться картки складського обліку, коли і як часто проводять інвентаризацію, чи є договори матеріальної відповідальності з працівниками, чи сходяться списання матеріалів з даними складського обліку та інше.

До складу витрат на виробництво на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» також входить заробітна плата, аудит якої також дуже важливий. Наслідком його проведення є визначення метода ведення бухгалтерського обліку заробітної плати, чи автоматизований даний процес, дослідження ведення документообігу, чи правильно затвердженні первинні форми документів (для прикладу таблиць обліку робочого часу), чи контролюється процес нарахування заробітної плати з боку осіб, які відповідальні за складання звітності.

Важливе місце у складі собівартості продукції підприємства посідає амортизація основних засобів. Від правильно обраного методу амортизації відповідно залежить величина собівартості і прибутку підприємства.

Під час проведення аудиту нарахування амортизації з'ясовують чи закріплена в обліковій політиці методика нарахування і наскільки вона відповідає його фактичній діяльності. Часто допускаються помилки під час нарахування амортизації у випадках реконструкції, модернізації або консервації основних засобів. Всі інші прямі витрати можна об'єднати в одну групу. Насамперед, це послуги сторонніх організацій. Результатом аудиту цих витрат має стати визначення точності включення витрат до групи, налагодження документообігу, автоматизація процесу і т.д.

Всі необхідні процедури аудиту витрат на виробництво продукції можна розписати у вигляді програми (табл. 3.2). Завдяки цьому можна організувати процес перевірки чіткіше і правильніше.

Таблиця 3.2 – План програми аудиту витрат на виробництво для ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

Найменування циклу	Аудиторські процедури
Цикл формування непрямих витрат на виробництво продукції	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу розподілу непрямих витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку непрямих витрат. 3. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності. 4. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, інших витрат.
Цикл формування прямих витрат на виробництво продукції	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку прямих витрат. 3. Перевірка правильності включення до собівартості окремих видів витрат, в тому числі нормованих. 4. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості. 5. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість. 6. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д. 7. Перевірка первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
Цикл оцінки незавершеного виробництва	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції. 2. Оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва. 3. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва. 4. Перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції. 5. Підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Джерело: складено автором самостійно.

Аудиторський висновок має відповідати вимогам, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність». Він рахується як офіційний документ, який засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який має в собі висновок стосовно перевіреного підприємства.

Хотілося б також звернути увагу на те, що в сучасному обліку є кілька методів обліку витрат. Суперечки щодо ефективності кожного з них ведуться постійно і навіть сьогодні.

Найпопулярнішими є два, які розписані у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Методи обліку витрат

Найменування методу обліку витрат	Переваги	Недоліки
Standart costing	Ефективна, коли стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах витрат на робочу силу. Таким чином, можна прогнозувати суму витрат на виробництво та реалізацію продукції, заздалегідь встановити ціну і обчислити собівартість. Ця система вимагає менш складної техніки обліку витрат і калькулювання продукції, оскільки відома величина витрат. Крім того, спрощується бухгалтерський облік, тому що він вимагає лише аналізу відхилень від нормативів. Є можливість регулювати прибуток зміною обсягу виробництва.	Важко скласти нормативи згідно з технологічною картою виробництва. При ринкових відносинах зміна цін на матеріали та комплектуючі неминуча, а це ускладнює розрахунок незавершеного виробництва і вартості залишків у складі готової продукції. Надзвичайно незручно й складно обчислювати стандарти, коли підприємство виконує різні за специфікою типи замовлень
Direct costing	Собівартість включає лише ті витрати, які можна прямо віднести на той чи інший вид продукції. Це дає можливість значно знизити ціни і підвищити рівень своєї конкуренції на ринку. Прийнято вважати, що дана система обліку витрат не стимулює перевиробництво.	Необхідність точного розподілу витрат на прямі і непрямі, на постійні та змінні.

Джерело: складено автором самостійно.

Таким чином можна з впевненістю сказати що облік витрат на виробництво є дуже важливим елементом діяльності будь-якого

підприємства, зокрема і для ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД». Тому без правильної організації даного процесу досягти правильності результатів обліку важко. Аудит витрат на виробництво необхідний для визначення помилок, перевірки і покращення обліку на підприємстві.

3.3 Пропозиції щодо вдосконалення аудиту витрат на виробництво продукції

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи управлінського контролю на підприємстві. Для досягнення мети внутрішнього аудиту, а саме оцінки ефективності функціонування системи управління підприємством – у системі управління підприємством необхідно створити службу внутрішнього управлінського аудиту. Служба внутрішнього аудиту буде відповідати за достовірність обчислення витрат на виробництво, виконання кошторисів витрат, збереження майна. Окрім того, до обов'язків служби входить розробка пропозицій щодо удосконалення методів організації виробництва.

Формування інформації управлінського обліку спрямовано на відповідність понесених витрат діючої технологічної структури капітальних вкладень. Цим же параметрам повинна відповідати і система внутрішнього аудиту, яка повинна включати процедури і методи функціонування господарської системи.

Основну увагу внутрішньому аудитору слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть позитивно вплинути на ефективність виробництва. Тому дослідження особливостей цілей і завдань внутрішнього аудиту витрат на виробництво, організації та технології його проведення на підприємстві є актуальними.

З цією метою необхідно створити систему контролю, яка має бути спрямована на попередження відхилень від нормативно-правових актів чи

зловживань, насамперед досліджувати господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності. Витрати – це 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.

Для організації внутрішнього контролю витрат на підприємстві необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування. Етапи перевірки представлені на рисунок 3.3.

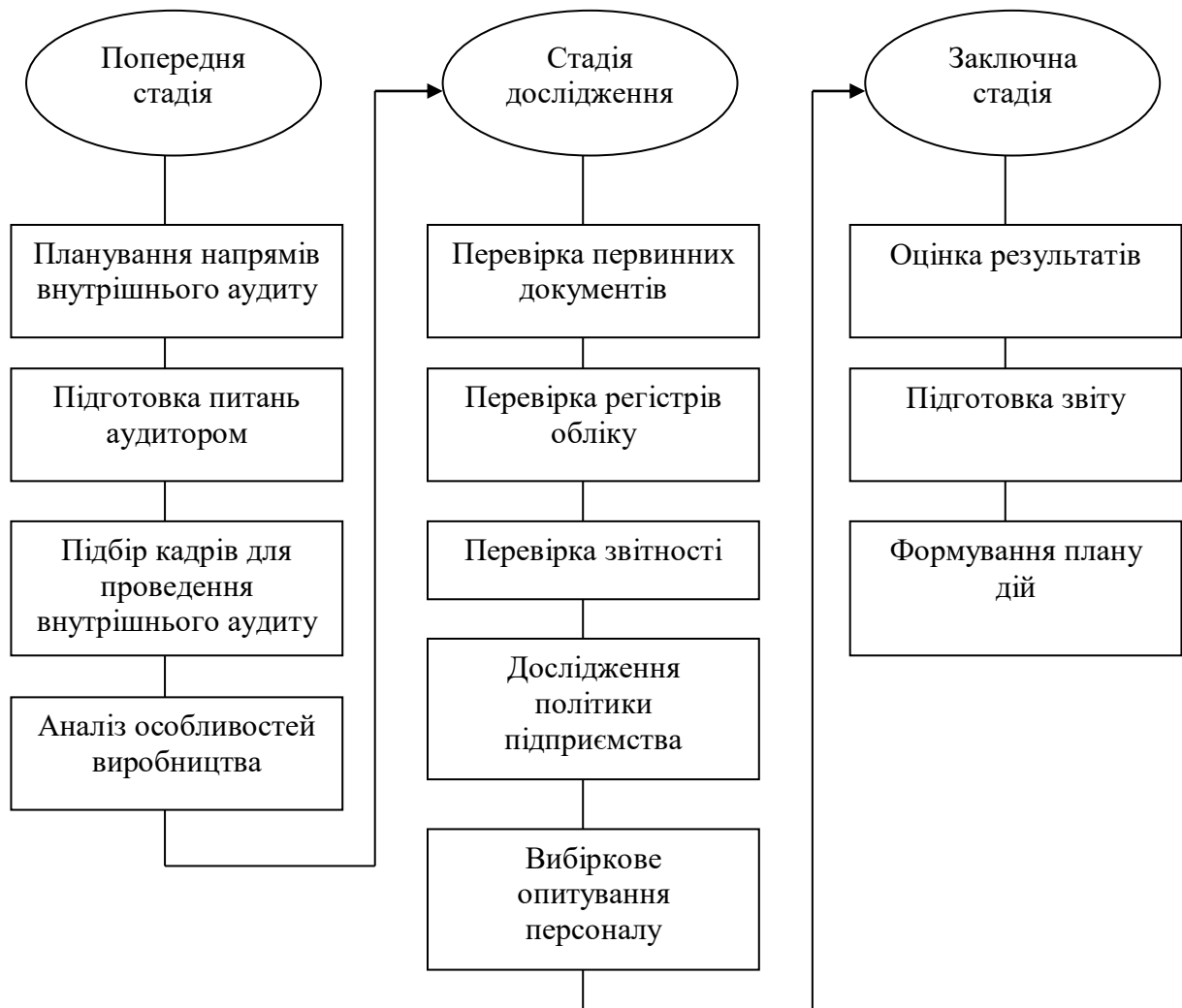


Рисунок 3.3 – Рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат

Джерело: складено автором самостійно.

Програма аудиту – це документ, який містить: завдання аудиту для конкретного об'єкта (системи контроль певних господарських операцій, залишків на рахунках, циклу господарські операції); процедури, необхідні для виконання завдань; обсяги та терміни їх реалізація (Додаток В). Особливістю внутрішнього аудиту є його постійне впровадження на підприємстві, що дозволяє своєчасно виявляти систематичні недоліки в роботі персоналу та запобігати їх виникненню в майбутньому. Внутрішній аудит витрат є систематичним і суворо документальним, безперервним, універсальним (безперервна) подія. Розглянемо програму внутрішнього аудиту витрат підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Програма проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства

Дії внутрішнього аудитора	Джерела інформації
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10,20, 644, 70, 90, 91 підрозділів, первинні документи
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення
Перевірка правильності обліку незавершеного виробництва	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга

Джерело: складено автором самостійно.

Для збору аудиторських доказів використовуються різні процедури. Процедура аудиту є певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів щодо конкретного сайт аудиту. Аудитор отримує аудиторські докази за допомогою одного або декількох з наведених нижче зазначені процедури:

- 1) огляд;
- 2) спостереження;
- 3) опитування;
- 4) підтвердження;
- 5) рахувати;
- 6) аналітичний процедури.

Під час аудиту бухгалтерські записи, документи або вивчаються та перевіряються матеріальні цінності за правильність складання, оформлення документів, своєчасність, точність і повноту відображення в бухгалтерському обліку.

Шляхом нагляду, допиту та процедур підтвердження, який слід контролювати процеси або процедури, що виконуються іншими в пошуках інформації, яку можна отримати від поінформованих осіб підприємства або поза ним отримують підтверджувальну інформацію, яка міститься в бухгалтерських реєстрах.

Процедура розрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів бухгалтерський облік або самостійний розрахунок. Отримуємо підтвердження правильності розрахунку витрати та товарно-матеріальні цінності на підприємстві.

Аналітичні процедури включають аналіз найважливіших показників і коефіцієнтів, у тому числі остаточне дослідження відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій актуальній для цього інформації випадків або відхиляться від очікуваних результатів. Це досягається обчисленням коефіцієнтів порівняння залишків на рахунках за різні облікові періоди.

Для проведення внутрішнього аудиту на підприємстві особливе значення має складання опитувальника аудитором, який готується з метою:

- надання інструкції аудиторам;
- гарантування, що всі етапи аудиту перевірені;
- підкреслити цілі та обсяг перевірки.

При підготовці опитувальника аудитор повинен взяти до уваги:

- особливості діяльності підприємства;
- відповідні процедури проведення перевірки;
- використовувані документи.

У рамках проведення перевірки аудитором рекомендується:

- провести вступні збори;
- провести аналіз результатів;
- доповісти про виявлені результати.

На вступних зборах аудитор повинен роз'яснити обсяг і процес проведення аудиту, а також пояснити, коли, як і в якій формі буде представлений звіт про результати аудиту.

Під час самого аудиту аудитор повинен:

- дослідити об'єктивні докази наявних невідповідностей;
- задавати питання;
- вести необхідні для проведення перевірки записи. Отже, основним правилом при проведенні внутрішнього аудиту є «Питай, дивись, слухай».

Процес аналізу результатів повинен встановити:

- чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку;
- чи знають про проблему співробітники, які перевіряються;
- чи є інформація про нестачу;
- чи можливо негайно провести коригувальні дії. Виявлені невідповідності можуть визначатися як:

1. критичні – повне порушення методики або відсутність такої.
2. другорядні – одноразово спостережуваний недолік у системі.

3. зауваження – незначний пропуск, який, якщо не буде виявлено і усунуено, може призвести до більш серйозного збою.

У звіті за результатами проведення внутрішнього аудиту необхідно:

- вказати обсяг проведеного внутрішнього аудиту;
- відзначити всі результати;
- визначити і пояснити рекомендовані коригувальні дії;
- вказати аудиторів та осіб, з якими працювали в ході перевірки.

Після закінчення аудиту аудитор повинен:

- переконатися, що запропоновані коригувальні дії виконані;
- забезпечити короткострокову та довгострокову ефективність дій;
- докладно документувати всі дії, наступні за аудитом;
- надати відповідні бланки і форми.

Для впровадження системи внутрішнього аудиту необхідно розробити методику аудиту витрат, які відносяться на собівартість об'єктів.

Методика внутрішнього аудиту витрат та складові аудиторської перевірки і контрольні точки аудіювання наведено у таблиці 3.5.

Запропонована методика розроблена в матричному вигляді та являє собою таблицю, де по горизонталі розташовуються контрольні точки аудіювання, а по вертикалі – складові методики внутрішнього аудиту.

До складових методики внутрішнього аудиту відносяться:

- мета внутрішнього аудиту;
- інформаційна база об'єкта внутрішнього аудиту та його спрямування;
- організація внутрішнього аудиту;
- можливі порушення, які можуть бути виявлені в ході перевірки та їх оцінка при прийнятті рішення аудитором.

Застосування даної методики внутрішнього аудиту витрат дозволить на початковому етапі аудіювання відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм

бухгалтерської звітності. Неспівставність перевірених показників може служити сигналом про недостовірність звітних даних.

Таблиця 3.5 – Методика внутрішнього аудиту собівартості продукції

Компоненти методики аудиторської перевірки	Обсяг реалізованих об'єктів	Виробнича собівартість об'єктів	Управлінські (накладні) витрати
Мета внутрішнього аудиту	Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат
Інформаційна база внутрішнього аудиту	Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 27, 70, 90	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66 372	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91
Напрями внутрішнього аудиту	Підтверджуючий	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури
Взаємозв'язок контрольних точок аудіювання	Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 23	Обороти по рахунку 91
Можливі порушення	Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту	Суттєва	Суттєва	Суттєва

Джерело: складено автором самостійно.

При необхідності доцільно проводити суцільну перевірку узагальнюючих показників звітності. Більш того, запропонована модель дозволяє прискорити терміни проведення аудиторської перевірки, визначити основні прийоми і процедури за відповідними напрямками аудиту, встановити можливі порушення і надати оцінку суттєвості виявлених помилок, які будуть представлені замовнику у вигляді робочих документів і прикладені до звіту аудитора. Перевірка достовірності показників фінансової звітності за даною методикою дозволить більш детально з'ясувати, наскільки дотримуються правила її складання.

Перевага запропонованої методики полягає в тому, що кількість контрольних точок не обмежена. Будь-який узагальнюючий показник містить різну кількість приватних, які за даною методикою визначаються напрямом аудиту та ступенем деталізації показників.

В умовах ринкової економіки економічні суб'єкти потребують кваліфікованої допомоги з організації внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю, проведення фінансового аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції, підвищення прибутку. Отже, запропонована нами модель внутрішнього аудиту є одним з таких інструментів. Її комплексне використання дозволить аудитору підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудитування і поліпшити якість його проведення.

Таким чином, практика аудиту свідчить, що на тих підприємствах, де створені і ефективно функціонують служби внутрішнього аудиту, значно вище рівень збереження майна, використання ресурсів, організації бухгалтерського обліку та достовірності звітності.

Досвід передових підприємств Західної Європи показує, що внутрішній аудит виявляється дієвим, дозволяє підвищити ефективність системи контролю за витратами виробництва, а також істотно поліпшити роботу підрозділів підприємства при наявності підтримки з боку першого керівника та високого рівня кваліфікації та досвіду аудиторів.

ВИСНОВКИ

Процес виробництва – це взаємодія продуктивних сил і виробничих відносин, які перебувають у єдності, але відносно незалежні у своєму розвитку. Основне виробництво – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Економічний зміст витрат полягає у проблемі обмеженості ресурсів, що обумовлює необхідність наукової організації їхнього раціонального та альтернативного використання.

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Собівартість продукції характеризує сукупність поточних витрат, здійснених на виробництво та реалізацію продукції у грошовій формі. Рівень останніх показує, яку суму коштів витрачає підприємство на виробництво і реалізацію одиниці продукції.

За економічним змістом, собівартість є частиною вартості продукції, яка в процесі розподілу й обміну відшкодовується і повністю повертається підприємству, а додатковий продукт, створений в підприємстві, – лише частково. Відмінність між витратами підприємства та вартістю продукції у сфері виробництва має важливе практичне значення. Нераціональне й неефективне використання виробничих ресурсів і живої праці збільшить собівартість, а отже призведе до погіршення економічної діяльності підприємства.

Виробнича собівартість характеризує суму витрат, зумовлених технологією та витрат на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість включає суму витрат виробничої собівартості та витрати, понесені на продаж продукції.

Значення класифікації витрат полягає у необхідності підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

Класифікація витрат дає змогу правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період.

У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами. Класифікація витрат має важливе значення, яке необхідне для підготовки раціональних рішень щодо використання витрат та проведення калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

Виходячи з обраних ознак, й видів та переліку витрат, підприємствам доцільно розробляти власні класифікації, як додаток до облікової або аналітичної політики, які застосовувати у програмних продуктах в системі бюджетування шляхом встановлення їх взаємозв'язків, форм звітності, інформаційних систем.

Підприємство має використовувати таку систему групування витрат, на яку можна здійснювати вплив в релевантному діапазоні й яка є найбільш зручною з метою здійснення управління ними. Групування виробничих витрат у розрізі елементів є досить важливим для управління господарською діяльністю підприємства: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. З метою оцінки основної діяльності підприємства пропонуємо окремо виділяти елементи витрат, пов'язані з виробництвом у внутрішній фінансовій звітності.

Впровадження запропонованих змін до фінансової звітності підприємств дозволить підвищити інформаційну наповненість, а також якість прийнятих на їх основі управлінських рішень. Крім того, використання вдосконалених форм фінансової звітності у практиці діяльності ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД» дозволить підвищити якість

інформаційного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат та всієї діяльності підприємства.

Організація бухгалтерського обліку витрат повинна забезпечити: правильне і своєчасне документальне відображення операцій із обліку статей затрат та формування собівартості продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»; контроль за правильністю використання сировини, продукції й тари на всіх етапах руху і в місцях збереження товарно-матеріальних цінностей та за відповідністю величини запасів продукції для безперервного виробничого процесу; забезпечення збереження майна, попередження виникнення нестач, крадіжок цінностей, сприяння раціональному й ефективному використанню ресурсів; сприяння підвищенню рентабельності підприємства, окупності виробничих і технологічних програм; своєчасне і точне визначення валового доходу, валових витрат, інших доходів і витрат, кінцевого фінансового результату.

Одним із напрямів вдосконалення організації обліку витрат обігу виступає раціоналізація та оптимізація документообігу, що пов'язано з необхідністю скорочення витрат праці на обробку первинних носіїв інформації, прискорення формування узагальнених облікових даних про витрати обігу за видами (статтями) та іншими параметрами, потрібними для управління.

Зважаючи на пропозиції щодо застосування попередільно-нормативного методу калькулювання собівартості продукції, пропонуємо розподіляти загальновиробничі витрати у розрізі як видів, так і переділів. Використання запропонованого щодо розподілу загальновиробничих витрат підходу на підприємстві дозволить підвищити якість формування бухгалтерської інформації для управління цими витратами та собівартістю готової продукції. Крім того, розподіл загальновиробничих витрат у межах окремого переділу дозволить достовірно визначити результати роботи переділу та витрати, понесені в ході даного технологічного етапу. В досліджуваному підприємстві пропонуємо для розподілу

загальновиробничих витрат між переділами використовувати прямі матеріальні витрати, які визначаються на основі аналітичних рахунків за кожним окремим переділом та плановими обсягами.

Нами розроблена схема організації автоматизованого обліку витрат на виробництво продукції, яка розкриває завдання, що висуваються до працівників на кожній ділянці облікового процесу, а також очікувані форми документів та звітів із урахуванням представлених вище пропозицій для обліку витрат на підприємстві.

В процесі дослідження наведено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємства для вдосконалення обліку витрат:

1) організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності у загальну вартість підприємства та підвищити відповідальність керівників усіх рівнів управління;

2) бюджетування доходів і витрат на виробництво виробленої продукції, що забезпечує порівнянність кошторисних та фактичних показників та можливість використання управління витратами для відхилень, щоб швидко реагувати на мінливі ринкові умови та знаходити вигідні поєднання ціни та обсягу виробництва;

3) створення системи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, яка відображає специфіку підприємств комплексної переробки сировини;

4) можливості використання системи розрахунку часткових витрат на складних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності та вибору їх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається;

5) облік і калькуляція собівартості супутньої продукції підприємства, що підвищує його рентабельність.

Аудит виробничої діяльності підприємства та виробничих витрат – це найважливіша і одночасно найскладніша частина аудиту. Одним з основних

показників промислового підприємства є виробництво та його собівартість. При аудиті виробничих витрат, собівартості продукції та реалізованої продукції вивчаються процеси та явища, відображені в документації та пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Раціональний аналіз та аудит витрат є основою фінансової стійкості та стійкості підприємства.

В процесі дослідження було розроблено методикау внутрішнього аудиту собівартості продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД». Застосування даної методики внутрішнього аудиту витрат дозволить на початковому етапі відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності. Запропонована модель дозволяє прискорити терміни проведення аудиторської перевірки, визначити основні прийоми і процедури за відповідними напрямками аудиту, встановити можливі порушення і надати оцінку суттєвості виявлених помилок, які будуть представлені замовнику у вигляді робочих документів і прикладені до звіту аудитора.

Досвід передових підприємств показує, що внутрішній аудит виявляється дієвим, дозволяє підвищити ефективність системи контролю за витратами виробництва, а також істотно поліпшити роботу підрозділів підприємства при наявності підтримки з боку першого керівника та високого рівня кваліфікації та досвіду аудиторів.

Отже, розроблені рекомендації спрямовані на підвищення ролі та удосконалення процесу обліку та аудиту витрат на виробництво продукції на ТОВ «ВП ВІЛЬНЯНСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД».

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В Немченко та ін. Київ : ЦУЛ, 2012. 540 с.
2. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2003р. 628 с.
3. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
4. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. 3–тє вид., переробл. і доповн. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
9. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект–Захід, 2003. 820 с.
11. Бухгалтерський облік : підручник Я. Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
12. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.

13. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
14. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. *Дебет–Кредит*. 2000. № 33. С. 26–37.
15. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина І). С. 75–77.
16. Глібко В. М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
17. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.
18. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
19. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
21. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
22. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид–во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
23. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
24. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.
25. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. №40. С. 15. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html> (дата звернення: 15.10.2023).

26. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М., Гуцул Т.А., Ткачук В.А. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
27. Завіновська Г.О. Економіка праці : навч. посіб. КНЕУ, 2007. 304 с.
28. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
29. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
30. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. (Дата оновлення: 12.12.2017). URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2023).
32. Кизилів Г. І., Кизилова Л. О. Аналіз господарської діяльності : конспект лекцій. Харків : ХНАМГ, 2009. 144 с.
33. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
34. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.
35. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
36. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.
37. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*.

2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2023).
38. Мельник Т. Г. та ін. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
39. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2023).
40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення : 01.01.2012). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2023).
41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення: 01.01.2012). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2023).
42. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2023)
43. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
44. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.
45. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.
46. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.

47. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
48. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
49. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. (Дата оновлення: 06.09.2018). URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2023).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. (Дата оновлення: 18.06.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2023).
51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. (Дата оновлення: 04.10.2016). URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2023).
52. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2023).
53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. (Дата оновлення: 03.11.2016). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2023).
54. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennya-apu/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2023)
55. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України

- від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193-/> (дата звернення: 27.09.2023).
56. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. (Дата оновлення: 28.03.2017) URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2023).
57. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. (Дата оновлення: 19.10.2017). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2023).
58. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
59. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
60. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.
61. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
62. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
63. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
64. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
65. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
66. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

67. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
68. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
69. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
70. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
71. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2023).
72. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. *Information Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. pp. 110 – 122.*
73. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. *Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. pp. 213 – 215.*
74. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.
75. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2023).