

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему Горськокарпатська обліку і внутрішній аудит
виступат на виграшності на ДП "Велико-Буковина"

Виконав: студент 2 курсу, групи ДМ-18-1мз
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік і аудит
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

В.В. Мелихов
(ініціали та прізвище)

Керівник доц. р.в.н. Доронів Л.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент доц. р.в.н. Іванова О.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(код та назва)

Спеціалізація

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри М.О. Т.О. Меліхова

«11» 09 2019 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Меліхову Валентину Вікторівичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Удосконалення обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес»

керівник роботи Феофанов Лев Костянтинович, к.е.н., доцент

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

затверджені наказом ЗНУ від «10» вересня 2019 року № 1539 – с

2. Строк подання студентом роботи 08.01.2020р.

3. Вихідні дані до роботи Заказово-контрактні акти, первочисні видання, літературні джерела, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Порядок основи обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво на підприємстві

2. Облік витрат на виробництво на аналіз фінансового стану ДП «Івченко-Прогрес»

3. Аналіз впливу удосконалення обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес»

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

- 1) Змістова схема витрат виробництва
- 2) Склад витратної собівартості
- 3) Перелік документів для обліку витрат на виробництво
- 4) Графічні дані зобов'язань аудиту витрат виробництва

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1.	Резванов Л.К., доцент	11.09.19	Резв Резв 01.10.19
2.	Резванов Л.К., доцент	11.09.19	Резв Резв 15.10.19
3.	Резванов Л.К., доцент	11.09.19	Резв Резв 30.10.19

7. Дата видачі завдання 11.09.2019

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	вересень 2019р.	викон
2	Огляд літературних джерел, періодичних видань з теми дослідження	вересень 2019р.	викон
3	Робота над 1 розділом	вересень 2019р.	викон
4	Робота над 2 розділом	вересень 2019р.	викон
5	Робота над 3 розділом	жовтень 2019р.	викон
6	Підготовка звіту з переддипломної практики	жовтень 2019р.	викон
7	Підготовка до публікації наукової статті, тез доповіді	листопад 2019р.	викон
8	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2019р.	викон
9	Попередній захист роботи	грудень 2019р.	викон
10	Нормоконтроль	грудень 2019р.	викон
11	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2019р.- січень 2020р.	викон
12	Захист роботи	січень 2020р.	викон

Студент



(підпис)

В.В. Меликов

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проєкту)



(підпис)

Л.К. Резванов

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер



(підпис)

Л.К. Резванов

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Меліхов В.В. Удосконалення обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Л.К. Феофанов. Запорізький національний університет. Інженерний інститут. Факультет економіки та менеджменту, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Розглянуто теоретичні основи обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво на підприємстві. Показано облік витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес». Проаналізувана фінансова звітність ДП «Івченко-Прогрес». Проведено внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес». Надані шляхи щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес».

Ключеві слова: ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО, ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ, АУДИТ, ОБЛІК, АНАЛІЗ.

ABSTRACT

Melikhov V.V. Improvement of accounting and internal audit of production costs at SE «Ivchenko – Progress».

Qualification work for the degree of master's degree in specialty 071 - Accounting and taxation, supervisor L.K. Feofanov. Zaporizhzhia National University. Engineering Institute. Faculty of Economics and Management, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The theoretical basis of accounting and internal audit of production costs at the enterprise are considered. The cost of production at the Ivchenko-Progress SE is shown. The financial statements of SE “Ivchenko-Progress” have been analyzed. An internal audit of production costs at SE “Ivchenko-Progress” was carried out. Ways to improve accounting and internal audit of production costs at SE “Ivchenko-Progress” are provided.

Keywords: PRODUCTION COSTS, PRODUCTION COST, AUDIT, ACCOUNTING, ANALYSIS.

АННОТАЦИЯ

Мелихов В.В. Совершенствование учета и внутренний аудит затрат на производство на ГП «Ивченко - Прогресс».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Л.К. Феофанов. Запорожский национальный университет. Инженерный институт. Факультет экономики и менеджмента, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены теоретические основы учета и внутренний аудит затрат на производство на предприятии. Показано учет затрат на производство на ГП «Ивченко-Прогресс». Проанализована финансовая отчетность ГП «Ивченко-Прогресс». Проведен внутренний аудит затрат на производство на ГП «Ивченко-Прогресс». Предоставляемые пути по совершенствованию учета и внутреннего аудита затрат на производство на ГП «Ивченко-Прогресс».

Ключевые слова: ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО, ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ, АУДИТ, УЧЕТ, АНАЛИЗ.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ПІДПРИЄМСТВІ	11
1.1 Суть витрат на виробництво на підприємстві	11
1.2 Облік витрат на виробництво на підприємстві	22
1.3 Внутрішній аудит витрат на виробництво	33
2 ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТУНУ ДП «ІВЧЕНКО - ПРОГРЕС»	58
2.1 Загальна характеристика на ДП «Івченко - Прогрес»	58
2.2 Облік витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес»	65
2.3 Аналіз фінансової звітності ДП «Івченко - Прогрес»	88
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ДП «ІВЧЕНКО - ПРОГРЕС»	106
3.1 Внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес»	106
3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес»	122
3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко - Прогрес»	125
ВИСНОВКИ	134
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	138

ВСТУП

Актуальність теми. Для ефективного управління витратами підприємства важливе правильне розуміння сутті витрат на виробництво. Витрати є складною економічною категорією, яка має різні аспекти вивчення. Важливою складовою зазначеної проблеми є недосконалість методичних засад ведення обліку та проведення аудиту витрат на виробництво підприємства. Результатом цього є збільшення не лише термінів перевірки, а і зниження якості та результативності такого аудиту.

Питання обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво розглядалось видатними вченими, як: Білоусова І.А., Бондарчук Н.В., Власюк Г. В., Войтенко Т., Гамова О.В., Давидюк Т.В., Зоріна В.Н., Ільченко В.М., Ковалюк О.М., Кравченко М.В., Кравченко О.В., Макаренко А.П., Подмешальська Ю.В., Пушкар М.С., Редько О.Ю., Савченко В.Я. Селіщев С.В., Феофанов Л.К., та ін. Аналіз літературних джерел щодо основних теоретичних положень обліку та аудиту ТЗВ та торгової націнки, напрямів та досвіду його організації показав необхідність удосконалення методики їх проведення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством». Автором запропоновано вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництва ДП ЗМКБ «Прогрес» ім. академіка О.Г. Івченка.

Мета та завдання роботи. Метою магістерської роботи є розробка пропозицій щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

- розглянути теоретичні основи обліку і внутрішній аудит витрат на виробництво на підприємстві;
- показати облік витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»;
- проаналізувати фінансову звітність ДП «Івченко-Прогрес»;
- провести внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»;
- надані шляхи щодо удосконалення обліку витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»;
- надані шляхи щодо удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес».

Об'єктом роботи є процес обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

Предметом роботи є існуючі теоретичні та практичні підходи до обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

Методи роботи. У процесі дослідження використовувалися такі загальнонаукові методи: діалектичний метод, методи індукції, дедукції, синтезу, аналізу, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу, формалізації, моделювання, економіко-математичні методи та ін. Спеціальні методи дослідження (методи статистичних групувань, узагальнення, графічний метод) використовувалися для аудиту ТЗВ та торгової націнки. При розробці наукових рекомендацій використовувалися конкретно-наукові прийоми: конкретизації, опитування, абстрактно-логічний, статистичного спостереження, порівняння, експертних оцінок та ін.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, а також практичні дані обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

Наукова новизна полягає в розробці системно-структурних теоретичних, методологічних і практичних положень щодо обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес». Найбільш суттєві результати, які становлять наукову новизну, визначаються таким:

удосконалено:

– удосконалення обліку витрат на виробництво готової продукції запропоновано ввести субрахунки другого порядку до рахунку 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція». Це сприяє забезпеченню відповідного порядку випуску, приймання, зберігання й відвантаження готової продукції.

- розроблено методику проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництва, яка включає: загальний план внутрішнього аудиту витрат на виробництва, програму аудиту витрат на виробництва та робочі документи до кожної процедури. Це надасть можливість провести якісно та ефективно внутрішній аудит витрат на виробництва для своєчасного виявлення помилок в веденні обліку.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що надані пропозиції щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво дозволять підвищити якість ведення обліку підприємства та дозволить запобігти помилкам в веденні обліку за допомогою розробленої методики перевірки.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на круглому столі «Сучасні проблеми та перспективи проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз». Удосконалення аналітичного обліку виробництва готової продукції на промисловому підприємстві.

Публікації. Удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства / Л. К.

Феофанов, В. В. Меліхов // *Ефективна економіка*. 2019. № 12. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7508>

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на __ сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі ___рисуноків, ___таблиць. Робота містить ___додатки. Список використаних джерел складається із ___найменувань.

Особистий внесок полягає в самостійній розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Суть витрат на виробництво на підприємстві

Витрати виробництва є важливою не тільки економічною, але й обліково-аналітичною категорією, яка істотно впливає на обсяги та динаміку прибутку.

Методологічні та методичні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 16 «Витрати» [3]. Визначення поняття «витрати виробництва» на основі різних джерел наведені в таблиці 1.1 [56].

Таблиця 1.1 – Визначення витрат виробництва

№	Джерело інформації	Визначення
1	П(С)БО16 «Витрати» [3]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
2	Лень В.С., Гливенко В.В. [61]	Витрати виробництва – сукупність витрат живої та уречевленої праці (засобів та предметів праці) на виробництво продукції.
3	Волкова І. А. [27]	Витрати підприємства на виробництво являють собою важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворюють у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.
4	Скирпан О.П., Палюх М.С. [87]	Витрати виробництва – витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ.
5	Пушкар М.С. [82]	Сума факторів виробництва (ресурсів), спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг
6	Климко В.П., Нестеренко Л.О. [47; 6]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності

Кожен вчений має свою думку щодо визначення обліку витрат, тому в таблиці 1.2 представлена порівняльна характеристика аналізу наукових публікацій, присвячених обліку витрат [65].

Таблиця 1.2 – Визначення поняття «облік витрат»

№	Вчені	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф. [18, 22]	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції (робіт, послуг).
2	Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. [92]	Визначення фактичних витрат на виробництво та збут продукції, а також контроль за використанням ресурсів і грошових засобів.
3	Карпова Т.П. [18]	Сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення процесів, що відбуваються протягом певного періоду, постачання, виробництва й реалізації продуктів праці за допомогою їх (процесів) кількісного виміру (у натуральних і вартісних показниках), реєстрації, угруповання й аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Вітчизняні вчені не мають єдиної думки щодо мети обліку виробничих витрат. Порівняльна характеристика визначення мети обліку представлена у таблиці 1.3 [65].

Таблиця 1.3 – Визначення мети обліку виробничих витрат

№	Вчені	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф. [18; 20]	Отримання вичерпної інформації, необхідної для цілей управління витратами.
2	Лишиленко О.В. [63; 64]	Повне і достовірне визначення фактичних витрат на виробництво, а також обчислення собівартості конкретних видів продукції.
3	Карпова Т.П. [44]	Контроль за виробничою діяльністю та управління витратами на її здійснення, підготовка інформації про витрати для підтримання управлінських рішень.
4	Сопко В.В. [89]	Вивчення характеристик ресурсів (речовин), вивчення характеристик процесу перетворення речовин у новий продукт праці, вивчення характеристик нових продуктів праці (готового продукту).

Організація виробничого обліку передбачає певне об'єднання витрат підприємства. Загалом виробничі витрати необхідно, по-перше, акумулювати за місцями їх виникнення, по-друге, відносити на конкретну продукцію. Це досягається на рівні аналітичного обліку. При цьому приводяться різні визначення об'єкта обліку витрат:

- вид діяльності, продукт, виробничий підрозділ, задачі, поставлені бухгалтером, до яких відносять витрати підприємства;
- ознака, відповідно до якої здійснюється групування виробничих витрат для мети управління;
- початкова одиниця, в розрізі якої ведеться аналітичний облік витрат виробництва;
- предмет або сегмент діяльності, що вимагає окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат [3]. Критерії визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 наведено на рисунку 1.1 [3].

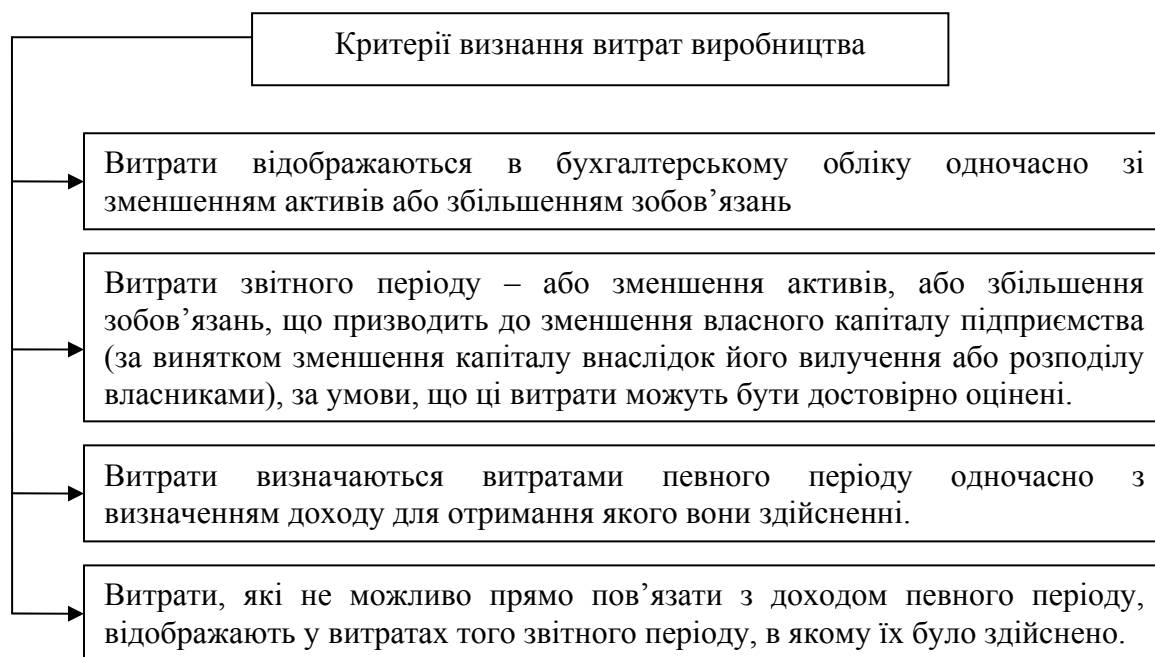


Рисунок 1.1 – Критерії визнання витрат відповідно до П(С)БО 16

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує, скільки яких активів витрачено,

незалежно від того, де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат [18, с. 27-31].

Класифікація витрат виробництва [18; 20; 29] наведено на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 – Класифікація витрат виробництва

Під час групування витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Способи оцінки незавершеного виробництва наведені на рисунку 1.3 [79].

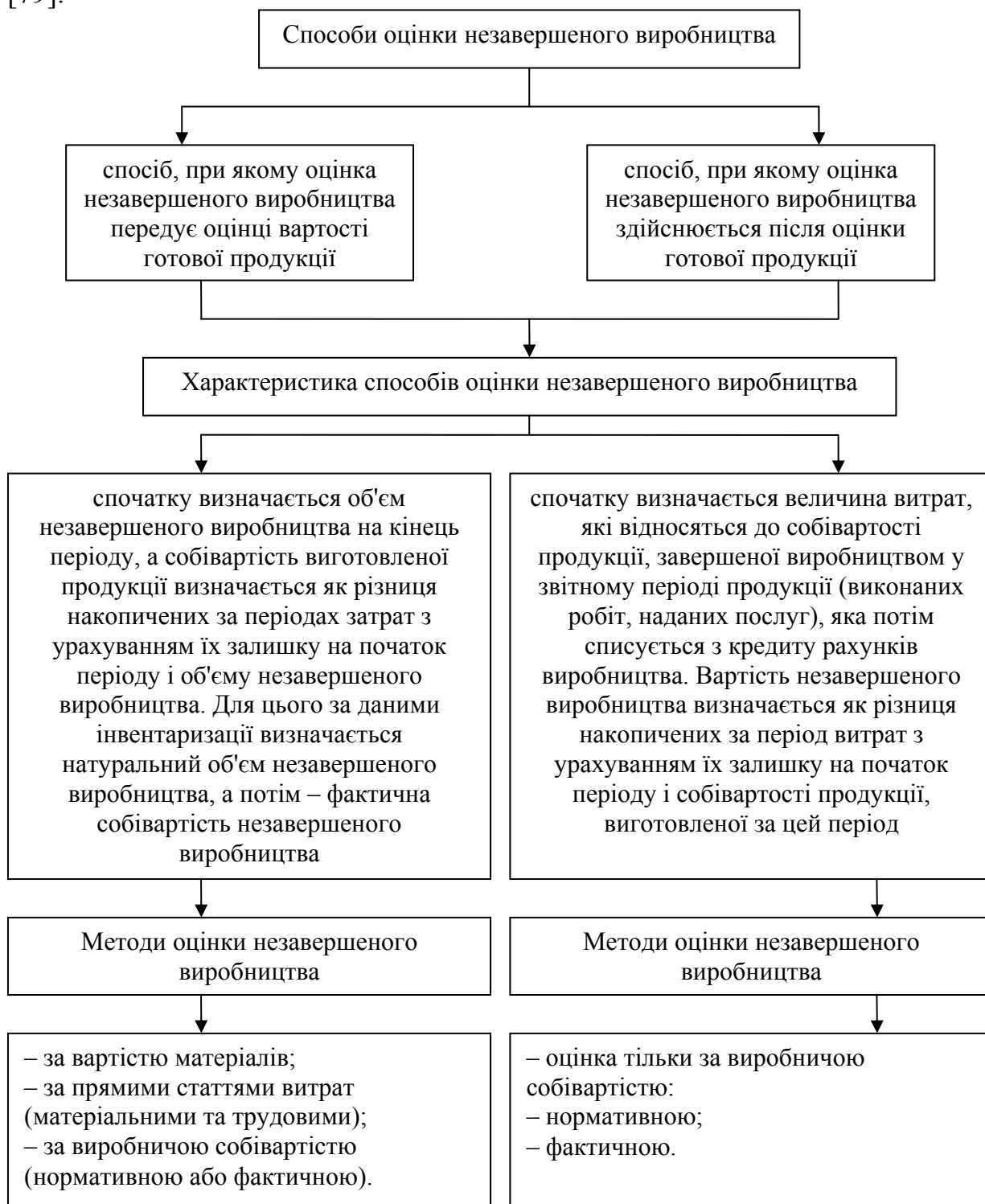


Рисунок 1.3 – Способи оцінки незавершеного виробництва [79]

Таблиця 1.4 – Підходи науковців до сутності та відокремлення понять «метод обліку виробничих витрат» та «метод калькулювання» [58]

Науковці	Підходи науковців до сутності та відокремлення понять	
	«метод обліку виробничих витрат»	«метод калькулювання»
1. Методи калькулювання та методи обліку витрат – це відокремлені поняття		
Бутинець Ф.Ф. [18; 20]	Метод обліку витрат – це дослідження витрат виробництва і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт	Методи калькулювання – сукупність способів і прийомів, необхідних для розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання
Ільченко В.М. [43]	Метод обліку витрат на виробництво – це сукупність способів побудови аналітичних розрахунків з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними	Метод калькулювання є методом відображення розподілу витрат підприємства за елементами або статтями витрат для визначення собівартості певних видів чи груп продукції
Корольова О.І. [54]	Метод обліку витрат у широкому значенні – це сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення певної мети	Методи калькулювання – це спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг)
Палій В.Ф. [58]	Метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес виникнення витрат і порядок їх формування в конкретному виробничому процесі	Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць
Худоба К.В. [100]	Метод обліку витрат – це спосіб відображення витрат на виготовлення продукції (за складом, змістом, призначенням, місцям виникнення, центрам відповідальності)	Метод калькулювання – це спосіб обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін одиниці продукції
Фабіянська В.Ю. [96]	Методи обліку витрат – це способи групування та накопичення витрат за об'єктами витрат	Методи калькулювання – це способи групування витрат за об'єктами калькуляції та технічні прийоми розрахунку собівартості
2. Методи калькулювання та методи обліку витрат – це нерозривні поняття; процеси обліку і калькулювання об'єднує спільна мета – визначення собівартості одиниці продукції		
Добровський В.М. [36]	Методи обліку витрат і калькулювання – це сукупність прийомів і способів збору, нагромадження й систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат	
Кібіткін О.І. [58]	Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – це сукупність розроблених прийомів організації документування та обліку витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і контроль за її формуванням	
Лишилєнко О.В. [63]	Методи обліку витрат і калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць	
Маргуліс А.Ш. [58]	Методи обліку витрат і калькулювання – це єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт	

Облік витрат і калькулювання як єдиний процес складається з двох взаємопов'язаних етапів: організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; калькулювання

собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції (табл. 1.5) [77].

Таблиця 1.5 – Характеристика методів калькулювання [77]

Метод калькулювання	Характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується під час здійснення різноманітної діяльності підприємства. Витрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного.
Попереджувачий метод	Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.
Нормативний метод	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрати від нормативних та контролювати загальну собівартість продукції.
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених витрат.
Змішаний метод	Прямі витрати обліковуються за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу.
Метод «директ-костинг»	Витрати поділяються за обсягом виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на підставі системи наявних стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається.
Метод «поглинутих» витрат	Загальні виробничі витрати належать до собівартості виробленої продукції та пропорційним чином розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства.

Основною метою обліку витрат на виробництво є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат, контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках. З формулювання мети можна визначити основні завдання обліку виробництва:

– визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем прикладення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового та управлінського обліку;

– своєчасне та повне відображення виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

– встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) рівнями та рівнем ринкових цін;

- формування відповідної інформації про обсяг витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності [26].

Методи оцінки незавершеного виробництва наведено на рисунку 1.4 [89].

Під час калькулювання собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує, скільки яких активів втрачено, незалежно від того, де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість готової продукції (робіт, послуг).

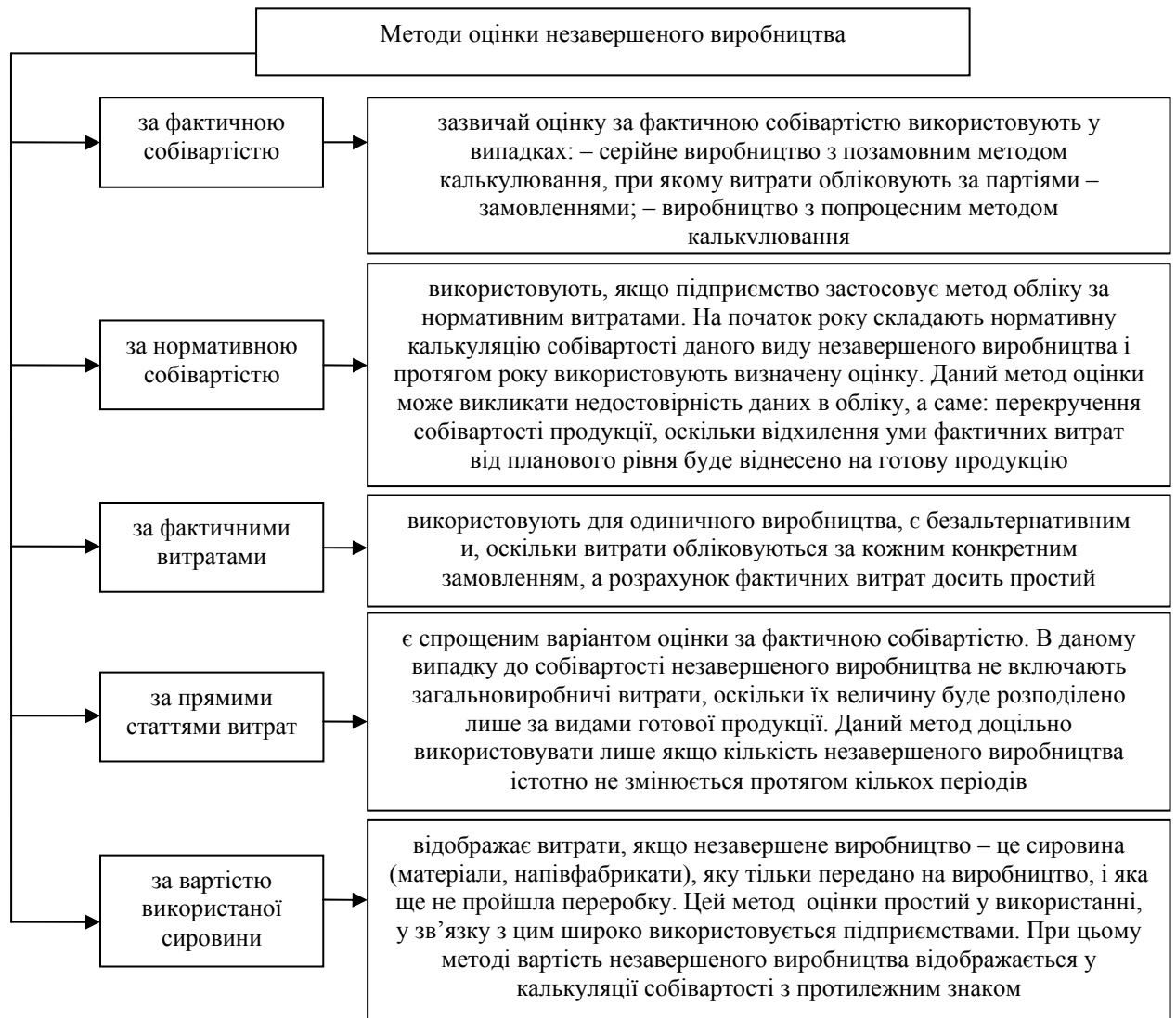


Рисунок 1.4 – Методи оцінки незавершеного виробництва [89]

Класифікація за статтями застосовується в обліку під час формування і визначення фактичної (звітної) собівартості, а також дає можливість здійснювати контроль цільового витрачення коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

Так, під час визначення фінансового результату порівнюють доходи з витратами звітного періоду. Для цього необхідно виділити витрати, які відносяться до звітного періоду. Так, витрати поділяють на вичерпані та невичерпані.

Вичерпані витрати – це спожита частка всіх витрат підприємства. Такими витратами слід вважати собівартість реалізованої продукції, включаючи амортизаційні витрати.

Невичерпані витрати – це такі витрати, що позначають розмір витрачених коштів, які принесуть користь у майбутньому. Витраченими коштами слід вважати вартість придбаних виробничих запасів, основних засобів, інших необоротних активів та факторів виробництва ще не спожитих у звітному періоді [60, с. 336].

Переважна кількість дослідників [18; 34; 67] цього питання переконливо доводить те, що виграти на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з виробничим споживанням факторів виробництва.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати) [60].

Вичерпані витрати на продукцію відображаються у звіті про фінансові результати саме як собівартість реалізованої продукції, що визначається з урахуванням зміни залишків запасів. Дійсні виграти – це витрачання конкретних ресурсів (грошей чи інших активів). Такі витрати знаходять своє реальне відображення в реєстрах бухгалтерського обліку за ступенем їх здійснення.

Облік і контроль постійних витрат здійснюється шляхом порівняння та доведення бюджетної суми витрат до фактичної по кожному центру відповідальності. Доцільно при цьому зіставляти дані щодо певного виду витрат загалом по підрозділу, а не суми, віднесеної на певні види продукції, тобто економію (перевитрати) постійних витрат підрозділу (бригади) слід обчислювати на підставі бюджету та фактичних даних, по витратах на утримання техніки, яку обслуговує бригада, – на підставі бюджету бригади та аналітичних даних рахунку 91 або окремого аналітичного рахунку, що відкривається у складі рахунку 23.

Методи обліку витрат наведено на рисунку 1.5 [41].

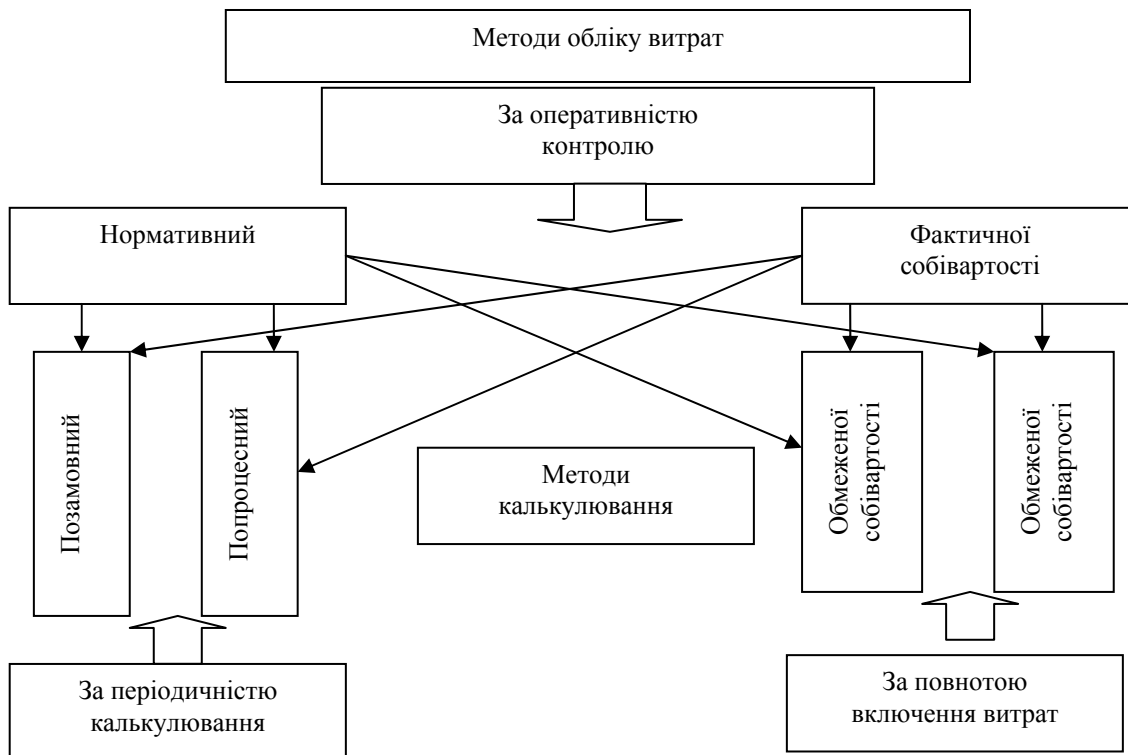


Рисунок 1.5 – Методи обліку витрат

Тобто така побудова обліку витрат дає можливість:

- 1) здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявляти непередбачені відхилення, а також приймати дієві оперативні рішення;
- 2) в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати коригування бюджетних даних до фактичних для підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів щодо виконання госпрозрахункових завдань;
- 3) на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділу та підприємства загалом [62].

1.2 Облік витрат на виробництво на підприємстві

За нестабільного рівня економіки України застосування концепції ощадливого виробництва в діяльності вітчизняних промислових підприємств може суттєво покращити фінансовий стан суб'єктів господарювання.

Важливе значення на підприємстві має правильна організація аналітичного обліку витрат та його своєчасність. Розглянемо загальну схему витрат на виробництво на рисунку 1.6 [18; 20].

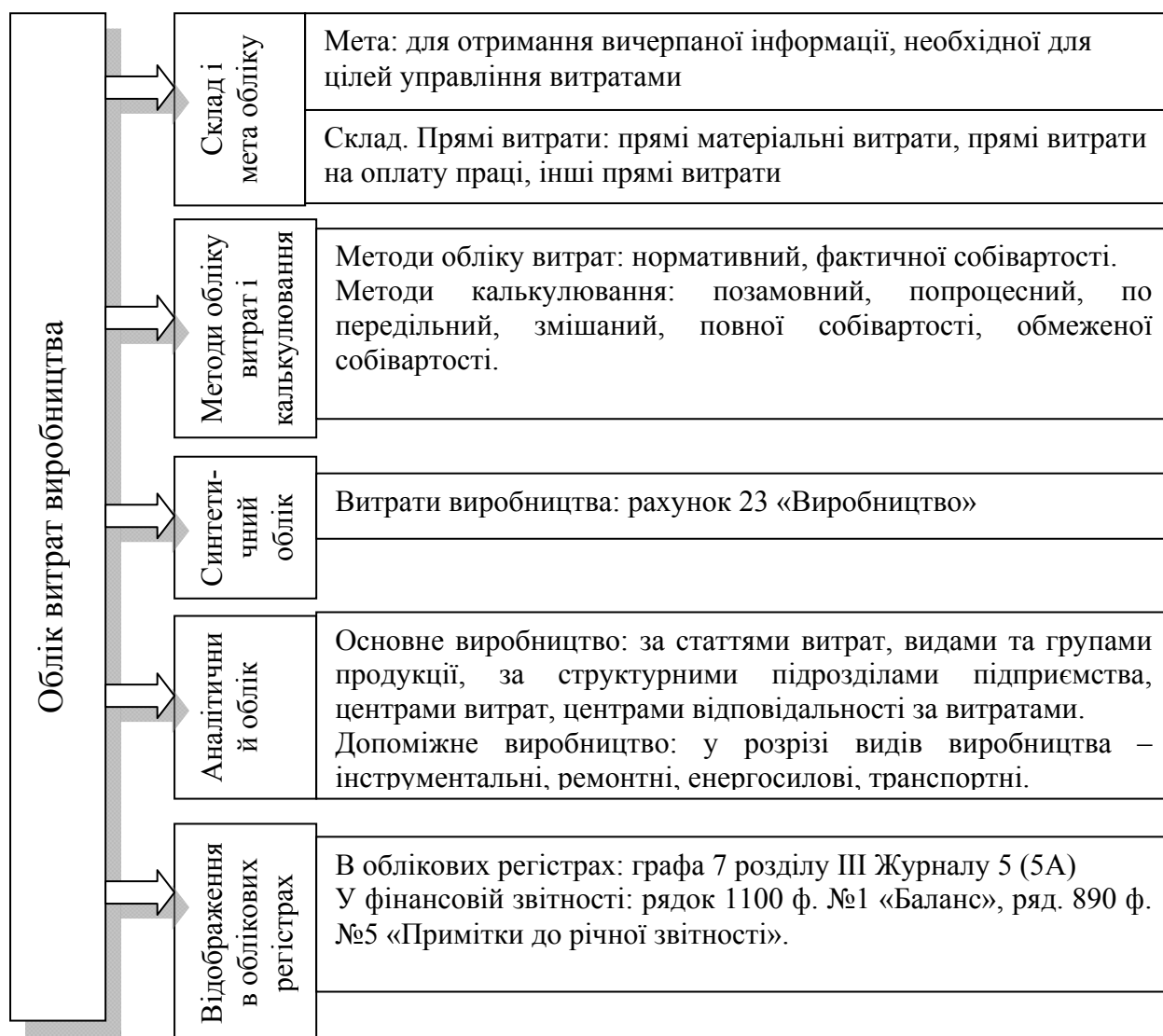


Рисунок 1.6 – Загальна схема витрат на виробництво [18; 20]

Особливості калькулювання визначають його подвійну роль і в системі внутрішньогосподарського контролю: здійснення контролю даних, які формують вартісну оцінку об'єктів калькулювання з метою визначення

законності і економічної доцільності здійснення витрат; використання результатів калькулювання для внутрішньогосподарського контролю (в першому випадку калькулювання виступає об'єктом контролю, а в другому – його засобом (рисунок 1.7) [18; 20; 29].

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

Рисунок 1.7 – Значення калькулювання для інформаційної обліково-аналітичної системи [18; 20; 29]

Аналітичний облік виробничих витрат необхідний для подальшого узагальнення інформації про витрати окремих підрозділів підприємства: ділянок, виробництв, цехів і т.п., яка необхідна для обліку та контролю витрат в цілому по підприємству, окремих видів продукції та

напівфабрикатів, а також для достовірного та правдивого відображення у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати виробництва та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Витратами виробництва є виражені у грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції [3].

Елементами витрат є сукупність економічно однорідних витрат [3].

Прямими витратами є витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [3].

Нормальною потужністю є очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [3].

Об'єктами витратами є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [3].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [3] витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

До виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати [28].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [34].

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [34].

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [34].

Не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
- погашення одержаних позик.
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
- балансова вартість валюти [3].

Склад витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції наведено у таблиці 1.6 [58].

Таблиця 1.6 – Склад витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції [58]

Витрати, які включаються до виробничої собівартості	Склад витрат
1	2
Прямі матеріальні витрати	включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють 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, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 П(С)БО 16.
Прямі витрати на оплату праці	включається 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.

1	2
Інші прямі витрати	включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, вартість придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій, палива та електроенергії на технологічні цілі. До інших прямих витрат належать також втрати від браку
Змінні загальновиробничі витрати	витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.
Постійні розподілені загальновиробничі витрати	витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Витрати виробничої собівартості обліковують за статтями. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством та відображається у наказі про облікову політику. Для промислових підприємств типовий перелік статей калькулювання включає:

- 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 [59].

Первинні документи для обліку витрат на виробництво наведено на рисунку 1.8 [10; 78].



Рисунок 1.8 – Первинні документи для обліку витрат на виробництво [10; 78]

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції призначений рахунок 23 «Виробництво».

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- дорожніх господарств на утримання та ремонт автомобільних шляхів;

- підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню;

- інших підприємств та організацій;

- допоміжних (підсобних) виробництв [76].

Для надання первинним документам юридичної сили підприємство повинно організувати ефективний документообіг (таблиця 1.8) [26; 76].

Таблиця 1.8 – Документообіг з обліку витрат на виробництво готової продукції на підприємстві [26; 76]

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4	5
1	Списання матеріалів на витрати виробництва	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Начальник цеху
2	Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
3	Відображення прийому виконаних робіт по гальванічному покриттю деталей	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт прийому-здачі виконаних робіт.	Зовнішній	Бухгалтер
4	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
5	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок – фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
6	Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
7	Відображення витрат на відрядження	Авансовий звіт	Внутрішній	Підзвітна особа
	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів, соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер

Продовження таблиці 1.8

1	2	3	4	5
8	соціального страхування			
9	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
10	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка – розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин.

За кредитом рахунку відображають вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Сальдо за рахунком 23 «Виробництво» може бути лише дебетовим, визначає витрати, що відносяться до незавершеного виробництва [79].

Виробнича собівартість продукції визначається за даними рахунку 23 «Виробництво» [67], що наведено у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Характеристика рахунку 23 «Виробництво» [67]

Рахунок		Характеристика
№	Назва	
23	Виробництво	Призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)
Дебет		Кредит
<ul style="list-style-type: none"> - прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - інші прямі витрати; - змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати - втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин. 		Вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг (у Дт рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг)
Сальдо – незавершене виробництво, тобто показує суму витрат, що відносяться до не закінченої виробництвом готової продукції		

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [102].

У таблиці 1.10 наведена кореспонденція рахунків основних операцій з витрат на виробництво [67].

Таблиця 1.10 – Кореспонденція рахунків основних операцій з витрат на виробництво [67]

№	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Виробничі запаси списані на виробництво продукції і надання послуг	23	20
2	Витрати допоміжних цехів включені до витрат основного виробництва	231	232
3	Загальновиробничі витрати, включені до витрат основного виробництва	23	91
4	Акцептові рахунки постачальників за електроенергію будівлі цеху	91	685
5	Списані на витрати основного виробництва МШП	23	22
6	На собівартість продукції віднесено відповідну долю витрат, що були відображені як витрати майбутніх періодів	23	39
7	Собівартість браку, виявленого у виробництві	24	23
8	Витрати на виправлення браку	24	20, 66, 65, 13
9	Нарахована основна заробітна плата виробничим працівникам	23	661
10	Нараховані відрахування на соціальні заходи від об'єкта оподаткування	23	651
11	Відображені витрати на виробництво на підставі авансового звіту підзвітних осіб	23	372
12	Нарахований знос (амортизація) основних засобів	23	13
13	Випущена з виробництва готова продукція	26	23

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається за рахунком 23 «Виробництво».

Виробнича собівартість продукції (ВСП) за звітний період (місяць, квартал, рік) наведено на рисунку 1.9 [67].

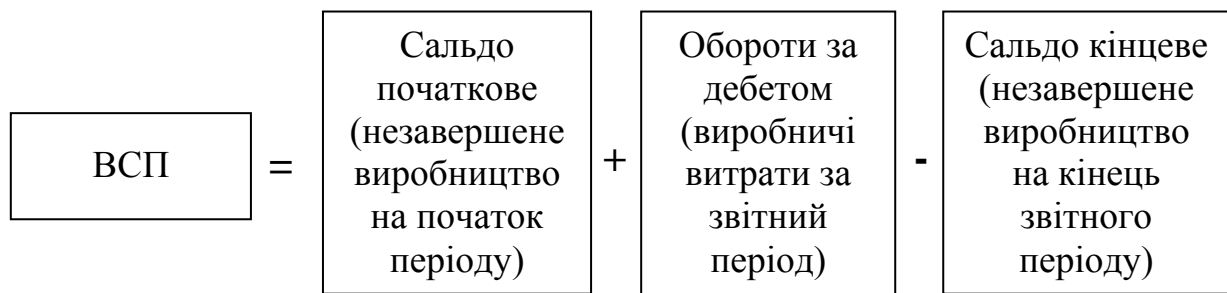


Рисунок 1.9 – Схема відображення виробничої собівартості продукції (ВСП) за звітний період (місяць, квартал, рік) [67]

Незавершеним виробництвом є незакінчена обробкою складанням продукція, що не пройшла всі стадії (переділи) технологічного процесу і не може бути віднесена до готової продукції [9].

Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу п.5.П(С)БО 9. До незавершеного виробництва не включають матеріали не розпочаті обробкою, придбані напівфабрикати, що не пройшли першої стадії обробки, невиправний брак [9].

Незавершене виробництво визначається у кінці звітнього періоду методом, який обирає підприємство і який визначається у наказі про облікову політику. На вибір методу оцінки незавершеного виробництва впливають:

- тип виробництва;
- метод обліку витрат на виробництво;
- ступінь кількісної (не)стабільності незавершеного виробництва [26].

Фактичну вартість незавершеного виробництва, наприклад, можна визначити:

- проведенням інвентаризації;
- аналізом обліку руху витрат [37].

У процесі інвентаризації незавершеного виробництва визначають:

- кількість не завершеної обробкою продукції;
- кількість сировини й матеріалів, які входять до складу незавершеної обробкою продукції [40].

Характеристика обліку витрат виробництва продукції наведена на рисунку 1.10 [56; 76].



Рисунок 1.10 – Характеристика обліку витрат виробництва продукції [56; 76]

Інвентаризація проводиться у визначені терміни. За результатами інвентаризації складають інвентаризаційні описи, на підставі яких заповнюють відомість оцінки залишків незавершеного виробництва у цілому по підприємству та окремо за місцями їх знаходження та видами продукції [40]. Вибір підходу до оцінки незавершеного виробництва в промисловості регламентується Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, відповідно до яких залишки незавершеного виробництва оцінюють: за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за плановими прямими витратами; за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів [43].

1.3 Внутрішній аудит витрат на виробництво

Відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» – аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, спрямувала розробку плану аудиту [74, с. 265].

Стратегічні завдання аудиту витрат виробництва на рисунку 1.11 [83].

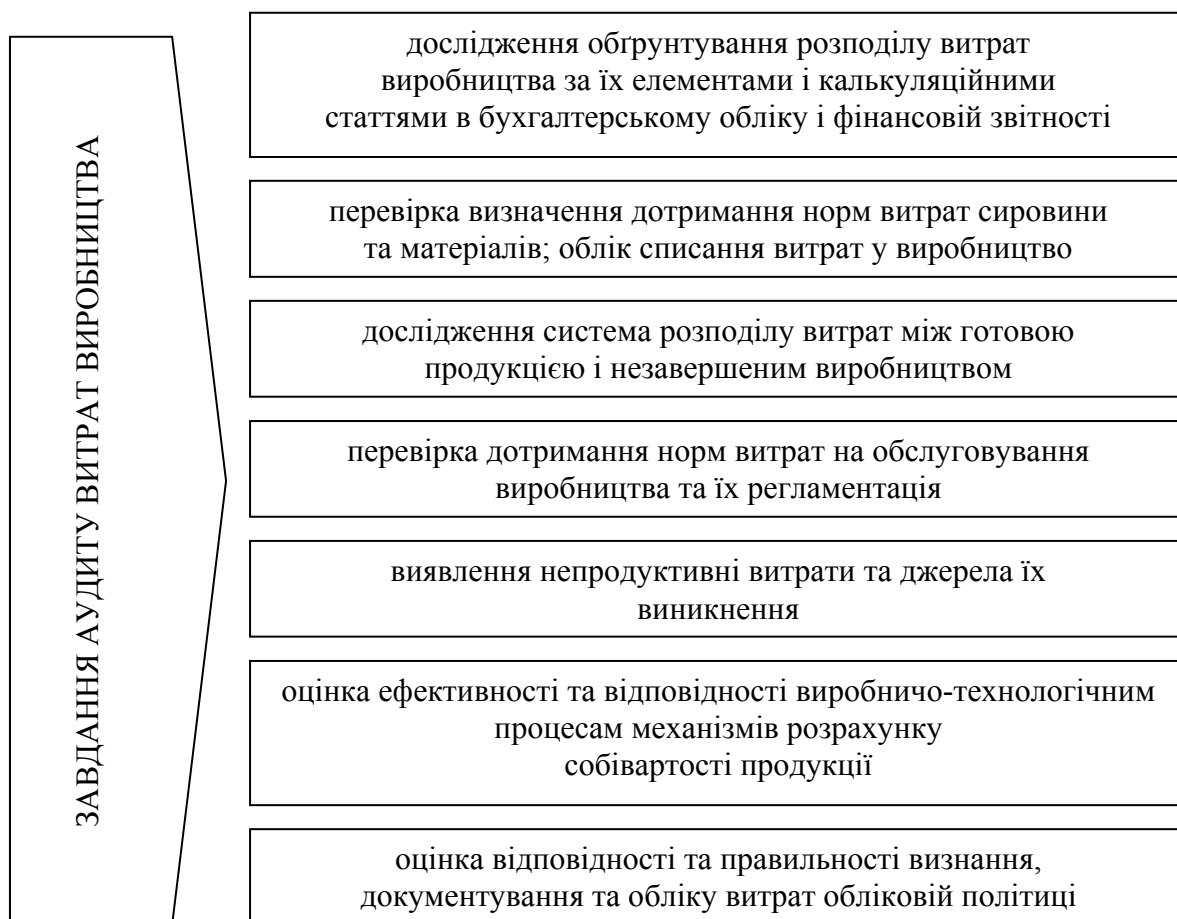


Рисунок 1.11 – Стратегічні завдання аудиту витрат виробництва [83]

Отже, для виконання вищевказаних завдань необхідно визначити етапи аудиту, джерела інформації, процес послідовності проведення аудиту, отримання аудитором аудиторські докази.

Проводячи внутрішній контроль витрат на виробництво, необхідно переконатися в правильності організації бухгалтерського витрат на виробництво. Завдання внутрішнього контролю витрат виробництва наведені на рисунку 1.12 [40].

Завдання внутрішнього контролю витрат виробництва

- перевірити методику обліку витрат на виробництво на підприємстві і відповідність її обліковій політиці, прийнятій на підприємстві;
- перевірити включення витрат до собівартості тільки того періоду, до якого вони належать, незалежно від часу їх оплати;
- перевірити прямі і непрямі витрати, що відносять на собівартість продукції;
- перевірити витрати, за якими неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони належать;
- перевірити правильність віднесення витрат на виробництво при розрахунку податку на прибуток;
- перевірити правильність платежів податку на прибуток

Рисунок 1.12 – Завдання внутрішнього контролю витрат виробництва [40]

Для виконання вимог МСА основними завданнями аудиту витрат виробництва, серед інших, можна виділити дослідження та перевірку наступних об'єктів та ділянок обліку [106].

Спочатку доцільно провести дослідження формування витрат виробництва по елементами, визначити сутність і обґрунтованість виробничих звітів по окремих видах витрат. Наступним кроком, доцільно перевірити правильність калькуляцій собівартості продукції відповідно статей. Потім отримати розуміння щодо механізму визначення собівартості продукції та виявити непродуктивні витрати [106].

Перш за все аудитору необхідно здійснити загальну оцінку інформаційної бази аудиту, в аспекті її використання в якості джерела аудиторських доказів. Основними джерелами доказів є: первинна документація, калькуляції, виробничі та матеріальні звіти, бухгалтерські регістри по кореспонденції рахунків витрат по елементам (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), а також журнали-ордери; фінансову звітність попередніх періодів, статистична й оперативна звітність і т.п. [105] Класифікація нормативно-правового забезпечення аудиту витрат виробництва наведена на рисунку 1.13 [101].

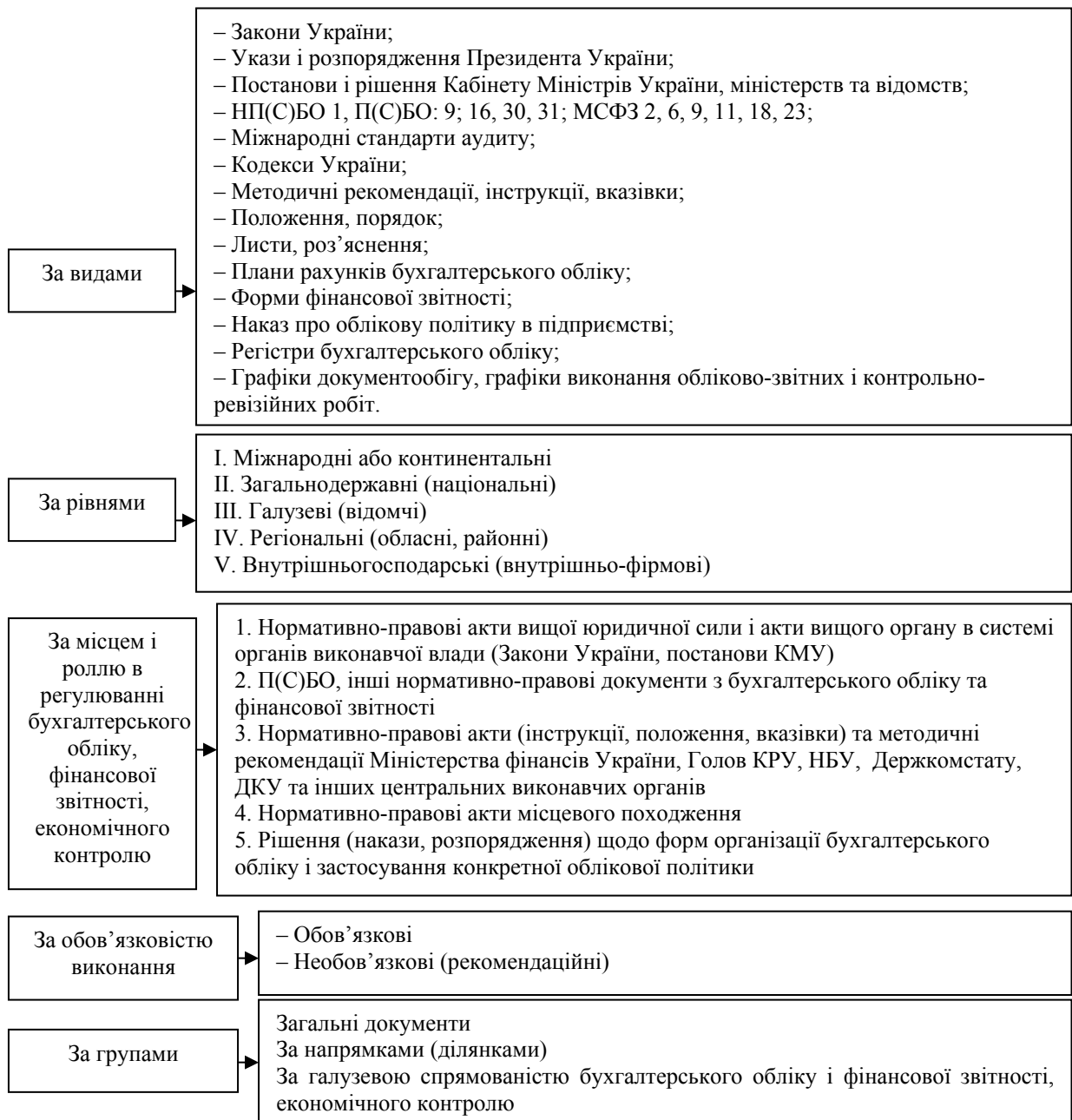


Рисунок 1.13 – Класифікація нормативно-правового забезпечення аудиту витрат виробництва [101]

Для отримання розуміння класифікації витрат за елементами аудитор встановлює повноту віднесення витрат за елементами на відповідний звітний період:

- 1) матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація;
- 5) інші операційні витрати (по видах витрат);

б) інші витрати (за видами витрат) [13].

Призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Дослідження рахунків класу вісім дозволяє можливість установити: загальну суму витрат, структуру і питому вагу. Поелементний розподіл витрат використовується під час аналізу витрат виробництва для визначення факторів впливу на ефективність виробництва. Поелементне групування витрат є підставою для складання планових норм витрат на одиницю продукції [15].

Далі проводиться дослідження номенклатури виробів та технології виробництва. Крім класифікації по елементах, аудитор визначає технологічні особливості циклів виробництва у місцях виникнення витрат, з метою отримання підтвердження достовірності та повноти обліку витрат для визначення собівартості за видів вироблюваної продукції, визначається порядок віднесення витрат за видами продукції [25].

Для отримання розуміння механізму визначення собівартості продукції досліджуються: виробнича собівартість продукції, що виявляла реалізована протягом звітного періоду, постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати. При дослідженні механізму собівартості виділяються наступні елементи обліку витрат: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати та правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних. Послідовність аудиту витрат виробництва наведено на рисунку 1.14 [83].

Окрему увагу слід приділити дослідженню процесу розподілу витрат на постійній та змінні, а саме:

1) відповідність змін витрат на обслуговування й управління виробництвом пропорційно зміні обсягу діяльності;

2) відповідність фактичним обсягам виробництва розподілу витрат на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат);

3) включення нерозподілених постійних загально виробничих витрат до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення;

4) зіставлення даних матеріальних складів про відпустку сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про надходження їх у виробництво і на підставі аналізу записів із кредиту рахунку 201 «Сировина і матеріали» і дебету рахунку 23 «Виробництво» ревізор може підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби і включення їх у собівартість продукції. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітнього року або щомісяця [83].

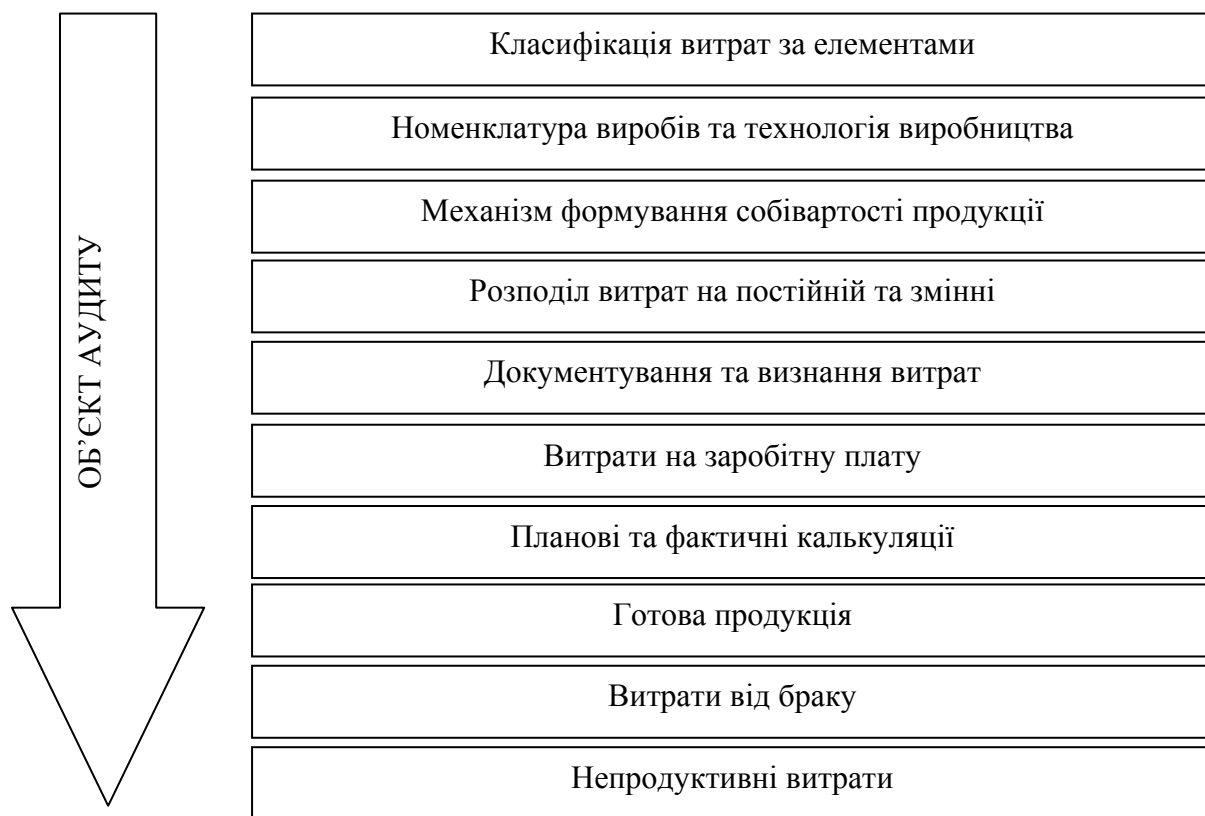


Рисунок 1.14 – Послідовність аудиту витрат виробництва [83]

Далі проводяться процедури для отримання розуміння про систему документування та визнання витрат. Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини і матеріалів аудиторі необхідно дослідити первинні документи постачальників (накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні), у яких визначено ціни та кількість товарно-матеріальних цінностей, транспортні та інші витрати, пов'язані з придбанням. Товарно-

транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість. Витрати на сировину і матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм витрат [43].

Витрати на заробітну плату виробничого персоналу перевіряються шляхом проведення процедур щодо:

- 1) витрат на оплату праці, нараховану відповідно встановленим розцінкам, тарифних ставок і посадових окладів;
- 2) витрат на допоміжні виплати (премії, надбавки до тарифних ставок і окладів, компенсаційні виплати тощо);
- 3) розрахунків по соціальному страхуванню, сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), штрафних санкцій, видатків на відрядження, відшкодуванням збитків та ін. [48]

Важливим питанням аудиту витрат виробництва є вивчення механізмів розрахунку собівартості одиниць окремих видів продукції. Планову собівартість у розрізі окремих калькуляційних статей витрат зіставляють із плановою і фактичною собівартістю за минулі періоди, із нормативами витрат і фактичним рівнем витрат за аналізований період. Що надає можливість виявлення значних відхилень планових показників від фактичних (перевитрату або економію) та визначити їх причини [56].

Окремим етапом аудиту витрат виробництва є виявлення непродуктивних витрат. Під час проведення аудиторських процедур визначаються причини відхилення фактичної собівартості від планової, виявляються резерви зниження витрат та причин, які призвели до непродуктивних витрат, а саме:

- 1) правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг);
- 2) прийняті показники рентабельності, розмір резервного капіталу й фондів спеціального призначення;

3) повнота обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, відповідно первинній документації, якою оформляються всі операції з випуску продукції;

4) склад витрат за видами калькуляційних статей відповідне матеріальних звітів підрозділів, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати.

5) статті витрат, пов'язані з матеріальними витратами, видатками на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу, втрати від браку, простоїв, нестач тощо [57].

Окремим етапом аудиту витрат виробництва є перевірка даних обліку про готову продукцію. Застосовуються процедури щодо розрахунків даних звітів про витрати та калькуляцій собівартості продукції у відповідності до звітів про обсяги готової продукції за період. Проводяться спостереження та повторні інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, зданої на склад готової продукції та незавершеного виробництва [83].

Перевірка витрат на виробництво може встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій які суперечать принципам облікової політики і норм витрачання сировини і матеріалів, які не відповідають застосовуваним технологічним схемам. Для цього перевіряється правильність складання звітів про собівартість продукції, записи в бухгалтерських документах для встановлення фактичної собівартості виробництва [85].

Облік втрат від браку являє собою ділянку обліку витрат виробництва, для якої характерний підвищений рівень суттєвого викривлення, тому під час аудиту слід запланувати процедури щодо отримання підтверджень правильності відображення в обліку і звітності витрат від браку, відповідності втрат від браку затвердженим нормам, отримання підтверджень зовнішніх та внутрішніх щодо відповідності таких норм застосовуваним технологічним процесам [84].

В ході аудиту працівники оцінюють ризик появи викривлень у обліку витрат. Аудиторський ризик оцінюється у трьох напрямках. По-перше, ризик відхилень в умовах ручної обробки інформації:

а) обмежена кількість працівників, які ведуть обліку та здійснюють контрольні функції витрат підприємства;

б) низка кваліфікація обліковців, що займаються об'єктом – витрати підприємства;

в) відсутність системи внутрішнього контролю або її недосконала організація;

г) перенесення значних обсягів даних з первинних документів до аналітичного та синтетичного обліку, а також з головної книги до фінансової звітності без використання автоматичних та автоматизованих засобів [105].

Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту витрат підприємства повинен використовувати:

а) первинні документи: лімітно-заборні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти вибуття МШП (форма №МШ-4), акт на списання інструментів (форма №МШ-5), особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-6), акт-вимога на заміну матеріалів (форма №М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), картка складського обліку матеріалів (форма №М-12), накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №М-20), акт про витрату давальницьких матеріалів (форма №М-23), інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей (форма №М-21), листок обліку простоїв (форма №П-16), накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати (форма №П-55 та П-56), подорожній лист вантажного автомобіля (форма №2), подорожній лист службового легкового автомобіля (форма №3), товарно-транспортна накладна (форма №1-ТН);

б) аналітичні документи: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт (форма №М-19), розрахунково-платіжна відомість (форма №П-49),

розрахункова відомість (форма №П- 51), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

в) синтетичні документи: журнал 5 або 5А (затверджено наказом мінфін України від 29.12.2000р. №356);

г) головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації»;

д) баланс (форма №1) в частині незавершеного виробництва;

ж) звіт про фінансові результати (форма №2).

з) акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, перевіряючи контрольно-ревізійного управління, податківців);

к) накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо [95].

При визначенні достатності аудиторських доказів аудитор повинен враховувати наступні фактори:

а) наявність можливості співставлення висновків, зроблених в результаті використання доказів, отриманих з різних джерел;

б) аудиторські докази, отримані в письмовій формі, є більш доказовими, ніж отримані в усній формі;

в) зовнішні докази є більш доказовими ніж внутрішні, за умови неефективної системи обліку і контролю [106].

Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх виду і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторові різні ступені достовірності:

а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними.

б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримуються суб'єктом господарювання;

в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання [8].

Незавершене виробництво має піддаватись найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершеного виробництва, а й щодо визначення його правильної оцінки (вартості). При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно:

- виявити продукцію, яка не пройшла всі стадії обробки;
- готову продукцію, яка ще не повністю укомплектована;
- неврахований брак;
- перевірити правильність обліку руху сировини та напівфабрикатів [14].

За даними інвентаризації перевіряють також витрати, які обліковуються на рахунках основного виробництва та визначають вартість випущеної продукції, при інвентаризації незавершеного виробництва виявляються також не списані з тих чи інших причин витрати по виготовленій раніше продукції, по припинених роботах, анульованих замовленнях тощо, витрати, які підлягають списанню з рахунку 23 «Виробництво» [17].

Вартісна оцінка незавершеного виробництва здійснюється згідно вимог П(С)БО 9 [4]. Після вивчення фактичної наявності об'єктів обліку витрат діяльності аудитор повинен розпочати документальну перевірку. Перед тим, як перейти до основного етапу аудиту операцій з обліку витрат діяльності аудитор необхідно вивчити Наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат [40].

Аудит операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином:

- а) перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності згідно з П(С)БО 16 «Витрати»;
- б) перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) згідно вимог законодавства;

в) перевірка повноти та достовірності відображення загальних витрат діяльності, як запорука належного формування фінансових результатів [57].

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесених витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;

- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції;

- відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

- правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу виготовлення продукції;

- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на витратні рахунки вартості ПДВ;

- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;

- правильність встановлення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану та технології виробництва продукції;

- відповідність нормам списання сировини на вироблення продукції;

- правильність оцінки та списання зворотних відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання;

- правильність списання нестач і втрат в межах норм природного убутку;

- наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного та масового виробництва витрат на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та технологічних процесів [75].

Застосування робочого документа дає можливість визначити суму завищеного (заниженого) витрачання сировини та розмір викривлення прямих витрат на виробництво кожного окремого виду продукції [84].

Вище описаний підхід менш трудомісткий, але не достатньо зручний при поточному аудиті. Аудит витрат на виробництво за наведеною методикою забезпечує отримання інформації про витрати по закінченню випуску, а тому вона може бути вже невчасною для цілей контролю та оперативного втручання у виробничі процеси. Тому більш доцільним є використання поряд з вище наведеним підходом й іншого, що базується на основі співставлення нормативу витрат на одиницю продукції з фактичними витратами на цю одиницю. При цьому слід виконати наступні дії:

- визначити нормативні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу;
- визначити фактичні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу (по кожній операції);
- порівняти нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції і встановити відхилення між ними;
- здійснити аналіз відхилень, на підставі цього встановити їх причини та винуватців;
- виконати заходи по усуненню причини відхилень або переглянути норми за потребою [85].

При перевірці правильності формування прямих витрат на оплату праці аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами та розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількість годин вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника). Проводячи перевірку аудитор може виявити наступні порушення: неправильне застосування норм, їх заниження і як наслідок, – необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення)

собівартості продукції; недотримання принципу виробничої направленості витрат (фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності) [93].

Вивчаючи правильність формування інших прямих витрат необхідно врахувати, що до їх складу включаються усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо [95].

Перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно дослідити:

- облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;

- організацію аналітичного обліку витрат на виробництво;

- відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);

- правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

- ведення синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво;

- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;

- ведення обліку витрат допоміжного виробництва;

- складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;

- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності [40].

Для аудиту витрат виробництва на підприємствах використовують методи наведені на рисунку 1.15 [40].

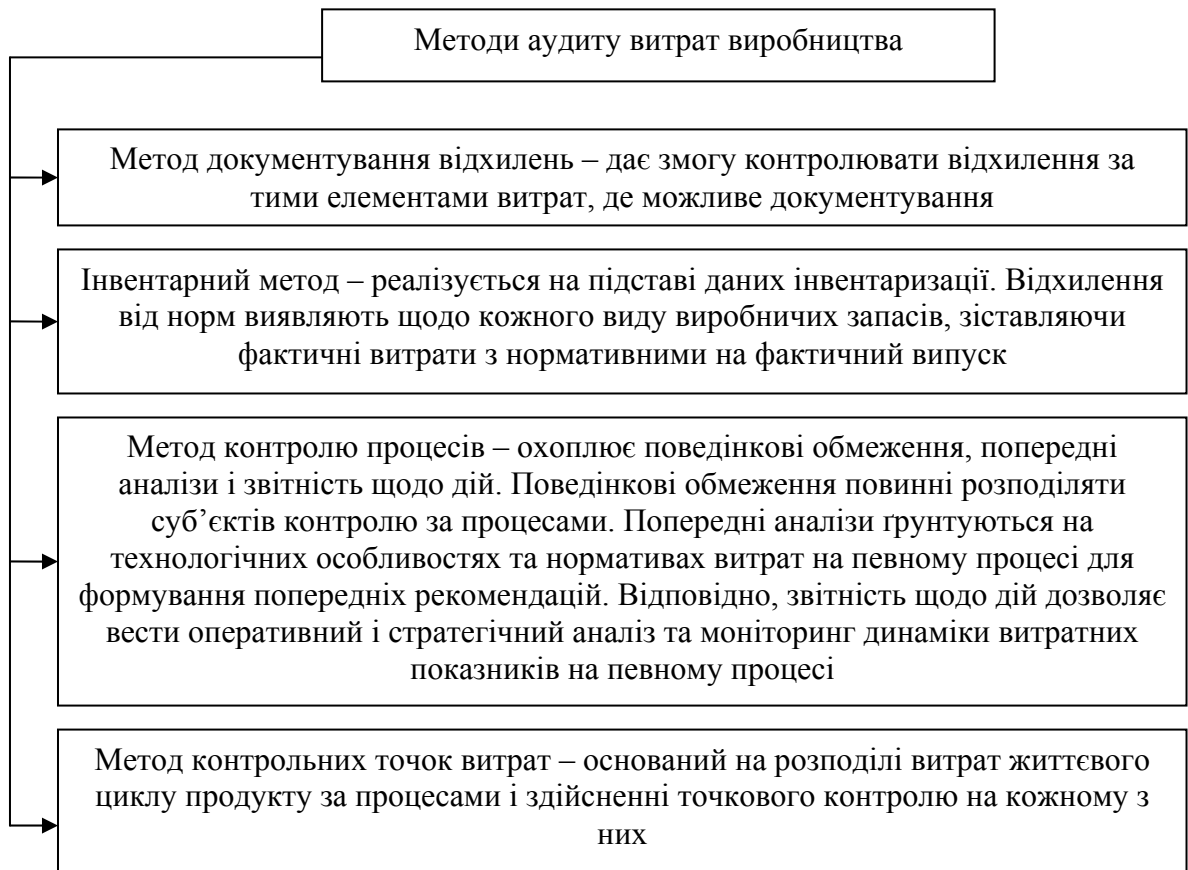


Рисунок 1.15 – Методи аудиту витрат виробництва [40]

Метод документування відхилень застосовується для виявлення відхилень, що виникли у зв'язку із заміною одного виду виробничих запасів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску запасів. Суть цього методу полягає в тому, що у разі відхилення від норм відпуск оформляється спеціальними документами:

- на заміну і наднормативний відпуск виписується акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10);
- на економію – накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) [99].

Цей метод дає змогу контролювати відхилення за тими елементами витрат, де можливе документування.

Інвентарний метод є більш трудомісткішим, він реалізується на підставі даних інвентаризації. Відхилення від норм виявляють щодо кожного

виду виробничих запасів, зіставляючи фактичні витрати з нормативними на фактичний випуск [38].

Для виявлення фактичних витрат на початок аналізованого періоду проводиться інвентаризація невикористаних виробничих запасів, що знаходяться у виробництві; на підставі даних інвентаризації і даних надходження виробничих запасів у виробництво визначаються фактичні витрати, що порівнюються з нормативними для визначення відхилень від норм [44].

Метод контролю процесів застосовується аналогічно до методу управління діями, щоправда, замість дій розглядають виробничі процеси. Як управлінський персонал, так і працівники на місцях повинні володіти інформацією про облік витрат у межах виробничого процесу. Форми контролю процесів охоплюють поведінкові обмеження, попередні аналізи і звітність щодо дій. Поведінкові обмеження повинні розподіляти суб'єктів контролю за процесами. Попередні аналізи ґрунтуються на технологічних особливостях та нормативах витрат на певному процесі для формування попередніх рекомендацій. Відповідно, звітність щодо дій дозволяє вести оперативний і стратегічний аналіз та моніторинг динаміки витратних показників на певному процесі [48].

Метод контрольних точок витрат оснований на розподілі витрат життєвого циклу продукту за процесами і здійсненні точкового контролю на кожному з них. Періодичність проведення такого контролю залежить від потреб підприємства. Застосування контрольних точок витрат дозволить оперативно відстежити зміну виробничих витрат на кожній стадії технологічного процесу і своєчасно виявляти причини та їх порушників, вживати заходів для їх усунення та дасть змогу оперативно управляти витратами виробництва продукції з метою досягнення запланованих результатів [53].

Схематично етапи внутрішнього контролю виробничих витрат можна зобразити наступним чином (рис. 1.16) [15].

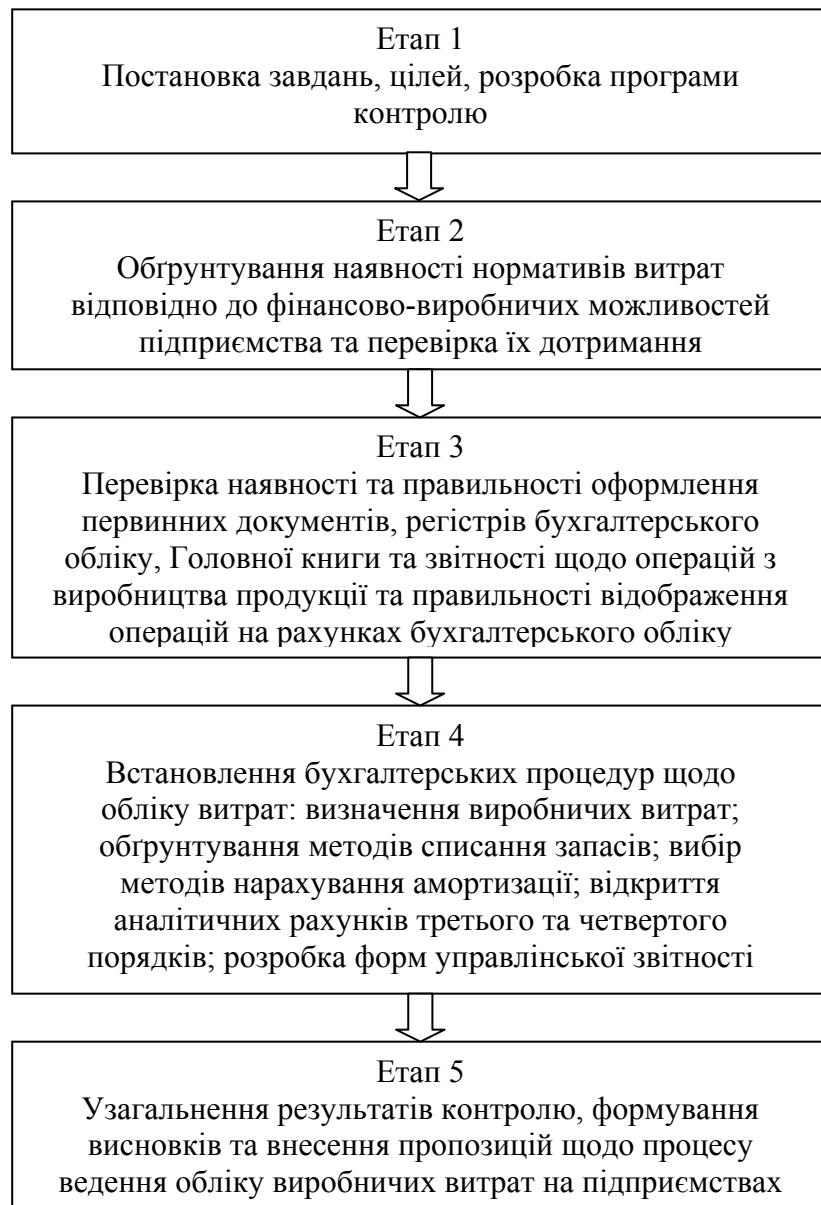


Рисунок 1.16 – Етапи проведення внутрішнього контролю виробничих витрат [15]

Особливе місце в системі контролю на підприємстві належить внутрішньому контролю. Внутрішній контроль на підприємствах – це система, що є складовою частиною системи управління, що повинна створюватися для підвищення ефективності управління за допомогою своєчасного виявлення відхилень від запланованих результатів на всіх стадіях і рівнях процесу управління і негайного інформування всіх підсистем управління про необхідність прийняття відповідних коригувальних дій (заходів) з усунення і запобігання подібним порушенням у майбутньому [76].

Система внутрішнього контролю на підприємстві має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень.

Бутинець Т.А. у своїй статті «Внутрішній контроль: елементи організації системи» зазначає, що основне завдання контролю полягає у безперервній перевірці прийнятих управлінцями рішень, їх втілення в життя на рівні підприємства в цілому та його підрозділів, виконання всіма службами доведених до них планів і завдань, дотримання виконавчої дисципліни, забезпечення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, достовірності звітних показників, використання даних обліку для управління і контролю, соціального захисту працюючих [17, с. 24].

Мінімізація витрат виробництва сприяє не тільки зростанню прибутку підприємства, а й заощадливому відношенню до власних ресурсів. Найкращим засобом оптимізації витрат є регулярний контроль за їх здійсненням і відображенням у звітності. Контрольні функції можуть здійснюватися як зовні, так і безпосередньо силами підприємства [60].

Планування аудиту залежить від завдань, які потрібно вирішити у процесі проведення перевірки операцій з обліку прямих матеріальних витрат на виробництво продукції. У зв'язку з цим доцільно виділити наступні завдання їх аудиту [83].

На думку Тихонравової Ю.В. для досягнення вказаної мети необхідним є:

1. Перевірка відповідності віднесення витрат до складу витрат з виробництва продукції.
2. Аналіз синтетичного і аналітичного обліку прямих матеріальних витрат, які включаються у собівартість продукції.
3. Перевірка повноти і правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку і звітності.
4. Оцінка правильності калькулювання собівартості продукції.

5. Аналіз правильності проведення інвентаризації незавершеного виробництва і відображення в обліку її результатів [93].

Як вважає М. Білик, потрібно окреслити наступні завдання проведення аудиту витрат на виробництво продукції:

1) додержання підприємством визначеного П(С)БО 16 «Витрати» їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та інших, а також загальновиробничих;

2) правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво;

3) законність формування загальновиробничих витрат та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку;

4) правильність калькуляції собівартості продукції [11, с. 6-8].

При формуванні мети аудиту витрат аграрних підприємств необхідно враховувати чітко виражений характер галузі, бо кожна окремо взята галузь має свої специфічні особливості, і виробництво продукції не є винятком [57].

При плануванні аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції необхідно: встановити правильність документального оформлення прямих матеріальних витрат; перевірити відповідність ведення обліку фактичних прямих матеріальних витрат та подальшого їх включення до собівартості продукції; підтвердити обґрунтованість обраного методу калькулювання собівартості продукції рослинництва; перевірити правильність і обґрунтування планування розміру прямих матеріальних витрат; підтвердити законність і правильність їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку [76].

Завдання перевірки дозволяє аудитору при плануванні розробити загальну стратегію, а також план і програму заходу, що передбачається провести. Розробка і затвердження програми аудиту витрат здійснюється на підставі загального плану перевірки і є детальним переліком змісту процедур доказів, необхідних для реалізації плану аудиту [83].

Згідно плану аудиторської перевірки витрат на виробництво продукції пропонуємо здійснювати перевірку у наступній послідовності (рисунок 1.17) [57].

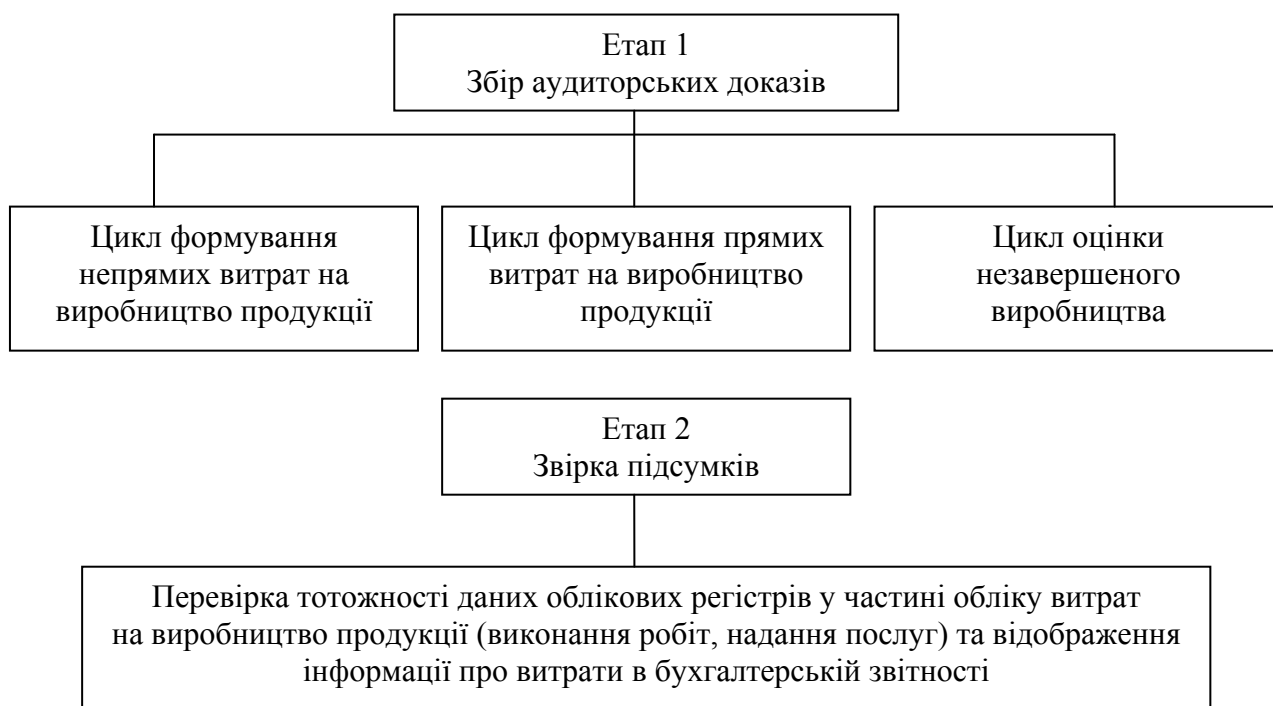


Рисунок 1.17 – Схема проведення аудит витрат на виробництво [57]

Доречним буде окреслити процедури для кожного етапу аудиту витрат:

а) аудит організації обліку витрат – логічна: перевірка доцільності; нормативно-правова: перевірка відповідності П(С)БО 9, 16 [3, 4];

б) перевірка відповідності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції – логічна: перевірка доцільності; нормативно-правова перевірка: відповідності П(С)БО 9 [4];

в) перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих матеріальних витрат на виробництво продукції – логічна: перевірка обґрунтованості; нормативно-правова: перевірка відповідності П(С)БО 16; поглиблена аналітична процедура: аналіз рахунків 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво» у розрізі відповідних субрахунків;

г) перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів – формальна: наявність правильності оформлення документів з їх списання; взаємний контроль: порівнянність документів; поглиблена аналітична

процедура: взаємозв'язки між рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 23 «Виробництво»; аналіз підсумків за місяцями; істотні відхилення від передбачених результатів;

д) перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів – фактична перевірка: лабораторні дослідження;

е) перевірка дотримання норм з відпуску запасів – взаємний контроль: порівнянність документів по кількісним показникам; арифметична: перевірка дотримання норм з відпуску запасів відповідно до технологічних карт;

з) перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д.;

ж) оцінка обґрунтованості методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції, що буде застосовано;

з) оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;

к) перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва;

л) перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції;

м) підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

н) звірка даних первинних документів з даними аналітичних регістрів;

о) звірка даних аналітичних і синтетичних регістрів;

п) звірка даних синтетичних регістрів з даними головної книги і обіговосальдової відомості;

р) перевірка правильності визначення сум за статтями бухгалтерської звітності, в яких відображається інформація про витрати [95].

В процесі перевірки оборотів по субрахунках бухгалтерського обліку підприємства, шляхом аналітичних процедур, може бути отримана висока ступінь аудиторської переконаності, яка дасть достатні докази щодо об'єкту контролю. Аналітичне виявлення потенційних ризиків допомагає визначити

характер, час і глибину інших процедур аудиту витрат, при складанні програми аудиту [76].

Аудит витрат на виробництво повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат. Він має бути простим та заснованим на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних процедур зумовлює збільшення витрат, пов'язаних з проведенням контролю та приводить до того, що персонал не розуміє і не підтримує систему контролю. Контроль повинен забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дозволить на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як в цілі, так і в процес функціонування виробництва [106].

Правильно організована система внутрішнього контролю зі створенням підрозділу внутрішнього аудиту надає змогу виявити недоліки в діяльності підприємства та своєчасно вжити заходів щодо їх усунення. Система внутрішнього контролю впливає на виявлення та мобілізацію всіх резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності і якості роботи, посиленню режиму економії й удосконаленню господарських процесів.

Під час формування програми внутрішнього контролю витрат виробництва необхідно визначити ті моменти виробничого циклу, на які слід звернути увагу під час перевірки:

- випуск готової продукції;
- визначення собівартості виробленої продукції;
- об'єкти калькулювання.

Для перевірки виконання всіма відповідальними за використання ресурсів своїх обов'язків на підприємстві необхідно запровадити чітку систему підзвітності та контролю. Поряд з особами, які здійснюють контроль, необхідно визначити осіб, відповідальних за використання ресурсів та експлуатацію підконтрольних об'єктів, тобто тих працівників, які здійснюють контроль по відношенню до підзвітних їм ділянок роботи з одного боку, а з іншого – їх діяльність підлягає контролю з боку вищого

керівництва. Як справедливо стверджує науковець В. Ластовецький, контроль витрат ефективний тоді, коли можна конкретизувати відповідальність за витрачання конкретних ресурсів [59, с. 17]. Таким чином, постає необхідність в забезпечення відповідальності конкретних осіб за збереження та використання ресурсів підприємства.

Водночас необхідно вказати, що внутрішній аудит повинен охоплювати всі без винятку об'єкти обліку та діяльності кожного працюючого. Як зазначає Т.А. Бутинець [17, с. 28], правильно організований контроль дозволяє систематично уточнювати, коригувати та вдосконалювати функції, посадові обов'язки кожного працівника.

Для того, щоб грамотно і послідовно сформувати систему внутрішнього аудиту за центрами витрат на виробництво та центрами відповідальності і прийти до результативного функціонування цієї схеми на підприємстві, необхідно дотримуватись таких умов:

- 1) визначити основний напрямок господарської діяльності підприємства, тип його організаційної структури;
- 2) провести аналіз виробничої діяльності підприємства і виділити центри, що відповідають за технологію виробничого процесу;
- 3) провести аналіз витрат, виручки від реалізації і прибутку підприємства;
- 4) виділити центри відповідальності, визначити їхній статус і регламент взаємодії;
- 5) для кожного центру відповідальності створити перелік звітності і визначити показник для оцінки ефективності роботи центру відповідальності;
- 6) визначити права й обов'язки центру відповідальності [44, с. 101-102].

Методами внутрішнього аудиту є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства з метою вивчення їхнього фінансового стану, ефективності

використання матеріальних і фінансових ресурсів, збереження активів і своєчасності повернення зобов'язань, забезпечення законності, достовірності і доцільності господарських операцій, а також їхнього оформлення первинними документами, що слугують підставою для відображення в бухгалтерському обліку [16].

Для одержання доказів під час проведення внутрішнього контролю витрат виробництва широко використовуються і різноманітні прийоми та методи перевірок (рисунок 1.18) [40].

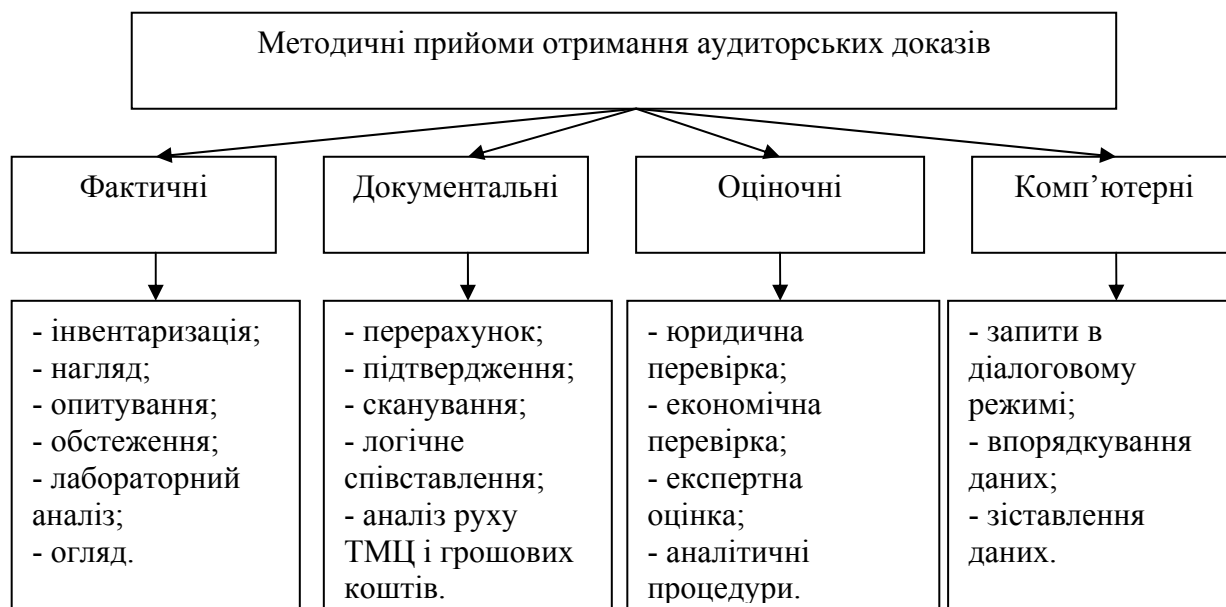


Рисунок 1.18 – Методичні прийоми внутрішнього аудиту витрат [40]

На відміну від зовнішнього контролю, що має, як правило, офіційний характер і проведений за складеною фінансовою звітністю, внутрішній контроль на підприємстві може мати як плановий, так і раптовий характер. Тому для нього характерні всі три етапи контролю: попередній – до здійснення господарських операцій, поточний – під час здійснення господарських операцій і подальший – після їх здійснення [17].

Рекомендовані стадії внутрішнього аудиту витрат наведено на рисунку 1.19 [15].



Рисунок 1.19 – Рекомендовані стадії внутрішнього аудиту витрат [15]

Отже, витратами згідно з П(С)БО 16 визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Основною метою обліку витрат на виробництво є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат, контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво». Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Первинними документами, якими оформлюються витрати на виробництво є: лімітно-заборні картки, акти вибуття МШП, акт на списання

інструментів, особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, акт-вимога на заміну матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, акт про витрату давальницьких матеріалів, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей, листок обліку простоїв, накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати, подорожній лист вантажного автомобіля, подорожній лист службового легкового автомобіля, товарно-транспортна накладна, відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, матеріальний звіт, розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, відомість результатів інвентаризації.

До витрат на виробництво включаються наступні елементи витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати, витрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин.

Завданнями аудиту витрат виробництва є дослідження обґрунтування розподілу витрат виробництва за їх елементами і калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності; перевірка визначення дотримання норм витрат сировини та матеріалів, облік списання витрат у виробництво дослідження система розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом; перевірка дотримання норм витрат на обслуговування виробництва та їх регламентація; виявлення непродуктивні витрати та джерела їх виникнення; оцінка ефективності та відповідності виробничо-технологічним процесам механізмів розрахунку собівартості продукції; оцінка відповідності та правильності визнання, документування та обліку витрат обліковій політиці.

2 ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТУНУ ДП «ІВЧЕНКО-ПРОГРЕС»

2.1 Загальна характеристика на ДП «Івченко-Прогрес»

Державне підприємство «Івченко-Прогрес» входить до складу концерну «Укроборонпром».

Сфера діяльності: проектування, виготовлення дослідних зразків, проведення випробувань дослідних зразків, матеріально-технічна підтримка льотних випробувань дослідних зразків; авторське конструкторському супроводу виробництва і експлуатації серійних авіаційних двигунів, а також проектування модифікацій авіаційних двигунів цивільного і військового застосування; техобслуговування, капітальний і середній ремонт авіаційних двигунів, і виготовлення компонентів до них; проектування, виробництво, ремонт і технічне обслуговування газотурбінних приводів промислового призначення; проектування, монтаж і технічне обслуговування засобів пожежогасіння.

Право на проектування, виробництво, ремонт і модернізацію двигунів підтверджують сертифікати Бюро Верітас, Європейського агентства з авіаційної безпеки (EASA), Головного управління цивільної авіації Китаю (CAAC), Авіаційного реєстра Міждержавного Авіаційного Комітету (ARMAK), Росавіація і Державіаслужби України.

Авіадвигуни, розроблені ДП «Івченко-Прогрес», застосовують на 60 типах літальних апаратів в більш ніж 100 країнах світу. Загальна напрацювання в експлуатації газотурбінних двигунів становить понад 300 млн. ч.

Вагомий внесок у розвиток світової авіації внесло державне підприємство «Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» імені академіка О. Г. Івченка. Тут вже протягом більше 70 років створюють двигуни для багатьох типів літаків і вертольотів, а також приводи та

спеціалізованого індустриального застосування. За цей період двигунобудівними заводами світу виготовлено понад 80000 авіаційних поршневих і газотурбінних двигунів, турбостартерів і приводів індустриального застосування. Авіадвигуни, розроблені ДП «Івченко-Прогрес», застосовують на 56 типів авіаційних двигунів, які встановлені на 60-ти типах літальних апаратів в 104 країнах світу. Загальна наработка в експлуатації газотурбінних двигунів становить понад 300 млн. ч. Підприємство має понад 230 ділових партнерів з різних країн світу.

Право підприємства на проектування, виробництво, ремонт і модернізацію двигунів підтверджують більше 75 сертифікатів, видані Державною авіаційною адміністрацією України, Бюро Верітас Сертифікейшн Україна, Європейським агентством з авіаційної безпеки (EASA), Головним управлінням цивільної авіації Китаю (CAAC). Авіаційним Регістром Міждержавного авіаційного комітету.

З 2004 року ДП «Івченко-Прогрес» є дійсним членом «Східно-Європейська авіаційно-транспортної Асоціації (EEATA)» і має сертифікат №06 на відповідність вимогам цієї організації.

Підприємство з 2007 року входить до складу в «Корпорації Івченко», а з 2011 року – і в державний концерн «Укроборонпром».

5 травня 1945 року наказом № 193 Народного комісара авіаційної промисловості СРСР А.І. Шахуріна на заводі № 478 було створено дослідно-конструкторське бюро з розробки нових і модернізації раніше створених авіаційних двигунів середньої і малої потужності для цивільної авіації. Начальником ОКБ був призначений кадровий конструктор заводу О.Г. Івченко, який став згодом (1963 р.) генеральним конструктором підприємства. Основу колективу нового ОКБ склали досвідчені фахівці запорізького моторного заводу, що пройшли чудову школу створення і доведення авіадвигунів від М-11 до М-88Б і АШ-82ФН. У 1966 р. підприємство було перейменовано в «Запорізьке машинобудівне

конструкторське бюро (ЗМКБ) «Прогрес». З 1994 р. підприємство носить ім'я першого генерального конструктора академіка А.Г. Івченко, засновника ОКБ.

У 2010 р. Генеральним конструктором, керівником підприємства призначений І.Ф. Кравченко, а з 30.11.2015 р. – директором підприємства.

Схема управління ДП «Івченко-Прогрес» наведена на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Схема управління ДП «Івченко-Прогрес»

ДП «Івченко-Прогрес», будучи розробником авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування, надає широкий спектр послуг організаціям і приватним особам:

- розробка і доведення авіаційних та індустріальних двигунів (а також окремих їх вузлів) за технічним завданням Замовника;
- конструкторське і технічний супровід двигунів при експлуатації і на ремонтних заводах;
- всі види ремонту авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування: Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336.
- продовження ресурсу і терміну служби авіаційних двигунів розробки підприємства за технічним станом;
- проведення підконтрольної експлуатації лідерних двигунів з метою збільшення ресурсних показників;
- сервісне обслуговування і супровід індустріальних двигунів, пуско-налагоджувальні роботи.

Ремонт і технічне обслуговування авіаційних двигунів сертифікований Державною авіаційною службою України, Росавіація і Авіаційним Регістром МАК.

Передові технології проектування і виготовлення авіадвигунів дозволили забезпечити високі показники надійності, якості та економічності наземних газотурбінних приводів (ГТП) і енергетичних установок при скороченні термінів і витрат на їх розробку і виробництво. З кожним роком ДП «Івченко-Прогрес» розширює межі присутності на світовому ринку промислових газотурбінних установок.

Фахівці ДП «Івченко-Прогрес» мають дозвіл Держохоронпраці на виконання монтажних і пусконалагоджувальних робіт. Підприємство пропонує Замовнику послуги з монтажу та технічного обслуговування ГТП, а також підготовки та навчання фахівців. Супровід ГТП в експлуатації представниками виробника дозволяє проводити аналіз особливостей роботи приводу на конкретній компресорній станції, контролювати взаємодію

станційних систем та систем ГТП, вносити корективи в алгоритм управління і регулювання приводу. Представники підприємства в мінімальні терміни навчають персонал компресорної станції обслуговування і експлуатації обладнання відповідно до експлуатаційної документації та швидкого усунення позаштатних ситуацій. Зазначені заходи забезпечують безперебійну роботу і дозволяють підвищити споживчі якості газотурбінних приводів і поліпшити їх експлуатаційну технологічність.

На сьогоднішній день підприємство володіє передовими технологіями проектування і виробництва. Експериментально-дослідний комплекс, один з найпотужніших в Європі, налічує 17 стендів і 78 спеціальних установок для вирішення різних завдань з проведення випробувань двигунів, їх повузлове доведення, дослідження з метою сертифікації та подальшого вдосконалення конструкції, підвищення надійності і економічності двигунів і т.д .

ДП «Івченко-Прогрес» (розробник двигуна AI-25ТЛ, встановленого на літаках Л-39) пропонує власникам і експлуатантам двигунів AI-25ТЛ виконання інжинірингових послуг для забезпечення їх безпечної експлуатації, зокрема:

- діагностика технічного стану двигунів (включаючи інспекцію гарячої частини) згідно з програмами підприємства – розробника та сервісним бюлетенями;

- навчання експлуатантів правилами експлуатації, технічного обслуговування і регулювань параметрів роботи двигунів;

- надання інформації про несправності двигунів, що проявилися у інших експлуатантів, методах їх усунення або вжиті заходи щодо усунення причин несправностей;

- приведення експлуатаційної документації (Інструкції з експлуатації та технічного обслуговування AI-25ТЛ і Технічного опису AI-25ТЛ) у відповідність з діючими стандартами на дату виконання робіт.

Завдання державного концерну «Укроборонпром»:

- найбільш повне задоволення потреб Збройних Сил України та інших військових формувань у новітніх зразках озброєння, здійснення модернізації, ремонту та утилізації;

- зміцнення міжнародного авторитету України за рахунок розширення ринків збуту конкурентоспроможної продукції ОПК;

- підвищення ролі вітчизняного оборонно-промислового комплексу в соціально – економічному розвитку країни.

ДП «Івченко-Прогрес» має понад 500 ділових партнерів з різних країн світу, більшу частину яких складають авіапідприємства Азії і Європи. Основні серійні заводи випускають продукцію, розроблену в ДП «Івченко-Прогрес» – АТ «Мотор Січ» (Україна) і ФГУП «НПЦ газотурбобудування» Салют» (Росія). ВАТ «Мотор Січ» одне з найбільших в світі підприємств з виробництва, супроводу в експлуатації і ремонту 55 типів і модифікацій сучасних і надійних двигунів для літаків і вертольотів різного призначення.

Міжнародні поставки авіазапчастин Авіапортал №1 – український авіаційний портал, створений на наростаючу потребу партнерів і колег у вільному майданчику для обміну інформацією, а також здійснення операцій з продажу та купівлі авіаційних запчастин.

Київський державний авіаційний завод «Авіант» займається виготовленням та реалізацією конкурентно-спроможної авіаційної техніки; ремонтом і технічним обслуговуванням авіаційної техніки, машин, механізмів та їх агрегатів вітчизняного та зарубіжного виробництва; виготовленням і реалізацією промислової продукції зокрема в галузі авіабудування, спеціального інструменту, товарів народного споживання, надання виробничо-технічних послуг.

Авіаційний науково-технічний комплекс імені О.К. Антонова розробляє нові літаки та модифікації раніше створених, супроводжує їх експлуатацію, виконує роботи по підвищенню ресурсу, навчає льотний і технічний персонал, здійснює міжнародні перевезення вантажів, направляє

фахівців для навчання національних кадрів, бере участь в кооперації з проектування та виробництва авіатехніки.

ВАТ «Науково-виробниче підприємство «Аеросила» – провідне в Росії з розробки та виробництва літакових повітряних гвинтів, вентіляторів і їх регуляторів, допоміжних газотурбінних двигунів, агрегатів різного призначення.

ВАТ «Камов» є головним розробником вертольотів марки «Ка». Основна діяльність компанії: розробка, виробництво, льотні випробування дослідних зразків, модернізація і модифікація існуючих вертольотів, супровід експлуатації.

ФГУП «Завод ім. В.Я. Клімова» займається розробкою, виробництвом і технічним обслуговуванням авіаційних, танкових і морських газотурбінних двигунів, а також мобільних енергоустановок на їх базі.

ВАТ «Казанське моторобудівне виробниче об'єднання» є найбільшим в Росії промисловим підприємством, що спеціалізується на випуску продукції авіаційного моторобудування і газоперекачувальних агрегатів.

ВАТ «Московський вертолiтний завод імені М.Л. Міля» є головним розробником вертольотів марки «Мі». Основна діяльність компанії: розробка, виробництво, льотні випробування дослідних зразків, модернізація і модифікація існуючих вертольотів, супровід експлуатації.

Основним видом діяльності УНПП ФГУП «Уфимське науково-виробниче підприємство «Блискавка» є розробка і виробництво електронних систем управління, запалювання, свічок, оптичних пірометрів і датчиків полум'я для газотурбінних двигунів.

Харківське державне авіаційне виробниче підприємство (ХДАВП) об'єднання декількох заводів, що забезпечує повний цикл робіт із серійного виробництва, маркетингу і технічного обслуговування в процесі експлуатації регіональних російсько-українських літаків нового покоління.

2.2 Облік витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»

Витрати на виробництво продукції представлені прямими матеріальними витратами, прямими витратами на оплату праці та іншими прямими витратами. Ці витрати відображуються первинними документами.

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства, що відображені на рисунку 2.2.

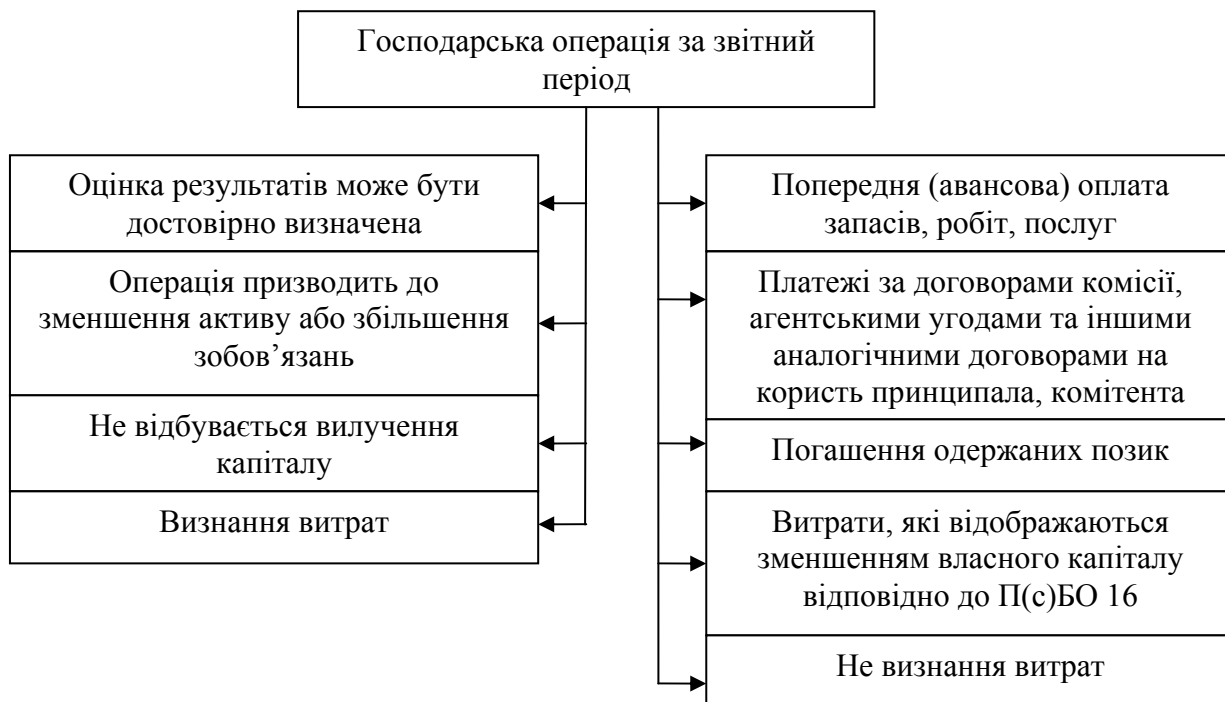


Рисунок 2.2 – Визнання витрат у процесі господарських операцій за звітний період

У таблиці 2.1 проаналізовано первинні документи з обліку витрат виробництва, що застосовуються на ДП «Івченко-Прогрес».

Таблиця 2.1 – Первинні документи з обліку витрат виробництва ДП «Івченко-Прогрес»

№ з/п	Найменування документа	Зміст	Використання на лакофарбових підприємствах	Примітка
1	2	3	4	5
Прямі матеріальні витрати				
	Лімітно-забірна картка (М-8, М-9)	Використовується для оформлення відпуску сировини, матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції,	Використовується лімітно-забірною накладною (відповідно до картки М-8), для передачі запасів зі складу на виробництво	Використовується на підприємствах для відображення внутрішнього переміщення сировини та

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
1		а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби		матеріалів зі складу на склад при виробничому цеху. Для таких видів запасів: сировина та основні матеріали, тарні матеріали, допоміжні матеріали
2	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу	На досліджуваних підприємствах не використовується, виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється ліміт	Необхідно використовувати на досліджуваних підприємствах, для контролю за зміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів
3	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям	Використовується на підприємствах в частині вимоги при списанні запасів на потреби, пов'язані з управлінням виробництвом, обслуговуванням виробничого процесу, утриманням основних засобів	Набула широкого використання на лакофарбових підприємствах у зв'язку з тим, що у вимогах чітко визначено, на які потреби використовується запас та ким отримано (цех, відділ, ПІБ матеріально-відповідальної особи)
5	Рахунок, акт (придбаних послуг), податкова накладна	Відображують послуги, отримані підприємством від інших кредиторів	Використовується на досліджуваних підприємствах із метою відображення отриманих послуг із водовідведення, газопостачання, електропостачання	Крім акту, необхідно використовувати відомість (розрахунок) розподілу витраченої води, електроенергії, газу в розрізі об'єктів витрачання: виробниче обладнання, потреби цехів, управління, збут
Прямі витрати на оплату праці				
1	Рапорт на виробіток (Т-22)	Використовується в потоко-масових виробництвах за умови закріплення операцій за кожним робітником	Не використовується на досліджуваних підприємствах у зв'язку з тим, що роботи здійснюються однією бригадою без закріплення за кожним певних операцій	
2	Маршрутний лист (картка)	Використовується в серійному виробництві, коли рух деталей у процесі виробництва здійснюється за операціями їх обробки в цеху	Не використовується на підприємствах у зв'язку з тим, що продукція виготовлюється в одному технологічному процесі	

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
3	Наряд на відрядну роботу	Використовується на індивідуальних та серійних виробництвах для обліку виробітку й нарахування заробітної плати	Використовується на досліджуваних підприємствах для нарахування заробітної плати бригаді робітників	Використовується форма Т-41 на виконання будівельних робіт. Проте в наряді визначається вид робіт, кількість робіт, розцінки
Інші прямі витрати				
1	Відомість нарахування на фонд оплати праці	Використовується для нарахування єдиного внеску на соціальне страхування на заробітну плату виробничого персоналу	Використовується на підприємствах і ведеться із застосуванням автоматизованої програми обліку	
2	Акт (відомість) на брак	Використовується акт у довільній формі, який має містити основні елементи: вид продукції, що забракований, кількість продукції, вид браку, винуватці. Заповнюється контролером ВТК, лаборантом	На досліджуваних підприємствах, якщо брак виявляється в цеху на виробництві, акт не складається, продукція проходить доробку. Якщо брак виявлений на складі, складається акт і продукція повертається на виробництво	

Приведемо картки аналітичного обліку витрат на виробництво, заповнені на підставі даних кризного прикладу за замовленнями №№ 70, 80 і 90 (таблиці 2.2-2.4).

Таблиця 2.2 – Картка аналітичного обліку витрат на виробництво за замовленням № 70

Карта аналітичного обліку витрат на виробництво № 1 Замовлення № 70 Замовник ДП «Івченко-Прогрес» Дата качану – 15.05.2019 Дата закінчення – 07.07.2019							
Статті калькуляції	Залишок НЗП на качан місяця	Витрати за місяць			Списання на брак	Списання на випуск	Залишок НЗП на кінець місяця
		Усього	У тому числі за цехами				
			у цеху виробництва магнію та титана губчатого	Зборочному			
1	2	3	4	5	6	7	8
Сировина і матеріали	790	2089	1995	94	-	2879	-
Купувальні комплек-	1530	2900	-	2900	-	4430	-

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
туючі вироби і напівфабрикати							
Поворотні відходи (віднімаються)	-	6	6	-	-	6	-
Основна і додаткова заробітна плата	200	500	200	300	-	700	-
Відрахування на соціальні заходи	75	197	79	118	-	272	-
Загальновиробничі витрати	380	999	607	392	-	1379	-
Втрати внаслідок технічно неминучого браку	-	-	-	-	-	-	-
Разом виробнича собівартість	2975	6679	2875	3804	-	9654	-

Прямі витрати, до яких відносяться транспортно-заготівельні витрати, витрати основної та додаткової сировини (наприклад, тара та тарні матеріали), фінансові витрати у частині, яка витрачається на закупівлю основної та додаткової сировини, списуються спочатку на рахунок 801, таким чином формуючи сировинну собівартість продукції, а потім списуються у виробництво (рис. 2.3).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції промисловості (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції, а саме:

- сировина і матеріали;
- паливо й електроенергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

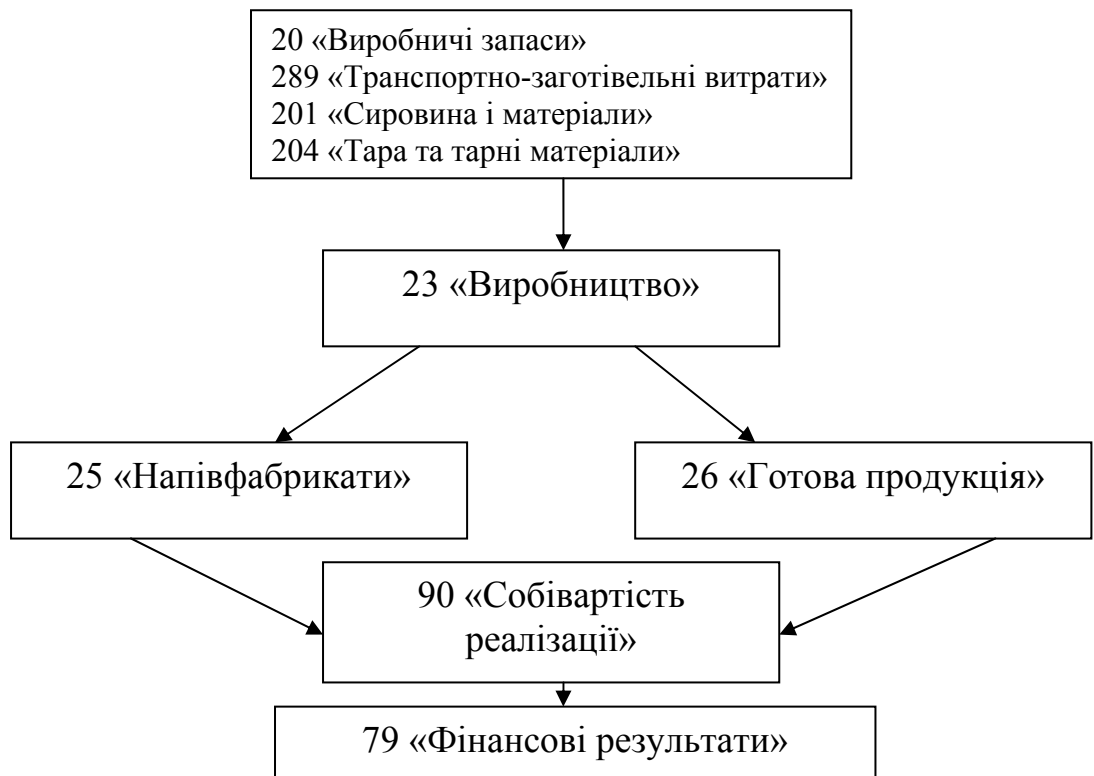


Рисунок 2.3 – Розширена схема обліку прямих витрат для ДП «Івченко-Прогрес»

Схема обліку непрямих витрат представлена на рисунок 2.4.

Непрямі витрати (рисунок 2.4), до яких належать частина матеріальних витрат (витрати палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП), заробітна плата (як виробничого персоналу так і адміністрації), відповідні нарахування на заробітну плату, знос (амортизація) основних засобів та нематеріальних активів, спочатку розподіляються на відповідних аналітичних рахунках, потім списуються на відповідні рахунки 9-го класу (91, 92, 93), а вже потім на рахунок 79 «Фінансові результати».

Списання вартості (амортизація) основних засобів та необоротних матеріальних активів не відбувається. До моменту списання вартість основних засобів та необоротних матеріальних активів відображається у активі балансу повністю (за первісною вартістю), а списання з балансу відбувається за рахунок нерозподіленого прибутку.

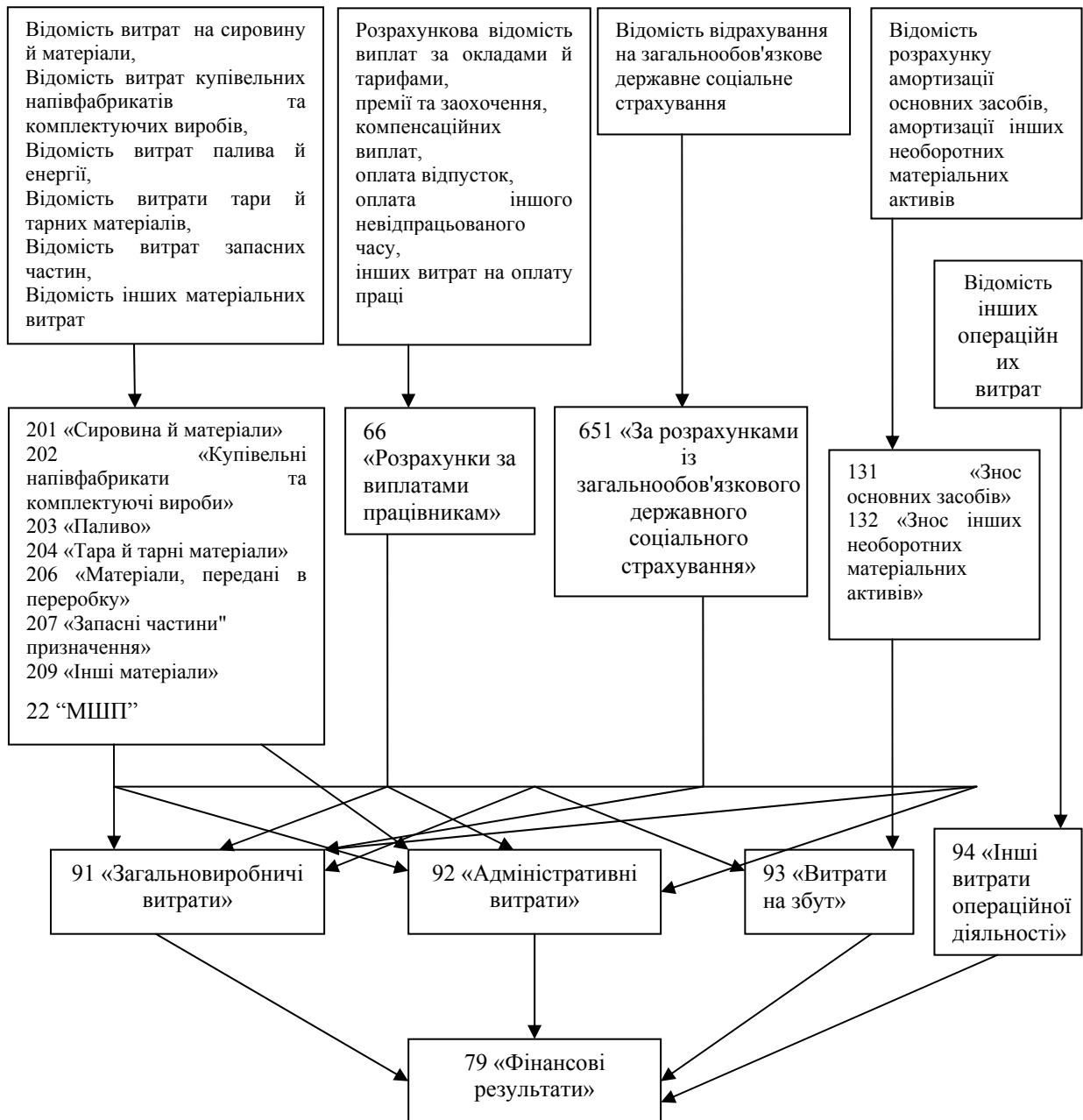


Рисунок 2.4 – Розширена схема обліку непрямих витрат ДП «Івченко-Прогрес»

ДП «Івченко-Прогрес» не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Операції в регістрах бухгалтерського обліку будуть показано у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Журнал реєстрації господарських операцій ДП «Івченко-Прогрес»

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Передача сировини і матеріалів цехам основного виробництва на виготовлення продукції	231	201	5960
2	Передача сировини і матеріалів цехам основного та допоміжного виробництв на утримування та поточний ремонт будівель	91	201	100
3	Передача сировини і матеріалів на утримування і поточний ремонт будівель і інвентарю загальногосподарського призначення і інші	92	201	130
4	Передача сировини і матеріалів на утримування і поточний ремонт будівель складу готової продукції	93	201	70
5	Передача сировини і матеріалів на утримування і поточний ремонт зданих житлово-комунального господарства	949	201	80
6	Передача покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів будівельному цеху	231	202	9300
7	Передача мастильних матеріалів на утримання устаткування цехів основного та допоміжного виробництв	91	203	290
8	Передача запасних частин ремонтному цеху для виконання замовлень	232	207	970
9	Передача запасних частин на поточний ремонт устаткування цехів основного та допоміжного	91	207	300
10	Вартість поворотних відходів за цінами можливого використання, зданих на склад цехами основного виробництва	209	231	12
11	Списання з рахунків виробництва вартості матеріальних цінностей, що залишилися не використаними на кінець місяця (методом «червоне сторно»)	231	201	32
12	Використання в виробництві електроенергії, пара, води, газу та других видів енергії, отриманих із сторони на:			
	— роботу устаткування і загальновиробничі потреби	91	631	740
	— загальногосподарські потреби	92	631	180
	— збутові потреби	93	631	130
	— потреби житлово-комунального господарства	949	631	90

Для узагальнення виробничих витрат на підставі приведених даних зробимо угруповання матеріальних витрат за об'єктами обліку витрат в умовно розробленій таблиці «Розподіл витрати матеріалів» показано у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Угрупування матеріальних витрат за об'єктами обліку витрат

Об'єкти обліку затрат	Матеріальні витрати							
	201	202	203	207	631	Залишок матеріалів на кінець місяця (віднімається)	Поворотні відходи (віднімається)	Усього матеріальних затрат (за відрахуванням поворотних відходів)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
231	2000					5	6	1989
231	2100					3	4	2093
231	1500					2	2	1496
Разом за 231	5600					10	12	5578
232	100	2900				6		2994
232	120	3000				7		3113
232	140	3400				9		3531
Разом за 232	360	9300				22		9638
232	40			530				570
232	60			440				500
Разом за 232	100			970				1070
91	30		150	110	360			650
91	50		90	80	220			440
91	20		50	110	160			340
Разом за 91	100		290	300	740			1430
Усього витрат, віднесених на собівартість продукції	6160	9300	290	1270	740	32	12	17716
92	130				180			310
93	70				130			200
94	80				90			170
Загальна сума матеріальних витрат	6440	9300	290	1270	1140	32	12	18396

У розробній таблиці матеріальні витрати згруповані за цехами, а усередині цехів – за замовленнями (рахунка 231). Для достовірного калькулювання собівартості продукції в цеховому розрізі матеріальні витрати, що відносяться до загальнопромислових витрат, також узагальнені за цехами (рахунок 91), оскільки рівень таких витрат різний у кожному цеху. Зі

складу матеріальних витрат виключені цінності, які не підлягли обробці, на суму 32 грн. та поворотні відходи виробництва (12 грн.). Таким чином, у цілому на підприємстві матеріальні витрати, що включаються у виробничу собівартість продукції, склали 17716 грн., а стосовно до витрат періоду (рахунку 92, 93, 94) – 680 грн.

Відображення витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні у регістрах бухгалтерського обліку представимо в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Журнал реєстрації господарських операцій ДП «Івченко-Прогрес»

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано основну і додаткову заробітну плату виробничим робітникам основного виробництва	231	661	1540
2	Нараховано основну і додаткову заробітну плату виробничим робітникам допоміжного виробництва	232	661	100
3	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу основного і допоміжного виробництва	91	661	180
4	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	230
5	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661	150
6	Нараховано заробітну плату працівникам житлово-комунального господарства	949	661	100
7	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати виробничих робітників основного виробництва	231	65	606
8	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати виробничих робітників допоміжного виробництва	232	65	39
9	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати загальновиробничого персоналу	91	65	71
10	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати адміністративного персоналу	92	65	90
11	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників відділу збуту	93	65	59
12	Зроблено відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників житлово-комунального господарства	949	65	39

Для узагальнення виробничих і інших витрат зробимо групування витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи щодо об'єктів обліку витрат в розробленій таблиці «Розподіл заробітної плати» показано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Групування витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи

Об'єкти обліку витрат	Нарахована заробітна плата	Відрахування на соціальні заходи	Загальна сума заробітної плати з відрахуваннями на соціальні заходи
1	2	3	4
231	200	79	279
231	210	82	292
231	150	59	209
Разом за 231	560	220	780
232	300	118	418
232	320	126	446
232	360	142	502
Разом за 232	980	386	1366
233	60	23	83
233	40	16	56
Разом за 233	100	39	139
91	80	31	111
91	70	28	98
91	30	12	42
Разом за 91	180	71	251
Усього витрат, які відносяться на собівартість	1820	716	2536
92	230	90	320
93	150	59	209
94	100	40	140
Усього витрат на підприємстві	2300	905	3205

Як видно з таблиці 2.6, загальна сума витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, що підлягає віднесенню на собівартість продукції склала 253 грн., а віднесення на витрати періоду (рахунку 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») – 669 грн.

Зробимо групування відображених раніше витрат за об'єктами обліку витрат і інших витрат у цілому на підприємстві, що показано у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Групування витрат за об'єктами обліку витрат

Об'єкти обліку витрат	Види витрат			
	Матеріальні витрати (за відрахуванням поворотних відходів)	Витрати на оплату труда з відрахуваннями на соціальні заходи	Амортизаційні відрахування	Усього
231	1989	279		2268
231	2093	292		2385
231	1496	209		1705
Разом за 231	5578	780		6358
232	2994	418		3412
232	3113	446		3559
232	3531	502		4033
Разом за 232	9638	1366		11004
233	570	83		653
233	500	56		556
Разом за 233	1070	139		1209
91	650	111	83	844
91	440	98	60	598
91	340	42	28	410
Разом за 91	1430	251	171	1852
Усього витрат, які відносяться на собівартість продукції	17716	2536	171	20423
92	310	320	36	666
93	200	209	24	433
94	170	140	12	322
Усього витрат на підприємстві	18396	3205	243	21844

Тепер зробимо розподіл загальновиробничих витрат ремонтного цеху. Загальна сума таких витрат за звітний місяць склала 410 грн., у тому числі:

- змінні – 382 грн. (сума матеріальних витрат і заробітна плата працівників з відрахуваннями на соціальні заходи);
- постійні – 28 грн. (сума амортизаційних відрахувань).

Необхідно установити величину постійних розподілених загальновиробничих витрат, що підлягає включенню до складу виробничої собівартості послуг, тобто тих, які будуть віднесені в дебет рахунку 2321

«Ремонтний цех», і постійних нерозподілених загальновиробничих витрат, тобто тих, які будуть списані на собівартість реалізованої продукції (у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»).

Для цього потрібно визначити норматив розподілу постійних загальновиробничих витрат ремонтного цеху.

ДП «Івченко-Прогрес» базою розподілу постійних загальновиробничих витрат ремонтного цеху, які відносяться до виробничої собівартості і собівартості реалізації, обрало суму понесених матеріальних витрат ремонтного цеху, крім того, встановлена нормальна виробнича потужність на планований період – 1000 грн. прямих матеріальних витрат, а відповідна їй сума постійних загальновиробничих витрат – 30,5 грн.

Розрахуємо норматив (коефіцієнт) постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу шляхом розподілу постійних загальновиробничих витрат на величину прямих матеріальних витрат, що відповідають нормальній потужності:

$$30,5 : 1000 = 0,0305.$$

Відповідно до розрахованого нормативу постійних загальновиробничі витрати повинні складати 0,0305 грн на 1 гривню прямих матеріальних витрат.

Фактичний рівень прямих матеріальних витрат ремонтного цеху, понесених у звітному періоді, склав 1070 грн.

Визначаємо суму постійних розподілених загальновиробничих витрат звітного періоду:

$$0,0305 \times 1070 = 32,635 \text{ (грн.)}.$$

Таким чином, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у звітному періоді немає, тому що фактична їх сума – 28 грн. – менше, ніж розрахована величина при нормальній виробничій потужності.

Отже, усі загальновиробничі витрати ремонтного цеху звітного періоду в сумі 410 грн. підлягають розподілу між об'єктами витрат цеху.

Обліковою політикою ДП «Івченко-Прогрес» базою для розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання встановлена заробітна плата основних виробничих робітників.

Даний розрахунок зробимо в приведеній нижче таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Розрахунок загальновиробничих витрат

№	Об'єкти обліку витрат	Заробітна плата виробничих робітників	Загальновиробничі витрати	Процент розподілу
1	231	60	246 (60 x 410 %)	
2	232	40	164 (40 x 410 %)	
	Разом	100	410	410 %

На підставі існуючих даних для визначення фактичної собівартості послуг ремонтного цеху, наданих цеху виробництва магнію та титана губчатого і будівельному цеху у поточному місяці. Згрупуємо їх у таблицю 2.9.

Таблиця 2.9 – Визначення фактичної собівартості послуг ремонтного цеху, наданих цеху виробництва магнію та титана губчатого і будівельному цеху у поточному місяці

№	Об'єкти обліку витрат	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи	Загальновиробничі витрати	Загальна сума витрат
1	231	570	83	246	899
2	232	500	56	164	720
	Разом	1070	139	410	1619

Отримана вартість послуг ремонтного цеху з ремонту устаткування інструментального цеху склала 899 грн., будівельного – 720 грн.

Відобразимо в регістрах бухгалтерського обліку розподіл загальновиробничих витрат на вартість послуг допоміжного виробництва, а також розподіл вартості послуг допоміжного виробництва між цехами основного виробництва, що показано у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Розподіл загальновиробничих витрат на вартість послуг допоміжного виробництва

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Розподіл загальновиробничих витрат на вартість послуг допоміжного виробництва (ремонтного цеху)	232	91	410
2	Списання фактичних витрат ремонтного цеху на надані послуги цехам основного виробництва	91	232	1619

Представимо відображення послуг ремонтного цеху в складі загальновиробничих витрат цехів основного виробництва за об'єктами обліку витрат (цехам) і визначимо загальну суму загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу, що показано в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Відображення послуг ремонтного цеху в складі загальновиробничих витрат цехів основного виробництва за об'єктами обліку витрат (цехам)

Об'єкти обліку затрат	загальновиробничі витрати, грн.	Витрати ремонтного цеху	Загальна сума, грн.
91	844	899	1743
91	598	720	1318
Разом	1442	1619	3061

Загальна сума загальновиробничих витрат, що підлягає включенню до складу виробничої собівартості продукції з урахуванням вартості послуг допоміжних виробництв (ремонтного цеху), що складає 3061 грн., у тому числі в розрізі цехів:

- інструментальний – 1743 грн.;
- будівельний – 1318 грн.

Далі необхідно зробити розподіл загальновиробничих витрат окремо за цехом виробництва магнію та титана губчатого і будівельному цехах.

Як і в допоміжних виробництвах, насамперед встановимо величину загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат, що підлягає включенню до складу виробничої собівартості продукції, тобто тих, які

будуть віднесені в дебет рахунка 2311 «Цех виробництва магнію та титана губчатого», і постійних нерозподілених загальновиробничих витрат, тобто тих, які будуть списані на собівартість реалізованої продукції (у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації»).

Фактична величина загальновиробничих витрат у цеху виробництва магнію та титана губчатого склала 1743 грн., з них, за даними аналітичного обліку, витрат:

- змінні – 1581 грн.;
- постійні – 162 грн.

ДП «Івченко-Прогрес» базою для розподілу постійних загальновиробничих витрат, які відносяться до виробничої собівартості і собівартість реалізації, обраний обсяг виробництва в натуральному вираженні і встановлена нормальна виробнича потужність інструментального цеху – 120 одиниць на планований період, а відповідна їй сума постійних загальновиробничих витрат – 160 грн.

Розрахуємо норматив (коефіцієнт) постійних загальновиробничих витрат шляхом розподілу постійних загальновиробничих витрат на обсяг виробництва в натуральному вираженні, що відповідають установленій нормальній виробничій потужності у цеху виробництва магнію та титана губчатого:

$$160 : 120 = 1,333 \text{ (грн./один.)}$$

Відповідно до розрахованого нормативу загальновиробничі постійні витрати повинні складати 1,333 грн. на 1 одиницю продукції.

Фактичний обсяг виробництва, що був досягнутий у звітному періоді, склав 90 одиниць продукції.

1. Визначаємо розмір постійних розподілених загальновиробничих витрат звітного періоду множенням нормативу і фактичного обсягу виробництва:

$$1,333 \times 90 = 120 \text{ (грн.)}$$

2. Визначаємо розмір нерозподілених постійних загальновиробничих витрат звітного періоду за допомогою вирахування з фактичної величини постійних загальновиробничих витрат раніше розрахованої граничної величини:

$$162 - 120 = 42 \text{ (грн.)}$$

Розрахунок суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у цеху виробництва магнію та титана губчатого показано в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Розрахунок суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у цеху виробництва

№	Показники	Усього	На одиницю продукції	Включення загальновиробничих витрат	
				Витрати на виробництво (рах. 23 «Виробництво»), грн.	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90 «Собівартість реалізації»), грн.
1	2	3	4	5	6
	База розподілу за нормальною потужністю, одиниць продукції	120	*	*	*
1	Загальновиробничі витрати при нормальній потужності, грн.	1750	14,583	*	*
2	з них: змінні	1590	12,350	*	*
3	постійні	160	1,333	*	*
4	Фактичний обсяг виробництва, одиниць продукції	90	*	*	*
5	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.	1743	*	*	*
6	з них (за даними обліку): змінні	1581	*	1581	*
7	постійні – усього	162	*	*	*
8	постійні розподілені (стр. 4 гр. 3 х стр. 3 гр. 4)	120	*	120	*
9	Постійні нерозподілені (стр. 7 гр. 3 – стр. 8 гр. 3)	42	*	*	42

Відобразимо в регістрах бухгалтерського обліку розподіл загальновиробничих витрат інструментального цеху, що показано у таблиці 2.13.

Фактична величина загальновиробничих витрат будівельного цеху склала 1318 грн., з них за даними аналітичного обліку витрат:

- змінних – 1103 грн.;

- постійних – 215 грн.

Таблиця 2.13 – Журнал реєстрації господарських операцій ДП
«Івченко-Прогрес»

№	Зміст господарчої операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Списання нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої	901	91	42
2	Розподіл загальновиробничих інструментального цеху на виробництво продукції	231	91	1701

Переходимо до розподілу загальновиробничих витрат.

Підприємство базою для розподілу постійних загальновиробничих витрат (аналогічно інструментальному цеху), які відносяться до виробничої собівартості і собівартості реалізації, обрало обсяг виробництва в натуральному вираженні й встановило нормальну виробничу потужність будівельного цеху – 42 одиниць на планований період, а відповідну їй суму постійних загальновиробничих витрат – 210 грн.

Розрахуємо норматив (коефіцієнт) постійних загальновиробничих витрат шляхом розподілу постійних загальновиробничих витрат на обсяг виробництва в натуральному вираженні, що відповідають встановленої нормальної виробничої потужності будівельного цеху:

$$210 : 42 = 5 \text{ (грн./один.)}$$

Відповідно до розрахованого нормативу постійні загальновиробничі витрати повинні складати 5 грн. на 1 одиницю продукції.

Фактичний обсяг виробництва, що був досягнутий у звітному періоді, склав 35 одиниць продукції.

1. Визначимо розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду, що розподіляються, множенням нормативу і фактичного обсягу виробництва:

$$5 \times 35 = 175 \text{ (грн.)}$$

2. Визначимо розмір нерозподілених постійних загальновиробничих витрат звітного періоду вирахуванням з фактичної величини постійних загальновиробничих витрат розрахованої граничної величини:

$$215 - 175 = 40 \text{ (грн.)}$$

Розрахунок суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат будівельного цеху показано в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Розрахунок суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат цеху

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю продукції	Включення загально-виробничих витрат	
				Витрати на виробництво (рах. 23 «Виробництво»), грн.	Собівартість реалізованої продукції (рах. 90 «Собівартість реалізації»), грн.
1	База розподілу за нормальною потужністю, одиниць продукції	42	*	*	*
	Загальновиробничі витрати при нормальній потужності, грн.	1460	34,762	*	*
2	з них: змінні	1250	29,761	*	*
3	Постійні	210	5	*	*
4	Фактичний обсяг виробництва, одиниць продукції	35	*	*	*
5	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.	1318	*	*	*
6	з них (за даними обліку): змінні	1103	*	1103	*
7	постійні – всього	215	*	*	*
8	постійні розподілені (стр. 4 гр. 3 х стр. 3 ф. 4)	175	*	175	*
9	постійні нерозподілені (стр. 7 гр. 3 – стр. 8 гр. 3)	40	*	*	40

Відобразимо в регістрах бухгалтерського обліку розподіл загальновиробничих витрат будівельного цеху, що показано у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Журнал реєстрації господарських операцій ДП
«Івченко-Прогрес»

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списання нерозподілених загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції	901	91	40
2	Розподіл загальновиробничих витрат будівельного цеху на виробництво продукції	231	91	1278

Далі зробимо розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (замовленнями) пропорційно заробітній платі виробничих робітників у розрізі кожного цеху основного виробництва в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (замовленнями) пропорційно заробітній платі виробничих робітників у розрізі кожного цеху основного виробництва

№	Об'єкти обліку витрат	Заробітна плата загальновиробничих робочих	Загальновиробничі витрати	Відсоток розподілу
1	231	200	607 (2000 x 303,57 %)	
2	231	210	638(2100x303,57%)	
3	231	150	456(1500x303,57%)	
4	Усього за 231	560	1701	303,75 % (1701/560x100%)
5	232	300	392 (3000x130,36%)	
6	232	320	4175 (3200x130,36%)	
7	232	360	469(3600x130,36%)	
8	Усього за 232	980	1278	130,41% (1278/980x100%)
9	Разом	1540	2979	

Далі зробимо розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (замовленнями) пропорційно заробітній платі виробничих робітників у розрізі кожного цеху основного виробництва в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (замовленнями) пропорційно заробітній платі виробничих робітників у розрізі кожного цеху основного виробництва

№ п/п	Об'єкти обліку витрат	Сировина та матеріали	Покупні комплектуючі вироби та напівфабрикати	Возвратні витрати (віднімаються)	Основна та додаткова заробітна плата	Відрахування на соціальне страхування	Загальновиробничі витрати	Загальна сума витрат на виробництво
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	231170	1995		6	200	79	607	2875
2	231180	2097		4	210	82	638	3023
3	231190	1498		2	150	59	456	2161
4	Усього за 2311	5590		12	560	220	1701	8059
5	231270	94	2900		300	118	392	3804
6	231280	113	3000		320	126	417	3976
7	231290	131	3400		360	142	469	4502
8	Усього за 2312	338	9300		980	386	1278	12282
9	Разом	5928	9300	12	1540	606	2979	20341

Однак, кожне підприємство у складі виробничої собівартості може встановлювати власний перелік статей.

Загальною класифікацією загальновиробничих витрат є їх розподіл на постійні та змінні та подальший їх розподіл.

Витрати, які здійснюються в процесі господарської діяльності суб'єктами господарювання, різні за своїм характером. Саме тому врахування їх суті та можливості віднесення на собівартість виробленої продукції (робіт, послуг) відіграє важливу роль. Поділ витрат на постійні та змінні в П(С)БО 16 «Витрати» є доцільним і враховує історичний досвід розвитку економічної думки з цього приводу.

В основу цієї класифікації витрат покладено залежність від обсягу виробництва, причому більшість вчених цей поділ представляли у вигляді змінних і умовно-постійних витрат. Такий поділ є дещо незвичним за назвою

і принципом групування для вітчизняної практики. Він більш поширений в країнах з розвинутою соціально орієнтованою ринковою економікою.

Наведемо бухгалтерські проведення процесу виробництва продукції (табл. 2.17).

Таблиця 2.17 – Бухгалтерські проведення процесу виробництва продукції на підприємствах України

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано матеріали	201	631	450,00
Оприбутковано дріжджі, цукор тощо	201	631	2500,00
Списана вартість транспортування	201	631	25,80
Списана собівартість сировини, витраченої на виробництво 1 виробів: Матеріалів	23	201	827,62
	23	201	515,19
Списані витрати на оплату праці працівників, зайнятих виготовленням виробів	23	661	198,25
Списана сума обов'язкових нарахувань на фонд оплати праці	23	65	75,49
Списана вартість витраченої води,	23	631	63,98
Відображена амортизація обладнання цеху	91	131	177,00
Нараховані інші загальновиробничі витрати	91	661	40,47
Нараховані інші загальновиробничі витрати	91	651	10
Списані в порядку розподілу загальновиробничі витрати підприємства	23	91	227,47
Оприбуткована готова продукція	26	23	1908,00
Відображена реалізація продукції	361	701	1908,00
Відображені витрати на збут продукції	93	661	473,17
Відображені витрати на збут продукції	93	651	200
Списана сума витрат на збут	791	93	673,17
Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	1908,00
Списана собівартість реалізованої продукції	791	901	1908,00
Списаний на фінансовий результат дохід	701	791	2917,00

Дослідивши загальний стан обліку витрат в ДП «Івченко-Прогрес», можна зробити висновок, що концентрація виробництва призведе до погіршення стану обліку витрат, адже при цьому відмовляються від

економічних відділів, погіршується система нормування та бюджетування витрат, а відповідно, й уся система контролю. За цих умов бухгалтеру підприємства необхідна професійна допомога під час нетипових ситуацій, виникнення яких зумовлене змінами як у зовнішньому середовищі (політиці уряду, загальній економічній ситуації у країні), так і внаслідок впливу внутрішніх факторів (специфіки роботи підприємства, компетенції кадрів). Таким чином, у сучасних умовах актуальним стало створення окремої служби з числа працівників господарства – комісії для внутрішнього контролю.

Суб'єкт господарювання виготовляє продукцію «А» – планова виробнича собівартість продукції «А» – 2 200 грн.

Суму загальновиробничих витрат розподіляють пропорційно сумі прямих витрат і відповідно до розрахунків коефіцієнт розподілу складає 0,468.

Незавершене виробництво на початок звітного періоду – 35 600 грн.,

Незавершене виробництво на кінець звітного періоду – 37 800 грн.

За звітний період випущено 60 одиниць продукції «А».

Відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій за звітний період наведено у таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 – Відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій за звітний період

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Списані виробничі запаси на виробництво продукції «А»	23	20	35 000
2	Списані виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91	20	2 250
3	Списані ТЗВ на виробничі запаси для виробництва продукції «А»	23	20/ТЗВ	6 100
4	Списані ТЗВ на виробничі запаси для загальновиробничих витрат	91	20/ТЗВ	1 880
5	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	23	661	38 000

Продовження таблиці 2.18

1	2	3	4	5
6	Нарахована заробітна плата працівникам управління цеху	91	661	18 000
7	Нарахування ЄСВ на заробітну плату робітникам основного виробництва	23	651	8 360
8	Нарахування ЄСВ на заробітну плату працівникам управління цеху	91	651	3 960
9	Нарахована амортизація на основні засоби загальновиробничого призначення	91	13	28 000
10	Акцептовано рахунок-фактуру за електроенергію: на виробництво продукції «А» на загальновиробничі витрати	23 91	63 63	18 200 8 000
11	Списані загальновиробничі витрати на продукцію А (86660 × 0,468)	23	91	40 557
12	Відображення суми відхилення фактичної собівартості випуску готової продукції від планової за калькуляційним розрахунком	26	23	518

Фактична виробнича собівартість продукції «А» складає:

$$35\,600 + 134\,718 - 37\,800 = 132\,518 \text{ (грн.)}$$

Відхилення фактичної виробничої собівартості від планової складає:

$$132\,518 - 132\,000 = 518 \text{ грн.}$$

Таким чином, фактична виробнича собівартість більше планової на 518 грн. Для того, щоб відобразити випуск готової продукції «А» за фактичною собівартістю необхідно його планову собівартість збільшити до рівня фактичної на 518 грн.

Якщо, фактична виробнича собівартість нижче планової, у бухгалтерському обліку відхилення відображають методом «червоного сторно». Визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції, робіт, послуг завершує бухгалтерський облік процесу виробництва.

На виробництво продукції витрачено: сировини та матеріалів 21 000 грн., прямі витрати на оплату праці 12 000 грн., нарахування на заробітну плату 4 440 грн., амортизація основних засобів виробничого призначення 437 грн. Отримані послуги сторонніх організацій виробничого призначення 1 224

грн., Залишок незавершеного виробництва на початок періоду 5 372 грн., на кінець періоду 7 212 грн. Визначити виробничу собівартість виготовленої продукції та відобразити в обліку (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19 – Відображення в обліку

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Списані сировина та матеріали	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	21 000
2	Нарахована заробітна плата	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	12 000
3	Нарахування на заробітну плату	23 «Виробництво»	651 «Розрахунки за страхуванням»	4 400
4	Нарахована амортизація	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	437
5	Отримані послуги	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1 224
6	Списана готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	37 261

2.3 Аналіз фінансової звітності ДП «Івченко-Прогрес»

Для комплексного аналізу фінансового стану ДП «Івченко-Прогрес» необхідно спочатку проаналізувати абсолютні показники його діяльності. До них віднесемо оборотні і необоротні кошти підприємства, їхні долі в активах, рівень зносу основних засобів, кредиторську і дебіторську заборгованість підприємства, розмір власного капіталу, загальний обсяг виручки, валового та чистого прибутку, собівартості та адміністративних витрат.

Для візуального сприйняття абсолютні показники діяльності підприємства за 2017-2018рр. занесемо в таблиці 2.20 і 2.21 (використовуємо форму №1, форму №5)

Таблиця 2.20 – Абсолютні показники діяльності ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2018рр. (тис.грн.)

Назва показника	Період		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення %
	на 31.12. 2017р.	на 31.12. 2018р.		
Всього необоротних активів, у т.ч.:	592 100	579 848	-12 252	-2,07
Основні засоби:				
залишкова вартість	574 081	557 185	-16 896	-2,94
первісна вартість	817 888	830 320	12 432	1,52
знос	243 807	273 135	29 328	12,03
Всього оборотних активів, у т.ч.:	569 057	690 329	121 272	21,31
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	86 547	153 417	66 870	77,26
Питома вага оборотних активів у загальній вартості активів, %	49,01	54,35	5	10,90
Власний капітал, у т.ч.:	735 759	634 247	-101 512	-13,80
Статутний капітал	233 959	233 959	0	0,00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	330 729	233 129	-97 600	-29,51
Поточні зобов'язання і забезпечення, у т.ч.:	288 003	428 423	140 420	48,76
Короткострокові кредити банків	87 917	166 918	79 001	89,86
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	140 410	202 754	62 344	44,40
Довгострокова заборгованість	137 395	207 507	70 112	51,03
Питома вага заборгованості (довгострокової і поточної) у пасивах, %	36,64	50,07	13	36,66
Валюта балансу	1 161 157	1 270 177	109 020	9,39

Бачимо, що взагалі підприємство розширює свою діяльність, на що вказує збільшення валюти балансу. В 2018р. порівняно з 2017р. валюта балансу виросла на 109020 тис. грн. або 9,39%. Але якщо проаналізувати статті, за рахунок яких збільшується валюта балансу, виникає питання щодо стійкості підприємства. Одним з найвпливовіших факторів збільшення валюти балансу є збільшення у 2018р. кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 62344 тис. грн. (або 44,4%), довгострокової заборгованості на 70112 тис. грн. (що складає 51,03% від суми заборгованості у 2017р.), а також зріст поточних зобов'язань на 48,76%. Ми бачимо

зменшення суми нерозподіленого прибутку на 97600 тис. грн., що вказує на отримання збитку у 2018 році; разом з тим зростає дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги підприємства – на 77,26%, що в абсолютному значенні складає 66870 тис. грн.

Бачимо, що були введені в експлуатацію нові основні засоби, на що вказує ріст первісної вартості основних засобів, але залишкова вартість останніх зменшилася на 2,94%, що говорить про випереджаючий оновлення знос основних засобів. Хоча взагалі коефіцієнт зносу основних засобів є достатньо низьким 29,8% у 2017р. та 32,89% у 2018р.; це дає змогу підприємству виробляти продукцію найвищої якості та бути конкурентоспроможним на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Динаміку капіталу підприємства, дебіторської та кредиторської заборгованості ДП «Івченко-Прогрес» представимо на рисунку 2.5. Інформаційні дані отримуємо у формі №1 фінансової звітності «Баланс», формі №5 «Примітки до фінансової звітності».

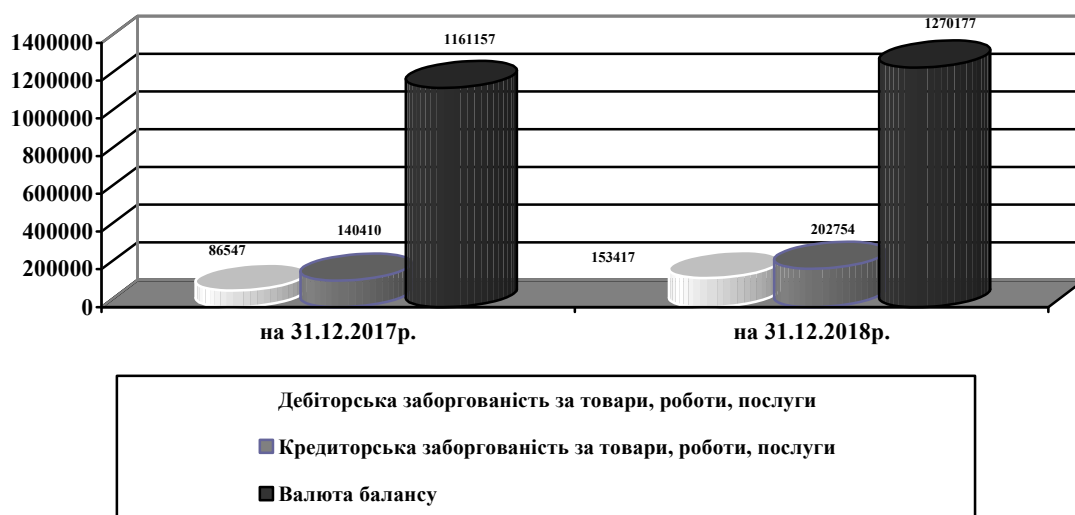


Рисунок 2.5 – Динаміка та співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості ДП «Івченко-Прогрес» у 2017-2018рр. (тис. грн.)

На діаграмі видно, що валюта балансу збільшується, кредиторська заборгованість перевищує дебіторську, але обидва цих показника збільшуються у 2018 р. порівняно з 2017 р.

Для більш повного аналізу абсолютних показників діяльності ДП «Івченко-Прогрес» необхідно оцінити отримані підприємством фінансові результати за останні три звітні періоди (табл. 2.21), що відображені у формі №2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Таблиця 2.21 – Фінансові результати діяльності ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2018рр., тис.грн.

Назва показника	Період		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	на 31.12. 2017р.	на 31.12. 2018р.		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	750 660	1 012 450	261 790	34,87
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	642 088	734 863	92 775	14,45
Валовий прибуток (збиток)	108 572	277 587	169 015	155,67
Адміністративні витрати	42 058	46 928	4 870	11,58
Витрати на збут	66 364	79 272	12 908	19,45
Фінансовий результат від операційної діяльності	11 423	87 365	75 942	664,82
Чистий прибуток (збиток)	-3 506	-82 093	-78 587	2241,50

З таблиці 2.21 можна зробити висновок, що підприємство протягом 2017-2018рр. працює не рентабельно, про що свідчить розмір чистого збитку в сумі 82093 тис. грн. у 2018р., що на 78587 тис. грн.. більше, ніж у 2017 році, коли був отриманий збиток у розмірі 3506 тис. грн. Взагалі чиста виручка зростає протягом 2017-2018 років. Разом з цим зростає собівартість виробництва, адміністративні витрати і витрати на збут продукції. Для ефективнішої діяльності підприємства необхідно скорочувати собівартість продукції шляхом поліпшення системи управління запасами, якості виробленої продукції, ретельного відбору постачальників сировини та матеріалів.

Зміни виручки, прибутку протягом трьох років можна представити у вигляді графіку (рисунок 2.6).

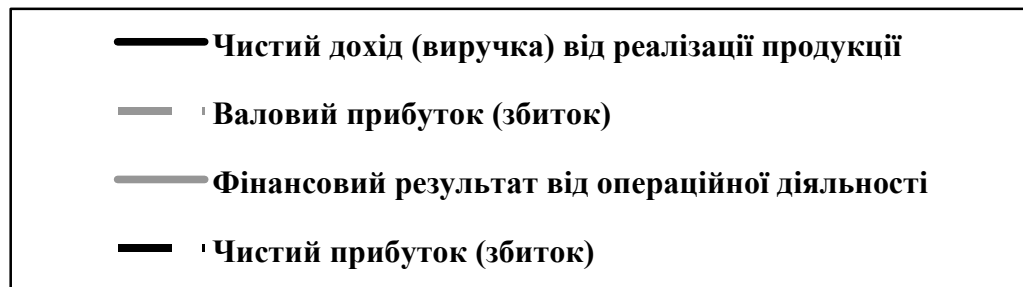
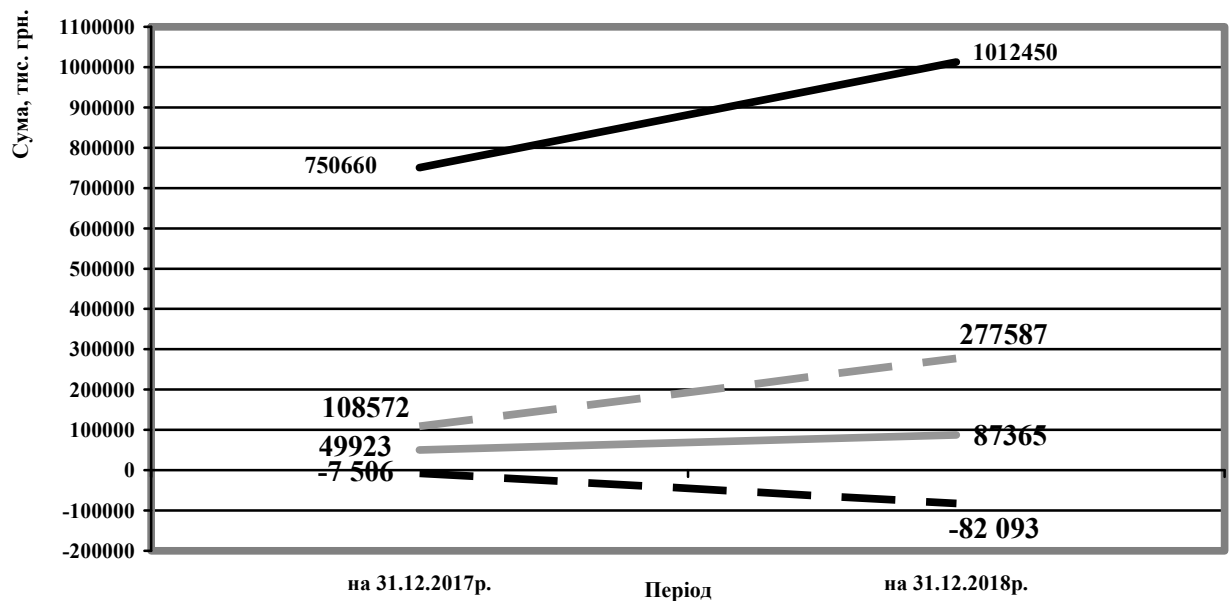


Рисунок 2.6 – Динаміка показників фінансових результатів діяльності ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2018рр.

Структуру собівартості та її динаміку відображена у таблиці 2.22.

Таблиця 2.22 – Аналіз собівартості продукції ДП «Івченко-Прогрес» за елементами операційних витрат за 2017-2018рр.

Назва показника/ Період	2017р.	2018р.	Абсолютне відхилення
1	2	3	4
Матеріальні затрати, тис. грн.	510 266	552 066	41 800
питома вага	66%	57%	-9%
Витрати на оплату праці, тис. грн.	111 327	114 947	3 620
питома вага	14%	12%	-2%
Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	41 560	43 142	1 582
питома вага	5%	4%	-1%
Амортизація, тис. грн.	32 464	31 149	-1 315
питома вага	4%	3%	-1%
Інші операційні витрати, тис. грн.	75 085	219 954	144 869
питома вага	10%	23%	13%
Разом, тис. грн.	770 702	961 258	190 556

Бачимо, що найбільшу питому вагу в собівартості продукції ДП «Івченко-Прогрес» займають матеріальні витрати, які зменшилися у 2018 р. на 8,19% порівняно з 2017р. при тому, що загальна собівартість продукції зросла на 24,7%. Витрати на оплату праці практично не змінилися. Звідси спостерігається невелике пропорційне збільшення витрат на відрахування на соціальні заходи. Сума амортизаційних відрахувань також суттєво не змінилася. Можемо побачити, що суттєвих змін зазнали інші операційні витрати підприємства, що у 2018 році склали 23% від загальної собівартості продукції ДП «Івченко-Прогрес». Зріст інших операційних витрат у 2018р. порівняно з 2017р. склав 144869тис. грн., або 193%. Із форми №5 фінансової звітності можна сказати, що підприємство зазнало значної суми операційної курсової різниці в якості витрат, що спричинило ріст собівартості взагалі.

На рисунку 2.7 графічно відобразимо структуру собівартості продукції ДП «Івченко-Прогрес» у 2018 році.

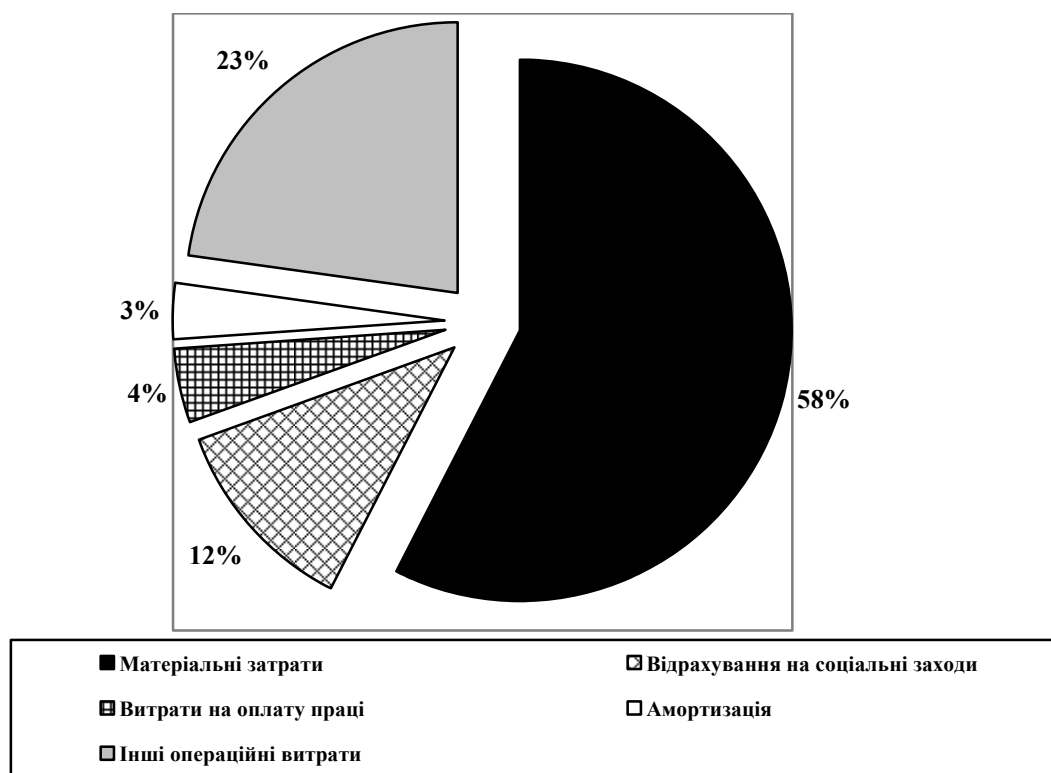


Рисунок 2.7 – Структура собівартості виробництва ДП «Івченко-Прогрес» за економічними елементами у 2018 р.

Для аналізу швидкості повернення грошових вкладень в роботу підприємства необхідно провести оцінку господарської діяльності ДП «Івченко-Прогрес» за допомогою показників оборотності та тривалості операційного циклу. Розрахуємо найважливіші з них.

1. Коефіцієнт оборотності оборотних коштів – вказує на швидкість обороту всіх обігових коштів підприємства:

$$K_{об} = \frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Середній обсяг оборотних активів}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2000}}{\text{Ф.№1, р.1195(гр.3 + гр.4) / 2}}, \quad (2.1)$$

$$K_{об}^{2018} = \frac{1012450}{(1161157 + 1270167) / 2} = \frac{1012450}{1215667} = 0,803$$

Середня кількість оборотів всіх активів підприємства за звітний період складає 0,803 обороти за рік.

2. Оборотність товарно-матеріальних запасів:

$$K_{о.з.} = \frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Середні запаси}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2000}}{\text{Ф.№1, ((р.1100гр.3 + р.1100гр.4) / 2)}}, \quad (2.2)$$

Дає оцінку швидкості обороту товарно-матеріальних запасів. Аналогічно оборотності обігових коштів бажано прискорення обороту запасів.

Коефіцієнт оборотності товарно-матеріальних запасів ДП «Івченко-Прогрес» складає:

$$K_{о.з.}^{2018} = \frac{1012450}{(425642 + 432111) / 2} = \frac{1012450}{428876,5} = 2,36.$$

Даний коефіцієнт вказує, що протягом року запаси обертаються 2,36 рази

3. Коефіцієнти оборотності дебіторської заборгованості розраховуємо за формулою:

$$K_{\text{д.з.}} = \frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Середня дебіторська заборгованість}} = \quad (2.3)$$
$$= \frac{\text{Ф№2, р.2000}}{\text{Ф№1, } ((\text{р.1120} \div \text{р.1155})_{\text{гр.3}} + (\text{р.1120} \div \text{р.1155})_{\text{гр.4}}) / 2}$$

$$K_{\text{д.з.}}^{2018} = \frac{1012450}{(153417 + 13488 + 48882 + 1127 + 86547 + 3402 + 33271 + 8274) / 2} = \frac{1012450}{348408} = 2,91.$$

Ми бачимо, що сума отриманого чистого доходу перевищує середню заборгованість підприємства у 2,91 рази. Чим менше коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, тим швидше та частіше дебітори ДП «Івченко-Прогрес» розраховуються за своїми зобов'язаннями.

4. Строк погашення дебіторської заборгованості розраховуємо за формулою:

$$T_{\text{д.з.}} = \frac{\text{Тривалість'періоду}}{\text{Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості}} = \frac{360}{K_{\text{д.з.}}}, \quad (2.4)$$

$$T_{\text{д.з.}}^{2018} = \frac{360}{2,91} = \frac{1012450}{428876,5} = 123,7 \text{ дн.}$$

Середній строк погашення дебіторської заборгованості складає 123,7 дні. Показник перевищує значення норми, що сигналізує про необхідність впровадження заходів щодо оптимізації політики по розрахунках із клієнтами.

5. Оцінку довжини операційного циклу, тобто періоду з моменту вкладання коштів у товарні запаси до отримання виручки від їх продажу виражає формула:

$$T_{o.c.} = \frac{360}{K_{o.z.}} + \frac{360}{K_{дз}}, \quad (2.5)$$

Позитивним є скорочення довжини операційного циклу.

Тривалість (довжина) операційного циклу ДП «Івченко-Прогрес» у 2018 році складає:

$$T_{o.c.}^{2018} = \frac{360}{2,36} + \frac{360}{2,91} = 152 + 124 = 276 \text{ дн.}$$

Значення даного показника говорить про дуже повільний операційний цикл та великий строк кредиту покупцям – 123 дні, коли бажаним є строк у 60 календарних днів.

Одними з найважливіших показників ефективності виробничої діяльності підприємства, тобто його прибутковості, є показники його рентабельності. Тому дуже важливо розрахувати та проаналізувати різні види рентабельності ДП «Івченко-Прогрес» як показників ефективності роботи підприємства.

Існує багато видів рентабельності: рентабельність активів, чиста рентабельність, рентабельність власного капіталу, рентабельність продаж, продукції та ін. Розрахуємо найважливіші з них.

Рентабельність акціонерного капіталу показує рівень отримання чистого прибутку на одиницю акціонерного капіталу підприємства і розраховується за формулою:

$$P_{a.k.} = \frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Середній обсяг акціонерного капіталу}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2350(2355)}}{\text{Ф.№1, (р.1495гр.3 + р.1495гр.4) / 2}}, \quad (2.6)$$

Рентабельність акціонерного капіталу є критерієм для котирування акцій підприємства на біржі. Негативним є мінімізація позитивного значення або наявність і зростання від'ємного значення.

Чиста рентабельність підприємства вказує на обсяг отриманого чистого прибутку на одиницю майна підприємства і розраховується за формулою:

$$P_{\text{ч}} = \frac{\text{Чистий прибуток(збиток)}}{\text{Середні активи}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2350(2355)}}{\text{Ф.№1, (р.1300гр.3 + р.1300гр.4) / 2}}, \quad (2.7)$$

Рентабельність реалізації розраховується за нижченаведеною формулою:

$$P_{\text{реал}} = \frac{\text{Прибуток від реалізації}}{\text{Собівартість реалізації + Адм.витрати + Витр. на збут}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2190(2195)}}{\text{Ф.№2, р.2050 + р.2130 + р.2150}}, \quad (2.8)$$

Рентабельність активів дає оцінку внутрішніх можливостей підприємства щодо генерування прибутку на одиницю активів, що використовуються в господарській діяльності і знаходься за формулою:

$$P_{\text{ак}} = \frac{\text{Звичайний прибуток до оподаткування}}{\text{Середні активи}} = \frac{\text{Ф.№2, р.2290(2295)}}{\text{Ф.№1, (р.1300гр.3 + р.1300гр.4) / 2}}, \quad (2.9)$$

Взагалі позитивною тенденцією є збільшення показників рентабельності, що говорить про збільшення прибутковості діяльності підприємства.

Розраховані показники рентабельності для ДП «Івченко-Прогрес» визначаємо за формулами 2.6-2.9 і результати заносимо в таблицю 2.23.

Таблиця 2.23 – Аналіз показників рентабельності ДП «Івченко-Прогрес» за 2018 рік

Назва показника/ Період	2018р.	Коментар
Рентабельність акціонерного капіталу, %	-3,00	Вказує суму прибутку (збитку) отриманого на 1грн. вкладених в акціонерний капітал коштів
Чиста рентабельність підприємства, %	-1,69	Вказує суму чистого прибутку (збитку) отриманого з 1грн. вкладених коштів у капітал підприємства
Рентабельність реалізації, %	10,15	Вказує суму прибутку (збитку) від операційної діяльності, отриманого з 1грн. вкладених коштів у реалізацію продукції
Рентабельність активів, %	-1,80	Вказує суму прибутку (збитку) до оподаткування, отриманого з 1грн. вкладених коштів в активи підприємства

З приведених у таблиці даних можна сказати, що у 2018 році рентабельність акціонерного капіталу, активів і чиста рентабельність набули від’ємного значення, тобто спостерігається збиткова діяльність підприємства. Позитивним є той факт, що рентабельність реалізації є позитивною і складає 10,15%. Даний коефіцієнт свідчить про те, що на 1 грн. вкладених коштів у виробництво продукції ДП «Івченко-Прогрес» у 2018р. отримало 10,15 коп. прибутку від операційної діяльності.

Рентабельність акціонерного капіталу показує, що на 1 грн. вкладених власних коштів підприємство отримало у 2018 році. 3,0 коп. чистого збитку. Значення чистої рентабельності у 2018р. має від’ємне значення, що свідчить про отримання збитків підприємством у розмірі 1,69 коп. на 1грн. вкладених коштів у капітал підприємства.

Проаналізувавши форму №2 та №5 фінансової звітності ДП «Івченко-Прогрес» за 2018 рік можемо зробити висновок, що суттєвих витрат підприємство зазнало в якості не операційної курсової різниці (154071 тис. грн.), що не могло не сказатися на прибутковості і рентабельності підприємства. На жаль, на сьогоднішній день економіка України дуже нестабільна, і курсові коливання впливають на всі суб’єкти господарювання, що мають місце на зовнішньому ринку, або здійснює там закупівлю сировини та матеріалів.

Якщо така тенденція розвитку буде спостерігатися протягом наступних періодів, це буде нелегким випробуванням для ДП «Івченко-Прогрес».

Аналіз фінансового стану ДП «Івченко-Прогрес» проведемо за допомогою показників платоспроможності та фінансової стійкості

Система оцінки фінансового стану також включає показники ліквідності, показники стану та структури капіталу підприємства.

Згідно із словником менеджменту за Бланком І.А.: «Ліквідність активів – характеристика окремих видів активів підприємства за їхньою здатністю до швидкої конверсії в грошову форму без втрати своєї балансової вартості з метою забезпечення необхідного рівня платоспроможності підприємства»[8]. До показників ліквідності та платоспроможності відносять коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття), коефіцієнт швидкої ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності.

Розрахунок показників ліквідності та платоспроможності наведено у таблиці 2.24.

Таблиця 2.24 – Показники ліквідності та платоспроможності

Показник	Значення
1	2
Коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття):	
$K_{л.п.} = \frac{\text{Поточні активи}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{\Phi.№1, (p.1195 - p.1170)}{\Phi.№1, (p.1695 - p.1665)}$	
Цей коефіцієнт дає загальну оцінку ліквідності підприємства, його можливості покриття короткострокових зобов'язань за рахунок усіх обігових коштів протягом року	Критичне значення нижче 1,0-2,0.
Коефіцієнт швидкої ліквідності:	
$K_{л.ш.} = \frac{\text{Поточні активи} - \text{запаси}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{\Phi.№1, (p.1195 - p.1170 - p.1100)}{\Phi.№1, (p.1695 - p.1665)}$	

Продовження таблиці 2.24

1	2
---	---

Даний коефіцієнт дає змогу оцінити ступінь покриття короткострокових зобов'язань за рахунок поточних активів без урахування товарних запасів	Коефіцієнт має бути більше 1,0
<p>Коефіцієнт абсолютної ліквідності:</p> <p><i>Грошові кошти,</i></p> $K_{л.аб.} = \frac{\text{поточні інвестиції}}{\text{Поточні пасиви}} = \frac{\Phi.№1, (p.1160 + p.1165)}{\Phi.№1, (p.1695 - p.1665)}$	
Дає оцінку можливості розрахунку за короткостроковими зобов'язаннями найближчим часом за рахунок грошових коштів, їх еквівалентів та поточних фінансових інвестицій	Має бути більше 0,2
<p>Чистий оборотний капітал:</p> $\begin{aligned} ОбК_{ч.} &= \text{Поточні активи} - \text{Поточні пасиви} = \\ &= \Phi.№1, (p.1195 - p.1170) - \Phi.№1, (p.1695 - p.1665) \end{aligned}$	
Найважливіший показник діяльності підприємства, необхідний для визначення його фінансової стійкості	Оптимальна сума чистого оборотного капіталу залежить від потреб кожного підприємства і масштабів діяльності, а також від періоду оборотності дебіторської заборгованості, запасів, умов отримання кредитів і позик.

Розрахуємо коефіцієнти покриття ДП «Івченко-Прогрес» у 2017-2018рр. на підставі даних річної фінансової звітності підприємства.

$$K_{н.л.}^{2017} = \frac{569\,057 - 2912}{288\,003} = \frac{566\,145}{288\,003} = 1,966 ;$$

$$K_{н.л.}^{2018} = \frac{690\,329 - 263}{428\,423} = \frac{690\,066}{428\,423} = 1,611 .$$

Аналогічно за формулами розраховуємо коефіцієнти швидкої, абсолютної ліквідності та показники чистого оборотного капіталу. Результати розрахунків заносимо в таблицю 2.25.

Таблиця 2.25 – Аналіз показників ліквідності та платоспроможності

ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2018рр.

Назва показника	Період		Абсолютне відхилення	Середнє значення	Норматив
	2017р.	2018р.			
Коефіцієнт покриття	1,966	1,611	-0,355	1,788	>1,0-2,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,488	0,602	0,114	0,545	>1,0
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,031	0,096	0,065	0,064	>0,1-0,2
Чистий оборотний капітал, тис.грн.	278 142	261 643	-16 499	269 892,5	позитив.

Згідно з розрахунками бачимо, що всі показники ліквідності протягом 2017-2018рр. не відповідають нормативним значенням, що говорить про недостатню ліквідність ДП «Івченко-Прогрес». Але бачимо тенденцію до покращення даних показників – так, коефіцієнт абсолютної ліквідності зріс з 0,031 до 0,096, практично досягнувши нормативної відмітки.

Також відбувається ріст коефіцієнту швидкої ліквідності. А от коефіцієнт покриття, який показує достатність ресурсів підприємства, що можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань, знаходиться в межах нормативного значення у 2017 році, але знижується на 18% у 2018р. Це говорить що ДП «Івченко-Прогрес» втрачає спроможність сплатити всі свої поточні зобов'язання за рахунок оборотних ресурсів. Необхідно скорочувати обсяги поточних зобов'язань й оптимізувати суми грошових коштів та їх еквівалентів.

Інша група фінансових показників, які розраховують для аналізу стабільності та визначення погрози банкрутства підприємства є показники структури капіталу або фінансової стійкості. До них належать: коефіцієнт фінансової автономії (незалежності), коефіцієнт концентрації позикового капіталу, коефіцієнт фінансового левериджу, коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт фінансової автономії знаходять за формулою:

$$K_{авт} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Загальний обсяг активів}} = \frac{\text{Ф№1, р.1495}}{\text{Ф№1, р.1300}}, \quad (2.10)$$

Коефіцієнт автономії показує рівень фінансування діяльності підприємства за рахунок власних коштів, його незалежність від інвесторів та кредиторів. Вважають оптимальним значення рівне або більше 0,5.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу розраховують за формулою:

$$K_{п.к.} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Активи}} = \frac{\text{Ф№1, (р.1595 + р.1695)}}{\text{Ф№1, р.1300}}, \quad (2.11)$$

Цей коефіцієнт дає оцінку заборгованості підприємства в загальному обсязі майна підприємства. Чим нижчий показник, тим більш стійкий його фінансовий стан. Має бути менше 0,5.

Коефіцієнт фінансової стабільності можна знайти за формулою:

$$K_{ф.с.} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Позиковий капітал}} = \frac{\text{Ф№1, р.1495}}{\text{Ф№1, (р.1595 + р.1695)}}, \quad (2.12)$$

Даний коефіцієнт дає оцінку наявності власних коштів на одиницю позикових, що забезпечує за необхідності їх повернення кредиторам. Має бути більше 1,0-1,5.

Коефіцієнт фінансування можна розрахувати за формулою:

$$K_{ф.с.} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Ф№1, (р.1595 + р.1695)}}{\text{Ф№1, р.1495}}, \quad (2.13)$$

Також для оцінки стану підприємства розраховують коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості за формулою:

$$K_{кз/дз} = \frac{\text{Кредиторська заборгованість}}{\text{Дебіторська заборгованість}} = \frac{\Phi.\text{№1}(p.1605 \div p.1660)}{\Phi.\text{№1}(p.1120 \div p.1155)}, \quad (2.14)$$

Коефіцієнт оцінює ступінь перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською. Критичне значення 1,0. Бажано, щоб дебіторська та кредиторська заборгованості підприємства мали приблизно однакове значення.

За формулами 2.10-2.14 розрахуємо показники структури капіталу та фінансової стійкості ДП «Івченко-Прогрес». Результати відобразимо в таблиці 2.26.

Таблиця 2.26 – Аналіз структури капіталу та фінансової стійкості ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2018рр.

Назва показника	Період		Абсолютне відхилення	Середнє значення	Норматив
	2017р.	2018р.			
Коефіцієнт фінансової автономії	0,63	0,50	-0,13	0,57	>0,5
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,37	0,50	0,13	0,43	<0,5
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,73	1,00	-0,73	1,36	>1,0
Коефіцієнт фінансування	0,58	1,00	0,42	0,79	<1,0
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	1,30	1,20	-0,10	1,25	1

Відповідно до таблиці можна зробити висновки, що всі розраховані коефіцієнти фінансової стійкості ДП «Івченко-Прогрес» відповідають нормативним значенням. Це говорить про достатній ступінь фінансової стійкості і незалежність підприємства від кредиторів. Середнє значення коефіцієнту фінансової автономії (0,57) та концентрації позикового капіталу (0,43) вказують на те, що в структурі джерел фінансування ресурсів ДП

«Івченко-Прогрес» 43% складають позикові джерела і 57% – власний капітал. Це позитивна тенденція розвитку підприємства. Але дані показники погіршуються у 2018р. порівняно за 2017р., тому необхідно не зупинятися у скорочуванні заборгованості та поширенні діяльності за рахунок власних коштів.

Отже, у роботі представлено облік витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес». З постійними контрагентами у ДП «Івченко-Прогрес» укладено договори, за якими здійснюють придбання сировини та відвантаження продукції покупцям. ДП «Івченко-Прогрес» при придбанні сировини на виробництво від постачальників обов'язкове вимагає документи, які підтверджують якість сировини. Витрати на виробництво продукції ДП «Івченко-Прогрес» представлені прямими матеріальними витратами, прямими витратами на оплату праці та іншими прямими витратами. На виробництво зі складу виробничі запаси передаються за лімітно-забірними картками (типова форма М-8, М-9), актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10), накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11). Облік витрат на виробництво ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» та 232 «Допоміжне виробництво».

Для здійснення загальної оцінки економічної діяльності підприємства здійснюють фінансовий аналіз, який є основою для прогнозування фінансового стану підприємства на підставі інформації, яка міститься в бухгалтерській і фінансовій звітності та оперативних даних. Основною метою фінансового аналізу є об'єктивна оцінка фінансово-економічного стану та виявлення можливостей підвищення ефективності функціонування підприємства. Базою для цього є Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності.

Проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за два роки показав, що підприємство знаходиться під великим впливом та має велику залежність від залучених коштів, а також воно не в змозі погасити всі свою заборгованості, тому підприємству необхідно залучати більше ліквідні

активи для здійснення розрахунків за терміновими заборгованостями. Показники рентабельності також вказують на стан підприємства, в якому воно визначається як нерентабельне. Відповідно, фінансовий стан ДП «Івченко-Прогрес» можна оцінити як незадовільний через низькі показники платоспроможності та ліквідності, тому керівництву підприємства необхідно звернути увагу на ефективність використання та управління своїми власними та залученими активами.

Всі розраховані коефіцієнти фінансової стійкості ДП «Івченко-Прогрес» відповідають нормативним значенням. Це говорить про достатній ступінь фінансової стійкості і незалежність підприємства від кредиторів. Середнє значення коефіцієнту фінансової автономії (0,57) та концентрації позикового капіталу (0,43) вказують на те, що в структурі джерел фінансування ресурсів ДП «Івченко-Прогрес» 43% складають позикові джерела і 57% – власний капітал. Це позитивна тенденція розвитку підприємства. Але дані показники погіршуються у 2018р. порівняно за 2017р., тому необхідно не зупинятися у скорочуванні заборгованості та поширенні діяльності за рахунок власних коштів.

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ДП «ІВЧЕНКО-ПРОГРЕС»

3.1 Внутрішній аудит витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»

В умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення служби внутрішнього аудиту.

Головною метою внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» є надання допомоги керівництву в управлінні підприємством. Тому внутрішній аудит, реалізуючи контрольну функцію, є засобом зниження ризику банкрутства підприємства.

Основним завданням внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» є забезпечення ефективності функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також захист законних майнових інтересів підприємства та його власників.

Запровадження системи внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» необхідно здійснювати таким чином, щоб відповідальність була покладена на визначену особу чи службу внутрішнього аудиту.

До основних функцій служби внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» відносяться (рисунок 3.1).

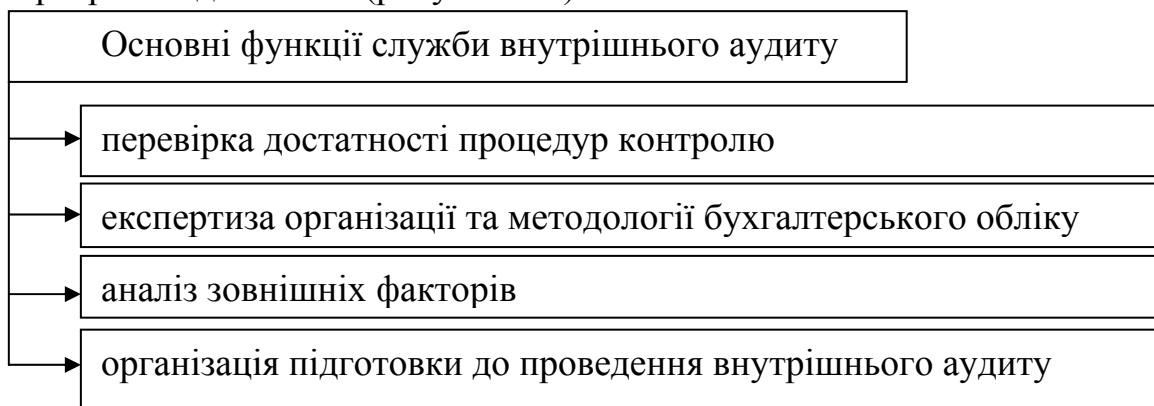


Рисунок 3.1 - Основні функції служби внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес»

Для виконання своїх функцій служба внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» повинна бути укомплектована кваліфікованими фахівцями. Служба внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» планується діяти на підставі положення, що затверджується керівником підприємства.

Система внутрішнього аудиту на ДП «Івченко-Прогрес» включає в себе такі складові частини (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 - Система внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес»

Внутрішній аудит є невід’ємною частиною системи управлінського контролю на ДП «Івченко-Прогрес». Служба внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес» буде відповідати за достовірність обчислення витрат на виробництво, виконання кошторисів витрат, збереження майна. Окрім того, до обов’язків служби ДП «Івченко-Прогрес» входить розробка пропозицій щодо удосконалення методів організації виробництва.

З цією метою необхідно створити систему контролю ДП «Івченко-Прогрес», 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.

Для організації внутрішнього контролю витрат на ДП «Івченко-Прогрес» необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх

формування. Стадії внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес» представлені на рисунку 3.3.



Рисунок 3.3 - Стадії внутрішнього аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес»

Для впровадження системи внутрішнього аудиту на ДП «Івченко-Прогрес» необхідно розробити методику аудиту витрат, які відносяться на собівартість об'єктів. Методика внутрішнього аудиту витрат ДП «Івченко-Прогрес» наведена у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво

Компоненти методики аудиторської перевірки	Контрольні точки аудитування		
	Обсяг реалізованих об'єктів	Виробнича собівартість об'єктів	Управлінські (накладні) витрати
1	2	3	4
Мета внутрішнього аудиту.	Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
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

Наведено модель дозволяє прискорити терміни проведення аудиторської перевірки ДП «Івченко-Прогрес», 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.

Періодичність внутрішнього аудиту процесу заготівель сировини, господарства і реалізації продукції ДП «Івченко-Прогрес» наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 - Періодичність внутрішнього аудиту процесу заготівель сировини, господарства і реалізації продукції ДП «Івченко-Прогрес»

Джерела інформації	Періодичність та частота формування інформації		Періодичність і частота контролю інформації		
	Систематично		Епізодично	Безперервно	Епізодично
	За зміну	Безперервно			
Документи про надходження продукції з виробництва	+	+	+	+	+
Наряди на відвантаження продукції покупцям зі складів на виробництво			+		+
Звіти про виробництво продукції, її відпуск та оприбуткування на складі		+		+	+
Документація на відпуск і реалізацію продукції зі складів	+	+		+	+
Облікові реєстри про реалізацію продукції			+		+

Згідно з даними таблиці 3.2 частота формування джерел інформації суттєво впливає на періодичність внутрішнього аудиту ДП «Івченко-Прогрес». За графіками надходження сировини від постачальників можна безперервно контролювати ці операції.

При плануванні аудиту собівартості реалізованої продукції необхідно скласти загальний план та програму проведення аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес».

Загальний план проведення аудиту собівартості реалізованої продукції підприємства ДП «Івченко-Прогрес», складений аудиторською фірмою «Гриф», наведений у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Загальний план проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»

Етап перевірки	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін виконання	Виконавець
1	2	3	4	5
Підготовчий	Ознайомитись з діяльністю підприємства, оцінка внутрішнього контролю	Ознайомлення з діяльністю підприємства, опитування, тестування	15.07.17- 18.07.17	Меліхов В.В.
Основний	Впевнитись у правильності проведення інвентаризації витрат на виробництво	Перевірка результатів проведення інвентаризації	18.07.17- 22.07.17	Меліхов В.В.
	Впевнитись у правильності визначення собівартості реалізованої продукції	Перевірка визначення собівартості реалізованої продукції	22.07.17- 23.07.17	Меліхов В.В.
	Впевнитись у правильності розрахунку загальновиробничих витрат	Перевірка розрахунку загальновиробничих витрат	24.07.17- 25.07.17	Меліхов В.В.
	Впевнитись в обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	26.07.17- 27.07.17	Меліхов В.В.
	Впевнитись у правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	27.07.17- 28.07.17	Меліхов В.В.

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
	Впевнитись у відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності	29.07.17- 31.07.17	Меліхов В.В.
	Визначити достовірність первинних даних про формування витрат на виробництво, своєчасність відображення цих даних в облікових документах та фінансовій звітності	Перевірка первинних документів та фінансової звітності	01.08.17- 11.08.17	Меліхов В.В.
Заключний	Правильно складений аудиторський звіт	Підготовка аудиторського звіту	11.08.17- 15.08.17	Меліхов В.В.

Таблиця 3.4 – Тест внутрішнього контролю ДП «Івченко-Прогрес»

№	Зміст питання	Відповідь Так	Відповідь Ні	Інформація відсутня	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Вид діяльності підприємства:				
	– виробниче	X			
	– фінансове				
	– комерційне				
2	Облік ведеться на підприємстві:				
	– автоматизовано				
	– ручним способом	X			
	– комбіновано				
	3 Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?		X		
4	Чи розглядалися керуючими та контролюючими органами питання наднормативних виробничих витрат, зниження собівартості продукції?		X		
5	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	X			

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6
6	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		X		
7	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку наднормативних виробничих витрат?		X		
8	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад нерозподілених загальновиробничих витрат?		X		

Програма аудиту витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес» вміщує детальний перелік дій (процедур) аудитора, метою яких є надання аудиторіві можливості висловити незалежну думку про витрати на виробництво на основі отриманих достатніх аудиторських доказів про достовірність первинних даних відносно накопичення витрат на виробництво, повноти та своєчасності відображення інформації у зведених документах і облікових реєстрах, правильність ведення обліку витрат на виробництво відповідно до діючого законодавства та облікової політики. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та пересічних учасників перевірки, який також є засобом контролю за якістю їхньої роботи.

Аудиторська програма витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес» є розвитком загального плану аудиту і складається аудитором (керівником аудиторської фірми) у письмовій формі.

Програма аудиту, її зміст і розмір залежать від особливостей методики і техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки.

Аудиторська процедура повинна бути достатньо конкретною і використовуватися як інструкція для членів аудиторської групи, що беруть безпосередню участь у процесі аудиту. За допомогою аудиторської програми керівник групи аудиторів здійснює контроль за виконанням робіт учасниками аудиторської перевірки.

Після складання плану розробляється програма внутрішнього аудиту. Якість аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є. Програма внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес» розглянута у таблиці 3.6.

На основному етапі аудиторської перевірки аудитор здійснює процедури, наведені у програмі. Результати перевірки аудитор оформлює у робочих документах окремо по кожному порушенню і складає відомість виявлених помилок і порушень.

Робочий документ перевірки результатів проведення інвентаризації ДП «Івченко-Прогрес» наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Перевірка результатів проведення інвентаризації ДП «Івченко-Прогрес»

№	Відповідальна особа	Продукція	Наявність	
			По даним підприємства	По даним аудитора
1	–	Електроплита	Реалізована	У наявності

Висновок аудитора: При проведенні інвентаризації аудитором виявлено, що продукція, яка за даними підприємства реалізована – у наявності. Матеріально-відповідальних осіб за дану продукцію – не встановлено.

Таблиця 3.6 – Програма проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво підприємства ДП «Івченко-Прогрес»

Мета та якість	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документу	Період проведення	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7
Впевнитись у правильності проведення інвентаризації А, Б, Г, Є	Перевірка результатів проведення інвентаризації	Інвентаризаційний опис, Журнал	Документальна, фактична	СР – 1	18.07.17-22.07.17	Меліхов В.В.
Впевнитись у правильності визначення собівартості реалізованої продукції А, Б, Є	Перевірка складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Наказ про облікову політику, накладні, розрахункова відомість, розрахунок амортизації, довідка бухгалтерії, калькуляційна відомість	Документальна, фактична, арифметична	СР – 3	22.07.17-01.08.17	Меліхов В.В.
Впевнитись у правильності розрахунку загальновиробничих витрат	Перевірка розрахунку загальновиробничих витрат	Калькуляційна відомість, накладні, розрахункова відомість, розрахунок амортизації, довідка бухгалтерії, калькуляційна відомість	Фактична, арифметична	СР – 2	24.07.17-25.07.17	Меліхов В.В.

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
Впевнитись в обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції Б,Д	Перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції	Визначення доцільності обраного методу калькулювання	Зіставлення, документальний	СР – 6	26.07.17-27.07.17	Меліхов В.В.
Впевнитись у правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання А,Б,Г	Перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Розрахунок по кожному виду продукції	Арифметичний, зіставлення	СР – 7	27.07.17-28.07.17	Меліхов В.В.
Впевнитись у відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності Г,Д,Є	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності	Журнал 5, Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», відомості аналітичного обліку витрат на виробництво, Баланс розрахунок амортизації, довідка бухгалтерії, калькуляційна відомість	Документальний, зіставлення, арифметичний	СР – 8	29.07.17-31.07.17	Меліхов В.В.

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
Визначити достовірність первинних даних про формування витрат на виробництво, своєчасність відображення цих даних в облікових документах та фінансовій звітності А, Б, Г, Є	Перевірка правильності оформлення первинних документів	Рахунки-фактури, інвентарні картки, дані синтетичного та аналітичного обліку	Документальна	СР – 4	01.08.17	Меліхов В.В.
	Перевірка відповідності даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності	Головна книга, журнал, накладні, рахунки-фактури, виписки банку, фінансова звітність	Документальна, зіставлення	СР – 5	- 11.08.17	Меліхов В.В.

Робочий документ перевірки правильності розрахунку розподілу загальновиробничих витрат ДП «Івченко-Прогрес» наведено у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Перевірка правильності розрахунку розподілу загальновиробничих витрат ДП «Івченко-Прогрес»

№	Показник	Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції		Відхилення, грн
		По даним підприємства, грн	По даним аудитора, грн	
1	Постійні нерозподілені витрати	500	400	100

Висновок аудитора: По даним аудитора, сума постійних нерозподілених витрат, включених до собівартості реалізованої продукції, відрізняється від даних підприємства на 100 грн.

Робочий документ перевірки складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції наведено у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Перевірка складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції ДП «Івченко-Прогрес»

№	Стаття калькулювання	По даним підприємства, грн	По даним аудитора, грн	Відхилення, грн
1	Прямі матеріальні витрати	1000	1000	–
2	Прямі витрати на оплату праці	2000	2000	–
3	Інші прямі витрати	100	100	–
4	Загальновиробничі витрати (змінні, постійні розподіленні)	300	200	100

Висновок аудитора: По даним аудитора сума загальновиробничих витрат (змінних, постійних розподілених) не відповідає даним підприємства на 100 грн.

Робочий документ перевірки правильності оформлення первинних

документів наведено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Перевірка правильності оформлення первинних документів ДП «Івченко-Прогрес»

№	Первинний документ, обліковий регістр	По даним підприємства			По даним аудитора			Відхилення		
		№	Дата	Сума, грн	№	Дата	Сума, грн	№	Дата	Сума, грн
1	Інвентарна картка	5	28.03.18	1000	5	28.03.18	950	–	–	50

Висновок аудитора: По даним аудитора, сума в інвентарній картці відрізняється від даних підприємства на 50 грн.

Робочий документ перевірки кореспонденції рахунків наведено у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Перевірка кореспонденції рахунків ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	По даним підприємства			По даним аудита			Відхилення та виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
Списано собівартість реалізованої продукції на рахунок фінансових результатів	792	901	5000	791	901	5000	792	901	<u>5000</u>
							791	901	5000

Висновок аудитора: Підприємством ДП «Івченко-Прогрес» було списано собівартість реалізованої продукції та було зроблено запис на підприємстві Дт 792 Кт 901 на суму 5000грн., при проведенні внутрішнього аудиту встановлено, що треба було зробити запис Дт 791 Кт 901, тому рекомендуємо зробити корекцію запису Дт 791 Кт 901 на суму 5000грн.

На заключному етапі внутрішнього аудиту аудитор повинен скласти аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки.

Аудиторський звіт

за результатами внутрішньої аудиторської перевірки

Місто Запоріжжя «13» серпня 2017 року

Аудитором Бондаренком Дмитром Сергійовичем проведена аудиторська перевірка собівартості реалізованої продукції на підприємстві ДП «Івченко-Прогрес» за період з «01» січня 2018 року по «31» грудня 2018 року.

Підстава для проведення аудиту наказу № 15 від 15.12.2015 року.

Аудит проводився при участі осіб, відповідальних за фінансовий стан підприємства, бухгалтерський облік і звітність.

Початок «15» липня 2019 року. Аудит закінчено «15» серпня 2019 року.

Документи надані для перевірки:

Накладні, рахунки-фактури, касові та банківські документи, договори, журнал, головна книга, фінансова звітність.

Питання винесені для перевірки: перевірка собівартості реалізованої продукції, перевірка розрахунку загальновиробничих витрат, перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції, перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання, перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, головній книзі, звітності, перевірка правильності кореспонденції рахунків.

Порушення виявлені в ході внутрішнього аудиту:

1. Продукція, яка за даними підприємства реалізована – у наявності.
2. Сума постійних нерозподілених витрат, включених до собівартості реалізованої продукції, відрізняється від даних підприємства на 100 грн.
3. Сума загальновиробничих витрат (змінних, постійних розподілених)

не відповідає даним підприємства на 100 грн.

4. Сума в інвентарній картці відрізняється від даних підприємства на 50 грн.

5. Підприємством ДП «Івченко-Прогрес» було списано собівартість реалізованої продукції та було зроблено запис на підприємстві Дт 792 Кт 901 на суму 5000грн., при проведенні внутрішнього аудиту встановлено, що треба було зробити запис Дт 791 Кт 901, тому рекомендуємо зробити корекцію запису Дт 791 Кт 901 на суму 5000грн.

Висновки за результатами перевірки: 1. Неналежне ведення обліку витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції. 2. Помилки під час формування витрат на виробництво та списання собівартості реалізованої продукції.

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»

Успішне здійснення виробничого процесу полягає у правильному веденні аналітичного обліку виробничих запасів, виробництва та готової продукції. Важливим фактором розвитку виробничих підприємств є стабільна забезпеченість підприємства виробничими запасами, створення умов ефективного виробництва та своєчасне відвантаження продукції покупцям.

Для удосконалення обліку витрат на виробництво готової продукції пропонуємо субрахунки другого порядку до рахунку 23 «Виробництво»:

- 231 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-36»;
- 232 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-136»;

- 233 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-436»;
- 234 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-18Т»;
- 235 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-336»;
- 236 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування АІ-336» (рисунок 3.4).

Для удосконалення обліку готової продукції пропонуємо субрахунки другого порядку до рахунку 26 «Готова продукція» (рисунок 3.4):

- 261 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-36»;
- 262 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-136»;
- 263 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-436»;
- 264 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-18Т»;
- 265 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-336»;
- 266 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування АІ-336».

На ДП «Івченко-Прогрес» немає форми документа для формування собівартості виробничих витрат, тому використовуються різні форми без дотримання всіх реквізитів. Для удосконалення обліку витрат на виробництво запропоновано форму внутрішнього первинного документу

23 «Виробництво»	26 «Готова продукція»
231 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-36»	261 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-36»
232 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-136»	262 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-136»
233 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-436»	263 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-436»
234 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-18Т»	264 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-18Т»
235 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування Д-336»	265 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування Д-336»
236 «Виробництво авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування АІ-336»	266 «Готова продукція - авіаційні двигуни і газотурбінні приводи індустріального застосування АІ-336»

Рисунок 3.4 – Запропоновані субрахунки другого порядку до рахунків 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція»

Запропонована форма калькуляції виробничої собівартості, яка наведена на рисунку 3.5, а також додаток до калькуляції виробничої собівартості (рисунок 3.6).

Калькуляція виробничої собівартості						
Елементи витрат	Витрати на матеріали	Витрати на заробітну плату	Витрати на ЄСВ	Витрати на амортизацію	Інші витрати	Разом
Вид продукції						

Рисунок 3.5 - Калькуляція виробничої собівартості

Додаток до калькуляції виробничої собівартості					
1. Витрати на матеріали					
Найменування	Норма на 1 виріб, гр	Вартість за 1 виріб, грн	Вартість сировини, грн		
2. Витрати на заробітну плату					
Кількість виготовленої продукції	Розцінка	Нарахована заробітна плата, грн			
3. Витрати на ЄСВ					
Нарахована заробітна плата, грн		Ставка ЄСВ, %	Сума ЄСВ, грн		
4. Витрати на амортизацію					
Первісна вартість ОЗ	Ліквідаційна вартість	Амортизаційна вартість	Кількість років експлуатації	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації
5. Інші витрати					
Вид витрат	Сума витрат	Частина витрат, що приходиться на даний вид продукції			

Рисунок 3.6 – Додаток до калькуляції виробничої собівартості

Отже, удосконалення аналітичного обліку виробництва готової продукції сприяє забезпечення строгого порядку випуску, приймання, зберігання й відвантаження готової продукції. Дані аналітичного обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження витрат на виробництво продукції в частині раціонального використання виробничих запасів та зниження норм витрат.

3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво на ДП «Івченко-Прогрес»

Діючі виробничі підприємства у регіоні впливають на процвітання добробуту його населення. Для виробничих підприємств актуальною проблемою є зниження виробничих витрат, запобігання браку продукції,

забезпечення безперервного виробництва готової продукції. Це можливо забезпечити за допомогою створення та удосконалення дієвої системи внутрішнього аудиту витрат на виробництва, що в свою чергу покращить ефективність роботи підприємства.

Метою внутрішнього аудиту витрат на виробництво є встановлення законності, достовірності, відповідності, правильності відображення витрат на виробництво підприємства у первинних документах, своєчасне ведення обліку та відображення в звітності.

Завдання проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво: перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду, перевірка правильності оформлення первинних документів з витрат на виробництво, перевірка правильності списання матеріалів у витрати, перевірка правильності нарахування заробітної плати, перевірка правильності нарахування ЄСВ, перевірка нарахування амортизації, перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво, перевірка виробничої собівартості.

Анкету перевірки витрат на виробництво подано в таблиці 3.13. У програмі аудиту витрат на виробництво відображає основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки.

Таблиця 3.13 – Анкета перевірки витрат на виробництво

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику?				
2	Який метод вибуття запасів використовується на підприємстві:				
	- собівартості перших за часом надходження запасів (fifo);				
	- середньозваженої собівартості;				
	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;				
	- нормативних затрат;				
	- ціни продажу.				
3	Відпуск у виробництво оформлюється:				
	- Вимога;				
	- Лімітно-забірна картка;				

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5	6
	- Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; - Матеріальний звіт?				
4	Випуск із виробництва готової продукції оформлюється: - накладна; - товарно-транспортна накладна; - прибутковий ордер; - Акт про приймання матеріалів?				
5	На якому рахунку обліковуються витрати на виробництво: - 20; - 23; - 26; - 28.				
6	Як ведеться облік витрат на виробництво: - вручну; - автоматизовано; - комбіновано?				
7	Які елементи витрат включаються у витрати на виробництво: - матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - витрати на соціальне страхування; - витрати на амортизацію;				
8	Який метод амортизації використовують на підприємстві: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий.				
9	Яка форма оплати праці використовується на підприємстві: - відрядно-преміальна; - непряма-відрядна; - відрядно-прогресивна; - колективна відрядна (бригадна); - акордна система; - проста погодинна; - погодинно-преміювальна.				
10	Яка періодичність проведення інвентаризації витрат на виробництво: - раз на рік; - двічі на рік; - не проводиться?				

Далі аудитор приступає до розробки загального плану аудиту витрат на виробництво (табл. 3.14). Загальний план проведення аудиту витрат на виробництво є документом організаційно-методологічного характеру, який складається на попередньому етапі аудиту.

Таблиця 3.14 – Загальний план проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво

Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Період проведення	Викон авці
1	2	3	4
Підготовчий	Планування проведення аудиту витрат на виробництво		
Фактичний	Проведення інвентаризації		
Основний	Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду		
	Перевірка правильності оформлення первинних документів з витрат на виробництво		
	Перевірка правильності списання матеріалів у витрати		
	Перевірка правильності нарахування заробітної плати		
	Перевірка правильності нарахування ЄСВ		
	Перевірка нарахування амортизації		
	Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво		
	Перевірка формування виробничої собівартості		
	Завершальний	Складання аудиторського звіту	

Програма внутрішнього аудиту витрат на виробництво наведено в таблиці 3.15.

Для вирішення поставлених завдань внутрішнього аудиту витрат на виробництво пропонуємо робочі документи аудитора (табл. 3.16-3.23), які на думку авторів стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту витрат на виробництво.

Таблиця 3.16 – Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду ВНВ-1

Показники	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
Баланс на початок			
Головна книга			
Журнал 5			

Таблиця 3.15 – Програма внутрішнього аудиту витрат на виробництво

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Завдання перевірки	Аудиторські докази	Код робочого документа	Період	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Впевнитись у відповідності залишку на початок у Балансі	Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду	Порівняти залишок на початок у Балансі з головною книгою та журналом 5	Баланс, Головна книга, Журнал 5	ВНВ-1			
2	Впевнитись у правильності оформлення первинних документів з витрат на виробництво	Перевірка правильності оформлення первинних документів з витрат на виробництво	Встановити повноту занесення усіх реквізитів та правильність заповнення форми документів	Накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, матеріальний звіт, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, доручення, журнал, головна книга, Баланс	ВНВ-2			
3	Впевнитись у правильності віднесення матеріалів до витрат на виробництво	Перевірка правильності списання матеріалів у витрати	Встановити правильність та відповідність списання матеріалів у витрати	Накладна, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів	ВНВ-3			
4	Впевнитись у правильності віднесення заробітної плати до	Перевірка правильності нарахування заробітної плати	Встановити правильності та відповідності нарахування	Розрахункова відомість	ВНВ-4			

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	витрат на виробництво		заробітної плати					
5	Впевнитись у правильності віднесення ЄСВ до витрат на виробництво	Перевірка правильності нарахування ЄСВ	Встановити правильності та відповідності нарахування ЄСВ	Довідка бухгалтерії	ВНВ-5			
6	Впевнитись у правильності віднесення амортизації до витрат на виробництво	Перевірка нарахування амортизації	правильності та відповідності нарахування амортизації	Розрахунок амортизації, Довідка бухгалтерії	ВНВ-6			
7	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з витрат на виробництво	Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво	Встановити правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво	Журнал 5, головна книга, Довідка бухгалтерії	ВНВ-7			
8	Впевнитись у правильності формування виробничої собівартості	Перевірка формування виробничої собівартості	Встановити правильності формування виробничої собівартості	Калькуляція	ВНВ-8			

Таблиця 3.22 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво ВНВ-7

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

Таблиця 3.23 – Перевірка виробничої собівартості ВНВ-8

Вид продукції	За даними підприємства	За даними аудиту					Відхилення
		Матеріали	Заробітна плата	ЄСВ	Амортизація	Разом	

Отже, у роботі удосконалена методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план внутрішнього аудиту, програму внутрішнього аудиту, робочі документи внутрішнього аудитора. Запропонована методика проведення внутрішнього аудиту надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку витрат на виробництво на підприємстві, встановити законність, достовірність, відповідність, правильність відображення витрат на виробництво підприємства у первинних документах, своєчасне ведення обліку та відображення в звітності. Це надасть змогу своєчасно виявити порушення, провести якісний аудит та покращити ефективність роботи підприємства.

Отже, на ДП «Івченко-Прогрес» був проведений аудит витрат на виробництво. Були винесені наступні питання для перевірки витрат на виробництва: перевірка собівартості реалізованої продукції, перевірка розрахунку загальновиробничих витрат, перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції, перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання, перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в

облікових регістрах, головній книзі, звітності, перевірка правильності кореспонденції рахунків. За результатами перевірки аудиторі дійшли до висновків, що: неналежне ведення обліку витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції, помилки під час формування витрат на виробництво та списання собівартості реалізованої продукції.

Удосконалення аналітичного обліку виробництва та готової продукції сприяє забезпечення строгого порядку випуску, приймання, зберігання й відвантаження готової продукції. Запропоновано наступні форми документів калькуляція виробничої собівартості та додаток до неї. Дані аналітичного обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження витрат на виробництво продукції в частині раціонального використання виробничих запасів та зниження норм витрат. Це забезпечить якісне формування інформації в обліку, що зменшить помилки та збільшить прибутки підприємства.

У роботі удосконалена методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план внутрішнього аудиту, програму внутрішнього аудиту, робочі документи внутрішнього аудитора. Запропонована методика проведення внутрішнього аудиту надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку витрат на виробництво на підприємстві, встановити законність, достовірність, відповідність, правильність відображення витрат на виробництво підприємства у первинних документах, своєчасне ведення обліку та відображення в звітності. Це надасть змогу своєчасно виявити порушення, провести якісний аудит та покращити ефективність роботи підприємства.

ВИСНОВКИ

1. Витратами згідно з П(С)БО 16 визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Основною метою обліку витрат на виробництво є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат, контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво». Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Первинними документами, якими оформлюються витрати на виробництво є: лімітно-заборні картки, акти вибуття МШП, акт на списання інструментів, особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, акт-вимога на заміну матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, акт про витрату давальницьких матеріалів, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей, листок обліку простоїв, накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати, подорожній лист вантажного автомобіля, подорожній лист службового легкового автомобіля, товарно-транспортна накладна, відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, матеріальний звіт, розрахунково-платіжна відомість, розрахункова відомість, відомість результатів інвентаризації.

До витрат на виробництво включаються наступні елементи витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати, втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин.

Завданнями аудиту витрат виробництва є дослідження обґрунтування розподілу витрат виробництва за їх елементами і калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності; перевірка визначення дотримання норм витрат сировини та матеріалів, облік списання витрат у виробництво дослідження система розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом; перевірка дотримання норм витрат на обслуговування виробництва та їх регламентація; виявлення непродуктивні витрати та джерела їх виникнення; оцінка ефективності та відповідності виробничо-технологічним процесам механізмів розрахунку собівартості продукції; оцінка відповідності та правильності визнання, документування та обліку витрат обліковій політиці.

2. У роботі представлено облік витрат на виробництво ДП «Івченко-Прогрес». З постійними контрагентами у ДП «Івченко-Прогрес» укладено договори, за якими здійснюють придбання сировини та відвантаження продукції покупцям. ДП «Івченко-Прогрес» при придбанні сировини на виробництво від постачальників обов'язкове вимагає документи, які підтверджують якість сировини. Витрати на виробництво продукції ДП «Івченко-Прогрес» представлені прямими матеріальними витратами, прямими витратами на оплату праці та іншими прямими витратами. На виробництво зі складу виробничі запаси передаються за лімітно-забірними картками (типова форма М-8, М-9), актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10), накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11). Облік витрат на виробництво ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» та 232 «Допоміжне виробництво».

3. Для здійснення загальної оцінки економічної діяльності підприємства здійснюють фінансовий аналіз, який є основою для

прогнозування фінансового стану підприємства на підставі інформації, яка міститься в бухгалтерській і фінансовій звітності та оперативних даних. Основною метою фінансового аналізу є об'єктивна оцінка фінансово-економічного стану та виявлення можливостей підвищення ефективності функціонування підприємства. Базою для цього є Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності.

Проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за два роки показав, що підприємство знаходиться під великим впливом та має велику залежність від залучених коштів, а також воно не в змозі погасити всі свою заборгованості, тому підприємству необхідно залучати більше ліквідні активи для здійснення розрахунків за терміновими заборгованостями. Показники рентабельності також вказують на стан підприємства, в якому воно визначається як нерентабельне. Відповідно, фінансовий стан ДП «Івченко-Прогрес» можна оцінити як незадовільний через низькі показники платоспроможності та ліквідності, тому керівництву підприємства необхідно звернути увагу на ефективність використання та управління своїми власними та залученими активами.

Всі розраховані коефіцієнти фінансової стійкості ДП «Івченко-Прогрес» відповідають нормативним значенням. Це говорить про достатній ступінь фінансової стійкості і незалежність підприємства від кредиторів. Середнє значення коефіцієнту фінансової автономії (0,57) та концентрації позикового капіталу (0,43) вказують на те, що в структурі джерел фінансування ресурсів ДП «Івченко-Прогрес» 43% складають позикові джерела і 57% – власний капітал. Це позитивна тенденція розвитку підприємства. Але дані показники погіршуються у 2018р. порівняно за 2017р., тому необхідно не зупинятися у скорочуванні заборгованості та поширенні діяльності за рахунок власних коштів.

4. На ДП «Івченко-Прогрес» був проведений аудит витрат на виробництво. Були винесені наступні питання для перевірки витрат на виробництва: перевірка собівартості реалізованої продукції, перевірка

розрахунку загальноновиробничих витрат, перевірка обґрунтованості обраного методу калькулювання продукції, перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання, перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, головній книзі, звітності, перевірка правильності кореспонденції рахунків. За результатами перевірки аудиторі дійшли до висновків, що: неналежне ведення обліку витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції, помилки під час формування витрат на виробництво та списання собівартості реалізованої продукції.

5. Удосконалення аналітичного обліку виробництва та готової продукції сприяє забезпечення строгого порядку випуску, приймання, зберігання й відвантаження готової продукції. Запропоновано наступні форми документів калькуляція виробничої собівартості та додаток до неї. Дані аналітичного обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження витрат на виробництво продукції в частині раціонального використання виробничих запасів та зниження норм витрат. Це забезпечить якісне формування інформації в обліку, що зменшить помилки та збільшить прибутки підприємства.

6. У роботі удосконалена методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план внутрішнього аудиту, програму внутрішнього аудиту, робочі документи внутрішнього аудитора. Запропонована методика проведення внутрішнього аудиту надасть змогу аудиторі охопити всі аспекти обліку витрат на виробництво на підприємстві, встановити законність, достовірність, відповідність, правильність відображення витрат на виробництво підприємства у первинних документах, своєчасне ведення обліку та відображення в звітності. Це надасть змогу своєчасно виявити порушення, провести якісний аудит та покращити ефективність роботи підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <http://www.ukraine.uapravo.net/data2008/.../ukr21347>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI// RL: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (із змінами та доповненнями) / Сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : Положення від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PsBo.aspx>
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність / Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 66.
8. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець та ін. За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 416 с.
9. Безверхий К. Організація обліку процесу виробництва на промислових підприємствах. *Облік та аудит*. 2013. №3. С. 97-113
10. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №4 . С. 3-10.

11. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підруч. Київ: КНЕУ, 2003. 628 с.
12. Білоусова І.А. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції . *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. С. 3-5.
13. Бондаренко Н. М., Кореннова В. В. Організація внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємстві. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2013. Т. 18. Вип. 4/1. С. 45-48
14. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2004. 300 с.
15. Бондарчук Н.В., Васильєва Л.М. Напрями удосконалення внутрішнього аудиту витрат. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 8. Частина 6. С. 202-205
16. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. №3. С. 33-41.
17. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: елементи організації системи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний збірник наукових праць. Житомир: ЖДТУ, 2011. Вип. 2 (11). С. 24-29.
18. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь : монографія. Житомир : ПП «Рута». 2007. 328 с.
19. Бухгалтерський облік: Основи обліку. Фінансовий облік. Внутрішньо господарський (управлінський) облік: навчальний посібник / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. Тернопіль: Астон, 2008. 495с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік та аудит» вищих навчальних закладів; під заг. ред. Ф.Ф.Бутинця. 8-ме вид. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
21. Бучавая Р.Ю. Облік виробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України. *Зернові продукти і комбікорми*. 2015. № 2 (58). С. 43-47

22. Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 304 с.
23. Верига Ю.А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2014. 264 с.
24. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2015. 315 с.
25. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції . *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12. С. 6-8.
26. Войтенко Т., Ворона Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків: Фактор, 2009. 266 с.
27. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
28. Волковицька О.М. Вітчизняний і зарубіжний досвід обліку прямих витрат на виробництво на підприємствах. *«Економічні науки». Серія «Облік і фінанси»*. 2015. Випуск 12 (45). С. 53-60
29. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2008. 704 с.
30. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. Львів, Оріяна-Нова, 2004. 292 с.
31. Грабчук І.Л. Особливості організації обліку в умовах впровадження концепції ощадливого виробництва. *Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI столітті: тези виступів Міжнар. наук.- практ. конф.* Житомир: О.О. Євенок. 2015. С. 18-19.
32. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. Київ: Т-во «Знання», КОО, 2001. 363 с.
33. Давидова Т.М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх у фінансовій звітності. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 8. С. 14–19.
34. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу*. 2016. №1 (23). С. 6-13

35. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. *«Молодий вчений»*. 2015. № 1 (16) . С. 78-80
36. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. *Управлінський облік: навч. посіб.* Київ : КНЕУ. 2005. 278 с.
37. Доннік М.А. Міжнародний досвід організації виробництва та його вплив на побудову обліку. *Актуальні питання розвитку агробізнесу в Україні: матеріали I Всеукр. студ. наук.-практ. Інтернет-конф. 29 квітня 2014р.* М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Ф-т економіки АПК, Ін-т економіки та менеджменту АПК ; відп. за вип.: М.М. Коцупатрій, О.О. Єранкін, В.Ф. Мервенецька. Київ : КНЕУ, 2014. С. 195-197. URL: <http://irbis.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/6333/1/Donnik.pdf>.
38. Дорош Н.І. *Аудит: методологія і організація.* Київ: Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с.
39. Дутчак Р.Р. Еволюція теорії управління витратами на підприємстві. *Держава та регіони: науково-виробничий журнал.* 2012. № 3. С.171-176.
40. Євлах В. Є. Внутрішній контроль в управлінні витратами виробництва. *I Innovative views of young scientists.* 2016. С. 1-12.
41. Загородній А. Г., Партин Г. О., Пилипенко Л. М. *Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник.* 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : "Знання", 2009. 422 с .
42. Зубенко В.А., Чесноков С.М. Ключові аспекти концепції «ощадливе виробництво» для підприємств залізничного транспорту. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2016. № 9 С. 77-79. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/9_2016ua/19.pdf.
43. Ільченко В.М., Гагаріна Я.Ю. Взаємозв'язок методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. *Економіка і регіон.* Полтава: ПолтНТУ. № 4 (35). 2012. С. 199-203.

44. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга-Центр, 2002. 360 с.
45. Клецова Н.В. Залучення іноземних інвестицій у сільськогосподарські підприємства. *Економіка АПК*. 2009. № 8. С.89-95.
46. Клецова Н.В., Ященко О.В. Вдосконалення управління якістю продукції у хлібопекарських підприємствах. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 2 (Том 3) С. 61 - 64. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestaik/pdf/ekon/20n_2_3/061-065.pdf
47. Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. Основи економічної теорії: політ економічний аспект: підручник / за ред Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Вища школа; Знання, 1997. 743 с.
48. Ковалюк О.М., Колібаба О.А. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Львів: 2014. № 794. С. 263-267.
49. Ковальчук О.С. Інформаційне забезпечення управління витратами каменеобробних підприємств. *Житомирський національний агроекологічний університет*. 2017. С.64-67. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/7639/1/PIOPF_2017_64-67.pdf
50. Колібаба О.А. Функції управління витратами як інтегруюча складова управлінського обліку. *Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць*. Львів: РВВ НЛТУ України. 2013. Вип. 23.11. С. 234-239.
51. Колос І.В. Особливості облікової політики для сучасного підприємства / *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. - С. 41-52. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/21287/1/Kolos6.pdf>
52. Колос І.В. Сучасні підходи до формування складових облікової політики підприємства. *Вісник КНУТД*. 2009. № 5. С. 47-54. URL:

<http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/22172/1/Kolos-2010-3.pdf>.

53. Контроль і ревізія: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» / Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Житомир: ПП «Рута», 2002. 376 с.
54. Корольова О.І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні. *Економіка, фінанси, право*. 2008. № 7. С. 13-17.
55. Кравченко М.В., Климова Ю.В. Методичні аспекти обліку і контролю витрат та виходу продукції. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Випуск 2(02). С. 151-154
56. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Випуск 25. С. 841-846
57. Ксьонжик І.В., Андрійчук А. Особливості планування аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/156.pdf>
58. Курган Н.В. Обґрунтування вибору промисловими підприємствами методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9. С. 211-215
59. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 5. С. 17-21.
60. Левицька І.О. База розподілу загальновиробничих витрат як інструмент оптимізації собівартості продукції. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1 (79). С. 31-35
61. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. 3-тє видання. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.

62. Линник О.І., Кадук О.В. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства. *Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Технічний прогрес і ефективність виробництва*. Харків: НТУ «ХПІ». 2013. №66 (1039). С. 116- 121.
63. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-тє вид. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 670 с.
64. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник. Київ, 2004. 254 с.
65. Лищенко О.Г., Кас'яненко А.В. Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві. С. 84-89. URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_2_084.pdf
66. Лучко М.Р., Недошитко О.І. Окремі питання методики аудиту податку на прибуток. *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки*. Кіровоград, 2003. вип. 4, ч I. С.327-336.
67. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 2. ЗДІА. Запоріжжя : ЗДІА, 2014. 288 с.
68. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: навч. посіб. Суми: ВТД “Університетська освіта”, 2011. 190 с.
69. Матюха М.М., Ткачова А. І. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2015. №11. С.1-6 URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/74.pdf
70. Мачуга Р. Специфіка відображення об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості. *Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених*. Тернопіль, 2007. С. 232-234.

71. Меліхов В.В., Феофанов Л.К. Удосконалення аналітичного обліку виробництва готової продукції на промисловому підприємстві. Матеріали Круглого столу «Сучасні проблеми та перспективи проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз». 2019. С. 105.
72. Меліхов В.В., Феофанов Л.К. Удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7508> (дата звернення: 09.01.2020). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.82
73. Методи калькулювання затрат. *Баланс*. 2009. № 1 (830). С. 21.
74. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : видання 2007 року / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. Київ: ТОВ «ІАМЦ АУ«СТАТУС», 2007. 1172 с.
75. Мороз Л.І. Теоретичні та прикладні аспекти управління прямими матеріальними і трудовими витратами підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська Політехніка»*. 2011. С. 212-218
76. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва: навч. посібник / Т.О. Каменська та ін. Київ: ІВЦ Держкомстату України, 2007. 128 с.
77. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. С. 153-157. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/25-2-2017/34.pdf>
78. Осадча Г.Г., Шинкаренко Д.В. Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск № 10. С. 838-843

79. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. №2 (49).
80. Оцалюк А.В. Облік виробничих витрат і аналіз собівартості продукції. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18002/1.pdf>
81. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агро- сервісних кооперативах. Київ: ЦУЛ, 2014. 464 с.
82. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
83. Редько О.Ю., Ніконович М. О. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 1. С. 282-289
84. Савченко В.Я. Аудит URL: <http://www.ebk.net.ua/Book/Audit/Glava8/R8p3.htm>.
85. Селіщев С. В., Процедурне забезпечення аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій. *Агросвіт*. 2014. № 11. С. 71-74
86. Серпенінова Ю.С., Гольцова С.М., Макаренко О.І. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб. /за заг. ред. Ю.С. Серпенінової. Суми: Університетська книга, 2015. 336 с.
87. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
88. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. Випуск 2(14). С. 202-206
89. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. Київ: КНЕУ. 2006. 526 с.
90. Струк Н.С., Шпак О.Ю. Шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат промислового підприємства в умовах застосування концепції

- ощадливого виробництва. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Випуск 2-2 (08). С. 122-127
91. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Знання, 2010. 631 с.
92. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2004. 187 с.
93. Тіхонравова Ю. В. Особливості проведення аудиту прямих матеріальних затрат на виноробних підприємствах. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. Умань: 2013. 292 с.
94. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту ім. В. Лазаряна*. 2012. Вип. 3. С. 91-96 URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf>
95. Тютюнник В. Аудит витрат на виробництво продукції. URL: http://nauditor.com.ua/uk/component/na_archive/272?view=material.
96. Фабіянська В.Ю. Визначення сутності методу обліку витрат та методу калькулювання як категорій управлінського обліку. *Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці*: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 21 лютого 2013 р.; м. Київ / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. Київ: ТОВ «Все український інститут права і оцінки». 2013. С. 413-417.
97. Фатюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства Ефективна економіка. URL: <http://www.economy.pauka.com.ua/?op=1&z=1960>.
98. Фінансовий облік. навч. посібник /за ред. В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2010. 510 с.
99. Фоміна Т.В. Методичні підходи до аудиторської перевірки дебіторської заборгованості в рамках розробки внутрішньофірмових

- стандартів аудиту. *Економіка: проблеми теорії та практики*: збірник наукових праць. Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. Т. II. С. 435-445.
100. Худоба К.В. Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Вестник національного технічного університету «ХПИ»*: сб. науч. тр. Харьков: НТУ «ХПИ», 2010. Вып. 56: Технический прогресс и эффективность производства. С. 43-48.
101. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат. *X Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»*. 2016. С. 99-102.
102. Черновол О.М. Особливості побудови обліку витрат на виробництво на підприємствах олійножирової промисловості. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Випуск 18 ч. II. С. 240-246
103. Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки. *Наукові праці КНТУ: Економічні науки*. Кіровоград: КНТУ, 2006. Вип. 10. С. 315-325.
104. Шалімова Н.С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. Черкаси: ЧДТУ, 2007. Вип. 18. Частина III. С. 185-192.
105. Швед І. М. Аудит собівартості продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 6. С. 24-25.
106. Шелковникова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів. *Наукові праці КНТУ. Економічні науки*. 2010. вип. 17. С. 1-12