

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Поволоцька Галина Іванівна

АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студент групи ОЕЕМ-22

Поволоцька Г.І. _____

Тернопіль 2018

Зміст

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	6
1.1. Собівартість продукції: її визначення та оцінка.....	6
1.2. Виробнича діяльність як основа формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).....	8
1.3. Вибір об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць.....	9
Висновки до розділу 1.....	11
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	13
2.1. Склад витрат, що включаються до собівартості.....	13
2.2. Облік прямих матеріальних витрат.....	14
2.3. Облік прямих витрат на оплату праці.....	16
2.4. Облік інших прямих витрат.....	19
2.5. Облік загальновиробничих витрат та їх включення до собівартості продукції.....	21
2.6. Зведений облік витрат на виробництво.....	27
Висновки до розділу 2.....	31
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	33
3.1. Предметна область аудиторського дослідження собівартості продукції.....	33
3.2. Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції.....	35
3.3. Внутрішній аудит процесу формування собівартості.....	40
Висновки до розділу 3.....	44
ВИСНОВКИ.....	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ:.....	50
ДОДАТКИ.....	59

ВСТУП

Актуальність дослідження. Собівартість є об'єктивною категорією товарного виробництва будь-якої форми власності і господарювання. Виступаючи якісним синтетичним показником, собівартість лежить в основі визначення прибутку й усіх показників рентабельності, а зниження собівартості означає підвищення рівня ефективності виробництва. Необхідність визначення собівартості і визначає існування галузі економічних знань, що являє собою калькулювання.

На сьогодні для формування вартісної оцінки об'єктів калькулювання в наукових працях широко пропонуються до використання системи калькулювання зарубіжних країн. Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з калькулюванням у бухгалтерському обліку, плануванні та контролі знайшли відображення в працях багатьох учених, як вітчизняних — С. В. Бойко, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, В. Г. Лінника, Б. М. Литвина, Л. В. Нападовської, О. В. Олійник, В. В. Сопка, М. С. Пушकारа, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченка; так і зарубіжних — П. С. Безруких, Р. Я. Вейцмана, В. Б. Івашкевича, А. Ш. Маргуліса, Дж. Нікольсона, В. К. Радостовця, Дж. Рорбаха, О.П. Рудановського, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, І. Ф. Шера та ін. Разом з тим, потребують уточнення поняття «калькулювання» та «калькуляція»; місце калькулювання як у системі обліку витрат виробництва, так і в системі економічної інформації підприємства.

Мета даного дослідження полягає у систематизації організаційних та методичних засад аудиту процесу формування собівартості продукції. Досягнення вказаної мети потребує вирішення таких **завдань**:

- визначити сутність поняття собівартість продукції та методи її оцінки
- дослідити можливі об'єкти калькулювання та калькуляційних одиниць
- узагальнити склад витрат, що включаються до собівартості
- надати критичну оцінку методиці обліку собівартості та її складових для формування інформаційної бази аудиту і аналізу;

- визначити методику аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції;
- дослідити методичні і організаційні засади внутрішнього аудиту процесу формування собівартості.

Об'єктом дослідження є організаційні та методичні аспекти аудиту формування собівартості продукції виробничих підприємств.

Предметом дослідження в даній роботі є виробнича діяльність промислових підприємств та СМП «Едем-Б», зокрема.

Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використовуються наступні **методи**: спостереження за діяльністю досліджуваного підприємства, порівняння організації обліку і контролю законодавчих норм і практики провадження його діяльності, узагальнення з метою визначення її особливостей, аналіз як метод пізнання, необхідний для вивчення ефективності діяльності підприємств.

Вибір конкретного методу дослідження значною мірою диктувався наявністю масивів інформації і специфікою організації та провадження діяльності досліджуваного підприємства.

Інформаційною базою написання дипломної роботи склали теоретичні розробки і праці прикладного характеру в галузі обліку і аудиту формування собівартості, а також законодавчі акти і нормативні документи, що регулюють діяльність таких об'єднань. Крім перерахованих документів, у роботі використані дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку СМП «Едем-Б», його фінансова звітність.

Новизна результатів проведеного дослідження полягає в удосконаленні теоретичних та методичних засад аудиту формування собівартості продукції. Зокрема в магістерській роботі:

- надано критичну оцінку визначенню і методам оцінки собівартості продукції;
- надано прикладні рекомендації методики здійснення аудиторської перевірки калькулювання собівартості та окремих її складових;

- визначено типові помилки формування і обліку собівартості продукції.

Практична цінність одержаних результатів полягає у виробничій спрямованості теоретико-методичних розробок, можливості підвищення ефективності діяльності підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано наступні праці:

Поволоцька Г.І. Аудит собівартості продукції: типові помилки і порушення // Збірник студентських наукових праць кафедри економічної експертизи і аудиту бізнесу. – 2018 .– С. 75-77.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних літературних джерел, додатків. Вона викладена на 132 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 15 рисунків.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.

1.1. Собівартість продукції: її визначення та оцінка

Трактування поняття “собівартість” носить досить дискусійний характер. В економічній теорії поняттям “собівартість” нерідко оперують лише як категорією, яка відповідає вартості. Собівартість продукції у багатьох випадках розглядається тільки як показник, який використовується в практиці прогнозування, обліку, калькулювання і аналізу [26, с. 13].

Так, у ряді робіт з економіки собівартість визначають як частину вартості, виражену в грошовій формі, пов’язану з виготовленням і реалізацією продукції, іншими словами, як грошовий вираз витрат на спожиті засоби виробництва і на оплату праці [81, с. 90-92].

У роботах зі статистики найчастіше собівартість характеризується як сума (сукупність) виражених в грошовій формі витрат, пов’язаних з випуском певного обсягу і складу продукції. У літературі з бухгалтерського обліку і економічного аналізу собівартість продукції, як правило, визначають як важливий якісний показник діяльності підприємства, що виражає витрати останнього, пов’язані з виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції [2, с. 13].

Одні розглядають собівартість як сукупність, що включає вартість спожитих засобів виробництва і велику частину вартості необхідного продукту, рівну витратам на оплату праці [12, с. 96].

Інші під собівартістю розуміють таку частину сукупної вартості, яка є витратами організації на виробництво і реалізацію продукту, виражена в грошовій формі і втілює в собі витрати минулої і живої (необхідної) праці на його виробництво і реалізацію.

...

Як ми вже зазначали, собівартість — одна з істотних складових витрат підприємства. А оскільки це витрати, то при розгляді цієї теми так чи інакше доведеться звертатися до П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до норм цього П(С)БО передбачено визначення таких видів бухгалтерської собівартості:

...

У плануванні, обліку та аналізі собівартості окремих видів продукції виділяють такі показники (див. рис. 1.1):

...

Фактична (звітна) собівартість розраховується на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і свідчить про розмір фактичних витрат, які здійснило підприємство при виготовленні продукції, виконанні робіт, наданні послуг. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» діють такі принципи формування затрат і калькулювання собівартості продукції (рис. 1.2).

...

Характеристика видів собівартості наведена в табл. 1.1.

...

Розглянемо детальніше види собівартості за класифікаційною ознакою – повнота охоплення витрат, що включаються до собівартості. В залежності від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяють такі види собівартості (рис. 1.3.).

...

Розглядаючи види собівартості необхідно також охарактеризувати види калькуляцій, оскільки вони обумовлюються різними видами собівартості. Різні види калькуляцій складаються та використовуються залежно від системи, що прийнята на підприємстві, наявності відомостей і потреб керівництва.

1.2. Виробнича діяльність як основа формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати. У зв'язку з цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів (рис. 1.4).

...

В управлінні виробництвом та оцінці діяльності центрів відповідальності виникає необхідність класифікації собівартості за етапами формування витрат згідно з методологією бухгалтерського, податкового законодавства і галузевих Методичних рекомендацій. Собівартість продукту або витрати на продукт – це віднесення витрат, яке підтримує чітко визначену управлінську мету. "Собівартість продукту" залежить від того, яка управлінська мета обслуговується. В управлінському обліку крім наведених вище видів собівартості розраховуються додаткові види собівартості, що базуються на загальнонаукових принципах обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та ціноутворення [10], що наведено в таблиці 1.2.

...

Продукція (роботи, послуги) в бухгалтерському обліку до моменту реалізації враховуються у складі активів підприємства по фактичній виробничій собівартості.

Інформація про повну собівартість реалізованої продукції застосовується при розрахунку альтернативних методів ціноутворення на продукцію, оцінці ефективності діяльності підприємств. У відповідності з діючими П(С)БО і методикою запропонованою Методичними рекомендаціями при розподілі

адміністративних витрат та витрат на збут робиться припущення, що всі ці змінні і постійні витрати відносяться лише до реалізованої продукції, що суперечить економічній сутності категорії повної собівартості в частині розподілу цих витрат на всю вироблену продукцію та незавершене виробництво ("радянська собівартість").

...

У зв'язку з цим повинно бути повне зіставлення планових і звітних даних щодо складу та класифікації витрат, планових і звітних кошторисів і калькуляцій, об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання, методів розподілу витрат за плановими і звітними періодами.

1.3. Вибір об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць

Між обліком витрат та калькулюванням фактичної собівартості продукції існує тісний взаємозв'язок і взаємозалежність. З одного боку, це проявляється в тому, що підставою для обчислення собівартості продукції є дані обліку витрат на виробництво. З іншого боку, облік витрат організовується з такою деталізацією, яка необхідна для калькулювання, контролю та управління собівартістю.

Важливою умовою достовірного визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є правильний вибір об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання.

Під об'єктом витрат у цілому п. 4 П(С)БО 16 розуміє продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. При цьому під об'єктами обліку виробничих витрат згідно з п. 302 Методрекомедацій № 373 [32] розуміють групування витрат виробництва в поточному обліку, що дає можливість визначати собівартість продукції за її видами, процесами, способами та місцями виробництва. До таких об'єктів відносять вироби, їх окремі частини (вузли, деталі), групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо.

Номенклатуру об'єктів обліку виробничих витрат підприємства обирають самостійно залежно від:

...

За схожими ознаками калькуляційні одиниці можуть бути зведені в сім груп. Покажемо їх у табл. 1.3.

Необхідно пам'ятати декілька особливостей застосування калькуляційних одиниць:

...

Перелік основних калькуляційних одиниць і об'єктів калькулювання наведено в додатку 6 до Методрекомедацій № 373. Покажемо його в табл. 1.4.

На промислових підприємствах, крім продукції основного виробництва, калькують також продукцію допоміжних виробництв. Виняток — випадки, коли продукцію виробляють у невеликих кількостях і повністю споживають усередині підприємства. Щодо продукції допоміжних виробництв використовуються калькуляційні одиниці, що застосовуються для однойменних виробів і послуг на відповідних спеціалізованих підприємствах.

Калькуляційні одиниці певного виду робіт для цехів допоміжного виробництва можна знайти в додатку 7 до Методрекомедацій № 373 (табл. 1.5).

...

Підприємству слід затвердити обрані об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці розпорядчим документом по підприємству.

Висновки до розділу 1

В результаті проведених досліджень було виявлено наступні висновки:

1. Основним нормативно-правовим документом, що регулює формування і облік собівартості продукції є П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373 [32].

Відповідно до ПСБО 16 передбачено визначення таких видів собівартості:

1) собівартість реалізованих товарів, яку визначають на підставі П(С)БО 9 «Запаси»;

2) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

– наднормативних виробничих витрат;

3) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) — виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг).

2. Калькулювання собівартості продукції, відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи:

1) віднесення прямих матеріальних і трудових затрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) затрат на собівартість виробництва продукції;

2) розподіл виробничих затрат між готовою та не завершеною виробництвом продукцією;

3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних затрат на собівартість реалізованої продукції;

4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

5) віднесення адміністративних затрат і затрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

3. За етапами формування витрат розрізняють такі види собівартості за етапами формування витрат: технологічна собівартість, цехова собівартість, виробнича собівартість, виробнича собівартість реалізованої продукції, собівартість за прямими витратами, повна собівартість реалізованої продукції.

4. Важливою умовою достовірного визначення собівартості продукції є правильний вибір об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання. До таких об'єктів відносять вироби, їх окремі частини (вузли, деталі), групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо. Номенклатуру об'єктів обліку виробничих витрат підприємства обирають самостійно залежно від: структури управління підприємством, організації виробництва, технологічних особливостей, рівня спеціалізації підрозділів, технічних параметрів продукції, яка виробляється, системи контролю витрат тощо. Вибір об'єктів обліку витрат здійснюється в ув'язці з вибором об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць. На практиці об'єкти калькулювання собівартості продукції та об'єкти обліку витрат виробництва часто збігаються. Перелік основних калькуляційних одиниць і об'єктів калькулювання наведено в додатку 6 до Методрекомедацій № 373.

РОЗДІЛ 2.

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Склад витрат, що включаються до собівартості

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством. Складові виробничої собівартості продукції подано в таблиці 2.1.

...

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, і вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві (п. 11 П(С)БО 16). Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління - тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види непрямих (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання. За виробничою собівартістю оцінюють готову продукцію.

До собівартості реалізації, крім виробничої собівартості реалізованої продукції, також включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати (абзац перший п. 11 П(С)БО 16).

...

Більш наочно розподіл операційних витрат підприємства між виробничою собівартістю, собівартістю реалізованої продукції та витратами періоду представлено на рис. 2.1.

...

Прямі витрати на виробництво становлять левову частку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). У свою чергу, серед прямих витрат найбільшу питому вагу, як правило, займають матеріальні витрати. З них і розпочнемо нашу розповідь, а вже далі зупинимося на прямих витратах на оплату праці та інших прямих витратах.

2.2. Облік прямих матеріальних витрат

До прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні ресурси, використані безпосередньо у процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат. Почнемо з документальної сторони питання.

Отримувати запаси зі складів у виробництво можуть тільки ті особи, які на це уповноважені. Перелік осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, погоджують з головним бухгалтером. Списки таких осіб, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними підрозділами) підприємства особам, які здійснюють відпуск матеріалів зі складів (комор).

Комірник несе відповідальність за відпуск запасів отримувачу, підпис якого не відповідає його зразку

Як правило, матеріали зі складів (комор) підприємства відпускають у виробництво (дільницям, бригадам, на робочі місця) на підставі попередньо встановлених лімітів. Їх визначають заводські служби планування за участю відповідних технічних служб і відділу матеріально-технічного постачання на

основі чинних норм витрати матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства. При цьому враховують залишки (перехідні запаси) матеріалів на початок і кінець планованого періоду. Установлені ліміти можуть змінюватися у зв'язку з умовами виробництва.

Понадлімітний відпуск запасів і заміна одних видів запасів іншими допускаються тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або інших уповноважених осіб

При цьому на документах зазначаються причини понадлімітного відпуску. Порядок відпуску запасів зі складу (комори) цеху дільницям, бригадам, на робочі місця встановлює керівник відповідного підрозділу за погодженням з головним бухгалтером.

Для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво в основному використовують такі документи:

...

Зауважте: виходячи з конкретних умов діяльності підприємства воно може, крім затверджених, застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів. Але врахуйте: зазначені форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік і п. 2.4 Положення № 88.

Для розподілу вартості відпущених у виробництво і на інші цілі запасів за видами продукції, статтями витрат підприємство може щомісячно складати відомість розподілу витрати запасів.

На фактично витрачені запаси підрозділ-отримувач складає акт витрат. У цьому акті зазначають такі відомості про витрачені матеріальні цінності:

...

В акті дається пояснення перевитрати або економії за запасами.

Зазначений документ є підставою для списання запасів із підзвітної суми відповідного підрозділу підприємства і віднесення їх вартості на витрати виробництва (залежно від того, на які цілі витрачено матеріальні цінності).

Облік операцій зі списання запасів на виробництво. Щоб розібратися в тому, як списувати запаси на виробництво, потрібно звернутися до профільного П(С)БО 9. Так, згідно з п. 16 цього стандарту при відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва і при іншому вибутті) необхідно застосовувати один із таких методів:

...

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів оцінки їх вибуття

У регістрах бухгалтерського обліку передання матеріальних цінностей у виробництво, вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого характеру відображають такою кореспонденцією рахунків:

...

Зверніть увагу: суму ТЗВ, що належить до вартості запасів, відпущених у виробництво, списують на ті самі рахунки, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів:

...

Зауважимо також: при передачі напівфабрикатів власного виробництва для виробництва продукції рахунки класу 8 не використовують. А все тому, що при формуванні собівартості напівфабрикатів витрати на їх виготовлення вже були згруповані на рахунках цього класу. Таким чином, незалежно від того, чи застосовує підприємство рахунки класу 8, напівфабрикати, передані у виробництво, списують проводкою: Дт 23 — Кт 25 (або субрахунок «Виробництво напівфабрикатів» рахунка 23).

2.3. Облік прямих витрат на оплату праці

Істотним елементом виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на будь-якому підприємстві є витрати на оплату праці. Їх визначають виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, установлених на

підприємстві, заохочувальних і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, фахівців, службовців за виробничі результати. При цьому прямими витратами вважаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо вони можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Фактичні витрати на оплату праці, що прямо відносяться на собівартість продукції, включають до таких статей калькуляції, як «Основна заробітна плата робітників виробництва», «Додаткова заробітна плата робітників виробництва», або до загальної статті «Заробітна плата робітників виробництва».

Основна заробітна плата. На більшості промислових підприємств для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції (робіт, послуг), застосовують відрядну форму оплати праці. Її суть полягає в тому, що заробіток нараховують працівнику за заздалегідь установленими розцінками за кожну одиницю якісно виробленої продукції (виконаної роботи, наданої послуги). Таким чином, основним елементом відрядної оплати праці є відрядна розцінка, яку встановлюють на кожну виконувану роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки, що відповідає розряду роботи, і норми виробітку або норми часу на цю роботу.

...

Документування виробітку та використання робочого часу. Залежно від особливостей роботи підприємства в цехах (на дільницях) для обліку виробітку продукції та витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку та форми первинних документів. Основними з них є:

...

Наряди на відрядну роботу можуть бути як індивідуальними (що видаються на одного робітника), так і колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників). Під час виконання завдання у наряді зазначають висновок технічного приймання роботи. Суму заробітку, належного робітнику,

підраховують шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу.

...

Витратами на оплату праці в межах норм вважають плату за фактично виконану роботу, відповідно до встановленого на підприємстві технологічного процесу, чинних норм та розцінок. Відхиленнями від норм є оплата додатково виконаних операцій, не передбачених установленим технологічним процесом, а також доплати до основних відрядних розцінок, викликані тимчасовими відхиленнями від нормальних умов виробництва (наприклад, доплати за роботу понаднормово).

При розрахунку та виплаті доплат до заробітної плати застосовують такі документи:

...

Додаткову зарплату робітників, зайнятих у виробництві, безпосередньо включають до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг). Якщо ж такі виплати не можна прямо віднести на собівартість окремих видів продукції, їх ураховують у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою.

Додаткову заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві, нараховують на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про надання відпустки та відповідний розрахунок, наказ (розпорядження) на доплату за розширення зон обслуговування тощо.

Облік нарахування заробітної плати. Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогами тощо), а також про розрахунки за не отриманою персоналом в установлений строк сумою оплати праці (розрахунки з

депонентами) узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

При нарахуванні заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта обліку, використовують такі проводки:

...

Таблиця 2.1

Формування прямих витрат на оплату праці

...

2.4. Облік інших прямих витрат

«Асортимент» інших прямих витрат досить великий. До них відносять усі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, які ми розглянули раніше. Це і соціальні нарахування на заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві, і плата за оренду земельних та майнових паїв, і амортизація необоротних активів виробничого призначення, і втрати від браку, і витрати на його виправлення тощо. У цьому підрозділі ми розглянемо два основні елементи таких витрат — відрахування на соціальні заходи та амортизаційні нарахування.

...

...

При цьому в разі прямого віднесення сум ЄСВ до конкретного об'єкта витрат роблять такі проводки:

...

Амортизація необоротних активів. Як ми вже зазначили, до складу виробничої собівартості включають також амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про амортизацію

основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регулює П(С)БО 7, а нематеріальних активів — П(С)БО 8.

Якщо щодо активу, на який нараховують амортизацію, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції, то доцільно застосовувати виробничий метод нарахування амортизації. Хоча це й не обов'язково. Для суб'єктів господарювання доступні всі п'ять методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів:

...

Головне — зазначити обрані методи нарахування амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів у наказі про облікову політику підприємства. А ось для інших необоротних матеріальних активів передбачено тільки два можливі методи нарахування амортизації — прямолінійний і виробничий. Виняток становлять малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, для яких можуть також установлюватися методи, передбачені п. 27 П(С)БО 7, а саме:

...

Амортизацію на об'єкти основних засобів нараховують щомісячно починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому такий об'єкт став придатний для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7). Припиняють нарахування амортизації в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта, переведенням його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, а припиняють з дати, що настає за датою вибуття такого об'єкта.

...

Нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів за кожен звітний період здійснюють у відомості розрахунку амортизації в пооб'єктному розрізі. Наведемо кореспонденцію рахунків, що використовується

при нарахуванні амортизації на виробничі необоротні активи. Так, у разі прямого віднесення до об'єкта витрат роблять проводки:

...

Насамкінець зауважимо, що поелементний облік інших прямих витрат, крім розглянутих нами вище, ведуть на рахунку 84 «Інші операційні витрати». В усьому іншому ж їх відображення в бухгалтерському обліку відбувається стандартно. Тобто на рахунку 23 відображають витрати, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а на рахунку 91 — виробничі накладні витрати.

2.5. Облік загальновиробничих витрат та їх включення до собівартості продукції

Існують витрати на виробництво, які неможливо прямо (на підставі первинних документів) віднести до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Так, з цього розділу ви дізнаєтеся, що таке загальновиробничі витрати, яким чином їх уключають до собівартості продукції (робіт, послуг) і як відображають в обліку.

Сама назва цієї групи витрат говорить нам про те, що до неї включаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, а саме: витрати на утримання, організацію виробництва та управління ним.

Перелік загальновиробничих витрат наведено в п. 15 П(С)БО 16. Для наочності класифікацію і склад загальновиробничих витрат у бухгалтерському обліку представимо в табл. 2.3.

...

Склад статей калькуляції таких витрат має бути однаковий як при плануванні, так і в облікових цілях. Це забезпечить порівнянність даних про планову та фактичну величину загальновиробничих витрат. Таким чином, керівництво отримає більш точну інформацію для цілей управлінського обліку і визначення ефективності роботи підприємства за показником витрат.

Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати. П. 11 П(С)БО 16 дозволяє нам відносити до складу виробничої собівартості не всі загальновиробничі витрати, а тільки змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Нерозподілений залишок постійних загальновиробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Тобто всі загальновиробничі витрати можна розподілити на змінні та постійні, а останні, у свою чергу, — на розподілені та нерозподілені (п. 16 П(С)БО 16).

...

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат підприємство установлює самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності, та фіксує у наказі про облікову політику (п. 16 П(С)БО 16). Для наочності класифікацію загальновиробничих витрат і порядок їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг) представимо у вигляді схеми (рис. 2.2).

...

Як свідчить п. 16 П(С)БО 16, постійні загальновиробничі витрати відносять до складу виробничої собівартості в частині, що відповідає нормальній виробничій потужності. Нагадаємо: нормальна потужність є очікуваним середнім обсягом діяльності, який може бути досягнуто в умовах звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16). Звичайно, що фактична потужність за звітний період може відрізнятись від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення.

Щоб визначити суму постійних загальновиробничих витрат, які включають до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) звітного періоду, потрібно знати норматив (коефіцієнт) таких витрат на одиницю бази розподілу.

Цей показник є відношенням постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до бази розподілу зазначених витрат, що відповідає нормальній потужності підприємства. Формула розрахунку виглядає так:

— ...

До вибору бази розподілу слід підійти дуже відповідально. Так, приймати за базу розподілу відпрацьовані людино-години або прямі витрати на оплату праці доцільно там, де застосовується переважно ручна праця. У свою чергу, на повністю автоматизованому виробництві виправданим буде використовувати як базу розподілу машино-години роботи обладнання, а на матеріаломісткому виробництві — прямі матеріальні витрати.

Новостворені підприємства обирають базу розподілу на підставі прогнозних (планованих) даних. Підприємства з цеховою структурою управління виробництвом для планування та розподілу загальновиробничих витрат обирають базу розподілу і, відповідно, розраховують норматив постійних загальновиробничих витрат у розрізі кожного цеху. При цьому база розподілу може бути різною для різних центрів виникнення витрат (цехів, структурних підрозділів).

Підприємство може переглянути чинну базу розподілу та обрати нову. Необхідність у цьому виникає в тому випадку, коли змінюються обставини, на яких базувався її вибір. Наприклад, причиною перегляду бази розподілу може стати збільшення часу роботи обладнання у зв'язку з переходом на дво-, тризмінну роботу підприємства тощо.

Суму розподілених постійних загальновиробничих витрат звітного періоду визначають за формулою:

...

А якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду перевищить отриманий розрахунковим шляхом показник? Тоді до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належатиме тільки частина постійних загальновиробничих витрат звітного періоду в межах такого показника. Решта суми вважається постійними нерозподіленими загальновиробничими витратами і піде на збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Закінчимо опис процедури розподілу загальновиробничих витрат тим, що ще раз сформулюємо алгоритм дій підприємства. Отже, щоб правильно розрахувати суму постійних розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат, потрібно:

...

Наприклад, підприємство з безцеховою структурою управління базою для розподілу загальновиробничих витрат обрало обсяг виробництва в натуральному вираженні.

За планом на звітний рік передбачено обсяг виробництва (нормальна виробнича потужність) 54000 виробів, у тому числі на січень, лютий і березень 2016 року по 4500 одиниць щомісячно. Загальновиробничі витрати за річним кошторисом становлять 351000 грн., або 6,50 грн. на одиницю продукції (351000 : 54000) з рівномірним розподілом протягом року по 29250 грн. щомісячно, з них змінні витрати — 18000 грн., постійні — 11250 грн.

Фактичні показники роботи підприємства за відповідні звітні періоди наведено в табл. 2.4.

...

Отже, із загальними правилами розподілу загальновиробничих витрат на такі, що включаються до виробничої собівартості та відносяться на витрати періоду (до собівартості реалізації), ми з вами розібралися. Тепер давайте поглянемо, як відбувається розподіл загальновиробничих витрат, уключених до виробничої собівартості, між декількома видами продукції (робіт, послуг).

Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання. Загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні) доводиться щомісячно розподіляти між різними видами продукції (робіт, послуг). Як це робити, П(С)БО 16 не регламентує, а отже, алгоритм розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання підприємство розробляє самостійно та фіксує в наказі про облікову політику. Водночас є декілька загальних правил, які при цьому потрібно враховувати.

Почнемо з того, що розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання має проводитися пропорційно обраній базі розподілу. Обирають базу, як правило, з урахуванням таких умов:

...

Найчастіше розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) здійснюють пропорційно нарахованій заробітній платі основних робітників виробництва або сумі прямих витрат. Технічно перший спосіб простіший, проте менш точний і сильніше викривляє реальне значення собівартості.

Як правило, для уніфікації облікових процедур і скорочення їх трудомісткості підприємства застосовують схожі методики розподілу загальновиробничих витрат як між готовою продукцією і НЗВ, так і між видами продукції. Крім того, важливо застосовувати однакові методики розподілу при плануванні собівартості та при її обліку.

...

Можливий і інший варіант. Загальновиробничі витрати звітного періоду можна розподілити між об'єктами калькулювання, визначивши питому вагу баз розподілу відповідних об'єктів калькулювання в загальному обсязі величини бази розподілу. Множенням питомої ваги на суму загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості звітного періоду, знаходимо суму загальновиробничих витрат, що відноситься до виробничої собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг).

...

Для наочності наведемо приклад. Протягом звітного періоду цех випускав два види продукції. Вартість матеріалів, заробітна плата робітників виробництва та інші прямі витрати включені до витрат на виробництво продукції. Виробнича собівартість виробленої продукції становить:

...

Множенням нормативу розподілу на величину баз відповідних об'єктів розподілу визначаємо суму загальновиробничих витрат, що належать до складу виробничої собівартості окремих видів продукції (табл. 2.6).

...

Для аналітичного обліку цих витрат використовують відомості обліку витрат, які відкривають на кожен цех окремо. Записи в цих відомостях ведуть на підставі первинних документів і розробницьких таблиць розподілу матеріалів, заробітної плати, послуг допоміжних виробництв, розрахунку амортизації необоротних активів та листків-розшифровок за іншими грошовими витратами. Надалі суму постійних розподілених загальновиробничих витрат (відповідну нормальній потужності) і загальну суму змінних загальновиробничих витрат звітного періоду включають у порядку розподілу до складу виробничої собівартості об'єктів калькулювання.

Формування та розподіл загальновиробничих витрат у бухгалтерському обліку показують такою кореспонденцією рахунків (табл. 2.7):

...

Окремо скажемо про особливості бухгалтерського обліку нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у ситуації, коли у звітному періоді підприємство продукцію виробляло (роботи виконувало), але не реалізовувало. У цьому випадку виникає питання стосовно щомісячного закриття рахунка 91.

...

Відсутність у поточному місяці виробництва не завжди свідчить про те, що витрати не пов'язані з ним. Наприклад, у сезонних галузях промисловості підприємства можуть здійснювати витрати, пов'язані з виробництвом продукції в майбутньому. На період сезонних перерв у роботі всі витрати на обслуговування виробництва включають до витрат майбутніх періодів (п. 404 Методрекомедацій № 373). Тобто їх збирають за дебетом рахунка 39.

2.6. Зведений облік витрат на виробництво

Зведений облік витрат на виробництво — це узагальнення по об'єктах обліку всіх виробничих витрат підприємства та виявлення тієї їх частини, що належить до випуску продукції і НЗВ, калькулювання (визначення) фактичної собівартості товарної продукції (робіт, послуг).

Зведений облік витрат є завершальним етапом виробничого обліку. Він покликаний забезпечити:

...

Його завдання — узагальнення витрат за калькуляційними статтями та елементами витрат, цехами та видами (групами) продукції з подальшим використанням цих даних для складання звітності та калькуляцій фактичної собівартості продукції (робіт, послуг).

На виробництвах, де є напівфабрикати (напівпродукти, деталі), порядок узагальнення витрат залежить від варіанта зведеного обліку, що застосовується.

Існують два варіанти зведеного обліку витрат:

...варіанти (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний) детальніше.

Напівфабрикатний метод. Такий варіант передбачає облік прямих витрат, що становлять собівартість продукції, за окремими закінченими технологічними переділами (фазами, стадіями) і статтями витрат, уключаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху (дільниці). У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом (дільницею), складається з власних витрат і собівартості напівфабрикатів. При цьому калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції

Витрати всередині переділу обліковують за видами продукції. Загальновиробничі витрати узагальнюють у цілому по виробництву з розподілом між переділами в установленому на підприємстві порядку. Собівартість визначають за кожним переділом, а за видами продукції всередині переділу — відповідно до обраного підприємством способу калькулювання.

Рух напівфабрикатів з цеху (дільниці) до цеху (дільниці) при цьому варіанті оформляють бухгалтерськими записами відповідно до технологічного

маршруту обробки з відображенням у системі рахунків бухгалтерського обліку їх собівартості. Калькують собівартість напівфабрикатів після кожного переділу. Це дозволяє виявляти собівартість напівфабрикатів на різних стадіях їх обробки і тому забезпечує більш дієвий контроль за собівартістю продукції.

Застосування напівфабрикатного варіанта обліку витрат зумовлене:

...

Передачу напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (переділу) до іншого, як правило, відображають в обліку за фактичною виробничою собівартістю. Проте можливий також облік напівфабрикатів за плановою (нормативною) собівартістю з подальшим доведенням такої планової (нормативної) собівартості до фактичної.

Напівфабрикатний варіант обліку є найбільш трудомістким. До собівартості всіх цехів входить стаття калькуляції «Напівфабрикати власного виробництва». Її формування потребує складання калькуляцій собівартості напівфабрикатів кожного цеху.

На прикладі покажемо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво і складання звітної калькуляції в розрізі калькуляційних статей при напівфабрикатному варіанті з елементами нормативного обліку (таблиця 2.8).

...

Виготовлені напівфабрикати, що підлягають доопрацюванню в наступних цехах, при напівфабрикатному варіанті, як правило, обліковують на рахунку 25. Він використовується підприємствами, які такі напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізують на сторону як готову продукцію.

Якщо ж підприємство виробляє та використовує напівфабрикати тільки для власних потреб, їх рух та залишки обліковують на рахунку 23 в розрізі цехів, що виготовляють такі напівфабрикати, без використання рахунка 25.

Собівартість напівфабрикатів формують аналогічно обчисленню виробничої собівартості продукції (робіт і послуг). Господарські операції з оприбутковування напівфабрикатів з виробництва відображають в обліку такою кореспонденцією рахунків: Дт 25 — Кт 231 (232). При подальшому переданні напівфабрикатів до інших цехів для подальшої обробки роблять запис: Дт 231 (232) — Кт 25.

Безнапівфабрикатний метод. При цьому варіанті калькуляції собівартості напівфабрикатів власного виробництва не складають. Передання напівфабрикатів з цеху (дільниці) до цеху (дільниці) не супроводжує відображення їх собівартості в системі рахунків бухгалтерського обліку.

...

З наведених вище схем видно, що різні процеси формування собівартості продукції при обох варіантах завершуються одним і тим самим результатом. Так, у наших прикладах і при напівфабрикатному, і при безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат на виробництво нормативна собівартість готової продукції становить 159960,00 грн., а фактична — 160160,00 грн.

На практиці застосовують обидва варіанти обліку витрат на виробництво. Проте в інтересах належного контролю за рухом напівфабрикатів (деталей, вузлів) у виробництві, їх збереженням та раціональним використанням, а також для правильного визначення результатів роботи окремих структурних підрозділів підприємства доцільніше застосовувати напівфабрикатний варіант обліку витрат на виробництво

Водночас зауважимо: на підприємствах, де напівфабрикатів немає взагалі, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі в умовах застосування однопередільного методу обліку витрат, питання про вибір варіанта зведеного обліку не виникає.

Організація зведеного обліку витрат передбачає:

...

Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від:

...

Тому, об'єднуючи вироби у групи, потрібно дотримуватися певних правил. Так, щоб опинитися в одній групі, вироби повинні:

...

Підсумкові дані зведення витрат повинні точно збігатися з даними синтетичного рахунка 23. Тобто відомість зведеного обліку витрат у цілому по цеху, а потім і по підприємству є оборотною відомістю за рахунком 23. Зведений облік при застосуванні нормативного методу потрібно вести за видами продукції або однорідними групами виробів у розрізі калькуляційних статей витрат з виділенням витрат за нормами, змін норм і відхилень від них. Причому у практиці нормативного обліку застосовують два способи бухгалтерського узагальнення витрат у регістрах зведеного обліку.

Перший спосіб передбачає розрахунок фактичної собівартості товарної продукції за звітний місяць шляхом виключення із загальної суми витрат на виробництво, відображених на рахунку 23 (з урахуванням вхідного залишку НЗВ), нестач НЗВ (за вирахуванням надлишків) і залишків НЗВ на кінець місяця. Це можна представити у вигляді такої формули:

...

У таких випадках доцільно застосовувати другий спосіб узагальнення витрат у регістрах зведеного обліку. А саме: собівартість залишків НЗВ визначають шляхом виключення з виробничих витрат звітного місяця (з урахуванням вхідного залишку НЗВ) фактичної собівартості товарного випуску

цього місяця і нестач (за вирахуванням надлишків) НЗВ. Тобто собівартість НЗВ на кінець місяця розраховують за формулою:

...

У результаті всіх проведених розрахунків в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах обчислюють середню собівартість одиниці продукції серії (замовлення). У масових та великосерійних виробництвах розраховують середню собівартість одиниці продукції кожного найменування, що випускається у звітному періоді.

Висновки до розділу 2

У розділі 2 здійснено дослідження методики формування собівартості продукції у виробництві, що дозволило нам сформулювати наступні висновки:

1. Виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління - тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види непрямих (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання.

3. До загальновиробничих відносять витрати на утримання, організацію виробництва та управління роботою цехів, дільниць основного та допоміжного виробництва. Загальновиробничі витрати підрозділяють на змінні та постійні. У свою чергу, постійні загальновиробничі витрати ділять на розподілені та нерозподілені. Розподіл постійних загальновиробничих витрат здійснюють пропорційно обраній базі розподілу. Її підприємство встановлює самостійно в наказі про облікову політику. До складу виробничої собівартості (рахунок 23) відносять змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списують на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90).

4. Існують два варіанти зведеного обліку витрат: з відображенням у системі рахунків бухгалтерського обліку собівартості напівфабрикатів власного виробництва при переданні їх з одного цеху до іншого (напівфабрикатний) і без такого відображення (безнапівфабрикатний). Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на підставі даних, отриманих у результаті обробки первинної документації, за статтями калькуляції об'єктів обліку виробничих витрат. На підставі даних зведеного обліку складають калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Предметна область аудиторського дослідження собівартості продукції

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

До предметної області дослідження в першу чергу слід віднести інформацію про:

...

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

На рис. 3.1 подано структуру собівартості реалізованої продукції.

...

Облік витрат на виробництво є зведеною (вторинною) ділянкою обліку щодо розрахунків з оплати праці, обліку виробничих запасів, основних засобів, розрахунково-фінансових операцій тощо. Він ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку фінансово-господарської діяльності підприємства. Документація, що використовується при цьому, повинна забезпечити можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання — замовленнями, виробами.

При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат аудитор аналізує дані, які містяться у відомостях розподілу і розрахунках, до яких належать: відомості

розподілу нарахованої заробітної плати за рахунками і шифрами витрат; відомості розподілу витрачання матеріалів за напрямками виробничих витрат; розрахунок зносу основних засобів; розрахунок зносу нематеріальних активів; розрахунок зносу МШП; зведені дані за розрахунками із постачальниками і підрядчиками; листки-розшифровки та інші реєстри розподілу витрат за напрямками витрат. Інформацію, що міститься в наведених реєстрах, звіряють із відповідними даними за кореспондуючими рахунками, порівнюють із шифрами витрат і при встановленні помилок і розбіжностей з'ясовують їх причини. Далі перевіряють, як організований облік і розподіл непрямих (накладних) витрат (відомості розподілу і таблиці за рахунками 23 "Допоміжні виробництва", 91 "Загальновиробничі витрати". Аудитор повинен перевірити, як здійснювався розподіл цих витрат та їх списання в дебет рахунка 23 або безпосередньо в дебет рахунка 90.

За обліком втрат у виробництві аудитор повинен перевірити, як вівся облік браку продукції, за рахунок кого відшкодовувалися суми втрат від простоїв, нестач тощо. Облік втрат від простоїв організовують за допомогою спеціальних документів — листків обліку простоїв. Втрати від простоїв із внутрішніх і зовнішніх причин обліковують на рахунку 24 "Брак у виробництві".

Облік нестач і надлишків у виробництві здійснюється, як правило, в ході інвентаризації. Нестачі є результатом недоліків оперативного контролю, крадіжок та інших причин. Аудитор перевіряє, чи правильно віднесені ці витрати на рахунок 947 "Нестачі і витрати від псування цінностей", яких заходів було вжито з метою відшкодування завданих збитків за рахунок винних осіб.

Досить трудомісткою роботою є перевірка даних з обліку незавершеного виробництва. Якщо на підприємстві ведуться інвентаризаційні відомості незавершеного виробництва, то аудитор з'ясовує, як проводиться оцінка залишків незавершеного виробництва, як складаються і розраховуються зведені дані, які використовуються для зведеного обліку витрат на виробництво.

При перевірці зведених даних обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству аудитор перевіряє інформацію, що міститься в журналах-ордерах. Вони порівнюються з Головною книгою і відповідними реєстрами.

При автоматизованому обліку замість журналів-ордерів перевіряють відповідні відомості оборотів за рахунками витрат (рис. 3.2).

....

3.2. Аудит витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції

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

На етапі ознайомлення необхідно вивчити організацію виробництва і технологічного процесу на підприємстві, умови роботи.

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

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

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

Слід мати на увазі, що при багатьох технологіях ці норми залежать від типу обладнання. Також необхідно перевірити відповідність наявного обладнання тому, яке відображене в бухгалтерському обліку. Шляхом спостереження аудитор

може перевірити час використання обладнання протягом доби. Перевіркою витрачання електроенергії за лічильниками розрахунковим шляхом можна встановити, скільки обладнання працювало фактично і зіставити одержані дані з даними обліку.

Таким чином можна перевірити достовірність даних про використання обладнання. Якщо при перевірці виявиться, що за розрахунками обладнання використовувалось у дві зміни, а за даними обліку — в одну, це свідчатиме про наявність грубих порушень і потребуватиме від аудитора вжиття відповідних заходів:

...

Програма аудиту. Оцінивши систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, аудитор приймає рішення щодо методу організації перевірки (суцільний, вибірковий), кількості аудиторських процедур, необхідних для підготовки об'єктивного висновку, і починає підготовку програми.

При проведенні перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) аудитору необхідно пам'ятати, що інформація, яку надає розділ II "Елементи операційних витрат" звіту за ф. 2 "Звіт про фінансові результати", й інформація про витрати виробництва за рахунком 23 "Основне виробництво" не є тотожними.

Установивши кількість виробництв у суб'єкта господарювання, необхідно перевірити, чи ведеться аналітичний облік за видами виробництв, за підрозділами й центрами витрат та чи відповідають залишки й обороти синтетичного обліку відповідним сумам за аналітичними рахунками.

...

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

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю в розрізі калькуляційних статей витрат, за винятком статті "Втрати від браку" і деяких інших статей, що відносяться, як правило, повністю на товарну продукцію. В окремих галузях промисловості з коротким циклом технологічного процесу як виняток

допускається оцінка незавершеного виробництва тільки за фактичною собівартістю сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, виходячи із запланованої кількості.

До складу незавершеного виробництва не повинні входити матеріали і покупні напівфабрикати, які не підлягали обробці, відходи, які не здані на склад, і т. ін. Джерелом перевірки є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва. Необхідна також взаємна звірка звітних показників про витрати на виробництво.

...

Майже в усіх галузях промисловості при виробництві основної продукції отримують супутню продукцію і зворотні відходи. Недостовірна оцінка відходів та супутньої продукції може призвести до перекручення показника собівартості продукції. Відходи повинні оцінюватись, як правило, за цінами їх можливої реалізації чи використання на підприємстві.

...

Окремі підприємства допускають списання на виробництво недостач матеріалів, виявлених при проведенні інвентаризації, неправильний розподіл відхилень фактичних цін між матеріалами, списаними на виробництво, і залишками матеріалів на складі, що призводить до неправильного визначення собівартості продукції.

Необхідно з'ясувати, чи повністю входять до собівартості продукції нараховані амортизація основних засобів і знос малоцінних та швидкозношуваних предметів.

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

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

...

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

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

В елементі "Матеріальні затрати" знаходить відображення вартість сировини і матеріалів, які придбані зі сторони, покупних матеріалів, комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру, природної сировини, придбаного зі сторони палива, покупної енергії всіх видів. Аудитор вивчає повноту оприбуткування матеріальних цінностей і дотримання норм їх витрачання на виробництво продукції. Установлюється правильність визначення вартості матеріальних ресурсів. Вона формується виходячи з цін їх придбання (без врахування податку на додану вартість), націнок (надбавок), комісійних винагород збутових організацій, вартості послуг товарних бірж, мита, плати за транспортування, збереження і доставку.

У вартість матеріальних ресурсів входять також затрати підприємств на придбання тари й упаковки.

Аудитору необхідно звернути увагу на обґрунтованість вилучення із затрат на матеріальні ресурси вартості повернених відходів і правильність їх оцінки.

Важливим елементом, що утворює собівартість продукції і підлягає перевірці, є "Затрати на оплату праці". У цьому елементі групуються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, враховуючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати, стимулюючі й компенсуючі виплати, а також

затрати на оплату праці працівників, які зайняті в основній діяльності, але не значаться в штаті підприємства. При цьому аудитор бере до уваги, що виплати заробітної плати за фактично виконану роботу, розраховані виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів у відповідності з прийнятими на підприємстві формами і системами оплати праці, входять до собівартості в повній сумі, яка виявлена за відповідними розрахунковими документами.

...

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

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

При перевірці обліку випуску і руху готової продукції аудитор з'ясовує, як організований облік випуску готової продукції.

Уточнюється, як оцінюється готова продукція. У зв'язку з інфляцією і зміною цін у цей час використовують такі види оцінки:

▪ ...

Типові помилки і порушення. При проведенні аудиторського дослідження правильності відображення в обліку і звітності витрат та встановлення собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно впевнитися у відсутності типових помилок і порушень. Розглянемо деякі з них.

...

- дотримання принципу і послідовності здійснення обраної методики.

На рис. 3.3 показано алгоритм розподілу загальновиробничих витрат. Порушення вказаних вимог може призвести до перекручення фінансової звітності.

...

В аудиторській практиці нерідко зустрічається викривлення показника собівартості незавершеного виробництва, який встановлюється шляхом проведення

інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки за методами, обраними підприємством і узаконеними наказом про облікову політику.

Загальну оцінку ступеня достовірності даного показника можна дослідити проаналізувавши динаміку його зміни. Різке коливання рівня затрат, яке належить до незавершеного виробництва, в більшості випадків може свідчити про штучне регулювання цього показника залежно від економічної ситуації на підприємстві.

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

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

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

- ...

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

...

3.3. Внутрішній аудит процесу формування собівартості

Процес виробництва – сукупність організаційних дій, в результаті яких відбувається формування витрат виробництва продукції. Методику аудиту процесу виробництва продукції обумовлюють специфіка технології, тип і організація виробництва, методи обліку витрат і калькулювання собівартості. Тому предметною областю внутрішнього аудиту виробничого процесу є оцінка матеріальних і трудових ресурсів, витрат по обслуговуванню виробництва, методів калькулювання собівартості і випуску готової продукції. Перш ніж розпочати перевірку, аудиторю необхідно спланувати програму внутрішнього

аудиту процесу виробництва, в якій має міститися алгоритм проведення перевірки. Етапи цього алгоритму повинні співпадати з послідовністю операцій процесу виробництва:

...

Важливим елементом аудиторської перевірки є вивчення специфіки обліку сировини і матеріалів за кількістю та якістю, тому що від них залежить якість готової продукції. Особливу увагу доцільно приділити рівню управління виробництвом, адже від показників останнього та питомої ваги працівників управлінської ланки в складі всіх працівників підприємства, організації праці і її нормування, ступеню централізації управлінських та інших функцій залежить стан внутрішнього контролю і економічних показників діяльності підприємства.

Аудитору доцільно перевірити додержання бухгалтерією основних принципів раціональної організації обліку витрат, а саме [7, с. 329]:

1. ...

Перевірка правильності віднесення витрат на постійні і змінні дозволить аудитору встановити функціональну залежність між прибутком, обсягами виробництва, реалізації та затратами. При подальшому обліку витрат на виробництво необхідно виходити з того, що надійна система облікових робіт передбачає наступні етапи:

...

Прийоми і процедури аудиту дозволяють оцінити надійність і дієвість системи внутрішнього контролю і можуть бути оформлені у вигляді тестових питань (табл. 3.1).

...

Метою внутрішнього аудиту прямих витрат є перевірка правильності віднесення витрат підприємства до складу прямих матеріальних витрат. До прямих витрат відносять прямі матеріальні витрати (сировина, основні матеріали, паливо й енергія тощо), прямі витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, зайнятих у виробничому процесі з випуску продукції), інші прямі витрати (відрахування на соціальне страхування, амортизація, втрати від

браку тощо).

Найгроміздкішим етапом внутрішнього аудиту прямих витрат є перевірка віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції, адже найбільшу питому вагу в собівартості продукції мають матеріальні витрати - 60-80% [7, с. 334]. На прями матеріальні витрати впливає обсяг і структура товарної продукції, рівень затрат на одиницю продукції, середня вартість одиниці сировини, прогресивність і зміна норм відпуску матеріалів, відходи і втрати сировини і матеріалів, техніка і технологія виробництва, якість сировини тощо.

При перевірці прямих матеріальних витрат аудиторю необхідно:

1. ...

Внутрішній аудит прямих витрат на оплату праці, нарахувань до соціальних фондів і правомірність віднесення їх на собівартість є наступним етапом аудиту прямих витрат. При цьому необхідно керуватися П(С)БО 16 «Витрати», Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві, затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.

Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку та звітності у розрахунках з оплати праці. Нижче наведені окремі з них:

1. ...

Важливим етапом перевірки прямих витрат на оплату праці є перевірка створення та використання резерву на оплату відпусток, який також відноситься на собівартість продукції. Для проведення аудиту створення і використання резерву відпусток аудитор повинен скласти певну програму своїх дій, яка є частиною єдиного плану аудиту розрахунків з оплати праці. В табл. 3.1 наводиться приклад програми аудиту створення і використання резерву відпусток.

...

Останнім етапом аудиту прямих витрат є облік втрат від браку та облік інших прямих витрат. Зокрема, аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання

втрата від браку, правильність складання бухгалтерських проведення.

Після аудиту прямих витрат аудитор перевіряє правильність формування та розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві. Загальновиробничі витрати по своїй сутності є витратами організації виробничого процесу. Тут задіяні і трудові ресурси, і матеріальні, і технологічні. Загальновиробничі витрати включають обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, організацію та координацію виробничого процесу. Облік загальновиробничих витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати», в якому міститься перелік статей [6].

При здійсненні внутрішнього аудиту загальновиробничих витрат аудитор впевнюється в тому:

...

Після оцінки та аналізу загальновиробничих витрат аудитор перевіряє зведений облік витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції.

Зведеним обліком витрат на виробництво називається комплекс облікових робіт, пов'язаних з групуванням витрат в розрізі встановлених на підприємстві статей витрат, по цехах, дільницях та іншими місцями виникнення витрат.

Аудиторська перевірка зведеного обліку витрат на виробництво здійснюється на еонові відомості 12, журналу 5. Аудитору необхідно перевірити правильність групування витрат за видами діяльності, за видами чи групами однорідної продукції, послугами основного виробництва, об'єктами будівництва, продукцією і послугами допоміжного виробництва тощо. Потім аудитор перевіряє правильність складання журналу 5, в якому підприємство відображає витрати в розрізі цехів.

Метод перевірки зведеного обліку витрат на виробництво залежить від варіанту обліку витрат - ...

В умовах попередільного методу обліку витрат на виробництво аудитор охоплює масову обробку сировини, матеріалів і напівфабрикатів на окремих переділах, фазах технологічного процесу і перетворення їх в готову продукцію.

При позамовному методі обліку витрат виробництва і калькуляції

собівартості продукції аудит здійснюють з урахуванням специфіки індивідуального і дрібносерійного виробництва складних виробів.

Завершальним етапом внутрішнього аудиту процесу виробництва є аудит випуску готової продукції, під якою розуміється повністю завершений виріб прийнятий на склад. Від обсягів виробництва залежать всі техніко-економічні показники діяльності підприємства. Тому виникає необхідність глибокої комплексної перевірки виробничої діяльності з урахуванням галузевої специфіки, типа виробництва, особливостей організації та технології виготовлення продукції, а також її номенклатури.

Висновки до розділу 3

У розділі 3 здійснено дослідження методики аудиту процесу формування собівартості продукції. Це дозволило нам сформулювати наступні висновки:

1. При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

2. При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат аудитор аналізує дані, які містяться у відомостях розподілу і розрахунках. Інформацію, що міститься в наведених регістрах, звіряють із відповідними даними за кореспондуючими рахунками, порівнюють із шифрами витрат і при встановленні помилок і розбіжностей з'ясовують їх причини. Далі перевіряють, як організований облік і розподіл непрямих (накладних) витрат (відомості розподілу і таблиці за рахунками 23 "Допоміжні виробництва", 91 "Загальновиробничі витрати". Аудитор повинен перевірити, як здійснювався розподіл цих витрат та їх списання в дебет рахунка 23 або безпосередньо в дебет рахунка 90.

3. Внутрішній аудит процесу виробництва продукції є важливим об'єктом аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства. Виробничий процес потребує постійного вивчення, дослідження та удосконалення, оскільки від нього залежить величина собівартості продукції та валовий прибуток. Прийоми і процедури аудиту дозволяють оцінити надійність і дієвість системи

внутрішнього контролю і можуть бути оформлені у вигляді тестових питань. Внутрішній аудит витрат виробництва продукції включає в себе аудит прямих витрат, загальновиробничих витрат, а також аудит зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі наведене теоретичне узагальнення та нові погляди на розв'язання проблеми раціональної організації та методики здійснення аудиту собівартості продукції (робіт, послуг). Це проявляється у вивченні нормативно-правових засад регулювання порядку її формування та діяльності, критичній оцінці. Результати дослідження дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

1. Основним нормативно-правовим документом, що регулює формування і облік собівартості продукції є П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373 [32]. Відповідно до ПСБО 16 передбачено визначення таких видів собівартості:

- 1) собівартість реалізованих товарів, яку визначають на підставі П(С)БО 9 «Запаси»;
- 2) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з:
 - виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
 - нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
 - наднормативних виробничих витрат;
- 3) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) — виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг).

2. Калькулювання собівартості продукції, відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи:

1) віднесення прямих матеріальних і трудових затрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) затрат на собівартість виробництва продукції;

2) розподіл виробничих затрат між готовою та не завершеною виробництвом продукцією;

3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних затрат на собівартість реалізованої продукції;

4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

5) віднесення адміністративних затрат і затрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

3. За етапами формування витрат розрізняють такі види собівартості за етапами формування витрат: технологічна собівартість, цехова собівартість, виробнича собівартість, виробнича собівартість реалізованої продукції, собівартість за прямими витратами, повна собівартість реалізованої продукції.

4. Важливою умовою достовірного визначення собівартості продукції є правильний вибір об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання. До таких об'єктів відносять вироби, їх окремі частини (вузли, деталі), групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо. Номенклатуру об'єктів обліку виробничих витрат підприємства обирають самостійно залежно від: структури управління підприємством, організації виробництва, технологічних особливостей, рівня спеціалізації підрозділів, технічних параметрів продукції, яка виробляється, системи контролю витрат тощо. Вибір об'єктів обліку витрат здійснюється в ув'язці з вибором об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць. На практиці об'єкти калькулювання собівартості продукції та об'єкти обліку витрат виробництва часто збігаються. Перелік основних калькуляційних одиниць і об'єктів калькулювання наведено в додатку 6 до Методрекомедацій № 373.

5. Виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління - тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види непрямих (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожен одиницю об'єкта калькулювання.

6. До загально виробничих відносять витрати на утримання, організацію виробництва та управління роботою цехів, дільниць основного та допоміжного виробництва. Загально виробничі витрати підрозділяють на змінні та постійні. У свою чергу, постійні загально виробничі витрати ділять на розподілені та нерозподілені. Розподіл постійних загально виробничих витрат здійснюють пропорційно обраній базі розподілу. Її підприємство встановлює самостійно в наказі про облікову політику. До складу виробничої собівартості (рахунок 23) відносять змінні та постійні розподілені загально виробничі витрати. Постійні нерозподілені загально виробничі витрати списують на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90).

7. Існують два варіанти зведеного обліку витрат: з відображенням у системі рахунків бухгалтерського обліку собівартості напівфабрикатів власного виробництва при переданні їх з одного цеху до іншого (напівфабрикатний) і без такого відображення (безнапівфабрикатний). Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на підставі даних, отриманих у результаті обробки первинної документації, за статтями калькуляції об'єктів обліку виробничих витрат. На підставі даних зведеного обліку складають калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

8. При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: а) з відображення витрат на виробництво; б) з оприбуткування продукції; в) з калькуляції собівартості виробленої продукції.

9. При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат аудитор аналізує дані, які містяться у відомостях розподілу і розрахунках. Інформацію, що міститься в наведених регістрах, звіряють із відповідними даними за кореспондуючими рахунками, порівнюють із шифрами витрат і при встановленні помилок і розбіжностей з'ясовують їх причини. Далі перевіряють, як організований облік і розподіл непрямих (накладних) витрат (відомості розподілу і таблиці за рахунками 23 "Допоміжні виробництва", 91 "Загально виробничі витрати". Аудитор повинен перевірити, як здійснювався розподіл цих витрат та їх списання в дебет рахунка 23 або безпосередньо в дебет рахунка 90.

10. Внутрішній аудит процесу виробництва продукції є важливим об'єктом аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства. Виробничий процес потребує постійного вивчення, дослідження та удосконалення, оскільки від нього залежить величина собівартості продукції та валовий прибуток. Прийоми і процедури аудиту дозволяють оцінити надійність і дієвість системи внутрішнього контролю і можуть бути оформлені у вигляді тестових питань. Внутрішній аудит витрат виробництва продукції включає в себе аудит прямих витрат, загальновиробничих витрат, а також аудит зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS. – 2018. – Paper 181
2. Horvath & Partners. Впровадження збалансованої системи показників: Пер. з нім., 2-е. вид. М., 2006.
3. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12
4. Адамик О.В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків // Бізнес Інформ. – 2016. – 10. – С. 348-353
5. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – Випуск 20. – С.23-29
6. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень” як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз. – 2015. – №19 (№ 2). – С. 179-184
7. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-14-2016>
8. Андреев В. Д. Внутренний аудит : [учеб. пособие] / В. Д. Андреев. - М. : Финансы и статистика, 2003. - 464 с.: ил.
9. Аудиторский словарь / [Бычкова С. М., Райхман М. В., Соколов В. Я. и др.] ; под ред. В. Я. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 192 с.
10. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції. // Баланс. – 2001.– №7 (спецвипуск).– С.50-61

11. Барышников Н. П. Практикум внутреннего и внешнего аудита / Н. П. Барышников. - [изд. 2-е, переработанное и дополненное]. - М. : Информационно-издательский дом «Филин», 2003. - 792 с.
12. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М.: “Финансы”, 1970. – 167 с.
13. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов: практ. пособие / Е.В. Бехтерева. – Москва: Омега-Л, 2007. – 152 с.
14. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Х.: Фактор, 2005. – 266с.
15. Вороная Н. Чернишова Н., Свіріденко А. Об’єкти обліку витрат та об’єкти калькулювання // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – №32.
16. Вороная Н., Чернишова Н., Свіріденко А. Облік прямих витрат на виробництво (ч. 2) // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – № 32 – Електронний ресурс. [Режим доступу]: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17168.html>
17. Голов С. Ф. Управлінський облік. К., 2003.
18. Друри К. Управленческий и производственный учёт: Пер. с англ., М., 2005.
19. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болюх, В.З.Бурчевський, М.І.Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556с.
20. Ентоні А. Аткинсон, Банкер Р., Каплан Д., Роберт С., Янг М. С. Управлінський облік: Пер. з англ., 3-тє вид. М., 2007.
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.
22. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загально-обов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.

24. Каменская Т. Калькулирование себестоимости разными методами // Баланс. – 2007 – 30 мая (№22) – С.39-43 5. Ластовецкий В. Учет и контроль технологической и производственной себестоимости // Бухгалтерський учет и аудит. – 2004. - №5. – С.17-19

25. Ковалёва О. В. Аудит : [учебное пособие] / О. В. Ковалёва, Ю. П. Константинов ; [под. ред. О. В. Ковалёвой]. - М. : «Приор-издат», 2003. - 320 с.

26. Комиссарова И.П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика / Ирина Петровна Комиссарова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 224 с.

27. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : Навч. посібник/ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча.- К.: Каравела, 2004.- 568 с.

28. Лозовицький Д. С. Система калькулювання собівартості продукції як складова системи управлінського обліку підприємства// Наукові записки. – 2007. – №2 (12). – С. 20-25

29. Мандрика О.В. Методи обліку витрат та калькуції собівартості продукції // Проблемы материальной культуры – ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ. – Електронний ресурс. [Режим доступу]: <http://dspace.nbuu.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/34921/10-Mandruka.pdf?sequence=1>

30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2.

31. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373.

32. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373, затверджені наказом міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373

33. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635.

34. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях: [монография] / Игорь Ефимович Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.

35. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України "Про затвердження Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт" від 09.05.02. р. № 81;

36. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 29.03.02 р. № 64;

37. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України "Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства" від 06.03.02. р. № 47;

38. Наказ Державного комітету промислової політики України "Про затвердження Методичних рекомендацій із формування собівартості продукції (робіт, послуг)" від 02.02.01 р. № 47;

39. Наказ Держкомстату «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489.

40. Наказ Кабінету харчової промисловості України Міністерства агропромислового комплексу України від 31.08.99 р. № 64. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.10.9 р. за № 733/4026;

41. Наказ Міністерства аграрної політики України "Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств" від 18.05.02 р. № 132, зі змінами та доповненнями, внесеними наказом МАП України від 06.12.01 р. № 355;

42. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України "Про затвердження Методичних рекомендацій із формування складу

витрат по порядку їх планування в торговельній діяльності" від 22.05.02 р. № 145;

43. Наказ Міністерства транспорту України. "Про затвердження Методичних рекомендацій із формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті" від 05.02.01 р. № 65;

44. Наказ Мінстату «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193.

45. Наказ Мінфіну «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» від 17.06.2015 р. № 572.

46. Нападовська Л. Управлінський облік: Підруч., К., 2004.

47. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 8 — 9. С. 50 — 62.

48. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Любов Василівна Нападовська. - Дніпропетровськ, 2000.- 450 с.

49. Осадча Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку. – Електронний ресурс. [Режим доступу]: <http://magazine.faaf.org.ua/sobivartist-aspekti-buhgalterskogo-podatkovogo-ta-upravlinskogo-obliku.html>

50. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

51. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017. – Випуск №10. – С. 803-810

52. Пічугіна Т.С. Оцінка систем обліку витрат / Т.С. Пічугіна, Н.І. Гордієнко // Научно-технический сборник. – 2003. – №52. – С. 124-128

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну від 31.01.2000 р. № 20.

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну від 28.07.2000 р. № 181.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290;

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну від 07.07.99 р. № 163.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. № 242.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 20.10.99 р. № 246.

61. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

62. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879.

63. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), затверджене постановою КМУ від 02.03.93 р. № 158.

64. Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Держгірпромнагляду від 24.03.2008 р. № 53.

65. Порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці, затверджений постановою КМУ від 01.08.92 р. № 442.

66. Постанова Держкомпраці СРСР і Президії ВЦРПС «Про затвердження Переліку виробництв, професій і посад, робота в яких надає право на безкоштовне отримання лікувально-профілактичного харчування у зв'язку з особливо шкідливими умовами праці, раціонів цього харчування, норм безкоштовної видачі вітамінних препаратів і правил безкоштовної видачі лікувально-профілактичного харчування» від 07.01.77 р. № 4/П-1.

67. Постанова Держкомстату СРСР «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» від 28.12.89 р. № 241.

68. Про затвердження Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості України".

69. Про затвердження Методичних рекомендацій із формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку";

70. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: Навч. посіб.: Тернопіль, 2003.

71. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: Навч. посіб., Тернопіль, 2003.

72. Пушкар М. С. Фінансовий облік : [підручник] / М. С. Пушкар. - Тернопіль : Карт-бланш, 2002. - 628 с.

73. Саченко С.І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. ТНЕУ, 2007

74. Скрипник М.І. Тракткування сутності собівартості продукції, її види та значення в процесі калькулювання. – Електронний ресурс. [Режим доступу]: <http://magazine.faaf.org.ua/traktuvannya-sutnosti-sobivartosti-produkcii-ii-vidi-ta-znachennya-v-procesi-kalkulyuvannya.html>

75. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. М., 1984.

76. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб., 3-тє вид., переробл. і доп. К., 2000.

77. Стешиц Л.И. Калькуляция себестоимости продукции в организациях АПК: учеб. пособие / Л. И. Стешиц, М. И. Стешиц. – Минск: Выш. шк., 2008. – 304 с.

78. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 234 с.

79. Товсто́п'ят Ю., Чернишова Н. Об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості // Податковий кодекс. - 2014. - № 22 (Листопад). Електронний ресурс. [Режим доступу]: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article-3439.html>

80. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.

81. Управление затратами на предприятии: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; [под общ. ред. Г. А. Краюхина]. – СПб: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2003. – 256 с.

82. Устенко О.Л. Экономика предприятия: Методич.пособие. – 3-е изд., испр. – К.: МАУП, 2000. – 44с. 8. Шваб Л.І. Економіка підприємства. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.

83. Хома Д.М. Внутрішній аудит процесу виробництва // Сталий розвиток економіки. -2013. -3 (20). - с . 283-288

84. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М., 1995.

85. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. СПб., 1999

86. Шеремет А. Д. Аудит : [учебник] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. - [2-е изд., доп. и перераб.]. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 352 с. (Серия «Высшее образование»).

87. Янчева Л.М. Особливості формування собівартості готельних послуг / Л.М. Янчева, Н.С. Герасимова // Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність:

Міжнародна науково-практична конференція, 22 травня 2014 р.: [тези у 2-х ч.] / редкол.: О.І. Черевко [та ін.]. – Харків: ХДУХТ, 2014. – Ч. 2. – С. 73-74.

88. Янчева Л.М., Герасимова Н.С., Нестеренко О.О., Проектування системи внутрішнього аудиту підприємств готельного господарства

89. Яцишин С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // Економічні науки: облік і фінанси. – 2011.– Вип. 8 (29), ч. 4.– Режим доступу : <http://www.nbuu.gov.ua>

ДОДАТКИ

