

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**СТЕЦИК Роман Миколайович**

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

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

**Тернопіль-2019**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ.	6
1.1 Собівартість, та основи формування собівартості	6
1.2 Калькуляція собівартості продукції	17
1.3 Організація обліку та інформаційне забезпечення процесу аудиту собівартості продукції	27
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2 АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	36
2.1 Методика аудиту формування собівартості.	36
2.2 Аудит витрат діяльності при формування собівартості.	48
2.3 Типові помилки при проведенні аудиту процесу формування собівартості	57
Висновки до розділу 2	62
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ	63
3.1 Мета, етапи та зміст аналізу формування собівартості.	63
3.2 Аналіз виконання внутрішньовиробничого завдання та динаміка показників собівартості продукції	75
3.3 Аналіз чинників зміни собівартості за статтями витрат.	82
Висновки до розділу 3	91
ВИСНОВКИ	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96
ДОДАТКИ	106

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах нинішньої економіки підвищення ефективності виробництва та подальшого розвитку суб'єктів господарювання можна досягти за умов зниження собівартості продукції та ефективного управління витратами підприємства. Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із показників, в якому знаходять відображення усі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання тощо.

Аудит витрат та собівартості продукції є невід'ємною частиною в організації будь-якого виробництва. Це зумовлено необхідністю оптимізації виробничих процесів з метою підвищення ефективності виробництва.

Головна мета діяльності будь-якого підприємства – це максимізація фінансових результатів та мінімізація витрат. У ринкових умовах виникають певні обмеження у процесі функціонування підприємств, ці обмеження виступають стримуючими факторами для підприємства. Оскільки калькування собівартості формує суму витрат, то витрати є тим самим фактором стримування, який впливає на обсяги виробництва та на прийняття управлінських рішень. Головним питанням, яке визначає напрям ефективного функціонування підприємства є вибір методу обліку витрат, а саме метод калькування собівартості. Таким чином формування ефективної системи калькування собівартості дає змогу сформувати показники структури витрат та їх динаміку, що також має вплив на цінову політику підприємства.

Особливості організації аудиту витрат та собівартості продукції висвітлюють в своїх наукових працях такі фахівці як: Бутинець Ф.Ф., Душко З.О., Зорій Н.М., Редько О.Ю., Савченко В.Я., Усач Б.Ф. та інші.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є дослідження аудиту процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- дослідити поняття собівартість та його етимологію;
- узагальнити існуючі методи калькулювання собівартості на основі вітчизняної та іноземної практики;
- сформувати інформаційні ресурси аудиту процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг;
- узагальнити методикау аудиту процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг для досліджуваного підприємства;
- узагальнено схематично відобразити процес аудиту собівартості продукції;
- провести аналіз витрат на формування собівартості продукції;
- визначити аналітичне забезпечення управління витратами на собівартість продукції на основі аудиторського дослідження.

**Об'єктом дослідження** є процес аудиту собівартості продукції, товарів, робіт, послуг ТОВ «Клевер сторс».

**Предметом дослідження** є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження стали сукупність загальнонаукових та спеціальних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у наступному:

- визначено, що собівартість продукції – це виражені у грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг);
- для калькулювання собівартості продукції застосовують різні прийоми. Українські методи мають виробничу направленість, тобто більше підходять для конвеєрного виробництва, а зарубіжні методи підходять як для виробничої діяльності, так і для сфери послуг, загалом;
- визначено перелік документів які становлять інформаційні ресурси аудиту процесу формування собівартості продукції;
- узагальнено організаційну схему аудиту витрат та собівартості продукції, яка складається з семи етапів;
- визначено план, програму та тест оцінки внутрішнього контролю;
- проведено аналіз витрат на формування собівартості продукції та визначено їх динаміку;
- сформовано інформаційні ресурси управління підприємством в частині визначення собівартості з метою покращення та вдосконалення роботи.

**Практичне значення отриманих результатів.** Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при аудиті процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.

**Апробація результатів дипломної роботи.** За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ

#### 1.1. Собівартість та основи її формування

В умовах нинішньої економіки підвищення ефективності виробництва та подальшого розвитку суб'єктів господарювання можна досягти за умов зниження собівартості продукції та ефективного управління витратами підприємства. Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із показників, в якому знаходять відображення усі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання тощо.

Собівартість властива природі розвинутого товарного виробництва, коли важливо не лише визначити величину прибутку (чи збитку) від виробництва і реалізації продукції, але і підрахувати економічну ефективність випуску виробів, обрати найбільш вигідний варіант їх конструкції та технології виготовлення. Безпосередньо термін «собівартість» зародився в капіталістичній економіці кінця XV ст. У вітчизняній же практиці цей термін отримав визнання і закріпився у нормативних документах завдяки працям видатного російського бухгалтера А.П. Рудановського.

Поняття «собівартості» з'явилося у 1912 р. у роботах А.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова, М.Ф. фон Дітмара [15]. Собівартість тривалий час розглядали як поняття, яке практично використовують здебільшого в плануванні, обліку та аналізі. Такий факт знайшов своє відображення у визначенні собівартості як витрат підприємств, з чим

пов'язано розуміння сутності і характерних ознак собівартості, її місця і ролі в системі економічних показників. Тлумачення поняття «собівартість» у працях провідних науковців з економічної теорії та бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

## Визначення сутності поняття собівартості різними вченими

Автор	Тлумачення собівартості
М.І. Маниліч, О.В. Миронюк [41]	Собівартість відшкодовує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції для здійснення процесу відтворювання і виражає при цьому складну систему економічних зв'язків і залежностей, що мають місце в процесі виробництва і обігу товару кожного суб'єкта господарювання.
В.П. Завгородній [32]	Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі.
Ф.Ф. Бутинець [16]	Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг
М.А. Болюх, В.З. Бурчевський [11]	Собівартість продукції – основний якісний показник роботи підприємства. Її рівень відбиває досягнення та недоліки роботи як підприємства в цілому, так і кожного структурного підрозділу. Систематичне зниження собівартості продукції має важливе народногосподарське значення, бо дає змогу за стабільних ринкових цін збільшувати прибуток на кожен гривню витрат, підвищує конкурентоспроможність продукції.
Й.С. Мацкевічюс	Собівартість продукції – це частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва частини вартості необхідного продукту і частини вартості додаткового продукту, що виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на освоєння, виробництво й реалізацію і виражає

	певні виробничі відносини.
В.І. Мацибора [41]	Собівартість як економічна категорія є частиною вартості товару і включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення.
В.М. Пархоменко [53]	Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки й платежі.
Ю.С.Цал-Цалко [81]	Собівартість – це виражені в грошовій формі затрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи.
В.М. Панасюк [51]	Собівартість продукції – центральний об'єкт управління і якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.
М.Г. Чумаченко, Н.Г. Міценко [46]	Собівартість – це один з основних показників потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом, для внутрішньозаводського планування а також для формування ціни.

З таблиці 1.1 можна зробити висновок, що показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі господарювання.

та він визначає суму понесених на виготовлення і реалізацію продукції витрат у грошовій формі. Від рівня собівартості залежить прибуток, рівень



цін, рентабельність та інші показники. На основі проведеного вище аналізу сутності собівартості продукції у економічній та обліковій літературі встановлено, що: «собівартість продукції» – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг). У бухгалтерському обліку собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Підприємство має самостійно визначати перелік витрат, які включають до собівартості продукції (робіт, послуг) як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення. Структуру і склад витрат у бухгалтерському обліку регламентує П(С)БО 16 «Витрати». Варто відзначити, що П(С)БО 16 передбачає визначення двох видів собівартості:

- 1) собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);
- 2) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать:

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

витрати [68].

Управління собівартістю на промисловому підприємстві вимагає своєчасного виявлення наявних резервів і наступного дієвого координування різних сторін господарської діяльності підприємства.

Собівартість як економічний показник використовують для:

- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачених ресурсів;
- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного процесу господарювання;
- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання.

Отже розглядаючи собівартість необхідно брати до уваги підпорядкованість конкретним цілям: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності тощо. Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні підприємством, в оцінці діяльності та стимулюванні колективу підприємства передбачає класифікацію цього показника, за певними характерними ознаками.

Професор Ф.Ф. Бутинець розглядає таку класифікацію собівартості [17]:

- технологічна – включає прямі витрати на робочому місці, ділянці; характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виготовлення окремих деталей, вузлів тощо;
- виробнича – технологічна собівартість збільшена на суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію. Характеризує рівень витрат на виготовлення продукції;
- маржинальна (обмежена) – це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;

- фабрично-заводська – собівартість, до складу якої включаються, крім безпосередніх затрат на її виготовлення, ще й адміністративні та інші операційні витрати;

- повна – виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних та витрат на збут. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;

- індивідуальна – характеризує витрати конкретного підприємства щодо випуску продукції;

- фірмова – включає витрати на виробництво та реалізацію продукції за групою підприємств, які входять до об'єднання, фірми, тресту.

- середньогалузева – характеризує середні по галузі витрати на виробництво відповідного виробу і розраховується за формулою середньозваженої на підставі індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

- планова – включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на наступний період.

- фактична – характеризує розмір фактично витрачених засобів на випущену продукцію.

Слід зазначити, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає фактичну собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, тобто пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання [35].

І.М. Бойчик, окрім зазначених вище, розрізняє такі види собівартості [14]:

1. Залежно від часу формування затрат: планова, фактична, нормативна, кошторисна.

2. Залежно від тривалості розрахункового періоду: місячна, квартальна, річна.

3. За складом продукції: товарної продукції, валової продукції, реалізованої продукції, незавершеного виробництва.

За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо узагальнену класифікацію собівартості продукції, яка об'єднує у собі концептуальніші для потреб управління собівартістю ознаки та її види, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення (рис. 1.1).

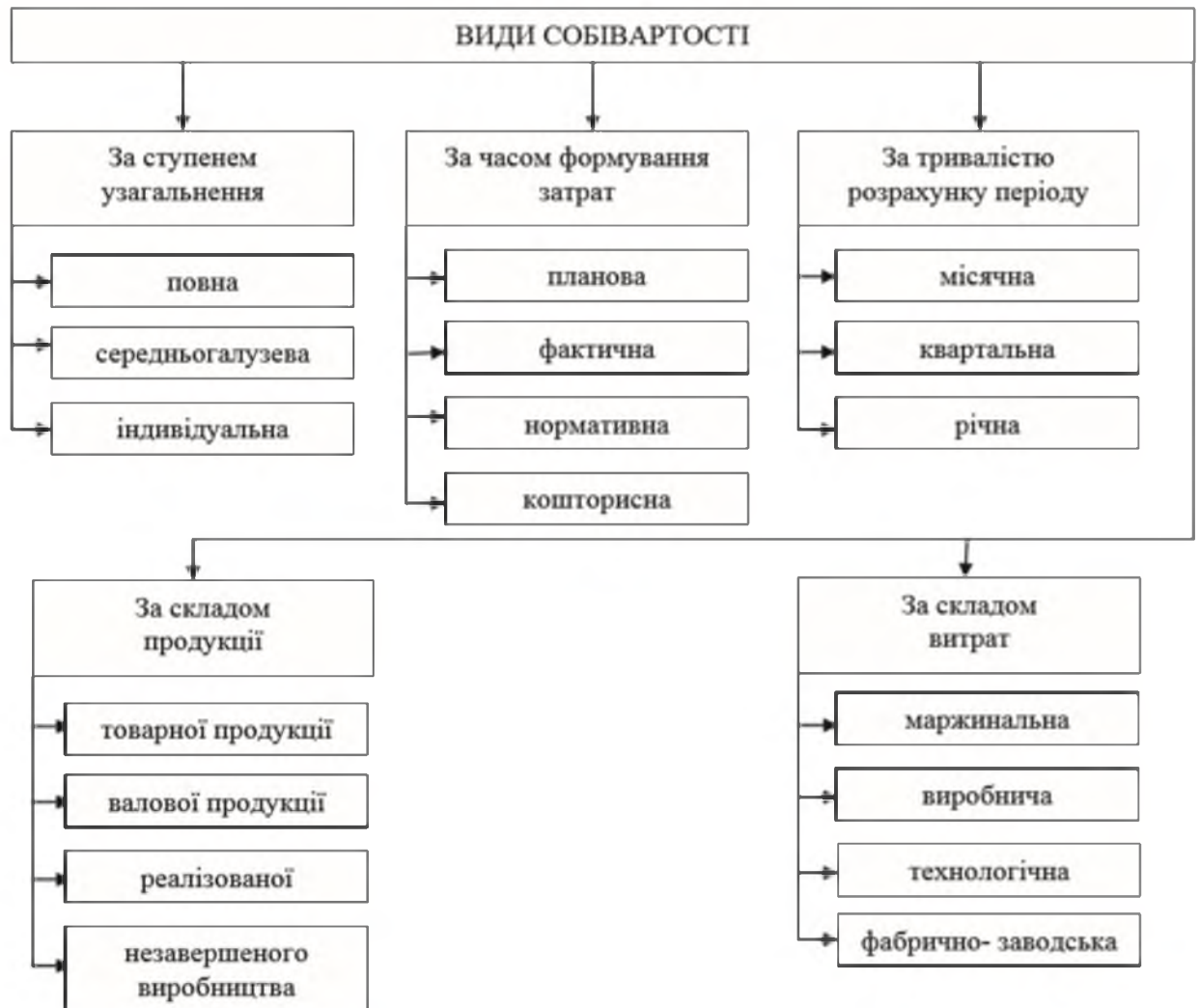


Рис. 1.1. Види собівартості продукції

При прийнятті ефективних та обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення ефективності господарської діяльності варто спиратися на економічний аналіз витрат та собівартості продукції, оскільки від її рівня залежать рентабельність окремих видів продукції, та фінансові результати діяльності підприємства в цілому. Саме тому потрібно проводити аналіз

собівартості продукції, це призведе до ефективного управління витратами підприємства в цілому та собівартістю продукції зокрема.

Одним із джерел зниження собівартості продукції є зростання продуктивності праці. Це обумовлюється тим, що за рахунок зростання продуктивності праці досягається економія заробітної плати, так як зростання продуктивності праці призводить до скорочення витрат на виробництво продукції, а також завдяки зростанню продуктивності збільшується випуск продукції, за рахунок чого досягається зниження собівартості продукції шляхом економії непропорційних витрат.

Інше джерело – зменшення витрат на матеріали, паливо, енергію – має найважливіше значення для матеріалоемних галузей. Зменшення витрат матеріалів здійснюється шляхами: скорочення витрат, заміна дорогих матеріалів більш дешевими, зменшення витрат на постачання матеріалів, покращення нормування витрат матеріалів.

Скорочення витрат на обслуговування виробництва та на управління досягається головним чином шляхом зменшення чисельності робітників за рахунок застосування ефективніших методів організації управління та обслуговування виробництва, більш прогресивної техніки. Економія витрат на збут досягається завдяки укріпленню дисципліни праці, ритмічності виробництва, дотримання договірної дисципліни.

Найбільш ефективними шляхами зниження собівартості продукції є впровадження економних технологій виробництва, використання світового досвіду щодо зменшення собівартості.

Саме ресурсоекономні, ресурсозберігаючі технології – це вихід для українського товаровиробника. Не менш важливим чинником, що сприятиме скороченню витрат підприємств, є дотримання всіх головних принципів ефективного розміщення продуктивних сил: це скорочення шляхів між виробником та покупцем, між виробництвом і сировинною базою [69].

Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати. Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) продукції. Витрати формуються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Їх визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами при формуванні прибутків (збитків) підприємства і не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають витратам звітного періоду, наведеним вище.

Таким чином собівартість продукції, робіт чи надання послуг - це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних

ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих засобів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також інших затрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі[53].

Характеристика собівартості за складом витрат наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Види собівартості за складом витрат та їх характеристика

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО на рахунку 23 "Виробництво" відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни

Розрахунки собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, прибутку, економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін, контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Собівартість продукції характеризує ефективність всього процесу виробництва на підприємстві, оскільки у ній відображаються рівень організації виробничого процесу, технічний рівень господарювання, продуктивність праці та інше.

Виділення різних видів собівартості відображене на рисунку 1.2.

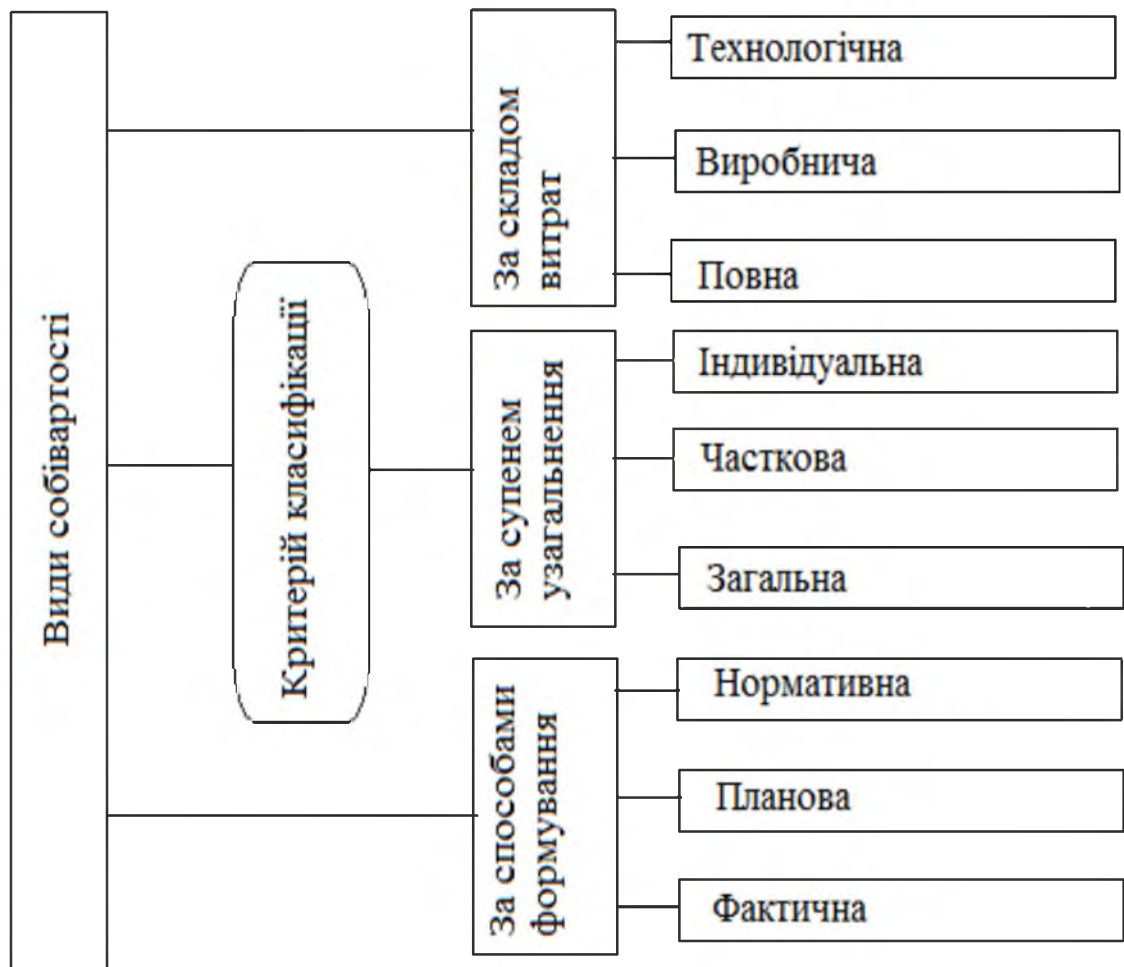


Рис. 1.2. Класифікація собівартості за видами



Планова собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, котрі припадають на цей обсяг.

В обліку також використовуються показники собівартості, котрі відрізняються за способами формування. Це такі її види, як планова, нормативна та фактична собівартість.

Крім поділу собівартості за критеріями складу витрат та способу її формування, на практиці фактично відбувається також її поділ за ступенем узагальнення. За ступенем узагальнення можна виділити індивідуальну, часткову та загальну собівартість.

Індивідуальна собівартість - це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги[13].

Таким чином формування собівартості є ключовим показником діяльності підприємства, його ефективності та здатності конкурувати на вітчизняному та міжнародних ринках.

## **1.2. Калькуляція собівартості продукції**

Головна мета діяльності будь-якого підприємства – це максимізація фінансових результатів та мінімізація витрат. У ринкових умовах виникають певні обмеження у процесі функціонування підприємств, ці обмеження виступають стримуючими факторами для підприємства. Оскільки калькування собівартості формує суму витрат, то витрати є тим самим фактором стримування, який впливає на обсяги виробництва та на прийняття

управлінських рішень. Головним питанням, яке визначає напрям ефективного функціонування підприємства є вибір методу обліку витрат, а саме метод калькування собівартості. Таким чином формування ефективної системи калькування собівартості дає змогу сформувати показники структури витрат та їх динаміку, що також має вплив на цінову політику підприємства.

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. Розберемо, що собою являють зазначені об'єкти.

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 Методрекомендацій № 373 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[68].

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

А що ж таке об'єкт калькулювання та калькуляційна одиниця?

Об'єкт калькулювання собівартості — це різного ступеня готовності окремі види та одиниці продукції (робіт, послуг) основних і допоміжних підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів тощо.

На практиці об'єкти калькулювання собівартості продукції та об'єкти обліку витрат виробництва часто збігаються. Проте можливі випадки, коли такого збігу не буде, адже об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання мають різне призначення і зміст. Під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат, а під об'єктами калькулювання — певний вид продукції.

Якщо об'єкти обліку виробничих витрат та об'єкти калькулювання збігаються, для визначення собівартості одиниці продукції потрібно просто поділити загальну суму витрат за об'єктом обліку на кількість виготовлених виробів. Якщо ж такого збігу не відбувається, для обчислення собівартості одиниці об'єкта калькулювання витрати за об'єктами обліку підсумовують і отриманий результат ділять на кількість виготовлених виробів. Тоді об'єкти обліку витрат є частиною (часткою) об'єкта калькулювання.

Що стосується калькуляційної одиниці, то під нею розуміють одиницю виміру об'єкта калькулювання при обчисленні собівартості продукції. Її вибір залежить від особливостей виготовлення продукції, обширності номенклатури, одиниць виміру, що застосовуються, діючих стандартів і технічних умов на виробу, які виробляються. Як калькуляційні одиниці

використовують натуральні, умовно-натуральні, трудові та вартісні показники.

За схожими ознаками калькуляційні одиниці можуть бути зведені в сім груп, які відображені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

## Групи калькуляційних одиниць

№ з/п	Група калькуляційних одиниць	Характеристика
1	Натуральні одиниці	Відповідають одиницям виміру, у яких конкретна продукція планується, обліковується та реалізується споживачам. Приклад: штуки, тонни, кілограми, літри, метри, кубічні метри, погонні метри, кіловат-години тощо
2	Умовно-натуральні одиниці (знеособлені та укрупнені)	Застосовують для проміжного калькулювання сукупності однорідної продукції. Приклад: 100 пар взуття певного виду, кубічні метри залізобетонних виробів, тонна чавуну певного виду, машинокомплект, 100 умовних бляшанок консервів тощо
3	Умовні (приведені одиниці)	Такі одиниці використовують для калькулювання продукції, вміст корисної речовини в натуральній одиниці якої може коливатися. Приклад: мінеральні добрива за вмістом корисної речовини (азоту, фосфору, калію), спирт міцністю 100 градусів, вода повністю дистильована тощо
4	Вартісні одиниці	Є витратами на одну гривню товарної продукції в цінах випуску чи реалізації. Приклад: 1000 грн. консультаційних послуг (аудитори), 1000 грн. придбаних цінних паперів або доходу від перепродажу цінних паперів (професійні учасники ринку цінних паперів) тощо
5	Одиниці часу	Застосовують, як правило, при виконанні робіт, наданні послуг, зокрема при наданні послуг перевезення з обмеженою дальністю, при роботі спеціальних машин, в обслуговуючих

		виробництвах тощо. Приклад: машино-змiна, машино-година, норма-година, людино-година
6	Одиниці робіт (виконані роботи і надані послуги)	Як калькуляційну одиницю застосовують у виробництвах, пов'язаних з будівництвом, ремонтом, наданням транспортних послуг тощо. Приклад: 1 т перевезеного вантажу, 100 м дорожнього покриття, тонно-кілометр тощо
7	Експлуатаційні одиниці	Використовують для порівняння витрат на одиницю споживчої корисності однорідних виробів. Приклад: потужність, продуктивність, параметри продукції (потік повітря певної потужності)

Необхідно пам'ятати декілька особливостей застосування калькуляційних одиниць:

1) для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з усього комплексу калькуляційних одиниць підприємство виділяє один вимірник, який розглядається як основний. Зазвичай він відповідає одиниці виміру, прийнятій у стандартах або технічних умовах на певний вид продукції (робіт, послуг) і у плані виробництва продукції (робіт, послуг) у натуральному вираженні;

2) якщо для певного виду продукції використовують два вимірники (наприклад, тонни і квадратні метри, штуки та одиниці потужності), калькуляційною одиницею слугує одна з цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в іншому вимірі визначають у цілому, без виділення окремих статей витрат;

3) якщо як одиниці виміру обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники, ці ж показники є калькуляційними одиницями;

4) для проміжних продуктів, продукції підрозділів і технологічних переділів застосовують умовні калькуляційні одиниці;

5) на підприємствах деяких галузей промисловості, що випускають широку номенклатуру продукції, об'єкти калькулювання укрупнюють.

У цьому випадку планові та звітні калькуляції складають на групу однорідних виробів. Таке укрупнення об'єктів калькулювання поєднується з можливістю обчислення (за допомогою економічно обґрунтованих методів) собівартості окремих видів, включених до відповідної групи. Укрупнюючи об'єкти, що калькулюються, слід дотримуватися певних принципів групування однорідних видів продукції. Так, у групи можуть об'єднуватися тільки вироби, що виробляються з однорідної сировини та із застосуванням однакових технологічних процесів табл. 2.2.

Калькуляційною одиницею є кількісна міра конкретного об'єкта калькулювання. Це метрична одиниця виміру конкретного об'єкта.

Калькуляційні одиниці зазвичай розмежовують так:

- натуральні одиниці – відповідають одиницям виміру, у яких цю продукцію планують, обліковують і реалізують споживачам (штуки, будівельний об'єкт, одиниці маси, довжини, площі (кілограми, тонни, літри, кубічні метри, погонні метри) та ін.);
- умовно-натуральні одиниці – застосовуються для проміжного калькулювання сукупності однорідної продукції (100 умовних банок консервів, 100 пар взуття певного виду, швейні вироби одного виду без індивідуальних характеристик, тонно-кілометр, кіловат-година та ін.);
- приведені одиниці – застосовуються для калькулювання продукції, вміст корисної речовини в натуральній одиниці якої може коливатися (спирт 100%-ї міцності, мінеральні добрива в перерахунку на відсоток діючої речовини (азоту, фосфору, калію) та ін.);
- експлуатаційні одиниці – використовуються для порівняння затрат на одиницю споживчої корисності однорідних виробів (одиниця потужності машин, агрегатів, двигунів, виробничої потужності установок і споруд, параметри приладів, корисна площа (або обсягу) будинків та ін.);
- одиниці робіт – використовуються у виробництвах, пов'язаних з будівництвом, ремонтом, наданням транспортних послуг;

Таблиця 1.4

## Об'єкти калькулювання та калькуляційні одиниці

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Замовлення	група однорідних виробів типовий представник групи об'єкт робіт, послуг виріб вузол деталь умовна одиниця
Вибір	типовий представник групи однорідних виробів група однорідних виробів комплект вузол деталь типорозмір артикул марка
Продукт(напівфабрикат)	вагова одиниця в перерахунку на: — стандарт продукту; — прийнятий умовний стандарт; — інші натуральні одиниці вагова одиниця в натурі: кг, тис. кг, т, тис. т натуральні одиниці: шт., комплект, м, кв. м, куб. м, пог. м, л, декалітр, тисяча шт., комплектів, м, кв. м, куб. м, пог. м; умовна одиниця
Переділ(стадія, фаза)	стадія технологічного процесу фаза технологічного процесу напівфабрикат продукт

- одиниці часу (машино-день, машино-година, нормо-година та ін.);
- умовно-натуральні одиниці – застосовуються для проміжного калькулювання сукупності однорідної продукції (100 умовних банок консервів, 100 пар взуття певного виду, швейні вироби одного виду без індивідуальних характеристик, тонно-кілометр, кіловат-година та ін.);

- приведені одиниці – застосовуються для калькулювання продукції, вміст корисної речовини в натуральній одиниці якої може коливатися (спирт 100%-ї міцності, мінеральні добрива в перерахунку на відсоток діючої речовини (азоту, фосфору, калію) та ін.);
- експлуатаційні одиниці – використовуються для порівняння затрат на одиницю споживчої корисності однорідних виробів (одиниця потужності машин, агрегатів, двигунів, виробничої потужності установок і споруд, параметри приладів, корисна площа (або обсягу) будинків та ін.);
- одиниці робіт – використовуються у виробництвах, пов'язаних з будівництвом, ремонтом, наданням транспортних послуг (одна тонна перевезеного вантажу, сто метрів дорожнього покриття та ін.);
- одиниці часу (машино-день, машино-година, норма-година та ін.).

У деяких галузях використовують також вартісні одиниці – витрати на одну гривню товарної продукції в цінах випуску або реалізації (наприклад, 1000 грн консультаційних послуг).

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці виміру, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції та в плані виробництва продукції в натуральному вираженні (п. 491 Методрекомедацій № 373).

Методи калькулювання собівартості варіюють та виділяють різні підходи до їх застосування. Підприємства використовують такі поняття, як калькулювання та калькуляція, коли визначають собівартість продукту. Таким чином, калькулювання можна визначити, як процес розрахунку собівартості кожної одиниці продукції, з урахування кожної статті витрат, які необхідно понести для створення продукції.

Процес калькулювання, умовно, поділяється на три етапи:

- визначення загальної собівартості випуску продукції;
- визначення фактичної собівартості для кожного виду продукції;
- визначення собівартості одиниці продукції.



Фінальним результатом калькулювання є документ з назвою калькуляція собівартості продукції. Калькуляція собівартості буває двох видів:

- попередня (буває планова або нормативна);
- звітна.

Планова калькуляція – це запланована собівартість продукції, тобто прогнозовані затрати які передбачаються до періоду її фактичного виробництва. Планова калькуляція виступає базою для розрахунку прогнозованої ціни. Нормативна калькуляція – собівартість продукції складена до початку періоду її виробництва, на основі діючих нормативів та норм у поточному періоді. Б

Такий розрахунок використовується для контролю та аналізу виробничих процесів завдяки виявленню відхилень від норм та нормативів. Звітна калькуляція – це фактична собівартість продукції, зіставлена на кінець поточного (звітного) періоду. Фактична собівартість показує ті витрати, збитки або економію, які не були передбачені попередньою [50].

На сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності в Україні підходи до ефективного калькулювання собівартості діляться на дві групи, ці методи калькулювання собівартості можливо представити у виді схеми (рис. 1.3).

Перша група – це класичні або традиційні методи калькулювання собівартості, які використовують у вітчизняній практиці:

- ✓ позамовний метод калькулювання собівартості;
- ✓ попередільний метод калькулювання собівартості;
- ✓ нормативний метод калькулювання собівартості [83].

Позамовний метод: об'єкт калькулювання – замовлення. Найчастіше цей метод використовується для дрібносерійного виробництва складних виробів, іноді у серійному (для однорідних видів продукції). Характеристикою цього методу є виробниче замовлення, а саме його

калькуляція, при цьому облік витрат згрупований за замовленням для окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Калькуляцію собівартості отриманого продукту можливо отримати тільки після повного виконання і закриття замовлення [50; 82].



Рис. 1.3. Розмежування видів калькулювання собівартості в Україні

Попередільний метод: об'єкт калькулювання – переділ (стадія, фаза). Застосовується у масовому виробництві продукції, однорідної за сировиною та/або за матеріалом. Виготовлення продукції проходить через ряд технічних процесів – фаз, стадій (переділів) їх обробки.

Калькуляція собівартості – це не тільки продукція на останньому переділі, а також обчислювання собівартості напівфабрикатів (інколи напівфабрикати реалізуються як готова продукція).

Нормативний метод: використовується в комплексі з попередільним методом. Цей метод підходить для підприємств, орієнтованих на масове, серійне та індивідуальне виробництво. Сутність його закладається у формуванні норм собівартості і подальшому аналізі фактичної собівартості до норм, і розрахунку відхилень від нормативів і пошуку причин їх виникнення.

Друга група методів калькулювання собівартості – це запозичені методи калькуляції собівартості, тобто вони були сформовані в інших країнах світу, а в Україні почали їх використовувати лише на початку 90-х років. Зараз, загалом, ці методи використовуються тими підприємствами, які зорієнтовані на співпрацю із зарубіжними партнерами, тому можемо виділити три головних методи, які були запозичені:

- ✓ метод повної собівартості (облік поглинених витрат) (з англ. full / absorption-costing);
- ✓ метод маржинальної собівартості (з англ. marginal costing);
- ✓ методом ABC (поопераційний облік) (з англ. Activity based costing)[4].

Таким чином, підприємства вибирають ту чи іншу систему для калькування витрат та визначення собівартості залежно від багатьох факторів, моделюють їх відповідно до специфіки діяльності і використовують змішані варіанти для побудови системи калькулювання собівартості, підлаштованої до особливостей функціонування власного підприємства.

### **1.3. Організація обліку та інформаційне забезпечення процесу аудиту собівартості продукції.**

На сучасному етапі для економічного розвитку великих підприємств країни одне з найважливіших місць мають займати витрати на виробництво продукції. Показником, який відображає ці витрати є собівартість продукції. Вона характеризує та впливає на ефективність виробництва. У ній відображаються всі сторони виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства, а саме: рівень використання сировини й матеріалів, палива та енергії, рівень використання основних фондів у процесі

виробництва та амортизаційні відрахування, рівень використання трудових ресурсів, а також інші витрати на виробництво.

Однією з найголовніших цілей є підвищення ефективності виробництва, а також зайняття підприємством ліdersьких позицій та конкурентоспроможності на внутрішньому та мировому ринках (експорту чи імпорту продукції). Підвищення ефективності виробництва зробить безпосередній вплив на збільшення прибутку, рівня рентабельності, а також бюджету підприємства. Тому розвиток та наукове дослідження даної теми буде актуальним навіть у майбутньому.

Обов'язковою умовою ефективного управління підприємствами є своєчасне забезпечення керуючої системи необхідною інформацією, включаючи інформацію внутрішнього аудиту. Створений у добровільному порядку й використовує у своїй діяльності різні аспекти інформаційного поля організації, охоплюючи конструкторську, технологічну, економічну (планову, облікову та звітну) види інформації, внутрішній аудит представляє результати своєї роботи вищій ланці управління підприємством.

У першу чергу внутрішній аудит, витрати на утримання якого бере на себе господарюючий суб'єкт, покликаний забезпечити керівництво і (або) власників поряд з іншою інформацією даними про його фінансово-господарської діяльності, сприяє створенню високоефективної системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перешкоджає виникненню порушень, підтверджує достовірність звітів його відокремлених структурних підрозділів і спрямований на вишукування резервів підвищення ефективності роботи організації.

Економічний суб'єкт структурно складається з безлічі підрозділів, які здійснюють всередині нього різні бізнес-процеси, починаючи від постачальницької діяльності і закінчуючи інвестиційної. Кожен вид бізнес-процесів має широко розгалужену інформаційну базу, що охоплює показники не лише внутрішньої, а й зовнішнього середовища.

Найбільш повна інформація, яка використовується внутрішніми аудиторами, формується у регістрах фінансового, управлінського та податкового обліку, заснованих на даних первинних облікових документів. Це положення викликано тим, що у фінансових, управлінських і податкових регістрах придатна для внутрішнього аудиту первинна інформація групується по різних підставах, зумовленим завданнями цих видів обліку.

Поняття собівартості потрібно розглядати із різних спектрів та з боків різних наукових дисциплін, а саме з економічного спектру, бухгалтерського обліку на підприємстві та податкового обліку, згідно Податкової бази України.

Собівартість продукції – це грошова форма витрат на підготовку її виробництва, виготовлення і збут. Собівартість комплексно характеризує ступінь використання усіх ресурсів підприємства, а значить, і рівень техніки, технології та організації виробництва [4]. При розрахунку собівартості продукції важливе значення мають складові, а саме витрати, які до неї входять (рис. 1.4).

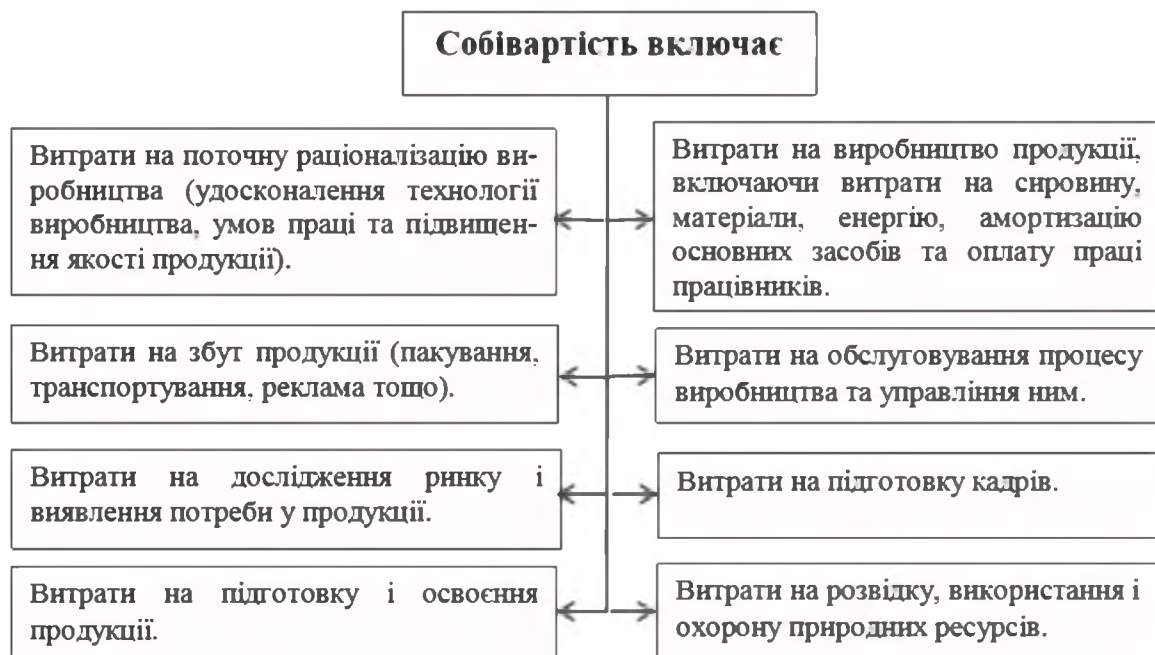


Рис. 1.4. Структура собівартості в економічному напрямку

В бухгалтерському обліку витрати на виробництво продукції обліковують на рахунках, що призначені для відображення процесу

виробництва. Основним є синтетичний рахунок 23 «Виробництво», на якому відображають всі види витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, або виконанням робіт та наданням послуг. В Дебеті рахунку 23 відображається збільшення витрат на виробництво, а в Кредиті рахунку 23 зменшення витрат на виробництво, тобто брак у виробництві та відходи виробництва.

Також важливе значення при вивченні поняття собівартості продукції мають її види: планова, фактична, нормативна і кошторисна.

Собівартість доцільно розглядати з різних аспектів, а саме для проведення аудиту – згідно бухгалтерського обліку на підприємстві. Собівартість продукції – виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт та послуг) [72]. У бухгалтерському обліку собівартість поділяється на:

- виробничу (відображає витрати на виробництво продукції);
- повну собівартість (крім витрат на виробництво також включає витрати на збут).

Згідно Податкового кодексу України собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг [57]. Тому для формування інформаційних ресурсів аудиту формування собівартості доцільно розглянути, що саме входить до окреслених витрат (рис. 1.5).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаних робіт, наданих послуг, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

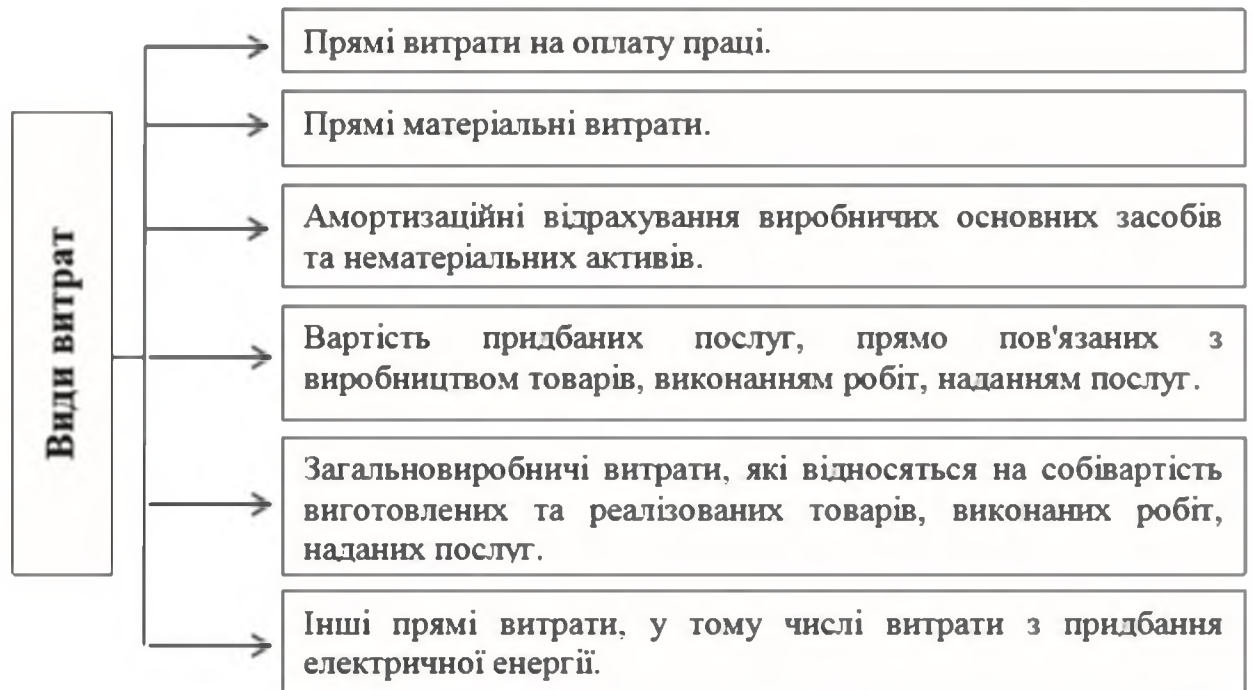


Рис. 1.5. Види витрат за податковим кодексом

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

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, кооперативні виплати фізичним особам – членам виробничого сільськогосподарського кооперативу, які не є підприємцями та які беруть трудову участь у діяльності такого сільськогосподарського кооперативу.

Розглянувши собівартість в податковому обліку можна зробити висновок, що собівартість продукції складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт та наданням послуг. До її складу входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, загальновиробничі витрати, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Точками перетину фінансового, управлінського та податкового обліку є визначення величин визнання доходів і витрат, обчислення собівартості залишків незавершеного виробництва, випуску та залишків готової продукції і собівартості продажів і т.д., які відносяться до основоположним об'єктам внутрішнього аудиту.

Науковцями і практиками в області бухгалтерського обліку та аудиту виділені і визначені наступні основні вимоги, що пред'являються до інформації, необхідної для проведення аудиту:

- своєчасність - актуалізація інформації на момент, коли вона стає доступною для використання;
- повнота і регулярність - систематичне надходження необхідних для управління даних, належний рівень організації їх зберігання;
- достовірність - забезпечення відображення справжнього стану справ;
- цінність (корисність) - інформація повинна сприяти осмисленню сутності процесів, подій та операцій;
- придатність до використання - своєчасне і ефективно представлення в прозорій, легко читається формі (у вигляді таблиць, графіків, формул



тощо), оброблених даних за допомогою специфічних методів, прийомів і способів узагальнення і систематизації;

- порівнянність - досягнення шляхом використання єдиної методологічної та методичної бази процесів бюджетування, спостережень і реєстрації показників у всіх підрозділах організації;
- перевіряємость - формування показників, що дозволяє організувати попередній і подальший контроль за виконанням встановлених завдань і відповідністю стратегії і тактики організації.

Внутрішня інформація представлена в організації у вигляді зведених відомостей, звітів структурних підрозділів, бюджетів (кошторисів) витрат, калькуляцій собівартості продукції, робіт, послуг і, звичайно, первинною документацією. Серед внутрішніх джерел інформації в першу чергу виділяють установчі документи організації, емісійні проекти, рішення ради директорів, накази, розпорядження, інструкції, положення, що регламентують правила та процедури прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій, внутрішні бази даних, довідки за результатами перевірки контролюючими органами та ін.

Для характеристики документообігу внутрішній аудитор використовує таку класифікацію потоків інформації: вхідні (документи, що надходять ззовні), які виходять (документи, відправлені в інші організації), внутрішні (створені всередині організації). Перевіряється законність і доцільність фактів господарського життя. За результатами перевірки кожної групи складаються окремі робочі документи із зазначенням виявлених формальних та арифметичних помилок, порушень термінів подання документів для обробки, невідповідності дат здійснення господарських операцій та їх відображення в облікових регістрах, повноти відображення в облікових регістрах dokonаних фактів господарського життя, економічних і податкових наслідків виявлених негативних фактів.

Крім того, інформацією, використовуваною при перевірках внутрішніми аудитами, є застосування довідково-пошукових систем (СПС). Серед них до найбільш поширених можна віднести системи: "Консультант-Плюс", його нову версію "Технологія-3000", "Гарант", "Інфо-Бухгалтер". "ТБ. Корпорація" та інші системи з їх програмними продуктами. Особливої уваги з боку внутрішніх аудиторів заслуговує версія "Консультант-Плюс" - "Технологія-3000". У даній довідковій системі є форми первинних облікових документів та бухгалтерської звітності, що важливо для перевірки застосовуваних форматів первинної документації та повноти заповнення їх обов'язкових реквізитів.

Переваги цієї версії проявляються в можливості створювати папки і закладки, в яких аудитор може зберігати й накопичувати будь-які документи та їх фрагменти, що стосуються вирішення певних завдань перевірки. Це дозволяє швидко підібрати і вивчити необхідні документи з проблеми, мати наочне уявлення про зміни в документах, що відбуваються в даний момент, організувати створення власних документів щодо результатів перевірки, зберегти отримані відомості в ході проведення внутрішнього аудиту.

Всі процедури аудитор може проводити у звичному форматі Microsoft Word і виконувати дії в Microsoft Excel, використовувати як аудиторських доказів будь-які фрагменти нормативних документів у тексті своїх звітів.

## Висновки до розділу I

Дослідження теоретичних основ процесу формування собівартості продукції дозволило зробити такі висновки:

Собівартість продукції окремого підприємства є важливим об'єктом аудиторського дослідження. Специфіка його проведення залежатиме насамперед від специфіки галузі, в якій працює підприємство, а також від конкретних організаційно-технологічних особливостей досліджуваного

підприємства, на що і варто звернути особливу увагу аудитору під час перевірки.

Підприємства самостійно вибирають ту чи іншу систему для калькування витрат та визначення собівартості залежно від багатьох факторів, моделюють їх відповідно до специфіки діяльності і використовують змішані варіанти для побудови системи калькулювання собівартості, підлаштованої до особливостей функціонування власного підприємства.

Аудит собівартості продукції дасть змогу уникнути фактів завищення ціни на продукцію окремого підприємства, правильно визначити реально отриманий підприємством прибуток і, відповідно до цього, обчислити величину податку на прибуток, а також зможе попередити факти розкрадання на підприємстві. Тоум для його проведення необхідні достовірні та своєчасні інформаційні ресурси обліку, що створить можливість ефективного управління.

## РОЗДІЛ 2

### АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 2.1. Об'єкти та схема аудиту формування собівартості продукції

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: попереджальний 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.

З'ясовується правильність вибору на підприємстві способу розподілення непрямих затрат між об'єктами калькулювання, з тим, щоб встановити, наскільки економічно обґрунтовано оцінюється продукція, яка виробляється. У промисловості, наприклад, використовується розподіл пропорційно сумі витрат на оплату праці, величині матеріальних затрат і т. ін.

У процесі аудиту собівартості звертають увагу на організацію обліку руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Порядок організації обліку руху напівфабрикатів залежить від особливостей технологічної організації виробництва, номенклатури напівфабрикатів (деталей), які виготовляються, порядку приймання виконаних робіт, умов зберігання та інших факторів. Вибір варіанта обліку на підприємстві, яке перевіряється, повинен сприяти покращанню оперативно-виробничого планування і бути спрямованим на

контроль за рухом напівфабрикатів у виробництві й залишками незавершеного виробництва, попередження можливого приховування браку і виявлення нестач, підвищення відповідальності осіб, які пов'язані з прийманням, видачею і транспортуванням напівфабрикатів. Для повної впевненості в обґрунтованості формування собівартості аудитор необхідно оцінювати організацію зведеного обліку затрат на виробництво.

На підприємствах, що перевіряються, можлива організація зведеного обліку за безнапів-фабрикатним або напів-фабрикатними варіантами. Перший передбачає ведення обліку без визначення собівартості напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху в цех; затрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів, що передаються з однієї стадії виробництва на іншу, враховуються в наступному переділі в розрізі статей витрат. При другому варіанті облік здійснюється з визначенням собівартості напівфабрикатів власного виробництва і передачі їх із цеху в цех у системі рахунків бухгалтерського обліку; собівартість напівфабрикатів враховується в подальшому переділі комплексною статтею "Напівфабрикати власного виробництва".

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

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.

Необхідність удосконалення організації і методології аудиту витрат та собівартості продукції підприємства полягає у необхідності підвищення його

якості, що не дозволяє забезпечити зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною інформацією про основні показники діяльності підприємства і потенціалу майбутньому.

Метою аудиту витрат та собівартості продукції є формулювання аудитором думки про те, чи відповідає інформація в обліку та фінансовій звітності щодо витрат та собівартості продукції в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Під час проведення перевірки аудитор повинен спиратись на Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наказ про облікову політику, установчі документи та інші нормативно-правові документи. Відповідно до визначеної мети аудиту встановлюються об'єкти аудиту.

Результати аналізу економічної літератури показали наявність різних підходів вчених до визначення об'єктів аудиту витрат та собівартості продукції (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Види об'єктів аудиту витрат та собівартості продукції в науковій літературі

Об'єкти аудиту витрат та собівартості	Бутинець Ф.Ф. [17]	Душко З.О., Колос М.М., Усач Б.Ф.	Зорій Н.М., Мельник Н.Г.	Савченко В.Я.	Релько О.Ю.	Усач Б.Ф.
1.Первинні документи, облікові реєстри, та звітність	+		+	+		
2.Метод обліку витрат і калькулювання	+					
3.Облік собівартості реалізованої продукції	+					
4.Проектно-кошторисна документація			+		+	
5.Розподіл витрат на постійні та	+				+	

змінні						
6.Класифікація витрат за елементами	+	+			+	
7.Операція з обліку розрахунків з постачальниками		+				
8.Операції пов'язані з обліком втрат від браку					+	
9.Операції, що пов'язані з придбанням, утриманням та списанням основних засобів, що застосовуються у виробничому процесі		+				
10.Організація виробництва						+
11.Непродуктивні витрати					+	
12. Ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів		+			+	+
13. Норми витрачання запасів				+		
14. Розмір нормальної виробничої потужності	+					
15. Номенклатура виробів та технологія виробництва					+	

Вітчизняні підприємства мають доволі типову характеристику процесу організації виробництва. З цього приводу аудиторі користуючись існуючими нормативами та рекомендаціями розробляють програму аудиту на основі попередньо-створено схеми.

Така схема допоможе вдосконалити роботу аудиторів та їх здатність швидко виявляти помилки та реагувати на зміни в законодавчо-нормативних актах або політиці роботи підприємства.

Відповідно до проведеного дослідження можна визначити узагальнені об'єкти аудиту витрат та собівартості продукції, які представлені в організаційній моделі А. О. Семенець, А. О. Кіріченко, О. Ф. Доровської (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Організаційна схема аудиту витрат та собівартості продукції

1. Мета. Висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності щодо витрат та собівартості виготовленої продукції, їх відповідність вимогам законів України, П(с)БО		
2. Об'єкти. Первинні документи, облікові реєстри, звітність, метод обліку витрат і калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіл витрат на постійні і змінні, класифікація витрат за елементами, втрати від браку виробництва, організація виробництва, непродуктивні витрати, ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів, норми витрачання запасів, номенклатура виробів та технологія виробництва		
3. Методи аудиту. Фактична перевірка, документальна перевірка, тестування, спостереження, опитування, зустрічна перевірка, узагальнення		
4. Нормативно-правова інформація. Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Наказ Міністерства промислової політики про затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 09.07.2007 № 373		
<b>5. Фактографічна інформація</b>		
Наказ про облікову політику, установчі документи	Первинні документи, облікові реєстри	Зведена звітність підприємства
<b>Фінансова звітність підприємства</b>		
6. Послідовність проведення аудиторської перевірки витрат виробництва та собівартості продукції		
1 етап. Планування аудиту: тестування систем обліку та внутрішнього контролю, складання плану і програми аудиту	2 етап. Проведення аудиту: здійснення аудиторських процедур, збір аудиторських доказів та оформлення робочих документів аудитора	3 етап. Оформлення висновку (звіту): оцінка результатів аудиту витрат та собівартості продукції, висловлення незалежної думки аудитора за результатами аудиту
7. Процедури аудиту витрат		
Ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю підприємства,	Перевірка первинних документів з обліку витрат, перевірка правильності формування та відображення в обліку обсягів незавершеного виробництва, перевірка відповідності здійснених операцій обліковій політиці підприємства та їх законності, перевірка	Складання переліку відсутніх первинних документів, узагальнення інформації з аудиту витрат та собівартості



вивчення системи формування витрат та собівартості продукції, організації їх обліку, визначення аудиторського ризику	дотр. підприємством принципу відповідності витрат, перевірка обліку майбутніх витрат, перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів, перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку, перевірка правильності обліку нарахованого зносу основних засобів, перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат, перевірка результатів інвенту незавершеного виробництва та відображення їх в бухг. обліку, перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції	продукції, аналіз достовірності зібраних доказів, формування звіту за результатами перевірки
--	---	--

Відповідно до розробленої організаційної моделі у процесі аудиту визначаються основні етапи аудиторської перевірки виробничих витрат та собівартості продукції.

Першим етапом є планування аудиту, на якому відбувається ознайомлення з діяльністю підприємства, його організаційними та технологічними особливостями, розроблення стратегії та тактики аудиту. Це потрібно для того, щоб забезпечити належну увагу вагомим ділянкам аудиторської перевірки. Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості продукції аудитор необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку. Також важливою процедурою на цьому етапі є оцінка аудиторського ризику. Щоб скласти об'єктивну думку про витрати та собівартість продукції, аудитор необхідно одержати обґрунтовані докази того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна.

Оскільки завжди є вірогідність, що інформація надана до перевірки може містити помилки та/або перекручення, ризик ніколи не може бути зведений до нуля, але завдання аудитора полягає у його мінімізації. Наступним етапом є проведення аудиту. На цьому етапі відбувається

безпосередньо здійснення аудиторських процедур. Аудит витрат включає в себе перевірку правильності їх формування та відповідність обліку витрат вимогам чинного законодавства. Він дозволяє розробити та реалізувати ефективні заходи, спрямовані на усунення непродуктивних витрат та втрат. У зв'язку з цим однаково важливим є проведення аудиту на усіх етапах руху матеріальних ресурсів.

Реалізація аудиторських процедур буде здійснюватися за допомогою таких методичних прийомів: фактична перевірка, документальна перевірка, тестування, спостереження, опитування, зустрічна перевірка, узагальнення. Особливу увагу слід приділити перевірці калькулювання собівартості продукції, а саме перевірці відповідності обраного методу калькулювання наказу про облікову політику та правильності застосування обраного методу. При проведенні перевірки витрат на виробництво продукції аудиторю необхідно пам'ятати, що інформація, яку надає розділ III «Елементи операційних витрат» звіту за формою № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», й інформація про витрати виробництва за рахунком 23 «Виробництво» не є тотожними. Проаналізувавши в різних літературних джерелах напрями аудиту витрат та собівартості продукції можна виділити основні, відповідно до яких здійснюється аудит:

1. перевірка первинних документів з обліку витрат;
2. перевірка правильності формування та відображення в обліку обсягів незавершеного виробництва;
3. перевірка відповідності здійснених операцій обліковій політиці підприємства;
4. перевірка законності здійснених операцій; перевірка дотримання підприємством
5. принципу відповідності витрат;
6. перевірка обліку майбутніх витрат;

7. перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів;
8. перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку;
9. перевірка правильності обліку нарахованої амортизації; перевірка правильності
10. розподілу загальновиробничих витрат;
11. перевірка результатів інвентаризації незавершеного виробництва;
12. перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції.

Заключним етапом аудиторської перевірки є оформлення звіту (аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора)) за результатами перевірки, на цьому етапі аудитор узагальнює інформацію з аудиту витрат та собівартості продукції і формулює аудиторську думку на підставі отриманих достатніх аудиторських доказів. Аудиторський висновок формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки[64].

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.

Вивчаються компенсаційні виплати (оплата праці у зв'язку з підвищенням цін і індексацією доходів, виплати матерям по догляду за дитиною і т. ін.), які повинні входити до собівартості тільки в порядку норм, передбачених законодавством.

При перевірці затрат на оплату праці аудитор також враховує, що до них входять: вартість продукції, яка видається в порядку натуральної оплати працівникам, вартість предметів (форменого одягу, обмундирування), які

безкоштовно видаються окремій категорії працівників, виплати, обумовлені районним регулюванням оплати праці (виплати за районними коефіцієнтами і коефіцієнтами за роботу в пустелях, безводних і високогірних місцевостях, надбавки до заробітної плати за неперервний стаж роботи в районах із важкими природнокліматичними умовами).

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (неявочний) час. Значну частку цих затрат, поряд з оплатою пільгових годин підлітків, перерв у роботі матерів для годування дитини, оплати часу для виконання державних обов'язків і т. п., становлять виплати винагород за вислугу років, оплата чергових і додаткових відпусток. Якщо підприємство створювало резерв витрат на оплату чергових і додаткових відпусток, на виплату винагород за вислугу років, то встановлюється обґрунтованість операцій за рахунком 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Перевіряючи статтю "Амортизація основних засобів", аудитор встановлює правильність і законність відображення сум амортизаційних відрахувань. Вони повинні рахуватися за обраним методом, рекомендованим П(с)БО 7 "Основні засоби"[56].

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

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:

- ◆ за фактичною виробничою собівартістю (для індивідуального виробництва);

- ◆ за неповною (скороченою) виробничою собівартістю, що розраховується за

фактичними витратами без загальногосподарських витрат (для індивідуального і дрібносерійного виробництва);

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

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

- ◆ за вільними відпускними цінами, збільшеними на суму ПДВ;

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

Поряд із перевіркою застосування відповідного варіанта оцінки необхідно звернути увагу на: правильність визначення собівартості за видами виробів або замовленнями; розрахунок відхилень фактичної собівартості від планової (нормативної); правильність бухгалтерських проводок з обліку готової продукції; правильність ведення регістрів обліку. Аудитору необхідно перевірити облік руху готової продукції на складі. З цією метою використовують такі способи, як оперативно-бухгалтерський (сальдовий),

картково-документальний, безкартковий. Необхідно уточнити наявність класифікатора з готової продукції, вартісну оцінку, правильність оформлення прибуткових і видаткових документів.

Наступним етапом є перевірка обліку відвантаження і реалізації готової продукції (робіт, послуг).

При перевірці організації обліку відвантаження і реалізації продукції необхідно встановити і перевірити:

- ◆ наявність договорів на збут готової продукції і правильність їх оформлення;
- ◆ правильність оформлення документів і цін;
- ◆ ведення рахунка 90 "Собівартість реалізації продукції".

При аудиті операцій із відвантаження і реалізації продукції необхідно звернути увагу на облік витрат, пов'язаних зі збутом продукції. Такі витрати називаються комерційними (позавиробничими) і обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут"[65].

Перевірка правильності оприбуткування продукції з виробництво

Можливі перекручення звітних показників про випуск продукції. Відомі випадки корисливої зацікавленості деяких керівників підприємства в завищенні звітів про виконання плану, коли вони отримують премії за виконання і перевиконання його за завищеними показниками. Розглянемо деякі типові випадки приписок і перекручень у звітах про випуск продукції і способи їх виявлення.

Під виглядом готових виробів до складу товарної продукції іноді вносять не закінчені виробництвом вироби, некомплектну продукцію. Подібні факти можуть бути виявлені за матеріалами інвентаризації незавершеного виробництва (випадки внесення до складу готової продукції незакінчених, некомплектних виробів, браку).

Окремі керівники підприємств щоб приховати прориви на виробництві, штучно збільшують випуск товарної продукції звітного місяця за рахунок

виробітку наступного місяця і тим самим збільшують процент виконання плану випуску продукції. Для цього виписують фальшиві здавальні накладні на передачу з виробництва на склади готової продукції, фактично не обробленої чи взагалі такої, яка не вироблялася в даному місяці. Такі приписки можна виявити перевіркою даних про випуск продукції за останні й перші числа суміжних звітних періодів.

Приписки можуть бути виявлені також зіставленням кількості випущеної продукції з кількістю матеріалів, відпущених у ці дні на виробництво.

У деяких випадках приписки продукції можуть приховуватися за підробленими розписками про залишені нібито на зберігання в цехах готові вироби. Встановити такі факти можна інвентаризацією.

## **2.2. Методика аудиту формування собівартості продукції**

Собівартість реалізованої продукції є одним із важливих показників, який використовується для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання, саме тому інформація про собівартість реалізованої продукції у фінансовій звітності повинна бути достовірною, повною, неупередженою та відповідати якісним характеристикам підготовки фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Відповідно й для аудиторської перевірки собівартість реалізованої продукції є важливим об'єктом аудиту. Для підвищення якості проведення аудиторської перевірки важливе значення мають використання практичних аспектів організації та методики проведення аудиту, до яких відносяться план аудиту, тест оцінки внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції, програму аудиту, робочі документи аудитора.



Відсутність єдиної методології проведення аудиту собівартості реалізованої продукції потребує проведення подальших теоретичних досліджень для організації та методики аудиту, враховуючи матеріальні та трудові витрати на проведення аудиту, обираючи найбільш ефективну методику організації та визначаючи доцільність та обґрунтованість аудиторських процедур не за їх кількістю, а за їх якістю. Теоретичні аспекти організації аудиторської перевірки собівартості реалізованої продукції повинні визначати мету і завдання аудиту, від яких залежить організація та методика аудиту. Метою полягає у досягненні впевненості у достовірності визначення собівартості реалізованої продукції, достовірності інформації первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності в всіх суттєвих аспектах відповідно до чинного законодавства.

Для досягнення визначеної мети аудиту собівартості реалізованої продукції необхідно виконати такі завдання:

- перевірка достовірності та правильності визначення виробничої собівартості готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- перевірка достовірності визначення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- перевірка достовірності визначення наднормативних витрат;
- перевірка правильності оцінки собівартості реалізованої продукції;
- перевірка правильності відображення господарських операцій, пов'язаних з реалізацією в первинних документах, головній книзі, облікових регістрах;

перевірка достовірності відображення інформації у фінансовій звітності та її взаємозв'язок з обліковими регістрами, головною книгою

Виходячи з поставленої мети та завдань аудиту со- бівартості реалізованої продукції, необхідно визначи- ти об'єкти аудиту, методи

організації аудиту, джерела інформації, методичні прийоми виконання аудиторських процедур (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Об'єкти, методи, джерела та методичні прийоми аудиту собівартості  
реалізованої продукції

Об'єкти аудиту	Методи організації	Джерела інформації	Методичні прийоми
<ul style="list-style-type: none"> <li>- елементи облікової політики;</li> <li>- господарські операції;</li> <li>- первинні документи, облікові реєстри;</li> <li>- фінансова звітність</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- суцільний;</li> <li>- вибірковий</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- законодавчо нормативні документи;</li> <li>- наказ про облікову політику;</li> <li>- довідки, розрахунки, кошториси;</li> <li>- первинні документи;</li> <li>- головна книга, журнали 5, 5А, Відомості до них;</li> <li>- фінансова звітність;</li> <li>- інші джерела на думку аудитора</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- нормативно-правова;</li> <li>- документальна;</li> <li>- зустрічна;</li> <li>- спостереження;</li> <li>- арифметична;</li> <li>- інвентаризація;</li> <li>- аналітичні</li> </ul>

Загальний план аудиту, або план аудиту складається перед початком виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту. Мета плану аудиту — визначити основні етапи проведення аудиторської процедури, їх мету, завдання відповідно до термінів проведення перевірки, ступінь довіри до системи внутрішнього контролю, аудиторський ризик, суттєвість, визначити відповідальних.

План може складатися за різною формою та змістом. Проте він має містити перелік етапів, їх мету, шляхи виконання на основі завдання та список відповідальних осіб. Також важливим є терміни виконання цих завдань.

Наприклад, план аудиту може мати такий вигляд, як наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

## План аудиту собівартості реалізованої продукції

Етапи	Мета	Завдання	Відпо- відальні	Термін
Підготовчий (організаційний)	- визначити стратегію і тактику аудиторські перевірки	- виконати оцінку системи внутрішнього контролю, - визначити аудиторський ризик, суттєвість; - скласти програму аудиту		
Фактичний	- визначення достовірності даних бухг.обліку та фактичної наявності	- ознайомитися з документами проведення інвентаризацій; - зробити висновки за результатами проведених інвентаризацій		
Основний	- виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту	- якісно виконати аудиторську процедуру відповідно до критеріїв якості; - результати оформити робочим документом; - зробити висновки за результатами перевірки		
Заключний	- узагальнення результатів аудиту	- оформити підсумкові документи; - провести аналіз виявлених порушень; - скласти, обговорити з управ. персоналом виявлені порушення та шляхи їх усунення, підписати аудиторський звіт; - підписати акт наданих послуг		

Система внутрішнього контролю визначає політику та процедури контролю суб'єкта господарювання для попередження, виявлення, виправлення суттєвих порушень у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Чим ефективніша система внутрішнього контролю, тим більше довіри аудитора до організації та достовірності інформації бухгалтерського

обліку та фінансової звітності та навпаки. Саме від оцінки системи внутрішнього контролю залежить організація та методика аудиту, кількість аудиторських процедур по суті. Пропонуємо проводити оцінку системи внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції методом тестування. Наводимо приклад тестів щодо оцінки системи внутрішнього контролю (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Тест оцінки системи внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції

№	Зміст питання	Варіант відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відбувалися зміни протягом звітного періоду: - методів калькулювання; - методів визначення незавершеного виробництва; - класифікації прямих і непрямих витрат; - визначення змінних і постійних витрат?				
2.	Чи вносилися зміни у Наказ про облікову політику у звітному році?				
3.	У Наказі про облікову політику відзначені методологічні принципи формування інформації про собівартість реалізованої продукції відповідно до: - П(С)БО 16; - П(С)БО 15; - П(С)БО 25				
4.	Чи були виявлені порушення за результатами інвентаризації готової продукції?				
5.	Чи задовольняє управлінський персонал інформація аналітичного та синтетичного обліку собівартості реалізованої продукції для прийняття управлінських рішень?				
6.	Контроль обліку собівартості реалізованої продукції здійснюють: - головний бухгалтер;				

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- старший за посадою;</li> <li>- відділ внутрішнього контролю;</li> <li>- не проводиться?</li> </ul>				
7.	Чи проводяться контрольні процедури для перевірки правильності визначення виробничої собівартості продукції, послуг, робіт?				
8.	Чи були порушення у розподілу загальновиробничих витрат у попередніх звітних періодах?				
9.	Чи проводиться контроль визначення наднормативних виробничих витрат?				
10	Чи проводиться аналіз собівартості реалізованої продукції, послуг, робіт?				
11	Чи проводиться перевірка визнання витрат з одночасним визнанням доходу від реалізації?				
12	Чи проводиться перевірка правильності і своєчасності віднесення фактичної виробничої собівартості на собівартість реалізації?				
13	Чи затверджені внутрішні нормативні документи щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?				
14	Чи проводиться перевірка узгодженості даних аналітичного та синтетичного обліку собівартості реалізації?				
15	Чи існує перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат у внутрішньому нормативному документі на звітний період?				
16	Чи перевіряється узгодженість синтетичного та зведеного обліку собівартості реалізації?				
17	Чи є графік документообігу первинних документів з обліку собівартості реалізації?				
18	Коригування фактичної собівартості реалізованої продукції та облікової оцінки здійснюється: <ul style="list-style-type: none"> <li>- щомісяця;</li> <li>- раз на рік?</li> </ul>				
19	Чи проводиться перевірка узгодженості даних головної книги, журналу, відомості?				
20	Чи проводиться перевірка узгодженості показників фінансової звітності та реєстрів обліку?				

Оцінка системи внутрішнього контролю дозволяє аудитору визначити об'єкти аудиту, які потребують більш детальної перевірки, обрати метод організації аудиту, визначити ступінь довіри до інформації бухгалтерського обліку, уточнити аудиторський ризик, суттєвість і, відповідно до свого професійного судження, скласти програму аудиту собівартості реалізованої продукції. Оцінка тестів внутрішнього контролю визначає реальність існування внутрішнього контролю та його ефективність, і таким чином аудитор може довіряти, або ні, елементам внутрішнього контролю.

Програма аудиту відображає організацію та методику проведення аудиторської перевірки. Методика аудиту повинна виділяти бухгалтерський та юридичний аспекти проведення аудиторської перевірки. Це означає, що аудиторські процедури повинні відображати не тільки перевірку рахунків обліку, реєстрів обліку, фінансової звітності, але й законність операцій відповідно до чинного законодавства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

## Запропонована програма аудиту собівартості реалізованої продукції

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Виконавець	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	6
1.	Перевірка правильності визначення фактичної виробничої собівартості продукції за прямими та іншими витратами	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Кошториси, матеріальні звіти, довідки, накладні, відомості		РД-1
2.	Перевірка правильності визначення фактичної собівартості продукції за рахунком 23 «Виробництво»	Документальна, арифметична	Накладні, довідки, розрахункові відомості		РД-2
3.	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Наказ про облікову політику, інші внутрішні нормативні документи,		РД-3

			довідки		
4.	Перевірка переліку та складу змінних та постійних загально виробничих витрат відповідно до внутрішніх нормативних документів та чинного законодавства	Нормативно-правова, документальна	П(С)БО16 «Витрати», Методичні рекомендації, внутрішні документи		РД-4
5.	Перевірка правильності списання загально виробничих витрат	Документальна, арифметична	Довідки, головна книга		РД-5
6.	Перевірка правильності документального оформлення відвантаження продукції	Нормативно-правова, документальна	Договори на поставку, рахунки-фактури, платіжні вимоги, довіреності, накази		РД-6
7.	Перевірка правильності та достовірності включення наднормативних витрат до собівартості реалізованої продукції	Нормативно, правова, документальна, арифметична	Норми, розцінки, нормативи, затверджені уповноваженим органом, первинні документи		РД-7
8.	Перевірка правильності визначення собівартості продукції, що була реалізована протягом звітнього періоду	Документальна, арифметична	Накладні, рахунки-фактури, акти, відомість		РД-8
9.	Перевірка правильності визначення відхилень фактичної виробничої собівартості від облікової оцінки	Документальна, арифметична	Довідка, розрахунок, Первинні документи		РД-9
10	Перевірка правильності відображення відхилення фактичної виробничої собівартості від собівартості за обліковими цінами на рахунках обліку	Документальна, зустрічна	Довідки, головна книга		РД-10
11	Перевірка правильності визначення відвантаженої продукції протягом звітнього періоду	Нормативно-правова, арифметична, зустрічна	Відомість відвантаження та реалізації продукції, рахунки фактури,		РД-11

			накладні		
12	Перевірка правильності та достовірності списання собівартості реалізованої продукції на фінансові результати	Документальна, зіставлення	Головна книга, облікові реєстри		РД-12
13	Перевірка достовірності відображення собівартості реалізованої продукції в фінансовій звітності та Головні книзі	Зіставлення, зустрічна	Головна книга, фінансова звітність		РД-13
14	Аналіз собівартості реалізованої продукції	Аналітична	Фінансова звітність, головна книга, облікові реєстри		РД-14
15	Узагальнення результатів аудиту	Документальна, аналітична	Робочі документи, підсумкові документи		

Організація аудиторської перевірки передбачає документальне оформлення аудиту, яке складається з оформлення робочих документів і підсумкових документів. Робочі та підсумкові документи забезпечують методологічний підхід до проведення аудиторської перевірки. Необхідно мати типові форми робочих документів, які складаються для виявлення типових помилок, що значно полегшує роботу аудитора, економить час на оформлення робочого документу. Пропонуємо зразки робочих документів для аудиторської перевірки собівартості реалізованої продукції.

Заключний етап аудиторської перевірки передбачає обговорення з управлінським персоналом виявлених порушень, порядок їх усунення, складання аудиторського звіту, підписання акту наданих послуг.



### 2.3. Типові помилки при проведенні аудиту процесу формування собівартості

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.

◆ Одним із найпоширеніших порушень, які призводять до перекручення собівартості продукції (робіт, послуг), є неправильний розрахунок амортизації. Амортизація основних засобів є значним і, водночас, легко регулюючим елементом затрат на виробництво. Викривлення її величини може бути досягнуте порушенням діючих норм, продовженням нарахування амортизаційних відрахувань після закінчення терміну експлуатації основних засобів, неправильним визначенням первісної вартості, неправильним застосуванням прискореної амортизації. Однозначне вирішення цих питань повинно бути зафіксоване в обліковій політиці підприємства. У протилежному випадку можливе штучне регулювання витрат і непослідовність їх обліку.

Послуги, отримані зі сторони і спожиті в виробничому процесі підприємства, входять до собівартості продукції на основі рахунків, пред'явлених постачальниками, як правило, на початку наступного місяця. З метою штучного зниження величини цих затрат такі записи можуть відкладатися на наступний місяць, що найбільш доступно для послуг, які споживаються рівномірно протягом усього місяця.

Можливість такого викривлення обліку витрат полегшується тим, що повнота і своєчасність відображення цих даних контролюється записами про оплату послуг на грошових рахунках. При нормальній постановці обліку спожитих послуг, навіть за відсутності рахунків постачальників чи

надходження їх із запізненням, повинна бути внесена у витрати виробництва за попереднім орієнтованим розрахунком.

Вразливим для достовірності обліку операцій є розподілення транспортно-заготівельних витрат (відхилень у вартості матеріалів). Тут можливі порушення, пов'язані з їх повним списанням (без віднесення частини ЇХ на вартість залишку матеріалів), чи, навпаки, відмова від списання і залишення їх на балансі. На практиці зустрічається різний підхід до списання дебетових і кредитових відхилень залежно від загального стану витрат на виробництво.

Зокрема збільшують частку кредитових (червоних) відхилень, які списують, і зменшують частку дебетових відхилень, коли загальні витрати перевищують їх нормативну величину. Протилежний спосіб незаконного регулювання витрат застосовують при більш сприятливому їх стані. В усіх цих випадках виявляється недопустиме ігнорування середнього відсотка відхилень як основи для їх розподілення між затратами на виробництво і залишком матеріалів на складах на кінець місяця.

Однією з умов повноти і достовірності обліку затрат на заробітну плату є правильне відображення в обліку виникнення і використання резерву на оплату відпусток. Як свідчить аудиторська практика, сьогодні деякі суб'єкти господарювання відмовляються від створення резерву за умови рівномірного протягом року надання відпусток працівникам підприємства. Відмова від створення резерву може призвести до штучного приховування витрат, не кажучи вже про те, що при цьому затрати на оплату відпусток отримують нерівномірний характер.

Проте за наявності такого резерву не виключається можливість викривлення облікових даних у частині витрат на оплату відпустки. Тут необхідне точне дотримання ряду вимог, без яких враховані затрати будуть недостовірними. Перш за все повинен бути реальний відсоток відрахувань до

резерву у відповідності з тривалістю відпустки, що має знайти відображення в обліковій політиці економічного суб'єкта.

Кінцеву суму витрат на оплату відпусток потрібно уточнювати шляхом проведення інвентаризації резерву, яка складається з вирахування обумовленої величини можливих затрат для компенсації працівникам підприємства невикористаної ними частини відпустки. Порухення цих вимог може бути одним зі способів фальсифікації обліку затрат на заробітну плату.

Вибір методу розподілення видатків на управління і обслуговування виробництва між видами продукції належить до компетенції підприємства і становить частину його облікової політики. Тому найважливішими умовами достовірності внесення таких затрат у собівартість продукції є:

- відповідність бази їх розподілу між видами продукції особливостям галузі й організаційно-технічній специфіці конкретного підприємства;
- дотримання принципу і послідовності здійснення обраної методики. На рис. 2.1 показано алгоритм розподілу загально-виробничих витрат. Порухення 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.

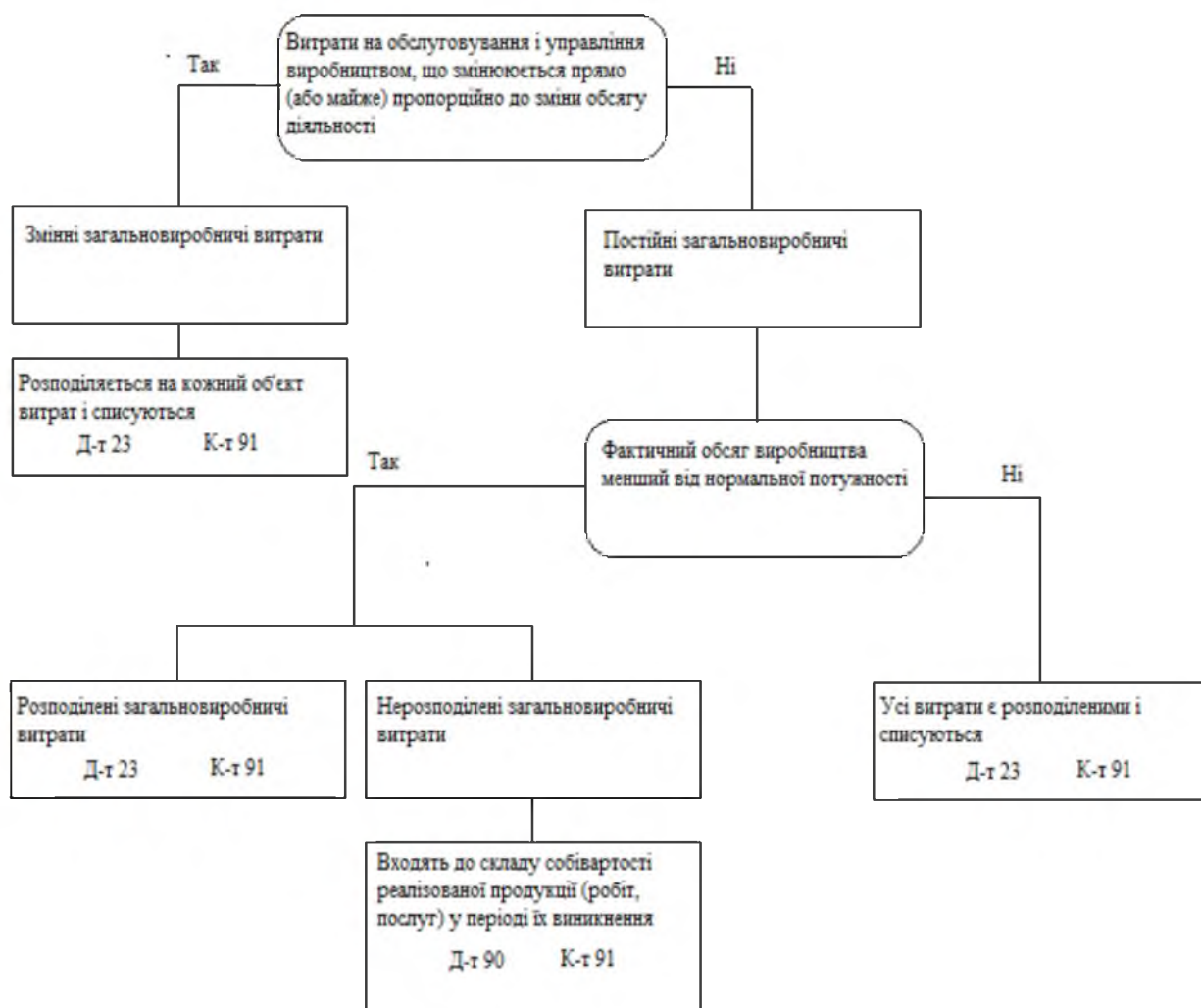


Рис.2.1 Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат

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

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

- ◆ порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам (позамовний, попроцесний (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);

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

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

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

- ◆ недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат,

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

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

- ◆ необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;

- ◆ внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут,

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

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

- ◆ внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;

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

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі.

## Висновки до розділу 2

Досліджуючи методику аудиту формування собівартості продукції та її особливостей встановлено, що використання запропонованої схеми організації аудиту витрат та собівартості продукції дозволить удосконалити процедуру проведення та підвищити його якість. З практичної точки зору, аудит витрат та собівартості продукції спрямований на оцінку правильності відображення в обліку виробничих витрат, обґрунтування формування собівартості з метою удосконалення економічних важелів господарювання, виявлення та використання резервів зниження витрат та підвищення рентабельності підприємства.

Отримана інформація на основі аудиту собівартості продукції та витрат на її формування дозволяють приймати обґрунтовані, доречні, своєчасні аналітично-підтвержені управлінські рішення.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 3.1 Мета, етапи та зміст аналізу формування собівартості

Собівартість продукції є головним ціноутворювальним чинником. Виживання суб'єкта господарювання в умовах конкуренції залежить від можливості підтримувати оптимальний рівень собівартості продукції. Вирішення цього завдання залежить від багатьох чинників, головним з яких є стратегія поведінки у конкурентному середовищі й ефективність використання ресурсів. Відповідно до обраної стратегії виробник може належати до категорії з низькою собівартістю продукції на масовому ринку або бути гравцем із добре зарекомендованими виробами.

Якщо виробник належить до категорії працюючих на масовому ринку, то необхідно досягнути концентрації у собівартості. Не меншу увагу собівартості мають приділяти виробники, які працюють у середовищі ринку, а також інші суб'єкти господарювання, оскільки всім необхідно мати достатньо високий рівень рентабельності, що забезпечує діяльність виробництва і розширення.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, основна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення витрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління витратами.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг), чого досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозного) аналізу. У ринковій економіці центр ваги зміщується на попередній і прогнозний аналіз.

Попередній аналіз здійснюють на стадіях життєвого циклу продукту (виробу) до початку масового випуску. Це стадія науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт. На етапі науково-дослідних робіт (НДР) вирішують принципово нові технічні завдання, що задовольняють вимоги споживачів, визначають і систематизують вимоги до нової продукції, розробляють шляхи вирішення поставлених завдань, приймають кінцеві рішення про створення нової продукції, визначають рівні якості та витрат на виробництво продукції, зіставляють їх.

На етапі дослідно-конструкторських робіт (ДКР) проектують, створюють дослідні зразки та випробовують їх, конкретизують технічні й економічні параметри, зіставляють їх.

Частина життєвого циклу після НДР і ДКР, із моменту запуску виробу у виробництво до зняття з нього, називають економічним циклом, який, у свою чергу, складається з чотирьох етапів: запровадження, підйому, стабілізації, спаду.

Для етапу запровадження характерне повільне і тривале наростання обсягів випуску продукції. На цій стадії великі витрати здійснюють на підготовку виробництва, засвоєння технології, вдосконалення організації виробничого процесу.

Етап підйому доволі короткий. Для нього властиві інтенсивне збільшення масштабів виробництва, швидке зменшення витрат (порівняно з періодом заснування). Зменшенню витрат сприяють зростання обсягу випуску продукції, запровадження серійної технології.

Для етапу стабілізації характерні стабільні темпи випуску продукції та невеликі темпи зменшення витрат.

Етапу спаду властиві зменшення випуску, стабілізація, або невелике підвищення собівартості виробу. Економічним завданням цього етапу є мінімізація витрат на випуск виробів, що підлягають заміні.



Основним для життєвого циклу багатьох виробів, наприклад засобів праці, є період експлуатації споживачем. До витрат споживача належать: оплата праці, затраченої на виготовлення товару, витрати на ремонт, енерговитрати та ін.

Оскільки на стадіях НДР та ДКР виробник може впливати на рівень цих витрат, то необхідно їх аналізувати і мінімізувати з метою збереження і розширення ринку збуту продукції.

На стадіях НДР і ДКР проводять розрахунки економічної ефективності виконаних досліджень, у процесі апробації та впровадження одержаних результатів у виробництво значна увага звертається на оптимізацію витрат виробника. Щоб оптимізувати витрати, на цих стадіях життєвого циклу виробів необхідно широко застосовувати порівняльний і функціонально-вартісний аналіз.

Порівняльний аналіз на ранніх стадіях життєвого циклу продукції можна здійснювати з метою вивчення загальних тенденцій і напрямів розвитку техніки, можливостей продажу нової продукції, оцінювання техніко-економічного рівня продукції та його оптимізації, рентабельності виробництва і реалізації продукції. Об'єктами порівняння можуть бути технічні системи, вироби, окремі вузли, деталі, функції, параметри та ін. Порівнюють із кращими зразками галузі закордонних країн (зі світовим рівнем).

Найважливіше методологічне питання порівняльного аналізу – порівнянність. За повної подібності вироби є ідентичними, за приблизної і часткової – аналогічними. Найважливішими умовами порівнянності є однорідність елементів і показників нового виробу порівняно з наявними аналогами, тотожність розрахунків і одиниць вимірювання параметрів. За новими виробами встановлюють ступінь порівнянності з уже відомими зразками, при цьому чим оригінальніший виріб, тим менше прототипів є для порівняння. У цьому разі враховують насамперед функціональне

призначення виробу. Вивчають реальні та можливі результати – параметри споживчих властивостей, їх переваги над аналогами, собівартість одиниці виробу і способи її зниження, проєктований рівень витрат на функціонування виробу в споживача. Такий порівняльний аналіз дає можливість вибрати оптимальне інженерне рішення та гарантує недопущення техніко-економічних прорахунків. Таким чином, основними завданнями, які вирішують у процесі порівняльного аналізу, є:

- оцінювання техніко-економічного рівня виробу;
- вивчення чинників, що впливають на техніко-економічні параметри нового виробу та їх оптимізація;
- оцінювання економічності виробництва та експлуатації.

Об'єктами порівняння можуть бути реальні та абстрактні моделі виробу. Порівняння реальних моделей виробу здійснюють поетапно – від окремих елементів до технічної системи загалом. Порівняння абстрактних об'єктів дає змогу оцінити їх суспільну корисність, екологічність та ін. Основним економічним результатом порівнянь є вибір оптимального рівня витрат на одиницю виробу за високоякісних його характеристик.

Важлива проблема використання методу порівнянь, яку на цьому етапі вирішено не повною мірою, – доступ до необхідної інформації.

Щоб забезпечити оптимізацію рівня собівартості, потрібно організувати управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу. Найважливішою функцією такого управління є аналіз, для проведення якого необхідне відповідне забезпечення його економічною інформацією. Не можна стверджувати, що це питання вирішене. На більшості підприємств важко отримати узагальнену інформацію про витрати на виробництво виробів за стадіями їх життєвого циклу.

Важливе значення у попередньому аналізі має використання функціонально-вартісного аналізу (ФВА). Основною метою ФВА на стадіях НДР і ДКР є попередження виникнення зайвих витрат, а на наступних

стадіях – зменшення або повне уникнення невиправданих витрат і втрат. Подальший (ретроспективний) аналіз собівартості продукції здійснюють після випуску виробів за визначений період (місяць, квартал, рік). Такий аналіз називають ще періодичним. Якщо аналіз проводять за короткі проміжки часу (щодня, кожні 3, 5, 10 днів), то його називають оперативним.

Головне завдання періодичного аналізу собівартості – виявлення основних напрямів раціональнішого використання виробничих ресурсів, внутрішньовиробничих резервів зменшення витрат. Головне завдання оперативного аналізу собівартості продукції – своєчасне виявлення непродуктивних витрат і втрат, оперативне реагування з метою їх попередження й усунення. Оперативний і періодичний аналіз собівартості тісно взаємопов'язані, оскільки підпорядковані одній кінцевій меті – зниженню собівартості.

Основними напрямками періодичного аналізу собівартості є:

- аналіз структури витрат, її динаміки та оптимальності для одержання прибутку;
- аналіз динаміки собівартості за узагальнювальними показниками і чинниками їхньої зміни, пошук можливостей усунення чинників зростання собівартості;
  - аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями;
  - аналіз загальних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;
- аналіз специфічних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;
- аналіз собівартості одиниці окремих виробів із метою їх здешевлення (не знижуючи якісні параметри) і підвищення конкурентоспроможності;
- виявлення резервів зниження собівартості.

Залежно від стану рівня собівартості, конкретних завдань, поставлених адміністрацією, аналіз можна проводити одночасно за всіма напрямками або їх частиною, охоплювати весь цикл виробництва або окремі його стадії та процеси. Однак для досягнення мети – зменшення витрат – аналіз необхідно здійснювати періодично, у результаті чого буде постійно накопичуватися інформація про динаміку витрат, чинники їх змін, що забезпечить якість аналізу і підвищить обґрунтованість рекомендацій для керівництва суб'єкта господарювання. Результати ретроспективного аналізу собівартості використовують для планування, розробки й обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на поліпшення основної діяльності, підвищення її результатів і конкурентоспроможності продукції. Аналітична робота з вивчення собівартості продукції є завершеною, коли розроблено конкретні заходи, спрямовані на зменшення витрат, усунення зайвих витрат і підвищення рентабельності виробництва. Ці заходи потрібно відображати у комплексних програмах розвитку й удосконалення основної діяльності суб'єкта господарювання.

Перспективний аналіз здійснюють насамперед за собівартістю окремих виробів, що дає змогу визначити перспективи ринку в конкурентному середовищі.

Для визначення перспективи загальних витрат на виробництво і реалізацію продукції можна використовувати метод зіставлення: "витрати – обсяг – прибуток".

Постановка мети. Метою дослідження є виклад методики аналізу собівартості продукції та витрат на виробництво в системі управління витратами на підприємстві.

Теоретико-методологічною основою проведеного дослідження послужили положення економічної теорії, загальнонаукові методи пізнання. Застосовувалися такі методи пізнання як аналіз і синтез, індукція і дедукція.

Результати дослідження. Під собівартістю продукції, робіт і послуг розуміють сумарні витрати всіх видів ресурсів у грошовій формі: основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, праці, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції і виконання робіт, а також для збереження й поліпшення умов виробництва та його вдосконалення.

Як економічна категорія собівартість: слугує основою для обліку і контролю за рівнем витрат на виробництво та реалізацію продукції; є базою для формування ціни на продукцію підприємства та визначення на цій основі прибутку і рентабельності; виступає невід'ємним елементом обґрунтування управлінських рішень; відображує ефективність використання ресурсів, результати впровадження нової техніки та технології, вдосконалення системи організації й управління виробництвом.

У господарській практиці підприємств застосовуються такі показники собівартості: повна собівартість товарної (реалізованої) продукції і витрат на 1 гривню товарної (реалізованої) продукції, собівартість одиниці виробів. Виходячи з перерахованих показників, практикою сформовані такі основні напрямки та етапи аналізу собівартості продукції:

I етап – загальний аналіз собівартості продукції;

II етап – аналіз виконання кошторису витрат на виробництво продукції;

III етап – аналіз витрат на 1 грн. товарної продукції;

IV етап – аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями витрат;

V етап – аналіз нормативної бази формування витрат на виробництві;

VI етап – аналіз собівартості продукції на рівні структурних підрозділів;

VII етап – загальний аналіз кінцевих результатів зміни собівартості продукції [19]. Інформаційна база здійснення аналітичних розрахунків містить: кошторис витрат на виробництво продукції; норми і нормативи

споживання матеріальних, трудових та інших ресурсів; первинні документи про випуск та використання матеріалів, облік виробітку і заробітної плати, зміни норм та відхилень від них тощо; дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку; матеріали обстежень, перевірок, нарад, конструкторської і технологічної документації.

Розглянемо сутність етапів аналізу витрат виробництва:

I етап – узагальнюючий аналіз витрат. Він передбачає оцінку змін у обсязі витрат, які відбулися порівняно з попередніми аналітичними періодами. Визначається абсолютне відхилення в обсязі, темпи зростання окремих показників собівартості.

Загальна сума витрат  $\sum B$  (формула 1) може змінюватися за рахунок обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству  $V_v$ , рівня змінних витрат на одиницю продукції  $P_{з.в}$  і суми постійних витрат на весь випуск продукції  $ПВ$ , тобто:

$$\sum B = V_v \cdot P_{з.в} + ПВ \quad (1)$$

II етап - аналіз повної собівартості (робіт, послуг) здійснюється за статтями витрат кошторису, найбільш важливими з яких є: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати щодо управління та обслуговування виробництва, втрати від браку, комерційні витрати. Загальна схема цього етапу аналізу зображена на рис.3.1.

Комерційні витрати та втрати від браку аналізують з метою пошуку непродуктивних витрат та неправда них витрат.



Рис.3. 1. Схема аналізу повної собівартості продукції (робіт, послуг)

III етап - аналіз узагальнюючих показників витрат виробництва на 1 гривню товарної продукції та реалізованої продукції. Цей показник може застосовуватися в будь-якій галузі і наочно відображує прямий зв'язок між собівартістю та прибутком. Якщо собівартість товарної продукції подати як суму добутків собівартості одиниці продукції по кожному найменуванню продукції на кількість виробів, а обсяг товарної продукції – як добуток кількості продукції на її ціну, то формула для розрахунку рівня витрат на 1 грн. товарної продукції буде такою (формула 3.1):

$$P_n = \frac{\sum_{i=1}^n q_i \cdot c_i}{\sum_{i=1}^n q_i \cdot p_i},$$

Формула 3.1

де  $q_i$  – кількість виробів у натуральних одиницях виміру  $i$ -го виду товару, одиниць;

$c_i$  – собівартість одного виробу, грн.;

$p_i$  – ціна продукції, грн.;

$n$  – кількість видів товару в номенклатурі, одиниць.

Загальна схема аналізу цього етапу відображена на рис. 3.2:

Аналіз витрат на 1 гривню товарної продукції на підприємстві здійснюють у динаміці: обчислюють абсолютне та відносне відхилення цього показника та оцінюють вплив окремих факторів: структурних зрушень у складі продукції, зміни цін на матеріальні ресурси, цін на продукцію підприємства. ,

IV етап - аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями. Важливим моментом цього етапу є не тільки аналіз динаміки витрат взагалі та по окремих статтях, а дослідження відхилення по статтях від стандартів (нормативної калькуляції), вивчення причин відхилення.

V етап - аналіз собівартості продукції на рівні структурних підрозділів підприємства. Він залежить від обсягів, організаційної структури підприємства, технології виробництва. Витрати аналізують за повною собівартістю на 1 гривню товарної продукції. На останньому етапі підводять підсумки чи розраховують вплив технікоекономічних факторів на зниження собівартості, узагальнюють аналітичні матеріали структурних підрозділів, узагальнюють кінцеві фінансові результати зміни собівартості





Рис.3. 2. Аналіз витрат на 1 гривню товарної продукції.

Відповідно до Методичних вказівок по обліку витрат на виробництво продукції, робіт, послуг ці витрати являють собою вартісну оцінку сировини, матеріалів, палива, енергії, природних ресурсів, основних засобів та іншого майна, трудових ресурсів, а також інших витрат на виготовлення продукції, управління виробництвом та організацією в цілому, продаж продукції.

Зміст аналізу собівартості продукції розкривається в його завданнях, які зводяться до наступного:

1) оцінці динаміки (виконання плану) за найважливішими показниками собівартості продукції і виявлення відхилень;

2) визначення і кількісної оцінки причин відхилень від плану і змін в динаміці. Для цього собівартість вивчається за наступними напрямками: структурним підрозділам підприємства, статтями та елементами витрат, видами продукції, місцями виникнення витрат, чинників;

3) аналізу впливу на собівартість ефективності використання виробничих ресурсів (трудових, матеріальних, основних фондів);

4) виявлення й оцінки резервів можливого зниження собівартості продукції і розробці заходів щодо їх мобілізації.

Перераховані завдання аналізу собівартості є традиційними, типовими. Однак завдання управління собівартістю не обмежуються наведеним переліком. Ці спільні завдання трансформуються, конкретизуються стосовно до різних галузей народного господарства: промисловості, будівництва, сільського господарства, сфери послуг і т.п. Ринкова економіка також вимагає вирішення таких додаткових завдань, як врахування при проведенні аналізу особливостей функціонування підприємств малого бізнесу та підприємств різних організаційно-правових форм, аналіз поведінки витрат у взаємозв'язку з обсягом продажів і прибутком, визначення порогу рентабельності продажів товарів і т.д.

Аналіз собівартості продукції повинен передувати перевіркою обґрунтованості планових завдань по собівартості, реальності встановлених норм і нормативів. Якщо план нереальний, аналіз його виконання втрачає економічний сенс.

Для проведення аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво використовуються наступні джерела інформації.

1. Бухгалтерська звітність: звіт про фінансові результати, додатки та пояснення до бухгалтерського балансу і звіту про фінансові результати.

2. Статистична звітність (форма № 5-з "Відомості про витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) підприємства (організації)", форма № 4-П "Відомості про чисельність та заробітну плату працівників" та ін.)[52].

3. Специфічна галузева звітність за собівартістю і використанню основних сировинних ресурсів, що складається в добувній, легкій, харчовій і ряді інших галузей промисловості.

4. Бізнес-план і розрахунки до нього, кошторису витрат, розрахунки цін і т.п.

5. Калькуляції собівартості окремих виробів (планові, звітні, нормативні).

6. Дані аналітичного обліку до бухгалтерських рахунках виробничих витрат (20, 23, 25, 26, 28), до рахунку 90 "Продажі", а також інші регістри і документи бухгалтерського обліку, в тому числі матеріали інвентаризацій.

7. Різна Позаоблікове інформація (наказ по обліковій політиці, матеріали договорів з покупцями продукції та постачальниками товарно-матеріальних цінностей та ін.).

### 3.2 Аналіз виконання внутрішньовиробничого завдання та динаміка показників собівартості продукції

У господарській практиці підприємства прогнозують і розраховують такі основні показники собівартості:

- повну собівартість товарної продукції;
- витрати на 1 грн. товарної продукції;
- собівартість одиниці виробів.

До завдання аналізу собівартості продукції належать:

- оцінювання обґрунтованості й рівня складності завдання;
- оцінювання виконання завдання за показниками собівартості і вивчення їх динаміки, встановлення відповідності фактичних і діючих у виробництві витрат поточним нормативам витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів;

- виявлення чинників, що вплинули на відхилення фактичних показників собівартості від прогнозованих, а також визначення їх динаміки та кількісного вираження;

- оперативний вплив на формування показників собівартості;
- вивчення чинників зміни показників собівартості за окремими статтями витрат;

- виявлення і мобілізація резервів подальшого зниження собівартості продукції.

Джерелами інформації для аналізу є: форма № 1-підприємство "Звіт про основні показники діяльності підприємства (робіт, послуг)"; форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності (дані поточного бухгалтерського обліку)", журнал-ордер (№ 5, 5А), калькуляції окремих виробів, внутрішньовиробничі плани й акти впровадження нової техніки, розрахунки підприємства.

Перед проведенням аналізу показникам собівартості порівнюваних періодів варто надати порівняльного вигляду, якщо:

- змінилася структура підприємства в результаті злиття з іншими виробничими структурами, виокремлення певних структурних частин під час здавання їх в оренду, створення спільних підприємств та ін.;
- змінився склад витрат, що входять до собівартості продукції, або в результаті внесення до неї витрат, відшкодування раніше з інших джерел, або виключення деяких витрат, пов'язаних зі змінами в системі економічних відносин;
- були доволі відчутні зростання цін на виробничі запаси та продукцію, збільшення заробітної плати, зумовлене інфляційними процесами і т. д. У такому випадку зміну цін розглядають як зовнішній, не контрольований підприємством чинник.

У нормуванні та обліку застосовують два види економічного групування витрат – за економічними елементами і калькуляційними статтями собівартості. Витрати за елементами – це витрати звітного періоду як на готові вироби, так і на незавершене виробництво. Таке групування відображає обсяг витрат на випуск продукції. Під час аналізу витрат на виробництво їх доцільно згрупувати так: витрати на засоби праці (амортизацію основних засобів), предмети праці – матеріальні витрати; витрати на оплату праці та ін. Витрати на засоби і предмети праці відображають витрати уречевленої праці, а витрати на оплату праці разом із відрахуваннями на соціальні потреби – витрати людської праці. До інших належать податки, які вносять у собівартість продукції (крім відрахувань на соціальні потреби), відсотки за кредитами банку, витрати на відрядження та ін.

У процесі аналізу вивчають структуру витрат і її динаміку, що дає змогу визначити матеріало-, трудо-, енергомісткість продукції, з'ясувати характер змін та їх вплив на собівартість продукції. Структуру витрат

аналізують шляхом порівняння частки окремих елементів за певну кількість звітних або фактичних періодів із прогнозами. Крім цього, доцільно визначити абсолютну суму економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, дослідити причини відхилень.

Аналіз структури витрат дає можливість вивчати використання виробничих ресурсів, виявляти дефіцитні ресурси, що стримують використання потенційних можливостей розширення виробництва і підвищення якості продукції, а також виявляти ті ресурси, застосування яких зумовлює зростання витрат на виробництво, що таким чином перевищує розрахунковий рівень.

Аналіз динаміки структури витрат і факторів, що зумовлюють зміну дає можливість вчасно реагувати на відхилення від об'єктивних параметрів виробничого процесу, вживати попереджувальних заходів із недопущення зайвих витрат і втрат, виявляти тенденції зміни витрат, розробляти заходи для їх зниження.

Безумовно, процес планування собівартості продукції передбачає здійснення економічного аналізу витрат (вивчення технічного і організаційного рівня виробництва, використання виробничих потужностей і основних фондів, сировини і матеріалів, робочої сили, господарських зв'язків, а також усіх складових собівартості), виявлення резервів та пошук шляхів її зниження. Правильний підхід до аналізу витрат виробництва та методології їх дослідження дасть можливість ефективно використовувати ресурси підприємства, а відтак, і здійснювати глибокий аналіз процесів та явищ, які негативно впливають на господарський процес діяльності підприємства [55]. При цьому завдання аналізу виконання внутрішньовиробничого завдання формування собівартості продукції можна визначити наступним чином (рис. 1).

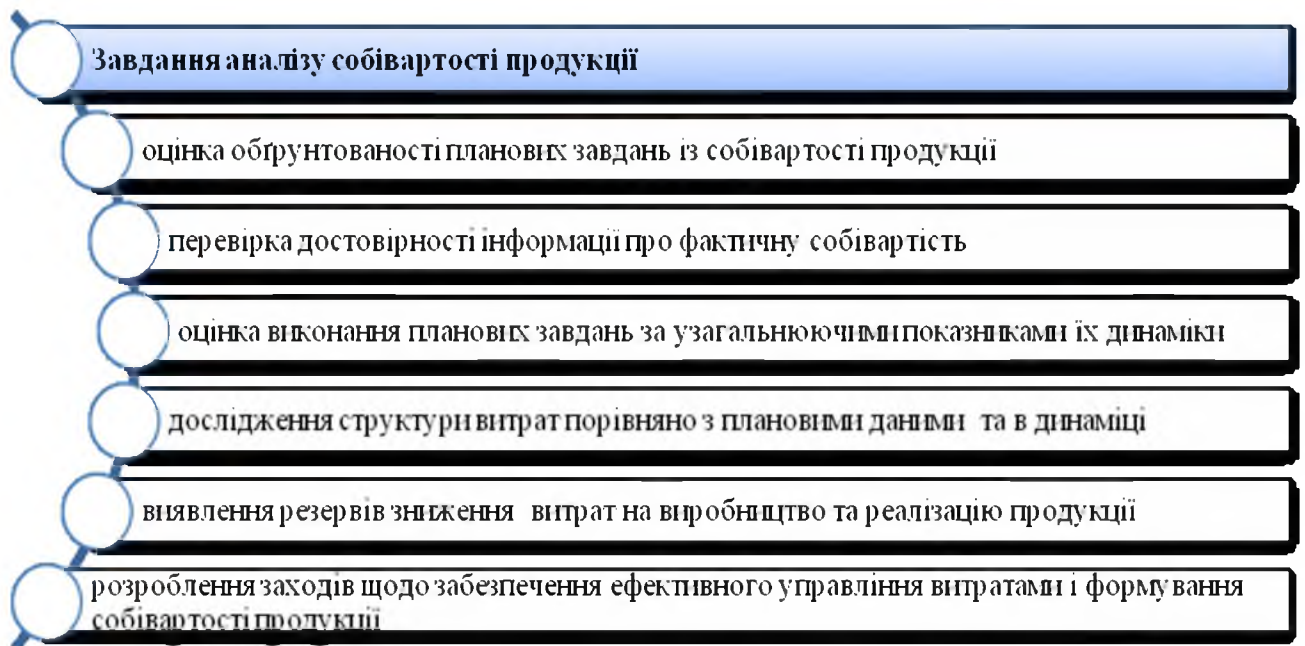


Рис. 3.3. Головні завдання аналізу собівартості продукції на основі внутрішньовиробничих завдань

До виробничої собівартості робіт, послуг відносяться: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Відтак, реальність визначення собівартості робіт, послуг залежить не лише від економічного обґрунтування методик обліку затрат і калькулювання, з урахуванням галузевих особливостей діяльності, а від правильності оприбуткування одержаної продукції. Дані про собівартість одиниці окремих видів продукції, вільні від впливу побічних структурних факторів, уможливають докладну оцінку факторів, що впливають на прямі витрати.

Важливе значення у боротьбі за зниження собівартості продукції має збереження суворого режиму економії на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства.

Поступове впровадження на підприємстві режиму економії проявляється, перш за все, в зменшенні затрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції, зменшенні витрат з обслуговування виробництва і управління, в ліквідації втрат від браку та інших невиробничих витрат. Резерви зниження цехових та загальногосподарських витрат передбачають

спрощення та здешевлення апарату управління, економію на управлінських витратах.

Значні резерви зниження собівартості полягають і у зниженні втрат від браку. Тому підприємству необхідно зводити ці втрати до мінімального рівня. Відносного зниження собівартості продукції можна досягти за рахунок зростання продуктивності праці та економії заробітної плати.

Джерелами зниження собівартості продукції є ті затрати, за рахунок економії яких знижується собівартість продукції, а саме: затрати уречевленої праці, які можуть бути знижені за рахунок поліпшення використання засобів і предметів праці; затрати живої праці, які можуть бути скорочені за рахунок росту продуктивності праці; адміністративно-управлінські витрати. Основними шляхами зниження собівартості продукції є скорочення тих витрат, які мають найбільшу питому вагу у її структурі.

Чинниками зниження собівартості є підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення організації виробництва і праці, зміна структури та обсягу продукції, галузеві та інші фактори. Елементи операційних витрат звіту про фінансові результати підприємства характеризують кількісний склад понесених витрат на продукцію, що реалізована, без розподілу на види продукції, види діяльності, та без зазначення рівня їх компенсації виручкою та ймовірності виникнення.

Проаналізуємо структуру операційних витрат на прикладі досліджуваного підприємства (табл. 3.1).

Найбільшу частку в операційних витратах досліджуваного підприємства займають інші матеріальні витрати (58,6 %). Тому важливим є пошук джерел витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо. Значну частку витрат займають витрати на оплату праці. Витрати на оплату праці становлять 25,1 % операційних витрат. Для їх зменшення доцільно підвищити ефективність роботи виробничого персоналу.

Таблиця 3.1

## Структура операційних витрат

Показник	Питома вага, %
Матеріальні затрати	4,4
Витрати на оплату праці	25,1
Відрахування на соціальні заходи	9,2
Амортизація	2,7
Інші операційні витрати	58,6
Разом	100

Найбільшу частку в операційних витратах досліджуваного підприємства займають інші матеріальні витрати (58,6 %). Тому важливим є пошук джерел витрат на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо. Значну частку витрат займають витрати на оплату праці. Витрати на оплату праці становлять 25,1 % операційних витрат. Для їх зменшення доцільно підвищити ефективність роботи виробничого персоналу.

Приймаючи рішення щодо зниження собівартості, передусім зробимо акцент на управлінні операційними витратами. Їхня мінімізація можлива за рахунок використання дешевшої сировини, оптимізації витрат на робочу силу та основні засоби підприємства, але в цьому разі обсяги виробництва також можуть знизитись. Відзначимо також, що, крім зменшення операційних витрат шляхом закупівлі більш дешевої сировини та пального, підвищення ефективності праці тощо, на зниження обсягів цих витрат можуть впливати інші фактори, відмінні від зазначених.

Відтак важливими умовами формування системи управління витратами можна вважати:

1) поінформованість адміністративного персоналу, яка потрібна для прийняття управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва з



урахуванням економічних наслідків щодо ухвалених рішень і їхнього впливу на ефективність роботи підприємства;

2) зіставлення планових і нормативних показників із фактичними для здійснення контролю за витратами;

3) виявлення відхилень фактичних витрат від установлених нормативів і оцінка їхнього впливу на показники ефективності виробництва;

4) систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності Жмеринської дистанції захисних лісонасаджень;

5) вироблення заходів щодо зниження витрат виробництва із забезпеченням заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості робіт, послуг, прибутковості роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану.

Таким чином, проведення дослідження впливу на операційні витрати таких показників, як середньорічної кількості основних засобів, коефіцієнта рентабельності ОФ і коефіцієнта, який показує частину операційних витрат, що припадає на 1 грн. чистого прибутку, дало підставу зробити висновок, що найбільш істотний вплив на витрати зробив останній показник. Витрати виробництва як предмет управління ними потрібно розглядати з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення втрат виробництва, зниження впливу факторів, які підвищують витрати виробництва і знижують ефективність роботи підприємств.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами потрібно вважати формування її комплексної системи. Управління витратами на надання робіт, послуг можливе не лише через вплив на розмір елементів операційних витрат. Це також можливо через взаємодію виробничої частини підприємства з адміністративною.

У цьому разі важливими заходами щодо управління витратами виробництва може бути оперативне забезпечення інформацією адміністрації

підприємств, яка потрібна для прийняття ними управлінських рішень, і систематизація цієї інформації; спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у порівнянні з плановим; управління витратами виробництва через їхній вплив на рентабельність виробництва, якість робіт, послуг, прибутковість роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану.

### **3.3 Аналіз факторів впливу на собівартість продукції**

З метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості товарної продукції, проводять її аналіз за калькуляційними статтями витрат, які об'єднують в однорідні за економічним змістом і методикою аналізу групи: прямі матеріальні, прямі трудові, комплексні.

До прямих матеріальних витрат відносять такі статті: сировина й основні матеріали, куповані для технологічних потреб виробу і напівфабрикати, паливо й енергія.

До прямих трудових витрат належить оплата праці виробничих робітників із відрахуваннями на соціальні потреби.

Комплексні витрати – це багатоеlementні статті, оскільки до цієї групи належать загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

#### **Прямі матеріальні витрати**

Зміна прямих матеріальних витрат залежить від дії чинників чотириразової змінної супідрядності. Чинники першого порядку – зміна обсягу, структури продукції та рівня витрат на окремі вироби. Чинники зміни обсягу і структури продукції є елементними тому далі їх не деталізуватимемо. Зміна рівня витрат на окремі вироби – це складний

чинник, що, у свою чергу, поділяється на чинники другого, третього і четвертого порядків.

Чинники третього і четвертого порядків характеризують зміни матеріальних витрат, що відбулися у результаті застосування досягнень науково-технічного прогресу.

Крім виявлення і кількісного визначення чинників, необхідно вивчити:

- організацію господарських зв'язків щодо матеріально-технічного забезпечення;
- організацію і проведення кількісного та якісного приймання матеріалів (сировини) від постачальників, відповідність асортименту, що надійшов, умовам договорів;
- забезпечення збереження матеріалів (сировини) при транспортуванні на центральні та цехові склади;
- дотримання правил збереження матеріалів (сировини) на складах і норм природних втрат при збереженні;
- здійснення заходів для оптимізації використання матеріальних ресурсів при формуванні виробничої програми;
- ефективність використання матеріалів у процесі виробництва.

#### Прямі трудові витрати

Матеріальні витрати оцінюють за всіма одноелементними статтями витрат. Аналіз розпочинають із порівнянні фактичних витрат звітного періоду з плановими (прогнозованими, кошторисними, бюджетними тощо). Методика дослідження впливу чинників залежать від галузевих особливостей суб'єктів господарювання, відмінностей технології виробництва, методу управлінського обліку, що використовується на підприємстві, видів матеріальних ресурсів тощо.

Згідно структурно-логічній схемі факторного аналізу прямих матеріальних витрат, факторами першого порядку, які впливають на зміну суми матеріальних витрат є:

- Зміна обсягу продукції;
- Зміна структури продукції;
- Зміна рівня витрат на виріб.

Розглянемо методику аналізу впливу цих чинників за допомогою прийому ланцюгових підстановок (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз чинників, що впливають на зміну суми прямих матеріальних витрат

Стаття	План	Фактично вироблена товарна продукція			Відхилення		
		Згідно з плановою собівартістю	Згідно з фактичною собівартістю	Всього	У т.ч. за рахунок змін обсягу продукції		
					Структури продукції	Рівня витрат за окремим виробам	Рівня витрат за окремими виробами
Сиєровина та матеріали за відрахуванням відходів	8800	12320	11869	3069	5148	-1628	-451
Купівельні вироби та напівфабрикати	11360	10760	13880	2520	6645,6	-7245,6	3120
Паливо та енергія на технологічні цілі	3590	5320	7154,7	3564,7	2100	-370	1834,7
Разом	23750	28400	32903,7	9153,7	13893,6	-9243,6	4503,7

Визначення впливу зміни обсягу продукції:

- графа 1 x темп приросту обсягу продукції / 100% = 8800 \* 58,5 % / 100% = 5148 (тис.грн.).

Вплив зміни структури визначається як різниця поміж графами 2 та 1, яка зменшена на розмір впливу зміни обсягу виробництва = 12320 - 8800 - (5148) = -1628 (тис.грн.).

Зміна рівня витрат визначається як різниця поміж графами 3 та 2 = 11869 - 12320 = -451 (тис.грн.).

Відхилення всього визначається як різниця поміж графами 3 та 1, або як сума граф 5, 6, 7 = (11869 - 8800) = 3069 = 5148 + (-1628) + (-451)

За результатами аналізу, по статті "сировина та матеріали" отримано перевитрати в сумі 3069 тис.грн. Збільшення обсягу товарної продукції вимагало додаткових витрат матеріалів на 5148 тис.грн., але внаслідок зміни структури виробленої продукції в сторону зменшення частки більш матеріаломістких виробів витрати матеріалів зменшилися на 1628 тис. грн. Разом з цим, на більш раціональне використання матеріалів вказує зниження рівня витрат на вироблену продукцію на 451 тис. грн.

По статті „купівельні вироби та напівфабрикати“, навпаки, отримані перевитрати у сумі 2520 тис. грн. відбулися внаслідок перевищення рівня витрат - на 3120 тис. грн. Збільшення обсягу виробництва покликала закономірні перевитрати - на 6645,6 тис.грн. В цілому перевитрати було частково компенсовано за рахунок зміни структури виробленої продукції ( в сторону зменшення частки продукції, яка потребує для свого вироблення купівельних виробів та напівфабрикатів) - на 7245,6 тис. грн.

Перевитрати по статті „паливо та енергія на технологічні цілі" було покликано перевитратами за рахунок двох чинників, при цьому найбільшою мірою за рахунок перевищення рівня витрат, що є негативним моментом у виробничій діяльності підприємства.

Під час аналізу витрат на матеріали, незважаючи досягнута економія, чи отримані перевитрати, слід розглядати зміни у витратах матеріалів по окремим їх видам та по видах продукції (в розрізі асортименту). Із загального переліку використаних матеріалів необхідно вибрати ті види матеріалів, які мають найширше застосування та є найдорожчими .

У процесі подальшого аналізу досліджують вплив факторів другого порядку на зміну рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції. Рівень матеріальних витрат у собівартості одиниці продукції залежить від: зміни норм витрат і цін придбання одиниці кожного виду матеріальних ресурсів.

Таблиця 3.2

## Аналіз впливу чинників на відхилення собівартості одиниці продукції

Види матеріалів	Згідно плану				Фактично			Відхилення на одиницю продукції	
	Кількість	Ціна грн.	Сума грн.	Кількість	Ціна грн.	Сума грн.	Всього	В тому числі за рахунок змін	
								норм	цін
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сировина 1	20	10	200	22	11	242	42	20	22

Відповідно до методики аналізу, за допомогою прийому абсолютних різниць (табл. 3.2):

- зміну норм витрат визначають множенням різниці між фактичними і плановими витратами кожного виду матеріальних ресурсів на планову ціну одиниці цих ресурсів;
- зміну цін визначають добутком різниці між фактичною і плановою ціною одиниці матеріальних ресурсів кожного виду та фактичних їх витрат.

В резерв записуються перевитрати за кількістю і ціною (зі знаком „плюс“).

Витрати «Сировина 1» на виготовлення одиниці продукції збільшилися на 42 грн., у тому числі за рахунок перевищення норм витрат - на 20 грн., а також внаслідок росту цін на придбання цього виду матеріалу - на 22 грн. Для визначення зміни загальної суми матеріальних витрат на «Сировина 1» необхідно суму відхилень на одиницю продукції помножити на фактичну кількість виготовлених виробів.

Для використання отриманого резерву зниження витрат виявляються та усуваються причини перевитрат.

Причини відхилення від норм витрат матеріальних ресурсів виявляють за машинограмами відхилень від норм, використанню вимог на додатковий відпуск матеріалів, про брак розкрійних листів та за іншою інформацією.

Для виявлення причин відхилень за рахунок збільшення цін, зіставляються розрахунки цін на матеріальні ресурсів з даними рахунків постачальників, транспортних документів.

Відхилення за прямими трудовим затратам розраховуються за схожою методикою з розрахунком відхилень за прямими матеріальними витратами з тим лише винятком, що замість термінів "витрата" і "ціна" застосовуються терміни "продуктивність" і "ставка заробітної плати". Іншими словами, трудові витрати визначаються кількістю праці, що використовується і ціною за працю, тому відхилення від норм зазвичай включають дві складові:

- Відхилення за ставкою заробітної плати;
- Відхилення по продуктивності праці.

Зауважимо, що зазвичай премії та інші додаткові виплати враховуються як накладні витрати. На відміну від матеріалів, підприємства не можуть "купити" працю протягом одного звітного періоду, "зберігати" його, а потім "використовувати" у виробництві в іншому звітному періоді.

Тому розрахунки відхилень за ставкою заробітної плати і відхилень по продуктивності праці пов'язані з одним і тим же періодом.

Відхилення по ставці заробітної плати відображають різницю між тим, що було виплачено, і тим, що передбачалося виплатити виробничим робочим за фактично відпрацьований час. Оскільки оплата праці регулюється трудовим договором, фактичні ставки заробітної плати досить рідко відрізняються від нормативних ставок, а виявлені зміни в рівні відплати праці, як правило, виявляються незначними.

У робочих різного рівня кваліфікації (розряду) ставки заробітної плати за виконання одного і того ж виду роботи, як правило, розрізняються. Для встановлення стандартів але ставками заробітної плати найчастіше вибирається усереднена норма заробітної плати. В основному відхилення за ставкою заробітної плати якраз і виникають внаслідок застосування при розрахунках єдиної погодинної ставки для працівників або використання робочих вищою або нижчою кваліфікації, ніж це було передбачено за кошторисом.

Несприятливі відхилення за ставкою заробітної плати можуть бути викликані використанням надмірної кількості робочих або робочих з більш високою кваліфікацією, неточним описом робочих обов'язків, слабким плануванням виробництва, використанням більшої кількості робочого часу на виконання операцій і іншими причинами.

Відхилення по продуктивності праці показують, наскільки фактична кількість відпрацьованого часу більше (менше) нормативного, необхідного для забезпечення фактичного обсягу виробництва. Отримана різниця оцінюється виходячи з нормативної ставки заробітної плати. Хоча відхилення по продуктивності праці традиційно є найбільш контрольованими з боку керівництва, вони в значній мірі обумовлені змінами в політиці зайнятості та виробничому процесі, здійснюваними в рамках всього підприємства.



Основні причини виникнення несприятливих відхилень по продуктивності праці пов'язані з використанням недостатньо кваліфікованих робітників, застосуванням неякісних матеріалів, що вимагають більшого часу для обробки, поломками і зупинками обладнання і т.п. Що стосується сприятливих відхилень по продуктивності праці, то слід враховувати, що вони можуть виникати при використанні способів і прийомів праці, які суперечать цілям вищого керівництва компанії. Існує навіть думка, що відхилення по продуктивності праці на робочому місці не повинні бути сприятливими.

Слід зазначити, що традиційні відхилення по продуктивності праці не відображають витрати втрачених можливостей, пов'язані з виробничими втратами внаслідок неефективного праці. Ці витрати представляють собою недоотриманий маржинальний дохід (виручка мінус змінні витрати), який повинен покривати частину постійних витрат і прибутку. Пояснимо це положення. Припустимо, що на виробництво будь-якого кількості одиниць продукції потрібно більше трудовитрат, ніж передбачалося у відповідності зі стандартами. В цьому випадку реальні втрати, пов'язані з надлишковими годинами роботи, являють собою не тільки додаткові витрати, але і маржинальний дохід від продажу тих одиниць продукції, які могли б бути зроблені за це додатковий час.

Загальне відхилення за прямими трудовими затратами відображає відмінність між фактичною вартістю прямого праці та його вартістю відповідно до гнучкої кошторисом (нормативною вартістю, скоригованою на фактичний обсяг виробництва). Навіть якщо загальне відхилення від нормативних витрат з праці виявиться незначним, аналіз може виявити причини, витoki яких знаходяться в діяльності інших підрозділів. Це може зажадати подальшого більш ретельного розгляду.

Ставки заробітної плати в значній мірі визначаються таким зовнішнім фактором, як ринок праці, і залежать від політики компанії. Отже, керівник

виробничого підрозділу не може в повній мірі контролювати прямі трудові витрати. Йому підконтрольне тільки час, витрачений робітниками на виробництво продукції. На практиці ж відповідальність за прямі трудові витрати нерідко повністю покладають на керівників нижчої ланки.

Керівники виробничих підрозділів, безсумнівно, повинні нести відповідальність за ефективне використання робочої сили. Після виявлення причини відхилень відповідальність може бути покладена і на інших осіб. Наприклад, часті перерви в роботі устаткування можуть викликати простої і непродуктивне використання робочої сили. Тоді відповідальність за несприятливі відхилення по продуктивності праці може покладатися на підрозділ, що здійснює технічне обслуговування обладнання. Однак, наприклад, прийняття рішення про використання кваліфікованих робітників для виконання менш кваліфікованих робіт (або навпаки) знаходиться в компетенції керівника виробничого підрозділу. З цієї причини відповідальність за відхилення ставки заробітної плати взагалі покладається на тих, хто вирішує, як буде використовуватися робоча сила.

Зміна прямих трудових витрат формується під впливом чинників чотирирівневої супідрядності. Чинники першого порядку – зміна обсягу, структури продукції та рівня витрат на окремі вироби. Спосіб розрахунку цих чинників аналогічний до викладеного вище за прямими матеріальними витратами, лише замість останніх у розрахунках беруть показники відповідних прямих трудових витрат.

У разі відсутності даних про трудомісткість можна використовувати зведення про зменшення заробітної плати за рахунок здійснення науково-технічного прогресу. У цьому випадку вплив чинників першого порядку розраховують за викладеним вище способом.

У процесі аналізу витрат на оплату праці також вивчають:

- досягнення нормативної трудомісткості виробів та її зміну;
- рівень виконання технічних норм виробітку;

- дотримання нормативів обслуговування;
- використання фонду робочого часу;
- доплати, пов'язані з відхиленнями від нормальних умов праці, виробничим травматизмом і відволіканням на види робіт, не пов'язані з основною діяльністю;
- правильність зарахування до собівартості грошових виплат і заохочень.

### Висновки до розділу 3

Собівартість продукції складається з великого обсягу витрат, які мають різний характер, а саме можуть бути незмінними або залежати від низки зовнішніх та внутрішніх факторів. Тому для отримання інформації про формування витрат необхідні спеціальні прийоми і методи на основі аналітичних прийомів. У процесі аналізу вивчають структуру витрат і її динаміку, що дає змогу визначити матеріало-, трудо-, енергомісткість продукції, з'ясувати характер змін та їх вплив на собівартість продукції.

Виробничий процес передбачає створення чіткого плану на визначення терміну його виконання. Таким чином для перевірки діяльності підприємства необхідно співставлення планових показників з існуючими.

З метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості товарної продукції, проводять її аналіз за калькуляційними статтями витрат, які об'єднують в однорідні за економічним змістом і методикою аналізу групи: прямі матеріальні, прямі трудові, комплексні.

## ВИСНОВКИ

На основі дослідження аудиту процесу формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг можна зробити такі висновки:

1. Визначення собівартості українських та зарубіжних вчених ґрунтується на деталізації витрат ресурсів, які використовуються в процесі виробництва продукції, їх вартісному вираженні та грошовому вираженні витрат на виробництво продукції. Собівартість продукції – це виражені у грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції (робіт, послуг). Чим краще працює підприємство, чим ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції (робіт, послуг). До основних шляхів зниження собівартості продукції можна віднести: підвищення технічного рівня виробництва, покращення організації виробництва та праці, зниження матеріаломісткості продукції, що в той же час буде сприяти збільшенню обсягу виробництва.

Зниження собівартості продукції дозволить досягти таких цілей: організувати виробництво конкурентоспроможної продукції; мати можливість використовувати гнучке ціноутворення, а також оцінки діяльності кожного підрозділу з фінансової точки зору; прискорити прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень тощо. При постійному пошуку нових методів і факторів зниження собівартості продукції діяльність підприємств в Україні може вийти на новий, більш ефективний рівень функціонування.

2. В Україні використовуються як суто традиційні методи калькулювання собівартості, так і запозиченні – зарубіжні методи. Щодо українських методів можна звернути увагу, що вони мають виробничу направленість, тобто більше підходять для конвеєрного виробництва, а зарубіжні методи підходять як для виробничої діяльності, так і для сфери

послуг, загалом, вони сформували такі способи, котрі направлені на оптимізацію витрат та на гнучкість ціноутворення.

Щодо напрямів оптимізації процесу калькулювання собівартості, стандарт-костинг (нормативний метод) є поширеною системою в управлінні витратами, тобто застосування нормативів є однією із найбільш ефективних систем, які використовуються, але на сучасному етапі також відбувається трансформація в бік цільової вартості (таргету) для підлаштування до особливостей підприємства, тобто тут простежується перейняття зарубіжного досвіду.

3. У економіці собівартість буває планова, фактична, нормативна та кошторисна. До її складу входять витрати на виробництво, дослідження, збут, підготовку кадрів та інші витрати. У бухгалтерському обліку собівартість буває виробнича і повна та до її складу входять прямі, основні, накладні та непрямі види витрат. А у податковому обліку конкретних видів собівартості не виділено, але вказані такі види витрат, як прямі матеріальні, прямі на оплату праці, амортизаційні відрахування, загальновиробничі та інші.

Користуючись світовим досвідом при розрахунку собівартості ефективними шляхами її зниження можна вважати використання: ресурсозберігаючих технологій; безвідходного виробництва; продуктів науково-технічного прогресу; вигідного розташування місця процесу виробництва та сировини; вдалого і гнучкого маркетингу (потрібно робити ту продукцію, на яку є попит та в тому місці реалізувати де вона потрібна).

Таким чином, дотримання цих загальних економічних принципів сприятиме скороченню витрат підприємства, підвищенню прибутків та зниженню собівартості продукції. Така детальна інформаційна база аудиту собівартості продукції дозволить вдосконалити роботу контролюючих органів.

4. Процес аудиторської перевірки включає в себе 3 основних етапи: планування аудиту (ознайомлення з діяльністю підприємства), проведення аудиту (здійснення аудиторських процедур), оформлення висновку (звіту) (висловлення незалежної думки аудитора). В ході дослідження були встановлені узагальнені об'єкти аудиту витрат та собівартості продукції, а саме: первинні документи, облікові регістри, звітність, метод обліку витрат і калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіл витрат на постійні і змінні, класифікація витрат за елементами, втрати від браку виробництва, організація виробництва, непродуктивні витрати, ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів, норми витрачання запасів, номенклатура виробів та технологія виробництва.

5. Основні теоретичні аспекти організації процесу аудиторської перевірки собівартості реалізованої продукції полягають у визначенні мети та завдання, об'єктів аудиту, джерел інформації, методів організації, визначенні методичні прийоми виконання аудиторських процедур; розглянутий процес планування аудиторської перевірки. Практичний аспект аудиту собівартості реалізованої продукції полягає у розробці загального плану аудиту, програми аудиту собівартості реалізованої продукції.

Програма аудиту у логічній послідовності відслідковує процес визначення собівартості реалізованої продукції, її відображення на рахунках обліку, в облікових регістрах та у фінансовій звітності. Для практичного використання запропоновані форми робочих документів на виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту.

6. Використання аналітичної інформації для забезпечення управління сприятиме покращенню функцій менеджменту. 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. Адже наявність

викривленої інформації спричинятиме необґрунтоване рішення, яке опосередковано стосуватиметься фінансового результату.

7. Собівартість продукції складається з великого обсягу витрат, які мають різний характер, а саме можуть бути незмінними або залежати від низки зовнішніх та внутрішніх факторів. Тому для отримання інформації про формування витрат необхідні спеціальні прийоми і методи на основі аналітичних прийомів.

У процесі аналізу вивчають структуру витрат і її динаміку, що дає змогу визначити матеріало-, трудо-, енергомісткість продукції, з'ясувати характер змін та їх вплив на собівартість продукції. Структуру витрат аналізують шляхом порівняння частки окремих елементів за певну кількість звітних або фактичних періодів із прогнозами. Окрім цього, доцільним є визначення абсолютної суми економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, дослідити причини відхилень.

8. Виробничий процес передбачає створення чіткого плану на визначення терміну його виконання. Таким чином для перевірки діяльності підприємства необхідно співставлення планових показників з існуючими.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами потрібно вважати формування її комплексної системи. Управління витратами на надання робіт, послуг можливе не лише через вплив на розмір елементів операційних витрат. Це також можливо через взаємодію виробничої частини підприємства з адміністративною.

9. З метою повнішого виявлення внутрішньовиробничих резервів, що впливають на зниження собівартості товарної продукції, проводять її аналіз за калькуляційними статтями витрат, які об'єднують в однорідні за економічним змістом і методикою аналізу групи: прямі матеріальні, прямі трудові, комплексні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Hiroshi Okano. Target Cost Management Strategy. Research Gate. 2002. P. 16.
2. Target Costing. 2017. URL : <https://www.csus.edu/indiv/p/pforsichh/accountinginfo/121/Ch12%20%20Target%20Costing/My%20target%20costing%20handouts.pdf>
3. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis Management Accounting Research. Science Direct. December 2009. Vol. 20. Issue 4. P. 263–282.
4. Activity based costing system (abc): implementation in a supermarket. Universitat Jaume: Finance and Accounting Degree. 2015. P. 56.
5. Андреева Г.І. Система формування економічних показників як база аналізу господарської діяльності підприємства. Ефективна економіка. 2014. № 3 . Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2872>.
6. Барановський Н. І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України : дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2005. С. 19.
7. Белоусова І.А. Управлінський облік інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства : монографія / І.А. Белоусова. – К. : Дорадо-Друк, 2010. 432 с.
8. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник / І.М. Бойчик. К. : Атіка, 2002. 480 с.
9. Болтянська Л.О., Андреева Л.О., Лисак. О.І. Економіка підприємства: навч. посібник : рекомендовано МОН України. Херсон : Олді-плюс, 2015. 668 с.
10. Болтянська Л.О., Андреева Л.О., Лисак. О.І. Економіка підприємства: навч. посібник : рекомендовано МОН України. Херсон : Олді-плюс,



2015. 668 с.
11. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; За ред. акад. АНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2003. 556 с.
  12. Бондаренко І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції: Навч. посібник. К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2010. 65 с.
  13. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. Вісник Херсонського державного університету. Херсон. 2015. С. 5154.
  14. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. Вісник Херсонського державного університету. Херсон. 2015. С. 5154.
  15. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія. Житомир : ПП «Рута». 2011. С. 324.
  16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малуго, Л.В. Чижевська ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир : Рута, 2002. 480 с.
  17. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник, М.М. Шигун. Житомир : ПП «Рута». 2002. 591 с.
  18. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. [3-є видання доповнене і перероблене]. Житомир : ПП Рута, 2002. 444 с.
  19. Варламова І. С. Аналіз методів планування собівартості продукції. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 3. - С. 62-69

- 20.Васюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. №4 (67). 2012. С. 91-95.
- 21.Вдовенко Ю.В. Інструментарій та основні показники статистики інноваційної діяльності підприємств. Вісник економічної науки. 2014. № 1. С. 15-18.
- 22.Гнилицкая Л.В, Захаров А.И., Прыгунов П.Я. Теоретико-методологические и прикладные основы обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйственной деятельности : монография / Л.В. Гнилицкая, А.И. Захаров, П.Я. Прыгунов. К. : ДорадоДрук. 2011. – 290 с.
- 23.Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. К. : Скарби. 1998. С. 338.
- 24.Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2011. 131 с.
- 25.Давидович І.Є. Управління витратами: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Тернопіль: Економічна думка, 2009. 288 с.
- 26.Executive programme cost and cost and management accounting. The institute of company secretaries of India. 2014. P. 207–417.
- 27.Економіка підприємства: Навч. посіб. / За ред. А. В. Шегди К.: Знання, 2005. 431 с.
- 28.Економічна безпека суб'єктів господарювання в умовах глобальної фінансової кризи (теоретико-методологічний аспект) : монографія / О.А. Кириченко, М.Д. Денисенко, В.С. Сідак, С.М. Лаптев, С.А. Єрохін, О.І. Захаров, П.Я. Пригунов та ін. К. : ДорадоДрук, 2010. 412 с.
- 29.Економічний аналіз : навч. посібник / [М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.] ; за ред. М.Г.Чумаченка. [Вид. 2-е, перероб. і доп.]. К. : КНЕУ, 2003. 556 с.

30. Економічний аналіз [ навч. посіб.]. 3-тє вид., без змін / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; за ред. акад. ННАУ, проф. М.Г. Чумаченка. К. КНЕУ, 2007. 560 с.
31. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси. 2013. № 4(62). С.32-38.
32. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні : учеб. пособие для студентов вузов. 5-е изд., доп. и перераб. К. : Издательство А.С.К., 2003. 847 с.
33. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні : учеб. пособие [для студентов вузов] / В.П. Завгородний. 5-е изд., доп. и перераб. К. : Издательство А.С.К., 2003. 847 с.
34. Завгородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
35. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV . Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
36. Кириченко О.А. Управління трансакційними витратами суб'єктів господарської діяльності. Фінанси України. 2017. № 8. С. 97-104.
37. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: підруч.; за ред. проф. А.Г. Загороднього. 3-тє вид., перероб. і доп. / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. К.: Знання, 2008. 487 с.
38. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції: [монографія] / М.Б. Кулинич. Луцьк: РВВ «Вежа» Волинського держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. 204 с.
39. Литвин З.Б. Теорія економічного аналізу: методичні поради і завдання з дисципліни, для студентів напрямку підготовки « Менеджмент»

- 6.030601 усіх форм навчання / З.Б. Литвин. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 224 с.
- 40.Макаренко А. П. Методика аудиту виробничих витрат. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. №1 (64). 2012. С. 138-142.
- 41.Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк. Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua>
- 42.Мацибора В.І. Економіка сільського господарства : підручник / В.І. Мацибора. К. : Вища шк., 1994. 415 с.
- 43.Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров // Агросвіт, 2018. № 2. С. 63-70.
- 44.Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. Економіка та держава, 2018. № 1. С. 69-75.
- 45.Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. К., 2010. . Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf).
- 46.Миценко Н.Г. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. Науковий вісник НЛТУ України. 2009. № 19(4). С. 129-132.
- 47.Морщенок Т.С., Біла А.О. Економічна сутність собівартості продукції та шляхи її зниження. Вісник запорізької державної інженерної академії. Запоріжжя. 2014. С. 5865.
- 48.Морщенок Т.С., Біла А.О. Економічна сутність собівартості продукції та шляхи її зниження. Вісник запорізької державної інженерної академії. Запоріжжя. 2014. С. 5865.

49. Олійник Л. В. Аналіз та планування собівартості продукції в системі управління витратами підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2017. № 5. С. 141-147
50. От себестоимости к цене: методики формирования. Сборник систематизированного законодательства. Бухгалтерия (право-налого-консультации). 2017. № 11. С. 14–28.
51. Панасюк В.М. Податковий облік / В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. Т. : Карт-бланш. 2002. 264 с.
52. Пантелейчук М.М. Витрати виробництва і собівартість продукції / М.М. Пантелейчук. В кн.: Іванух Р.А. Довідник економічних показників сільського господарства / Р.А. Іванух, М.М. Пантелейчук, І.В. Попович; за ред. І.В. Поповича. К.: Урожай, 1979. С. 111-118.
53. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві. Бухгалтерський облік і аудит. 1996. № 4. С. 2-6.
54. Пастушенко (Довбуш) В.І. Порівняльна характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Випуск 9. К.: КНЕУ, 2007. С. 250-260.
55. Піскунова Н.В. Аналіз витрат виробництва яка важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Н.В. Піскунова, М.Г. Федорець, К.С. Піскунова // Економічний аналіз. 2013. Т. 13. С. 357-364.
56. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 .  
Режим доступу: [www.mfu.gov.ua](http://www.mfu.gov.ua).
57. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
58. Подмешальська Ю.В. Актуальні аспекти обліку загальновиробничих витрат. Схід. Аналітично-інформаційний журнал. Донецьк. 2014. № 2

- (128) березень-квітень. С. 35-40.
59. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.метод. посібник / Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
60. Подмешальська Ю.В. Внутрішній аудит як засіб удосконалення обліку та контролю дебіторської заборгованості / Ю.В. Подмешальська, Р.Ю. Варварін // Економіка та суспільство. 2016. №7. Режим доступу до журналу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7\\_ukr/161.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf)
61. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова // Ефективна економіка. 2016. № 5. Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>
62. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". 2011. Вип. 5 (4). С. 265-270.
63. Подмешальська Ю.В. Розробка проекту впровадження інформаційних та технологій обліку на підприємстві. Економіка і управління. Київ, 2012. № 3 (55). С. 85-90.
64. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві. Економічний вісник ЗДІА: збірник наукових праць. Запоріжжя, 2012. №2. С. 106-114.
65. Подмешальська Ю.В., Степаненко В.А. Облік витрат на збут // Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 24. С. 31-35.
66. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Абрамова І.С. Актуальні аспекти розподілу загально-виробничих витрат у системі обліку // Агросвіт. 2018. № 24. С. 54-59
67. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Осетрова Г.Ю. Облік та аудит адміністративних витрат // Агросвіт. 2018. № 23. С. 38-44.
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» :

- положення : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями). Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
- 69.Распопова В.А. Шляхи зниження собівартості продукції підприємства. Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.
- 70.Романькова О. М. Аналіз собівартості в розрізі економічного спектру, бухгалтерського та податкового обліку. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 37. С. 205-209
- 71.Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. К.: Знання, 2004. 654 с.
- 72.Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
- 73.Севастьянов Р.В., Рябко Д.В. Шляхи та фактори зниження собівартості продукції промислового підприємства. Вісник запорізької державної інженерної академії. Запоріжжя. 2014. С. 92-102.
- 74.Скоун Т. Управленческий учет: Как его использовать для контроля бизнеса : пер. с англ. 1997. С. 177.
- 75.Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять. URL : [http:// archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_3/32.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_3/32.pdf) (дата звернення: 17.10.2018).
- 76.Спільник І.В. Економічний аналіз: навч.метод. комплекс дисципліни ( для студентів економічних спеціальностей). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.
- 77.Статистичний щорічник України за 2013 рік / за ред. О.Г. Осауленка. К: Державна служба статистики України, 2014. 534 с.
- 78.Томчук О. Ф. Сутність і концептуальні межі управлінського обліку. Облік і фінанси АПК. 2007. № 11-12. С. 117–121.

79. Управління фінансово-економічною безпекою : навчальний посібник / [О.А. Кириченко, С.М. Лаптев, П.Я. Пригунов, О.І. Захаров та ін.] ; за ред. В.С. Сідака. К. : Дорадо-Друк, 2010. 480 с.
80. Устенко О.А. Показник / О.А. Устенко. В кн.: Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний ( відпов. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2001. С. 786787.
81. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства / Ю.С. Цал-Цалко. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
82. Чичуліна К. В., Міщук Є. М., Арзуманян А. С. Сучасні методи обліку витрат. Економіка і суспільство. 2017. № 17. С. 1435–1442.
83. Чичуліна К. В. Сучасні методи управління витратами підприємства. Perspective directions of scientific researches: Collection of scientific articles. Scientific journal «Economics and Finance». Agenda Publishing House, United Kingdom. 2016. P. 154158.
84. Швиданенко Г. О., Дмитренко А. І., Олексюк О. І. Бізнес-діагностика підприємства: Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2009. 344 с.
85. Шеремет А.Д. Анализ себестоимости продукции / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. В кн.: Методика учета и анализа себестоимости продукции / А.Ф. Аксененко, В.В. Новиков, В.И. Сидоров, А.Д. Шеремет и др.; под. ред. А.Д. Шеремета. М.: Финансы и статистика, 1987. С. 130205.
86. Шкварчук Л.О. Ціни і ціноутворення: Навч. посібник. 3-тє вид., виправл. К.: Кондор, 2008. 214 с.
87. Яворов В.В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством / В.В. Яворов // Облік і фінанси АПК. 2009. № 2. С. 54-61.
88. Яценко В. Ф. Калькулювання собівартості продукції: лексична ідентифікація і семантичний аналіз понятійного апарату (на прикладі попроцесного, позамовного та змішаного методів). Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2018. - № 3. - С. 48-52.



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

**СТЕЦИК Роман Микойович**

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

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу  
Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «магістр»

Частина 2

**ДОДАТКИ**

**Тернопіль-2019**

Додаток А  
Витрати підприємства



Витрати підприємств