

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

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

**СТАДНИК Василь Михайлович**

**АУДИТ І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ  
(ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ) ПІДПРИЄМСТВА**

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-2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1 Процес виробництва: зміст, характеристика, стратегія	6
1.2 Організація обліку процесу виробництва	19
1.3 Інформаційне забезпечення аудиту процесу виробництва	29
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА АУДИТУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	36
2.1 Методика аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві	36
2.2 Аудит технології виробництва з метою підвищення ефективності виробничої діяльності	46
2.3 Аудит якості продукції, як складова формування ефективного виробництва	55
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА	65
3.1 Методика аналізу процесу виробництва продукції підприємства	65
3.2 Аналітичне забезпечення підвищення ефективності виробництва	73
3.3 Стратегічний аналіз процесу виробництва для визначення рівня економічної безпеки підприємства	81
Висновки до розділу 3	88
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	102

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Процес виробництва: зміст, характеристика, стратегія

Розвиток сучасних умов господарювання характеризується нарощенням конкурентної боротьби між учасниками ринку, їх перенасиченням, зростанням ролі взаємодії з кінцевими споживачами продукції. Одним із засобів боротьби в таких умовах є забезпечення підвищення якості процесу виробництва, що має сприяти підвищенню прибутковості підприємства. З огляду на це реальним інструментом підвищення ефективності функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання є регулювання витрат, пов'язаних із випуском продукції, товарів, робіт, послуг, що дозволяє виконувати завдання підвищення якості продукції з урахуванням необхідного рівня прибутковості підприємства.

Досліджуючи зміст процесу виробництва доцільно зазначити, що процес – це послідовна зміна явищ і предметів, що проходить закономірним порядком, сукупність послідовних дій, спрямованих на досягнення певного результату, послідовна зміна станів об'єкту в часі. Тобто для виробничого підприємства процес відображає зміну активів на отримання економічних вигод внаслідок спеціальних керованих дій над ними. Відтак, цими діями є саме виробництво. Виробництво – це процес впливу людини на речовини й сили природи з метою надання їм властивостей і форм, необхідних для задоволення певних потреб.

Регулювання процесу виробництва повинно базуватися на основі використання облікової та контрольно-аналітичної систем, які враховують та конвертуються із системою управління підприємством. Результативність виробничих процесів прямо залежить від ефективності управління виробничими витратами, зокрема втратами. На основі проведеного аналізу

функціональної структури виробничих підприємств узагальнену схему можна представити у вигляді схеми (рис. 1.1).

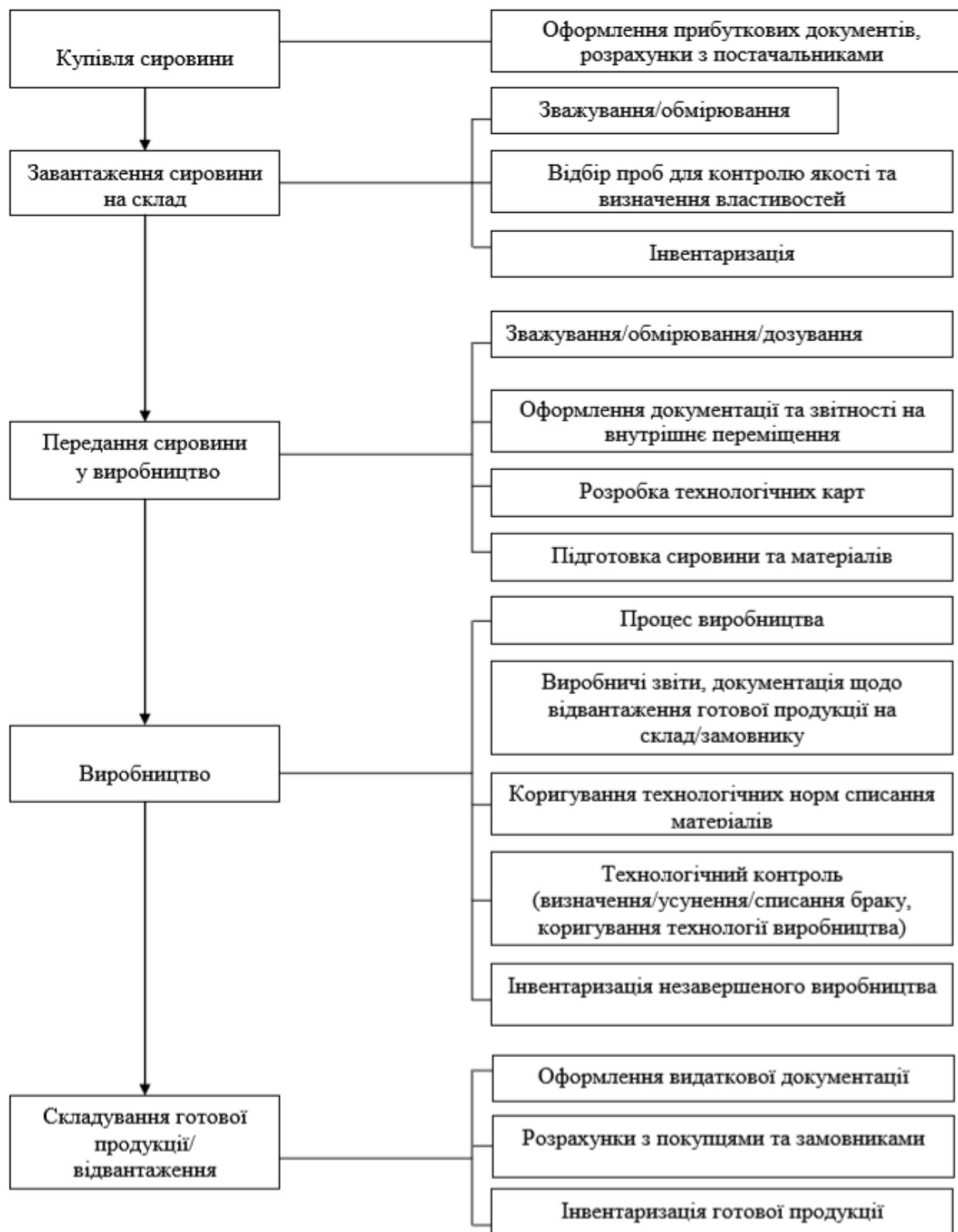


Рис. 1.1. Функціональна структура виробництва

Будь-якому виробничому процесу притаманні певні матеріальні результати. Одним із результатів виробничого процесу є готова продукція,

яка поділяється на основну, супутню і побічну. У процесі дослідження наукової літератури встановлено, що супутня продукція виникає як один із результатів технологічного процесу під час виробництва основного продукту. Зазвичай, це процес комплексної переробки сировини. Класифікація випущеної продукції наведена в табл. 1.1. Основна продукція отримується в результаті виробничо-господарської діяльності і є основною для проведення операційної діяльності.

Таблиця 1.1

## Класифікація видів продукції

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Вид готової продукції</b>
За формою	Готова продукція, яка має уречевлену форму
	Готова продукція, що має форму результату роботи або послуги
За ступенем готовності	Готова продукція
	Напівфабрикати
	Незавершене виробництво
За конструкторською складністю	Проста
	Складна (основна, побічна, супутня)

Другим видом готової продукції є супутня, яка отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною. Вона відповідає за якістю стандартам і призначена для подальшої обробки (для виготовлення іншого продукту) або відпуску споживачам. Як вихідний елемент виробничого процесу супутня продукція має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Отже, супутня продукція може виникнути у двох випадках: коли в ході переробки сировини виникає два види продукції – основна і супутня (рис. 1.2, блок А). У цьому випадку супутня продукція є готовою. Якщо в процесі виготовлення продукції виникає сировина для іншої продукції, яку обробляють, отримуючи супутню

продукцію (рис. 1.2, блок Б), то така продукція також є супутньою, але потребує доопрацювання перед приведенням у товарний вигляд.

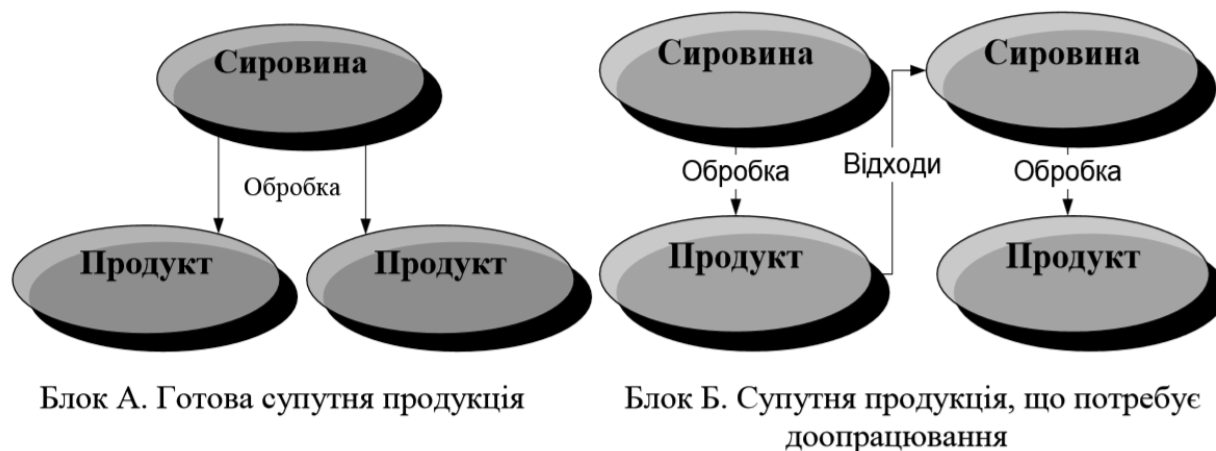


Рис. 1.2. Поділ готової продукції в бухгалтерському обліку

Побічна продукція – це продукт, отриманий під час виробництва для виготовлення іншого продукту. На побічну продукцію припадає частина загальних виробничих затрат, при цьому очікувані прибутки або збитки від його продажу дорівнюють нулю. Під час будь-якого технологічного процесу до виробництва потрапляє певна сировина, в результаті переробки якої отримують готову продукцію, яка буде основною метою виробництва. Але ряд виробництв разом із головним продуктом одночасно в процесі виробництва отримує інший продукт, який відповідає стандартам якості та має кількісний вимірник, може бути відпущеним споживачам або піддаватись подальшій обробці.

Відрізнити побічну продукцію від супутньої, надзвичайно важко і в багатьох випадках навіть недоцільно. Побічну продукцію можна вважати або відходами, або супутньою продукцією. Враховуючи визначену побічну продукцію, єдиним її джерелом можуть стати невикористані залишки сировини, напівфабрикатів, деталей. Проте саме додаткові доходи внаслідок реалізації побічної продукції можуть стати джерелом збільшення економічних вигод.

Сьогодні вартість продукції набагато більша вартості сировини та витрат на виробництво. Вартість готової продукції вже компенсує

загальновиробничі витрати. Супутня продукція є джерелом додаткового прибутку. Створення і реалізація побічної продукції, основним завданням якої є компенсація витрат, є недоцільним, оскільки витрати вже компенсовані. Тому побічну продукцію слід вважати супутньою.

Побічну продукцію також можна вважати відходами, якщо реалізовувати невикористану сировину, деталі, напівфабрикати. Тому виокремлення побічної продукції як окремого об'єкта бухгалтерського обліку є економічно не доцільним, оскільки вона вже обліковується як складова частина двох інших об'єктів бухгалтерського обліку – поворотних відходів і супутньої продукції.

При отриманні побічної продукції у вигляді невикористаної сировини, яку можна одразу запустити у виробничий цикл, слід відображати це як вторинні ресурси або поворотні відходи. В інших випадках побічна продукція обліковується як супутня. Отже, що для цілей бухгалтерського обліку слід вирізняти два об'єкти – готову і супутню продукцію. Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації. А супутньою слід вважати всю іншу продукцію, яка виникла в тому ж виробничому циклі, що і готова, або її потрібно додатково обробити перед реалізацією.

В умовах сучасного виробництва кожен власник виробничого підприємства намагається збільшити конкурентоздатність продукції, яку виготовляє. Цього можливо досягти, зменшивши її собівартість без втрати якості, наприклад, за рахунок зменшення кількості браку. Синтетичний і аналітичний облік браку та втрат від нього ґрунтується на розподілі браку за різними ознаками. Тому слід розглянути типові ознаки, щоб скласти класифікацію браку.

Всі автори виокремлюють такі види браку, як зовнішній і внутрішній, і трактують його практично однаково. Проте існує проблема щодо інших класифікаційних ознак, а також щодо різних назв одного й того ж виду браку. Оцінка роботи працівників та стимулювання основного виробничого процесу

проводиться в результаті виробітку підрозділів, зазвичай, цехів або дільниць, що зумовлює необхідність класифікації браку продукції за місцем його виникнення, що дозволить посилити контроль за якістю праці персоналу виробничих підрозділів підприємства та кількістю продукції невідповідного рівня якості по кожному з підрозділів.

З метою оперативного управління процесом виробництва в контексті подальшого планування потрібно у формулюванні кількості допущеного браку конкретного виду продукції та втрат від нього. Науковець І. М. Ізвекова [31] пропонує поділяти брак за об'єктом на такі види:

1) вихідних матеріалів і сировини (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за винуватцем);

2) продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за техніко-технологічними особливостями виробництва, за місцем виникнення та за видом продукції).

Поділ браку за об'єктами на брак вихідних матеріалів (сировини) і брак продукції (напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт) викликаний відмінностями у їх економічній сутності, складі витрат, що зараховують до втрат від кожного з об'єктів браку та порядку відшкодування цих витрат [19].

На основі аналізу інформаційних джерел у процесі дослідження виокремлено такі ознаки класифікації браку у виробництві та вплив кожного з видів браку на систему бухгалтерського обліку матеріальних результатів виробничого процесу (Додаток А).

Кожна із запропонованих ознак має важливе практичне значення, класифікація браку дозволяє визначити місце виникнення браку, що допоможе налаштувати систему бухгалтерського обліку претензій та рекламацій. Класифікація за характером дефектів дає можливість визначення витрат для конкретного виду браку та доцільність подальшого його виправлення. Класифікація за причиною виникнення дозволяє спланувати і закласти до бюджету підприємства певні статті витрат, норми та відсоток допустимого браку. Класифікація за винуватцями дозволяє встановити



винних осіб у виникненні браку, визначити сферу повноважень і відповідальності кожної особи, що забезпечить більш оперативний контроль і аналіз витрат на якість у розрізі відповідальних осіб. Технологічний процес є складною системою створення продукції, тому ще одним матеріальним результатом процесу виробництва є відходи. Згідно із Законом України «Про відходи» [11], відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності та не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення, яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

Цим же законом визначається поняття «відходи як вторинна сировина» – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови. На сьогодні також не існує чіткого розмежування понять «виробничі відходи» або «побічна продукція». Причому досить часто ці поняття щодо конкретної назви побічної продукції застосовуються довільно.

Більшість підприємств зворотні відходи та побічну продукцію оприбутковують за правилами, встановленими для кожної галузі окремо. Однак потрібно враховувати той факт, що ці правила залежать не тільки від технологічних особливостей виробництва і виду відходів, а й від їх величини.

На основі проведеного дослідження інформаційних джерел із питань класифікації відходів виведено систему класифікаційних ознак, що дозволяє усунути дублювання інформації в обліку та одночасно забезпечують всеохоплююче відображення таких матеріальних результатів виробничого процесу як відходи, дозволяючи побудувати відповідну систему контролю (Додаток Б).

У ході проведеного дослідження встановлено, що основними матеріальними результатами виробничого процесу є готова продукція, брак і відходи (рис. 1.3).

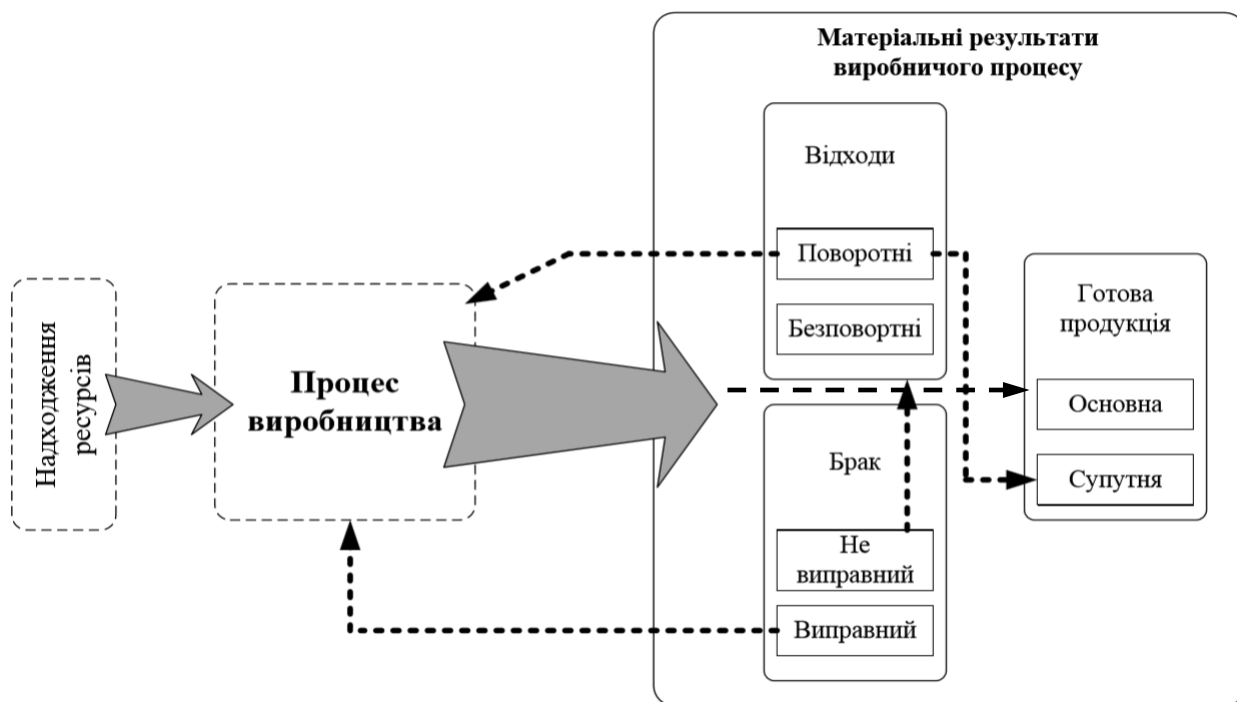


Рис. 1.3. Інтерпретація виробничого процесу

Будь-який виробничий процес починається з використання вхідних матеріалів для процесу виробництва. Потрапляючи в саме виробництво, сировина переробляється в готову продукцію, відходи і брак. На основі проведеного дослідження розроблено концепцію обліково-технічного трактування матеріальних результатів виробничого процесу застосування якої в практиці діяльності вітчизняних підприємств дозволяє максимально ефективно організувати систему бухгалтерського обліку в частині виробничого процесу.

Розроблена класифікаційна схема видів матеріальних результатів є основою для побудови універсального плану рахунків, на основі інформативності облікових даних для потреб управління. Наведені пропозиції дозволяють розробити Наказ про облікову політику, що забезпечить максимальний економічний ефект від організації обліку матеріальних результатів виробничого процесу при мінімальних ресурсних витратах на таку організацію. Сталий розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення їх конкурентоспроможності та безперервності діяльності неможливе без отримання достовірної інформації. Орієнтація підприємств на

забезпечення інтересів споживачів, уникнення зростання рівня претензійної роботи на підприємстві та зниження обсягів бракованої продукції зумовлюють потребу створення інформаційно-економічної бази для бухгалтерського обліку та контролю матеріальних результатів виробничого процесу.

Проведене теоретичне дослідження матеріальних результатів виробничого процесу в контексті їх обліково-технічного зіставлення дозволило виокремити такі їх три основні складові, як готова продукція, брак і відходи.

Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації. Для потреб бухгалтерського обліку вважаємо, що готова продукція поділяється на основну та супутню. Відходи – будь-які речовини або матеріали, що утворилися в процесі виробничої діяльності та втратили повністю або частково свої первісні споживчі властивості, однак їх можна застосовувати повторно у виробництві як вхідну сировину, або реалізувати як побічну продукцію за наявності відповідних технологій, економічної доцільності залучення до господарської діяльності чи поліпшення екологічного становища.

У ході дослідження встановили, що відходи доцільно класифікувати за такими ознаками: за можливістю використання, за ступенем залучення у виробничий процес і за способом впливу на фінансовий стан підприємства. Відходи бувають поворотні та безповоротні.

Поворотні відходи можуть стати за наявності економічної доцільності та технологічної можливості сировиною для іншого виробництва або побічною продукцією у разі їх реалізації. Безповоротні відходи підлягають утилізації чи захороненню, як через свої небезпечні властивості, так і через економічну недоцільність або відсутність технологічної можливості.

Ще одним матеріальним результатом виробничого процесу є брак – зіпсована та неякісна продукція, яка не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не придатна для використання за своїм прямим

призначенням. Брак поділяється на виправний і невивправний. В ході дослідження було виокремлено такі класифікаційні ознаки браку: за місцем виявлення, за характером дефектів, за причиною виникнення, за винуватцями. Проведене дослідження матеріальних результатів виробничого процесу є базисом для розробки та впровадження налагодженої системи бухгалтерського обліку, аналізу й контролю в діяльність підприємств, що забезпечить їх подальший розвиток у сучасних умовах господарювання. Це загалом сприятиме прийняттю ефективних і обґрунтованих управлінських рішень, що дозволяє оптимізувати витрати на виготовлення продукції без зниження її якості.

Зовнішнє середовище, в якому нині функціонують підприємства, стає якісно іншим, характеризується швидкою мінливістю та постійно зростаючим рівнем невизначеності, а отже, і ризиків. У таких умовах все більше керівників констатують, що стратегічне управління є реальним засобом досягнення поставлених цілей, дозволяючи підприємству забезпечити отримання прибутків і збільшуючи його вартість, проте на практиці керівники переважно обмежуються локальними змінами, надаючи перевагу оперативній діяльності над стратегічним рішенням.

У вітчизняній літературі термін «стратегія» характеризується як «загальний, усесторонній план досягнення цілей» [57], «модель поведінки компанії на певному етапі її життєвого циклу або її стратегічної господарської одиниці, ...спрямована на досягнення поставленої цілі при заданому обсязі ресурсів і умовах зовнішнього середовища» [51]. Однак таке формулювання є надто узагальненим і не визначає ролі та призначення стратегії в управлінні підприємством з практичної точки зору. У зарубіжній літературі «стратегію» визначають як «свідомий вибір специфічного комплексу дій для виробництва унікальної вартості, ...досягнення стійкої максимальної ефективності» [84; 4], особливо акцентуючи на тому, що стратегія має забезпечувати підприємству виробництво власних унікальних товарів і послуг способом, що відрізняється від способів конкурентів.

Завдання стратегії – чітке уявлення про те, яку вартість створюватиме підприємство та як буде присвоюватися частина цієї вартості, визначення, яким чином формуватимуться доходи і витрати підприємства в порівнянні з доходами та витратами конкурентів і який зв'язок доходів і витрат з діями, що утворюють «ланцюг формування вартості» (конфігурація економічних функцій або економічних процесів, спрямованих на створення вартості для споживача). Завдяки цьому стратегія виконує роль:

- 1) інструмента розробки та реалізації завдань виробничого, економічного, організаційного, науково-технічного та соціального характеру;
- 2) важеля, що регулює діяльність підприємства, поки поставлені цілі не будуть досягнуті;
- 3) засобу зв'язку підприємства із зовнішнім ринковим середовищем.

Як зазначалося, будь-яка оптимальна стратегія покликана визначати унікальну траєкторію діяльності підприємства. На стабільних прогнозованих ринках таких переваг можливо досягнути завдяки унікальності використання ресурсів або стабільності ринкової позиції. На складних динамічних ринках, яким притаманна непередбачуваність (особливо це стосується сучасного ринку харчової продукції), саме невизначеність можливо і необхідно використовувати як сприятливу перспективу, потенціал конкурентної переваги (табл. 1.2).

Стратегія виробництва продукції спрямована на збільшення прибутку – валового (на реалізовану продукцію), питомого (на одиницю ресурсів) і, головне, на інвестований капітал. Основними складовими формування прибутку підприємства є ціна продукції та послуг і витрати на їх виробництво. Зовнішніми чинниками, які впливають на створення і розподіл вартості [5], є інтенсивність рівня конкуренції на ринку, ринкова «влада» споживачів і постачальників, загрози появи на ринку товарів-субститутів та нових гравців-конкурентів (табл. 1.3).

Таблиця 1.2

## Підходи до формування стратегії на підприємствах

	Стабільний прогнозований ринок		Непрогнозований ринок
	стабільна ринкова позиція	унікальність використання ресурсів	
Стратегічна логіка	досягнення кращої ринкової позиції	укріплення унікальності використання ресурсів	використання можливостей, спричинених непередбачуваністю ринку
Джерело переваги	унікальна, ціннісна позиція із системою тісно інтегрованих видів діяльності	унікальні, ціннісні ресурси, які не підлягають копіюванню	ключові процеси та унікальні правила ведення бізнесу
Стратегічні кроки	- визначення привабливого ринку; - знаходження захищеної позиції; - зміцнення і захист позиції	- вироблення бачення; - формування ресурсів; - зміцнення на всіх ринках	- «стрибок у хаос»; - продовження руху; - використання можливостей; - набуття стійкості
Тривалість переваги	стійка	стійка	непередбачувана
Ризики	складно змінити позицію при зміні умов	довготривалість процесу формування нових ресурсів при зміні умов	надмірна захопленість експериментами із потенційними можливостями

Стратегію виробництва продукції в такому разі можна розглядати як знаходження підприємством унікальної траєкторії розвитку, за якої вплив зазначених факторів був би мінімальним. Внутрішніми чинниками впливу на створення і розподіл вартості є можливість стягувати зі споживача більшу ціну, ніж конкуренти, пропонуючи одночасно унікальний та більш ціннісний продукт за відносно нижчих витрат на виробництво продукції у порівнянні з конкурентами через менші операційні витрати та/або ефективніше використання капіталу. У такому разі стратегією виробництва є зрушення відносної ціни та/або відносних витрат на користь підприємства – формування унікального «ланцюга створення вартості».

При побудові ланцюга створення вартості основна увага має приділятися питанню, чи створюється максимальна вартість для споживача при виконанні якихось особливих дій або дій, які не виконують конкуренти, забезпечуючи підприємству отримання максимальних доходів від

використання ресурсів (доходів на інвестований капітал). Це передбачає розв'язок таких задач:

Таблиця 1.3.

## Вплив зовнішніх факторів на формування прибутку підприємства

Фактор	Вплив на прибутковість	Характеристика впливу
Конкуренція	зниження ціни; збільшення витрат	При гострій конкуренції створювана вартість передається споживачам у вигляді зниження ціни або втрачається шляхом збільшення додаткових витрат
Ринкова влада споживачів	зниження ціни	Використання могутніми споживачами власної позиції для зниження ціни. Юридичні (промислові) та фізичні (індивідуальні) споживачі більш чутливі до цін, якщо продукція недиференційована; недешева (дорога) по відношенню до інших витрат; не має наслідків для власної діяльності
Ринкова влада постачальників	збільшення витрат	Використання могутніми постачальниками власної позиції для стягнення більш високих цін за власну продукцію або для отримання вигідніших для них умов поставок
Субститути	зниження ціни	Формування межі прибутковості через вплив на криву попиту
Нові гравці-конкуренти	зниження ціни	

1) досягнення балансу вигід і витрат, оскільки стратегія пов'язує зовнішній вплив із внутрішніми факторами;

2) відповідність і узгодженість усіх дій на всіх ланках ланцюга створення вартості, оскільки вартість кожної дії або витрати на неї впливають на виконання наступних дій.

У сучасних умовах прискореного темпу змін і динамічності ринків формування стратегії виробництва продукції передбачає гнучкість, можливість швидкого переналаштування як реакцію на зміни попиту та події на інвестиційному та інноваційному ринках. Поряд з цим, в умовах невизначеності досить важливим залишається принцип сталості, оскільки саме сталість і наступність зміцнюють репутацію підприємства та його відносини із споживачами. Таким чином, стратегія має бути настільки стабільною, щоб гарантувати підприємству найкращу діяльність.

Незалежно від розміру підприємства, стратегія виробництва продукції має гарантувати отримання результату, особливо це стосується своєчасного забезпечення матеріально-технічними ресурсами. Основним завданням стратегії виробництва продукції для малих за розміром підприємств є питання, чи організовуватися у кооперативи (постачальницькі, збутові тощо), а для великих – пошук нових ринків збуту, особливо експортних, з довгостроковими угодами.

Стратегія виробництва продукції – це модель створення унікальної вартості, що забезпечує підприємству досягнення стійкої максимальної ефективності на основі поєднання комплексу дій з мінімізації впливу зміни факторів зовнішнього середовища та формування унікального «ланцюга створення вартості». На прогнозованих ринках традиційно застосовують стратегії унікального використання ресурсів або стабільної ринкової позиції, на непрогнозованих – використання непередбачуваності. Основними задачами при формуванні оптимальної стратегії виробництва на вітчизняних підприємствах є досягнення унікальної пропозиції вартості; адаптації ланцюга створення вартості; балансу вигід і витрат; відповідності й узгодженості всієї системи діяльності; стабільності.

## **1.2. Організація обліку процесу виробництва**

Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, потребує створення адекватної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності, а отже, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належної організації обліку процесу виробництва в контексті складання податкової та фінансової звітності промислових підприємств. Особливої актуальності набуває питання щодо організації



обліку процесу виробництва, яка є важливою економічною категорією, що генерує ресурси для потреб управління.

Вітчизняний вчений-економіст Ю. Миронова розглядає категорію "витрати виробництва" як суму ресурсів, використаних у процесі виробництва з метою виготовлення продукції (робіт, послуг) [47, с. 6]. Проте наведене визначення не уточнює, що являє собою сума ресурсів – натуральний чи вартісний вимірник використаних у процесі виробництва ресурсів, або їх поєднання. В. Палій розглядає "процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі та у вартісному виразі" на рівні підприємства [58, с. 76].

Розглядаючи процес виробництва в натуральноречовій формі, "на вході" він пропонує відображати в системі виробництва ресурси – робочу силу й засоби виробництва, а "на виході" – вироблений продукт. У процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, і в результаті цього синтезу створюється продукт. Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, "на вході" в систему виробництва відображаються витрати виробництва, а "на виході" собівартість створеного продукту як вартісний вимір спожитих у процесі виробництва ресурсів. "На виході" – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва.

Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно. Схематично дуалістичний характер виробництва у його натурально-речовому і вартісному виразах подано на рис. 1.4. У точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва вартісні елементи витрат можна вивчати і відображати з будь-якою деталізацією в момент їх здійснення – за виробничого споживання.

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» з процесу виробництва, тобто як результат вартісної оцінки

створеного продукту. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції.

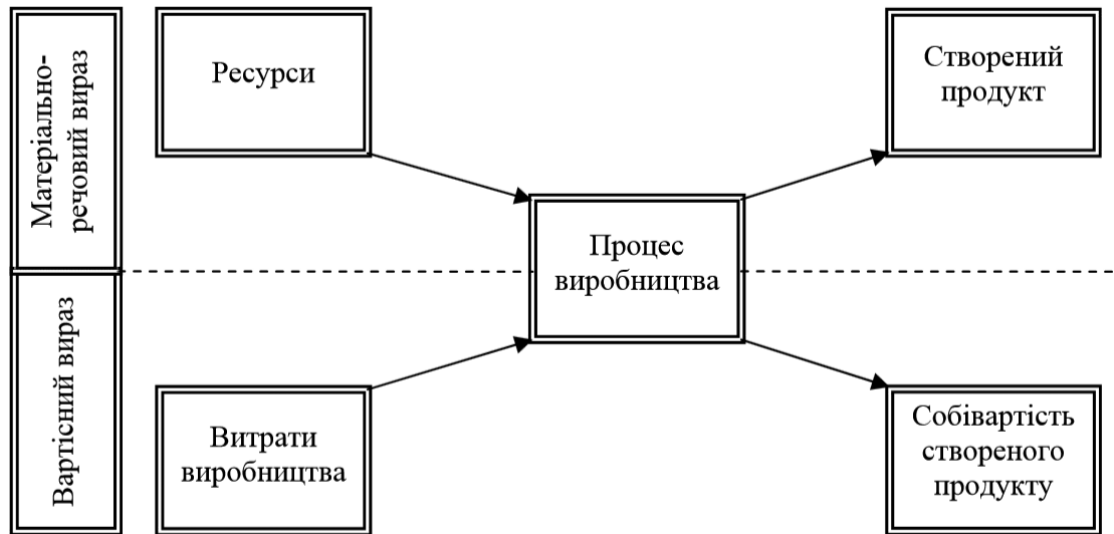


Рис.1.4. Дуалістичний характер виробництва в натурально-речовому і вартісному виразі [58, с. 76–78]

Розкриваючи сутність витрат виробництва, професор В. Сопко спирається на вчення К. Маркса, виходячи з відомого його положення про те, що "акт виробництва у всіх своїх моментах є актом споживання". Як розвиток цього положення В. Сопко пропонує: «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах... як процес створення нового продукту... як процес виробничого споживання. Кожний аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. У самостійності кожного проявляється їх протилежність і, як результат, індивідуальність» [77, с. 15].

Не зважаючи на те, що автори Податкового кодексу України [61] декларували зближення правил ведення обліку за ПКУ та П(С)БО, донині повністю їм цього зробити не вдалося. На практиці виникає чимало розбіжностей між вимогами ПКУ та альтернативами, що надають національні П(С)БО та МСФЗ.

З цього приводу вітчизняний вчений-економіст Д. Лозинський зазначає, що "саме витрати викликають найбільше запитань, на які немає

однозначних відповідей (навіть незважаючи на прийняття Податкового кодексу та видання офіційних коментарів до нього)" [40, с. 62].

Варто погодитися з думкою провідного вченого в галузі бухгалтерського обліку В. Моссаковського, який вважає, що найістотнішими відмінностями між бухгалтерським обліком і вимогами податкового законодавства є порядок формування витрат [52, с. 33].

Доцільно прислухатися до пропозиції професора З.-М. В. Задорожнього, що використання на практиці субрахунків і аналітичних рахунків для узагальнення відповідно витрат, які зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток згідно з податковим законодавством та які не зменшують цього об'єкта, необхідно сприяти узгодженню вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства [29, с. 13].

Протягом тривалого періоду методи обліку витрат виробництва використовувалися підчас визначення ціни на вироблену продукцію, а також для інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень. М. Г. Чумаченко поділив методи обліку виробничих витрат на дві групи:

- а) засновані на обліку витрат за виробом, його частині або групах виробів;
- б) засновані на обліку витрат за технологічними процесами [88, с. 46-47].

Традиційно у вітчизняній обліковій школі та практичній діяльності виділяють позамовний, попередільний та попроцесний – при цьому відмінність між переділом і процесом не визначено. Комбінацію позамовного і попроцесного методів називають змішаним методом.

В.В. Дубова [26, с. 157] виділяє наступні облікові прийоми позамовного методу обліку витрат:

1. Прямі виробничі витрати (основних матеріалів, на оплату праці основних робітників) включають до витрат виробництва видів продукції (замовлень).

2. Загальновиробничі витрати за місяць збирають у центрах витрат (цехах).
3. Загальновиробничі витрати кожного центру витрат розподіляють між видами продукції (замовленнями) пропорційно до обраної бази.
4. Калькулювання собівартості виду готової продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей шляхом поділу накопичених витрат між готовими виробами і виробами у незавершеному виробництві.

Для попроцесного методу обліку витрат виробництва автор виділяє інші облікові прийоми [26, с. 158]:

- Прямі виробничі витрати (сировини, на оплату праці основних робітників) обліковують за процесами (в розрізі видів продукції).
- Загальновиробничі витрати за місяць збирають у центрах витрат (процесах).
- Загальновиробничі витрати кожного центру витрат (процесу) розподіляють між видами продукції пропорційно до обраної бази.
- Калькулювання собівартості напівфабрикатів першого технологічного процесу та додавання її до витрат послідуєчих процесів.
- Калькулювання собівартості напівфабрикатів другого технологічного процесу та додавання її до витрат послідуєчих процесів тощо.

Еволюційні перетворення економічної системи України у постіндустріальну епоху обумовлюють розвиток методів обліку витрат виробництва [Viktoria, с. 220], проте, різноманітність думок та відсутність загальноприйнятого підходу щодо визначення методів обліку витрат та калькулювання собівартості залишається найбільш тривалою невирішеною проблемою обліку через відсутність єдиного критерію їх ідентифікації в різних умовах функціонування підприємств.

У нормативних документах законодавчої бази України визначено методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, виходячи з галузевих особливостей наведено у додатку В.

При позамовному методі облік руху виробничих витрат, тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшення і зменшення витрат у незавершеному виробництві за період ведеться за кожним замовленням в розрізі статей калькуляції. При застосуванні попроцесного методу обліку витрат, іншими словами, облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшення і зменшення витрат у незавершеному виробництві за період, ведеться за процесами в розрізі видів продукції та статей калькуляції. Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або процесу використовують комбінацію позамовного і попроцесного методів.

Проаналізуємо підходи до трактування методів у вітчизняній та зарубіжній літературі (табл. 1.4 і 1.5).

Таблиця 1.4.

Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів обліку витрат та калькулювання продукції у вітчизняній обліковій теорії

Метод	Сутність	Сфера застосування	Об'єкт витрат
1	2	3	4
Позамовний	усі прямі витрати (витрати основних матеріалів, зарплата основних виробничих робітників) обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Інші витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають у собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу	при одиничному або дрібносерійному виробництві, при виробництві складної та великої продукції, при виробництві з тривалим виробничим циклом (наприклад, в машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, меблевій промисловості тощо).	за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного

Попроцесний (попередільний)	Облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів	у виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією, а також у виробництвах з комплексним використанням сировини (при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості	Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
-----------------------------	--	--	--

Вивчення підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до методичних особливостей двох базових моделей (позамовний та попроцесний) обліку витрат дозволили виокремити основні фактори для ідентифікації:

- Унікальність продукції. Облік витрат на виконання виробничого завдання (замовлення) використовується для унікальних продуктів, облік витрат на процеси – для стандартизованих.
- Цикл виробництва. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) використовують для невеликих виробничих циклів, облік витрат на процеси – для крупних (складених) виробничих циклів.
- Складність обліку та документування. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) вимагає більш глибокої деталізації, особливо для проектів або особливих замовлень, тому він набагато складніший, трудомісткій та потребує більше часу ніж облік витрат на процеси.

Варто зауважити, що попроцесний та позамовний методи обліку витрат як дві базові моделі активно використовувалися в індустріальну епоху, коли в пріоритеті були масове виробництво стандартизованої продукції та

збільшення прибутків за рахунок ефекту масштабу.

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика Job order Costing system (позамовний) і Process costing system (попроцесний) у зарубіжній літературі

Метод	Сутність	Сфера застосування	Об'єкт витрат
1	2	3	4
job order costing system (калькулювання витрат на завдання) або job cost accounting (облік витрат на завдання)	Використовується для накопичення витрат, понесених підчас виробництва певної продукції. Матеріальні витрати списуються із складу в міру їх використання на виконання конкретного виробничого завдання (замовлення), витрати на оплату праці розраховуються на основі витрачених на виконання конкретного завдання годин або машиногодін. Непрямі витрати збираються у пулах витрат з подальшим розподіленням відповідно встановленої бази,	Невеликі партії продукції, особливо якщо продукція в кожній партії відрізняється від продукції інших партій	Виробниче завдання, партія продукції, замовлення клієнта
Process costing (калькулювання витрат на процес) або Process cost accounting (облік витрат на процес)	На початку процесу всі прямі матеріальні витрати сумують, всі інші прямі та непрямі витрати додаються протягом виробничого процесу. Собівартість кожної одиниці продукції вважається такою ж як і собівартість іншої одиниці. За цією концепцією витрати накопичуються протягом фіксованого періоду часу, сумують, а потім розподіляються між одиницями продукції, виробленими за цей період на постійній основі	Масове виробництво аналогічних продуктів,	Одиниця виробленої продукції

Організація виробництва орієнтувалася в більшості випадків на випуск одного виду продукції, що складається із декількох стандартних вузлів, які, у свою чергу, включали множину стандартних деталей (додаток Д).

Аналогічна ситуація складалася із видами робіт, витрати на виконання яких збиралися позамовним методом обліку витрат.

Цивілізаційні процеси у світовій економіці призвели до значних змін у бізнес-середовищі. Глобалізація, дерегулювання ринків, формування міжнародних транспортних систем, підвищення вимог клієнтів і покупців до якості продукції посилили конкуренцію між виробниками. Клієнти відмовлялися купувати однакові вироби, вони потребували широкого асортиментного вибору за невисоким цінами.

Задоволення запитів клієнтів визначає на теперішній час вектор розвитку підприємств. Основними інструментами конкуренції стали впровадження передових технологій виробництва, робототехніки, комп'ютерного проектування та гнучких виробничих систем. Нововведення неодмінно призвели до переформовування виробничої діяльності, моделі поведінки витрат виробництва, отже й методів обліку витрат. Так, різноманітність продуктової лінійки досягається за рахунок набору функціональних характеристик і дизайну (форми, кольору упаковки тощо) виробу, тому проектування виробництва продукції направлено на мінімізацію стандартних деталей і вузлів, з яких на останньому етапі виробництва формується продуктова лінійка (рис. 1.5).

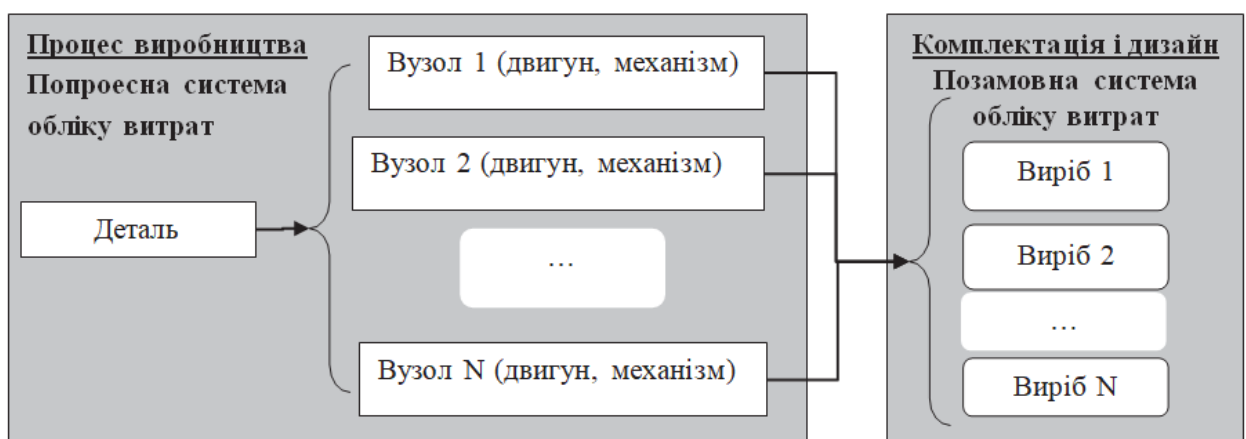


Рис.1.5 Модель «гнучкого» виробництва та змішаного методу обліку витрат

Оскільки нова модель виробництва не може використовувати базові моделі позамовного чи попроцесного обліку витрат у чистому вигляді, бухгалтерам рекомендується адаптувати методи обліку витрат виробництва



для представлення достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. Деякі підприємства вже перебудували власну систему обліку витрат виробництва і використовують змішану (hybrid costing system) систему, яка представляє собою симбіоз принципів і процедур попроцесного методу (Process Costing System) на етапі виробництва стандартних деталей (вузлів) та позамовного (Job-Order Costing system) методу витрат на етапі збирання і дизайну, комбінуючи їх відповідно до особливостей бізнесу та політики управління.

Таким чином, вивчення сутності методів обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній літературі дозволило з'ясувати, що дві базові моделі обліку витрат та калькулювання собівартості – позамовний та попроцесний – мають різну методику накопичення та розподілення витрат і глибоке теоретичне обґрунтування, а також широко використовується у практичній діяльності провідних компаній світу та вітчизняних підприємствах. Проте, дослідження змішаної (гібридної) системи обліку витрат обмежується лише визначенням її як комбінації двох базових моделей, рекомендації та перспективи її практичного використання знаходяться поза увагою науковців.

Необхідно зазначити, що дві базові моделі сформувалися на початку ХХ століття, тоді як сучасні виробничі процеси мають складну структуру і використання позамовного або попроцесного методу не може забезпечити адекватне відображення витрат. Сучасні компанії можуть навіть не розуміти, що використовують гібридну систему облік витрат, вони просто адаптували свою систему обліку до вимог сучасного постіндустріального етапу розвитку суспільства, експлуатаційних та технічних вимог власного виробничого процесу, який розглядається як єдине ціле.

### 1.3. Інформаційне забезпечення аудиту процесу виробництва

В умовах ринкової економіки одним із ключових завдань управлінського персоналу виробничих підприємств та вимог користувачів фінансової звітності є повне та своєчасне розкриття у звітності інформації про витрати як основного важелю управління прибутком. Як відомо, одним із найбільш ефективних способів забезпечення впевненості щодо достовірності фінансових даних є аудит. Ефективність організаційно-методичних прийомів аудиту залежить від багатьох чинників, але одним з найважливіших є достатність та відповідність аудиторських доказів.

Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази» визначає мету аудитора в аспекті отримання аудиторських доказів через розробку та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який робить можливим отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть змогу сформулювати висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора [50, с. 400]. Для оцінки інформаційної бази аудиторських доказів при проведенні аудиту витрат виробництва можна розглядати її у вигляді наступної схеми (рис. 1.6).

На схемі зображено три блоки ділянок, безпосередньо пов'язаних з системою обліку витрат виробництва, та окремо виділено блок інформаційної бази з метою отримання розуміння контролю витрат. Перш за все аудитор має отримати докази щодо правильності застосовуваних критеріїв оцінки активів, а саме:

- права і зобов'язання – підтвердження або скасування прав організації на витрати, відображені в обліку та звітності, документально підтверджені;
- виникнення – дані, що підтверджують факт виникнення витрат;
- вартісна оцінка – підтвердження правильної оцінки витрат, відображених у валюті України.



Рис. 1.6 Структура інформаційної бази аудиторських доказів

Інформаційна база перевірки порядку відображення даних первинного обліку виробничих витрат утворюється з наступних джерел: накази керівника про дозвільні підписи його заступників, внутрішні накази, норми, схеми документообігу, посадові інструкції, положення про цехи/відділи та ін.; первинні документи – документи внутрішнього переміщення товарно-матеріальних цінностей, інвентарні описи, лімітно-забірні карти, картки обліку, відомості, виробничі та матеріальні звіти та ін.; реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат – журнали-ордери, картки рахунків витрат, оборотно-сальдові відомості; наказ про облікову політику.

На підставі дослідження вищезазначених документів і відповідності їх діючим нормативно-правовим актам аудитором проводиться тестування і перевірка по суті, результати виконання процедур відображаються у робочих документах аудитора.

Аудитор може отримати розуміння процесів документування та обліку витрат виробництва шляхом дослідження наступних носіїв облікових даних:

первинних документів; внутрішньоцехових та виробничих звітів; реєстрів синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку товарно-матеріальних цінностей та витрат щодо відображення даних по рахунках обліку: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 70 «Доходи від реалізації», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 83 «Амортизація необоротних матеріальних активів», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати».

При перевірці документування та обліку витрат аудитор розглядає правильність обліку господарських операцій в синтетичному і аналітичному обліку по вищевказаних рахунках і субрахунках та її відповідність внутрішньо-цеховій виробничій звітності. Також проводиться перевірка програмних продуктів, за допомогою яких ведеться накопичення, систематизація та облік витрат. На підставі вищевказаних реєстрів та звітів визначається правильність і своєчасність відображення господарських операцій в обліку (синтетичний та аналітичний облік) і звітності.

При відборі інформації для створення доказової бази достовірності обліку її можна структурувати наступним чином: за видами витрат; за кожним видом витрат окремо; у відповідності до рахунків або субрахунків витрат; у відповідності до центрів утворення інформації про витрати.

При відборі операцій для застосування аудиторської вибірки їх доцільно розділити на дві групи – операції по синтетичним і аналітичним рахункам 20, 22, 24, 25, 26, 80, 91 в розрізі кожної статті витрат та операції по синтетичному і аналітичному рахунку 23 в розрізі аналітичного обліку. Процес списання витрат на одиницю продукції регулюється наступним переліком нормативно-правових документів:

- 1) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";

- 2) План рахунків бухгалтерського обліку банків України;
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України;
- 4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг);
- 5) П(С)БО 9 «Запаси»;
- 6) П(С)БО 16 «Витрати»;
- 7) Облікова політика організації.

Для отримання доказів достовірності облікових даних про списання витрат на підставі реєстрів обліку операцій по рахунках синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку, а також первинних документів та виробничої звітності визначається правильність, повнота та своєчасність відображення списання витрат в обліку та звітності.

Облікову інформацію по рахунках обліку можна розподілити за видами витрат та кожним рахунком/субрахунком обліку витрат. Аудиторські вибірки доцільно застосовувати до наступних груп операцій:

- 1) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 20 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 2) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 90 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 3) сальдо по синтетичному і аналітичному рахунку (20, 23, 91) в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 4) операції по синтетичному та аналітичному обліку за іншими рахунками в розрізі кожного виду витрат і субрахунків.

Процедури перевірки системи внутрішнього контролю обліку витрат виробництва спрямовані на отримання доказів підтвердження наступних процесів:

- порядку відображення витрат на рахунках аналітичного і синтетичного обліку;

- повнота та правильність віднесення витрат на рахунки синтетичного обліку;
- організація контролю за обліковими операціями; виконання вимог облікової політики.

Ключовими напрямками щодо проведення процедур перевірки ефективності системи внутрішнього контролю є перевірка: наявності дозвільних підписів на фінансових документах з оплати та обліку витрат, своєчасності та повноти обліку витрат в облікових регістрах. Збір аудиторських доказів здійснюється через проведення процедур, які за цільовою ознакою можна розподілити на три групи відповідно до етапів аудиту:

1. Підготовка і планування аудиту: перевірка оборотів і сальдо за обліковими регістрами виникнення витрат; перевірка відповідності первинного, аналітичного, синтетичного, зведеного обліку і бухгалтерської звітності; тестування системи внутрішнього контролю.

2. Процедури по суті – застосовуються для отримання:

- розуміння правильності організації та проведення інвентаризації витрат (товарноматеріальних цінностей та незавершеного виробництва) і відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;
- документального підтвердження операцій з обліку витрат, відображених у бухгалтерському обліку, щодо оформлення первинних документів, оформлення облікових регістрів, повноти документального підтвердження;
- повноти відображення операцій у зведеному обліку;
- повноти розкриття інформації в бухгалтерській звітності.

3. Заключні процедури включають: аналіз помилок, виявлених в ході перевірки, та їх впливу на тотожність даних обліку і звітності; складання аудиторського висновку. Таким чином, для аудиту витрат виробництва характерними рисами є великі обсяги однотипних операцій, що вимагають правильної оцінки облікової інформації для проведення процедур по суті, та

суттєві ризики викривлення облікових даних, що відображають витрати виробництва схожих видів продукції.

Запропоновані підходи до визначення та структуризації інформаційної бази аудиту витрат виробництва дозволяють значно зменшити час на проведення процедур без суттєвого зниження якості аудиторських доказів.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА АУДИТУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Методика аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одними з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання. Раціональний аналіз і аудит витрат є запорукою фінансової стабільності та стійкості у роботі промислових підприємств.

Аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не занижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторського підприємницького ризику. Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої методики аудиту, під якою мають на увазі послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудиторської інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудиту.

Складовою частиною методики аудиту є аудиторські процедури. Аудиторські процедури – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту. Аудиторська перевірка формується у відповідній послідовності: від загального до конкретного або від конкретного до



загального. Найчастіше застосовується підхід від загального до детального (конкретного). Кожен аудитор самостійно вибирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності клієнта й умов договору [74, с.18]. Методика аудиту – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації.

Більшість підприємств вітчизняної промисловості після приватизації державної власності перетворилися на акціонерні товариства. Власники та акціонери цих підприємств зацікавлені у збереженні та збільшенні свого капіталу з метою отримання максимального прибутку та найбільших дивідендів. Для того, щоб підприємства успішно функціонували, збільшували обсяги виробництва продукції та знижували її собівартість, раціонально використовували за призначенням матеріально-грошові засоби, виконували свої обов'язки щодо погашення боргів постачальникам та державі, правильно організували та вели бухгалтерський облік, виникає необхідність в аудиті витрат на виробництво продукції (робіт і послуг). Метою аудиторських перевірок є сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва і одержання підприємством стабільного прибутку. Також метою аудиту витрат є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам [74, с. 19].

Основними завданнями проведення аудиту процесу виробництва підприємств є:

- визначення правових аспектів діяльності підприємства;
- визначення правильності розрахунків підприємства з оплати праці;
- визначення правильності розрахунків підприємства з бюджетами різних рівнів та державними цільовими фондами;

- визначення правильності документального оформлення процесу виробництва матеріалів;

- визначення законності списання витрат на виробництво;

Типовий алгоритм здійснення аудиту на виробничих підприємствах подано на рисунку 2.1.

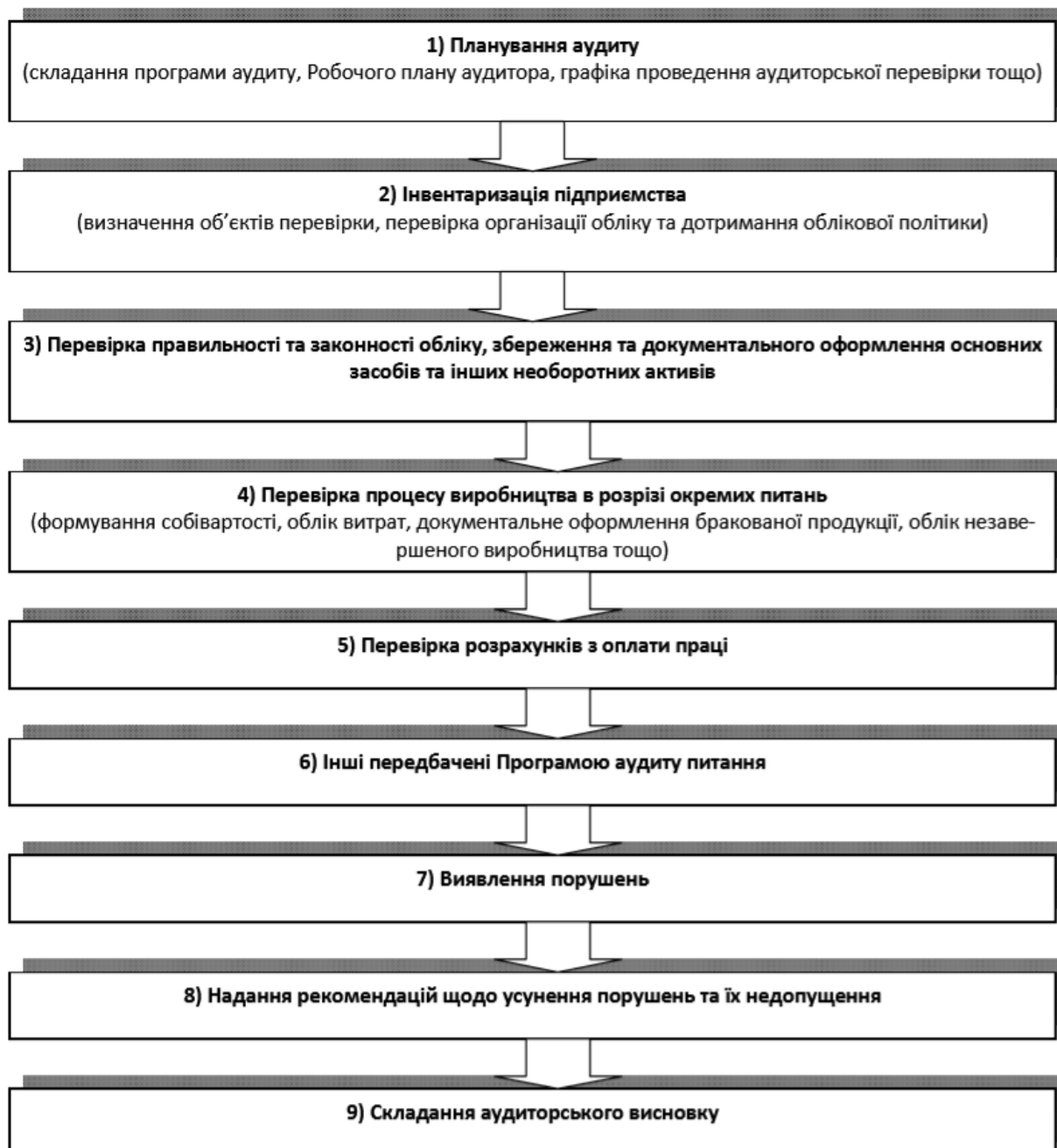


Рис. 2.1. Типовий алгоритм здійснення аудиту виробництва на промислових підприємствах

Проведення аудиту процесу виробництва має відбуватися у такі етапи:

- 1) Планування аудиту (складання програми аудиту, Робочого плану аудитора, графіка проведення аудиторської перевірки тощо)
- 2) Інвентаризація підприємства (визначення об'єктів перевірки, перевірка організації обліку та дотримання облікової політики)
- 3) Перевірка правильності та законності обліку, збереження та документального оформлення основних засобів та інших необоротних активів
- 4) Перевірка процесу виробництва в розрізі окремих питань (формування собівартості, облік витрат, документальне оформлення бракованої продукції, облік незавершеного виробництва тощо)
- 5) Перевірка розрахунків з оплати праці
- 6) Інші передбачені Програмою аудиту питання
- 7) Виявлення порушень
- 8) Надання рекомендацій щодо усунення порушень та їх недопущення
- 9) Складання аудиторського висновку

Джерелами інформації під час проведення аудиту виробництва, крім загальновідомої, є специфічна документація: матеріальний звіт про витрату матеріалів; лімітно-забірна карта; маршрутний лист; рапорт про витрату технологічного палива (енергії) за зміну; акт (відомість) на брак продукції; вимоги на видачу матеріалів; комплектувальні відомості; наряди на відрядну оплату праці тощо.

Аудит процесу виробництва включає певні специфічні напрями перевірки. Перевірка відпуску матеріалів зі складу на виробництво. Цей процес повинен цілком контролюватися через перевірку матеріальних звітів про витрату матеріалів. Перевірка обґрунтованості й обліку витрат. Всі витрати виробництва регламентуються рецептурою, нормою та нормативами. Детально перевіряється комплектувальна відомість як найбільш дієвий документ обліку і аудиту за використанням сировини і напівфабрикатів. Підприємства для обліку витрат можуть використовувати або лише рахунки 8-го класу, або рахунки 9-го класу, або рахунки 8-го та 9-го класів одночасно.

Під час аудиту витрат виробництва використовується інформація, відображена на рахунку 23 «Виробництво» відповідно до первинних документів. Ці документи під час аудиту перевіряються за змістом і суттю, з урахуванням законності і доцільності операцій, і їх дані зіставляють з дебетовими даними облікових реєстрів на рахунку 23 «Виробництво».

Обґрунтування планових витрат перевіряється за окремими статтями, цехами, окремими групами або видами продукції, економічними елементами і статтям калькуляції. Під час аудиту також перевіряється правильність списання загальновиробничих витрат: вони списуються строго наприкінці місяця з Кр рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»: постійні в повному обсязі – в Дт 23 «Виробництво»; змінні розподілені (пропорційно виконанню планових показників) – у Дт 23 «Виробництво»; змінні нерозподілені – на собівартість реалізації – в Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Перевірка собівартості продукції.

Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей витрат і визначення рівня собівартості окремих видів продукції. Окремо перевіряють можливі випадки коливання собівартості продукції за сезонністю. Перевірці підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх здійснення конкретними виправдувальними документами. Виняткова увага приділяється виявленню фактів помилкового списання на собівартість продукції витрат, які не звіряють із її виробництвом і реалізацією.

Перевіряють витрати щодо безперспективних незавершених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і вживають заходи, спрямовані на припинення їх подальшого проведення. Використовуючи звітні дані про собівартість продукції, звітні калькуляційні статті, які мають найбільше значення, проводячи аналіз найбільш важливих видів виробів, можна встановити відхилення від прогнозних витрат за окремими статтями зі зміною структури цих витрат. Зіставлення звітних калькуляцій за окремими видами планових виробів з даними калькуляцій за попередні періоди дає

зможу виявити епізоди завищення планових витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями підвищення собівартості продукції. Одержані дані за окремі звітні періоди дають змогу здійснити цілеспрямовану перевірку накопичувальних і первинних документів, які обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

Дійовим методом перевірки правильності та документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів. Одночасно перевіряються правильність оцінки матеріалів з обліковою їх оцінкою, правильність розглянутих відхилень від купівельних цін, оцінка незавершеного виробництва і обліку відходів. Перевірка готової продукції.

При аудиті готової продукції перевіряється списування готової продукції впродовж звітного місяця на склад саме за обліковими цінами. Лише після визначення собівартості здійснюється коригування її вартості. У разі коли фактична собівартість є більшою за облікову ціну, то робиться до проведення, якщо меншою – сторнування з Дт рахунку 26 «Готова продукція» і Кр рахунку 23 «Виробництво».

Перевірка продукції яку визнано бракованою. Брак класифікується на зовнішній, внутрішній виправний та невивправний. У разі списання внутрішнього браку, він повинен списуватись як сума витрат на усунення браку (зокрема витрати на сировину і матеріали, заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, частину загальновиробничих витрат).

Для невивправного внутрішнього браку собівартість втрат від браку включає прямі витрати на виготовлення такого виробу, частину загальновиробничих витрат, витрати, пов'язані з утилізацією бракованої продукції. У разі якщо невивправний брак є зовнішнім, то собівартість втрат від браку складатиметься з вартості продукції, забракованої покупцями, витрат на відшкодування шкоди покупцям, витрат на демонтаж забракованих

виробів, транспортних та інших витрат, пов'язаних з виправленням бракованої продукції. Перевірка незавершеного виробництва.

Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається наприкінці звітного періоду на підставі даних інвентаризації і становить сальдо рахунку 23 «Виробництво».

Якщо сума незавершеного виробництва буде неправильно визначена це може привести до перекручення суми всіх здійснених підприємством витрат.

Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що на підприємстві відсутні типові помилки і порушення в обліку та звітності у розрахунках з оплати праці.

Проведення аудиторських перевірок обліку витрат на виробництво є одним із основних питань аналізу діяльності виробничих підприємств. Визначення собівартості готової продукції (робіт, послуг) є однією з основних задач підприємства. Собівартість одиниці продукції є основою для прийняття більшості управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, тому що: витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління.

У процесі перевірки витрат виробництва на промисловому підприємстві особливу увагу необхідно приділити наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) сум, які не мають прямого відношення до собівартості;
- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;
- збір і віднесення на собівартість позавиробничих витрат.

За перевірки витрат виробництва підприємств аудитор має звернути увагу на правильність списання фактичних матеріальних цінностей, витрат на їх закупівлю і списання на окремі види калькуляційної одиниці. Особливу увагу необхідно приділити впливу цін на матеріальні цінності і транспортно-заготівельні витрати. За визначенням сум відхилень за закупленими матеріальними цінностями аудитор перевіряє, чи не має місце зміна вартості одних матеріалів на другі види з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції. Крім того, встановлюються факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, тобто тих, які використовуються за проведення будівельних і ремонтних робіт загального виробничого призначення.

З особливою увагою аудитор повинен перевірити правильність списання матеріальних витрат на окремі види калькулювання продукції. З цією метою для перевірки використовуються первинні документи з витрачання матеріальних цінностей (норми і нормативи), звітні документи структурних підрозділів, оскільки неправильне списання матеріальних витрат не виправдано збільшує або зменшує ціну на продукцію, що впливає на обсяги реалізації, а не виправдане зниження ціни приводить до зменшення прибутку або збитковості підприємства.

При перевірці собівартості аудитор має перевірити витрати майбутніх періодів, до яких належать:

- витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції, що не призначені для серійного і масового виробництва;
- одноразові витрати з масового набору робочих за організації або за розширення виробництва;
- витрати на передплату періодичної преси.

Вивчаючи склад елементів «Витрати на оплату праці», аудитор повинен дослідити його складові частини; причини виплат за сумісництво професій, за роботу понад встановлений термін; оплату основних і додаткових відпусток, виплат за роботу у вечірню і нічну зміни. Необхідно

перевірити, чи не має випадків включення до собівартості витрат, які не входять в неї, і заробітної плати апарату управління, іншого загальногосподарського персоналу підприємства, заробітної плати робітників підрозділів, які забезпечують збут продукції. Аудитору необхідно перевірити витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, але не включаються у собівартість продукції, а саме витрат на: збут продукції, пакувальні матеріали для відвантаження готової продукції на склад, ремонт тари, рекламу і вивчення ринку, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування. Для використання аудиту собівартості на великому підприємстві необхідно перевірити ефективність використання і зберігання витрат, наявність невикористаного обладнання, його якісний стан, умови зберігання; причини невикористання майна; відповідність фактичного руху основних фондів даним бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен перевірити всі переоцінки об'єктів, керуючись законодавчими і нормативно-правовими документами. У ході аудиту собівартості необхідно перевірити порядок:

- списання паливно-мастильних матеріалів;
- визначення амортизаційних відрахувань на повне відновлення вартості машин і обладнання;
- правильність віднесення до складу собівартості витрат на експлуатацію і ремонт обладнання;
- поділ витрат на змінні та постійні відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 «Витрати» і розподіл витрат за видами продукції.

При здійсненні аудиту передбачено перевірити графіки проведення ремонтів; внутрішню організаційно-розпорядчу документацію; попередні матеріали державного і внутрішнього контролю; первинні зведені облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову і статистичну звітність [75].

Для зручного проведення аудиту за даною основоположні елементи згруповано у таблиці 2.1.



Узагальнена методика аудиту передбачає оцінювання ведення обліку та управління витратами на підприємстві. В залежності від суми оцінок, аудитор визначає загальний стан витрат на підприємстві. Якщо сума оцінок дорівнює або перевищує 40 балів, то можна зробити висновок, що облік та управління витратами ведеться на підприємстві вірно, стабільно і, відповідно, діяльність підприємства є прибутковою. Якщо загальна аудиторська оцінка менша, ніж 40 балів, аудитор робить висновок, що витрати підприємства обліковуються і використовуються не належним чином, через що підприємство не отримує бажаного доходу.

Аудиторська перевірка формується у відповідній послідовності: від загального до конкретного або від конкретного до загального. Найчастіше застосовується підхід від загального до детального (конкретного). Кожен аудитор самостійно вибирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності клієнта й умов договору.

## **2.2. Аудит технології виробництва з метою підвищення ефективності виробничої діяльності**

Технологічний потенціал промислових підприємств, який включає в себе сукупність матеріально-виробничих, інтелектуальних, науково-технічних ресурсів, необхідних для здійснення виробничого розвитку. Окрім цього його відносять до економіко-правової категорії.

Домінуючу роль в структурі матеріально-технічного забезпечення виробничих підприємств промисловості належить основним засобам, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій. Від ефективності їх використання залежить і результат фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів.

Сучасні вимоги до екологізації виробничого процесу напряму пов'язані із станом основних засобів хлібокомбінату, тому виникає необхідність у використанні системи екологічного аудиту на шляху до підтвердження стандартів якості та впровадження на підприємствах системи управління безпечністю.

Технологічна політика промислового підприємства повинна будуватися на принципах визнання моделі інтелектуально-технологічного розвитку економіки країни в якості пріоритетної, ефективного використання власного науково-технічного потенціалу, об'єктів інтелектуальної власності.

В науковій літературі є ціла низка визначень терміну «технологічний аудит». Приведемо лиш декілька з них:

- ✓ технологічний аудит – це пошук розробок, технологій і об'єктів інтелектуальної власності на підприємствах, їх подальша капіталізація через забезпечення правової охорони і трансферу технологій;
- ✓ технологічний аудит - це оцінка резервів виробництва за заданим критерієм, які можуть бути реалізовані без додаткових витрат за рахунок оптимізації технологічного режиму на існуючому устаткуванні і при використанні існуючих систем інформаційного забезпечення і управління.
- ✓ технологічний аудит організації є однією з головних функцій системи комерціалізації наукових досліджень;
- ✓ технологічний аудит - це перевірка технологічних методів, прийомів і процедур, які використовуються організацією з метою оцінки їх продуктивності і ефективності;
- ✓ технологічний аудит - це оцінка комерційного потенціалу і перспектив комерціалізації науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, виявлення можливостей комерціалізації знань, розробки рекомендацій по поліпшенню управління інтелектуальною власністю і розставлянню пріоритетів використання ресурсів для її комерціалізації;

- ✓ технологічний аудит – це складова загального стратегічного планування в організації і є невід'ємною від нього;
- ✓ технологічний аудит – це забезпечення відбору, концентрації і оптимізації використання ресурсів підприємств для комерціалізації найбільш перспективних розробок;
- ✓ технологічний аудит - це фільтр, який забезпечує відбір розробок з найбільш комерційним потенціалом і дає можливість оптимізувати витрати на реалізацію проектів.

Неоднозначність трактування терміну «технологічний аудит» пов'язана з його відносною новизною, оскільки в країнах Західної Європи він почав застосовуватися з початку 90-х років ХХ ст. Найчастіше під технологічним аудитом розуміється комплексна оцінка підприємства з метою виявлення технологій і оцінки їх потенціалу як об'єкту комерціалізації. У вітчизняній літературі при проведенні технологічного аудиту акцент робиться на перевірку технологічних процесів, методів, прийомів і процедур, використовуваних в організації, з метою оцінки їх продуктивності і ефективності у процесі виробництва.

Практика здійснення якісної комплексної експертної оцінки технологій базується на трьох групах методів, теоретико-методична сутність яких може бути зведена до наступних положень.

1. Методи сканування середовища, в якому відтворюються результати маркетингового аналізу справжнього і майбутнього ринку технології, можливих споживачів і конкурентів. Отримання базової інформації (проведення інвентаризації даних) вимагає ретельної структуризації і вибору представницьких джерел інформації, про проведення конкурентних НДДКР або можливих споживачах пропонованого продукту. Такими джерелами можуть служити матеріали (статті, звіти, патенти) державних дослідницьких центрів, учбових закладів, промисловості. При скануванні середовища не можна обмежуватися тільки аналізом стану у власній країні: відкритість ринків вимагає обліку можливої боротьби із зарубіжними конкурентами.

Отримання систематичних даних про вітчизняних і зарубіжних конкурентів часто вимагає спеціальних прийомів "розвідки" необхідних даних. Серед можливих джерел, використовуваних при скануванні середовища, виділяють основні, вторинні і змішані. До основних джерел сканування середовища відносять: інтерв'ю ключових постатей, анкетування, дані з оригінальних джерел, первинні інформаційні матеріали, думка експертів. Вторинними джерелами служать бази даних, публікації, бібліотеки. Джерела "третьої хвилі" сканування середовища є спеціальними прийомами і інструментами пошуку і задіюються тільки при отриманні надихаючих результатів попередніх оцінок при використанні основних і вторинних джерел.

2. Методи функціонального аналізу. Група цих методів займає істотне місце в оцінці споживчих характеристик нового продукту і технології, а також їх конкурентоспроможності займає функціональний аналіз. В ході такого аналізу продукт або технологія розглядаються в якості системи або елементів системи (підсистеми), призначеної для виконання необхідних функцій.

При цьому передусім, оцінюють, чи задовольняє пропонована система (підсистема, елемент підсистеми) необхідному комплексу функціональних вимог; здійснюють аналіз пропонованого проектного рішення з позицій забезпечення заявленого рішення; визначають послідовні кроки і необхідні взаємодії для розвитку і кінцевої реалізації технології; формулюють вимоги до необхідного устаткування, комп'ютерних програм, персоналу, методів роботи; створюють загальну картину переваг виробничої діяльності з використанням нового продукту або технології в цілому; виявляють найбільш перспективні області, де пропонована зміна може спростити діяльність відомих систем; виявляють основні підсистеми, необхідні для реалізації функцій пропонованого поліпшення (сенсори, процесори, приводи, комунікації і так далі); виявляють альтернативні або додатні модульні підсистеми; визначають технології і системи, що потребують поліпшення, що

забезпечується пропонованими рішеннями; розглядають основи інтеграції відомих систем з пропонованим продуктом (технологією).

3. Методи оцінки і прогнозування. Розвиток технологічного проекту часто займає декілька років і ряд проектів/компаній терпить невдачу внаслідок непередбачуваності до неминучих змін технологій у конкурентів або потенційних замовників, або недообліку об'єктивних характеристик, що визначають зміни ринку.

Для успіху комерціалізації технології необхідно передбачати, як і які зміни ринку можуть вплинути на конкретний бізнес. Від того, наскільки успішно вдасться спрогнозувати або швидко уловити найперші ознаки ринкових змін, що насуваються, залежить ефективність комерціалізації технологій або навіть можливість її здійснення. Методи оцінки і прогнозування включають ряд методик і засобів, часто використовуваних в цілях прогнозування не лише для технологій і технологічних продуктів.

Надзвичайно важливим є визначення структури процесу проведення технологічного аудиту. В найбільш агрегованому вигляді її можна представити в наступному вигляді:

- збір інформації;
- аналіз інформації;
- синтез (розробка рекомендацій);
- складання звіту.

Інвентаризація інтелектуальної власності - один з елементів технологічного аудиту, але під час його проведення слід також поставити фундаментальні для розвитку організації питання:

- чи існує розроблена політика по наукових дослідженнях, яка дозволяє приймати рішення про розробку технології у себе або йде мова про її купівлю?
- чи оптимально побудована система управління інтелектуальною власністю?

- чи використовується з повною перевагою інтелектуальною власність - тобто, які зусилля додаються для кращого розуміння ринків і оцінки оптимального шляху до комерціалізації?

Після успішного завершення технологічного аудиту, звіт і рекомендації, що містяться в ньому, обговорюються з керівництвом компанії, яка є відповідальною за ефективне здійснення ланцюжка заходів: ухвалення рішень - затвердження плану дій - реалізації дій.

Найважливішим завданням технологічного аудиту є оптимізація інноваційного потоку комерційно перспективних розробок. В результаті проведення технологічного аудиту і після отримання експертної оцінки складається план дій відносно підвищення ефективності використання об'єктів інтелектуальної власності, формується пакет бізнес-пропозицій і рекомендацій.

Технологічний аудит грає певну роль в технологічній політиці підприємства. Як правило, за допомогою технологічного аудиту намагаються привести в дію внутрішні, приховані резерви підприємства для збільшення прибутку і підвищення рентабельності. У такому разі промислове підприємство використовує класичну модель підприємництва.

Результатом проведення технологічного аудиту може бути впровадження нових видів виробів і прогресивних технологій, у тому числі на базі вже існуючих. А це вже ознаки інновацій, плавного переходу від класичної моделі підприємництва до інноваційної моделі.

Технологічний аудит ще не зайняв в нашій промисловості того місця, яке йому по праву належить.

Методологія Технологічного аудиту включає в себе такі методи: ідентифікація й оцінювання накопиченого досвіду і результатів наукових проектів шляхом опитувань персоналу; заповнення інформаційних карток і аналіз відповідних конкретній розробці/технології даних; пошуки перспективних можливостей і визначення найбільш імовірних шляхів їхнього подальшого використання [83].

Процедура проведення технологічного аудиту передбачає використання так званого SWOT-аналізу – аналізу і врахування як внутрішніх факторів науково-дослідної установи чи підприємства, так і зовнішніх [21]:

Внутрішні фактори внутрішнього аудиту включають такі елементи:

- стратегія науково-дослідної установи або підприємства;
- організаційна й індивідуальна культура (комерційна діяльність, наприклад, не цікавить деяких учених, вони воліють займатися виключно науковими дослідженнями);
- наявність навичок менеджменту у персоналі підприємства;
- готовність науковців до довгострокової роботи в проекті.

Зовнішні фактори проведення аудиту процесу виробництва включають:

- привабливість ринку (розмір і доступність ринку, перспективи розвитку, межа прибутку, конкуренція, сприятливість ринку до інновацій);
- синергізм бізнесу (кваліфікація виконавців, можливість підвищення кваліфікації, системи виробництва і збуту, відповідність завданням, що виконуються, наявність партнерів, стосунки з клієнтами);
- можливість здійснення розробки (новизна ідеї, складність її втілення, ризики закріплення на ринку);
- потреби в ресурсах (устаткування, забезпеченість виконавцями, загальні витрати на реалізацію проекту, можливість фінансування ззовні);
- вигоди для потенційного користувача від результатів розробки технології (переваги в ціні, очевидність попиту на продукцію);
- життєвий цикл технології й обсяг витрат до одержання прибутку;
- захист прав інтелектуальної власності (патентоспроможність, ризики дублювання, можливості ліцензування).

Наведемо основні позиції процедури, що покладені в основу системи технологічного аудиту і за відповідями на питання якої формується база для аналізу проекту:

- інформація про наукову установу: назва установи, відомча підпорядкованість, форма власності, профіль установи, керівник організації (юридичної особи), науковий ступінь, учене звання керівника, галузь наукової діяльності організації, ідентифікаційний код ЄДРПОУ, відповідальна особа, підстави для проведення НДР (ДКР);
- основні відомості про проект: вид інноваційного об'єкта, назва ідеї, розробки, технології, послуги, обґрунтованість ідеї, назва НДКР, УДК, інформація про проект, державний реєстраційний номер;
- детальний опис проекту: мета, об'єкт, предмет проекту, методи досліджень, ступінь новизни, актуальність, пріоритетний напрям, значення проекту, інноваційні характеристики, ключові слова, перелік інноваційної продукції, опис інноваційного продукту, технічні та економічні характеристики, вигоди для споживача, реферат, бібліографічний опис, експертний висновок, код виду роботи, галузь застосування, коди тематичних рубрик, очікувані результати, стадія завершеності НТП, перспектива розвитку, упровадження результатів роботи;
- відомості про виконання проекту: підрозділ установи, респондент, керівник роботи, відомості про виконавців, найменування установ співвиконавців, відомості про власника НТП, інноваційне лабораторне обладнання, програмне забезпечення, додаткова інформація про наукову діяльність, відомості про виконання проекту;
- маркетинговий аналіз проекту: потенційні споживачі результатів проекту, перспективність комерціалізації результатів проекту (попередні комерціалізовані інновації, синергія бізнесу, підґрунтя процедур комерціалізації, технічні, економічні переваги, потенційний дохід. Результати реалізації проекту, характеристика цільового ринку,



- необхідний розмір початкових інвестицій, стратегія просування продукції проекту на ринок, опис каналів збуту, наявність перспектив гарантійного обслуговування, життєвий цикл;
- конкурентне середовище: виявлення підприємств-конкурентів, конкуренти, продукція конкурентів, конкурентні переваги, матриця показників конкурентоспроможності, перешкоди на шляху входження в ринок, нормативні обмеження, ризики, діяльність у сфері комерціалізації;
  - опис виробничого процесу, який формує інноваційний продукт: інформація про наявність виробничих технологій, територіальне розташування, виробниче обладнання, контроль виробничого процесу, імпордне постачання, виробники продукції;
  - план робіт за проектом: термін упровадження, календарний план робіт, план виробництва продукції, план продажу продукції;
  - фінансові аспекти проекту: фінансовий аналіз, напрями фінансування, коди бюджетної програми, джерел фінансування, джерела фінансування, гарантії надходження інвестицій, перспективний план вкладень (розподілу) коштів, план постачання, фінансовий план діяльності, методологія оцінювання результатів проекту, критерії оцінювання проекту;
  - економічна ефективність розробки: витрати на створення наукомісткого продукту, чистий дисконтований дохід, індекс дохідності, період окупності, внутрішня норма дохідності;
  - ризики проекту: технічні, технологічні, відсутність попиту, екологічні, фінансові;
  - права інтелектуальної власності: наявність прав на, охорона інформації, угоди у сфері ІВ, захист ІВ, можливості виводу продукту на ринок, власник прав на ІВ, публікації за темою проекту, наявність узгоджень на набуття прав на ІВ;

- можливі напрями комерціалізації результатів проекту: діяльність згідно з процедурою комерціалізації, форми передачі НТП, висновок експертів про можливість комерціалізації результатів проекту, додаткова інформація.

Комп'ютерна система проведення ТА дає змогу спростити процедуру аналізу ефективності конкретної науково-технічної розробки (від створення профілю інноваційної пропозиції до складання бізнес-плану комерціалізації конкретної розробки, розроблення стратегії виведення її на ринок, патентного захисту тощо [81]). Після збору й аналізу інформації система формує звіт, який може використовуватися як основа для викладання висновків про розробку фаховими експертами. Підготовлений варіант програмного комплексу може бути модифікований відповідно до запропонованих вимог. Це дасть змогу визначати результати науково-дослідницької діяльності підприємства щодо вдосконалення технологічного стану на основі інформаційних модулів і за їхньою допомогою встановити ступінь комерційної зрілості інноваційних проектів цих організацій.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Методика аналізу процесу виробництва продукції підприємства**

Сучасні умови господарювання, які ґрунтуються на дії законів ринку, тобто законів попиту і пропозицій та конкурентної боротьби, змушують підприємства швидко адаптуватися до змін ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи управлінські рішення щодо використання наявних виробничих ресурсів.

Обліково-аналітичне забезпечення виробничої діяльності підприємств як цілісна система передбачає поєднання показників планування, обліку, аналізу, тобто – це сукупність засобів і дій, створення умов, що сприяють нормальному протіканню виробничих процесів, реалізації намічених планів, програм, проектів, підтримці стабільного функціонування облікової системи виробництва продукції та її об'єктів, запобіганню збоїв, порушень законів, нормативних вказівок.

Задоволення потреб управління в аналітичній інформації про виробничі витрати сприятиме ефективному функціонуванню обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції. Між системою збору інформації (оперативним обліком) й аналізом існують прямий і зворотний зв'язок. З одного боку, через аналіз передаються вимоги до обліку виробничої діяльності, а з іншого боку – від якості і повноти інформації залежить глибина і вірогідність аналізу.

Аналіз процесу виробництва досліджує обсяги реалізації продукції у динаміці з метою виявлення причин внаслідок зміни реалізованої та нереалізованої продукції (рис. 3.1). В свою чергу ці зміни узагальнено

відбуваються внаслідок впливу трудових ресурсів, засобів праці та предметів праці.

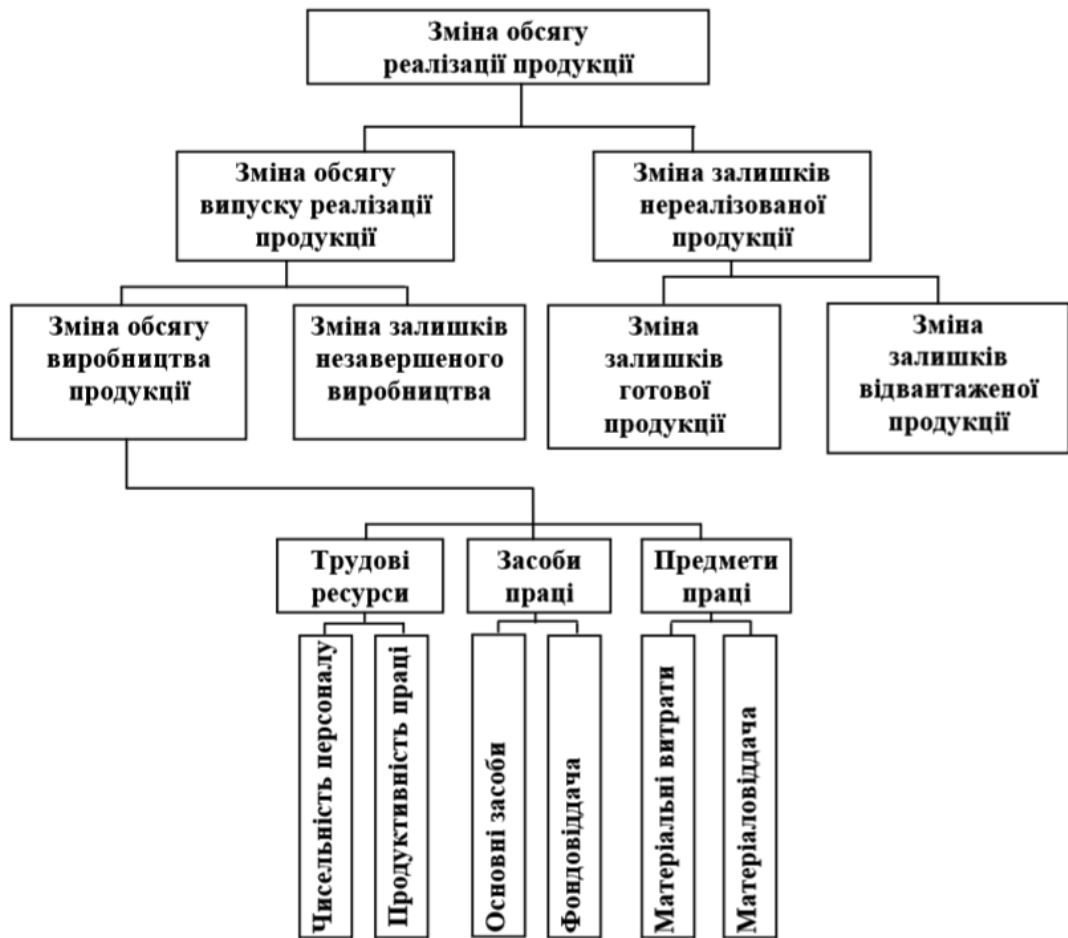


Рис. 3.1. Структурно-логічна факторна схема обсягу реалізації продукції

З погляду управління завдання аналізу виробництва полягає у дослідженні динаміки витрат, їх структури, зв'язків і залежностей між елементами собівартості, виявлення різниці між фактичним і бажаним станом обліково-аналітичної ситуації, а також виявлення причин відхилень. Важливу групу становить порівняльний (просторовий) аналіз, де використовують інформацію, яка зібрана з усіх структурних підрозділів підприємств.

За допомогою цього аналізу оцінюють виробничу політику підприємств тютюнової промисловості, їх позицію, економічні результати щодо використання предметів та засобів праці, рівень резервів покращення ефективності за рахунок зниження витрат. Однак, результати проведення такого аналізу на підприємствах тютюнової промисловості уже недостатні,

керівникам усе більше потрібна інформація про якість продукції, своєчасність виготовлення, рентабельність виробів, аналіз динаміки собівартості. Задовольнити їх вимоги допоможе системний підхід не лише до обліку, а й до аналізу виробництва. Відтак система аналізу складається з елементів поданих на рисунку 3.2.

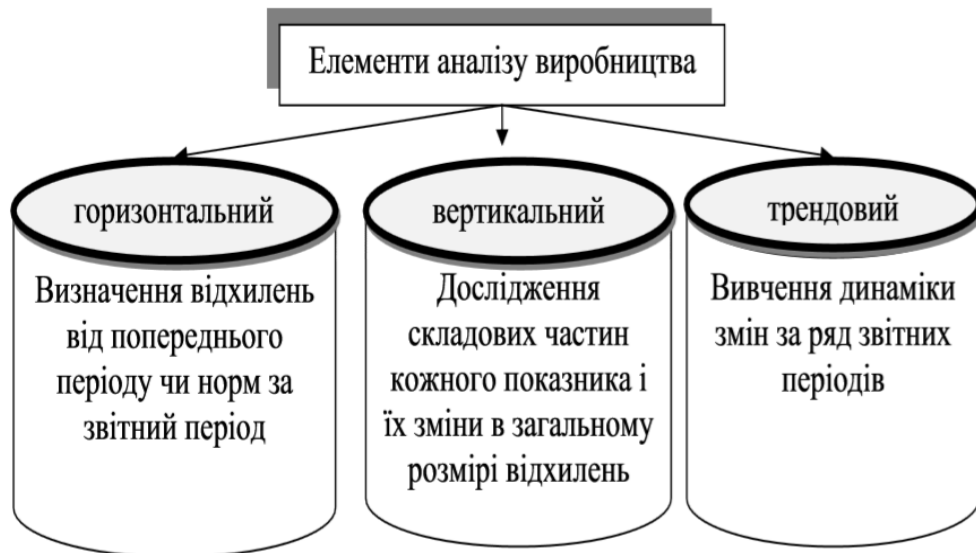


Рис. 3.2. Елементи системи аналізу виробництва

Аналіз витрат виробництва здійснюється в результаті використання одного із методів: пошук шляхів зниження витрат під час формування та розробки нового виду продукту, або ж під час безпосереднього його виробництва. Звичайно, останній найбільш розповсюджений серед підприємців тютюнової галузі. Його доцільно використовувати для прийняття рішень у короткостроковому періоді, однак для визначення мети і завдань на довгий відрізок часу доречним буде використання першого підходу. Обсяг виробництва і реалізації продукції є взаємозалежними показниками і на підприємстві вони повинні бути збалансованими. В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженого попиту на перше місце виходить обсяг виробництва продукції. Але в міру насичення ринку і посилення конкуренції не виробництво визначає обсяг продажів, а навпаки, можливий обсяг продажів є основою розробки виробничої програми. Підприємство має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які воно може реально реалізувати [15, с.245].

Реалізація продукції – важлива заключна стадія кругообігу коштів підприємства. Від того, як організована система реалізації продукції, залежить неперервність виробничого процесу, оборотність оборотного капіталу, результати фінансово-господарської діяльності, рентабельність підприємства [34, с. 454]. Згідно чинного законодавства підприємство здійснює реалізацію своєї продукції, інших матеріальних цінностей на підставі прямих угод (контрактів) державного замовлення, через товарні біржі, мережу власних торговельних підприємств. Темпи зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, поліпшення її якості безпосередньо впливають на обсяг витрат, на прибуток і рентабельність підприємства. Отже, на основі аналізу обсягів виробництва і реалізації продукції підприємство має можливість здійснювати регулювання, збалансування даних показників.

### **3.2. Аналітичне забезпечення підвищення ефективності виробництва**

В економічному аналізі результати діяльності підприємства можуть бути оцінені такими показниками, як обсяг випуску продукції, обсяг продажів, прибуток та ін. Однак коли мова йде про оцінку ефективності діяльності підприємства, стає очевидним, що перелічених характеристик недостатньо, тому що вони є абсолютними показниками роботи підприємства. У зв'язку з цим для характеристики ефективності діяльності підприємства в цілому, доходності різних напрямів виробництва в економічному аналізі використовують, зокрема, показники рентабельності. Рентабельність у широкому значенні цього слова означає прибутковість, доходність [89, с. 109].

Рентабельність є найбільш узагальненим, якісним показником економічної ефективності діяльності суб'єкта господарювання, дозволяє

порівнювати величину прибутку з розмірами тих засобів, за допомогою яких він отриманий. Тому рентабельність можна інтерпретувати як міру доходності, вигідності, прибутковості бізнесу.

Рентабельність вимірюється відносними показниками, за допомогою яких можна оцінити ефективність роботи підприємства в цілому, а також напрямів його діяльності (виробничої, комерційної, інвестиційної тощо), вигідність виробництва окремих видів продукції і надання певних видів послуг. Необхідно відзначити, що показники рентабельності є важливими елементами, які розкривають факторне середовище формування прибутку, тому вони є обов'язковими при проведенні порівняльного аналізу та оцінці фінансового стану підприємства. Крім того, велике значення рентабельність має для ухвалення рішень у сферах інвестування, планування, при складанні кошторисів, координуванні, оцінці й контролі діяльності підприємства. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Одним з основних результатів діяльності підприємства є прибуток, який є абсолютним показником його ефективності.

Зауважимо, що деякі західні економісти визначають прибуток як категорію добробуту. Так, Дж. Хікс стверджував, що мета визначення прибутку на практиці полягає в тому, щоб дати людям уявлення про суму, яку вони можуть витратити на споживання, не стаючи біднішими. Суть цього положення в тому, що прибуток слід розглядати як максимальну суму, яку людина може витратити за умови, що її добробут до кінця деякого контрольного терміну не зменшиться.

На сучасному етапі розвитку економіки прибуток від господарської діяльності також трактується більшістю економістів як перевищення доходів над витратами. Зокрема С.Ф. Покропивний [62] та Н.М. Бондар [15] розглядають прибуток як частину виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства. О.О. Гетьман та В.М. Шаповал доводять, що «прибуток являє собою різницю між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів,

робіт, послуг), між обсягом отриманої виручки та сумою витрат на виробництво та реалізацію продукції» [21].

Дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених свідчать, що абсолютна величина прибутку не дозволяє отримати однозначне уявлення про рівень, або зміну ефективності виробництва. Так, загальна сума прибутку може зростати, коли ефективність виробництва буде незмінною, або навіть і знижуватися.

Така ситуація може мати місце на фоні зростання прибутку за рахунок кількісних факторів виробництва. Наприклад, розширення парку обладнання, розширення штату співробітників. У той же час зауважимо, що рентабельності виробництва (або прибутковості) є похідною від прибутку [69].

При цьому поняття рентабельності в економічній літературі подається в декількох інтерпретаціях. Така обставина свідчить, що рентабельність виробництва належить до тієї економічної категорії, яка відрізняється своєю складністю. Наприклад, у загальному випадку можна відзначити, що рентабельність виробництва є відносним показником економічної ефективності діяльності підприємства. Крім того, такий показник комплексно відображає використання грошових, трудових і виробничих ресурсів. З іншого боку, рентабельність виробництва можна трактувати як співвідношення доходу та капіталу, який вкладається у створення такого доходу.

Отже, рентабельність виробництва на основі порівняння прибутку з вкладеним капіталом, дозволяє визначити рівень доходності підприємства та порівняти її з альтернативним використанням капіталу, що отримується підприємством за рівних умов ризику. Необхідно відзначити, що, незважаючи на значну джерельну базу досліджень з теорії підвищення ефективності роботи підприємства, проблему збільшення прибутку та рентабельності вивчено недостатньо. Особливо це стосується галузі чорної металургії, де спостерігається падіння виробництва.



Прибуток як джерело виробничого та соціального розвитку є одним з основних факторів у забезпеченні самофінансування підприємства. При цьому можливості підприємства в основному визначаються тим, наскільки його доходи перевищують витрати. Тому важливу роль у діяльності підприємства відіграє не тільки прибуток, але і його збитки. Останні зазвичай можуть вказувати не тільки на прорахунки, а навіть на помилки в організації виробництва і реалізації збуту продукції. Відзначене дозволяє стверджувати, що прибуток є тим результатом діяльності підприємства, який вказує на його абсолютну ефективність. На рис. 3.4 наведено основні фактори підвищення прибутку підприємства.



Рис. 3.4. Основні фактори підвищення прибутку підприємства

Показники рентабельності виробництва є найважливішими факторами для поточного планування діяльності підприємства. Їх також враховують при визначенні фінансових можливостей підприємства. Показники рентабельності можна розглядати як узагальнюючі критерії економічної ефективності виробництва. Вони відображають у цілому ефективність використання грошових і трудових ресурсів. При цьому підприємство вважається рентабельним, якщо воно є доходним. Дослідження показників рентабельності виробництва дозволяє виявити фактори збільшення прибутків, а також вказати шляхи подальшого розвитку підприємства.

Високий рівень прибутку та значна доходність підприємства прямо залежать від ефективності управлінських рішень. З цих позицій рентабельність виробництва можна трактувати, як один з найважливіших факторів якості управління підприємством. Підприємству постійно необхідно визначати провідні шляхи підвищення рентабельності з тією метою, щоб забезпечити найвищі показники його діяльності [14; 60]. Основні фактори збільшення рентабельності виробництва можна визначити таким чином: чим більший дохід і чим з меншою вартістю основних фондів і обігових коштів його буде досягнуто, тим вищою буде рентабельність виробництва.

При цьому економічна ефективність функціонування підприємства буде значно підвищуватися. Зазвичай, коли виконують аналіз шляхів підвищення рентабельності виробництва, виділяють вплив зовнішніх і внутрішніх факторів. До зовнішніх факторів підвищення рентабельності виробництва можна віднести розширення ринку збуту продукції за рахунок зниження ціни на вироблені товари. Внутрішні фактори вважаються більш значущими, ніж зовнішні. До них можна віднести такі: скорочення собівартості продукції, підвищення обсягів виробництва, збільшення віддачі основних фондів та ін. (рис. 3.5).

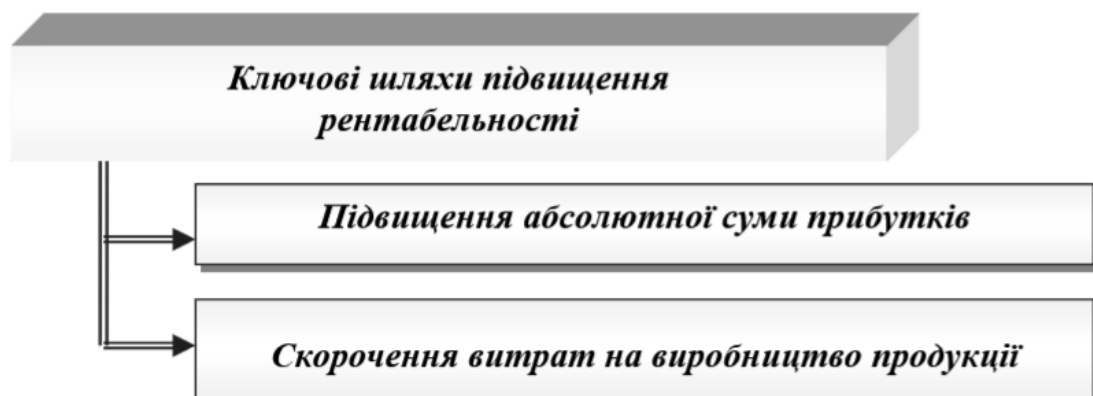


Рис. 3.5. Ключові шляхи підвищення рентабельності

Рентабельність виробництва характеризується широким спектром показників. Вони вказують на шляхи підвищення ефективності виробництва. З іншого боку, показники рентабельності використовуються з метою визначення оцінок ефективності тих коштів, які вкладуються у виробництво

продукції. Крім того, аналіз оцінок фінансово-господарської діяльності підприємства також виконують на основі зазначених показників. До найбільш важливих можна віднести такі: рентабельність активів, рентабельність інвестованого капіталу, рентабельність продукції, рентабельність персоналу, рентабельність продажів, коефіцієнт базової прибутковості активів, рентабельність чистих активів та ін.

Детальний аналіз ситуації, що склалася, показав таке. Погіршення показників роботи підприємства сталося на фоні погіршення ситуації з виробництва та реалізації готової продукції, тобто основна діяльність підприємства входила в кризову фазу. Це пояснюється і збільшенням витрат від іншої діяльності підприємства. На наступному етапі виконувався аналіз прибутковості підприємства. Основні показники прибутковості подані в табл. 3.7. Вони показують зниження оцінок ефективності діяльності підприємства за всіма основними параметрами порівняно з минулим роком.

Аналіз стратегії підвищення ефективності виробництва ґрунтується на особливостях обсягів реалізації харчової продукції.

Аналіз даних підприємства свідчить, що підприємство значну увагу приділяє випуску продукції на експорт. Основними споживачами продукції підприємства є такі країни, як Польща, Словаччина, Литва. У свою чергу, це означає, що перспективи розширення виробництва продукції прямо пов'язуються з розширенням обсягів розробки. На фоні таких міркувань можна відзначити деякі суб'єктивні фактори, які впливають на згортання виробництва продукції. До основних з них можна віднести такі:

- ✓ розширення виробництва;
- ✓ значне загострення конкурентних можливостей на світових ринках продукції;
- ✓ значне зростання цін на сировину;
- ✓ деяка активізація політики імпортозаміщення продукції.

Також можна вказати і на об'єктивні фактори, що стримують можливості розширення ринку продукції. Так, суттєвий вплив на кінцеву

вартість продукції має ціна енергоресурсів. Закордонні заводи мають можливість купувати їх за значно меншою ціною, ніж вітчизняні виробники. Ясна річ, така ситуація веде до зменшення собівартості продукції закордонних виробників і переваг у конкурентній боротьбі.

Відзначимо й інший аспект, який суттєвим чином впливає на конкурентоспроможність вітчизняної продукції. Це – її якість. Покращення якості харчової продукції до європейського рівня збільшить довіру споживачів та закріпить продукцію як пріоритетну при виборі.

Результати проведеного аналізу показують, що конкуренція на ринку харчової продукції досить висока. З цих причин кожен виробник шукає шляхи підвищення конкурентоспроможності своєї продукції. Одним з найперспективніших напрямів підвищення конкурентоспроможності продукції може стати реалізація програми енергозаощадження. Для цього необхідно проаналізовано зовнішнє та внутрішнє середовище діяльності підприємства. При цьому встановити можливості та найбільші майбутні загрози.

Отже, для того, щоб утримувати вигідні позиції на ринку виробництва, необхідна систематична робота за всіма напрямками діяльності підприємства, а саме: підвищення якості продукції, удосконалення технологій виробництва та розробка нових видів продукції відповідно до зростаючих ринкових вимог.

### **3.3. Стратегічний аналіз процесу виробництва для визначення рівня економічної безпеки підприємства**

Нині суб'єкти підприємницької діяльності функціонують в умовах ринкової економіки, яка характеризується як позитивних, так і негативним впливом внутрішніх і зовнішніх факторів. Залежно від величини впливу таких факторів підприємства змушені формувати стратегії і тактики виживання, адаптації чи розвитку бізнесу.

Для визначення рівня економічної безпеки підприємства використовують ресурсний, індикативний, ризико-орієнтований та ін. підходи. З використанням положень наведених підходів здійснимо оцінку рівня економічної безпеки підприємства за ресурсним підходом, відповідно до якого виокремимо внутрішній та зовнішній потенціал функціонування підприємства, за індикативним методом здійснимо порівняння фактичних і порогових значень показників, відповідно до ризик орієнтованого підходу виокремимо стани ризику, загрози чи небезпеки діяльності.

Відповідно для оцінювання рівня економічної безпеки підприємства потрібен відповідний інструментарій. Визначення інтегрального значення показника економічної безпеки підприємства повинно задовольняти таким умовам [33, с. 241]:

- наявність чітких індикаторів економічної безпеки;
- зіставність різночасових оцінок рівня економічної безпеки одного підприємства, а також підприємств-конкурентів;
- простота і доступність методики розрахунку, яка ґрунтується на облікових даних, визначення величини стану безпеки підприємства ґрунтується на стандартизації показників, зведені їх до одного, співвимірною вигляду від 0 до 1. Для стандартизації показників вирізнятимемо: стимулятори та де стимулятори;
- поділ на стани ризику, загрози чи небезпеки здійснимо відповідно до пропорцій «злого перетину», зміст якого полягає у пропорційному відношенні, близькому до 0,618:0,382;
- визначення інтегрального показника економічної безпеки підприємства здійснювати через розрахунок середньоарифметичної оцінки.

Внутрішній потенціал підприємства можна охарактеризувати наступними основними критеріями:

- ✓ здібність кадрів використовувати ресурси, вміння розпоряджатися ресурсами підприємства;

- ✓ обсяг ресурсів, як залучених, так і тільки що підготовлених до використання на виробництві;
- ✓ формою підприємства і відповідною організаційною структурою підприємства [71].

Ефективність діяльності підприємства, а також рівень його економічної безпеки значною мірою залежить від якості системи управління його кадровою безпекою, яка оцінює здатність підприємства запобігати ризикам і загрозам організації праці, персоналу, трудовим відносинам в цілому. Кадрова безпека є основним фактором забезпечення високого рівня економічної безпеки досліджуваного підприємства (табл. 3.8).

Управління внутрішнім та зовнішнім потенціалом на основі його оцінки рівня безпеки дозволяє підприємству максимально задовольнити інтереси власників, визначити оптимальні стратегічні напрямки реалізації потенціалу та сформуванню системи управлінських заходів, що сприятимуть досягненню поставлених цілей економічної безпеки.

Для вжиття на операційному рівні заходів, спрямованих на реалізацію наступальної стратегії економічної безпеки підприємства необхідно реалізовувати наявні конкурентні переваги, орієнтуватись на низькі витрати, додержуватись політики зниження витрат та інтенсивно здійснювати просування товарів на ринок.

Стратегія економічної безпеки підприємства повинна включати характеристику зовнішніх і внутрішніх загроз та небезпек; визначення чинників, які зміцнюють або негативно впливають на стан реалізації потенціалу на короткострокову і середньострокову перспективу; напрями діяльності підприємства відносно реалізації стратегії.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12
2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
3. Андрійчук В.Г. Проблемні аспекти регулювання функціонування агропромислових компаній / В.Г. Андрійчук // Економіка АПК. – 2014. – № 2. – С. 5–21.
4. Бандоріна Л. М. Моделювання системи аналізу локальної реакції процесу виробництва на коливання факторних ознак / Л. М. Бандоріна, К. О. Удачина // Європейський вектор економічного розвитку. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 7–14
5. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 23–33.
6. Безверхий К. Організація обліку процесу виробництва на промислових підприємствах / К. Безверхий // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2013. - № 3. - С. 97-113.
7. Біляченко О. Л. Розвиток категорійно-понятійного апарату системи інформаційно-комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку / О. Л. Біляченко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2013. - № 3. - С. 228–234.
8. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 2007. – 768 с.

9. Богацька Н.М. Критерії ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Н.М. Богацька, А.Ю. Дуржинська. – Режим доступу: [www.rusnauka.com/1\\_KAND\\_2010/Economics/10\\_54\\_764.doc.htm](http://www.rusnauka.com/1_KAND_2010/Economics/10_54_764.doc.htm)

10. Бондар Н.М. Про критерії ефективності механізму державно-приватного партнерства / Н.М. Бондар // Управління проектами, системний аналіз і логістика: наук. журн. – 2014. – Вип. 13. – С. 244–260.

11. Букало Н. А. Особливості калькулювання собівартості продукції при позамовному методі та виявлення резервів її зниження (на прикладі ДП «ЛРЗ «Мотор»») / Н.А. Букало, К.О. Слєпченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(2). – С. 70-78.

12. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник/ Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 416 с.

13. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры // Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы : монография / Ф. Ф. Бутинец и др. ; под. общ. ред. и с предисл. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.

14. Вавдіюк Н. С. Стратегічний аналіз рівня економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] / Н. С. Вавдіюк, Х. В. Бондарук // Економічні науки. Серія : Економіка та менеджмент. - 2017. - Вип. 14. - С. 21-32

15. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11. – С.18–28.

16. Гетьман О.О. Економіка підприємства: навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

17. Гнатенко Є. П. Аналіз збалансованості обсягів виробництва та реалізації продукції на підприємстві / Є. П. Гнатенко. // Ефективна економіка. - 2013. - № 9. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2013\\_9\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_9_18)

18. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 522 с. 24. Давлетханова О. Х. Сутність та характеристики формування



стратегій виробництва продукції на підприємствах АПК / О. Х. Давлетханова, В. Р. Шаймухаметова // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 4. - С. 192-197.

19. Довгопол Н. П(С)БО 16 "Витрати" між фінансовим та управлінським обліком / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 3–15.

25. Дубовая В.В. Концептуальна основа методів обліку витрат у промисловості. / В.В. Дубовая // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Випуск 12-2. – С. 154-158.

26. Дуброва О.С. Процес розробки та реалізації конкурентної стратегії підприємства // Ефективна економіка: Електронне наукове фахове видання.– 2010.– №8 // [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua).

27. Жадан М. І. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції промислового підприємства / М. І. Жадан, Г. М. Кахадзе // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 1. - С. 68-74.

28. Задорожний З. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. пр. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ "Економічна думка", 2011. – Вип. 9. – Ч. 2. – С. 10–13.

29. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07.07.2011 р. № 3609-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3609-17/print1342966521962518>.

30. Ізвєкова І. М. Класифікація браку та її практичне використання підприємств машинобудування / І. М. Ізвєкова, Г. О. Король, Н. П. Потрус // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – 211–215 с.

31. Кобєлев В.М., Захарченко Ю.В. Теоретичні та методологічні основи формування стратегії розвитку підприємства // Вісник економіки транспорту і промисловості.– 2013.– №42. – С. 297– 303.

32. Концепция стратегического управления компании Артур Д. Литтл //

[Елек- тронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://www.stplan.ru/articles/theory/adlcon.htm>

33. Костишин Н. С. Аналіз виробництва як елемент обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. - 2010. - Вип. 3. - С. 453-456.

34. Коцупатрий, О. Г. Бірюк, О. Ю. Смольська; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – Київ : КНЕУ, 2016. – 219 с.

35. Крылов Э.И. Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции / Э.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 272 с.

36. Кулинич Ю.М. Стратегічний вибір напрямів розвитку молочних підприємств // Вісник МСУ.– Серія: Економічні науки.– 2013. – Т . XVI, №1–2. – С. 135–140.

37. Лиса О. В. Особливості внутрішнього аудиту якості продукції / О. В. Лиса, Р. П. Андрушко, З. П. Мирончук // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 181-184.

38. Лиса О. Актуальні аспекти контрольно-аудиторських процедур безпечності та якості продукції / О. Лиса, Р. Андрушко // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2014. - № 21(1). - С. 99-104

39. Лозинський Д. Л. Відображення витрат в податковій звітності: світ штучних цифр / Д. Л. Лозинський // Зб. тез Десятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю д. е. н., проф. І. В. Малишеву, д. е. н., проф. П. П. Німчинову. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 62–63.

40. Мазуренко О. М. Бухгалтерський облік та аналіз загальновиробничих витрат: теорія, методика, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О. М.

Мазуренко. – Житомир, 2010. – 21 с.

41. Мельник Л.Л. Наукові засади прибутковості агропідприємств та її державна підтримка / Л.Л. Мельник // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 7. – С. 46–49.

42. Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ Міністерства культури і туризму України № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

43. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ Міністерства транспорту України № 65 від 05.02.2001 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

44. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14.05.2013 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

45. Миронова О.А. Аудит: теорія и методология: учеб. пособие / О. А. Миронова, М.А. Азарская. - Москва: 2012. - 248 с.

46. Миронова Ю. Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Ю. Ю. Миронова. – К., 2014. – 20 с.

47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби". – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси". – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО\\_2.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf).

49. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 року, частина 1 / Пер. с англ. Мови: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Балченко С.А., Біндер С.Г., Гик О.В. -

К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. - 842 с.

50. Морозов Р.В. Концептуальні засади формування стратегії розвитку галузі рисівництва // Вісник ЖНАЕУ.– 2012.– Т . 2, №1. – С. 286–293.

51. Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 9. – С. 30–35.

53. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30 листоп. 1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.

52. Наказ МФУ "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства" № 1213 від 28.09.2011 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11/print1333350777382537>.

54. Нападовська Л. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 6. – С. 3–7.

55. Озеран А. Проблема узгодженості стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм податкового кодексу у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 13–17.

56. Організація управління аграрною економікою: Монографія / М.Ф. Кропивко, В.П. Немчук, В.В. Россоха та ін.; За ред. М.Ф. Кропивка. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008. – 420 с.

57. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

58. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія

управління, 2016. – 324 с.

59. Пархоменко В.М. Облікове відображення витрат на якість продукції: теоретико-методичне забезпечення / В.М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 2(56). – С. 164-169.

60. Паршина О.А. Концептуальні основи забезпечення конкурентоспроможності промислових підприємств / О.А. Паршина // Теоретичні та прикладні аспекти підвищення конкурентоспроможності підприємств: монографія: у 4 т. / за ред. О.А. Паршиної. – Дніпропетровськ: Герда, 2013. – Т 1. – С. 7–14.

61. Податковий кодекс України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1302724046553028>.

62. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник / С.Ф. Покропивний. – К.: КНЕУ, 2001. – 352 с.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджений наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1302724046553028>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджений наказом МФУ № 353 від 28.12.2000 р. – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1330027628382574>. 26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 "Податок на прибуток". – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджений наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99/print1342966521962518>.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений наказом МФУ № 92 від 27.04.2000 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1330027628382574>.

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси",

затверджений наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1333350777382537>.

68. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджено наказом МФУ № 27 от 25.01.2011 р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11&p=1304249794557724>.

28. Наказ МФУ "Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1181-11/print1333350777382537>.

69. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: навч. посіб. / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: ЦУЛ, 2008. – 430 с.

70. Редько О. Ю. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва / О. Ю. Редько, М. О. Ніконович // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2014. - № 1. - С. 282-289.

71. Різник Н. С. Теорії та змістово-типологічні характеристики безпеки підприємства / Н. С. Різник, Н. І. Корецька // Економічний форум. – 2013. – № 1. – 486 с. – С. 238–243.

72. Саблук П.Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період / П.Т. Саблук // Економіка АПК. – 2008. – № 4. – С. 19–37.

73. Савченко В. Я. Аудит: Навчальний посібник. - К.: КНЕУ, 2002. - 322 с.

74. Свідерський Є. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 15–21.

74. Сисюк, С.В.; Адамик, О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – № 21 (11 (53)). – С. 101-106

75. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І.

Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.

76. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособ. / Я. В. Соколов. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

75. Стратегія підприємства: адаптація організацій до впливу світових суспільно-економічних процесів: Монографія / А.П. Наливайко, Т.І. Решетняк, Н.М. Євдокимова та ін.; За ред. д-ра екон. наук, проф. А.П. Наливайка. – К.: КНЕУ, 2013. – 454 с.

76. Терміни та визначення : Державний стандарт України управління якістю та забезпечення якості 3230-95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bvr.hl.ru/pdf/9-01.pdf>.

77. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика / І.Ю. Тимрієнко// Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – № 2 (48). – С. 124-126.

78. Ткаченко С.А. Особливості аналітичного забезпечення додаткових витрат на підвищення якості продукції / С.А. Ткаченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (26). – С. 313-322.

79. Топоркова О.А. Управлінські аспекти аналізу витрат залізничного транспорту / О. А. Топоркова, Л. А. Шило, В. В. Ролік // Проблеми економіки трансп. : зб. наук. пр. – 2016. – Вип. 12. – С. 42-48. Коцупатрий М. М. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві : монографія / М. М. Туманидзе Т.У. Управление производственными затратами предприятия / Т.У. Туманидзе // Стратегия развития экономики. – 2013. – 13 (202). – С. 24–28.

80. Тунік А. Г. Розвиток потенціалу підприємства за рахунок управління витратами (на прикладі ВАТ «Запоріжсталь») / А. Г. Тунік // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємни- цтво. – 2015. – Вип. 3. – С. 30-33.

81. Фаэй Л., Рэнделл Р. Управление стратегией на уровне рынка // Курс МВА по стратегическому менеджменту. – М.: Альпина Паблшер, 2002. – С. 23–64.

82. Хвостенко П.В. Разработка модели реализации стратегии организации

// Проблемы современной экономики.– 2011.– №4. – С. 142–146.

83. Хомин П. Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 20–27.

84. Чалий І. БухXXXоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х. : Фактор, 2011. – 400 с.

85. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.

86. Швачич Г. Г. Аналіз шляхів підвищення ефективності виробництва / Г. Г. Швачич, О. Г. Холод, Т. В. Чумак // Європейський вектор економічного розвитку. - 2017. - № 1. - С. 108–118.

87. Щербина О. В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах / О. В. Щербина // Екон. вісн. ун-ту : зб. наук. пр. – 2014. – Вип. 23/1. – С. 117-123.

88. Яценко В. Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального етапу розвитку суспільства / В. Ф. Яценко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 30(4). - С. 109-113

89. Adamyk B. Problems and perspectives of banking regulation in Ukraine during the economic crisis of 2014-2016 // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2016. –№ 5 (3), p. 18-27.

90. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181

91. Drury Colin. Cost and Management Accounting: an introduction / Colin Drury. – [6th edition]. – London: Thomson Learning, 2006. – 596 p.

92. El-Kelety, I. Towards a conceptual framework for strategic cost management- The concept, objectives, and instruments, 2006. – 452 p.

93. Horngren Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, Madhav, 2010. – 358 p.

94. Magretta, J. (2011). Understanding Michael Porter: The Essential Guide to



Competition and Strategy. Harvard Business Review Press. 256 p.

95. Porter, M.E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for analyzing industries and competitors. New York: The Free Press. 33 p.

96. Rajan V. – [14th edition]. – Prentice- Hall, 2012. – 869 p.

97. Yatsenko V.. Ukrainian Company Cost Accounting System Development from the Evolutionary Theory Position, CEUR-WS, 2018. – C. 207-221.