

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту**

СМОЛІНСЬКА Тетяна Анатоліївна

АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЦТВА

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОАДФКм-21
Смолінська Т.А.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Шестерняк М.М.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ РОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	7
1.1. Економічний зміст витрат підприємства та їх місце в системі бухгалтерського обліку.....	7
1.2. Класифікація та групування витрат як важлива умова їх ідентифікації та управління ними	11
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА.....	24
2.1. Методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції	24
2.2. Організація обліку витрат виробництва на промислових підприємствах...	35
2.3. Удосконалення методики та організації обліку витрат та відображення їх у звітності.....	49
Висновки до розділу 2.....	57
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	59
3.1. Особливості методики аналізу витрат підприємства.....	59
3.2. Особливості аудиту витрат діяльності підприємства в умовах комп'ютерної обробки даних.....	67
Висновки до розділу 3.....	80
ВИСНОВКИ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86

ВСТУП

Актуальність теми. Інтенсифікація сучасних процесів глобалізації супроводжуються як позитивними, так і негативними наслідками, а саме швидке розповсюдження світових фінансово-економічних криз, загострення екологічної проблеми, виснаження світових енергетичних ресурсів тощо. Особливої гостроти дані проблеми набувають сьогодні в Україні, в умовах воєнного стану. Зокрема, загострення проблеми постачання та використання енергоресурсів вимагає кардинальних рішень в галузі енергозбереження. Крім впровадження в виробництво нових енергозберігаючих технологій, використання альтернативних джерел енергії тощо, велике значення у вирішенні даної проблеми належить удосконаленню системи обліку, аналізу та аудиту витрат. Створення та освоєння на практиці нових систем одержання інформації про витрати та результати виробничої діяльності, застосування удосконалених методів калькулювання, їхнього аналізу та аудиту гарантують можливість вирішення основних завдань ефективного та результативного управління підприємствами, що забезпечить розвиток української економіки в умовах воєнного та повоєнного часу.

Дослідженню економічної сутності витрат, теоретичних і практичних засад їх аналізу та аудиту, присвячено праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: Х. Андерсен, Ф. Бутинець, К. Друрі, Уорд Кіт, С. Голов, В. Головка, Б. Засадний, Л. Ловінська, Ю. Кузьмінський, Т. Мельник, Г. Мисака, Є. Мних, Б. Нідлз, В. Осмятченко, В. Онищенко, М. Пушкар, І. Садовська, В. Сопко, Н. Ткаченко, Дж. Фостер, П. Фридман, Ч. Хонгрэн, М. Чумаченко, В. Швець та інші.

Проте, існує необхідність подальшого комплексного дослідження питань аналізу та аудиту витрат виробництва та собівартості продукції, а саме: удосконалення категорійного апарату; удосконалення аналітичного обліку витрат виробництва з врахуванням організаційних, виробничих та

технологічних аспектів; методики та організації обліку загальновиробничих витрат; системного та функціонального підходів до побудови економічного аналізу; процесу ризик-орієнтованого управління; методики аудиту витрат для своєчасного виявлення та запобігання фактів відхилень (ризиків) від встановлених норм.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є подальше вивчення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат на підприємствах для підвищення ефективності економіки країни. Цільове спрямування обумовило постановку та вирішення наступних завдань:

- систематизувати підходи до визначення понять «витрати», «собівартість продукції» та надати їх удосконалене трактування з метою ідентифікації їх складових та значення в процесі забезпечення господарської діяльності підприємства;

- систематизувати існуючі підходи до класифікації витрат та удосконалити її з виділенням класифікаційних ознак для цілей обліку як інформаційного джерела аналізу та аудиту витрат діяльності підприємств з урахуванням потреб системи управління;

- визначити шляхи удосконалення організації обліку витрат виробництва в частині формування інформації про їх види та склад за рахунок розробленого робочого плану рахунків;

- удосконалити методику та організацію обліку загальновиробничих витрат на основі розробленої моделі їх розподілу;

- дослідити основні аспекти аналізу та аудиту витрат діяльності підприємств.

Об'єктом дослідження є процеси формування витрат виробництва підприємств.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних та організаційно-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва в системі управління підприємством.

Методи дослідження. Методичним підґрунтям роботи виступає система загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, серед яких: методи структурно-логічного аналізу, індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, діалектичний, аналізу та синтезу, порівняння, єдності історичного та логічного – для визначення сутності витрат, узагальнення теоретичних і методичних засад обліку та контролю витрат виробництва; системного підходу – для дослідження систем обліку; причинно-наслідкового зв'язку, абстрактно-логічний – для удосконалення класифікаційних ознак виробничих витрат, обґрунтування вибору методів калькулювання собівартості та методів економічного контролю; аналогій, порівняльний аналіз, узагальнення – для зіставлення економічних та аналітичних показників діяльності підприємств, структури витрат, методів обліку та калькулювання собівартості; формалізації, моделювання – при побудові моделі аналітичного обліку виробничих витрат та системи їх контролю. Узагальнення результатів дослідження проводилось в аналітичних таблицях, графіках і діаграмах.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії та економічної науки в частині аналізу і аудиту витрат підприємства, нормативно-правові акти, офіційні статистичні матеріали, а також облікові дані підприємств України, ресурси Інтернету.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад аналізу та аудиту витрат виробництва підприємств, що сприяє підвищенню ефективності функціонування системи управління в цілому.

Практичне значення отриманих результатів. Теоретичні положення та практичні результати дослідження використані у господарській діяльності підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає у збагаченні

існуючої практики новими науковими і прикладними надбаннями, спрямованими на утвердження системи управління витратами виробництва, що набуває пріоритетного місця, ролі і значення в аналізі та аудиті діяльності господарюючого суб'єкта у кризових умовах господарювання.

Прикладна цінність дослідження підтверджується також тим, що використання його результатів відкриває можливості подальшого удосконалення інформаційного, організаційного та методичного забезпечення управління витратами підприємства, їх аналізом та аудитом.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на 85 сторінках, список використаних джерел налічує 76 найменувань на 9 сторінках. Дипломна робота містить 6 таблиць, 12 рисунків та 12 формул.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Control in the production cost management system» та «Classification and grouping of costs as an important condition for their determination and management».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ РОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Економічний зміст витрат підприємства та їх місце в системі бухгалтерського обліку

Ефективний розвиток та економічне зростання підприємства неможливе без постійного удосконалення обліку витрат та управління ними.

Управління витратами – це складний процес, який охоплює управління всією діяльністю підприємства, а отже потребує вичерпної, достовірної та оперативної робочої інформації про витрати для здійснення планування та контролю. Інформація про облік витрат виступає складовою інформаційного простору системи бухгалтерського обліку. Тому перед управлінською ланкою постає важливе завдання пошуку і впровадження такої системи обліку, суть якої полягала б в інтегруванні чинної системи обліку витрат і доходів та накопиченні інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Витрати – це категорія загальноекономічного характеру. Вона обумовлює використання в процесі господарювання різних ресурсів і сил природи. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», а саме суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів [41, с. 51]. Отже, економічні витрати використаного у виробництві ресурсу, дорівнює його вартості. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняною близькістю варіантів їх використання [41, с. 52].

Поряд з економічними підходами до визначення витрат, виокремлюють бухгалтерські підходи. Як об'єкт бухгалтерського обліку, витрати виробництва мають велике значення для управління діяльністю підприємства. Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат

в загальноєкономічному тлумаченні тим, що до них не відносять вартість послуг чинників виробництва, які належать підприємству. Бухгалтерські – це явні (зовнішні) витрати, що визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати тощо), які не належать власникам підприємства [59, с.62].

Вважаємо, що неможливо досягнути єдності в економічній та бухгалтерській інтерпретації визначення категорії «витрати». Оскільки бухгалтерські категорії повинні бути однозначними та виключати непорозуміння, адже для потреб бухгалтерського обліку, з метою уникнення плутанини необхідно вживати визначення терміну «витрати» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [44] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [35].

До законодавчо-нормативних актів, де надається трактування поняття «витрати» відноситься Податковий кодекс України (ПКУ) [43] (на рівні держави), МСФЗ (IFRS) та GAAP US (на міжнародному рівні). Зазначені документи також надають класифікацію витрат, порядок їх визнання та оцінку.

У МСФЗ і П(С)БО наводяться ідентичні визначення витрат. Але відповідно за GAAP USA до витрат не відносяться збитки, які виникають, але не призводять до отримання прибутку. Збитки показуються в звітності на нетто-основі (без податків), а витрати формуються з урахуванням податків [40, с. 251].

У МСФЗ використовується загальноприйнята практика розподілу у звітності статей витрат на ті, що виникають в процесі звичайної діяльності підприємства, і ті, що з нею не пов'язані. Відповідно до GAAP USA витрати розподіляються на активи, інші витрати (відкладені) і збитки.

За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [70].

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика витрат за ПКУ, П(С)БО, МСФЗ (IFRS) та
GAAP US

GAAP US	МСФЗ (IFRS)	П(С)БО	ПКУ
Визначення терміну «Витрати»			
Це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) (ст. 14.1.27)
Класифікація та групування витрат			
GAAP USA розподіляє всі витрати на активи і інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати	В залежності від видів діяльності (п.138.1.1. Витрати операційної діяльності та інші витрати) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати: прямі витрати на оплату праці; амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг, прямо пов'язаних з виробництвом та інших прямих витрат)
Визнання витрат			
Витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг (п. 138.4); інші витрати визнаються

продовження табл. 1.1

шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	від одних і тих же операцій або інших подій	раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5).
Оцінка витрат			
До всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB в конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	Відсутні спеціальні, викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом	п. 138.2 Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бух. обліку

Джерело: складено автором за даними [35; 40; 43; 44; 70]

В GAAP USA визнання – це процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрат та ін.) у фінансову звітність. Будь-який елемент визнається при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання): відповідає визначенню, вказаному в положенні FASB CON 6 «Елементи фінансової звітності»; може бути вимірний; релевантний, тобто інформація про нього може впливати на рішення користувачів звітності; інформація про елемент є такою, що перевіряється, достовірна і нейтральна.

Відповідно до П(С)БО, за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [35].

У П(С)БО і МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства.

В той же час стандарти МСБО (IAS) 2 «Запаси», МСБО (IAS) 16 «Основних засобів», МСБО (IAS) 11 «Договорів підряду», МСБО (IFRS) 2

«Виплати, заснованої на акціях», МСБО (IAS) 39 «Фінансових інструментів», МСБО (IAS) 36 «Знецінення активів», МСБО (IAS) 19 «Винагород працівникам» та ін., містять положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки [70].

Дослідження витрат як економічної категорії та об'єкта обліку дозволило надати визначення та розкрити особливості застосування поняття «витрати», обґрунтувати, що використання для цілей бухгалтерського обліку визначень наведених в НП(С)БО 1 є доцільним та обґрунтованим. Встановлено місце витрат в системі бухгалтерського обліку як об'єкта цієї системи. Для поглибленого розуміння витрат важливо дослідити види витрат та підходи до їх класифікації.

2. Класифікація та групування витрат як важлива умова їх ідентифікації та управління ними

В умовах розвитку ринкових відносин головним завданням будь-якого підприємства є отримання максимального прибутку. Тому роль обліку витрат та управління ними на сьогодні є дуже значною. Динамічність зовнішнього середовища, мінливість ринків, сучасні умови господарювання, розвиток нових технологій обумовлюють побудову сучасної, більш дієвої системи управління витратами на макро-, та мікрорівні.

Першочергове завдання побудови обліку на підприємстві – здобуття певним чином структурованого потоку управлінських даних, придатного для супроводу процесів управління. Організація обліку витрат на підприємствах переважно залежить від технології та організації виробництва, характеру продукції, що виготовляється, структури управління та інших факторів, що визначають процеси документального оформлення господарських операцій, їх систематизації, узагальнення та відображення, ведення аналітичного та синтетичного обліку, розмежування та розподіл витрат тощо.

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та функціональної класифікації.

Класифікація (фр., англ. «classification», походить від лат. «classis» – клас і «facio» – роблю) – система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами тощо) відповідно до визначених ознак. Класифікація – це розподіл предметів, явищ та понять за класами, групами залежно від їх загальних ознак [39, с. 90]. Класифікація витрат – це їх науково обґрунтована систематизація за певними однорідними ознаками. Це їх групування та систематизація відповідно до потреб управління.

Класифікація витрат виробництва – це групування однорідних або подібних між собою витрат на виробництво в економічно обґрунтовані групи за визначеними ознаками [39, с. 91, с. 45]. Її використання допомагає не тільки краще планувати і обліковувати витрати, але й точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат та розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва.

Л.В. Нападовська стверджує, що класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними [42, с. 56].

Об'єднання витрат за певними їх ознаками є основою обліку, калькулювання собівартості продукції, аналізу та контролю. Класифікація витрат потрібна для розрахунку вартості виготовленої продукції, для визначення собівартості одиниці виробу і встановлення ціни. Групування встановлює певне співвідношення між витратами, це забезпечує взаємний контроль та узгодження між ними, що досягається за рахунок економічно доцільної класифікації витрат за групами. Це є одним із визначальних моментів раціональної організації обліку витрат.

Питання класифікації витрат є дуже актуальним і досліджувалися у роботах відомих вітчизняних та зарубіжних вчених. В економічній літературі існують різні напрями класифікації витрат (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Напрями класифікації витрат в економічній літературі

Джерела інформації	Види витрат			
	прямі та непрямі витрати	постійні та змінні витрати	основні та накладні витрати	за економічним змістом
1	2	3	4	5
Ф. Ф. Бугинець С. Ф. Голов	За характером зв'язку з певним об'єктом	Для прийняття управлінських рішень	Для прийняття управлінських рішень	За елементами та статтями витрат (елементи (статті) витрат)
Л.В. Нападовська	За способом віднесення на собівартість продукції	Залежно від обсягу виробництва	За економічною роллю в процесі виробництва	За економічним змістом (елементи витрат, статті калькуляції)
В. В Сопко	За способом віднесення на собівартість продукції	За відношенням до обсягу виробництва	За відношенням до господарського процесу	За елементами витрат. За статтями витрат
В. С.Лень, В. В. Гливенко	За способом перенесення вартості на продукцію	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	-	За економічними елементами та статтями (види витрат)
Р. Є. Грабова	За способом включення до собівартості продукції	За ознакою залежності від випуску продукції	За цільовим напрямком (основні, на обслуговування, на управління)	За економічним змістом (операційні, фінансові, надзвичайні)
О. Д. Каверіна	Для калькулювання	Для підготовки інформації щодо оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень	-	Для калькулювання (елементи витрат, статті калькуляції)

продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
В. Г. Швець	За способом віднесення на собівартість	Залежно від обсягу виробництва	За відношенням до процесу виробництва	Елементи витрат, статті калькуляції
Т. П. Карпова	За способом віднесення на собівартість	За відношенням до обсягу виробництва	За призначенням	За видами (елементи витрат, статті калькуляції)

Джерело: [8; 10; 12; 13; 14; 15; 21; 22; 30; 34; 42; 49]

Існує велика кількість класифікацій витрат за різними ознаками: за центрами відповідальності, за видами продукції, за способом включення до собівартості, за доцільністю, за періодичністю виникнення, за видами, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат тощо. Як правило, класифікація витрат здійснюється на підприємстві в залежності від мети, яка має бути досягнута за її допомогою.

Майже всі вчені розглядають в своїх працях витрати за наведеною класифікацією в П(С)БО 16 «Витрати» [44], в якому передбачено групування витрат за видами діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні витрати, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів.

Деталізований склад витрат за видами діяльності наведено в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. В галузевих Методичних рекомендаціях з обліку витрат та калькулювання собівартості наводять класифікацію за статтями та елементами витрат.

В П(С)БО подають узагальнену інформацію щодо груп витрат, без урахування особливих аспектів діяльності окремих підприємств. Така загальноприйнята класифікація витрат не задовольняє потреби управлінців. Для прийняття управлінських рішень їм необхідна інформація яка б відповідала поставленій меті і завданню. Відповідно, господарюючі суб'єкти

самостійно обирають методи обліку витрат та калькулювання собівартості, способи групування витрат, визначають ступінь деталізації інформації про них залежно від галузевої належності підприємства, обсягів їх діяльності та потреб обґрунтування управлінських рішень.

Досліджуючи питання класифікації витрат, необхідно ознайомитись з міжнародною практикою організації їх обліку (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння принципів класифікації витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці

Принцип класифікації	Застосування в зарубіжній практиці	Застосування у вітчизняній практиці
За економічними елементами і статтями калькуляції	Існує три елементи витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, накладні витрати. Детальна класифікація за статтями калькуляції найчастіше відсутня	Застосовується повсюдно для формування бухгалтерської, податкової і статистичної звітності, складання нормативних і планових калькуляцій в процесі ціноутворення
За відношенням до обсягу виробництва на постійні та змінні витрати	Поширена повсюдно в системах обліку витрат «Дірект-костінг», для аналізу беззбитковості виробництва, для прогнозних розрахунків	Не є офіційно рекомендованою, тому застосовується в основному для прогнозних розрахунків та при обліку загальновиробничих витрат
За центрами відповідальності та можливістю регулювання і контролю	Поширена повсюдно, використовується в системах «Стандарт-кост» для оцінки роботи структурних підрозділів	Застосовується повсюдно для оцінки роботи структурних підрозділів
За відношенням до тимчасового інтервалу на минулі (фактичні) і майбутні (кошторисні)	Як основа системи «Стандарт-кост» застосовується більшістю підприємств для аналізу даних	Використовується нечасто, переважно крупними підприємствами в системах нормування і планування (орієнтованих, як правило, на аналіз минулих результатів)

Джерело: систематизовано автором за даними [13; 15; 21; 22; 30; 34; 49]

Питанню класифікації витрат присвятили свої праці такі зарубіжні науковці як: А. Апчорч, К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші.

К. Друрі виділяє три елементи, що складають собівартість: основні матеріали, праця робітників основного виробництва і виробничі накладних витрат [76, с.35, 44-56]. Такої ж думки дотримуються Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер, зокрема: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [76, с.35-70].

Витрати класифікують також залежно від видів діяльності підприємства: операційна, фінансова та інвестиційна діяльність. В свою чергу операційна діяльність поділяється на основну та іншу. Відповідно до такого розподілу видів діяльності підприємства і формуються та класифікуються операційні витрати підприємства (рис.1.1).

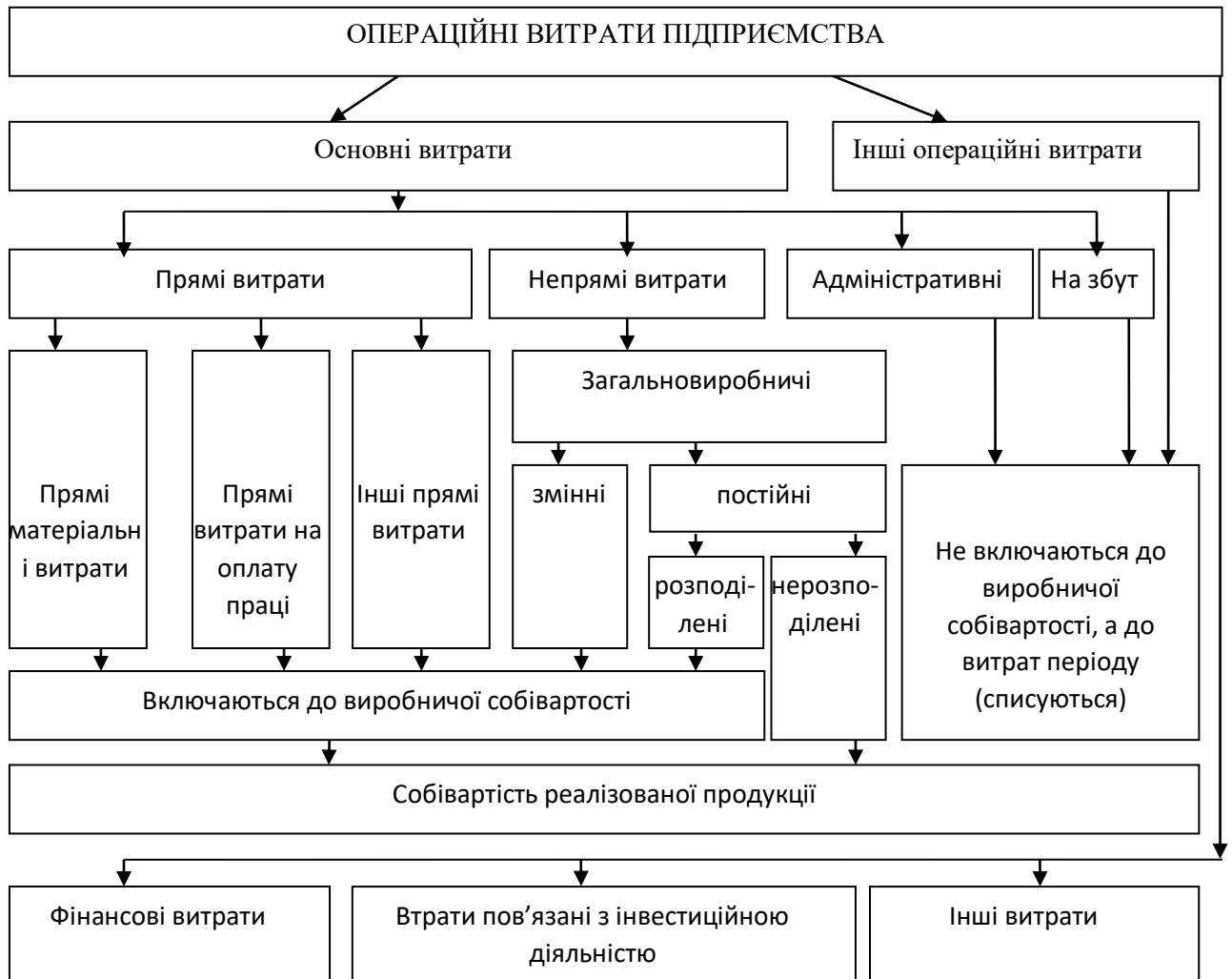


Рис. 1.1 Склад витрат за видами діяльності підприємства

Джерело: складено автором за даними [55; 59]

Узагальнюючі підходи до класифікації витрат, виділимо такі ознаки: за способом перенесення вартості на продукцію (прямі та непрямі); за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (змінні, постійні); за визначенням відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію, витрати періоду); за видами витрат (економічними елементами, статтями калькуляції); за однорідністю витрат (одноеlementні, комплексні), за центрами відповідальності (витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу); за видами продукції (витрати на виріб, типові зразки продукції, однорідні вироби, замовлення, реалізована продукція); за календарним періодом (поточні витрати, витрати майбутніх періодів, довгострокові витрати, одноразові витрати); за доцільністю витрат (продуктивні, непродуктивні), за видами діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні, інші витрати).

Дуже важко визначити собівартість окремого виду продукції шляхом оцінки кожного виду витрат. Тому при плануванні, обліку та аналізі собівартості необхідно об'єднати витрати за певною загальною ознакою в обмежене число груп.

Найбільш важливим є спосіб класифікації витрат за економічним змістом і цільовим призначенням у виробничому процесі. Основні ознаки, за якими проводиться класифікація: по-перше, однорідність за економічним змістом і, по-друге, спільність виробничого призначення і місця виникнення витрат. Відповідно до цих ознак всі витрати виробництва класифікують за економічно однорідними елементами і калькуляційними статтями витрат.

При класифікації витрат за економічно однорідними елементами не має значення, де і з якою метою витрачають ті або інші види ресурсів, необхідно лише, щоб витрати, включені в одну групу, мали однакову економічну природу. В наукових теоріях витрати класифікують за п'ятьма економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати).

Значення такого групування витрат полягає в наступному.

По-перше, таке групування дозволяє виділити витрати уречевленої (матеріальної праці) і живої праці. Зазначимо, що у всіх випадках за елементами враховують лише придбані матеріальні ресурси. Витрати на споживані в процесі виробництва матеріальні ресурси власного виробництва не можна прямо віднести до відповідних елементів, оскільки витрати, пов'язані з виробництвом цих ресурсів, є комплексом різнорідних витрат підприємства, що відносяться за економічним вмістом до різних елементів.

Витрати засобів праці відображаються в собівартості через амортизаційні відрахування. Витрати живої праці представлені основною і додатковою заробітною платою всього виробничого персоналу підприємства, а також відрахуваннями на соціальне страхування. Всі інші витрати не можуть бути віднесені до окремих елементів і тому їх включають в один економічний елемент – «Інші витрати».

По-друге, групування витрат за елементами дозволяє виявити економічні особливості окремих галузей і виробництв: їх матеріаломісткість, енергоємність і трудомісткість, що дає можливість визначити основні напрями зниження собівартості продукції для кожної галузі.

По-третє, це групування дозволяє зв'язати в грошовій формі план за собівартістю з іншими розділами перспективних або річних планів підприємства або галузі.

Для керівництва підприємства і його підрозділів важливо знати не лише загальну суму витрат за тим або іншим економічним елементом, але і величину витрат на виробництво окремих видів продукції, а також конкретне призначення і місце виникнення цих витрат. На основі поелементного підходу неможливо визначити собівартість одиниці конкретної продукції, оскільки при випуску декількох видів продукції є проблемою розподілити витрати за елементами на окремі види продукції. Крім того, групування за елементами не включає витрати, пов'язані з реалізацією продукції.

Зазначені недоліки усуваються при класифікації витрат, що складають собівартість продукції, за калькуляційними статтями витрат, коли в основу

групування витрат покладено принцип єдності мети і місця витрачання ресурсів (тобто, на який вид продукції, для якої мети і на якій стадії виробничого процесу).

Групування витрат за статтями використовується для визначення собівартості окремих видів продукції (одиниці або всього випуску), що має важливе значення для аналізу і оперативного керівництва діяльністю окремих ділянок, цехів і підприємства в цілому, для організації внутрішньогосподарського аналізу і планування зниження собівартості конкретної продукції. Для всіх галузей хімічної та металургійної промисловості встановлено типову номенклатуру калькуляційних статей витрат.

Залежно від виробничої необхідності номенклатура калькуляційних статей витрат може дещо змінюватися. Це залежить від специфіки технологічних процесів і особливостей виробництва.

Порівнюючи економічні елементи витрат і калькуляційні статті витрат, можна простежити, що деякі з них мають однакове найменування. Ці елементи і статті витрат, як правило, мають однакову економічну природу, але розрізняються за цільовим призначенням і місцем виникнення.

Так, за елементами враховуються витрати на всі види допоміжних матеріалів, що витрачаються на виробництво, на все паливо і енергію, незалежно від мети їх витрачання. У відповідних статтях витрат враховуються витрати на вказані види ресурсів, що використовують лише безпосередньо для виготовлення певної продукції. Всі допоміжні матеріали (окрім тари), паливо і енергія на опалювання і освітлення враховуються в інших статтях витрат («Експлуатація устаткування» і «Загальновиробничі витрати»). На більшості підприємств хімічної та металургійної галузей переробної промисловості використовують застарілу термінологію, так, витрати, що відносяться до загальновиробничих, називають цеховими. До них відносять заробітну плату робітників допоміжних виробництв та

управлінського персоналу, амортизацію цехових будівель і споруд, витрати на їх експлуатацію і поточний ремонт, охорону праці тощо.

В елементі витрат «Заробітна плата» враховується заробітна плата всіх працівників підприємства, а за аналогічною статтею прямих витрат враховується лише заробітна плата основних робітників основного виробництва, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції, а заробітна плата інших категорій робітників враховується в інших статтях витрат. Те саме відноситься до додаткової заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування.

Інші наведені калькуляційні статті витрат є комплексом різних за економічною природою витрат. Наприклад, загальновиробничі витрати включають аналогічні витрати, що відносяться до заводууправління і загальнозаводських служб.

Таким чином, економічні елементи є однорідними, нерозкладними на складові видами витрат, а більшість калькуляційних статей витрат складаються з комплексу різномірних економічних елементів.

Недоліком вищенаведених класифікацій є те, що вони не враховують організаційно-технологічні особливості виробничих підприємств, тобто в них не знайшло відображення поділ витрат в залежності від технології виробництва.

Пропонуємо класифікацію з використанням групування витрат за функціями виробничого процесу та такими ознаками як: за технологічним призначенням (основні, витрати на обслуговування); за об'єктами обліку витрат; за місцем виникнення; за центрами відповідальності. Дана класифікація підвищить оперативність визначення виробничої та повної собівартості продукції посилить управління витратами (рис.1.2).

З метою оперативного управління витрати за технологічним призначенням пропонується поділяти на основні та накладні (витрати обслуговування). Основні витрати є прямими. Витрати обслуговування

необхідні для забезпечення роботи підприємств переробної галузі та реалізації їх продукції.

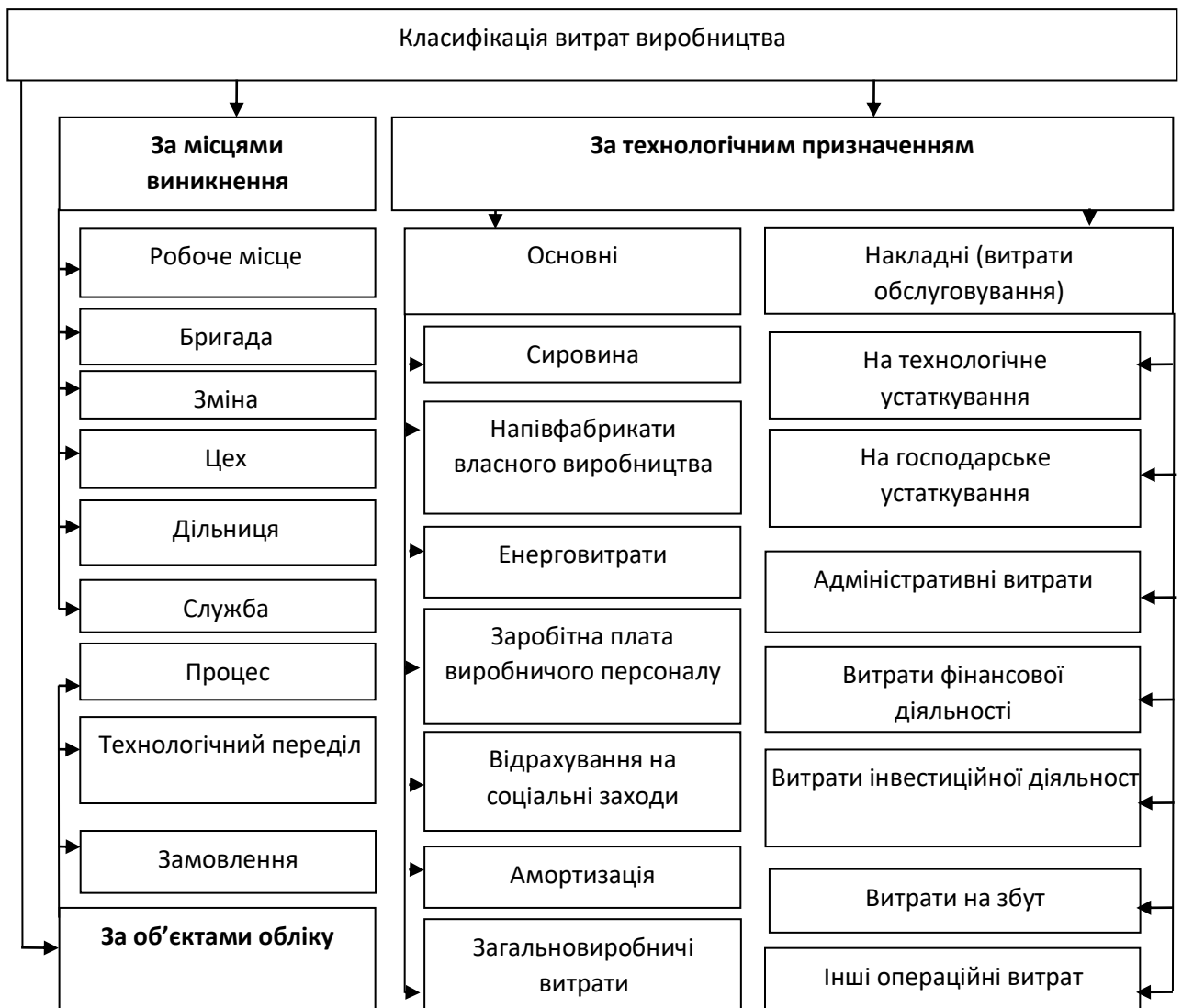


Рис.1.2. Класифікація витрат виробничих підприємств

Джерело: [21; 34; 59]

До витрат на технологічне устаткування відносяться витрати допоміжних служб, які забезпечують надходження електроенергії, повітря, води, пару та виконують ремонт технологічного устаткування.

До витрат на господарське устаткування відносяться витрати на обслуговування роботи цехів основного та допоміжного виробництва, організацію та координацію виробничого процесу.

З метою покращення процесу обліку та контролю витрат за об'єктами обліку, пропонується розглядати їх в розрізі технологічних переділів, замовлень та окремих процесів (складових технологічних переділів).

У промисловості найбільш важливу роль грає облік витрат за місцями їх виникнення. Це дозволяє краще виділити відповідальність виробничих колективів за виконання завдань по зниженню собівартості і контролювати їх виконання. Тому всі інші класифікації витрат, що складають собівартість продукції, побудовано з врахуванням витрат за місцями їх виникнення.

У процесі дослідження встановлено, що, як в Україні, так і в більшості розвинутих країн світу класифікація витрат обирається самостійно на підприємстві, з урахуванням потреб користувачів. У зарубіжній літературі класифікація витрат, що формується в управлінському обліку, подібна до вітчизняної класифікації витрат.

Організація обліку витрат виробництва на підприємстві в основному залежить від технології та організації виробництва, характеру продукції що виготовляється, структури управління та інших факторів, що визначаються особливостями відповідної галузі або виду економічної діяльності.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження аналізу і аудиту витрат потребує визначення сутності поняття «витрати» та їх місця в системі бухгалтерського обліку підприємства. Витрати це загальноекономічна категорія. Розглянувши економічні та специфічні бухгалтерські підходи до визначення витрат було згруповано підходи вчених-економістів сучасності до трактування поняття «витрати» з позиції бухгалтерського обліку та з позиції управління ними. Аналіз генезису поняття «витрати» дозволив визначити відсутність єдності серед науковців щодо його визначення та обґрунтувати, що найбільш прийнятним для використання в обліку є визначення витрат, що надається в НП(С)БО 1.

2. Одним із визначальних моментів організації обліку витрат є їх економічно обґрунтована класифікація. На основі аналізу літературних та нормативних джерел зроблено порівняльний аналіз принципів класифікації витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці, та систематизовано класифікації витрат за різними ознаками: за центрами відповідальності, за видами продукції, за способом включення до собівартості, за доцільністю, за періодичністю виникнення, за видами, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат тощо. Здійснено порівняльний аналіз та узагальнення витрат згідно з П(С)БО, МСФЗ (IFRS) та GAAP US.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

2.1. Методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції

Отримання інформації щодо витрат виробництва і собівартості продукції є головною складовою інформаційного забезпечення будь-якого підприємства. Така інформація використовується для здійснення контролю за витратами та для прийняття управлінських рішень щодо досягнення рентабельного функціонування підприємства.

Вимоги управління зумовлюють вивчення та удосконалення методики визначення витрат виробничої діяльності. На підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру та форми власності облік витрат та калькулювання собівартості має бути організовано відповідно до конкретних принципів, тобто необхідно:

- чітко класифікувати виробничі витрати підприємства, оскільки лише тоді, коли статті калькуляції економічно правильно згруповані та враховують організаційно-технологічні особливості галузі, процес калькулювання собівартості продукції може бути ефективним. Рекомендаційний перелік калькуляційних статей для визначення собівартості продукції підприємств і організацій матеріального виробництва, наводиться у Методичних рекомендаціях [52];

- визначити та затвердити об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання. Об'єктом обліку витрат є місця їх виникнення, види та групи однорідних продуктів тощо;

- визначити калькуляційну одиницю. Вибір калькуляційної одиниці залежить від особливостей виробничого процесу і від виду продукції, що виготовляється на підприємстві;

- визначити та обґрунтувати методіку розподілу непрямих витрат. База розподілу обирається підприємством самостійно, фіксується у наказі про облікову політику і є незмінною протягом звітного періоду;

- встановити розмежування витрат за періодами. В бухгалтерському обліку операції повинні відображатися в момент їх здійснення і не пов'язуватися з грошовими потоками, таким чином відбувається дотримання принципу нарахування;

- вести відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень. До собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише не спожиті витрати;

- обрати метод обліку витрат і калькулювання. Обирається підприємством самостійно, з врахуванням особливостей виробничо-господарської діяльності підприємства.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції все частіше називають методами калькулювання. У той же час немає чіткого визначення поняття «метод калькулювання». Враховуючи підходи науковців, можна надати узагальнене визначення: методом калькулювання є спосіб відображення розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Собівартість – це сума всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, а й з отриманням підприємницького доходу. Визначення категорії собівартості продукції, що наведені у працях вітчизняних вчених-економістів суттєво не відрізняються.

На рис. 2.1 наведено спільні риси, що характерні для виробничого процесу промислових підприємств.

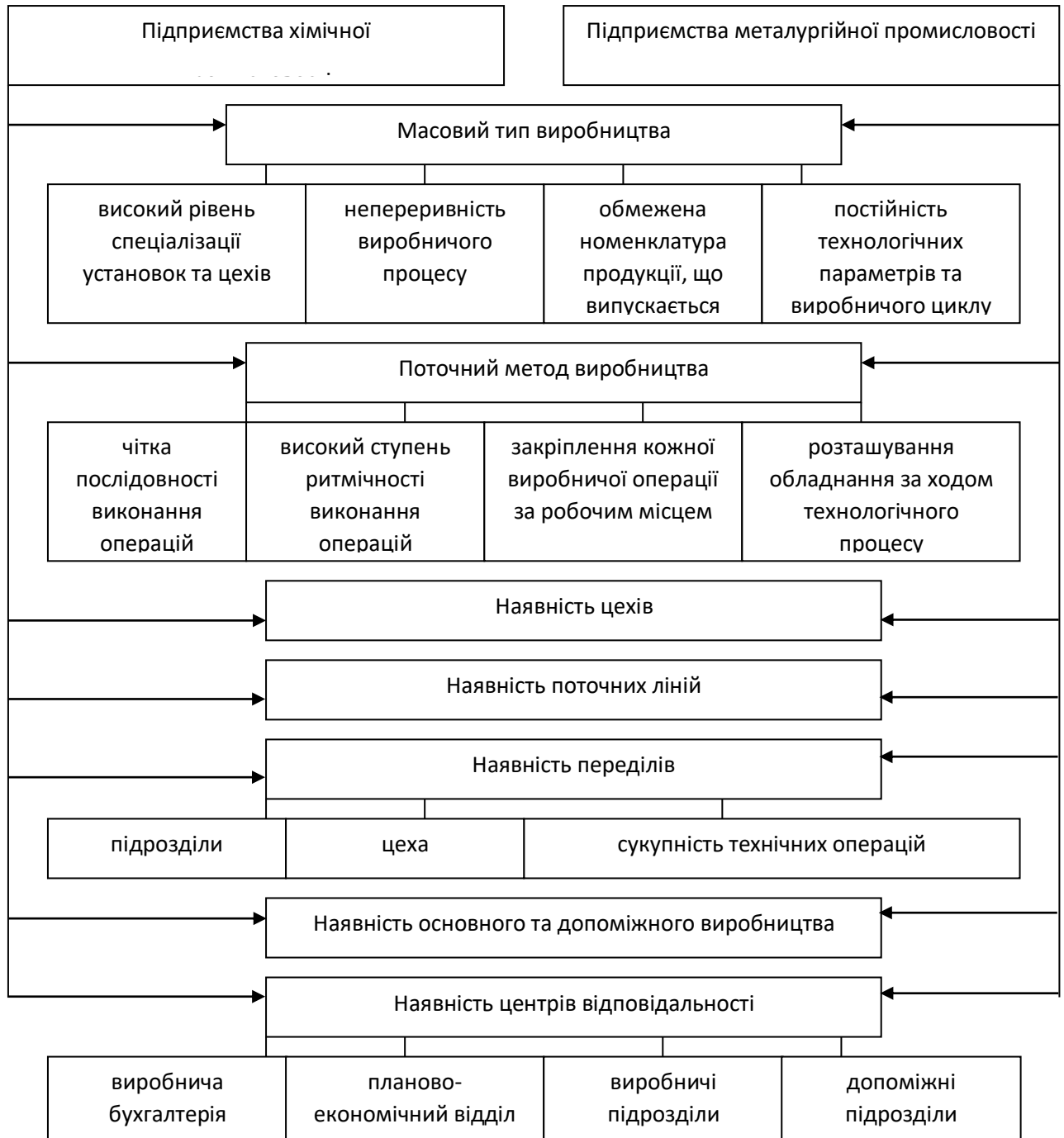


Рис. 2.1 Виробничий процес промислових підприємств

Джерело: складено автором за даними підприємств

Як вже зазначалося методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції обираються підприємством самостійно, при цьому враховується діяльність підприємства та особливість виробничого процесу.

Масовий тип виробництва характеризується високим рівнем спеціалізації установок та цехів; використанням спеціалізованого

обладнання; неперервністю виробничого процесу; постійністю технологічних параметрів та виробничого циклу; високим рівнем механізації та автоматизації виробництва; обмеженою номенклатурою продукції, що випускається; відсутністю, або незначними розмірами незавершеного виробництва.

При масовому типі виробництва використовується поточний метод організації, планування, обліку, контролю та регулювання виробництва. Поточне виробництво характеризується наступними ознаками: закріпленням кожної виробничої операції за вузькоспеціалізованим робочим місцем, забезпеченням чіткої послідовності виконання операцій, розташування обладнання та робочих місць за ходом технологічного процесу, високим ступенем ритмічності виконання операцій.

Однією з головних вимог ефективності поточного виробництва є неперервність потоку. Обов'язковою вимогою неперервності є рівномірний випуск напівфабрикатів за окремими процесами (переділами) та за всім виробничим процесом в цілому.

Поточне виробництво дозволяє скоротити період виробничого циклу, що призводить до збільшення випуску продукції; зменшуються міжопераційні заділи, що сприяє покращенню використання оборотних засобів за рахунок зменшення нормативу по незавершеному виробництву; покращується використання обладнання за рахунок ліквідації простоїв та ритмічного випуску продукції; збільшується продуктивність праці за рахунок збільшення обсягу виробництва, впровадження механізації та автоматизації. Все це призводить до зниження собівартості продукції, збільшення віддачі основних засобів, зростання прибутку. Основним ланцюгом виробництва є поточна лінія – робочі місця, що розташовані в послідовності виконання технологічних операцій виробничого процесу – по переділам.

Переділ – це визначена сукупність технологічних стадій і операцій обробки, при виконанні яких одержують готовий продукт (напівфабрикат, напівпродукт). Основне виробництво складається з декількох переділів, що

об'єднані за технологічною ознакою. Кількість стадій обробки та переходів на підприємствах галузі може бути різною. Їх кількість залежить від виду сировини і продукції, що виробляється та обладнання, що використовується і технології виробництва.

Так, виробничий процес на підприємствах четвертого переділу металургійної галузі промисловості – галузі метизу, складається з ряду технологічних процесів, кожен з яких не може бути перерваним у виробничий момент часу, та має певну кількість переділів з обробки первинної сировини (якою є канатка), на кожному з яких виконують певні операції.

На таких підприємствах механічний процес волочіння дроту (перетягування з більшого на менший діаметр) завжди зберігається на кожному з переділів, однак технологічний процес для кожного з основних видів дроту вирізняється способом термічної обробки. Кінцевим продуктом останнього переділу є канати, дрід, пасма, фібра, сітка. Наведені технологічні процеси є достатньо трудо-, капітало- та енергомісткими.

На практиці, крім поняття «переділ» використовують термін «перехід». Стосовно цих термінів в економічній літературі немає єдиної думки. Так, О.В. Лега вважає, що потрібно відрізнити переділ, у якому завершується процес виробництва напівфабрикату (виробу), від переходів всередині переділу, в яких, за винятком останнього, не створюють закінченого напівфабрикату [27].

На промислових підприємствах виокремлюють основне та допоміжне виробництво. Основне виробництво підприємства об'єднує підрозділи (переділи), що здійснюють всі технологічні процеси з виготовлення основної продукції. Зазвичай ці підрозділи побудовані або за технологічним принципом або за наочним.

Поряд з основними виробництвами на кожному підприємстві є допоміжні виробництва: ремонтні, транспортні, енергетичні, служба зв'язку, водопровідна і каналізаційні служби, очисні споруди, центральна заводська

лабораторія. До допоміжних виробництв відносяться також склади сировини, цехи обслуговування території.

З метою вибору найбільш раціонального методу обліку витрат, який би враховував специфіку виробничого процесу підприємств хімічної та металургійної галузей, необхідно розглянути існуючі в обліковій теорії методи та окреслити найбільш суттєві риси кожного з них, навести класифікацію.

Різні науковці мають різну думку, тому одні і ті самі методи класифікують по різному, називаючи їх або методом обліку витрат, або методом калькулювання.

Серед спеціалістів відсутня єдина думка щодо класифікації методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Різні науковці відносять одні і ті ж методи або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання.

Традиційно методи обліку витрат і калькулювання групують за такими ознаками (рис. 2.2):

- 1) за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний);
- 2) за повнотою облікових витрат (калькулювання з неповним розподілом витрат, калькулювання з повним розподілом витрат);
- 3) за оперативністю обліку і контролю витрат (нормативний, стандарт-кост);
- 4) гібридні (змішані) калькуляційні системи [26, с.227].



Рис.2.2 Класифікація методів обліку витрат та калькулювання собівартості

Джерело: [14, с. 17; 17, с. 24; 26, с.227].

На промислових підприємствах, окрім виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції розраховуються додаткові види собівартості, що базуються на загальнонаукових принципах обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (рис. 2.3).

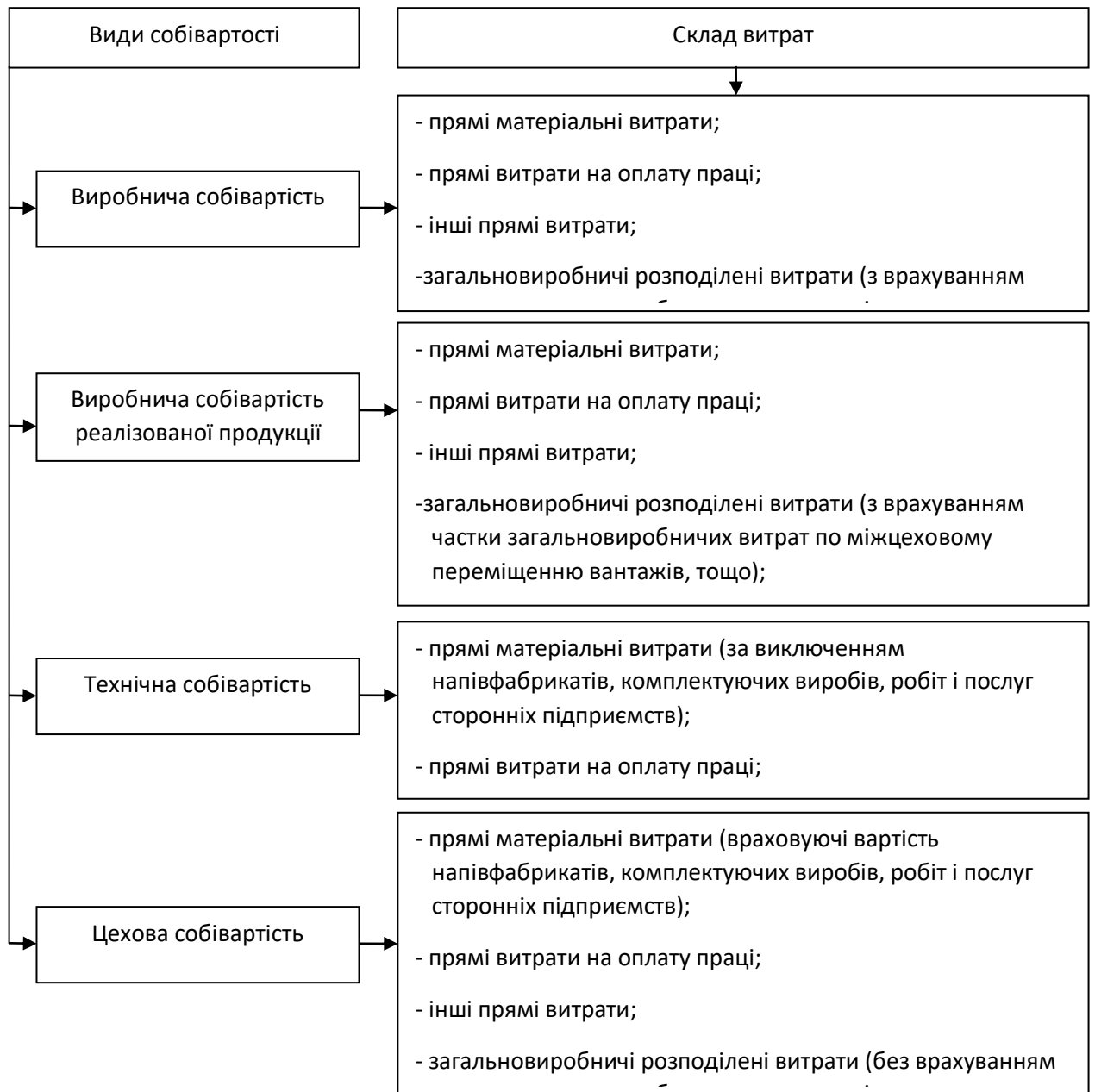


Рис. 2.3. Види собівартості, що використовуються на промислових підприємствах

Джерело: [12, с. 92; 14; 26, с. 228; 40, с.252].

Способи калькулювання є технічними прийомами розрахунку собівартості продукції. Вони доповнюють методи калькулювання.

Існують наступні способи калькулювання:

1. Спосіб нагромадження витрат – підсумування витрат за процесами, переділами, за частинами продукції або продукцією в цілому.

2. Спосіб розподілу витрат застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі продукти, що отримуються, є основними.

3. Спосіб прямого розрахунку є універсальним і завжди використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

4. Спосіб виключення витрат використовується у комплексних виробництва до яких відноситься виробництво, в процесі якого при переробці (обробці) сировини утворюється два чи більше кінцевих продуктів, один з яких вважається основним, а інші – супутніми.

Супутня продукція – це продукція отримана одночасно з основним продуктом, тобто в одному технологічному процесі. Така продукція по якісним характеристикам відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, та призначається для подальшої обробки або відпуску стороннім організаціям.

Метод виключення витрат полягає в тому, що собівартість основної продукції (C) визначається шляхом виключення із загальної суми витрат на виробництво усіх видів продукції ($B_{заг}$) витрат на супутню (побічну) продукцію (B_n):

$$C = B_{заг} - B_n \quad (2.1)$$

Собівартість супутньої продукції в цьому випадку не калькулюється, витрати на неї оцінюються за прийнятою методикою залежно від кількості і напрямку використання продукції.

При калькулюванні розраховують собівартість не лише одиниці, але і всього випуску даної продукції за конкретний період (місяць, квартал, рік).

Залежно від часу складання, призначення і методів розрахунку розрізняють планові, звітні (фактичні) і кошторисні калькуляції.

Планові калькуляції складають для визначення рівня собівартості одиниці продукції в періоді. Вихідними даними для їх складання служать планові норми витрати матеріальних ресурсів, планово-заготівельні ціни на

ці ресурси, прогресивні норми витрат праці, планові кошториси накладних витрат.

Для складання планових калькуляцій собівартості одиниці продукції необхідно завчасно підготувати наступні кошториси комплексних витрат: кошторис витрат на утримання та експлуатацію обладнання; кошторис витрат на виробництво за допоміжними цехами; кошторис загальновиробничих витрат; кошторис інших виробничих витрат; кошторис адміністративних витрат; кошторис інших операційних витрат; кошторис витрат на збут.

Для визначення загальної суми всіх планових витрат підприємства (за економічними елементами) складається кошторис витрат на виробництво готової продукції. У зведений кошторис витрат на виробництво включаються витрати всіх структурних підрозділів підприємства, які беруть участь у виробництві, промислової продукції; амортизаційні відрахування, які йдуть на відшкодування вартості основних фондів; послуги непромислового характеру; витрати на освоєння нових видів продукції, які відшкодовуються за рахунок фонду освоєння нової техніки та за рахунок оборотних коштів підприємства.

У зведений кошторис витрат не включаються витрати, що виділяються на утримання виробничих структурних підрозділів підприємств, які відносяться до інших галузей економіки (будівництво, сільське господарство тощо), а також невиробничих структурних підрозділів (житлово-комунального, побутового господарства тощо).

Якщо необхідно обґрунтувати зведений кошторис витрат або його окремі статті, то складаються й інші розрахунки.

Усі згадані розрахунки до кошторису витрат на виробництво складаються на основі обґрунтованих параметрів витрат матеріалізованої та живої праці, з урахуванням передбачених за планом змін у техніці, технології й організації виробництва, а також з урахуванням діючих оптових цін та тарифів.

Планова собівартість продукції для кожного виду визначається множенням планової собівартості одиниці такої продукції (1 т) на повний об'єм її випуску. Повна собівартість усієї товарної продукції дорівнює загальній сумі витрат на виробництво за кошторисом витрат.

Витрати на 1 гривню товарної продукції визначаються діленням собівартості всієї товарної продукції на той же об'єм товарної продукції в оптових цінах підприємства.

Розрахунок планової собівартості реалізованої продукції виконується в повній відповідності з об'ємом її за планом реалізації і є безпосередньою базою для підрахунку суми планового прибутку від реалізації продукції.

Звітні калькуляції визначають фактичний рівень собівартості за минулий період, їх складають на основі даних бухгалтерського обліку фактичних виробничих витрат. Вони служать засобами контролю за дотриманням планової собівартості і використовуються для аналізу і виявлення резервів подальшого зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Кошторисні (нормативна) калькуляції складають при освоєнні нової продукції, при реконструкції і технічному переозброєнні діючих і проектуванні нових виробництв. Вихідними даними для їх складання є технологічні, конструкторські та інші проектні розрахунки. Деякі статті кошторисної калькуляції можна розрахувати за укрупненими нормативами витрат.

У кожній калькуляції вказують найменування калькуляції і калькульованої продукції, калькуляційну одиницю, період, на який складається калькуляція, і випуск продукції за цей період. У процесі калькуляції собівартості продукції послідовно визначають витрати за всіма статтями калькуляції.

Нормативний метод калькулювання є найбільш ефективним, він використовується у більшості промислових виробництв при плануванні собівартості продукції. Планова собівартість продукції розраховується за

економічно обґрунтованими нормативами, а фактична (звітна) собівартість і облік витрат – за відхиленнями від норм.

Нормативний метод – єдиний метод, який досліджувався кожним науковцем у сфері переробної промисловості. Суть нормативного методу обліку витрат полягає в попередньому визначенні витрат за окремими технологічними операціями, процесами, калькуляційними об'єктами і центрами відповідальності з подальшим виявленням відхилень в результаті фактичного їх здійснення. Основою нормативного методу обліку є норма, яка є наперед встановленим числовим виразом витрат ресурсів на одиницю продукції в оптимальних умовах забезпечення технічними і трудовими ресурсами і при нормальній організації виробництва.

Класифікація витрат відповідно до вимог нормативного методу передбачає їх поділ на: нормативні витрати відповідно до технології виробництва; зміни нормативних витрат, що пов'язані зі зміною основних елементів технологічного процесу; непередбачені (ненормативні) витрати.

Проведений аналіз існуючих методів обліку витрат та калькулювання продукції та підходів до їх групування за певними ознаками, дозволив їх класифікувати за такими групами: за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний); за повнотою облікових витрат (калькулювання з неповним розподілом витрат, калькулювання з повним розподілом витрат); за оперативністю обліку і контролю витрат (нормативний, стандарт-кост); гібридні (змішані) калькуляційні системи.

2.2. Організація обліку витрат виробництва на промислових підприємствах

Належна організація обліку на підприємстві забезпечує необхідний зв'язок в системі управління ним.

Під організацією бухгалтерського обліку прийнято розуміти сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання та

підвищення рівня її організації та формування матеріального та інформаційного забезпечення облікового процесу [52].

Організація обліку є динамічним процесом, і більшість науковців, які досліджували дану проблему, визначали необхідність та обов'язковість при побудові обліку на промисловому підприємстві врахувати різні фактори, умови та явища, які у безпосередній або опосередкованій формі здійснюють вплив не тільки на характер здійснення облікового процесу, але й на продукт праці.

На організацію обліку витрат також впливає фактор ефективності інформаційного забезпечення на підприємстві. Інформаційний потік облікових даних регулює система нормативних та організаційних документів.

Таблиця 2.1

Вплив окремих факторів на організацію обліку витрат промислових підприємств

Вплив зовнішніх факторів		Вплив внутрішніх факторів	
<i>Фактор впливу</i>	<i>Примітки</i>	<i>Фактор впливу</i>	<i>Примітки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Вид діяльності підприємства	Регламентується: - Державний класифікатор; - Закони; - П(С)БО; - План рахунків	Організаційна побудова підприємства	Групування витрат за виробничими підрозділами підприємства
Галузь та підгалузь	Характеризується використанням: - Методичних рекомендацій; - Формами первинної документації	Тип виробництва	Використання різних методів обліку витрат та калькулювання
Методи оцінки об'єктів обліку	Обираються підприємством самостійно	Організація внутрішньо-господарських відносин	Децентралізація здійснює вплив не тільки на організацію обліку витрат, а і на організацію професійної діяльності працівників

продовження табл.2.1

1	2	3	4
Методи формування фактичної собівартості	Використання: - Попередільного методу при формуванні собівартості; - Нормативного та позамовного при формуванні собівартості та при виконанні ремонтних робіт	Характер операцій	Групування витрат за виробничими підрозділами (центрами відповідальності)
Характер одержання продукції	- Особливості аналітичного обліку матеріалів та сировини; - Відкриття до 91 рахунку субрахунків; - Використання форм первинної документації.	Характер організації	Тяжіння до спрощення ведення обліку

Джерело: [12; 14; 15; 26; 40;42; 49]

Згідно з цим та іншими документами, що формують законодавчо-нормативну базу України, інформаційні потоки регулюються документами які поділяються на три рівні (рис. 2.4).

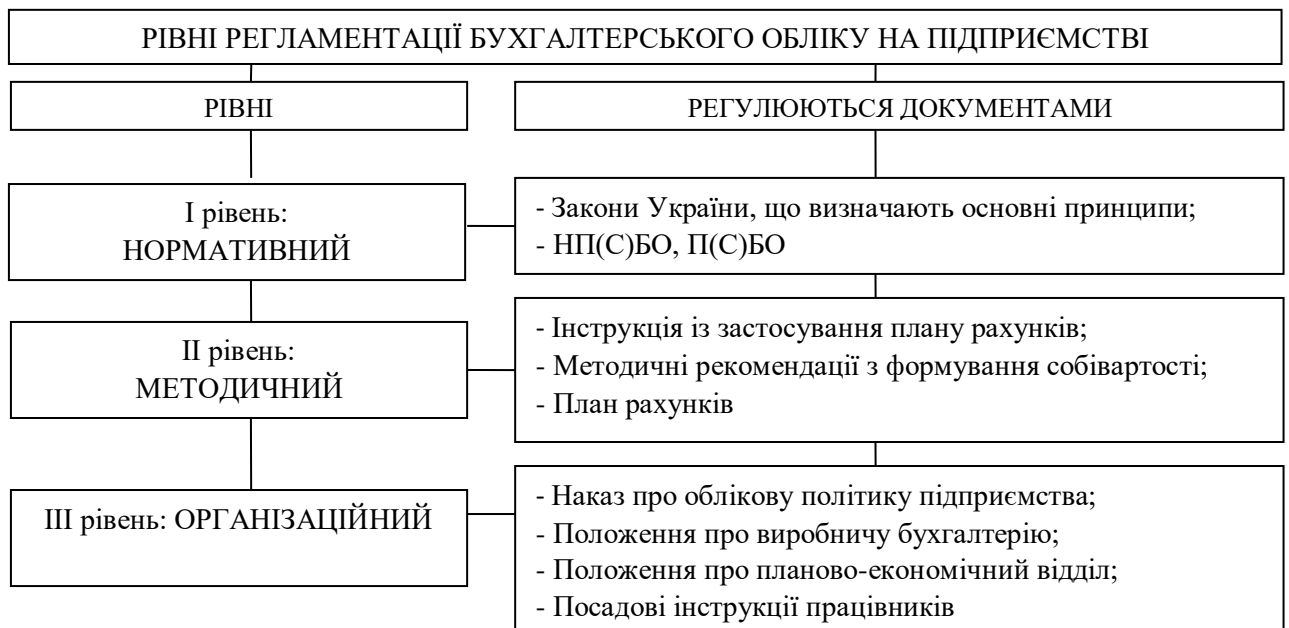


Рис. 2.4. Рівні інформаційних потоків

Джерело: складено автором за даними [35; 40; 43; 44; 46;70]

Від ступеня опрацювання в документах третього рівня питань стосовно виробничих витрат залежить якість обліку останніх.

До основних організаційних документів по підприємству належать: Наказ про облікову політику підприємства, Наказ про ведення бухгалтерського обліку, Положення про виробничу бухгалтерію, Положення про планово-економічний відділ, посадові інструкції окремих працівників тощо. Наказ про облікову політику – це документ, що регламентує сукупність правил ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, тобто облікову політику. Мета документу – відображення обраної методології ведення обліку. Основні положення облікової політики щодо обліку витрат наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Структура облікової політики з обліку витрат та формування собівартості

Сутність елементу облікової політики	Можливі варіанти	Примітки
Рахунки, що використовуються для обліку витрат	- 8 клас; - 8 і 9 клас; - 9 клас	Розробляється робочий план рахунків
Об'єкти обліку та об'єкти калькулювання	- вид продукції; - замовлення; - виробничий підрозділ; - переділ	Побудова аналітики за рахунком 23 «Виробництво», знаходить відображення в робочому плані рахунків
Метод обліку витрат	- нормативний; - попередільний; - позамовний; - попроцесний	Обирається з урахуванням особливостей виробництва
Взаємозв'язок внутрішньогосподарського та фінансового обліку	- автономна система; - інтегрована	При відокремленні систем необхідна система рахунків (розробляється робочий план рахунків) та виокремлення об'єкту калькулювання
Групування витрат	Поділ витрат відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та галузевих рекомендацій	Розробляються калькуляції
Перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Вибір методичного підходу за функціональним та розрахунковим поділом витрат	Відкриваються субрахунки до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Розрахунок та обґрунтування показника «нормальна потужність»	- обсяг виробництва; - використання сировини; - дні роботи; - інші вартісні та натуральні показники, що характеризують діяльність	Обирається у грошовому чи натуральному вимірнику
--	--	--

Джерело: систематизовано автором з урахуванням П(С)БО, Плану рахунків, практики обліку в промисловості

Визначальним в організації облікового процесу на промислових підприємствах є специфіка виробництва, виходячи з якої необхідно побудувати найбільш адаптовану для кожного підприємства (в кожній окремій галузі) облікову систему, що достовірно відображає результати економічної діяльності й містить необхідну інформацію як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

На будь-якому підприємстві необхідне забезпечення надходження достатньої та достовірної інформації. Це гарантує організація центрів відповідальності. На деяких підприємствах хімічної та металургійної галузі переробної промисловості до таких центрів відповідальності віднесено виробничу бухгалтерію та планово-економічний відділ.

Проведене дослідження організаційної структури промислових підприємств свідчить, що виробничий відділ бухгалтерії структурно відокремлений. Планово-економічний відділ складає калькуляції, визначає причини відхилень та аналізує їх. Він є структурним підрозділом підприємства та підпорядковується заступнику директора з економіки. Обов'язки з ведення обліку загальнопромислових витрат поділено між працівниками бухгалтерії. На нашу думку, це значно ускладнює формування облікової інформації.

Кожен з підрозділів підприємства, незалежно від того, чи є він виробничим, чи іншим (допоміжним, обслуговуючим) здійснює витрати. Облік витрат ведеться окремо за кожним з підрозділів.

Інформаційна система підприємства формується з інформаційних потоків та поділяється на функціональні підсистеми: економічну, технічну, екологічну, соціальну тощо. Економічна інформаційна підсистема використовує інформацію облікової системи підприємства. Основним джерелом для отримання облікової інформації є організаційно розпорядчі документи, що розробляються на кожному підприємстві окремо (Наказ про облікову політику підприємства, Положення про виробничу бухгалтерію, Положення про планово-економічний відділ, посадові інструкції окремих працівників тощо) [52].

Облікова політика промислових підприємств має конкретні аспекти по відношенню до витрат як об'єкта обліку, що зазначаються в наказі про облікову політику підприємства.

Залежно від методів калькулювання визначають об'єкти калькулювання на рівні видів діяльності, функцій і продуктів.

При калькулюванні обов'язково необхідно дотримуватись принципу зіставності. Саме тому, при організації обліку витрат на підприємстві необхідно визначити і затвердити чіткий склад об'єктів калькулювання.

Облік витрат на виробництво (з урахуванням специфіки виробництва) ведеться за такими методами:

- для основних виробничих підрозділів – попередільний метод обліку витрат з використанням елементів нормативного методу, зі складанням калькуляцій по основним процесам;
- для допоміжних підрозділів – позамовний метод обліку витрат.

В документі зазначається перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості, до них включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Це свідчить про наявність стандартних підходів до цього питання на більшості промислових підприємств.

Необхідно передбачити: порядок та спосіб узагальнення інформації про

рух основних засобів (придбання, накопичення, внутрішнє переміщення, вибуття); застосовувані методи амортизації; порядок організації пооб'єктного аналітичного обліку. Організація чіткого аналітичного та синтетичного обліку основних засобів та нарахування амортизації має велике значення, адже до складу витрат операційної діяльності поряд з матеріальними витратами, витратами на оплату праці, відрахуваннями на соціальні заходи та іншими операційними витратами входить і амортизація основних засобів.

Оскільки при виборі того чи іншого методу нарахування амортизації відбувається регулювання собівартості продукції, а відповідно, і фінансового результату діяльності підприємства, то в структуру таких підприємств варто ввести техніко-економічний відділ. У функції відділу необхідно ввести:

1. Визначення оптимального методу нарахування амортизації та очікуваної ліквідаційної вартості кожного об'єкту основних засобів підприємства;

2. Аналіз інтенсивності використання основних засобів, їх фізичний та моральний знос.

3. Визначення та перегляд строку корисного використання (експлуатації) об'єкта та урахування очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

4. Обґрунтування застосовування того чи іншого методу амортизації до різних об'єктів та перегляд методу нарахування амортизації об'єкта основних засобів у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

5. Регулювання та контроль процесів технічного обслуговування та оновлення основних засобів, розробка та контроль системи по встановленню пріоритетів по оновленню основних фондів на підприємстві.

Для цілей розрахунку амортизації ліквідаційна вартість основних засобів прирівнюється до нуля.

В бухгалтерському обліку основні засоби враховуються покомпонентно. Для крупних, багатоконпонентних об'єктів основних засобів (таких, як

прокатні стани, виробничі лінії, охолоджувальні системи тощо), складний комплекс розбивається на окремі агрегати, установки або модулі, кожний з яких внутрішньо достатньо однорідний, виконаний на єдиному технологічному рівні, продається в зборі і має термін корисного використання, відмінний від частини об'єкта, що залишилися. Кожний з таких об'єктів приймається як окремий об'єкт аналітичного обліку основних засобів.

На об'єкти, що відносяться до малоцінних необоротних активів, нараховується амортизація в розмірі 100% в момент їх введення в експлуатацію.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», їх класифікують відповідно до п. 5 зазначеного стандарту. На підприємствах хімічної та металургійної галузей виокремлюють такі групи нематеріальних активів: - «Права та об'єкти промислової власності» - обліковується ноу-хау (наприклад, технологія виробництва безводної кальцієвої селітри, технологія волочіння дроту тощо); - «Авторські та суміжні з ними права» - обліковуються операційні системи та програми.

Одиницею бухгалтерського обліку нематеріальних активів вважається об'єкт. Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом, термін корисного використання встановлюється за конкретним об'єктом. Для визначення терміну корисної експлуатації нематеріальних активів на підприємствах хімічної та металургійної галузі переробної промисловості необхідно створювати комісію, до складу якої повинні входити окремі фахівці, наприклад: головний інженер; представник економічного відділу; головний бухгалтер; начальник виробничо-технічного відділу.

Облік запасів є однією з найбільших складових обліку собівартості продукції, робіт послуг. Обліковою одиницею запасів вважають конкретний вид (найменування) запасів.

Під час відпуску запасів у виробництво, у продаж і при іншому вибутті їх оцінювання на промислових підприємствах проводять за методом середньозваженої собівартості або за методом собівартості перших за часом надходжень (ФІФО). На промислових підприємствах під час відпуску запасів у виробництво також використовують метод ФІФО, а при відпуску запасів у продаж – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

Розглянуті вище організаційні документи по підприємству регулюють інформаційні потоки. До документів, що безпосередньо створюють інформаційні потоки, які формують інформаційну систему підприємства, належать: затверджений план рахунків, їх кореспонденція, форми первинних документів та графіки документообороту.

Аналітичний облік виробничих витрат на підприємствах хімічної та металургійної галузі здійснюється на основі відомостей та карток обліку з виділенням окремих статей витрат.

При оформленні господарських операцій підприємства галузі використовують типові форми первинних документів, затверджені Міністерством статистики України, і спеціалізовані для галузі форми, які заповнюються згідно з законодавчими вимогами [53].

Документи передаються до бухгалтерії, за їх даними складають виробничі звіти, відомості, журнали, Головну книгу, внутрішню і зовнішню звітності (рис. 2.5).

Основою організації первинного обліку на підприємстві є затверджений головним бухгалтером графік документообороту. Завдання правильної організації документообороту полягає у тому, щоб прискорити рух документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитись мінімальний строк і проходити якомога менше інстанцій. Прискорення документообороту покращує якість облікової інформації і забезпечує достовірність показників господарсько-фінансової діяльності. Графіком документообороту доцільно передбачити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить кожен первинний документ, мінімальний

строк його перебування в підрозділі.

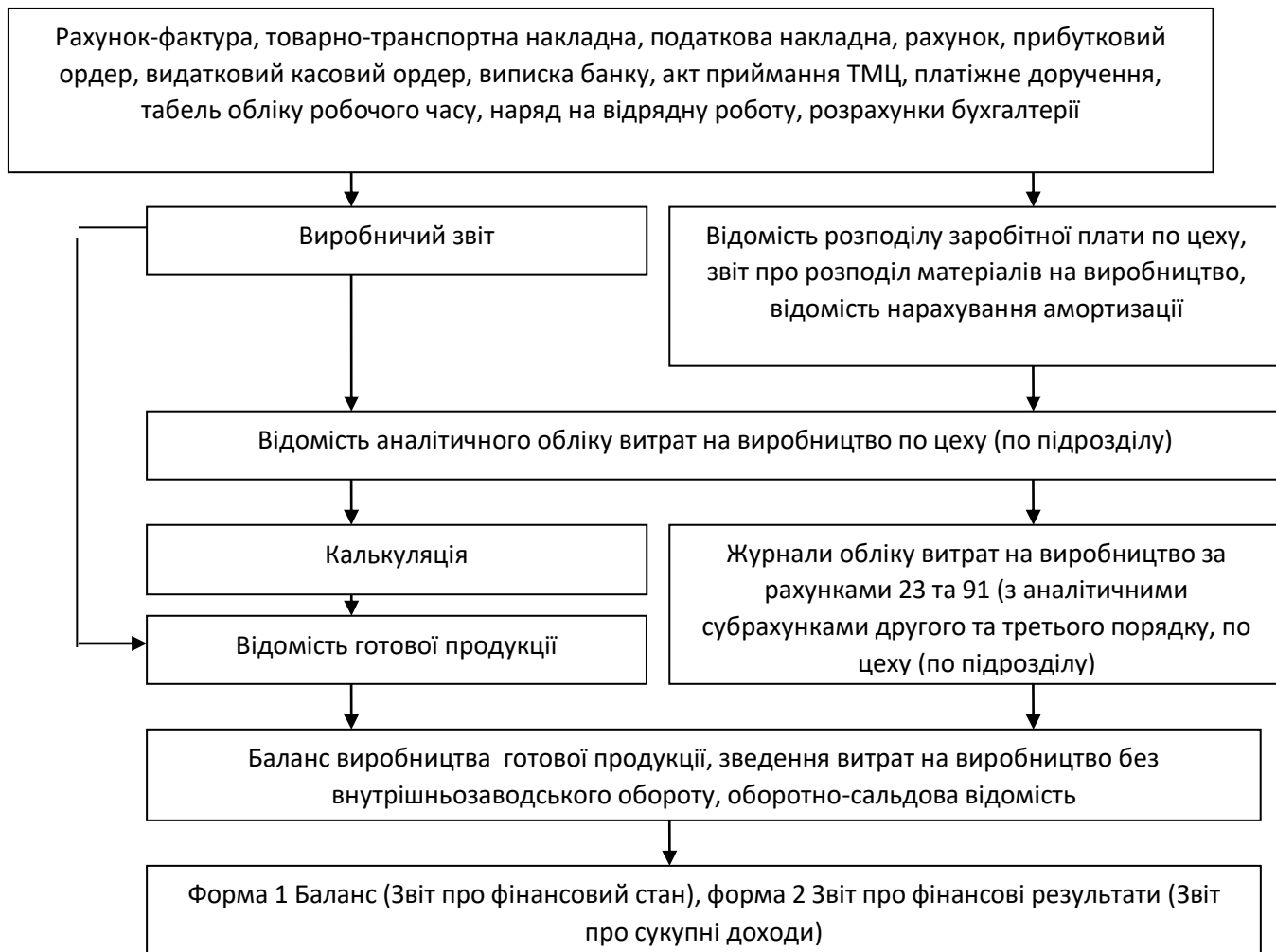


Рис. 2.5. Схема документообороту з документування обліку витрат виробництва

Це сприятиме поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, своєчасному складанню бухгалтерської, статистичної, податкової та внутрішньовиробничої звітності.

При розробці графіку документообороту необхідно враховувати розроблені та затверджені Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269 Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, які містять норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку. У нормах часу наведено види виконуваних робіт, передбачені документами (стандартами) з бухгалтерського обліку та

звітності. Норми часу розроблено на всі види робіт бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків. Одиниці виміру обсягу робіт наведено в натуральних картах (один баланс, одна відомість, одна позиція тощо).

Облік витрат виробництва при застосуванні журнальної форми ведеться в Журналі 5 або 5а. Підсумкові дані з цього журналу переносять до Головної книги, також у розрізі калькуляційних статей – до виробничого звіту, який складається плановим відділом.

На підприємствах таких енергомістких галузей переробної промисловості важливе значення має облік енерговитрат, при цьому він повинен забезпечувати аналіз цих витрат, їх контроль та управління ними.

Відносно понесених енерговитрат на більшості промислових підприємствах складаються такі первинні документи:

- Акт на списання палива, енергії, призначений для одноразового списання палива (енергії) на виробництво продукції. У ньому зазначається центр витрат, номер замовлення, фактична кількість. Акт виписується відділом енергопостачання на один вид палива в 2-х примірниках;
- Акт приймання виконаних робіт, призначений для підтвердження здійснених робіт чи наданих послуг із розшифровками понесених при цьому витрат. Складається виконавцем у 2-х примірниках.

Зазначені документи складаються на переділах, в цехах, на складах та інших структурних підрозділах підприємств, а також організацій, які виконують роботи для цих підприємств. Далі вони передаються у бухгалтерські структурні підрозділи, де складають листи-розшифровки (зведені відомості) і протягом перших чисел кожного місяця передають у бюро (відділ) обліку витрат.

Бюро (відділи) обліку та розподілення енергоресурсів є центром формування інформації про витрати енергетичних ресурсів. До їх функціональних обов'язків належать:

- збір і зведення інформації про енергоресурси від усіх структурних підрозділів підприємства;

- переведення з натуральних одиниць виміру у грошовий вимір обсягів витрачання енергоресурсів;
- складання звітів про надходження і витрачання енергоресурсів у цілому по підприємству;
- надання бухгалтерії листів-розшифровок;
- розробка і впровадження заходів щодо економії електричної, теплової енергії та енергоресурсів.

Бюро (відділ) обліку та розподілення енергоресурсів надає бюро обліку витрат підприємства необхідну інформацію, яка згрупована у «Відомості обліку витрат». За наданими даними формується і визначається собівартість виготовленої та реалізованої продукції, що є заключним етапом обліку енерговитрат.

На промислових підприємствах до енергетичних витрат належать витрати, пов'язані зі споживанням газу, тепла, пари, води та електроенергії, які постачаються на підприємства від сторонніх організацій, та забезпечуються за рахунок власних джерел (спеціальні і пересувні електростанції, які є власністю підприємства, водонапірні башти, котельні тощо). Залежно від того власні чи залучені джерела використовуються, забезпечення підприємства електроенергією, водою чи теплом може бути реалізовано шляхом: споживання лише із залучених джерел; споживання лише із власних джерел; споживання одночасно із залучених і власних джерел.

При споживанні енергетичних ресурсів від сторонніх організацій їх надходження відбувається безперервно та співпадає з моментом споживання.

Надходження природного газу здійснюється відповідно до договору на поставку від підприємств-постачальників. По газопроводу газ надходить до розподільчої станції підприємства де встановлені контрольно-вимірювальні пристрої. Щоденно, на кожному підрозділі підприємства черговий персонал перевіряє та знімає показники лічильників. Наприкінці місяця складається акт прийому-передачі природного газу, в якому зазначається обсяг

спожитого газу, відпускна ціна та вартість. Акт складається та підписується інспектором організації, що постачає газ, і головним енергетиком структурного підрозділу підприємства-споживача. Інформація про розподілення спожитого газу по всім структурним підрозділам, надходить до головного енергетика підприємства яку він формує у «Загальне розподілення спожитого газу».

Акти приймання-передачі природного газу та дані про розподілення споживання газу підприємством надходять до бухгалтерів бюро (відділу) обліку витрат.

Надходження тепла на підприємства зазначених галузей здійснюється підприємствами-постачальниками за відповідними договорами. Споживання теплоенергії пов'язана зі специфікою носіїв енергії (пари та гарячої води), що зумовлює в обліку застосування двох натуральних вимірників. Обсяг кожного виду спожитої теплоенергії переводять у теплові одиниці виміру – гікакалорії. В котельнях підприємств встановлені лічильники, які визначають загальне витрачання пари та гарячої води. Результати замірів які щоденно реєструються в журналах, передаються головним енергетикам підприємств та формуються у документі «Розподілення теплоенергії по підприємству». В кінці місяця складаються акти приймання-передачі за надання підприємствам послуг тепла та «Розподілення тепла за структурними підрозділами».

В кінці кожного місяця до бухгалтерії підприємства завідуючим електростанцією або старшим електриком подається «Виробничий звіт по електропостачанню». У звіті наводяться дані про відпрацьований час (кількість годин і днів) працівниками підрозділу, суми нарахованої їм заробітної плати, вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати нафтопродуктів на роботу електростанції, а також дані про вироблену електроенергію та її використання за споживачами (підрозділами основного, допоміжного і обслуговуючих виробництв, зовнішніх споживачів тощо) із зазначенням за кожним з них кількості спожитих кіловат-годин. Дані, що формують «Виробничий звіт»

переносяться з таких документів як «Табель обліку робочого часу» та «Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів», які також передаються до бухгалтерії.

Електроенергію підприємства отримують також від різних підприємств-постачальників на підставі договору. Споживання електроенергії вимірюється приладним способом, при цьому на кожному процесі виробництва продукції, а також у місцях знаходження структурних підрозділів, управлінь, автобаз та у місці, де відбувається постачання на сторону встановлені лічильники. Щомісяця до підприємства надходить тариф у копійках за 1 кВт/г електроенергії який залежить від годин виробництва (пік, напівпік, ніч). Кожного дня показники лічильника знімаються електриком підстанції і відображаються у «Журналі споживання електроенергії». В кінці місяця дані передаються до енергоуправління, головному енергетику підприємства який зводить всі показники та складає акт прийому-передачі електроенергії. В акті зазначається кількість спожитої електроенергії за тарифом у залежності від групи, потім акт передається до бухгалтерії. З метою спрощення процесу відображення даних, обліку та контролю виникає потреба в удосконаленні внутрішніх зведених документів та звітних форм.

Надходження води здійснюється від підприємств-постачальників. Кількісний облік споживання води здійснюється за допомогою лічильників, які встановлюються в містах підключення до мереж постачальника. Щомісяця, за показниками лічильника складається акт прийому-передачі показників, який підписують представник підприємства-постачальника та представник підприємства-споживача. Акт передається до бухгалтерії, на підставі його даних виписується рахунок-фактура на оплату за спожиту воду. Витрати за споживання води обліковуються на субрахунку 809 «Інші матеріальні витрати».

Дослідження особливостей промислових підприємств дозволило визначити, що на організацію обліку витрат мають вплив загальні,

організаційні та технологічні фактори, які фактори зумовлюють застосування різних способів калькулювання, побудову робочого плану рахунків, обґрунтування методики обліку витрат, виокремлення об'єкту обліку, виникнення та формування центрів відповідальності при обліку витрат.

2.3. Удосконалення методики та організації обліку витрат та відображення їх у звітності

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [46], загальновиробничі витрати в складі постійних та змінних витрат включаються в собівартість виробленої продукції, а постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносяться до собівартості реалізованої продукції. Звідси, якщо виробництво та реалізація співпадають, то немає істотної різниці, чи будуть розподілені загальновиробничі витрати, але на підприємствах хімічної та металургійної галузей переробної промисловості, як правило, сума реалізованої продукції не співпадає з сумою виготовленої продукції, тому питання розподілу витрат є і залишається актуальним.

Визначення виробничої собівартості в бухгалтерському обліку здійснюється у кілька етапів:

- визначення прямих витрат;
- визначення загальновиробничих витрат (рис. 2.6);
- розподіл загальновиробничих витрат;
- включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості.

У П(С)БО 16 «Витрати» [46] досить детально розглянуто порядок розподілу загальновиробничих витрат. Вони поділяються на змінні (розмір яких змінюється в залежності від змін в обсязі виробництва) і постійні (розмір яких на змінюється при зміні обсягу виробництва), та призначені для обслуговування окремих виробничих підрозділів.

Розподіл загальновиробничих витрат залежить від того, є вони постійними чи змінними. Змінні та постійні витрати розподіляються відносно

до прийнятої бази розподілу.

Підприємство визначає коефіцієнт використання змінних витрат таким чином: вираховує суму майбутніх загальновиробничих витрат та ділить її на обрану базу розподілу загальновиробничих витрат. Фактична величина бази розподілу щомісячно помножується на коефіцієнт використання. Визначена таким способом сума витрат включається до складу витрат на виробництво.

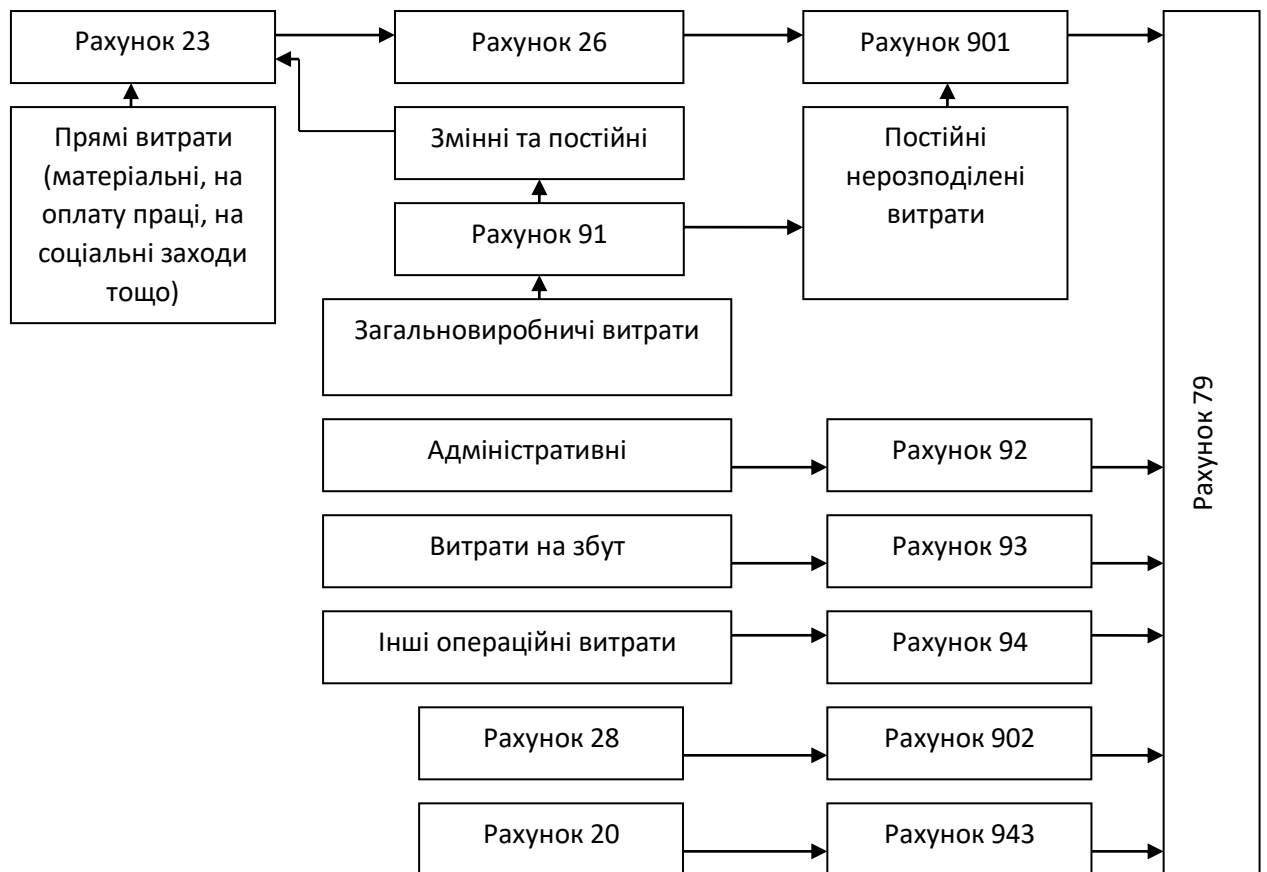


Рис. 2.6. Формування витрат операційної діяльності відповідно до [46]

Джерело: систематизовано автором за даними [46]

Розподіл загальновиробничих витрат залежить від того, є вони постійними чи змінними. Змінні та постійні витрати розподіляються відносно до прийнятої бази розподілу.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються на собівартість реалізованої продукції у періоді їх виникнення.

Після розподілу загальновиробничих витрат між аналітичними

рахунками рахунку 23 вони включаються до дебету рахунку 23 (рис. 2.7).

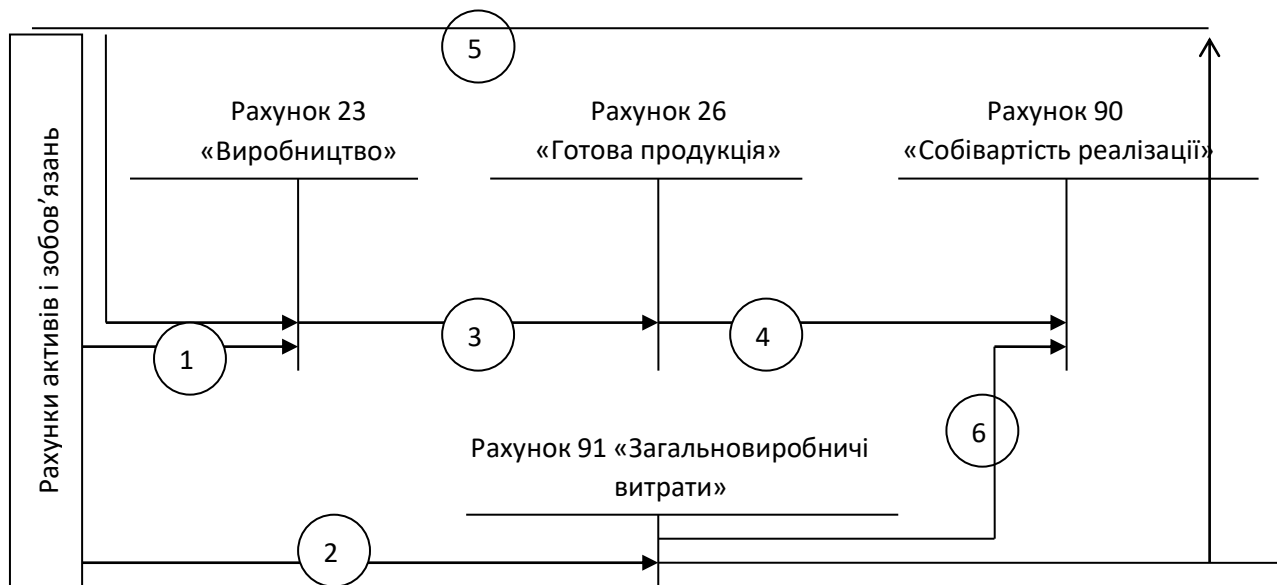


Рис. 2.7. Схема відображення розподілу загальновиробничих витрат.

Джерело: систематизовано автором

Після завершення виробництва продукції її фактична виробнича собівартість списується в дебет рахунку 26 «Готова продукція» з кредиту рахунку 23 «Виробництво». Під час реалізації продукції, фактична собівартість реалізованої продукції списується в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунку 26 «Готова продукція».

Існування зазначеної моделі та детальний опис процесу розподілу загальновиробничих витрат в наведених документах не виключає виникнення спірних питань та проблемних ситуацій. В основному вони полягають у встановленні нормальної потужності та бази розподілу, у врахуванні галузевих особливостей діяльності та методу калькулювання витрат, що використовується на підприємстві. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [46] нормальна потужність це «очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва».

Зазвичай на промислових підприємствах нормальна виробнича

потужність встановлюється на рівні планового обсягу виробництва щомісяця.

Як свідчать дані проведеного аналізу, найпоширенішою базою розподілу непрямих витрат є оплата праці основних виробничих працівників. Проте, як зазначалось у попередньому підрозділі, застосування такої бази розподілу має значну кількість недоліків, в основному через те, що питома вага заробітної плати у загальній сумі витрат зменшується при використанні автоматизації виробництва.

Для підприємств хімічної та металургійної галузі нами запропонована наступна методика розподілу загальновиробничих витрат:

1. За базу розподілу загальновиробничих витрат обирається обсяг виробництва основних та допоміжних переділів.

2. Визначена база розподілу має бути єдиною на підприємстві (заводі).

3. Загальновиробничі витрати, що формуються в допоміжних переділах по відношенню до основних, визнаються прямими.

4. Загальновиробничі витрати допоміжних переділів розподіляються на основні переділи.

5. До розподілених загальновиробничих витрат основного переділу додаються розподілені загальновиробничі витрати допоміжних переділів.

6. Математичним розрахунком визначаються відхилення по кожному основному переділу.

Це забезпечить послідовне включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції з урахуванням прийнятої диференціації центрів витрат.

Використання наведеної моделі (рис. 2.8) дасть змогу із використанням єдиної бази розподілу, послідовно розподіляти витрат за статтею «Загальновиробничі витрати» (рах. 91) кожного центру витрат підприємства.

З урахуванням специфіки технологічного та виробничого процесу підприємств зазначених галузей та складу й порядку формування загальновиробничих витрат доцільно виділяти центри витрат на основі їх відповідності організаційній структурі підприємства. При цьому, до центрів

загальновиробничих витрат необхідно відносити структурні підрозділи (цехи), де вони виникли. Центри витрат необхідно поділити на: основні, обслуговуючі, допоміжні та непромислового характеру.

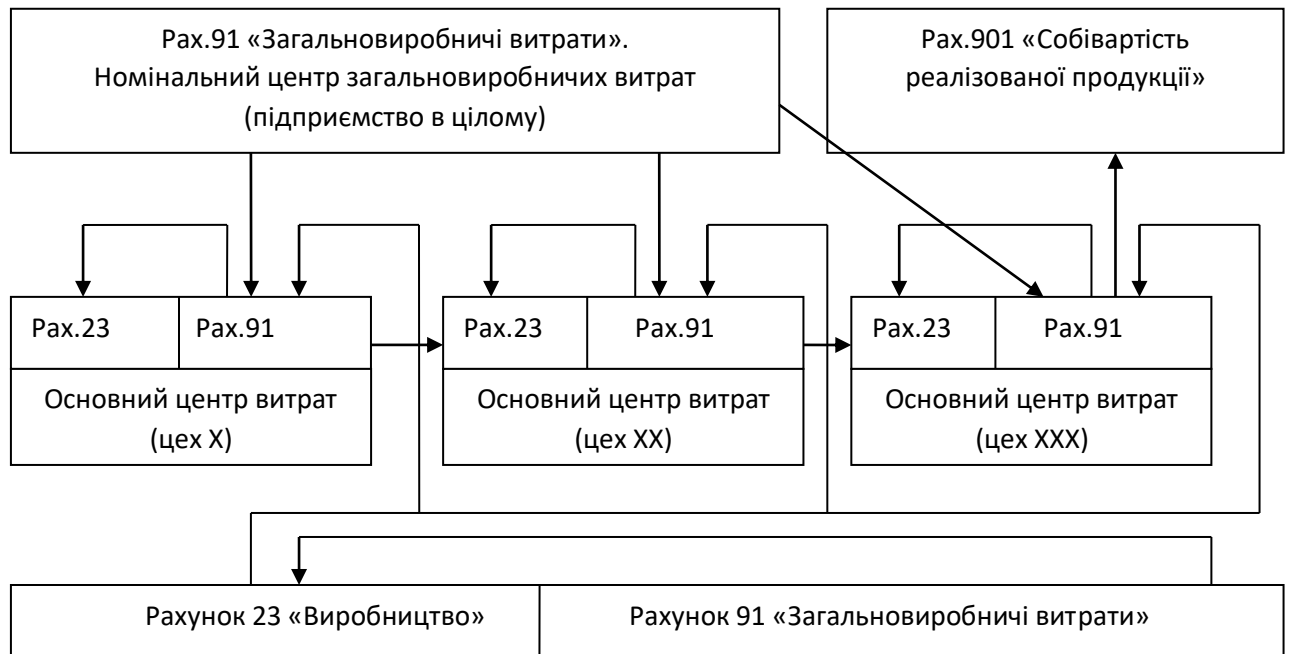


Рис. 2.8. Запропонована модель розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: розроблено автором

Також необхідно додатково виокремити номінальний центр витрат (розглядається підприємство (завод) в цілому). У такому центрі потрібно акумулювати загальні витрати, що групуються для їх локалізації, які у подальшому будуть розподілені між іншими центрами витрат. Загальнопідприємницькі (загальнозаводські) загальновиробничі витрати необхідно виділити окремо, для того, щоб це відповідало визначеній класифікації витрат.

Накопичення інформації про склад витрат на основі робочого плану рахунків передбачає отримання великої кількості переваг. Раціональна та функціональна побудова системи обліку за центрами витрат можлива лише в умовах часткової або повної автоматизації. Автоматизована система обліку повинна містити: розробку кодифікації центрів витрат та операцій; алгоритм

обліку загальновиробничих витрат за центрами витрат; порядок групування витрат та розподіл загальновиробничих витрат за основними, обслуговуючими та допоміжними центрами витрат; розробку форм відповідних первинних та аналітичних документів.

Для удосконалення документального оформлення та складання звітності необхідно використовувати єдині коди. Кодифікацію загальновиробничих витрат на підприємствах хімічної та металургійної галузі пропонуємо здійснювати за змішаною восьмизначною системою, в якій:

- перші два знаки відповідають балансовому рахунку першого порядку;
- третій та четвертий знак – це код виду центру витрат;
- п'ятий означає код змінних (постійних) витрат;
- шостий – укрупнену групу загальновиробничих витрат;
- сьомий відповідає виду елемента витрат;
- восьмий – характеризує вид витрат за цільовим призначенням.

На рис. 2.9 наведено запропоновану схему побудови аналітичного обліку загальновиробничих витрат за центрами витрат на підприємствах переробної галузі промисловості.

Пропонуємо наступну послідовність формування даних аналітичного обліку загальновиробничих витрат:

1. Відбувається збирання загальної суми загальновиробничих витрат центру витрат згідно з даними первинної документації.

2. Відбувається розподіл загальновиробничих витрат за зазначеними кодами.

3. Сформовані аналітичні дані передаються до відділу бухгалтерії з обліку загальновиробничих витрат (якщо такого окремого відділу бухгалтерії не існує на підприємстві, то відповідальній за облік загальновиробничих витрат особі), де заноситься до головної бази даних про загальновиробничі витрати підприємства (заводу).

До складу загальновиробничих витрат, як до змінних так і постійних, входять енерговитрати (витрати палива, електроенергії, пари). Проте

найбільша їх частка припадає на елемент витрат «матеріали», який входить до виробничої собівартості.

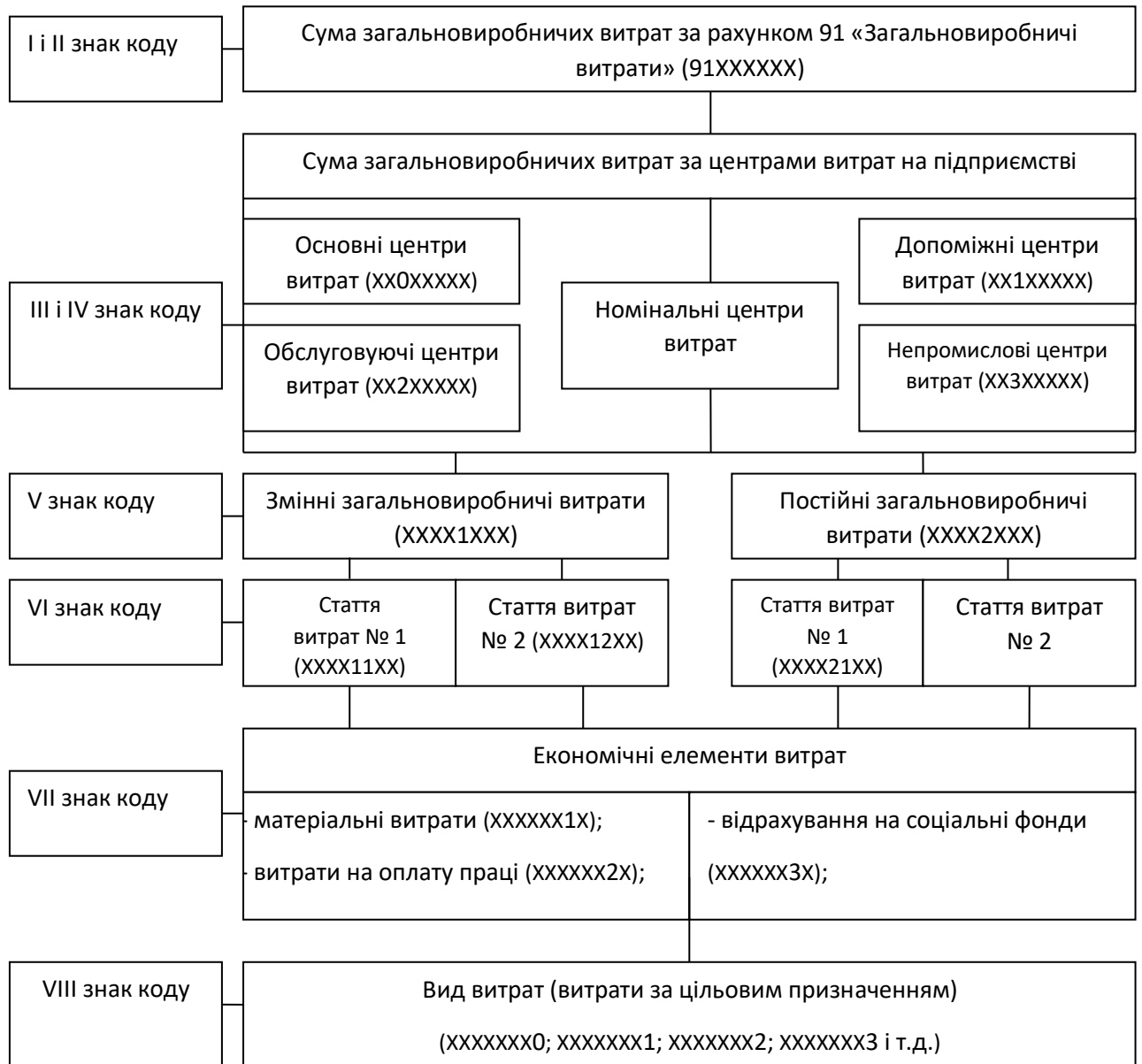


Рис. 2.9 Схематична побудова аналітичного обліку загальновиробничих витрат за центрами витрат

Джерело: розроблено автором

Для забезпечення достовірності даних про фактично понесені витрати на підприємстві необхідно розробити та застосовувати певний порядок первинного обліку сировини та матеріалів, засобів праці (основних засобів, малоцінних необоротних активів) та витрат на робочу силу. Порядок

документального оформлення відпуску матеріалів залежить від організації виробництва, напрямів і періодичності відпуску матеріалів. Списання матеріалів на виробництво з субрахунків підрозділів здійснюється на основі підсумкових даних про фактичні витрати матеріалів на основі даних відомості. Доцільно вести нагромаджувальну відомість для підрахунку витрат матеріалів у розрізі їх видів; підрахувати в ній проміжні підсумки витрат матеріалів і визначити періодичність здачі в бухгалтерію документів на витрачання матеріалів. Запропоновану форму такої відомості наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Відомість фактичних витрат матеріалів

з/п	Документ		Вартість матеріалів у незавершеному виробництві	Фактичні витрати за місяць																Відхилення від норми	Загальна сума (вартість) витрачених матеріалів					
	Дата	Відхилення від норми		Основні матеріали								Допоміжні матеріали														
				Матеріал А		Матеріал Б		т.д.		Разом (сума)		Матеріал А		Матеріал Б		т.д.		Разом (сума)				Відхилення від норми				
				Кількість	Сума	Кількість	Сума			Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума							
Разом:																										

Джерело: розроблено автором

Такі відомості на витрати палива, мастил, запасних частин тощо, використаних на експлуатацію основних засобів, варто складати окремо від основних матеріалів.

Проміжні підсумки цих відомостей використовуються протягом місяця технологами, майстрами і начальниками цехів для аналізу витрат матеріалів. Записи у відомість здійснюються на основі оформлених належним чином

виробничих документів: виробничих листів, виробничих відомостей, комплектувальних відомостей, маршрутних листів тощо.

Підсумки відомості про витрати матеріалів за місяць є підставою для відображення фактичних витрат матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку. Таким чином, дані первинного обліку і проміжної виробничої звітності про витрати матеріалів використовуються в бухгалтерському обліку.

Щодо формування внутрішньої звітності стосовно собівартості продукції, то на більшості промислових підприємств складають звітні (або фактичні) калькуляції за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбачених планом, і відображають фактичну собівартість виробленої продукції.

Тотожність номенклатури статей витрат, а також калькуляційних груп сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів у планових і звітних калькуляціях, дозволяє забезпечити контроль над витратами.

Проведений аналіз підходів до організації та методики обліку витрат виробництва та практичних аспектів обліку витрат на підприємствах промисловості, дозволив виділити проблемні питання, що вимагають уточнення та удосконалення. На підставі чого було запропоновано метод розподілу загальновиробничих витрат та модель їх аналітичного обліку за центрами витрат. Запропоновано використання розроблених форм відомості фактичних витрат за елементом витрат «матеріали».

Висновки до розділу 2

1. В науковій літературі існують різні підходи до трактування визначення методів обліку витрат і калькулювання. Розкрито сутність цих понять, згруповано їх за різними ознаками і надано узагальнене визначення методу калькулювання як способу розподілу витрат підприємства за

встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Визначено сутність існуючих методів обліку витрат, класифіковано їх за об'єктами обліку витрат, за повнотою облікових витрат, за оперативністю обліку і контролю витрат, з виділенням групи гібридних (змішаних) калькуляційних методів.

2. Групування інформації про види та склад витрат досягається при використанні робочого плану рахунків. За результатами дослідження порядку визначення та відображення даних про витрати в бухгалтерському обліку підприємств запропоновано при побудові робочого плану рахунків використовувати кодифікатор центрів відповідальності, який враховує місце виникнення витрат у розрізі виробничих підрозділів та елементів витрат.

3. Сума витрат за всіма статтями калькуляції складає собівартість продукції. Під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відображенням, а й з отриманням підприємницького доходу. Розглянуто види та порядок складання калькуляцій, що залежать від часу складання, призначення та методів розрахунку; види собівартості за етапами формування витрат на промислових підприємствах, надано їх характеристику та критичний аналіз. Порівняльний аналіз складу статей калькуляцій, які використовуються на підприємствах дозволив визначити місце енерговитрат у складі собівартості продукції.

4. Належна організація обліку на підприємстві забезпечує необхідний зв'язок в системі управління ним. Одним з головних аспектів організації бухгалтерського обліку є формування облікової політики. Проведено порівняльний аналіз та запропоновано оптимальні варіанти вибору складових облікової політики щодо витрат виробництва промислового підприємства.

5. Запропоновано удосконалену модель розподілу загальновиробничих витрат, яка дозволяє при застосуванні єдиної бази послідовно розподіляти витрати кожного центру витрат, які доцільно виділяти на основі їх відповідності організаційній структурі підприємства.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Особливості методики аналізу витрат підприємства

В умовах ринкової економіки успішність функціонування підприємства визначається його прибутковістю. Тому серед варіантів управлінських рішень, які розглядаються керівництвом підприємства, мають бути обрані ті, що принесуть максимальний прибуток. Вибір того чи іншого варіанту рішення потребує аналізу наслідків кожного з них. Такий аналіз ґрунтується на залежності рівня витрат, пов'язаних з кожним рішенням, від змін параметрів рішення, тобто на інформації про постійні і змінні витрати.

Аналіз наслідків управлінських рішень, який ґрунтується на поділі витрат на виробництво в залежності від змін обсягів виробництва на змінні та постійні і використанні категорії маржинального доходу, називається маржинальним аналізом витрат. Маржинальний дохід підприємства - це виручка за вирахуванням змінних витрат; маржинальний дохід на одиницю продукції – це різниця між ціною одиниці продукції та змінними витратами на неї.

Маржинальний аналіз широко застосовується в країнах з розвинутими ринковими відносинами, оскільки дозволяє дослідити залежність величини прибутку від ціни продажу та величин змінних і постійних витрат і на основі цієї залежності управляти процесом формування прибутку.

В підручниках, посібниках, навчальних програмах з бухгалтерського обліку та економічного аналізу тема маржинального аналізу витрат також не розглядалася, тому економісти не володіли методикою такого аналізу витрат.

Набуття підприємствами господарської самостійності в умовах розвитку ринкових відносин і реформування бухгалтерського обліку відповідно до нових економічних умов створили об'єктивні передумови для впровадження в практику роботи економічних служб підприємства методики

маржинального аналізу. У зв'язку з цим виникла необхідність висвітлення теорії і практики маржинального аналізу в економічній літературі.

Але вивчення спеціальної літератури показало, що поряд з достатньою кількістю видань, де висвітлюються основи теорії і практики маржинального аналізу, бракує робіт, в яких би методика такого аналізу розглядалася стосовно підприємств певної галузі виробництва, що стримує впровадження методики маржинального аналізу в практику економічної роботи суб'єктів господарювання.

Тому доцільним є розгляд методики маржинального аналізу витрат на виробництво з метою обґрунтування короткострокових управлінських рішень на прикладі підприємства конкретної галузі промисловості.

За умов необхідності оперативного прийняття рішень щодо обсягів продажу того чи іншого виду продукції, його ціни, структури продукції саме маржинальний аналіз дозволяє обґрунтувати найоптимальніше рішення і уникнути втрат.

Основними задачами маржинального аналізу є:

- визначення беззбиткового обсягу продажу;
- визначення обсягу продажу, що забезпечує одержання заданої величини прибутку;
- визначення впливу змін обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу на прибуток підприємства;
- визначення оптимальної структури продажу;
- оцінка ефективності прийняття додаткового замовлення;
- оцінка рішення про власне виробництво або закупівлю;
- оцінка рішення щодо скорочення (розширення) сегменту діяльності.

Задачі маржинального аналізу можна поєднати у дві групи, які складатимуть два напрями маржинального аналізу:

1. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку.
2. Аналіз варіантів короткострокових управлінських рішень.

В рамках кожного напрямку маржинального аналізу можна визначити об'єкти або показники аналізу. В аналізі взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку об'єктами (показниками) аналізу будуть:

- точка беззбитковості;
- величина прибутку при різних значеннях обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу;
- критичний рівень постійних витрат при заданому рівні маржинального доходу;
- критична ціна реалізації при заданому обсязі продажу, рівні змінних та постійних витрат.

В аналізі варіантів короткострокових управлінських рішень основним об'єктом (показником) аналізу є величина маржинального доходу (або прибутку) при різних варіантах рішень.

Маржинальний аналіз складається з таких основних етапів:

1. Збирання та обробка інформації, потрібної для проведення аналізу.
2. Визначення величини змінної та постійної складової витрат на виробництво.
3. Розрахунок величини необхідних показників.
4. Порівняння рівня обчислених показників при різних варіантах рішень.

Джерелами інформації для проведення маржинального аналізу є:

- дані оперативного обліку, статистичних досліджень, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку виробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат;
- дані кошторисів та планових розрахунків адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат;
- звітні та планові калькуляції виробничої та повної собівартості продукції з поділом статей на змінні та постійні;
- маржинальні звіти по продукції;

- фактичні та планові дані про обсяг виробництва та продажу продукції підприємства.

Проведення маржинального аналізу базується на низці допущень, які слід обов'язково враховувати:

1. Вважається, що всі витрати можна чітко поділити на змінні та постійні.

2. Допускається рівність виробництва і реалізації продукції в період часу, який досліджується.

3. Допускається, що в межах досліджуваного обсягу діяльності підприємства існує прямо пропорційна залежність між змінними витратами на одиницю і обсягом виробництва (реалізації) та незмінність величини постійних витрат.

4. Не враховуються зміни в технології виробництва та продуктивності праці.

5. Допускається, що виробляється (реалізується) або один вид продукції, або структура продажу декількох видів продукції залишається незмінною в межах часового проміжку, що аналізується.

Наведені допущення роблять результати маржинального аналізу певною мірою умовними. Однак якісна організація обліку витрат, застосування комп'ютерної техніки з відповідним програмним забезпеченням, залучення високопрофесійних кадрів, обмеження часових рамок аналізу короткостроковою перспективою дозволяють елімінувати вплив допущень і одержувати інформацію, потрібну для прийняття тих чи інших управлінських рішень.

Розглянемо практичний аспект методики маржинального аналізу за визначеними двома напрямками:

- аналізом взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку;
- аналізом варіантів управлінських рішень.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це системне дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, що ґрунтується на

поділі витрат на змінні та постійні, метою якого є визначення *точки беззбитковості*.

Величини прибутку при різних значеннях обсягу продажу, рівня витрат, ціни продажу.

Отже, елементами аналізу «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості і аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та (або) обсягу реалізації.

Аналіз беззбитковості передбачає обчислення точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

Критичний обсяг реалізації – це обсяг, за якого одержані підприємством доходи дорівнюють його витратам, а прибуток, відповідно, дорівнює нулю.

Аналіз беззбитковості (пошук точки беззбитковості) може здійснюватися двома способами [25, с. 627]:

- аналітичним - за допомогою рівняння та формул, що з нього можуть бути виведені;
- графічним способом.

Рівняння, за допомогою якого розраховується точка беззбитковості, має вигляд:

$$\begin{array}{ccccccc} & & \text{змінні} & & \text{постійні} & & \\ \text{Виручка} & - & \text{витрати} & - & \text{витрати} & = & \text{прибуток, або} \\ \\ \text{Ціна за} & & \text{змінні} & & \text{постій-} & & \\ \text{1-цю} & \times & \text{витрати} & \times & \text{ні вит-} & = & \text{прибуток (3.1)} \\ & \times & \text{на 1-цю} & \times & \text{рати} & & \\ & \times & \text{одиниць} & \times & \text{одиниць} & & \end{array}$$

Оскільки в точці беззбитковості прибуток дорівнює нулю, то:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Ціна за} & & \text{змінні} & & \text{постійні} & & \\ \text{1-цю} & \times & \text{витрати} & \times & \text{витрати} & = & \\ & \times & \text{на 1-цю} & \times & \text{одиниць} & & \text{одиниць} & \text{(3.2)} \\ & \times & \text{одиниць} & \times & \text{одиниць} & & \end{array}$$

Звідси,

$$\begin{array}{l} \text{Кількість реалізованих одиниць} \\ \text{в точці беззбитковості} \end{array} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{ціна за 1-цю} - \text{змінні витрати на 1-цю}} \quad (3.3)$$

Знаменник з рівняння (3) є маржинальним доходом на 1-цю виробу, тому рівняння можна представити так:

$$\begin{array}{l} \text{Кількість реалізованих одиниць} \\ \text{в точці беззбитковості} \end{array} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{маржинальний дохід на 1-цю}} \quad (3.4)$$

Ця формула дозволяє обчислити критичний обсяг реалізації (точку беззбитковості) у натуральному вимірнику. Для того, щоб обчислити критичний обсяг реалізації (точку беззбитковості) у грошовому вимірнику, слід попередньо скористатися проміжною формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Кількість реалізованих одиниць} \\ \text{в точці беззбитковості} \end{array} = \frac{\text{Точка беззбитковості у грошовому вимірнику}}{\text{ціна за 1-цю реалізованого виробу}} \quad (3.5)$$

Формулу (3.5) підставимо у формулу (3.4):

$$\frac{\text{Точка беззбитковості у грошовому вимірнику}}{\text{ціна за 1-цю реалізованого виробу}} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{маржинальний дохід на 1-цю}}$$

Звідси,

$$\begin{array}{l} \text{Точка беззбитковості у} \\ \text{грошовому вимірнику} \end{array} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{ціна за 1-цю реалізованого виробу}} \quad (3.6)$$

Знаменник цього дробу є коефіцієнтом маржинального доходу. Він дорівнює відношенню маржинального доходу від реалізації одиниці продукції до її ціни. Виходячи з цього:

$$\text{Точка беззбитковості у грошовому вимірнику} = \frac{\text{постійні витрати}}{\text{коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (3.7)$$

Таким чином, для розрахунку точки беззбитковості у натуральному або грошовому вимірнику можна скористатися або рівнянням (3.1), або формулами (3.4) та (3.7).

Рівняння (3.1) дозволяє скласти формули для обчислення обсягу реалізації, необхідного для одержання бажаного прибутку.

Оскільки,

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Ціна за} & \text{кількість} & \text{змінні} & \text{кількість} & & \text{постійні} & \\ \text{1-цю} & * & \text{реалізо-} & \text{реалізо-} & = & \text{прибуток} & + \\ & & \text{ваних} & \text{ваних} & & & \text{витрати,} \\ & & \text{одиниць} & \text{одиниць} & & & \end{array}$$

то:

$$\begin{array}{ccc} \text{Кількість реалізованих одиниць,} & & \text{бажаний} \\ \text{необхідних для одержання} & = & \text{прибуток} \\ \text{бажаного прибутку} & & \text{маржинальний дохід на 1-цю} \\ & & \text{виробу} \\ & & \text{постійні} \\ & & \text{витрати} \end{array} \quad (3.8)$$

Відповідно, для визначення обсягу реалізації у грошовому вимірнику, необхідного для отримання бажаного прибутку, використовується формула:

$$\begin{array}{ccc} \text{Виручка} & & \text{бажаний} \\ \text{для одержання бажаного прибутку} & = & \text{прибуток} \\ & & \text{коефіцієнт маржинального доходу} \\ & & \text{постійні} \\ & & \text{витрати} \end{array} \quad (3.9)$$

Для визначення величини прибутку за певного обсягу реалізації застосовуються формули:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{прибуток за} & & \text{обсяг реалізації у} & & \text{коефіцієнт} & & \text{постійні} \\ \text{певного обсягу} & = & \text{грошовому} & \times & \text{маржинального} & - & \text{витрати} \\ \text{реалізації} & & \text{вимірнику} & & \text{доходу} & & \end{array} \quad (3.10)$$

$$\begin{array}{l} \text{прибуток за} \\ \text{певного обсягу} \\ \text{реалізації} \end{array} = \begin{array}{l} \text{обсяг реалізації у} \\ \text{натуральному} \\ \text{вимірнику} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{маржинальний} \\ \text{дохід на одиницю} \end{array} - \begin{array}{l} \text{постійні} \\ \text{витрати} \end{array} \quad (3.11)$$

До методики аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку слід зробити пояснення щодо змісту поняття «прибуток», який є об'єктом цього аналізу. Під прибутком в даному контексті розуміється величина, що дорівнює різниці між виручкою від реалізації продукції (або певного виду продукції) і повною собівартістю продукції, яку формують виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та фінансові витрати, пов'язані із залученням короткострокового позикового капіталу.

Прийняття управлінського рішення в процесі поточної діяльності – це порівняльна оцінка альтернативних способів дії і вибір варіанту, який є найприбутковішим (найменш затратним) для підприємства. При порівнянні альтернативних варіантів до уваги береться інформація тільки про такі майбутні (очікувані) витрати і доходи, величина яких змінюється внаслідок прийняття того чи іншого варіанту. Такі витрати і доходи називаються диференційними [34]. Отже, прийняття управлінського рішення ґрунтується на співставленні величини диференційних витрат (доходів) по кожному варіанту дій. Слід підкреслити, що ця методика стосується тільки поточних (короткострокових) управлінських рішень.

Інформація про диференційні витрати (доходи) в системному обліку витрат і доходів зібрана бути не може, оскільки визначити, які витрати або доходи є диференційними можна тільки аналізуючи конкретну проблему в межах певного часового інтервалу.

Наявність таких умов визначення диференційності витрат (доходів) обумовлена тим, що, по-перше, однакові види витрат (доходів) в одній ситуації є диференційними, а в іншій - ні, по-друге, чим триваліший часовий інтервал, в межах якого розглядається певне рішення, тим більша кількість видів витрат (доходів) стає диференційними.

Таким чином, єдиної сукупності диференційних витрат (доходів) не існує; основним критерієм визначення диференційності витрат (доходів) є залежність їх величини від обраного варіанту рішення.

Аналіз витрат для прийняття короткострокового управлінського рішення поділяється на такі етапи:

1. Визначення проблеми.

Проблема має бути сформульована чітко, бо інакше неможливо виявити альтернативні варіанти її розв'язання.

2. Відбір можливих альтернативних варіантів.

Потрібно залишити для розгляду лише реальні в даних умовах альтернативи.

3. Обчислити наслідки прийняття кожної альтернативи.

Необхідно підрахувати у вартісному виразі вплив всіх факторів на результат впровадження кожного варіанту дій.

4. Врахувати фактори, які неможливо виміряти («невартісні» («якісні») фактори) при прийнятті кожної альтернативи.

Потрібно оцінити вплив факторів, пов'язаних з кожною альтернативою, які неможливо оцінити у вартісному виразі: ймовірне скорочення персоналу, зниження продуктивності праці, залежність від певних постачальників, використання нових технологій тощо.

5. Прийняття рішення.

Необхідно співставити результати впливу «вартісних» факторів і оцінки впливу «якісних» факторів по кожній альтернативі і обрати найоптимальнішу з погляду інтересів підприємства.

3.2. Особливості аудит витрат діяльності підприємства в умовах комп'ютерної обробки даних

Аудиторська перевірка є основою безлічі економічних рішень, що передбачає особливо ретельне законодавче регулювання у всіх країнах. Цей

процес може як регулюватися державою, яка встановлює норми, здійснюючи реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм і контроль за їх діяльністю, так і громадськими професійними аудиторськими організаціями. На міжнародному рівні професійні організації аудиторів співпрацюють за допомогою Міжнародної федерації бухгалтерів, яка розробляє рекомендації, що стосуються різних аспектів аудиторської діяльності.

Регламентовані цими нормативами питання не вичерпують кола проблем, з якими стикаються українські аудитори, з одного боку, і промислові підприємства з іншого, при взаємодії в умовах обробки інформації із застосуванням інформаційних систем. Так що має місце необхідність в ознайомленні з міжнародним досвідом.

Нормативні доробки в області автоматизованого аудиту представлені в ряді документів Міжнародного комітету аудиторської практики Міжнародної федерації бухгалтерів: «Auditing in a Computer Information System (CIS) Environment» («Проведення аудиту в комп'ютерному інформаційному середовищі»), «Risk Assessment and Internal Control CIS Characteristics and Considerations» («Оцінка аудиторського ризику і внутрішнього контролю з урахуванням особливостей комп'ютерного інформаційного середовища»), «Computer-Assisted Audit Techniques» («Комп'ютеризовані методи аудиту»). Перший з названих документів має статус міжнародного стандарту. Два інших входять в міжнародну систему стандартизації аудиторської діяльності як міжнародні положення з практики аудиту. Цілі стандартів вельми благі. По-перше, вони покликані уніфікувати вимоги до аудиту в умовах комп'ютерного середовища, щоб аудитори отримали методологічну підтримку, а користувачі їх послуг знали, що можна чекати від аудиторських перевірок в автоматизованій бухгалтерії. По-друге, ці документи містять практичні рекомендації для аудиторів щодо специфіки аудиторських процедур в комп'ютерному середовищі [37, с. 34].

Під час планування аудиту необхідно розглянути можливість комбінування ручного аналізу даних з можливістю обробки даних за

допомогою впровадження інформаційних систем. Перевірка методом тестування даних використовується під час проведення процедур контролю, отриману вибірку даних вводять у комп'ютерну систему клієнта і порівнюють з її результатами. Використання інформаційних систем може обмежуватись тестуванням окремих центрів відповідальності або прослідкуванням шляху однієї суми, а може включати процедури, пов'язані з побудовою бухгалтерського балансу. Загальні засоби управління інформаційною системою можуть істотно впливати на процес обробки операцій у прикладних програмах. В разі, коли такі засоби управління неефективні, може підвищитись ризик виникнення помилки, існування і не виявлення помилок у системі. Таким чином, слабкі сторони засобів управління можуть бути представлені як наявність слабкої системи контролю прикладною комп'ютерною програмою, так і використанням методів управління без використання комп'ютерів [2, с. 6; 11].

Для визначення характеру та обсягу виконуваних аудиторських процедур і для отримання критеріїв оцінки результатів на стадії планування аудиту виробничих витрат необхідно встановити рівень істотності і прийнятний аудиторський ризик. Такі ж завдання ставлять і національні стандарти аудиту України. Оцінку істотності та ризиків необхідно провести для кожної ділянки обліку, що перевіряється і, зокрема, для обліку виробничих витрат. Під рівнем істотності мається на увазі те граничне значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якою кваліфікований користувач цієї звітності з великою мірою ймовірності перестане спробувати робити на її основі правильні висновки і ухвалювати правильні економічні рішення. При встановленні рівня істотності аудитор буде виходити з основних показників його діяльності.

Визначення рівня істотності як в світовій практиці, так і в Україні визначається як усереднене значення наступних показників:

- 5 % від балансового прибутку;
- 2 % валюти балансу;

- 10% власного капіталу;
- 2 % від валового обсягу реалізації;
- 2 % від загальних витрат підприємства.

Рівень істотності багато в чому визначає аудиторський ризик. Між рівнем істотності і мірою аудиторського ризику є зворотна залежність, чим вище рівень істотності, тим нижче загальний аудиторський ризик. Виділення конкретних числових значень аудиторського ризику встановити важко, тому на практиці частіше застосовують словесні оцінки - високий, низький, середній.

Вивчення специфіки промислового підприємства дозволяють визначити основні напрями аудиторської перевірки, тобто сформулювати програму аудиту. Програма аудиту включає в себе перелік конкретних аудиторських процедур, що дозволяють отримати ті або інші аудиторські докази. Докази необхідні для обґрунтування виведення про достовірність або невірогідність даних на ділянках обліку, що перевіряється. При цьому потрібно відзначити, що обсяг необхідних доказів зворотно пропорційний рівню ризику невиявлення. Докази надалі повинні бути задокументованими, тому процедури, що проводяться, повинні фіксуватися в робочій документації аудитора, і вказуватися посилання на відповідні робочі документи.

Спробуємо виділити найбільш пріоритетні завдання аудиту витрат на базовому підприємстві:

- відповідність методики обліку витрат на підприємстві її обліковій політиці;
- своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво і збут продукції;
- розподіл витрат по місцях виникнення;
- обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих видів і всієї товарної продукції;
- контроль за економним і раціональним використанням

матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Під час планування перевірки, аудитор повинен розглянути відповідну комбінацію організації і методів аудиту з використанням комп'ютерної техніки. При цьому потрібно врахувати ряд чинників, що впливають на прийняття рішення про використання комп'ютера:

- знання комп'ютера, кваліфікація і досвід аудитора;
- сумісність методів аудиту і технічних засобів, на яких програмне забезпечення буде функціонувати;
- ефективність;
- синхронізація у часі.

Аудит витрат виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик:

- організаційно-методичних;
- розрахунково-аналітичних;
- інформаційного моделювання;
- узагальнення і реалізацій результатів аудиту.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають можливість виявити чинники, що негативно вплинули на результати фінансово-господарської діяльності виробничих одиниць підприємства, і встановити подальше виправлення аудиторського процесу з метою виявлення місць зосередження різних втрат і перевитрат, а також конкретних осіб, відповідальних за незадовільні результати господарювання [5, с.191].

Під час проведення аудиту виробничих витрат методичні прийоми поєднуються з методом інформаційного моделювання.

Застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів мають особливе значення на ранніх стадіях аудиторської перевірки, в тому числі і на стадії планування проведення аудиту. На цих стадіях аналітичні процедури дозволяють визначити особливості діяльності підприємства, намітити стратегію перевірки, оцінити міру аудиторського ризику, визначити

проблеми в формуванні фінансової інформації. На даному етапі плануються тимчасові рамки, глибина перевірки фактичного матеріалу, намічаються процедури, які доцільно застосувати для ефективного виконання економічного аналізу.

Організаційно-методичний етап починається з вивчення виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства за заданий період.

Базовою інформацією для проведення аналізу служать фінансові звіти підприємства. Для більш детального аналізу є можливість:

- розрахувати стандартні показники ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності діяльності та ділової активності підприємства;
- порівняти значення фінансових показників зі середньогалузевими показниками і відобразити результат у наочному вигляді;
- провести горизонтальний (динамічний) і вертикальний (структурний) аналіз фінансових даних;
- одержати автоматично сформований висновок про фінансовий стан аналізованого підприємства [4].

Існує дві принципові відмінності проведення аудиту витрат в умовах функціонування інформаційних систем:

- замовник надає аудитору робоче місце користувача з урахуванням поставлених завдань;
- аудит проводиться за допомогою програмного продукту, що належить аудитору.

Можлива невизначеність в рівні складності інформаційної системи підприємства, сприяє тому, що аудитори заздалегідь намічають ключові параметри перевірки, передусім масштаб, права доступу і графік робіт. На цьому етапі в інтересах як аудиторів, так і керівників промислового підприємства повинно бути вирішено питання про отримання максимально доступних прав для аудиторської перевірки виробничих витрат. Це дозволить

надалі уникнути питань про недостатність в наданій економічній інформації. Для цього аудитору пропонується заповнити документ «Зовнішній запит».

На основі заповненого документа підписується акт комплексного аудиту виробничої і фінансово-господарської діяльності. Цим документом регулюються права аудитора на доступ до економічної інформації і опису структури метаданих, робочий інтерфейс аудитора.

Таким чином, керівнику підприємства і аудитору, надана можливість повного розділення відповідальності і повноважень в програмі і як наслідок, виключена потенційна небезпека маніпуляції даними.

У випадку, коли аудитора цікавить методологічна основа інформаційної системи, то він може використати функцію «Опис структури метаданих». Для більшої надійності і виключення можливості помилок в роботі системи, автоматизовані аудиторські процедури повинні виконуватися на дублікаті інформаційної системи підприємства, щоб повністю виключити ризик випадкового пошкодження оригіналів.

Об'єктом аудиторської перевірки виробничих витрат виступають калькуляційні розрахунки щодо визначення собівартості виробів, робіт, послуг. Без налагодженої калькуляційної роботи, постійного контролю за собівартістю і рентабельністю продукції неможливо надовго забезпечити високі прибутки. Завдання аудитора полягає також в тому, щоб звернути увагу керівництва підприємства, яке підлягає ревізії на недоліки в обліку витрат і калькулювання собівартості, і внести відповідні рекомендації щодо виправлення цих недоліків. В сферу діяльності аудитора входить перевірка правильності формування собівартості продукції, складу витрат. Правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції дуже важлива тому, що від цього залежить величина собівартості продукції, і, отже, прибутки і рентабельність, розміри резервного і спеціальних фондів, розміри податків на прибуток та інші показники. Під час проведення аудиту було встановлено, що метод обліку витрат на підприємстві протягом всього періоду залишався незмінним. Застосовувалася методика угруповання і

списання витрат на виробництво, оснований на розподілі витрат на прямі та непрямі і обчисленні повної виробничої собівартості продукції [30, с. 141].

В процесі проведення аудиту витрат не можна не визначити переваги автоматизованої бухгалтерії, і завдання аудитора при цьому - максимальне їх використання для підвищення ефективності перевірки.

По-перше, грамотне впровадження і експлуатація автоматизованого обліку підвищують рівень надійності бухгалтерської інформації. В цьому плані сприятливими умовами можуть бути: фірмовий супровід програмного забезпечення, що використовується підприємством; високий рівень комп'ютерної підготовки облікового персоналу; забезпечення фізичного захисту засобів і жорсткого контролю за комп'ютерною системою (відповідні процедури можуть бути регламентовані внутрішньою інструкцією підприємства).

По-друге, уміло організована система дає можливість керівництву підприємства ввести в дію ефективні аналітичні методи роботи з інформацією, щоб здійснювати огляд фінансово-господарських операцій і контроль за ними. Таким чином, завдяки автоматизації з'являються додаткові інструменти для зміцнення внутрішнього контролю на підприємстві, що сприяє підвищенню якості (тобто доцільності, повноти і достовірності) бухгалтерської звітності. Ця обставина враховується аудитором і під час розробки плану аудиту, як правило, веде до обґрунтованого зниження числа детальних перевірок оборотів і сальдо по рахунках.

По-третє, система надає аудиторам можливість працювати в автоматизованому режимі зі значними об'ємами облікових даних. При цьому витрати людино-годин виявляються значно меншими, ніж під час використання архаїчних прийомів.

Перевірка конкретних ділянок обліку витрат пов'язана з оцінкою стану середовища контролю, ефективності побудови облікової системи, а також надійності системи внутрішнього контролю промислового підприємства. Це

сприяє визначенню імовірності виникнення спотворень в обліку замовника і побудови подальшої роботи аудитора.

В процесі вивчення середовища контролю в умовах функціонування інформаційної системи, аудитор ставить перед собою такі завдання:

- виконати перевірку ланок управління (контролю), надати обґрунтовані пропозиції щодо усунення виявлених нестач і рекомендації щодо підвищенню ефективності управління;
- здійснити експертну оцінку різних сторін функціонування організації та надати обґрунтовані пропозиції щодо їх вдосконалення.

Незважаючи на те, що необхідну інформацію можна отримати внаслідок спостереження, особистих бесід, ознайомлення із засновницькими документами, аудитор в ситуації, коли досить велика частина економічної інформації зберігається в електронному вигляді, повинен робити упор на можливість її отримання з програмного середовища як за допомогою інструментів, наданих підприємством - замовником, так і розроблених своїми силами.

Суб'єктивно оцінивши середовище, в якому функціонує система бухгалтерського обліку, аудитор вивчає саму систему обліку як на основі паперових носіїв інформації, так і використовуючи функцію «Опис структури метаданих», у випадку якщо бухгалтерський облік на підприємстві автоматизований. В більшій мірі саме адекватність оцінки середовища і визначає ефективність аудиторського процесу.

Великий інформаційний потенціал і знання всієї тонкості в діяльності підприємства вигідно відрізняють внутрішніх аудиторів від зовнішніх. Внутрішні аудитори забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику» і можливості усунення майбутніх нестач або недочетів, допомагають ідентифікувати і «посилити» слабкі місця в системах управління і знайти ті принципи управління, які були порушені. Всі ці дії доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління компанії, потреби і пропозицій яких і визначають процедури внутрішнього

аудиту. Тому доцільно, щоб функції внутрішніх аудиторів в організації виконували штатні фахівці, а не запрошені зі сторони незалежні аудитори. Крім того, штатні фахівці більш відповідальні в своїх рекомендаціях. В будь-якому випадку в штаті організації повинен перебувати фахівець, що виконує обов'язки головного внутрішнього аудитора.

Таким чином, органи управління організацією користуються послугами внутрішніх аудиторів як додатковими ресурсами, що допомагають їм здійснювати функції внутрішнього контролю щодо управління підприємством. Система внутрішнього контролю будується на:

- розподілі обов'язків. Для запобігання зловживанням і розкраданню необхідний розподіл обов'язків щодо зберігання матеріальних цінностей, здійснення операцій і обліку. Крім того, у випадку, коли кожний відділ буде вести облік своєї ділянки повністю зростає небезпека надання їм помилкових даних для поліпшення показників.
- наявності ефективних процедур санкціонування операцій. Для здійснення операцій необхідне конкретне рішення відповідальних осіб, дотримання виконання всіх формальностей.
- своєчасному належному документуванні операцій. При великому інтервалі часу між здійсненням операції і фактом її обліку зростає імовірність помилки.
- фактичному контролю за майном і документацією. Тобто використання технічних засобів і процедур, що запобігають втраті, вилученню або неправомірній зміні облікової документації.
- здійсненні незалежних перевірок. Це одна з функцій внутрішнього аудиту [3, с. 89].

Аудитору потрібно вивчити і зрозуміти кожний з елементів системи внутрішнього контролю на даному підприємстві. При цьому аудитор повинен брати до уваги два аспекти: які саме методи і процедури передбачені на підприємстві і чи застосовуються вони на практиці.

В ході дослідження внутрішнього контролю аудиторю необхідно брати до уваги властиві будь-якій системі внутрішнього контролю вади. Не буває системи ефективною на сто відсотків. До числа чинників, які стримують ефективність внутрішнього контролю, відносяться:

- орієнтація більшої частини видів внутрішнього контролю на очікувані типи операцій, а не на рідкісні операції;
- можливість припущення персоналом внутрішнього контролю помилки внаслідок недбалості або неправильного розуміння інструкцій;
- імовірність того, що особа, відповідальна за здійснення контролю, може зловжити своїм становищем.

Нарешті, внутрішній контроль може бути обійдений внаслідок таємної шахрайської змови ряду осіб як всередині підприємства, так і за участю зовнішніх сторін. Однак, незважаючи на властиві будь-якій системі контролю вади, наявність навіть простих видів контролю може сприяти досягненню аудитором упевненості в тому, що всі операції належним чином записані в облікових регістрах. При оцінці внутрішнього контролю мета аудитора - визначення рівня довір'я, яке він може надати цьому контролю [12].

Оцінка якості інформації, що видається управлінською інформаційною системою є однією з найважливіших функцій внутрішнього аудитора. В той же час, оцінюючи діяльність внутрішніх технологічних контролерів, в штаті відділу внутрішнього аудиту необхідно мати фахівців, які володіють навичками контролю у відповідних техніко-технологічних напрямках.

Важливу роль у зовнішньому і внутрішньому аудиті відіграють звіти, що є наслідком тієї стратегічної політики, яку веде промислове підприємство. Як вже відмічалось раніше, в інформаційній системі, що досліджується, існує така градація звітів:

- стандартні;
- статистичні;
- аналітичні;

- маркетингове дослідження;
- зовнішнього користування.

Якщо зі стандартними і статистичними звітами аудитор, як правило, в своїй практиці вже міг стикатися в будь-якій з конфігурацій автоматизованої облікової системи, то звіти аналітичні, маркетингового дослідження і для зовнішнього користування, відображають специфіку підприємства, що досліджується, і отже частково унікальні.

Як приклад, наведемо деякі з них, які мають першорядне значення для підприємства:

- структура і динаміка виконаних робіт;
- виконання договірних зобов'язань;
- рівень матеріалоємкості під час виконання ремонтних робіт;
- рух грошових коштів.

Аналіз структури і динаміки виконаних робіт дає можливість отримати як структурний аналіз обсягу виконаних робіт в розрізі підприємства і будь-якого окремо взятого підрозділу, так і вираження такого в динаміці. Відмінні особливості:

- під час аналізу обсягу виконаних робіт значення розділені згідно зі статусом контрагента, який має з підприємством замовника економічні відносини;
 - показники обсягу виконаних робіт представлені як в абсолютних, так і у відносних величинах;
 - відсутність обмежень під час завдання звітної періоду;
 - під час аналізу окремо взятого підрозділу, на виході інформація деталізується в розрізі контрагента, договору і супровідною до нього інформацією;
- показники динаміки обсягу виконаних робіт з окремо взятого підрозділу представлені поряд зі значеннями платежів.

Аналіз виконання договірних зобов'язань дозволяє прослідити виконання договірних зобов'язань (сума договору, обсяг виконаних робіт, платежі) в розрізі контрагента, ряду контрагентів (до 5), всіх контрагентів, групи об'єктів ремонту. Відмітні особливості:

- в процесі аналізу виконання договірних зобов'язань платежі розділені на надходження і взаємозаліки в розрізі договорів;
- графік виконання договірних зобов'язань представлений як в накопичувальному, так і в пропорційному вигляді;
- відсутність обмежень під час завдання звітної періоду;
- можливість проаналізувати інформацію по ряду контрагентів;
- можливість проаналізувати інформацію по групі об'єктів ремонту;
- показники рівня виконання договірних зобов'язань представлені як в абсолютному, так і у відносних величинах;
- відсутність обмежень під час завдання звітної періоду.

Аналіз рівня матеріалоємкості при виконанні ремонтних робіт проводиться в розрізі підрозділу, всіх підрозділів, по ряду контрагентів, по об'єкту ремонту, по ряду об'єктів, по групі об'єктів ремонту, по підрозділу в розрізі об'єктів ремонту. Відмінні особливості:

- показує витрати матеріалів як підрядчика, так і замовника, обсяг ремонтно-монтажних робіт, коефіцієнт матеріалоємкості у вибраному розрізі;
- графік динаміки коефіцієнта матеріалоємкості кожного підрозділу представлений в пропорційному вигляді;
- відсутність обмежень під час завдання звітної періоду;
- ряд значень представлений як в абсолютному, так і у відносних величинах.

Для аудитора електронний документ має юридичну силу, якщо він записаний на магнітному або цифровому носії інформації, виготовлений і розмічений відповідно до вимог державного стандарту, і закодований згідно

із загальнодержавним класифікатором техніко-економічної інформації. В документі повинні бути наступні реквізити:

- найменування організації, що здійснює запис документа на магнітний або цифровий носій інформації;
- дата складання документа;
- місцезнаходження організації - творця документа;
- код оператора, який записав документ.

Виходячи з галузевої приналежності підприємств і організацій, міністерства і відомства можуть встановлювати також інші реквізити [6, с.351].

Висновки до розділу 3

Розгляд аналітичних можливостей системи обліку витрат з їх поділом на змінні та постійні, проілюстрованих на прикладі типових управлінських ситуацій, дозволяє зробити такі висновки:

1. Аналіз витрат на виробництво для оцінки наслідків управлінських рішень, який ґрунтується на поділі витрат на виробництво на змінні та постійні і використанні категорії маржинального доходу, можна назвати маржинальним аналізом витрат. Його задачами є аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку та аналіз варіантів короткострокових управлінських рішень.

2. Під поняттям «прибуток» в аналізі взаємозв'язку витрат, обсягу продажу і прибутку, розуміється величина, що дорівнює різниці між виручкою від реалізації продукції і виробничими витратами, адміністративними витратами, витратами на збут та фінансовими витратами, пов'язаними із залученням короткострокового позикового капіталу. Аналіз беззбитковості (пошук точки беззбитковості) оптимальніше проводити за допомогою формул, ніж графічним способом.

3. Вплив зміни величини витрат, ціни, обсягу реалізації на прибуток може бути визначений порівнянням маржинальних звітів по продукції, за допомогою диференційного аналізу, порівнянням значень маржинального доходу по видах продукції. Наочнішим та зрозумілішим є спосіб порівняння маржинальних звітів.

4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» в разі багато номенклатурного виробництва ефективніше проводити за допомогою рівняння, ніж через порівняння середньозваженого маржинального доходу.

5. Аналіз варіантів короткострокових управлінських рішень ґрунтується на інформації про диференційні витрати та доходи – тобто витрати і доходи, величина яких змінюється внаслідок прийнятті того чи іншого рішення. Певної сукупності диференційних витрат (доходів) не існує, диференційність витрат (доходів) залежить від суті рішення.

6. Прийняття управлінських рішень на основі інформації про повну собівартість виробів може призвести до помилкових результатів, оскільки ігнорується факт коливань собівартості одиниці продукції внаслідок зміни частки постійних витрат при змінах обсягу виробництва.

7. Аналіз витрат передусім має бути спрямований на оцінку наслідків майбутніх рішень, а не на тлумачення наслідків вже реалізованих рішень. Аналіз минулих подій важливий для контролю, аналіз майбутніх рішень важливий для вироблення стратегії і тактики ведення бізнесу. Використання інформації про змінні та постійні витрати дозволяє кількісно оцінювати результати майбутніх управлінських дій і обґрунтовувати обрані варіанти управлінських рішень.

8. Розглянуті методичні аспекти аудиту виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем та проведене автором дослідження стану промисловості України в цілому, зокрема, спонукає зробити такі висновки: під час розробки методики обліку виробничих витрат в умовах функціонування інформаційної системи, спочатку закладається можливість виділення контрольного аспекту, призначеного надалі для

внутрішнього та зовнішнього аудиту; розроблена методика стосовно виділених двох принципових відмінностей проведення аудиту виробничих витрат:

- замовник надає аудитору робоче місце користувача з урахуванням поставлених завдань;
- аудит проводиться за допомогою програмного продукту, що належить аудитору.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі представлено теоретичні узагальнення та здійснено вирішення наукового завдання, пов'язаного із витратами діяльності підприємств. Проведені дослідження дозволили сформулювати висновки теоретичного, організаційно-методичного і практичного характеру, а саме:

1. Запропоновано визначення поняття «витрати виробництва», яке адаптоване до облікової специфіки та сприяє розумінню механізмів їх формування, а саме: витрати виробництва – це визначений технологією виробництва і виражений у грошовому вимірнику обсяг економічних ресурсів, спожитих у звітному періоді при виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг).

2. Склад витрат, що входять до собівартості продукції, та їх класифікація залежать від технологічних особливостей виробничого процесу. Розкрито класифікацію витрат відповідно до основних складових управління, розкрито напрями класифікації витрат за центрами відповідальності, за видами продукції, за способом включення до собівартості, за доцільністю, за періодичністю виникнення, за видами, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат тощо. Надано характеристику видів витрат та порівняльну характеристику складу витрат за GAAP US, МСФЗ (IFRS), П(С)БО.

3. На облік витрат значною мірою впливають структурні, виробничі та технологічні особливості підприємства. Здійснено аналіз фактичного стану та специфіки виробничого процесу підприємств енергомістких галузей економіки та виділено організаційні, технологічні, економічні групи факторів впливу на формування витрат. За даними аналізу складу та структури витрат визначено матеріалоємність та енергоємність досліджуваних галузей. Питома вага матеріальних витрат в структурі собівартості продукції підприємств хімічної галузі, а саме основної хімії, становить 61,6 % від загального

розміру витрат на виробництво. В середньому по хімічній промисловості питома вага паливно-енергетичних ресурсів у структурі собівартості становить 50%, а при виробництві металопрокату цей показник складає 40 % від загального розміру витрат на виробництво.

4. Дослідження методів обліку витрат передбачає розкриття особливостей калькулювання та відображення витрат в обліку. Проведено аналіз існуючих в обліковій теорії підходів до визначення понять «калькулювання», «калькуляція», «метод калькулювання» та групування існуючих методів обліку витрат та калькулювання собівартості, розкрито їх сутність та класифіковано за ознаками: за об'єктами обліку витрат, за повнотою облікових витрат, за оперативністю обліку і контролю витрат, гібридні (змішані) калькуляційні системи. Визначено сутність напівфабрикатного та безнапівфабрикатного варіантів попередільного методу обліку витрат та калькулювання собівартості, обґрунтовано необхідність використання поряд з ним окремих елементів нормативного методу для цілей удосконалення обліку витрат та посилення їх контролю на промислових підприємствах. Визначено існуючі в обліковій практиці підприємств види калькуляцій, що залежать від часу складання, призначення і методів розрахунку, та розкрито порядок їх складання. Проведено порівняльний аналіз складу статей калькуляцій, які використовуються на підприємствах, та визначено місце енерговитрат у складі собівартості продукції.

5. Витрати формуються в виробничих підрозділах підприємства, що потребує побудови їх обліку за центрами відповідальності. За даними аналізу порядку визначення та відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати на досліджуваних підприємствах запропоновано використовувати при побудові робочого плану рахунків кодифікатор центрів відповідальності з виділенням окремої групи рахунків вищого порядку, які мають самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками, та враховують місця

виникнення витрат за виробничими підрозділами та у розрізі елементів витрат. Запропоновано модель розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням особливостей діяльності різних центрів відповідальності, обґрунтовано доцільність вибору за базу розподілу обсягу виробництва кожного центру відповідальності.

6. Аналіз витрат на виробництво на основі їх поділу на змінні та постійні (маржинальний аналіз) є важливою складовою процесу управління підприємством в ринковій економіці. Він надає можливість визначати величину прибутку підприємства при змінах рівня витрат на виробництво, обсягу та ціни продажу, оцінювати варіанти короткострокових управлінських рішень і обирати той, який забезпечить найбільшу прибутковість. Отже, маржинальний аналіз витрат є способом прогнозування наслідків короткострокових управлінських рішень і тому він має бути впроваджений в практику роботи підприємств.

7. Зазначено, що великий інформаційний потенціал і знання всіх тонкощів в діяльності підприємства вигідно відрізняють внутрішніх аудиторів від зовнішніх.

8. Якість аудиту як зовнішнього, так і внутрішнього залежить від забезпечення документального оформлення виробничих процесів, аналітичних процедур і грамотної розробки внутрішньовиробничих стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аберніхіна І.Г., Валенюк Н.В., Суботіна Г.О. Зниження собівартості послуг підприємства за рахунок інвестиційної програми. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 17(1). С. 6-11.
2. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
3. Аудит: підручник / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
4. Аудит: методика і організація: навч. посібник / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
5. Аудит: підручник /наук. ред. І.І. Пилипенко, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К.: ДП «Інформ. - аналіт.- агенство». 2015. 643с.
6. Аудит: навч. посіб. / С.І. Деревянко, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 380 с.
7. Аудит: навчальний посібник / Л.І. Жидєєва, О.П. Колісник, К.Д. Салямон-Міхеєва. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 312 с.
8. Борисюк І.О., Семеняка Я.В. Формування системи управління витратами підприємства. *Modern economics*. 2017. № 6. С. 15-23.
9. Брагіна О.С., Забродна І.О. Розробка стратегічного підходу до управління витратами підприємства. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2021. № 3 (17). С. 19-25.
10. Бурачек І.В., Іщук В.А. Еволюція концепцій управління витратами підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 388-393.
11. Бурлан С.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С.А. Бурлан, Н.О. Руденко. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра: Могили, 2017. 184 с.

12. Васюк Г.В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*, № 4 (67). 2017. С. 91–95.
13. Вовчик Н.Л. Сутність витрат на управління безпечністю молочних продуктів та організаційно-методичні засади їх обліку. *Електронний фаховий науково-практичний журнал «Інфраструктура ринку»*. 2019. Вип. 35. С. 154–162.
14. Глушач Ю.С., Фальченко О.О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. № 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587> (дата звернення: 18.07.2022).
15. Голіков О.І., Миколаєва Н.А. Основи класифікації і методи управління витратами в системі стратегічного управлінського обліку. *Азимут наукових досліджень: економіка і управління*. 2014. № 1. С. 26-30.
16. Голов С.Ф. Управлінський облік. Центр навчальної літератури. 2018. 400 с.
17. Гришко Н.В. Методологія управління витратами промислових підприємств : монографія. Донецьк : ІЕП НАН України, 2009. 403 с.
18. Друрі К. Управлінський та виробничий облік. ЮнітіДана. 2003. С. 231–245.
19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 07.09.2022).
20. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> (дата звернення: 08.09.2022).
21. Коба О.В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії.

2016. № 4. С. 99–103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_23 (дата звернення: 24.09.2022).
22. Колісник Г.М. Витрати підприємницького сектора України: методологія та практика. Ужгород : ПП «АУТДОР-ШАРК», 2016. 360 с.
23. Колісник Г.М. Інституціональні умови та пастки розвитку регулювання витратами підприємництва. *Наукові записки нац. унів-ту «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НУ«ОА», вересень 2016. № 2(30). 142 с. С. 19–26.
24. Колісник Г.М. Функціональний аналіз побудови збалансованих показників регулювання витрат підприємництва в Україні. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2017. Вип. 6 (128). С. 187–194.
25. Кошкалда Л.Ю., Радєва О.Г. Методика аналізу точки беззбитковості. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 6 (11). С. 626-528.
26. Левицька С.О., Сич Д.М. Роль управлінського обліку в оптимізації калькулювання собівартості послуг виробництва (на прикладі вітчизняних підприємств малого та середнього бізнесу). *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Економічні науки. 2015. Вип. 1. С. 226-234.
27. Лега О.В., Яловега Л.В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2016. № 2. С. 75–80.
28. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2014. № 4. С. 209–217.
29. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.
30. Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2020. № 4 (115). С. 140-147.

31. Миронова Ю.Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств. *Економіка і регіон*. 2016. № 3. С. 132-140.
32. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Видання 2016-2017 років); пер. з англ. мови. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018, частина 1. 1142 с.
33. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Видання 2016-2017 років); пер. з англ. мови. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018, частина 2. 532 с.
34. Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вітер С.А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 83-89.
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Наказом Міністерством фінансів України № 78 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027%2D00&p=1154500791191400#Text> (дата звернення: 18.09.2022).
36. Нестеренко С.А. Теоретичні аспекти та методологічні підходи управління витратами. *Вісник ХНАУ*. Серія : Економічні науки. 2019. № 1. С. 13-22.
37. Огійчук М.Ф., Утенкова К.О. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. К.: Алерта, 2016. 304 с.
38. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами. *Вісник Міжнародного слов'янського університету*. Економічні науки. 2007. № 1. С. 37–39.
39. Остапенко Т.М. Економічна сутність управління витратами. *Вісник Сумського державного університету*. Серія: Економіка. 2013. № 2. С. 85-91.

40. Пастушенко В.І. Порівняльна характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: збірник наукових праць. Київ: КНЕУ, 2017. С. 250-251.
41. Пархоменко Л.А., Малюга Л.М., Фротер О.С., Нижник І.О. Методи обліку та управління операційними витратами. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 50-54.
42. Піскун А.В. Теоретичний аспект управління витратами підприємства. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 4 (70). С. 55-59.
43. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755- VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерством фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027%2D00&p=1154500791191400#Text> (дата звернення: 18.09.2022).
45. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635). URL: <http://dtki.com.ua/show/2cid010244.html> (дата звернення: 22.09.2022).
46. Про Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z002700> (дата звернення: 21.01.2022).
47. Пугаченко О.Б. Особливості аудиту інформаційних систем і технологій. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. *Економічні науки*. 2009. випуск 16 ч. II. С. 223–228.
48. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 11. С. 39-42.

49. Радіонова Н.Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. С. 74-80.
50. Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Іванова Л.С. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 17. С. 17-21.
51. Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. 2017. № 4. – С. 59–62.
52. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності / Облік і фінанси АПК: освітній портал: веб-сайт. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html/>
53. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості: монографія. Житомир, 2011. 732 с.
54. Тарасенко С.І. Інтегрована концепція управління витратами підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 13 (4). С. 84-87.
55. Фостолович В.А., Сімаков О.О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством. *Економіка та держава*. 2019. № 10. С. 36–45.
56. Цимбалюк Л.Г., Скричун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2019. № 3(15). С. 88-95.
57. Чернікова С.Ю. Бережливе виробництво - новий підхід до управління витратами. *Праці економіко-соціально-гуманітарного факультету*. Збірник наукових статей. Київ, 2016. Вип. 3. URL: <http://econom-lib.com> (дата звернення: 08.09.2022).

58. Чернецька О.В. Операційний леверидж як інструмент управління витратами в сільськогосподарських підприємствах. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1. С. 130–131.
59. Чернишова Л.І. Особливості формування системи управління витратами вітчизняних підприємств. *Інноваційна економіка*. 2014. № 3 (52). С. 61–68.
60. Шеленко Д.І., Матковський П.Є. Управління витратами виробництва у системі контролінгу підприємницьких структур. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22-23 березня 2022 р. Ч. 2. Львів: ЛНУП, 2022. 320 с.
61. Шестерняк М., Зюбрій Д. Проблемні аспекти регулювання аудиторської діяльності в Україні та перспективні напрямки розвитку. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали X Ювілейної Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 17 грудня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 119-121. URL: <https://bit.ly/3TY3fYC> (дата звернення: 28.09.2022).
62. Шестерняк М.М. Економічний аналіз: перспективи розвитку. Збірник тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації», (м. Тернопіль, ТНЕУ, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль: «Економічна думка ТНЕУ», 2018. С. 233-235. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28188/1/233.PDF>
63. Шестерняк М.М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland*: Baltija Publishing. 220 pages, P. 187-189 URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35762/3/Shesternyak.Poland.pdf>

64. Шестерняк М.М. Проблемні питання розвитку аудиту та формування його теорії. *Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали наук.-практ. конф.*, (м. Тернопіль, 26-27 квітня 2013 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 133-135. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/9813>
65. Шестерняк М.М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. Вип. № 20 / 2018. Ужгород, 2018. С. 158-162. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20\(3\)__34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20(3)__34).
66. Шестерняк М.М. Сучасний стан розвитку економічного аналізу. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб. матер. всеукр. наук.-практ. конф.* (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.) у 2-х т.: Т.1 / ред. кол.: ВННІЕ ТНЕУ. Тернопіль: Крок, 2018. С. 121-123. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/30130/1/121.PDF>
67. Шулла Р.С., Повідайчик М.М. Концептуальні підходи до організації системиуправлінського обліку «директ-костинг»: зарубіжнийдосвід та можливість його адаптації у вітчизнянійтеорії та практиці. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка* : зб. наук. пр. 2013. Вип. 4. С. 247–254
68. Шулла Р.С., Попик М.М., Габчак Н.Ф. Сучасні підходи до планування витрат та прибутку на підприємствах сфери туropolерейтингу. *Вісник Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького. Серія: «Економічні науки»*. 2020. Вип. 2. С. 165–187.
69. Шулла Р.С., Попик М.М. Інформаційно-аналітична підтримка прийняття управлінських рішень туropolератора на основі системи «Ускладненого директ-костингу». *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2020. Вип. 2(142). С. 88–99.
70. International Financial Reporting Standards. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення: 22.08.2022).

71. Kostetska N. I., Litkovets Yu. O. Risk cost management in Ukraine's fat and oil industry. *Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges*: Collection of scientific articles. Oklahoma City, 2017. P. 46–48.
72. Männel W. Handbuch Kostenrechnung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 1532 p.
73. Kilger W. Einführung in die Kostenrechnung. 3. Ausg. Wiesbaden: Gabler, 1987. 495 p.
74. Schmalenbach, E. Kostenrechnung und Preispolitik. 8., erw. u. verb. Aufl. Köln; Opladen: Westdt. Verl., 1963. 530 p.
75. Schweitzer M., Küpper H.-U. Systeme der Kosten und Erlösrechnung. München: Verlag Franz Vahlen, 2015. 907 p.
76. Seicht, G. (2001). Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung. 11 Aufl. Wien: Hardcover Linde Verlag, 719 p.