

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

ШУРА Олександр Ігорович

АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ (РОБИТ, ПОСЛУГ)

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма – Аудит та державний фінансовий контроль
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:
д.е.н., професор М. Р. Лучко

Тернопіль-2023

Зміст

| | |
|--|----|
| Список умовних позначень | 3 |
| ВСТУП | 4 |
| Розділ 1. Концепція собівартості продукції й основи її формування з метою обліку, аналізу та аудиту | 7 |
| 1.1 Економічна сутність собівартості продукції, робіт або послуг | 7 |
| 1.2 Калькулювання собівартості продукції | 15 |
| 1.3 Інформаційні ресурси обліку для проведення аудиту процесу формування собівартості | 23 |
| Висновки до розділу 1 | 30 |
| Розділ 2. Організація і методика аудиторської перевірки процесу формування собівартості продукції, робіт, послуг | 31 |
| 2.1 Організація аудиту процесу формування собівартості продукції | 31 |
| 2.2 Аудиторська перевірка процесу формування виробничої собівартості | 37 |
| 2.3 Методика аудиту собівартості реалізованої продукції | 46 |
| Висновки до розділу 2 | 55 |
| Розділ 3. Управління процесом формування собівартості продукції, робіт або послуг | 57 |
| 3.1 Аналіз процесу формування собівартості продукції | 57 |
| 3.2 Управління процесом формування собівартості продукції | 65 |
| Висновки до розділу 3 | 75 |
| ВИСНОВКИ | 77 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 79 |
| ДОДАТКИ | 84 |

Список умовних позначень

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

РП – реалізована продукція

ВС – виробнича собівартість

ВВ – виробничі витрат

ВСТУП

Актуальність теми. Собівартість реалізованої продукції відіграє ключову роль у визначенні фінансових показників підприємства, тому надання точної та об'єктивної інформації про неї у фінансовій звітності є критично важливим. Ця інформація має бути достовірною та відображати всі витрати неупереджено і в повному обсязі, відповідно до стандартів фінансової звітності.

Інформація про склад, розмір, характер і джерела витрат є вирішальною для прийняття управлінських рішень, оскільки витрати становлять один із основних показників діяльності будь-якої організації. Аудит собівартості продукції є складною, але важливою частиною перевірки діяльності підприємства, що впливає на виробництво та вартість продукції.

Під час аудиту собівартості продукції аналізуються документовані процеси та явища, пов'язані з виробництвом. Вивчення матеріальних витрат дозволяє визначити, наскільки ефективно використовуються ресурси, підвищуючи тим самим можливість їх ефективного застосування. Таким чином, глибокий аналіз та аудит витрат є фундаментом для фінансової стабільності та успішності промислових підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження процесу здійснення аудиту собівартості продукції, робіт або послуг.

Для виконання поставленої мети визначено перелік завдань, що дозволять її реалізувати, а саме:

- дослідити економічну сутність терміну «собівартість» та окреслити її види;
- описати технологічний процес калькулювання собівартості;
- визначити джерела інформації для проведення аудиту собівартості продукції, робіт або послуг;

- дослідити процес організації аудиторської перевірки собівартості продукції;
- розробити програму проведення аудиту процесу формування собівартості продукції на досліджуваному підприємстві;
- розробити програму аудиторської перевірки собівартості реалізованої продукції;
- провести аналіз собівартості продукції досліджуваного підприємства;
- сформулювати пропозиції стосовно управління процесом формування собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є процес здійснення аудиту собівартості продукції, робіт або послуг.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та практичні особливості здійснення аудиту собівартості продукції, робіт або послуг.

Методи дослідження. Для дослідження процесу здійснення аудиту собівартості продукції, робіт або послуг використано ряд методів: порівняння, опис, аналогія, моделювання, аналіз, конкретизація, синтез, формалізація, історичний.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- подано трактування поняття «собівартість» рядом вітчизняних вчених і окреслено її види за ступенем узагальнення, часом формування, тривалістю, складом продукції і складом витрат;
- описано процес калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства;
- описано елементи облікової політики, де міститься інформація про собівартість, перелік нормативних норм формування собівартості та вказано перелік облікових рахунків і проведення;
- визначено об'єкти аудиту собівартості продукції окреслені вітчизняними вченими, представлено модель організації перевірки та перелік методичних прийомів;

- запропоновано зведений тест внутрішнього контролю процесу формування собівартості продукції і програму аудиторської перевірки виробничої собівартості продукції досліджуваного підприємства з виокремленням переліку процедур, мети кожного етапу, методики дослідження джерел інформації та періоду проведення аудитором;
- запропоновано тест оцінки системи внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції досліджуваного підприємства і програму перевірки;
- проаналізовано динаміку собівартості продукції досліджуваного підприємства, визначено рентабельність продукції та сформовано ряд висновків і рекомендацій;
- визначено основні складові та напрями управління собівартістю продукції та окреслено схему організації прийняття управлінських рішень стосовно витрат понесених на виробництво продукції;
- окреслено основні етапи аналітичного управління підприємством з метою оптимізації витрат.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати у цій кваліфікаційній роботі є придатними для практичного використання.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами випускної кваліфікаційної роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

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

РОЗДІЛ I. Концепція собівартості продукції й основи її формування з метою обліку, аналізу та аудиту

1.1. Економічна сутність собівартості продукції, робіт або послуг

Ефективність виробництва та функціонування господарюючого суб'єкта у значній мірі залежить від показників собівартості, що характеризує її значимість. Адже саме вона відображає ключові показники виробничої діяльності та загалом господарської, а саме: результативність використання матеріальних, фінансових, трудових, людських, часових та інших ресурсів. Ці показники відображають безпосередньо впливають на фінансовий результат загалом та раціональність витрат зокрема. Окрім цього, собівартість продукції й робіт чи послуг має опосередкований вплив на формування бюджету, прибутковість та показники рентабельності.

Основною метою функціонування є досягнення стабільного виробничого процесу з метою отримання економічних вигод для забезпечення позитивного фінансового становища та отримання прибутку. Такий підхід у сучасних умовах здійснюється шляхом пошуку й реалізації економічних та інших заходів з метою підвищення ефективності господарювання. Одним із ключових показників ефективності виробництва продукції та діяльності загалом є рівень витрат господарюючого суб'єкта загалом та собівартість продукції, як найвагомішої їх сукупності у загальному обсягу, зокрема.

Відтак, вивчення питань стосовно собівартості продукції загалом та її окремих видів, здійснення аналітичних та контрольних процедур, планування та реалізація превентивних заходів, постійний моніторинг показників витрат стають основними напрямками на шляху до отримання стійкого економічного розвитку господарюючого суб'єкта.

Сучасний економічний стан вітчизняної економіки, який характеризується значним виснаженням фінансових, трудових та матеріальних ресурсів внаслідок пандемії, а зараз воєнних дій, створює

значні виклики для сучасних підприємств та значно актуалізує необхідність оптимізації витрат на виробництво продукції загалом та ефективного управління показниками собівартості. Н. М. Бондаренко та А. К. Устименко зазначають, що показник собівартості містить інформацію про усі аспекти роботи підприємства, а саме раціональність організації виробничого процесу, технічне оснащення виробництва, продуктивність праці, ефективність матеріального забезпечення виробничого та управлінського процесу, ефективність використання необоротних та оборотних активів [5, с. 51].

У розвинутому товарному виробництві показник собівартості використовується для визначення розміру прибутку або збитку, економічної ефективності організації випуску продукції, обрання найвигіднішого варіанта конструкції виробів або технології виробництва.

Витрат пов'язані з виготовленням продукції розглядались від початку ринкових відносин, однак термін «собівартість» виник приблизно у XV столітті. Ф. Ф. Бутинець зазначає, що цей термін з'явився у вітчизняному вжитку на основі робіт М.Ф. фон Дітмара [8, с. 300].

Протягом своєї історії поняття собівартості в основному використовувалося в сферах планування, обліку та аналізу. Це очевидно у визначенні собівартості як витрат, понесених бізнесом. Розуміння сутності та відмінних якостей собівартості, а також її положення та функції в системі економічних показників відображає це практичне застосування.

Одним із важливих обов'язків бухгалтерії є обчислення собівартості продукції з урахуванням витрат, понесених у процесі виробництва. Це має вирішальне значення, оскільки понесені витрати є основним показником рентабельності та ефективності виробництва, обидва з яких пов'язані зі зниженням витрат і підвищенням конкуренції підприємства. Собівартість – це перш за все виробнича класифікація, а по-друге, вона відображає розподіл готової продукції та задіяні виробничі відносини.

У таблиці 1.1 наведено пояснення того, як видатні вчені в галузі економічної теорії та бухгалтерського обліку визначають поняття «собівартість».

Таблиця 1.1

Трактування терміну «собівартість» вітчизняними та іноземними
вченими-економістами

| Автор визначення | Трактування терміну |
|---|---|
| В. П. Завгородній [16, с. 553] | До собівартості включені всі витрати понесені підприємством для реалізації виробництва та збуту продукції. Такі витрати мають грошову форму |
| Ф. Ф. Бутинець [7, с. 165] | Грошове вираження понесених витрат підприємства які здійснені з метою виробництва й збуту продукції, виконання робіт або надання окремих послуг |
| В. М. Пархоменко [35, с. 2] | Собівартість продукції (робіт чи послуг) є вартісним вираженням витрат, що пов'язані з використанням у процесі виробництва продукції, матеріальних і нематеріальних ресурсів, сировини, палива, природних ресурсів, енергетичних ресурсів, виробничих фондів, спеціального обладнання, інвентарю, інструментів, фінансових і трудових ресурсів. Також це поняття вміщує витрати на збут готової продукції, обов'язкові відрахування, платежі і податки, що пов'язані з їх реалізацією |
| М. І. Маниліч, О. В. Миронюк [27, с. 3] | За рахунок собівартості відбувається відшкодування витрат підприємства на процес виробництва і реалізації продукції. Вона виражає складну систему економічних залежностей та зв'язків, які виникають в ході виробництва та обігу товарів кожного господарюючого суб'єкта |
| Ю. С. Цал-Цалко [51, с. 6] | Собівартість є вираженням в горошковій формі затрат на основні засоби, оплату праці й соціальні заходи для отримання готової продукції |
| М. А. Болюх, В. З. Бурчевський [4] | Собівартість є основним показником, що характеризує роботу підприємства загалом та її структурних підрозділів зокрема. Вплив на собівартість продукції має значне народногосподарське значення, адже дає змогу за умови стабільних ринкових цін збільшувати прибутковість кожної гривні витрат виробництва й |

| | |
|---|---|
| | збільшувати конкурентоспроможність виготовленої продукції |
| В. І. Мацибора [8, с. 107] | Собівартість становить економічну категорію, що характеризує вартість товару й передбачає відображення всіх витрат підприємств у грошовому виразі з метою простого відтворення |
| В. М. Панасюк [34] | Собівартість є центральним об'єктом управління та якісним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства |
| Н. М. Бондаренко А. К. Устименко [5, с. 52] | Собівартість відображає виражені у грошовій формі витрати понесені на підготовку та випуск продукції, виконання робіт чи надання окремих послуг. Показник собівартості продукції залежить від ефективності використання виробничих ресурсів |
| Н. Г. Міценко [28] | Собівартість є одним із показників, що характеризує обіговість коштів, дозволяє планувати прибуток, визначати економічну ефективність окремих організаційних етапів або технічних пристроїв та усього виробництва загалом. Цей показник слугує для здійснення внутрішнього планування і формування цінової політики |
| К. М. Радченко [41] | Собівартість включає суму всіх явних витрат, які пов'язані не лише з простим відтворенням, а також для отримання підприємницького доходу |
| Т. П. Карпова [20, с. 194] | Собівартість становить затрати використовуваних з певною метою ресурсів у грошовому виразі |
| В. В. Сопко [48, с. 341] | У процесі виробництва всі використані речовини й сили природи формують поняття витрати на виготовлення нового продукту. Натомість грошовий вираз суми витрат для виготовлення окремого продукту вже визначає її собівартість. |

Таким чином, на основі приведеного тлумачення терміну «собівартість» вітчизняним науковцями можна узагальнити, що собівартість є вираження у грошовому вигляді витрат понесених на отримання продукції, виконання робіт і надання окремих послуг. Ґрунтуючись на основі економічних поглядів видно, що це поняття є ключовим у економічному векторі господарювання. Від його показника залежить напрям роботи підприємства, його прибутковість, показники цін, рентабельності та інші. Таким чином дослідження собівартості продукції (робіт, послуг) стає

важливим елементом контролю та аудиту з метою систематичного отримання достовірної інформації про належну роботу підприємства та інтерпретації своєчасної інформації в управлінські рішення усіх рівнів управління.

Оскільки з метою уникнення асиметрії інформації бухгалтерський облік керується законодавчо та нормативно встановленим словниковим апаратом, то з метою ведення обліку собівартість продукції – це вартісний вимір ресурсів, які використані в ході досягнення певних цілей, а саме отримання готової продукції. Ґрунтуючись на загальних принципах організації та ведення бухгалтерського обліку і економічній сутності витрат підприємство самостійно обирає перелік витрат, що включатимуться до собівартості продукції (робіт або послуг) й відображає їх перелік у обліковій політиці.

У бухгалтерському обліку склад та структуру витрат, що включаються до собівартості продукції регламентує НП(С)БО 16 «Витрати». У цьому нормативному документі міститься інформація про два види собівартості, а саме собівартість РП або виконаних робіт й наданих послуг і їх виробнича собівартість. Собівартість РП або виконаних робіт й наданих послуг включає виробничу собівартість продукції, виконаних робіт й наданих послуг що були реалізовані протягом звітного періоду, а також містить нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і наднормативні виробничі витрати [32].

Варто зазначити, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що «фактична собівартість виступає одним із принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відтак пріоритетним є оцінювання активів підприємства керуючись витратами на їх виробництво й придбання [39].

Виробнича собівартість є безпосереднім відображенням витрат на виготовлення продукції, виконання робіт й надання послуг. Її склад відображено на рисунку 1.1.

Для ефективного управління собівартістю продукції чи робіт і послуг важливим є отримання своєчасної інформації про наявні резерви залучених

фінансових, трудових та матеріальних ресурсів та налагоджена скоординована система використання наявних незадіяних ресурсів.

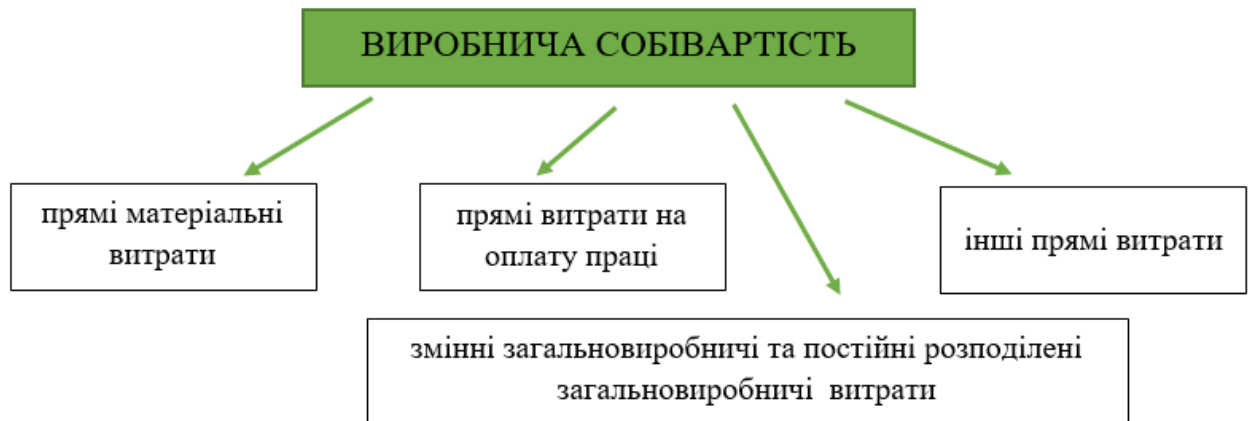


Рис. 1.1. Структура виробничої собівартості згідно НП(С)БО 16 «Витрати»

З метою управління показники собівартості використовують для:

- розробки й встановлення цін на виготовлену продукцію, виконані роботи й надані послуги;
- здійснення контрольних процедур за використанням ресурсів;
- оцінювання показників господарської діяльності підприємства і структурних підрозділів;
- визначення й економічне обґрунтування підприємницької діяльності.

Отож, досліджуючи поняття собівартості продукції з метою ефективного управління її показниками доцільно визначити ключові напрями менеджменту на основі наявних ресурсів, дослідити політику цін в галузі та державі загалом, визначити прогнозні показники та план дій для досягнення кінцевого результату. Проте опрацювання такої важливої інформації повинно відбуватись на основі достовірної та своєчасної роботи бухгалтерського апарату та повинно бути підтвержене незалежними експертами, а саме аудиторами.

Загальноприйнятою практикою з метою досягнення ефективного управління є застосування методів класифікації складових загального поняття а застосування методів дедукції. Тому з метою оптимізації найбільш вагомого показника виробництва, а саме собівартості доцільно здійснити класифікацію її складових. Узагальнена класифікація собівартості продукції

вітчизняними вченими Н. М. Бондаренко та А. К. Устименко наведена на рисунку 1.2.

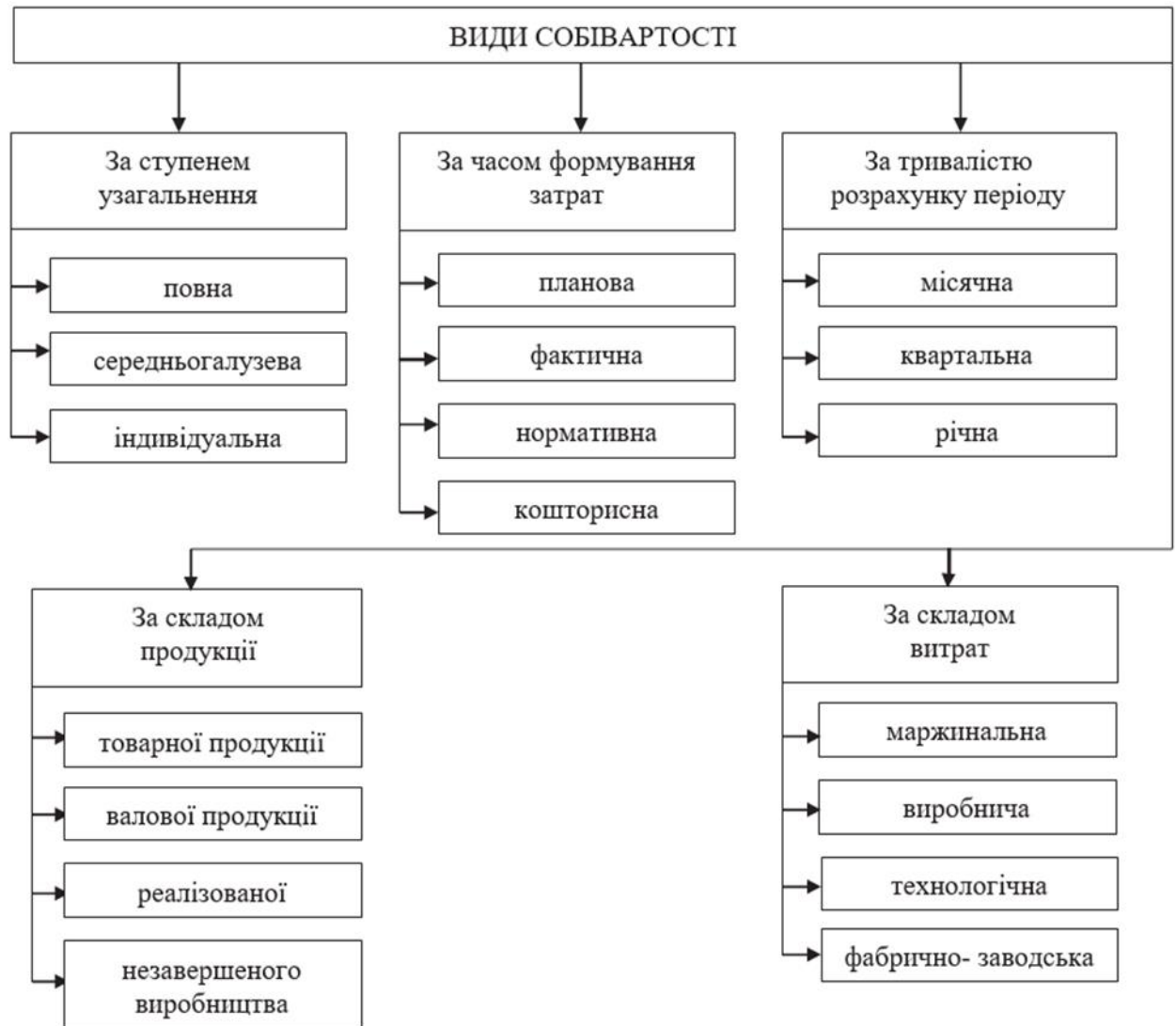


Рис. 1.2. Класифікація складових собівартості продукції [5, с. 53]

З метою управління показниками собівартості продукції, виконаних робіт й наданих послуг важливою є класифікація запропонована вітчизняним професором Ф. Ф. Бутинцем. А саме виокремлено:

- технологічна собівартість (прямі витрати на окремому робочому місці або ділянці, що відображає показник витрат для окремих технологічних операцій);
- виробнича собівартість (технологічна собівартість доповнена сумою витрат пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, які

- випускають продукцію і відображає показник витрат за окремими виробами чи послугами);
- маржинальна собівартість (виробнича собівартість доповнена прямими змінними витратами на одиницю продукції);
 - фабрично-заводська собівартість (включає всі безпосередні витрати на виготовлення продукції, а також адміністративні й інші операційні витрати);
 - повна собівартість (виробнича собівартість доповнена адміністративними витратами й витратами понесеними на збут);
 - індивідуальна собівартість (витрати окремого підприємства на випуск продукції);
 - фірмова собівартість (характеризує витрати на виготовлення продукції, виконання робі чи надання послуг за групою підприємств, які є складовими об'єднання або корпорації);
 - середньогалузева собівартість (характеризує розмір середніх витрат на виготовлення продукції на основі даних окремої галузі шляхом обчислення середньозваженого показника на підставі окремих собівартостей підприємств галузі);
 - планова собівартість (характеризує планові на наступний звітний період максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції);
 - фактична собівартість (фактично понесені витрачені засоби на випуск продукції).

Для прийняття обґрунтованих рішень щодо управління собівартістю продукції важливим є наявність достовірної інформації на кожному з етапів її формування з метою аналізу та менеджменту.

1.2. Калькулювання собівартості продукції

Виробничі підприємства проводячи калькулювання собівартості продукції створюють основу облікового підґрунтя ведення підприємницької діяльності. Для калькулювання собівартості продукції підприємства обов'язково керуються основоположними законами та принципами, залишаючи за собою технологічну адаптацію до цих встановлених норм. Основоположним документом для порядку формування собівартості продукції є НП(С)БО 16 «Витрати» у якому окреслено загальні принципи визначення собівартості продукції. Натомість безпосередня процедура і специфіка обчислення наводиться у галузевих рекомендаціях.

Для виробничих підприємств такі норми розроблені в Методичних рекомендаціях № 373, для будівельної сфери – Методичні рекомендації № 573, для сфери перевезень – Методичні рекомендації № 65.

Калькулювання собівартості продукції, виконаних робіт і наданих послуг є сукупністю способів та прийомів, які забезпечують обчислення грошового еквіваленту собівартості виробленої підприємством одиниці окремих видів продукції, виконаних робіт і наданих послуг в розрізі статей витрат. Калькуляція є слугує основою для визначення собівартості продукції. Основні види собівартості та калькулювання наведені на рисунку 1.3.

Здебільшого на практиці об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання є взаємопов'язаними з об'єктами калькулювання собівартості та здебільшого збігаються, проте, існують винятки та відмінності. Для виробничих підприємств обов'язковим є складання звітної (фактичної) калькуляції й обчислення звітної (фактичної) собівартості. На власний розсуд з метою управлінської діяльності підприємства складають планову і нормативну калькуляцію.

При використанні нормативного методу затрат обов'язковим є складання нормативної калькуляції. За нормативними затратами оцінка полягає в використанні норма затрат на одиницю продукції, виконаних робіт

або наданих послуг, що визначені підприємством враховуючи рівні використання запасів, обсягів праці, наявні виробничі потужності та існуючі ціни на них. Згідно пункту 21 НП(С)БО 9 проводиться коригування оцінки продукції за нормативними затратами до фактичної виробничої собівартості.



Рис. 1.3. Основні види калькулювання та собівартості продукції

Проведення калькулювання собівартості продукції, виконаних робіт чи наданих послуг відбувається у певній послідовності:

1. обчислення собівартості загалом випущеної продукції;
2. визначення фактичної собівартості кожного виду продукції;
3. розрахунок собівартості кожної одиниці продукції.

Обов'язковим для підприємств є застосування другого та третього етапів з метою належної організації бухгалтерського обліку. Водночас застосування першого етапу є необхідним для цілей управлінського обліку та його належної організації.

Офіційно, згідно чинних правил складений калькуляційний документ не відповідає ознакам первинного документа, адже не містить інформації про господарські операції, дозволи чи розпорядження на здійснення господарської діяльності. У додатку А наведено основні погодження Міністерства фінансів, Державна податкова служба України та інших стосовно документів калькулювання.

Об'єктами витрат згідно пункту 4 НП(С)БО 16 «Витрати» є виготовлена продукція, виконані роботи, надані послуги, що потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом чи здійсненням витрат [32]. У пункті 302 Методичних рекомендацій № 373 об'єктами обліку виробничих витрат в поточному обліку вважають згруповані затрати стосовно виробництва. Це дає змогу визначити собівартість продукції за її окремими видами, роздільно за процесами й способами та місцями виробництва [40].

У пункті 302 Методичних рекомендацій № 373 зазначається що об'єктами обліку стосовно виробничих витрат є вироби чи їх окремі частини, а також вузли або деталі, групи однорідних виробів, окремі виробництва, фази, процеси, стадії, здійснені переділи технологічних процесів, окремі операції, види діяльності або замовлення [40]. Для проведення калькуляції обирається кількісна міра визначення кожного об'єкта. Такий показник вважається метричною одиницею виміру кожного об'єкта. Для того, щоб одиниця розрахунку будь-якого даного продукту була точною, вона повинна

відповідати одиниці вимірювання, яка встановлена в стандартах і технічних умовах для цього конкретного виду продукції. Це стосується і виробничого плану, який повинен складатися з натуральних одиниць. Основні види калькуляційних одиниць наведені на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Основні види калькуляційних одиниць

Кожна собівартість продукції складається з переліку ряду витрат, необхідних для її отримання. Згідно чинного законодавства, а саме пункту 11 НП(С)БО 16 «підприємство самостійно визначає перелік й склад статей калькулювання виробничої собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт й наданих послуг» [32]. Проте при розробці калькуляції підприємства зобов'язані керуватися нормами НП(С)БО 16 «Витрати» стосовно складу віднесених на собівартість витрат. Згідно пункту 11 цього нормативного документу «до складу собівартості продукції, товарів, робіт, послуг включено:

- виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), що була реалізована протягом окресленого звітного періоду;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати» [32].

У таблиці 1.2 подано дані стосовно складу виробничої собівартості.

Таблиця 1.2

Основні складові виробничої собівартості

| Елемент витрат | Складові витрат | Нормативний документ |
|-------------------------------|---|----------------------|
| Прямі матеріальні витрати | Визначена вартість основних матеріалів і сировини, які становлять основу вироблюваної продукції | НП(С)БО 16 п. 12 |
| | Вартість комплектувальних виробів й купівельних напівфабрикатів | |
| | Вартість інших та допоміжних матеріалів, що можна прямо зарахувати до окремого об'єкта витрат | |
| Прямі витрати на оплату праці | Заробітна плата працівникам й інші виплати людям, зайнятим у виробництві продукції, здійсненні робіт чи наданні послуг, що можна прямо зарахувати стосовно конкретного об'єкта витрат | НП(С)БО 16 п. 13 |
| Інші прямі витрати | Всі інші витрати пов'язані з виробництвом, що | НП(С)БО 16 |

| | | |
|---|---|-------------------------|
| | можна віднести безпосередньо до виготовленої продукції, а саме відрахування на соціальні заходи, такі як загальнообов'язкове державне соціальне страхування, єдиний внесок; орендна плата, амортизаційні відрахування, втрати від раку, втрати на виправлення технічно неминучого браку | п. 14 |
| Змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати | Витрати на здійснення управління виробництвом, амортизаційні відрахування для основних засобів й нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на технологічне вдосконалення виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу, паливо, електроенергію, техніку безпеки та охорону праці | НП(С)БО 16 п. 15, 16 |

На рисунку 1.5 наведено основні методи калькулювання, які мають практичне застосування.

Усі ці методи мають практичне застосування та чітку нормативну регламентацію. Застосування позамовного методу відбувається згідно пункту 514 Методичних рекомендацій № 373. Для його застосування обов'язком є виконання однієї з умов, а саме:

- можливість розрізнити окремі зразки або партії готової продукції спрощується завдяки процесу розділення. Це пояснюється тим, що кожен зразок або партію ідентичної готової продукції легко відрізнити від інших зразків або партій зразків готової продукції;
- кожна комплектація недиференційованої готової продукції виготовляється за технічним завданням або заявкою замовника з ідентифікацією кількості продукції;
- виробництво обмеженої кількості товару;
- витрати, пов'язані з виготовленням кожного окремого зразка або партії ідентичної готової продукції, значні.

Для виконання позамовного способу кожному замовленню присвоюється унікальний номер (код), який фіксується в усіх відповідних

первинних документах. Кожне замовлення супроводжується карткою аналізу витрат, де вказується назва, категорія та якість продукту, особа замовника, термін виконання, задіяні майстерні та очікувана вартість. Дані цієї картки повинні повністю відповідати відомостям, зазначеним у первинних документах, і обліковуватися на рахунку 23 «Виробництво» до виконання замовлення.



Рис. 1.5. Основні методи калькулювання

Після виконання замовлення або робіт визначається фактична собівартість одиничного виробу шляхом поділу загальної суми виробничих витрат на фактичну кількість виготовленої продукції за цим замовленням або кількості виробів.

Наступним методом є попередільний, який полягає тому, що об'єктом калькулювання виступає переділ. За цим методом згідно закінченого технологічного процесу чи технологічній операції отримується проміжний продукт або напівфабрикат готовий для продажу або використання. Такий продукт є проміжним або напівфабрикатом. Напівфабрикатний метод ведення зведеного обліку витрат й калькулювання собівартості продукції є основою цього підходу. У кожному цеху, фазі, стадії, переділі ведеться окремий облік витрат, а саме обчислюється собівартість.

Попроцесний метод передбачає класифікацію витрат за конкретними технологічними процесами. Це означає, що витрати групуються за прямими статтями та відповідно відокремлюються. Непрямі витрати, такі як амортизація спеціалізованого обладнання, підготовка до виробництва та вдосконалення організаційних процесів, можуть бути включені до прямих витрат, таких як матеріали, заробітна плата та загальновиробничі витрати. Однак це можливо лише в тому випадку, якщо ці витрати локалізовані в межах одного процесу або відділу.

Попроцесний підхід використовується для консолідації витрат на різних технологічних процедурах або етапах виробництва. Цей прийом використовується при створенні однорідних продуктів або багатопроцесорних однопродуктових виробництв. Це поширений метод серед компаній, які займаються масовим або серійним виробництвом або мають безперервний цикл виробництва з постійним запасом продукції, виробленої протягом тривалого періоду. Ці типи виробничих процесів характерні для металургійної, хімічної, скляної, паперової, цементної, швейної, харчової тощо. Також цей метод є актуальним для машинобудівної галузі, де виготовляється складна технічна продукція. Увесь технологічний процес складається з окремих етапів (стадій), наприклад заготівля, обробка, складання. Кожна стадія також може містити окремі процеси, наприклад хімічна, термічна, механічна обробка продукції.

Такий метод є прийнятним для підприємств, де виготовлення продукції складається з окремих процесів. Такі процеси проводяться у відокремлених підрозділах, дільницях або цехах і можуть бути інтерпретовані як центри витрат. Для отримання кінцевого доведеного виробу продукція переміщується поетапно між процесами або підрозділами.

Нормативні методи калькуляції зазвичай використовується виробничими компаніями, коли вони виробляють різні складні продукти у великих кількостях. Даний метод розрахунку базується на обліку витрат згідно діючих норм, обліку витрат за відхилення від цих норм та обліку змін до норм. Використання такого підходу сприяє впровадженню прогресивних норм витрат та випереджувальному визначенню резервів зниження собівартості продукції.

1.3. Інформаційні ресурси обліку для проведення аудиту процесу формування собівартості

Собівартістю є сума витрат, що пов'язані з виготовленням певного виду продукції. Узагальнена інформація про суму таких витрат називається калькулюванням собівартості, а обліковим відображенням таких розрахунків є документ, що називається калькуляція. У практичній діяльності здійснення калькуляції на великих підприємствах покладено на економічний відділ, проте здійснення обліку витрат є функціональним обов'язком бухгалтерської служби. Саме від особливостей застосування принципів і ведення обліку у значному обсягу залежить розмір собівартості продукції. Основоположним документом, що визначає особливості ведення обліку на підприємстві є облікова політика. У обліковій політиці міститься інформація яка впливає визначає основні принципи формування собівартості. На рисунку 1.6 відображено їх основні елементи.

Окрім чітко встановлених правил бухгалтерського обліку окреслених у обліковій політиці підприємство може використовувати також власні розроблені правила. Така собівартість буде вважатися управлінською для внутрішніх потреб менеджменту. Одним із прикладів такої собівартості лише на основі змінних витрат є метод «директ-костингу». Важливо відмітити, що для цілей бухгалтерського обліку та для системи менеджменту значення собівартості може значно відрізнятись.

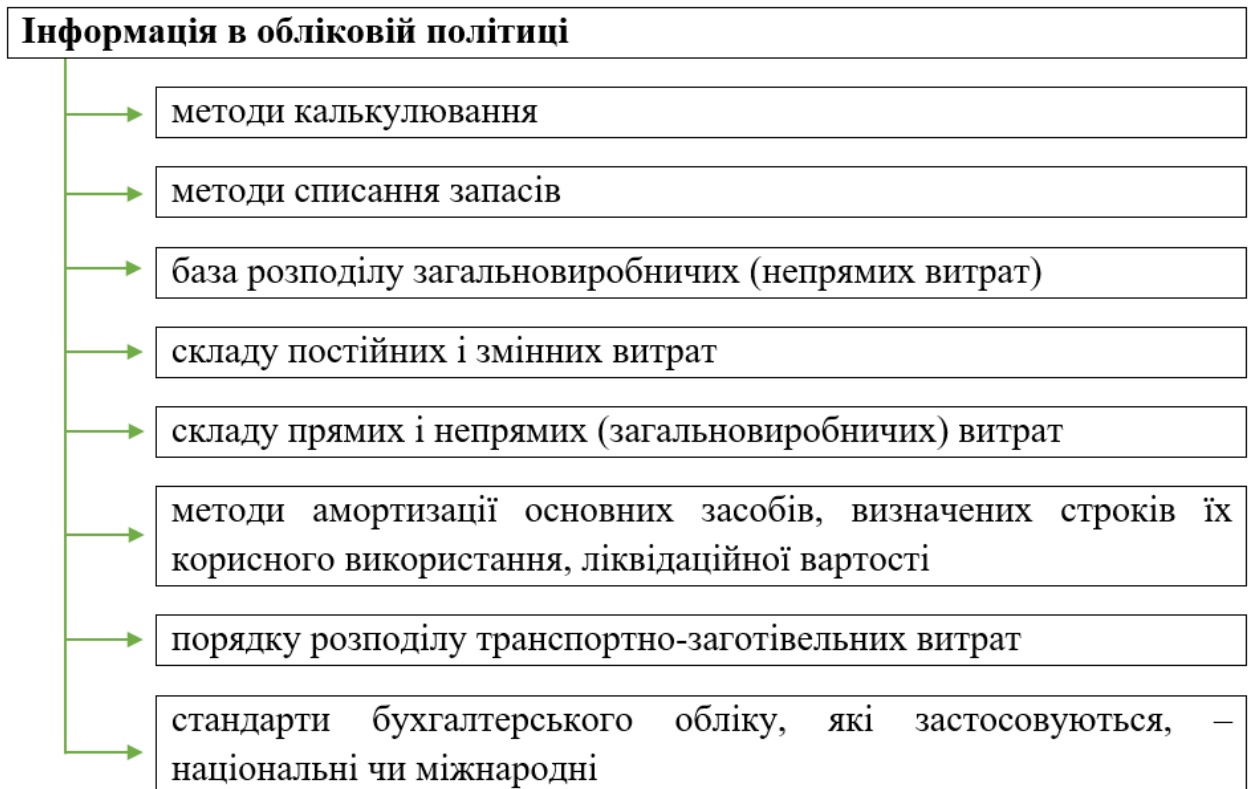


Рис. 1.6. Елементи облікової політики, що впливають на формування собівартості

Інформація про собівартість продукції міститься у фінансовій звітності. Основними джерелами інформації про собівартість у звітності підприємства є:

- ✓ Баланс (Звіт про фінансовий стан). Собівартість включена у вартість запасів, залишки незавершеного виробництва й готової продукції.
- ✓ Звіт про фінансові результати. Інформація міститься у рядку «Собівартість реалізованої продукції».

- ✓ Податкова декларація з податку на прибуток. Зі Звіту про фінансові результати переміщується інформація про собівартість РП. На її основі обчислюється фінансовий результат, що є підґрунтям для прибутку і його оподаткування. У результаті збільшення собівартості продукції зменшується фінансовий результат й суми нарахованого податку на прибуток.

Обчислена бухгалтерська собівартість продукції, виконаних робіт чи наданих послуг може використовуватись для ціноутворення підприємства. На основі сформованої інформації обґрунтовуються ціни відпуску продукції й проводиться оцінка ефективності роботи господарюючого суб'єкта.

Оскільки собівартість впливає на фінансовий результат та становить основу для визначення податкових зобов'язань у вітчизняному законодавстві Міністерством фінансів України розроблено чіткі рекомендації щодо її формування. На рисунку 1.7 подано перелік основних діючих нормативних документів.

Перелік основних нормативних документів стосовно формування собівартості продукції (робіт, послуг)

1. НП(С)БО 16 «Витрати» – містить загальні підходи до розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізації, є класифікації витрат, які використовуються у розрахунку

2. НП(С)БО 9 «Запаси» – використовується щодо розрахунку розподілу ТЗВ та первісної вартості запасів, які часто є основною складовою собівартості

3. П(С)БО 7 «Основні засоби» – щодо розрахунку амортизації, яка є теж є складовою собівартості

4. Методичні рекомендації з обліку запасів, наказ Міністерства фінансів від 10.01.2007 р. № 2. Містить зокрема питання документування

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, наказ Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р. № 373. Він містить складові собівартості за різними галузям промисловості більш детально, аніж НП(С)БО 16

Рис. 1.7. Перелік основних нормативних документів стосовно формування собівартості продукції (робіт, послуг)

На рисунку 1.7 окреслено нормативні документи якщо підприємство застосовує національні стандарти обліку. Натомість, якщо підприємство застосовує міжнародні стандарти фінансової звітності то важливим уточненням є те, що аналогічного документа до НП(С)БО 16, який чітко регламентує склад витрат віднесених до собівартості не існує. Тому таким підприємства варто застосовувати наступні нормативні документи щодо елементів витрат калькулювання собівартості. Правила та норми відображення інформації про собівартість продукції, виконаних робіт й наданих послуг у фінансовій звітності міститься в МСБО 1 “Подання фінансової звітності”. Згідно міжнародних стандартів така інформація повинна міститися у звіті про прибутки та збитки та примітках до нього. Розрахунок первісної вартості запасів, транспортно-заготівельних витрат

потрібно здійснювати згідно МСБО 2 «Запаси». Розрахунок амортизації потрібно проводити згідно МСБО 16 «Основні засоби» [47].

Як зазначалось, собівартість продукції є різною, проте для цілей бухгалтерського обліку й складання звітності використовують виробничу собівартість. Виробничою собівартістю є сума згідно якої підприємство відображає залишки незавершеного виробництва та витрати понесені на виготовлення готової продукції. Ця сума відображаються у Звіт про фінансовий стан (баланс) і обчислюється на основі пункту 11 абзацу 2 НП(С)БО 16. Виробнича собівартість відображає тільки витрати понесені безпосередньо на процес виробництва, а саме витрачені на матеріали й сировину, здійснену оплату праці за виконані роботи. У її складі відсутні дані про адміністративні витрати, витрати на збут чи інші витрати пов'язані з реалізацією.

Натомість собівартість РП складається обов'язково з виробничої собівартості з додаванням нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і за наявності наднормативних виробничих витрат. Саме інформація про собівартість РП відображається у Звіті про фінансові результати й слугує підґрунтям для визначення прибутку.

Планова (нормативна) собівартість обчислюється за затвердженими нормами витрачання матеріалів, сировини, розмірів оплати праці. Вона необхідна для планування виробничого процесу, застосуванні методу нормативних затрат для ведення обліку готової продукції. Планова собівартість є важливим показником для системи менеджменту, адже слугує економічним обґрунтуванням показників закупівель та планування діяльності господарюючого суб'єкта. Саме ефективно обчислена нормативна собівартість а контроль на кожному етапі виробництва дозволяє збільшувати ефективність виробництва, уникнути шахрайство та захистити від виникнення непередбачуваних економічних ситуацій. Оскільки в сучасних нестабільних умовах ведення бізнесу є доволі складним, то саме за допомогою ефективно налагодженого менеджменту можна досягнути

стабільного прибутку на збільшення виробничих потужностей, що в свою чергу приведе до збільшення прибутку [47].

Рисунок 1.8 відображає облікові рахунки, на яких акумулюється інформація про собівартість продукції.

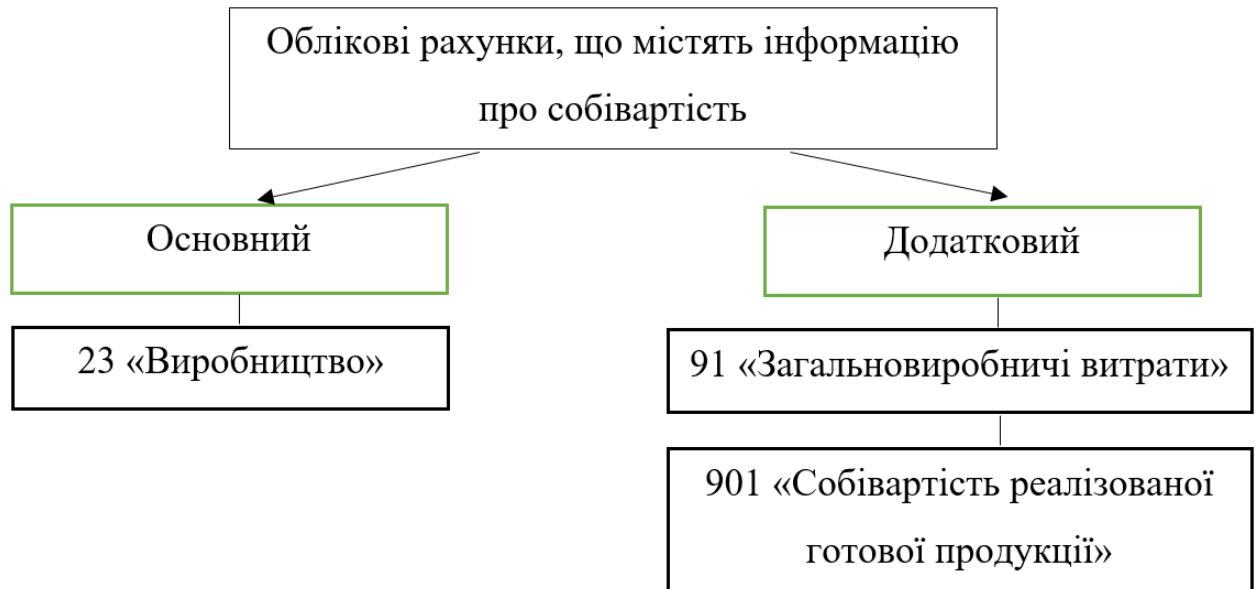


Рис. 1.8. Рахунки обліку, що містять інформацію про собівартість

На рахунку 23 «Виробництво» підприємства акумулюють інформацію про понесені витрати на виготовлення продукції, які у загальному підсумку становитимуть собівартість продукції. При веденні обліку рахунок 23 кореспондує з рядом рахунків на основі підтверджуючих документів про господарські операції. В таблиці 1.3 наведено основні первинні документи, що слугують підґрунтям виникнення господарської операції та наведено кореспондуючі рахунки до них з метою створення інформаційної бази для проведення аудиторської перевірки процесу формування собівартості продукції.

Таблиця 1.3

Облікові проведення стосовно формування собівартості РП

| Господарська операція | Підтверджуючі документи | Дт | Кт |
|---|--|----|-----|
| Списані матеріали на виробництво продукції | лімітно-забірні картки, внутрішні накладні | 23 | 201 |
| Списані транспортно-заготівельні витрати, пов'язані із використаною сировиною | бухгалтерська довідка | 23 | 201 |

| | | | |
|---|---|----|-----|
| Списані напівфабрикати, що використані на виробництво продукції | лімітно-забірні картки, внутрішні накладні | 23 | 202 |
| Списано паливо, що використано на виробництво продукції | лімітно-забірні картки, внутрішні накладні | 23 | 203 |
| Нарахована заробітна плата за виготовлення продукції працівникам цехів | табелі обліку робочого часу, відомість нарахування заробітної плати, наряди | 23 | 661 |
| Нарахований ЄСВ працівникам цехів | відомість нарахування зарплати або окремих документів | 23 | 651 |
| Нараховані витрати стосовно амортизації (зносу) виробничого обладнання цехів | відомість нарахування амортизації | 23 | 13 |
| Нараховано витрати, пов'язані з опаленням будівлі цеху | рахунок за опалення | 91 | 631 |
| Нараховано витрати, пов'язані з енергопостачанням будівлі цеху | рахунок за електроенергію | 91 | 631 |
| Нараховано витрати, пов'язані з отриманням охоронних послуг сторонньою охоронною фірмою на основі укладеного договору | акт приймання передачі наданих послуг, договір | 91 | 631 |
| Нараховані витрати стосовно амортизації (зносу) будівлі цеху | відомість нарахування амортизації | 91 | 13 |

Основним документом, що підтверджує сформовану собівартість продукції є калькуляція, у якій містить інформація про усі статті витрат підприємства. Форма документа є довільною, адже вона не є господарською операцією і слугує для визначення загального підсумку витрат. У Методичних рекомендаціях № 373, а саме в додатку 9 пункті 305 визначено перелік статей калькуляції, а саме:

- ✓ матеріали й сировина;
- ✓ комплектуючі вироби й купівельні напівфабрикати;
- ✓ роботи й послуги виробничого характеру інших організацій та підприємств;
- ✓ енергія та паливо для технологічних цілей;
- ✓ виключаються зворотні відходи;
- ✓ додаткова і основна заробітні плати;
- ✓ відрахування стосовно соціального страхування;
- ✓ витрати на обслуговування й експлуатацію устаткування;
- ✓ загальновиробничі витрати підприємства;

- ✓ втрати від браку;
- ✓ виключається супутня продукція [40].

Калькуляційно-облікові документи – документи, що використовуються для обчислення собівартості, складені в довільній формі. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється в довільній формі через бухгалтерські документи (калькуляції). Кожне підприємство може розробити свої облікові документи для калькулювання та обліку виробничого процесу, у тому числі руху незавершеної продукції по стадіях виробництва. Основні калькуляційні одиниці наведені в додатку Б.

Собівартість РП поточного місяця чи кварталу складається з таких складових: виробничої собівартості реалізованої готової продукції; нерозподілених постійних загальновиробничих витрати, понесених протягом місяця чи кварталу; виробничої собівартості понад норму (якщо це протягом поточного місяця або кварталу). Даний показник можливий лише за умови обліку підприємством вибуття готової продукції проти нормативних витрат. Ця собівартість відображається на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Бланк калькуляції собівартості продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» подано в додатку В.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи поняття про собівартість продукції варто зазначити, що вона становить вираження у грошовому вигляді витрат понесених на отримання продукції, виконання робіт і надання окремих послуг. Собівартість становить основу діяльності та управління кожного промислового підприємства, адже впливає на фінансовий результат. У вітчизняному законодавстві та науковій літературі виокремлюють виробничу собівартість і собівартість реалізованої продукції. З метою управління важливим є деталізація кожного поняття та розподіл його на складові елементи. Собівартість з метою управління розподіляють за ступенем узагальнення, часом формування витрат, тривалістю розрахункового періоду, складом продукції, складом витрат.

З метою аналізу, аудиту та управління виокремлено інформацію про основні види калькулювання собівартості продукції і формування собівартості, а саме планову, нормативну і фактичну та деталізовано їх основні властивості. Кожне підприємство в ході виробничої діяльності здійснює калькулювання собівартості продукції згідно окремого методу, що визначається на основі особливостей діяльності.

Основним джерелом інформації для проведення аудиторської перевірки є фінансова та нефінансова інформація, яка міститься в обліковій політиці, фінансовій звітності, облікових рахунках, нормативних і законодавчих документах, статистична інформація та інші. Важливим є ідентифікація необхідних даних для їх правильної оцінки та формування достовірного висновку про досліджуваний об'єкт.

РОЗДІЛ 2. Організація і методика аудиторської перевірки процесу формування собівартості продукції, робіт, послуг

2.1. Організація аудиту процесу формування собівартості продукції

Належна організація управління виробничим підприємством неможлива без проведення аудиторської перевірки собівартості продукції в частині складових витрат, які її формують. Насамперед така перевірка необхідна для проведення оптимізації виробничих процесів та витрат понесених на їх здійснення. Таким чином на основі незалежної кваліфікованої думки можливе підвищення ефективності виробничої діяльності.

Аудиторська перевірка вважається якісним та достовірним методом отримання інформації незалежного експерта стосовно об'єкта дослідження. Вона слугує джерелом достовірної інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів про ключові показники діяльності бізнес-одиниці, її перспективи розвитку, платоспроможність та конкурентоспроможність та інше.

Основною метою аудиторської перевірки процесу формування собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг полягає в висловленні компетентної незалежної думки про відповідність інформації в обліку про складові витрат віднесених на собівартість чинним законодавчо-нормативним нормам. А саме національним стандартам бухгалтерського обліку, міжнародним стандартам фінансової звітності, Цивільному кодексу України, Господарському кодексу України, Податковому кодексу України, методичним та галузевим рекомендаціям. Окрім цього аудитор, як експерт, може встановлювати ефективність понесених витрат та їх доцільність з економічної точки зору. Окресливши мету аудиторської перевірки формуються її основні об'єкти дослідження та аналізу. У вітчизняній науковій літературі в залежності від поставленої мети перевірки існують різні об'єкти аудиторської перевірки витрат понесених на

формування собівартості продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. У таблиці 2.1. наведено основні види аудиторської перевірки витрат, що становлять основу собівартості продукції вітчизняними вченими-економістами.

Таблиця 2.1

Об'єкти аудиторської перевірки формування собівартості

| Об'єкти аудиту процесу формування собівартості | Автор | | | | | |
|--|--|----------------------|----------------------------------|---------------------|-----------------------|----------------|
| | Колос М.М., Душко З.О., Усач Б.Ф. [15] | Бутинець Ф.Ф. [6] | Мельник Н.Г., Зорій Н.М. [17] | Редько О.Ю. [42] | Савченко В.Я. [22] | Усач Б.Ф. [15] |
| 1. Первинна документація, облікові реєстри й звітність | | так | так | | так | |
| 2. Методи ведення обліку витрат і їх калькулювання | | так | | | | |
| 3. Проектно-кошторисна документація | | | так | так | | |
| 4. Облік собівартості реалізованої продукції | | так | | | | |
| 5. Класифікація витрат за елементами | так | так | | так | | |
| 6. Розподіл витрат на змінні та постійні | | так | | так | | |
| 7. Операції з обліку розрахунків з постачальниками | так | | | | | |
| 8. Облік втрат від браку | | | | так | | |
| 9. Облік операції, які пов'язані з купівлею, утриманням або списанням основних засобів, які залучені у процесі виробництва | так | | | | | |
| 10. Організація процесу виробництва | | | | | | так |
| 11. Ефективність використання в ході виробництва ресурсів, а саме матеріальних й трудових | так | | | так | | так |
| 12. Непродуктивні витрати | | | | так | | |
| 13. Нормативи витрачання запасів | | | | | так | |
| 14. Показники звичайної потужності | | так | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|-----|--|--|
| виробництва | | | | | | |
| 15. Номенклатура виробів й технологія їх виробництва | | | | так | | |

Узагальнюючи окреслені об'єкти аудиту варто зазначити, що їх виокремлено на основі запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації. Вітчизняні науковці-економісти А. О. Семенець, А. О. Кіріченко та О. Ф. Доровської узагальнили модель організації аудиту процесу формування собівартості. На рисунку 2.1 подана окреслена послідовність.

Згідно зазначеної моделі організації аудиторської перевірки визначено мету перевірки, яка полягає в отриманні залежної компетентної думки про процес формування собівартості продукції. Об'єктами перевірки для отримання такого судження є уся документація обліку, де відображаються такі витрати, а саме первинні документи, регістри обліку, звітні відомості, облікова політика, проектно-кошторисна документація, норми витрачання запасів. Хоча калькуляція не має ознак первинного документу, проте саме цей документ відіграє важливу роль у процесі формування собівартості, тому стає ключовим об'єктом перевірки.

Згідно зазначеної схеми перевірки важливим є визначення етапів дослідження та формування основного плану дій на окреслених етапах вивчення процесу формування собівартості продукції.

Дослідження показало, що аудиторська діяльність має три ключові етапи:

- підготовчий (ознайомлення з функціонуванням компанії);
- проведення аудиту з виконанням аудиторських заходів;
- підготовка звіту, в якому аудитор виражає свою об'єктивну думку.

На першому етапі планування аудиту собівартості продукції відбувається ознайомлення з досліджуваною бізнес-структурою, її технологічними та організаційними особливостями, галуззю функціонування, економічною ефективністю й ринковою позицією. Таке дослідження потрібне для створення підґрунтя для ділянок дослідження. З метою вибору методики організації процесу перевірки аудитор проводить ряд тестувань

системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю для вивчення найбільш проблемних місць в процесі формування собівартості продукції.



Рис. 2.1. Модель організації аудиту витрат і собівартості продукції [45, с. 40]

Окрім цього відбувається оцінка аудиторського ризику. Для формування належного висновку аудитор має впевнитись у достовірності облікової інформації й інших наданих інформаційних ресурсах. Отримуючи фінансову звітність та зведені й первинні документи існує ризик, що отримана інформація може бути умисне або випадково викривленою, що значно впливає на формування рішення як апаратом управління так і аудитором. Тому перед аудитором постає завдання мінімізувати аудиторський ризик.

На другому етапі безпосередньо відбувається перевірка шляхом застосування аудиторських процедур. Саме в ході цього етапу здійснюється перевірка відповідності витрат понесених на отримання продукції, товарів або послуг чинним законодавчим нормам та правилам стосовно їх визнання, акумулювання й калькуляції. Саме на цьому етапі ідентифікуються непродуктивні витрати, визначаються затрати та можуть бути виявлені шляхи їх уникнення. Це підкреслює важливість проведення аудиторської перевірки на всіх етапах переміщення матеріальних ресурсів.

На заключному етапі перевірки відбувається узагальнення отриманої фінансової та нефінансової інформації про процес формування собівартості продукції, товарів чи наданих послуг й формування аудиторського звіту на основі опрацьованої інформації. Завданням аудиторського звіту є надання впевненості внутрішнім та зовнішнім користувачам стосовно отриманої інформації про досліджуваний об'єкт шляхом оприлюднення незалежної думки аудитора стосовно відповідності фінансових даних чинним національним або міжнародним законодавчим стандартам або іншим вимогам [38]. Аудиторський звіт складається з врахуванням подальших подій, які прогнозовано на основі фінансових даних відбудуться на господарюючому об'єкті.

Проведення аудиторських процедур при вивченні процесу формування собівартості продукції здійснюється на основі ряду методичних прийомів, а саме:

- ✓ документальна перевірка;
- ✓ фактична перевірка;
- ✓ спостереження;
- ✓ тестування;
- ✓ зустрічна перевірка;
- ✓ опитування;
- ✓ узагальнення.

При перевірці особлива увага приділяється саме калькулюванню собівартості, вивчається доцільність обраного методу калькулювання і його відповідність обліковій політиці бізнес-структури. Важливою особливістю облікового відображення інформації про витрати віднесені на собівартість є нетотожність рахунку 23 «Виробництво» та розділу III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Основними запитамі користувачів інформації стосовно процесу формування собівартості продукції, робіт або послуг є перелік ряду питань щодо впевненості в правильності первинних документів обліку витрат, законність здійснених операцій, правильності відображення та формування облікової інформації про незавершене виробництво, відповідність та правильність облікових операцій обліковій політиці, дотримання підприємством принципів відповідності витрат, перевірка планів майбутніх витрат, витрат на знецінення, псування, брак, нестачі запасів, вірність нарахування амортизації, правильність результатів інвентаризації та її своєчасність, правильність розподілу загальновиробничих витрат, вивчення незавершеного виробництва, правомірність й своєчасність процесу формування собівартості.

У рамках наукового аналізу були виокремлені типові об'єкти аудиту вартості і собівартості, такі як первинні документи, бухгалтерські записи, фінансові звіти, методика розрахунку витрат, проектно-бюджетні документи, розподіл витрат на фіксовані та змінні, елементарна класифікація витрат,

виробничі витрати, організація процесу виробництва, непродуктивні витрати, раціональне використання ресурсів, стандарти споживання матеріалів, асортимент продукції та її виробнича технологія.

За допомогою моделювання процесу аудиту витрат й формування собівартості отриманої продукції, виконаних робіт і послуг можна вдосконалити методику аудиту та забезпечити його більш високу якість. З практичної точки зору перевірка витрат й собівартості продукції спрямована на аналіз достовірності відображення собівартості продукції в бухгалтерському обліку, обґрунтування механізмів формування собівартості для вдосконалення управління економікою, а також на виявлення та використання можливостей знизити витрати і підвищити рентабельність підприємства.

Необхідно враховувати, що у зв'язку з постійним оновленням законодавства методологія аудиту витрат й собівартості продукції повинна перебувати в постійному процесі вдосконалення. Таким чином, добре структурований процес аудиту витрат і собівартості продукції служить засобом підвищення ефективності аудиторської діяльності, а також поліпшення якості не тільки аудиторського звіту, але і самого аудиту.

2.2. Аудиторська перевірка процесу формування виробничої собівартості

Доходи та витрати є ключовими показниками в обліку будь-якої компанії, оскільки саме вони формують фінансовий результат діяльності (збиток чи прибуток). На сучасному етапі численні підприємства використовують різні методи для маніпуляції відображення виробничої собівартості товарів. Залежно від поставлених цілей, компанії можуть або завищувати, або занижувати цей показник, що призводить до спотворення реального фінансового стану.

Часто підприємства навмисно збільшують показник виробничої собівартості з метою зниження величини декларованого прибутку. Це, у свою чергу, дозволяє їм зменшити суму податку на прибуток, що має бути сплачено в бюджет. Враховуючи актуальність цієї проблеми, існує необхідність в проведенні якісного аудиту виробничої собівартості продукції. Це допоможе виявити всі можливі порушення з боку підприємства, якщо такі відбуваються.

Мета аудиторської перевірки виробничої собівартості полягає у зборі належних та вірогідних доказів, щоб аудитор міг сформулювати обґрунтований висновок про правильність, об'єктивність і законність фіксації витрат у бухгалтерії та фінансових звітах. Сюди ж входить перевірка дотримання підприємством норм НП(С)БО 16 «Витрати».

До основних етапів аудиту виробничої собівартості продукції відносяться:

1. Підготовчий етап та укладення договору на проведення аудиту;
2. Етап планування;
3. Безпосереднє проведення перевірки;
4. Завершальний етап. Формування та підписання аудиторського звіту [26, с. 18].

Перед початком аудиту аудитору важливо ознайомитися з організаційною структурою виробництва, асортиментом продукції та наявними ресурсами, що використовуються на підприємстві [1, с. 127].

Перш ніж переходити до планування аудиту, аудитор повинен оцінити компетентність персоналу та якість системи внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємстві. Рекомендований тест для оцінки системи внутрішнього контролю адаптований для досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» наведено в таблиці 2.2. Протягом аудиторської перевірки було проведено тестування дванадцяти працівників досліджуваного підприємства, які працюють в бухгалтерському відділі, відділі управління, а також на складі на управлінській посаді. Ці працівники

обрані, як найбільш дотичні до процесу формування собівартості продукції та можуть впливати на її склад.

Таблиця 2.2

Зведений тест внутрішнього контролю процесу формування
виробничої собівартості продукції

| № | Перелік питань | Варіанти відповіді | | |
|----|---|--------------------|-------------|---------------------|
| | | Ні | Так | Інформація відсутня |
| 1 | Скільки років працівник працює на підприємстві - менше одного - від одного до трьох - більше трьох | | 1 5 6 | |
| 2 | Як ведеться облік на підприємстві - ручним способом; - автоматизовано; - комбіновано | | 12 | |
| 3 | Частота аудиторських перевірок на підприємстві: - щороку; - раз у три роки; - ще не проводилася | | 11 | 1 |
| 4 | Чи відомо Вам про виявлені порушення під час попередньої перевірки? | 4 | 7 | 1 |
| 5 | Чи існує на підприємстві офіційний документ, що відображає облікову політику? | | 12 | |
| 6 | Чи узгоджується методика обліку витрат та розрахунку собівартості виробів з призначеною обліковою політикою підприємства? | 1 | 9 | 2 |
| 7 | Чи здійснюється на підприємстві перевірка наявності відповідних документів, які підтверджують витрати, такі як акти та накладні? | | 12 | |
| 8 | Чи дотримуються вимог законодавства при веденні документообігу? | | 10 | 2 |
| 9 | Чи проводяться на підприємстві регулярні та несподівані перевірки стосовно ТМЦ, незавершеного виробництва та дотримання технологічних інструкцій? | | 11 | 1 |
| 10 | Який рахунок призначений для обліку витрат понесених на виробництво? - 13; - 23; - 93? | | 11 1 | |

| | | | | |
|----|---|---|---------|---|
| 11 | <p>За яким методом відбувається списання запасів на виробництво?</p> <ul style="list-style-type: none"> - середньозваженої собівартості; - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - собівартості перших за часом надходження запасів; - ціни продажу; - нормативних затрат? | | 11 | |
| 12 | <p>Чи однаковим є застосований метод вибуття запасів для усіх одиниць, що мають однакове призначення й ідентичні умови використання?</p> | 4 | 7 | 1 |
| 13 | <p>Який документ складається при відпуску матеріалів у виробництво?</p> <ul style="list-style-type: none"> - лімітно-забірна картка; - акт на списання; - накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів? | | 2 10 | |
| 14 | <p>Яке облікове проведення відображає факт списання виробничих запасів на витрати виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Дт 92 Кт 20; - Дт 23 Кт 20; - Дт 20 Кт 23; - Дт 20 Кт 631? | | 11 1 | |
| 15 | <p>Який документ складається при випуску готової продукції з виробництва?</p> <ul style="list-style-type: none"> - прибутковий ордер; - звіт про виробництво; - акт про приймання матеріалів? | | 12 | |
| 16 | <p>Яке облікове проведення відображає факт випуску готової продукції з виробництва?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Дт 26 Кт 20; - Дт 26 Кт 23; - Дт 901 Кт 26? | | 2 10 | |
| 17 | <p>Яке облікове проведення відображає нарахування заробітної плати працівникам виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Дт 93 Кт 661; - Дт 23 Кт 661; - Дт 661 Кт 301? | | 12 | |
| 18 | <p>Яке облікове проведення відображає нарахування ЄСВ на фонд заробітної плати для працівників виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Дт 92 Кт 651; - Дт 23 Кт 651; - Дт 651 Кт 301? | | 1 11 | |
| 19 | <p>Яке облікове проведення відображає нарахування амортизації на обладнання, що використовується у процесі виробництва:</p> | | | |

| | | | | |
|----|---|----------------------|-------------------|----|
| | - Дт 23 Кт 10; - Дт 23 Кт 131; - Дт 91 Кт 23? | | 1 11 | |
| 20 | За якими напрямками ведеться аналітичний облік на підприємстві? - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат й відповідальності; - за видами виробництва; - за статтями витрат й групами чи видами продукції? | 5 6 2 3 | 7 6 10 8 | |
| 21 | Чи відбувались значні зміни у технології виробництва продукції? | 11 | | 1 |
| 22 | Які зміни відбувались протягом звітного періоду? - класифікація витрат на прямі й непрямі; - класифікація витрат на постійні й змінні; - зміна методу калькулювання собівартості продукції; - зміна складу й змісту калькуляційних статей; - зміни не відбувались. | 12 12 12 12 | | 12 |
| 23 | Чи відбувається на підприємстві документальна й арифметична звірка вірності облікових записів та звірка розрахунків? | | 12 | |
| 24 | Чи відбувається на підприємстві зіставлення планових і фактичних показників та чи визначаються причини їх значних відхилень? | 1 | 10 | 1 |

Проаналізувавши зведену форму тестування працівників досліджуваного підприємства видно найбільш проблемні ділянки при вивченні процесу формування виробничої собівартості. Із першого питання видно, що більшість працівників мають тривалий стаж роботи на підприємстві та володіють достатньою інформацією про її роботу. Усі правники знають що на підприємстві існує облікова політика, проте на питання чи узгоджується методика обліку витрат та розрахунку собівартості виробів з призначеною обліковою політикою підприємства 8 % (1 особа) відповіли, що ні, 75 % (9 осіб) відповіли так, а 17 % (2 особи) не володіють інформацією. На досліджуваному підприємстві облік ведеться комбіновано, що обумовлено особливостями технологічного процесу.

При опитування стосовно облікових проведень при формування виробничої собівартості працівниками було допущено ряд помилок. А саме 8 % (1 особа) не знають який рахунок застосовують для обліку витрат

понесених на виробництво; 8 % (1 особа) не знають яке облікове проведення відображає факт списання виробничих запасів на витрати виробництва; 17 % (2 особи) не знають яке облікове проведення відображає факт випуску готової продукції з виробництва; 8 % (1 особа) не знають яке облікове проведення відображає нарахування ЄСВ на фонд заробітної плати для працівників виробництва; 8 % (1 особа) не знають яке облікове проведення відображає нарахування амортизації на обладнання, що використовується у процесі виробництва. Це обумовлює необхідність детальнішого вивчення окреслених ділянок формування виробничої собівартості. Варто відмітити, що усі правники правильно володіють інформацією про методи ведення обліку; наявність перевірки відповідних документів, які підтверджують витрати, такі як акти та накладні; документ, який складається при випуску готової продукції з виробництва; облікове проведення, яке відображає нарахування заробітної плати працівникам виробництва; зміни, які відбулися в обліку витрат протягом звітного року.

На основі здійсненої оцінки системи внутрішнього контролю при виробництві продукції на підприємстві аудитор проводить планування аудиторської перевірки й розробляє загальний план дослідження виробничої собівартості.

По завершенні оцінки системи внутрішнього контролю виробничої собівартості на підприємстві та врахування отриманих результатів, аудитор переходить до етапу планування аудиту. Для цього він розробляє основний план аудиту виробничих витрат.

Опираючись на цей базовий план, аудитор розробляє детальну програму аудиту виробничої собівартості, яка фактично є розширеною версією основного плану аудиту. На рисунку 2.2 представлено загальний план здійснення аудиту виробничої собівартості продукції запропонований А. П. Макаренко, А. А. Рянічевою [26, с. 15].

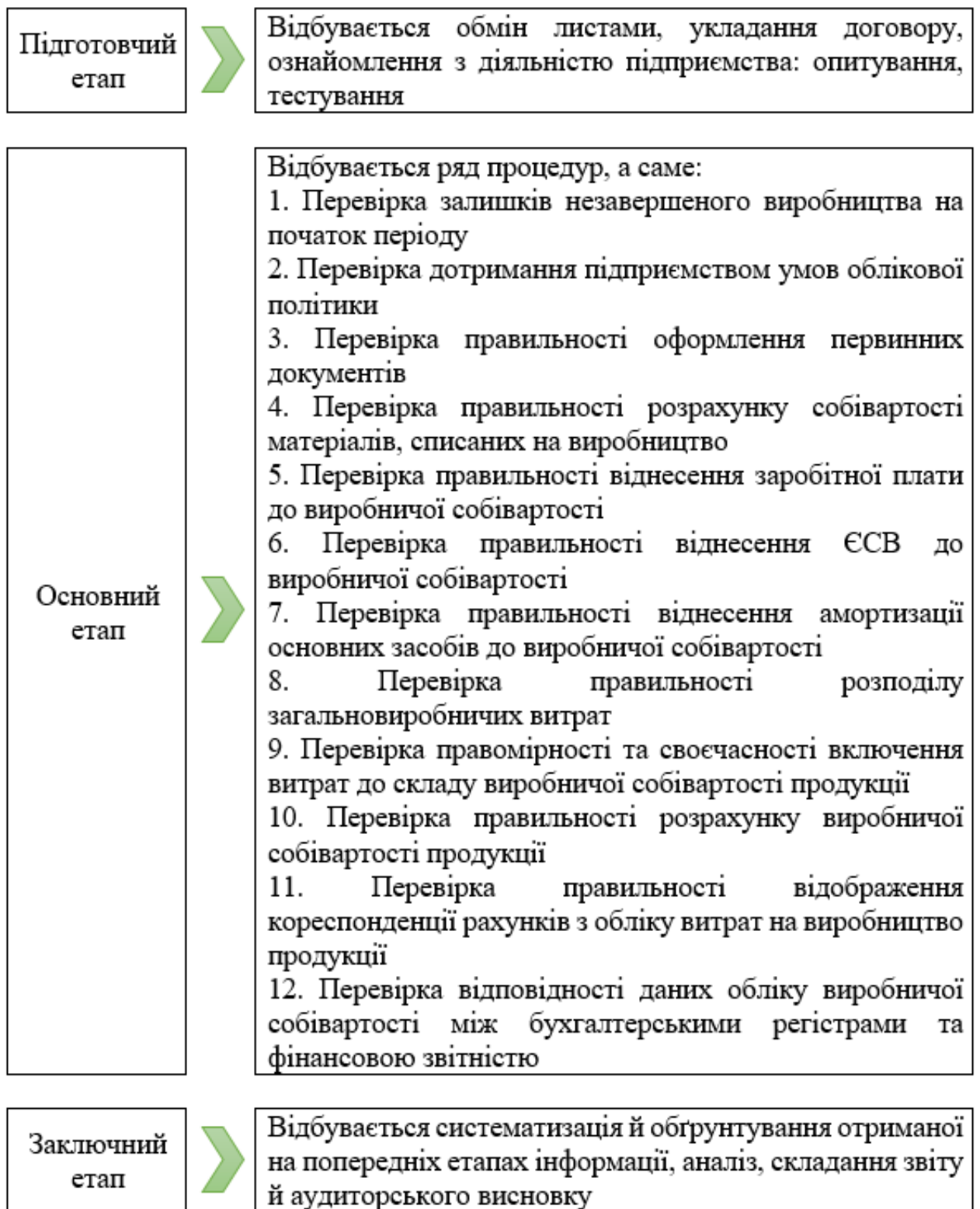


Рис. 2.2. Загальний план проведення аудиту виробничої собівартості [26, с. 15]

На основі цього плану проводиться перевірка виробничої собівартості підприємства. У таблиці 2.3 подано програму аудиторської перевірки

виробничої собівартості продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит».

Таблиця 2.3

Програма аудиторської перевірки виробничої собівартості продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит»

| № | Перелік аудиторських процедур | Мета перевірки | Аудиторські докази | Методи перевірки | Код робочого документу | Період проведення | Виконавець |
|---|---|--|---|--|------------------------|-------------------|-------------------------|
| 1 | Аудит залишків незавершеного виробництва на початку звітного періоду | Переконатися у коректності обліку залишків незавершеного виробництва на початку періоду. | Калькуляція, інвентаризаційний опис, Журнал 5, Баланс, Головна книга | Суцільна, арифметична, документальна | РД 1.1 РД 1.2 | 01.09 – 02.09 | Аудитор 1 |
| 2 | Аудит дотримання підприємством правил визначених в обліковій політиці | Переконатись в коректності дотримання підприємством правил облікової політики | Нарахування амортизації, акти на списання, відомості бухгалтерії | Документальна, вибіркова, | РД 2 | 02.09 – 03.09 | Аудитор 1 |
| 3 | Вивчення вірності складання первинних документів | Переконатись в вірності складання первинних документів | Рахунки-фактури, накладні, довідки бухгалтерії, акти прийому виконаних робіт відомості розподілу витрат | Вибіркова | РД 3 | 03.09 | Аудитор 2 |
| 4 | Вивчення вірності обчислення собівартості списаних на виробництво запасів | Переконатись в вірності розрахунку собівартості списаних на виробництво запасів | Лімітно-забірні картки, акти на списання, накладні, вимоги на відпуск | Арифметична, документальна, вибіркова, | РД 4 | 04.09 – 07.09 | Аудитор 1, Аудитор 2 |
| 5 | Вивчення вірності віднесення заробітної плати на виробничу собівартості | Переконатись в вірності віднесення заробітної плати на виробничу собівартість | Розрахунково-платіжна відомість, таблиць обліку робочого часу | Арифметична, зіставлення | РД 5 | 08.09 – 12.09 | Аудитор 2 |
| 6 | Вивчення вірності віднесення ЄСВ на виробничу собівартість | Переконатися в вірності віднесення ЄСВ на виробничу собівартість | Довідки бухгалтерії, розрахунково-платіжні відомості | Зіставлення, арифметична | РД 6 | 13.09 | Аудитор 2 |
| 7 | Вивчення вірності включення амортизації | Переконатись у вірності включення амортизації основних | Наказ про облікову політику, довідки бухгалтерії, | Зіставлення, арифметична | РД 7 | 14.09 – 15.09 | Аудитор 1 |

| | | | | | | | |
|----|---|--|--|----------------------------|-------|---------------|----------------------|
| | основних засобів у виробничу собівартість | засобів у виробничу собівартість | розрахунки амортизації, | | | | |
| 8 | Вивчення вірності розподілу загальновиробничих витрат | Переконатись в вірності розподілу загальновиробничих витрат | Відомість розподілу загальновиробничих витрат | Арифметична, документальна | РД 8 | 16.09 – 18.09 | Аудитор 1 |
| 9 | Вивчення своєчасності та правомірності включення інших витрат у виробничу собівартість продукції | Переконатися в своєчасності та правомірності включення інших витрат у виробничу собівартість продукції | Калькуляція | Вибіркова | РД 9 | 19.09 – 22.09 | Аудитор 2 |
| 10 | Вивчення вірності обчислення виробничої собівартості продукції | Переконатися в вірності обчислення виробничої собівартості продукції | Калькуляція | Суцільна | РД 10 | 23.09 – 24.09 | Аудитор 1, Аудитор 2 |
| 11 | Вивчення вірності кореспонденції рахунків стосовно витрат на виробництво продукції | Переконатись в вірності кореспонденції рахунків стосовно витрат на виробництво продукції | Відомість аналітичного обліку витрат, Журнал 5, | Вибіркова | РД 11 | 25.09 | Аудитор 1, Аудитор 2 |
| 12 | Вивчення вірності даних обліку виробничої собівартості й бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю | Переконатись в вірності ведення обліку виробничої собівартості | Відомість аналітичного обліку витрат, Журнал 5, Головна книга, Баланс, оборотно-сальдова відомість | Суцільна | РД 12 | 26.09 | Аудитор 1, Аудитор 2 |

Рекомендована методика аудиту виробничих витрат, яка охоплює тестування внутрішнього контролю, базовий план аудиту, специфічну програму та документацію аудитора, надає можливість провести глибокий і якісний аудит. Це забезпечує аналіз точності, своєчасності, повноти, достовірності та достовірність обліку виробничих витрат на підприємстві, а також виявлення можливих неправильностей у визначенні фінансового результату підприємства.

2.3. Методика аудиту собівартості реалізованої продукції

Значно ширшим поняттям ніж виробнича собівартість є собівартість РП, адже до її складу входить саме виробнича собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати й наднормативні виробничі витрати [50, с. 329]. Вартість РП є ключовим показником для аналізу фінансової ефективності підприємства, тому дані про неї в фінансових звітах мають бути точними, неупередженими, комплексними та відповідати вимогам до якості фінансової звітності, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». У цьому контексті, аудит вартості РП вважається критичним елементом аудиторської діяльності. Ефективність аудиторської перевірки може бути підвищена за допомогою застосування на належному рівні плану аудиторської перевірки, методів тестування, оцінки системи внутрішнього контролю, робочих документів.

На практиці відсутня єдина методика проведення аудиторської перевірки собівартості РП. Тому опираючись на вітчизняні наукові та практичні джерела сформовано методику перевірки для досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит». Таке дослідження адаптовано до особливостей підприємств пивоваріння та враховано властивості кінцевої продукції.

Теоретичні основи організації аудиту собівартості проданої продукції мають встановлювати ціль та завдання аудиторської перевірки, на яких ґрунтується структура та методологія дослідження. На рисунку 2.3 зважаючи на інтереси користувачів інформації аудиторського висновку подано основну мету та завдання перевірки.

Собівартість РП відіграє важливу роль для ряду стейкхолдерів підприємства, тому її достовірні інформація є об'єктом зацікавлення ряду користувачів. А саме: для власників бізнес структури – у бажанні її мінімізувати та отримати якнайбільший прибуток, для інвесторів – у вмінні менеджменту наявних ресурсів, для контролюючих органів – у здатності

забезпечувати наповненість бюджету, для конкурентів – для отримання інформації про особливості ведення підприємницької діяльності й залученні інформації про їх вміння або недоліки з метою отримання кращих ринкових позицій, для суспільства – для отримання інформації про збереження ресурсів підприємства й соціальну відповідальність.

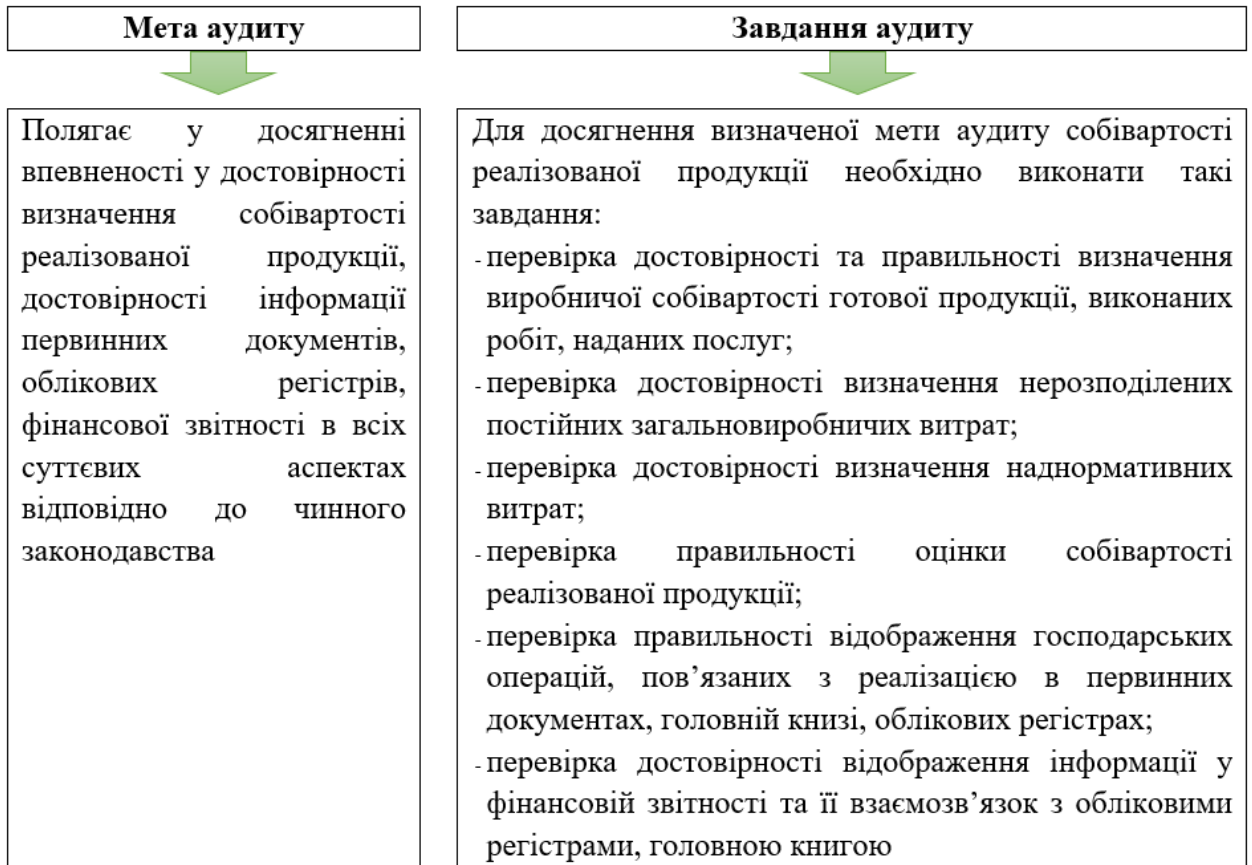


Рис. 2.3. Мета та завдання аудиту собівартості РП [37, с. 52]

На підставі визначеної мети та конкретних завдань аудиту собівартості продукції, слід окреслити елементи аудиту, механізми його проведення, інформаційні ресурси, а також методологічні підходи до виконання аудиторських операцій. На рисунку 2.4 подані основні об'єкти дослідження, методи вивчення, джерела інформації й методичні прийоми аудиторської перевірки собівартості РП.

План аудиту створюється перед виконанням аудиторських заходів і базується на розробленій програмі аудиту. Його завданням є встановлення ключових етапів аудиторської діяльності, їх цілей та завдань, враховуючи часові рамки перевірки, надійність системи внутрішнього контролю, ризику

та суттєвість. Відповідальні особи також визначаються в цьому плані. Форма та зміст плану можуть варіюватися.

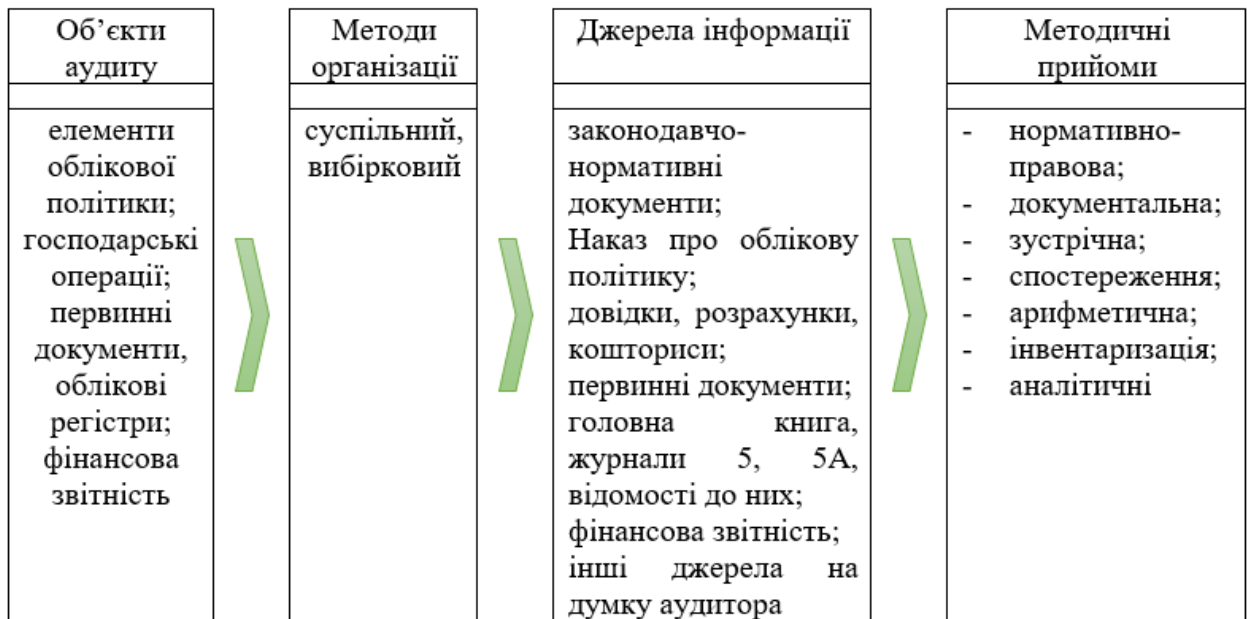


Рис. 2.4. Основні елементи аудиторської перевірки собівартості РП

Система внутрішнього контролю встановлює норми і процедури для попередження, виявлення та корекції значущих недоліків у фінансовому звіті та організації і веденні бухгалтерському обліку. Ефективність цієї системи впливає на рівень довіри аудитора до організації та якості фінансової інформації. Саме якість внутрішнього контролю визначає підхід та методику аудиту, а також обсяг необхідних аудиторських процедур.

Вітчизняні науковці та практики Т. О. Меліхова і І. О. Федоров рекомендують оцінювати систему внутрішнього контролю витрат на вироблену продукцію за допомогою тестів [1, с. 66]. Для досліджуваного виробничого підприємства, на якому проводилась аудиторська перевірка ТОВ «Тер Аудит» подаємо приклади таких тестів для оцінки якості внутрішнього контролю формування собівартості РП (таблиця 2.4). Вони є ширшими в дослідженні аніж тести для вивчення виробничої собівартості і показують різні складові роботи підприємства.

Для опитування залучено 15 працівників підприємства, які у своїх повноваженнях є дотичними до процесу формування собівартості РП. Для виявлення проблемних напрямів в організації роботи, проведено тестування

системи внутрішнього контролю та організації формування собівартості РП, а узагальнені дані подані в зведеній таблиці.

Таблиця 2.4

Запропонований тест оцінки системи внутрішнього контролю собівартості РП досліджуваного підприємства

| № | Зміст питання | Варіант відповіді | | | При- міт- ки |
|---|--|-------------------|----|------------------------|--------------------|
| | | Так | Ні | Інформація відсутня | |
| 1 | Скільки років працівник працює на підприємстві - менше одного - від одного до трьох - більше трьох | 2 7 6 | | | |
| 2 | Чи відбувалися зміни протягом звітного періоду: - методиці калькулювання собівартості; - методах визначення незавершеного виробництва; - класифікаціях витрат на прямі і непрямі; - визначеннях витрат на змінні і постійні; - зміни не відбувались | 15 | | | |
| 3 | Чи вносилися зміни у Наказ про облікову політику у звітному році? | 10 | 5 | | |
| 4 | Який нормативний документ визначає методичні прийоми формування інформації про собівартість реалізованої продукції і забезпечує виконання цих норм в Наказі про облікову політику? - НП(С)БО 16 - НП(С)БО 25 - НП(С)БО 15 | 13 2 | | | |
| 5 | Чи встановлено невідповідності в результаті інвентаризації? | 12 | 2 | 1 | |
| 6 | Хто проводить контроль облікового відображення собівартості реалізованої продукції: - головний бухгалтер - відділ внутрішнього контролю - старший за посадою - не проводиться? | 1 12 2 | | | |
| 7 | Чи здійснюється моніторинг для підтвердження коректності розрахунку собівартості виготовлених товарів, наданих послуг та виконаних робіт? | 15 | | | |
| 8 | Чи відомо вам про порушення в розподілі загальнопромислових витрат в попередніх звітних періодах? | | 14 | 1 | |
| 9 | Чи здійснюється контроль над встановленням норм | 15 | | | |

| | | | | | |
|-----|--|----|---|---|--|
| | виробничих витрат, які перевищують нормативні показники? | | | | |
| 10 | Чи виконується аналіз вартості проданих товарів, послуг та виконаних робіт? | 15 | | | |
| 11 | Чи перевіряється коректність одночасного внесення витрат та доходів від продажу? | 14 | | 1 | |
| 12 | Чи здійснюється моніторинг правильності та своєчасності включення фактичної вартості виробництва в загальну собівартість реалізованих продуктів? | 13 | 1 | 1 | |
| 13 | Чи затверджені внутрішні нормативні документи щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції? | 14 | | 1 | |
| 14 | Чи перевіряється узгодженість даних між аналітичним і синтетичним обліком собівартості реалізованої продукції? | 15 | | | |
| 15 | Чи є наявним перелік постійних і змінних виробничих витрат в офіційних документах на звітний період? | 15 | | | |
| 16 | Чи відбувається перевірка узгодженості даних між синтетичним та зведеним обліком собівартості реалізованої продукції? | 14 | | 1 | |
| 17 | Чи існує встановлений порядок обігу первинних документів, що стосуються обліку собівартості реалізації? | 15 | | | |
| 18 | Як часто проводиться коригування фактичної собівартості реалізованої продукції відповідно обліковій оцінці: - кожного місяця; - один раз на рік? | 14 | | 1 | |
| 19. | Чи здійснюється перевірка відповідності інформації в головній книзі, журналі, відомостях? | 15 | | | |
| 20. | Чи здійснюється дослідження узгодженості даних фінансової звітності й реєстрів обліку? | 14 | 1 | | |

Провівши тестування працівників досліджуваного підприємства варто зазначити, що працівники на більшість питань відповіли правильно. Це свідчить про високу компетентність персоналу та добре організовану систему обліку. Такий підхід значно збільшує достовірність інформації стосовно процесу формування собівартості РП. Це найперше пов'язано з тривалим часом роботи персоналу. 47 % опитаних (7 осіб) працюють більше одного року, а 40 % (6 осіб) працюють більше трьох років.

Варто відмітити, що третина працівників не знають чи вносились зміни в обліковій політиці підприємства. При проведенні перевірки найбільш проблемними аспектами є застосування нормативного законодавства, адже 13 % опитаних не знають який нормативний документ визначає методичні прийоми формування інформації про собівартість РП і забезпечує виконання цих норм в Наказі про облікову політику.

В ході перевірки аудитором процесу формування собівартості РП аудитору потрібно звернути увагу організацію складського обліку, адже в ході перевірки було виявлено про невідповідність даних обліку і фактичній наявності запасів в результаті проведення інвентаризації. Проте, 20 % опитаних (3 осіб) не володіють інформацією про результати проведення інвентаризації, або хотіли приховати факт невідповідності.

Заслуговує на увагу компетентність персоналу у ключових факторах формування собівартості РП, адже відповіли 100 % вірно на ряд питань, а саме стосовно контролю над встановленням норм виробничих витрат, які перевищують нормативні показники; аналізу вартості проданих товарів, послуг та виконаних робіт; перевірки узгодженості даних між аналітичним і синтетичним обліком собівартості реалізованої продукції; встановлений порядок обігу первинних документів, що стосуються обліку собівартості РП; перевірки відповідності інформації в головній книзі, журналі, відомостях.

Однак, в ході тестування виявлено ряд неточностей, що може призвести до викривлення інформації, а саме не всі працівники володіють інформацією хто проводить контроль облікового відображення собівартості РП; 13 % працівників (2 особи) не знають чи здійснюється моніторинг правильності та своєчасності включення фактичної вартості виробництва в загальну собівартість РП. 7 % працівників (1 особа) не володіють інформацією про частоту проведення коригування фактичної собівартості РП і відповідно облікової оцінки; перевірку узгодженості даних між синтетичним та зведеним обліком собівартості РП; перевірку коректності

одночасного внесення витрат та доходів від продажу; затверджені внутрішні нормативні документи щодо розрахунку собівартості РП.

Оцінюючи систему внутрішнього контролю, аудитор встановлює ті напрямки аудиту, які потребують підвищеної уваги, обирає метод проведення аудиту, визначає достовірність інформації системи бухгалтерського обліку, уточнює ризики та суттєвість. На основі цього він розробляє план аудиторського дослідження собівартості РП. Тестування системи внутрішнього контролю допомагає аудитору зрозуміти, наскільки надійна та ефективна система, і вирішити, чи варто довіряти її компонентам.

У плані аудиту зазначаються спосіб і методи проведення аудиту. Методи аудиту повинні враховувати як бухгалтерський, так і юридичний аспекти перевірки. Тому аудиторське вивчення має бути зосереджене не лише на аналізі рахунків і фінансових звітів, а й на відповідності дій законам. Програма аудиту собівартості РП є основоположною послідовністю отримання достовірної інформації для зацікавлених осіб, тому її складання та дотримання є важливим етапом організації роботи аудиторської фірми.

Під час аудиту важливо мати належну документацію, яка складається з робочих і підсумкових матеріалів. Ці документи гарантують послідовний підхід до аудиту. Важливо розробити типові шаблони робочих документів, які допомагають виявити типові помилки, що спрощує роботу аудитора та скорочує час на їх фіксацію. У таблиці 3.5 наведено програма аудиту собівартості РП для проведення перевірки ключових напрямів її формування на основі проведеного тестування досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит».

На заключному етапі аудиту важливо провести обговорення із керівництвом виявлених невідповідностей, визначити методи їх вирішення, підготувати аудиторський звіт та підписати документ, що підтверджує надання послуг.

Програма аудиторської перевірки собівартості РП досліджуваного
підприємства

| № | Перелік аудиторських процедур | Аудиторські докази | Методичні прийоми аудиту | Індекс робочого документа | Виконавець |
|---|--|--|--|---------------------------|------------|
| 1 | Вивчення вірності визначення фактичної виробничої собівартості продукції за прямими й іншими витратами | Кошториси, довідки, накладні, матеріальні звіти, відомості | нормативно-правова, арифметична, документальна | РД 1 | Аудитор 1 |
| 2 | Визначення вірності формування фактичної собівартості продукції на рахунку 23 «Виробництво» | Розрахункові відомості накладні, довідки, | арифметична, документальна | РД 2 | Аудитор 1 |
| 3 | Визначення вірності розподілу загальновиробничих витрат | Довідки, Наказ про облікову політику, інші внутрішні нормативні документи | документальна, нормативно-правова, арифметична | РД 3 | Аудитор 1 |
| 4 | Дослідження складу й переліку постійних і змінних загальновиробничих витрат, що відповідають внутрішнім нормативним документам і діючому законодавству | Методичні рекомендації, НП(С)БО16 «Витрати», внутрішні документи | документальна, нормативно-правова | РД 4 | Аудитор 1 |
| 5 | Вивчення вірності списання загальновиробничих витрат | Головна книга, довідки, | арифметична, документальна | РД 5 | Аудитор 1 |
| 6 | Дослідження вірності документального оформлення процесу відвантаження продукції | Рахунки-фактури, договори постачання, довіреності, платіжні вимоги, накази | документальна, нормативно-правова | РД 6 | Аудитор 1 |
| 7 | Дослідження вірності включення наднормативних витрат у собівартість реалізованої продукції | Нормативи, норми, розцінки, первинні документи | документальна, нормативно-правова, арифметична | РД 7 | Аудитор 1 |
| 8 | Вивчення вірності визначення собівартості продукції, яка була реалізована у звітному періоді | Рахунки-фактури, накладні, акти, | арифметична, документальна | РД 8 | Аудитор 1 |

| | | відомості | | | |
|----|---|--|--|-------|-----------|
| 9 | Дослідження відмінності облікової оцінки від виробничої собівартості | Первинні документи, довідка, розрахунок | арифметична, документальна | РД 9 | Аудитор 1 |
| 10 | Визначення вірності на рахунках обліку відхилення фактичної виробничої собівартості від собівартості за обліковими цінами | Головна книга, довідки, | зустрічна, документальна | РД 10 | Аудитор 1 |
| 11 | Перевірка обчислення відвантаженої продукції протягом звітного періоду | Рахунки фактури, відомість відвантаження та реалізації продукції, накладні | арифметична, нормативно-правова, зустрічна | РД 11 | Аудитор 1 |
| 12 | Визначення вірності обчислень при списанні собівартості реалізованої продукції на фінансові результати | Облікові реєстри, головна книга, | зіставлення, документальна, | РД 12 | Аудитор 1 |
| 13 | Дослідження відображення собівартості реалізованої продукції в Головній книзі й фінансовій звітності | Фінансова звітність, головна книга, | зустрічна, зіставлення, | РД 13 | Аудитор 1 |
| 14 | Аналітичне дослідження собівартості реалізованої продукції | Головна книга, фінансова звітність, облікові реєстри | аналітична | РД 14 | Аудитор 1 |
| 15 | Узагальнення результатів перевірки та складання аудиторського звіту | Робочі документи, підсумкові документи | аналітична, документальна | | Аудитор 1 |

Практична складова аудиту собівартості проданої продукції включає розробку комплексного плану аудиту та програми аудиту вартості реалізованої продукції.

З метою отримання повної, своєчасної й достовірної інформації запропонована програма досліджує процес формування собівартості РП у фінансовій звітності, на облікових рахунках та реєстрах.

Висновки до розділу 2

Основною метою аудиторської перевірки процесу формування собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг полягає в висловленні компетентної незалежної думки про відповідність інформації в обліку про складові витрат віднесених на собівартість чинним законодавчо-нормативним нормам. На основі опрацьованої вітчизняної наукової літератури виокремлено основні об'єкти аудиторської перевірки формування собівартості продукції. Виокремлено сім етапів проведення аудиторської перевірки собівартості продукції, робіт або послуг, які згруповані в концептуальну модель. Окреслена модель передбачає визначення мети перевірки, її основних об'єктів, методів, нормативно-правової інформації і внутрішніх інформаційних джерел, послідовності проведення і особливості застосування аудиторських процедур.

Проведення аудиторської перевірки виробничої собівартості складається з чотирьох етапів: підготовки, планування, проведення дослідження і завершального. Для оптимізації перевірки на досліджуваному підприємстві представлено та проаналізовано текст внутрішнього контролю процесу формування виробничої собівартості, який складається з 24 питань та показує досвід персоналу і дозволяє визначити найбільш проблемні напрями в роботі. На основі отриманої інформації запропоновано програму аудиторської перевірки з виокремленням 12 процедур дослідження, окреслено їх мету, основні докази, методи визначення, рекомендований період проведення та склад компетентних аудиторів.

Собівартість реалізованої продукції, робіт й послуг є ширшим поняттям. Тому для аудиторської перевірки виокремлено її основну мету, завдання дослідження, об'єкти, методи, джерела інформації та методичні прийоми. Для досліджуваного підприємства запропоновано та проведено

тестування оцінки системи внутрішнього контролю собівартості РП, який містить 20 питань про ключові показники її формування. Сформовано програму аудиторської перевірки собівартості РП досліджуваного підприємства, яка містить перелік аудиторських процедур, джерела інформації, методичні прийоми та склад компетентних аудиторів.

РОЗДІЛ 3. Управління процесом формування собівартості продукції, робіт або послуг

3.1. Аналіз процесу формування собівартості продукції

В сучасних нестабільних умовах вітчизняного ринку ефективність підприємства в значній мірі залежить від ринкових тенденцій та собівартості його товарів. Фінансове становище та потенціал для інвестицій у майбутнє великою мірою базуються на прибутках, які формуються від різниці між ринковою вартістю продукції та її собівартістю. Таким чином, ціна та собівартість продукції завжди є в центрі уваги менеджменту. Адже в умовах конкуренції підприємство має обмежений вплив на встановлення цін на ринку. Основний акцент робиться на оптимізацію виробничих витрат та, відповідно, на визначення собівартості продукції. Враховуючи прямий зв'язок між собівартістю та ефективністю використання ресурсів, пошук методів зниження витрат та оптимального використання ресурсів є ключовим завданням для підприємства.

Узагальнено варто зазначити, що собівартість є скомпонованим показником, який відбиває всі складові виробничої та фінансової діяльності підприємства, а також рівень ефективності використання всіх видів ресурсів. Зважаючи на погляди вітчизняних науковців, а саме Н. Г. Міценко, С. В. Мизгалої, Т. С. Морщенок й Н. В. Літвінової, для підприємства визначення та аналіз собівартості мають ряд значень [28, с. 130]:

- є складовою ціни в частині вираження витрат на виготовлення продукції і її реалізацію;
- грошове визначення понесених витрат на сировину, матеріали й оплату праці для отримання продукції;
- грошове вираження на організацію та ведення виробничої і збутової діяльності.

Основний принцип аналітичного дослідження собівартості продукції полягає в докладному вивченні витрат, пов'язаних з її виготовленням. В

загальному розумінні собівартість представляє суму витрат, що виникають під час процесу виробництва. Загальна вартість продукції визначається ефективністю використання ресурсів компанії. Пошук можливостей та методів оптимізації собівартості може допомогти підприємству оптимізувати свою роботу, що в синергетичному ефекті забезпечить збільшення доходів і прибутку.

Аналіз собівартості продукції є об'єктом зацікавлення управлінського апарату та інвесторів та кредиторів. Саме кваліфіковане використання наявних та потенційних ресурсів показує виробничі та організаційні потужності господарюючого суб'єкта. Ряд факторів, специфічних для певного підприємства або для цілої галузі, може впливати на вартість виробництва. Причинами підвищеної собівартості можуть бути використання несучасного обладнання, проблеми з управлінням часом, низька ефективність праці, завищені вартості матеріалів або додаткові логістичні витрати [52, с. 140].

Серед ключових завдань, пов'язаних з аналізом собівартості, варто виділити: перевірку виконання планових завдань, аналіз фактичних витрат в порівнянні з плановими, а також пошук ефективних методів управління витратами і розрахунку вартості продукції [25].

Для правильного планування собівартості необхідно проводити глибокий економічний аналіз виробничого циклу, що включає оцінювання всіх етапів виробництва, використання ресурсів та інших важливих факторів. Тільки глибоке розуміння цих процесів дозволить ефективно використовувати ресурси і виявляти «вузькі місця» в діяльності підприємства [29, с. 88].

Зважаючи на потреби управління собівартістю продукції, на рисунку 3.1 виокремлено її основні завдання.

У сучасному аналітичному дослідженні економічні показники активно використовуються при вивченні достовірної собівартості продукції, пошуку резервів та оцінці можливої економії від її оптимізації. Ці фактори

забезпечують глобальне розуміння всіх елементів виробництва: коштів, матеріалів, праці. Вони допомагають визначити ключові аспекти роботи працівників з оптимізації виробництва: підвищення ефективності, впровадження новітніх технічних рішень, раціоналізація використання обладнання та ресурсів, зниження непрямих витрат, зменшення втрат і зайвих витрат.

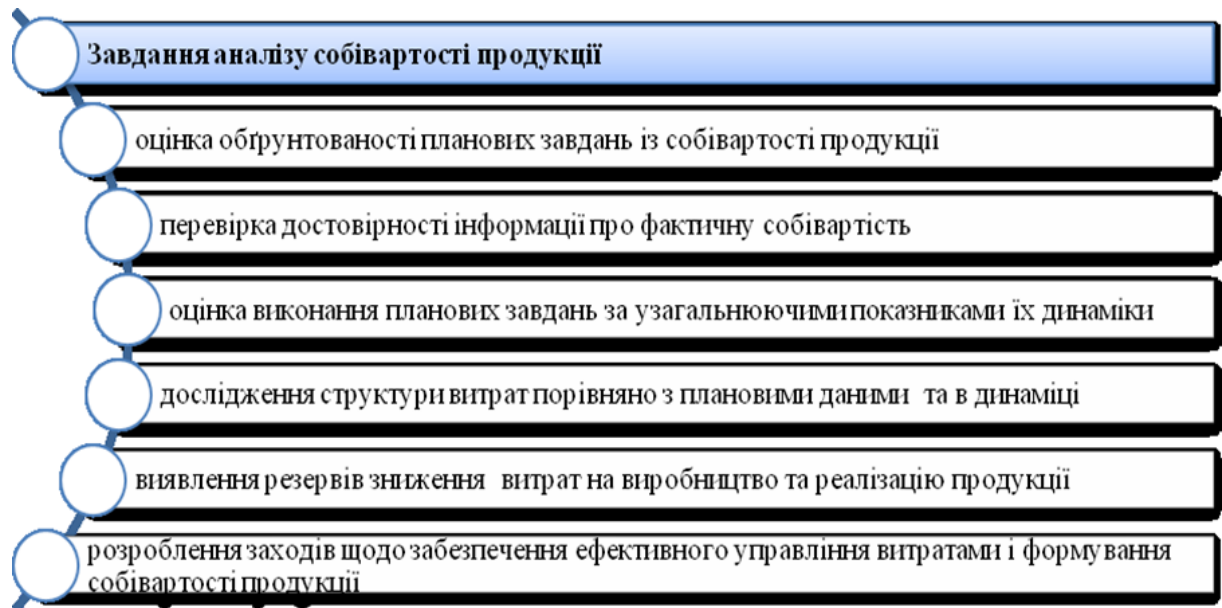


Рис. 3.1. Основні завдання аналітичного дослідження собівартості продукції

Важливо розуміти, що стратегія і планування зниження собівартості продукції повинні базуватися на індивідуальних особливостях підприємства, його фінансових можливостях, оснащенні та загальній стратегії розвитку. Серед ефективних методів оптимізації витрат у світовій практиці одними з прогресивних та новітніх вважається використання енергоефективних технологій виробництва та застосування глобальних підходів до зниження витрат.

У сучасних економічних умовах, які зумовили пандемія та воєнні дії на території України підприємства шукають нові методи управління, щоб підтримувати свою конкурентоспроможність. Успіх підприємства визначається рівнем його витрат на виробництво, які, у свою чергу, залежать від багатьох виробничих факторів.

Аналіз собівартості продукції відіграє важливу роль в розробці стратегії розвитку, оцінці внутрішніх сильних та слабких сторін, оптимізації роботи, що дозволять досягнути збільшення фінансового результату. З метою забезпечення необхідною інформацією управлінський персонал проведено аналіз процесу формування собівартості та її вплив на ключові показники досліджуваного підприємства. На рисунку 3.2 представлено динаміку усієї собівартості продукції досліджуваного підприємства протягом останніх чотирьох років.

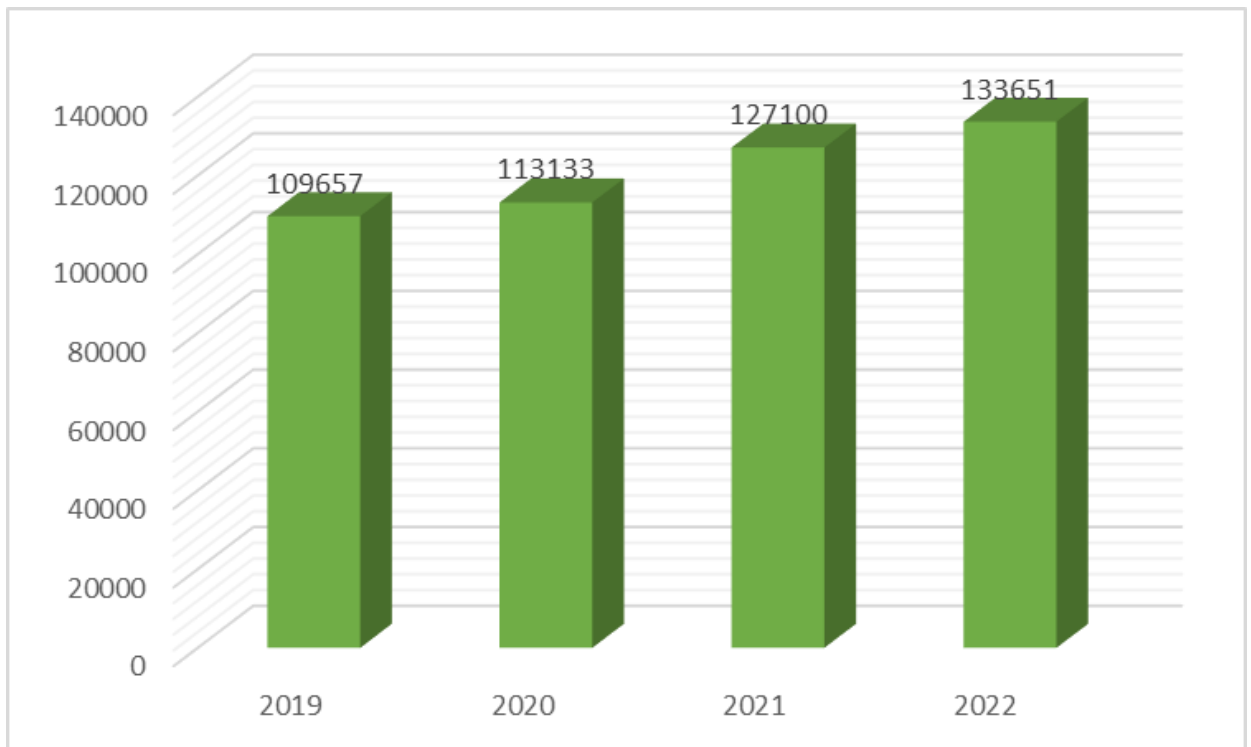


Рис. 3.2. Динаміка показників собівартості продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» протягом 2019-2022 років

Як представлено на рисунку 3.2 протягом усього періоду собівартість продукції зростала. У 2019 році загальна собівартість за звітний період становила 109657 тис. грн, у 2020 році на 3476 тис. грн більше, в 2021 році на 13967 тис. грн більше, а в 2022 році на 6551 тис. грн більше. Насамперед таке зростання може відбуватись за рахунок збільшення вартості сировини, матеріалів та палива. Адже саме у 2021 році вартість електроенергії для бізнес-структур значно зросла. Іншою причиною зростання собівартості є

зростання цін на імпортовані товари, зростання курсу долара та воєнні процеси в 2022 році. Аналіз даних стосовно загальної собівартості випущеної продукції на досліджуваному підприємстві наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз показника собівартості продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» протягом 2019-2022 років

| Рік | Показник собівартості, тис. грн | Абсолютний приріст, тис. грн | Відносний приріст, % | Абсолютний приріст у порівнянні з 2019 р., тис. грн | Відносний приріст у порівнянні з 2019 р., % |
|------|---------------------------------|------------------------------|----------------------|---|---|
| 2019 | 109657 | | | | |
| 2020 | 113133 | 3476 | 3 | 3476 | 3 |
| 2021 | 127100 | 13967 | 12 | 17443 | 15 |
| 2022 | 133651 | 6551 | 5 | 23994 | 19 |

Аналізуючи дані таблиці показник собівартості продукції протягом усіх років зростає, а саме у 2020 р. – на 3 %, у 2021 р. – на 12 %, у 2022 р. на 5 %. Дослідження цього показника характеризує тільки фактичний приріст величини, а його оцінку потрібно проводити у співставленні з кількістю виготовленої і РП. Якщо порівнювати показник собівартості у відношенні до базового року, то приріст становив 3 % у 2020 році (3476 тис. грн), 15 % у 2021 році (17443 тис. грн), 19 % у 2022 році (23994 тис. грн).

Таким чином, аналізуючи отримані результати, можна зробити висновок, що собівартість продукції на підприємстві формується під впливом множини факторів, серед яких: ефективність виробничих процесів, результативність трудових ресурсів, розмаїття та якість виготовленої продукції, а також масштаби виробництва.

На рисунку 3.3 подано графічне відображення приросту собівартості продукції поданої у фінансовій звітності досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» протягом 2019-2022 років.

Собівартість виробничого процесу має прямий вплив на економічний стан компанії та обсяги її чистого та загального прибутку. Очевидно, що вищі виробничі витрати, а отже, і собівартість, призводять до зниження прибутку компанії. І саме з цього прибутку визначається сума податку, яка відображається у податковій декларації та подається до відповідних регулюючих структур. Отже, податок на прибуток є безпосередньо залежним від процесу формування собівартості виробництва.

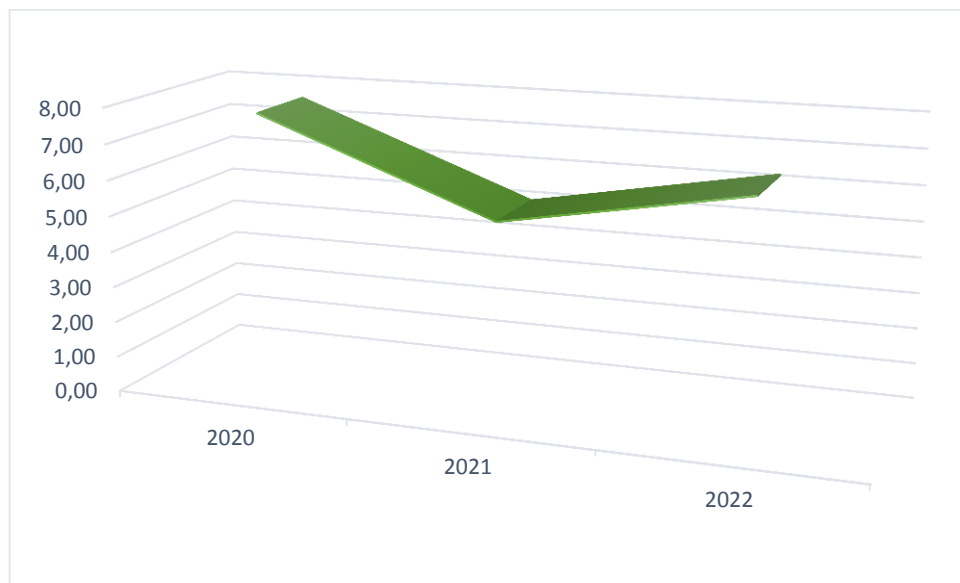


Рис. 3.3. Відносний приріст собівартості РП протягом досліджуваного періоду

Тому аналіз показників діяльності підприємства варто проводити враховуючи вплив ряду факторів, а саме прибутку, доходу, собівартості та податкового зобов'язання. Показник, що характеризує відношення прибутку до собівартості продукції називається рентабельність та виражається у відносних одиницях. Формула обчислення рентабельності [2, с. 253]:

$$R_{\text{продукції}} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Собівартість продукції}}$$

Показник рентабельності продукції показує ефективність всього виробничого процесу, налагодження логістичних зв'язків, продуктивність праці персоналу, своєчасність та доцільність системи менеджменту, ефективність використання основних засобів та інших витрат підприємства.

Аналіз показника рентабельності відіграє важливу роль в організації управління, плануванні його діяльності, розробці найбільш ефективних методів її оптимізації. Показники рентабельності є ключовими факторами забезпечення конкурентоздатності підприємств та утримання ринкових позицій. У таблиці 3.2 подано основні показники, що впливають на рентабельність продукції, а саме розмір прибутку та собівартість виготовленої і РП протягом 2019-2022 років і визначено рентабельність досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит».

Таблиця 3.2

Рентабельність продукції досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» протягом 2019-2022 років

| Рік | Собівартість реалізованої продукції, тис. грн | Прибуток, тис. грн | Рентабельність |
|------|--|-----------------------|----------------|
| 2019 | 109657 | 5364 | 4,89 |
| 2020 | 113133 | 8729 | 7,72 |
| 2021 | 127100 | 6647 | 5,23 |
| 2022 | 133651 | 8627 | 6,45 |

Протягом досліджуваного періоду розмір прибутку значно варіювався, а саме у 2019 році становив 5364 тис. грн, у 2020 році – на 63 % більше у порівнянні з попереднім роком (на 3365 тис. грн більше), у 2021 році – на 24 % менше у порівнянні з попереднім роком (2082 тис. грн), у 2022 році – на 30 % більше у порівнянні з попереднім роком (1980 тис. грн). Найбільший показник прибутку був у 2020 році та становив 8729 тис. грн.

Обчисливши рентабельність за представленою формою можна зазначити, що протягом досліджуваного періоду вона значно варіювалась. Найбільшим показником рентабельності був у 2020 році – 7,72, а найменшим у 2019 році – 4,89. На рисунку 3.4 представлено динаміку показника

рентабельності продукції досліджуваного підприємства. Основною метою аналізу рентабельності продукції на основі прибутку та собівартості є отримання інформації про конкурентоспроможність продукції зокрема та підприємства загалом.

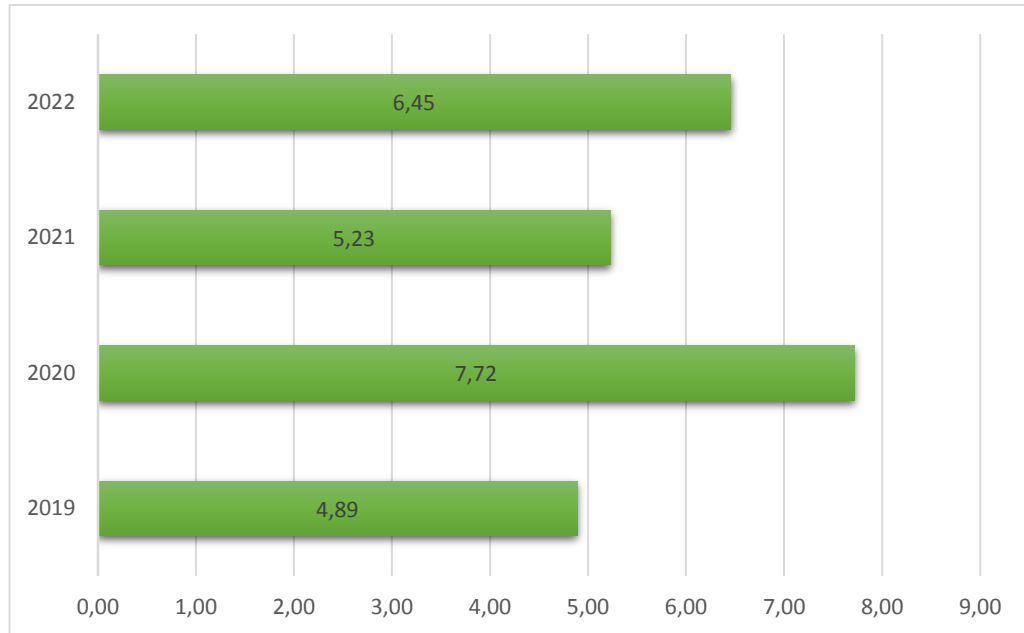


Рис. 3.4. Динаміка показника рентабельності протягом 2019-2022 років

У контексті розвитку ринкових відносин та підвищення самостійності підприємств у вирішенні виробничих та господарських питань, забезпечення конкурентоспроможності стає ключовим завданням для багатьох організацій. Це питання набуває особливої актуальності в умовах зростання нестабільності зовнішнього середовища підприємств і амбіцій України щодо інтеграції в європейське та світове економічне простори. Паралельно, у зв'язку з поглибленням соціально-економічних викликів суспільства, існуючі проблеми вимагають пошуку і впровадження інноваційних підходів до управління конкурентоспроможністю організацій. Кожне підприємство стикається з необхідністю вирішення двох фундаментальних, але часом конфліктних завдань: забезпечення прибутковості власної діяльності в умовах підвищення конкуренції та виконання суспільно значущої місії.

3.2. Управління процесом формування собівартості продукції

Актуалізація проблеми зменшення собівартості продукції стає пріоритетом для промислових підприємств. Основний акцент у цьому процесі покладений на вірно створеній системі управління виробничими процесами та, зокрема, на управлінні собівартістю. У сучасних конкурентних умовах компанії змушені шукати способи підвищення рентабельності, зосереджуючись не на зростанні цін, а на ефективному управлінні витратами.

В сучасних умовах ринку, підприємство виступає як взаємопов'язана система, що об'єднує техніку, матеріали та трудові ресурси. Проте це ускладнюється пандемічними процесами, воєнними діями та значною міграцією кадрів, зростанням вартості палива, відсутністю енергопостачання. Для досягнення цілей та стратегічних планів підприємства важливо мати ефективну систему управління витратами, що забезпечує оптимальне використання ресурсів. Проте у практичній діяльності ряд дестабілізуючих факторів ускладнюють організацію менеджменту, що підсилюється відсутністю кваліфікації управлінських кадрів та методологічної підтримки.

Процес управління має прямий вплив на фінансову ефективність та конкурентні позиції підприємства. Основна мета системи управління витратами полягає в їхній оптимізації. Експерти вважають, що основні задачі управління витратами полягають у збереженні ресурсів та підвищенні ефективності їх використання.

Кожне підприємство має можливість самостійно вибирати компоненти своєї системи управління витратами та визначати основні принципи її функціонування. Відповідальність кожного відділу та спеціаліста формує загальну структуру управління собівартістю продукції [22, с. 8].

Зниження розміру собівартості продукції є важливою проблемою, яка вимагає постійного та оперативного вирішення промисловими підприємствами [11, с. 35]. Значна роль у цьому належить вдало розробленій системі управління виробничо-господарською діяльністю підприємства,

зокрема й системі управління собівартістю продукції . Сучасні ринкові умови жорсткої конкуренції змушують підприємства піднімати рівень рентабельності та розміри прибутку не підвищенням цін, а раціональним управлінням собівартістю конкурентоспроможної продукції [23, с. 369].

На рисунку 3.5 подано основні складові управління собівартістю РП за окремими структурними підрозділами з виокремленням їх функцій.

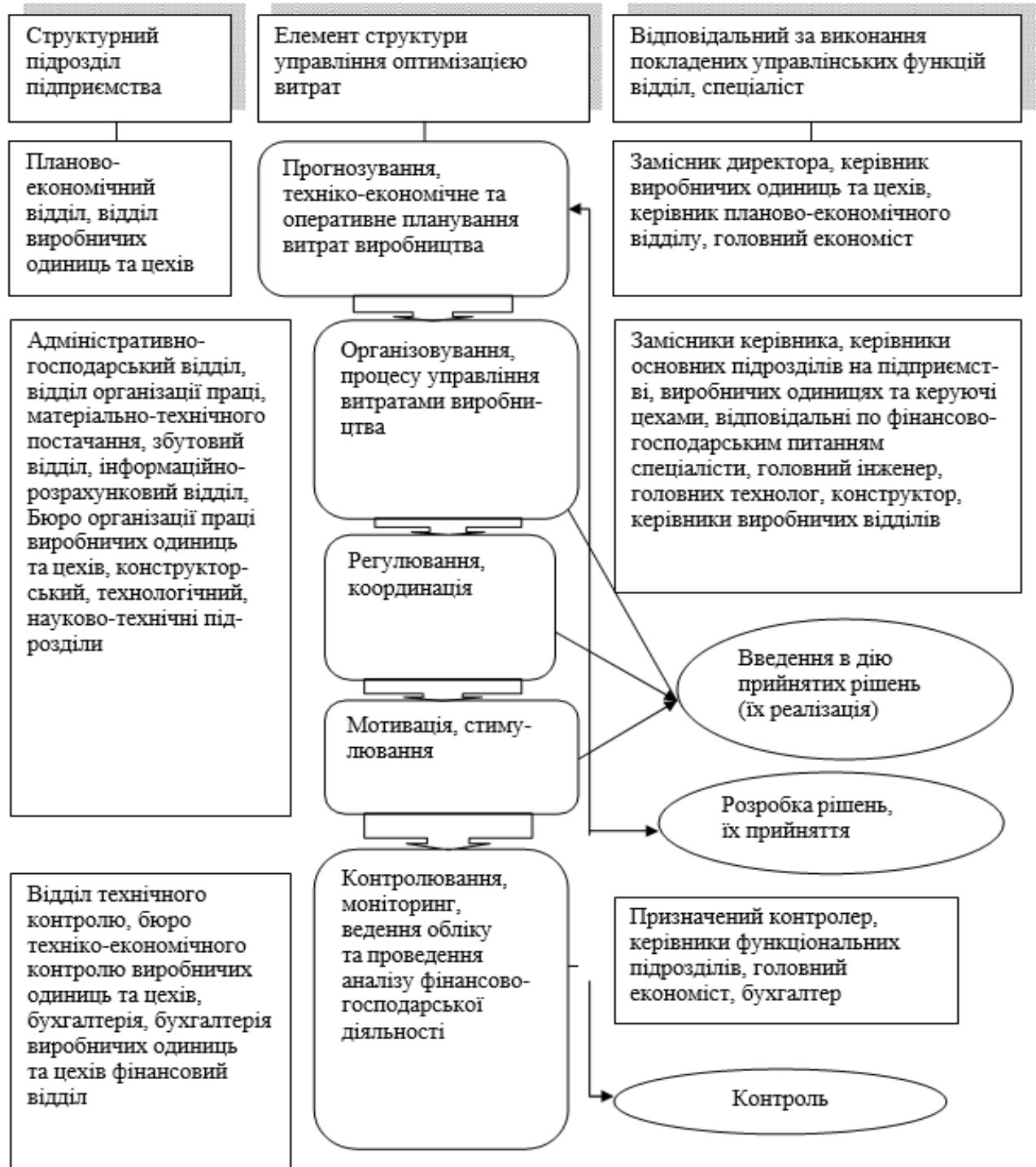


Рис. 3.5. Основні складові управління собівартістю продукції [54, с. 38]

Управління на промислових підприємствах повинно відбуватись комплексно, адже повинно забезпечувати оптимізацію витрат на сировину і матеріали, паливо, трудові ресурси й залишати незмінною якість продукції. На рисунку 3.6 представлено схему організації прийняття управлінських рішень стосовно витрат понесених на виробництво.



Рис. 3.6. Схема організації прийняття управлінських рішень стосовно витрат понесених на виробництво

Для якісної організації менеджменту досліджуваного підприємства доцільно глибше дослідити кожен компонент системи управління собівартістю, а також характеристики його роботи в рамках фінансової та господарської діяльності підприємства.

У процесі прогнозування виробничих витрат компанії мають можливість застосовувати різноманітні методики, серед яких експертні оцінки, методи моделювання та екстраполяції, аналіз фінансових рахунків, інженерний (технічний) аналіз, а також методи оцінки верхнього і нижчого значення залежних та незалежних змінних і методи парного та багатофакторного кореляційно-регресійного аналізу.

На розмір собівартості продукції впливає методика її розрахунку та обрана методика організації та ведення управлінського обліку [10, с. 77]. Важливим етапом організації управління є планування показників та дотримання їх реалізації. За твердженням Ч. Хорнгрена та Дж. Фостера, «планування – це визначення завдань, проектування можливих результатів і вибір шляхів їх досягнення» [54, с. 39]. Як зазначає О. Коваленко сучасні системи управління потребують значного вдосконалення, адже інтенсивність виробництва, швидкість обміну інформацією та застосування сучасних технологій значно збільшилось [21, с. 54].

У сучасному бізнес-середовищі підприємства прагнуть максимізувати прибутки та знизити собівартість своєї продукції, обираючи для цього найбільш ефективні стратегії планування витрат. На підприємствах машинобудування впроваджується бюджетна система, що дозволяє контролювати витрати на виробництво в рамках планованого обсягу продукції. У зв'язку із нестабільністю цін на сировину, компоненти та тарифи, часто виникає необхідність коригування вже складених бюджетів. Згідно з дослідженням С. Г. Чигасова, створення бюджету витрат на підприємстві включає декілька ключових етапів: планування виробничих операцій, визначення критеріїв для аналізу діяльності центрів витрат, розгляд та корекція змін у планах [53, с. 80].

Планування собівартості продукції на довготермінову та короткотермінову перспективу має сприяти визначенню ефективних управлінських стратегій на підприємствах. Невід'ємною частиною процесу планування витрат на виробництво є наявність системи нормування та визначення стандартів споживання матеріальних і трудових ресурсів.

Основоположним елементом системи управління собівартістю продукції є планування, зокрема, зосереджене на економії сировини та матеріальних ресурсів, а також на розробці завдань для кожного структурного підрозділу підприємства. У виробничих відділах компанії

проводиться оцінка відповідності діючим нормам, ідентифікація застарілих норм та ініціювання пошуку можливих резервів.

Відділ планування займається розробкою завдань з метою підвищення ефективності праці, систематизацією планів збереження матеріалів, необхідних для виробництва, та визначенням завдань для кожного підрозділу з метою зниження вартості продукції. Функціональний відділ з організаційно-технічного планування має відповідати за інтеграцію планів технікоекономічних заходів щодо зниження собівартості ключових продуктів у загальний план економії матеріальних ресурсів.

Відповідно до цього плану, кожен квартал всі відділи та цехи, які беруть участь у процесі, повинні подавати звіти про стан виконання поставлених завдань. Наприклад, при впровадженні нових технологій виробництва, необхідно подавати відповідний документ з додатками про внесені зміни.

Організаційний аспект як компонента системи управління, спрямованої на оптимізацію витрат та собівартості конкурентоспроможної продукції, включає вертикальну і горизонтальну координацію діяльності всіх структурних підрозділів і створення центрів відповідальності. На всіх етапах виробничої і управлінської діяльності підприємства необхідно забезпечити ефективне організування для збору інформації про можливі зміни відносно плану. Відповідальність за моніторинг і контроль рівня витрат, покладена на окремих працівників кожного структурного підрозділу, сприяє збільшенню достовірності даних, необхідних для обчислення собівартості продукції. На малих підприємствах організаційне управління витратами часто виконує головний бухгалтер або економіст, тоді як на великих промислових підприємствах ця функція розподіляється між різними структурними підрозділами, такими як планово-економічний відділ і бухгалтерія.

Координування визначається як процес, що включає в себе організацію та злагодження використання всіх ресурсів, задіяних у виробництві на підприємстві.

Під терміном "регулювання", що є інтегральною частиною системи управління вартістю продукції на підприємстві, розуміється своєчасний відгук на знайдені відхилення в розмірі витрат порівняно із запланованими. Мотивація представляє собою активність, метою якої є створення інтересу у кожного працівника підприємства, від основних виробничих робітників до управлінського складу, у дотриманні встановлених норм витрат, їх економії та пошуку шляхів до їх зменшення. Аспект мотивації на підприємстві вимагає креативного підходу від спеціалістів та керівництва, з вибором найефективніших методів заохочення до скорочення виробничих витрат. Можливими стимулюючими факторами для працівників можуть бути фінансові премії та кар'єрний ріст. Внутрішніми елементами мотиваційного процесу є інтереси, цілі, потреби, очікування та переконання персоналу [36, с. 117].

Метод брейнштурмінгу є однією з технік для стимулювання творчого пошуку рішень і генерації ідей у колективі. Він передбачає створення сприятливих умов на підприємстві для виникнення нових підходів, пропозицій та різноманітності точок зору, які підлягають оцінці колегами. А. Осборн, який розробив цей метод у 1957 році, базував його на двох принципах: деяка частина учасників генерує ідеї та висуває пропозиції для розв'язання задач, а інша частина має здатність критично їх оцінювати.

Контроль визначається як неперервний процес відстеження величини витрат, які виникають на підприємстві, та їх моніторингу в рамках відповідних центрів відповідальності. Цей процес дозволяє менеджменту своєчасно реагувати і застосовувати відповідні заходи, коли виявляються значні відхилення між планованими та реальними рівнями витрат виробництва. К. Друрі розглядає процес контролю та регулювання як порівняння реальних результатів з плановими показниками для виявлення відхилень та їх подальшого коригування у майбутньому. [14, с. 20].

Виконання аналітичної роботи з оцінювання показників діяльності підприємства, організація ревізій та регулярних перевірок як у виробничому,

так і управлінському секторах, визначається як ключові компоненти та методи реалізації контрольної функції. Напрями внутрішнього управлінського контролю подано в таблиці 3.3 з деталізацією за його видами й інструментами, характеристиками та напрямками проведення.

Таблиця 3.3

Основні види внутрішнього контролю з метою управління
виробництвом

| Напрямок | Види контрольних процедур | Особливості проведення |
|---|---|--|
| За ознакою періодичності проведення | Одноразовий управлінський контроль витрат | Здійснюється незаплановано за необхідності додаткової перевірки, наприклад ревізія, контрольна інвентаризація, аудит |
| | Періодичний управлінський контроль витрат | Здійснюється систематично за встановленим графіком з метою систематичної перевірки виконання запланованих дій |
| | Поточний (щоденний) контроль витрат | Здійснюється кожного робочого дня з метою дотримання встановлених норм виробництва, витрачання сировини і виконання робіт і виявлення відхилень в роботі |
| За ознакою часу проведення відносно виконання затверджених планів | Попередній (початковий) контроль витрат | Здійснюється до початку проведення виробничої діяльності з метою отримання інформації про наявні матеріальні, трудові та грошові ресурси з метою попередження простоїв виробництва |
| | Плановий (проміжний) контроль витрат | Здійснюється в ході виробничої діяльності з метою перевірки виконання плану виробничої діяльності та дотримання розмірів собівартості продукції |
| | Завершальний контроль витрат | Здійснюється аналітичне дослідження виконання загального плану виробництва продукції загалом та за кожним видом зокрема з метою оптимізації витрат |

Облікова діяльність, яка включає оперативний, бухгалтерський та статистичний облік, а також калькулювання собівартості виробів, відіграє ключову роль у структурі управління для оптимізації витрат і суттєво

впливає на загальну ефективність керування підприємством. Точне визначення об'єктів, що підлягають обліку, є фундаментом для успішного та результативного проведення облікових процедур та розрахунку собівартості продукції на виробничому підприємстві.

Як підкреслює Л. В. Овод, система обліку, аналіз витрат та калькуляція собівартості товарів на наших підприємствах не є ідеальною, вимагає перебудови, поліпшення існуючих методів та розробки нових підходів до ведення. Цей аспект є негативним фактором, що спричиняє неповність та неефективність контролю на підприємствах за розміром виробничих витрат та собівартістю виготовленої продукції [33, с. 173].

Процес обчислення вартості виробництва на підприємствах також потребує методичного та практичного вдосконалення. Разом із формуванням калькуляцій планової, стандартної та фактичної вартості одиниці продукції в натуральних одиницях слід визначати витрати на одиницю корисного ефекту продукції, виходячи з її основного параметру. Аналіз витрат на виробництво є функцією управління, яка асоціюється із контролем витрат, оскільки допомагає виявляти відхилення від норм та знаходити можливості для зниження вартості. Засновуючись на необхідних даних (оперативному, бухгалтерському та статистичному обліку, внутрішньої документації), на підприємстві регулярно (не рідше ніж один раз на квартал) проводиться повний аналіз та частковий (виявлення відхилень та причин їх виникнення).

На сучасний момент сформовано доволі об'ємну теоретичну базу методології ведення обліку, контролювання та аналізу собівартості продукції, що створює всі необхідні умови для ефективної роботи системи управління витратами в підприємстві. Розглядаючи сучасні підходи до обліку та калькулювання вартості продукції, можна виділити, на наш погляд, найбільш передовий нормативний метод планування, обліку витрат та розрахунку вартості продукції. Ось деякі переваги цього методу, які вирізняють його серед інших:

- своєчасність ведення обліку за кожним центром виникнення витрат, реєстрація відхилень у процесі виробництва продукції, а не після завершення періоду;
- можливість актуалізації діючих норм та стандартів;
- зміцнення функції аналізу та оцінювання показників там, де витрати виникають;
- адаптивна можливість структурних підрозділів відповідати умовам часу та фінансово-господарської діяльності.

Інтеграція повинна бути ключовою характеристикою системи управління вартістю продукції, яка здійснюється через вузьке взаємопов'язання основних структурних компонентів системи. Від етапу конструкції, дизайну розробки виробу та підготовки до виробничого процесу формуються специфікації технології виробництва та його устрою. Для ефективного виконання всіх функцій, призначених для кожного структурного елемента, необхідно застосовувати чітко розроблену систему фіксування та документообігу.

Для стабільної роботи системи управління витратами необхідно активне функціонування всіх відповідних підсистем: методико-організаційної, техніко-інформаційної та підсистеми управління персоналом. Методико-організаційна підсистема об'єднує в собі набір розроблених методик, настанов, положень, відповідних документів та інформаційної бази, на основі яких здійснюється процес контролю за собівартістю продукції, встановлення її індексів, оцінювання, розробка та впровадження рішень щодо управління виробничими витратами. Техніко-інформаційна підсистема в рамках загальної системи оптимізації вартості продукції має гарантувати збір комплексних і вірогідних даних про обсяг витрат, їх структурування та обробку за допомогою відповідних автоматизованих технічних засобів. Підсистема управління персоналом відіграє роль у відборі, навчанні кваліфікованих фахівців, розробці методів мотивації та стимулювання зменшення вартості продукції на підприємстві. Взаємодія зазначених

підсистем та рівень їх ефективності визначають успішність системи оптимізації вартості продукції, виконання завдань по управлінню виробничими, адміністративними, фінансовими, збутовими та іншими витратами, які виникають у ході діяльності підприємства.

Аналізуючи досліджуване підприємство яке працює в галузі пивоваріння варто зазначити, що в системі управління вартістю продукції на існують виклики, пов'язані з інформаційним забезпеченням, зокрема: надмірна агрегація показників діяльності, яка ускладнює взаємодію управлінського персоналу з даними; брак інформації щодо причин змін показників під час виробництва продукції та відсутність більш деталізованих даних у часі.

Тому управління витратами віднесеними на собівартість продукції потрібно будувати на основі аналізу якості продукції та оптимізації витрат. На рисунку 3.6 подано основні етапи управління з метою оптимізації витрат.



Рис. 3.6. Основні етапи аналітичного управління підприємством з метою оптимізації витрат

Інтегрована система управління підприємством має включати створення та впровадження ефективної системи контролю за вартістю продукції, головною ціллю якої є мінімізація витрат. Вдосконалення діяльності кожного компоненту цієї системи сприятиме контролюванню процесу формування витрат, які включаються до собівартості, визначенню стратегій їх зниження та вдосконаленню показників ефективності підприємства.

Всі компоненти структури управління виробничими витратами тісно взаємопов'язані, кожен з них частково містить функціональні складові інших. Для підвищення ефективності підприємства, зменшення витрат та вартості конкурентної продукції, кожен структурний елемент системи управління потребує методичного вдосконалення з урахуванням унікальних особливостей функціонування підприємства.

Висновки до розділу 3

Основний принцип аналітичного дослідження собівартості продукції полягає в докладному вивченні витрат, пов'язаних з її виготовленням. В загальному розумінні собівартість представляє суму витрат, що виникають під час процесу виробництва. Загальна вартість продукції визначається ефективністю використання ресурсів компанії. Пошук можливостей та методів оптимізації собівартості може допомогти підприємству оптимізувати свою роботу, що в синергетичному ефекті забезпечить збільшення доходів і прибутку. В ході дослідження проаналізовано динаміку зміни собівартості протягом останніх чотирьох років, вивчено показники на які вона впливає, здійснено арифметичне обчислення змін та відображено графічну візуалізацію отриманого результату.

Основні цілі впровадження та експлуатації інтегрованої системи управління собівартістю продукції включає прискорення процесу зниження

вартості конкурентних товарів; створення або вдосконалення новітньої системи натуральних та вартісних норм витрат, оплати праці та окремих накладних витрат; вдосконалення обліку витрат з орієнтацією на центри їх виникнення, з реєстрацією відхилень та виявленням причин їх виникнення; синтез даних про виявлені відхилення між фактичними та плановими витратами, відповідно до місць їх виникнення; проведення аналізу витрат та вартості продукції від стадії наукових досліджень до етапу обслуговування у користувача; створення комплексної інформаційної системи заходів щодо витрат підприємства, яка дозволить адаптувати управлінські рішення; активізація методів стимулювання та мотивації, заохочення співробітників до економії витрат і виявлення можливостей для заощадження на кожному етапі життєвого циклу продукції.

Висновки

На основі проведеного дослідження аудиту процесу формування собівартості продукції сформовано ряд висновків:

1. Оскільки собівартість відображає перелік понесених витрат на виготовлення продукції, здійснення робіт чи надання окремих послуг, то в залежності від етапу формування цих витрат в обліку розрізняють різні види собівартості, що слугує джерелом управління підприємством з метою контролю та оптимізації роботи.
2. Джерелом проведення аналітичного дослідження про собівартість продукції є Наказ про облікову політику, національні положення в сфері обліку, облікові рахунки, первинні документи, що створюють що зумовлюють необхідність дослідження їх достовірності шляхом проведення аудиторської перевірки.
3. Достовірність та своєчасність проведення перевірки значно залежить від процесу її організації та чітко спланованої послідовності дій. Модель організації аудиторської перевірки складається з визначеної мети отримання інформації, об'єктів перевірки, методів дослідження, інформаційних джерел, безпосереднього процесу перевірки та окресленого переліку процедур для отримання аудиторського звіту та формування висновків.
4. Для проведення аудиту виробничої собівартості запропоновано тест внутрішнього контролю процесу її формування, що складається з двадцяти чотирьох питань, які дозволять оцінити правильність організації та ведення обліку, контролю й управління виробничою собівартістю. Цей тест містить загальні питання, перевірить знання облікових проведень та методів контролю за процесом формування виробничої собівартості.
5. Програма аудиторської перевірки виробничої собівартості, запропонованої на досліджуваному підприємстві, містить дванадцять послідовних підетапів здійснення перевірки, що дозволить на основі

тесту внутрішнього контролю виявити помилки у при формуванні собівартості, віднайти причини їх виникнення, що загодом дозволить сформувати дієві рекомендації стосовно їх виправлення та попередить їх виникнення в майбутньому.

6. Програма аудиту собівартості реалізованої продукції на досліджуваному підприємстві складається з п'ятнадцяти підетапів, що дозволить у повному обсягу дослідити процес формування собівартості реалізованої продукції, адже саме вона є основною складовою безпосереднього зменшення фінансового результату та прибутку.
7. Аналітичне дослідження показників собівартості продукції дозволяють прослідкувати тенденції зміни, виявити відхилення від планових показників, визначити фактори впливу та розробити управлінські програми щодо її вдосконалення.
8. Управління процесом формування собівартості продукції повинно відбуватись на основі отриманої достовірної інформації про її склад та тенденції зміни що дозволить розробити програму її оптимізації з збереженням якості продукції, лояльності покупців, збереженні екологічних норм та законними методами оптимізації податкового зобов'язання, що в синергетичному ефекті дозволить отримати більші прибутки.