

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

**КУПЕР Марія Дмитрівна**

**Облік і аналіз витрат на виробництво продукції та визначення її собівартості/ Accounting and analysis of manufacturing expenses and determination of its cost**

спеціальність: 6.030509 - Облік і аудит  
освітньо-професійна програма - Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОПД-41/1  
М. Д. Купер

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, Р. В. Романів

---

Випускну кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ **Н. В. Починок**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2019**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
<b>РОЗДІЛ 1</b>	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ .....	7
1.1. Економічний зміст поняття витрат і собівартості та історичний аспект їх становлення .....	7
1.2. Порівняльна характеристика обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці .....	18
1.3. Вплив технологічних особливостей молочного виробництва на побудову обліку витрат .....	31
Висновок до розділу 1 .....	40
<b>РОЗДІЛ 2</b>	
АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	42
2.1. Аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції.....	42
2.2. Організація та методика внутрішнього аудиту витрат виробництва та собівартості продукції .....	55
Висновок до розділу 2.....	69
ВИСНОВКИ .....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	75
<b>ДОДАТКИ</b>	

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Становлення і розвиток в Україні ринкової інфраструктури докорінно змінюють економічне, інформаційне і правове середовище функціонування підприємств, сутність їхньої господарської діяльності.

Будь-яке підприємство, яке розпочинає процес виробництва або приймає рішення щодо його розширення, мусить бути впевнене в його прибутковості. Порівнюючи витрати і результати діяльності можна оцінити ефективність роботи підприємства. Без здійснення такого порівняння можуть виникнути помилки при виборі економічної політики підприємства, прийнятті важливих управлінських рішень, визначенні оптимальних обсягів випуску продукції, а також цін на продукцію.

Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, який є як і основою, так і джерелом засобів для подальшого розвитку підприємства. Підвищити прибуток можна за рахунок збільшення обсягів виробництва або цін на продукцію, що випускається. Проте це не завжди можливо і доцільно. Тому для розвитку підприємства в умовах значних економічних обмежень зниження витрат буде підвищувати фінансовий результат.

При чіткій побудові бухгалтерського обліку витрат підвищується роль обліку як основного засобу отримання достовірної інформації для прийняття економічно правильних рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо.

Собівартість продукції є вираженням витрат на виробництво. Вона є одним із найважливіших показників діяльності підприємств, оскільки показує, у що саме обходиться господарству виробництво відповідного виду продукції і наскільки економічно вигідним воно є в конкретних природно-економічних

умовах господарювання. Чим вища ступінь ефективності використання ресурсів, досконаліша технологія й організація виробництва, тим нижчою буде собівартість продукції, і навпаки.

Показник собівартості дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства і виявляти резерви підвищення ефективності виробництва. Зі зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, а отже, і зміцнюються позиції підприємства на товарному ринку. Водночас собівартість є нижнім обмежником ціни, бо прибуток можна одержати лише за її перевищення.

Важливо зазначити й те, що прибутковість підприємства перебуває в оберненій залежності від собівартості. З її зниженням зростає окупність витрат прибутком, створюються сприятливі умови для прискорення темпів розширеного відтворення та підвищення матеріальної заінтересованості власників і працівників.

Аналіз та аудит витрат виступають тими основними методами, за допомогою яких можна досягнути зниження собівартості та збільшення прибутку. Актуальність теми зумовлена тим, що сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язних облікових питань. Зокрема це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат.

Проблемам формування виробничих витрат, їх обліку та аналізу присвячені праці таких вчених: П. Й. Атамаса, В. І., Ф. Ф. Бутинця, М. Д. Врублевського, С. Ф. Голова, І. Є. Давидовича, В. А. Дерія, З.-М. В. Задорожного, О., Л. В. Нападовської, М. С. Пушкара, Н. В. Савицької, Н. П. Скригун, М. І. Скрипник, В. В. Сопка, В. Я. Фаріона, А. В. Череп та ін.

**Метою даної роботи** є дослідження обліку та аналізу витрат на виробництво та визначення її собівартості.

Для досягнення зазначеною мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- розкрити поняття витрат та собівартості;
- порівняти облік витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці;

- визначити вплив технологічних особливостей молочного виробництва на побудову обліку витрат;
- здійснити аналіз витрат і собівартості продукції;
- вивчити напрямки, завдання, організацію та методіку здійснення внутрішнього аудиту витрат виробництва та собівартості продукції.

**Об'єктом дослідження** є процеси формування виробничих витрат, їх облік і аналіз на молокопереробних підприємствах.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних і організаційно-методичних положень обліку й аналізу виробничих витрат у молокопереробних підприємствах України.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що отримані результати і запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку та аналізу виробничих витрат на молокопереробних підприємствах України зможуть забезпечити прийняття виважених рішень щодо формування та контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту.

**Наукова новизна** полягає в здійсненні порівняльної характеристики обліку витрат у вітчизняній і зарубіжній практиці.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Серед них варто виокремити такі: історичний - для висвітлення еволюції поняття «витрати» в системі бухгалтерського обліку; методи аналізу та синтезу, індукції і дедукції - для розкриття наукових підходів до тлумачення понять «витрати»; порівняння - під час дослідження зарубіжного досвіду функціонування молокопереробних підприємств, можливостей його використання у вітчизняній практиці та аналізу даних про виробничі витрати в Україні; табличний та графічний - для наочного подання результатів дослідження; узагальнення, конкретизації і наукового абстрагування - для формулювання наукових тверджень та висновків. Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо обліку та аналізу виробничих витрат підприємства, нормативно-правові акти України та інших держав; облікова інформація та фінансова звітність

молокопереробних підприємств, інтернет-публікації, а також власні напрацювання автора.

**Публікації:** результати дослідження опубліковано в Збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності», м.Тернопіль.

**Структура і обсяг роботи.** Основний зміст роботи викладено на 82 сторінках друкованого тексту. Робота складається з вступу, двох розділів, висновків, переліку використаних джерел, який включає 81 найменувань. Робота містить 10 таблиць, 12 рисунків, 4 додати.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ СОБІВАРТОСТІ

#### **1.1. Економічний зміст поняття витрат і собівартості та історичний аспект їх становлення**

У теорії та практиці економічної діяльності витрати трактуються по-різному. Це зумовлено різними підходами до вартісної оцінки економічних ресурсів, що використовуються у господарській діяльності. Витрати - це економічна категорія. Проте їх виникнення і розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати з'явилися із появою товарного виробництва та товарного обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва.

Витрати в економічному тлумаченні відрізняються від витрат в бухгалтерському розумінні. Економічними витратами вважають «затрати втрачених можливостей», тобто це сума грошей, яку можна отримати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. З бухгалтерської точки зору, витрати - це тільки фактичні витрати ресурсів. Існування різних точок зору щодо сутності витрат пов'язане з використанням різних підходів у поглядах на природу економічного буття і виробничого процесу [67].

Для достовірного та правильного відображення в обліку інформації про витрати застосовують різні види нормативних документів. Порядок відображення витрат у фінансовому обліку регламентується нормативними актами, зображеними на рис.1.1.

Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і

бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності. Також цей стандарт містить вимоги щодо визнання витрат, які узгоджуються з вимогами за міжнародними стандартами (рис.1.2).

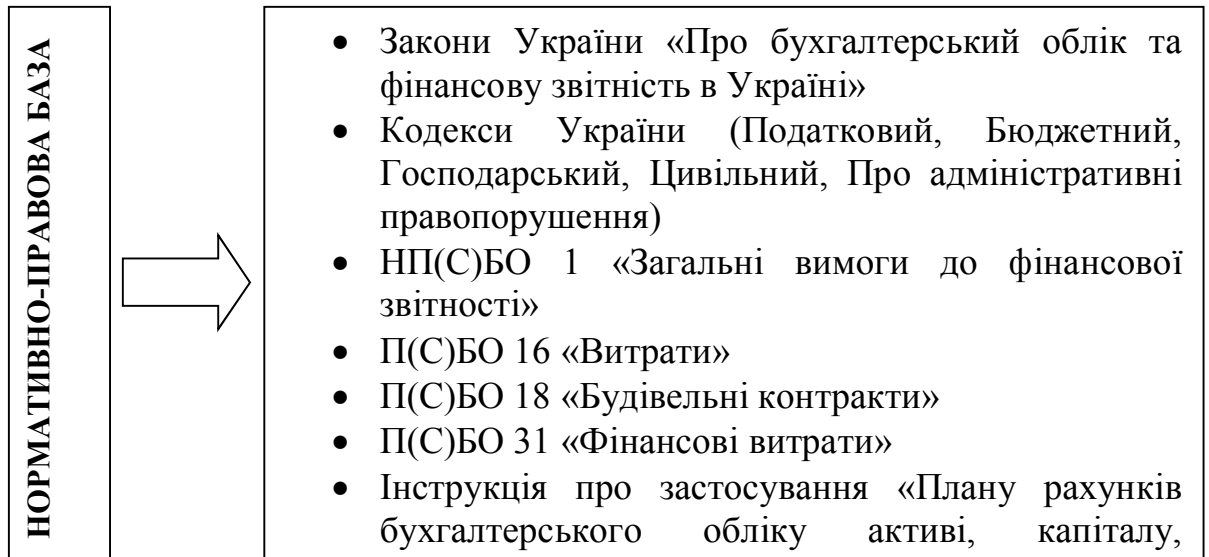


Рис.1.1. Нормативно-правова база з обліку витрат

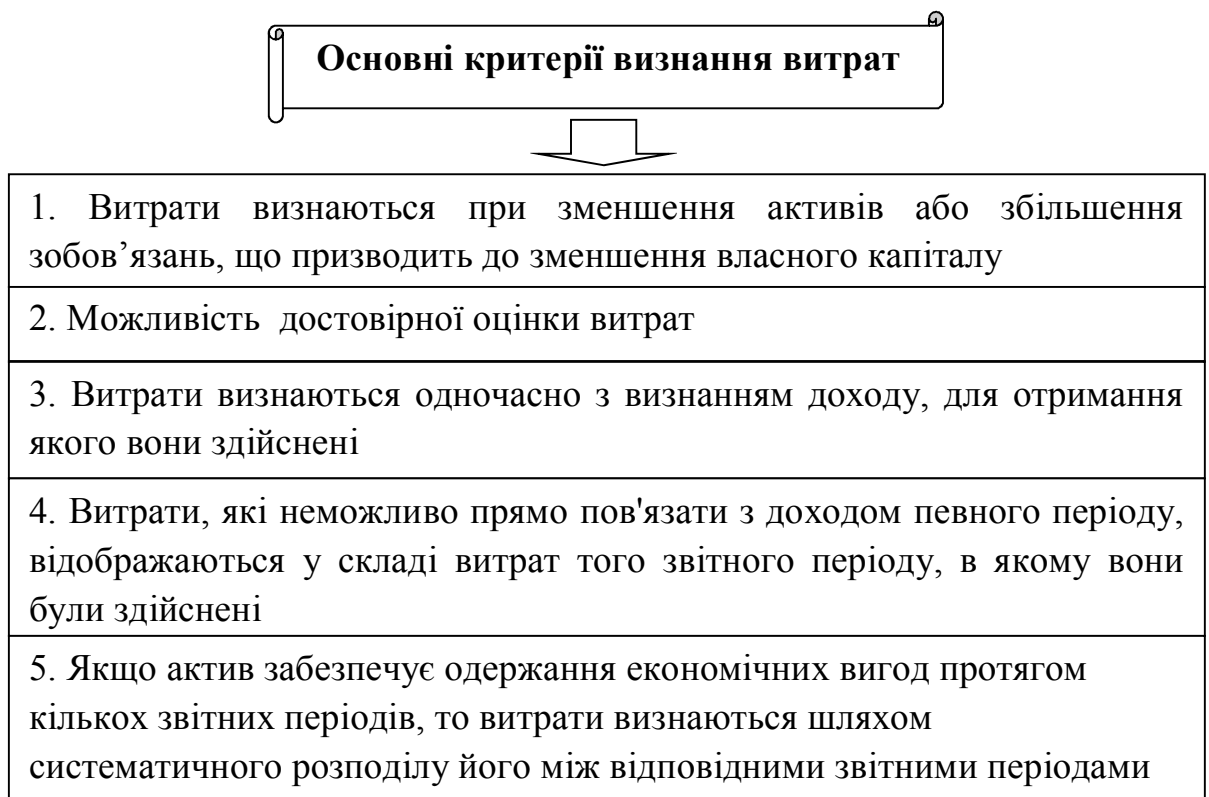


Рис.1.2. Критерії визнання витрат



Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період» [42].

До витрат, які виникають у зв'язку із зменшенням активів, належать: списання матеріальних цінностей, які використовують на виробництво продукції, на ремонт обладнання, на адміністративні потреби; списання необоротних матеріальних та нематеріальних активів та МШП, які визнані непридатними для використання; нарахування амортизації; втрати від знецінення запасів; нестачі запасів.

До витрат, які збільшують зобов'язання, належать такі нарахування: заробітна плата працівникам підприємства; податки, збори та обов'язкові платежі; відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування; орендна плата, витрати на комунальні послуги, витрати зв'язку; зобов'язання за послуги сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, консультаційні, медичні, рекламні); відсотки за фінансовими операціями тощо.

Будь-яке підприємство в процесі діяльності здійснює витрати на просте та розширене відтворення основних і оборотних засобів, виробництво і реалізацію продукції, соціальний розвиток трудового колективу тощо. Найбільшу частку в усіх цих витратах займають витрати на виробництво продукції.

Для визначення сутності виробничих витрат важливо розглянути цю категорію у всіх суспільно-економічних формаціях, так як залежно від історичних умов суспільного виробництва в різних суспільно-економічних відносинах, вони змінюють свій зміст. Тому варто розглянути різні етапи формування виробничих витрат (рис. 1.3).

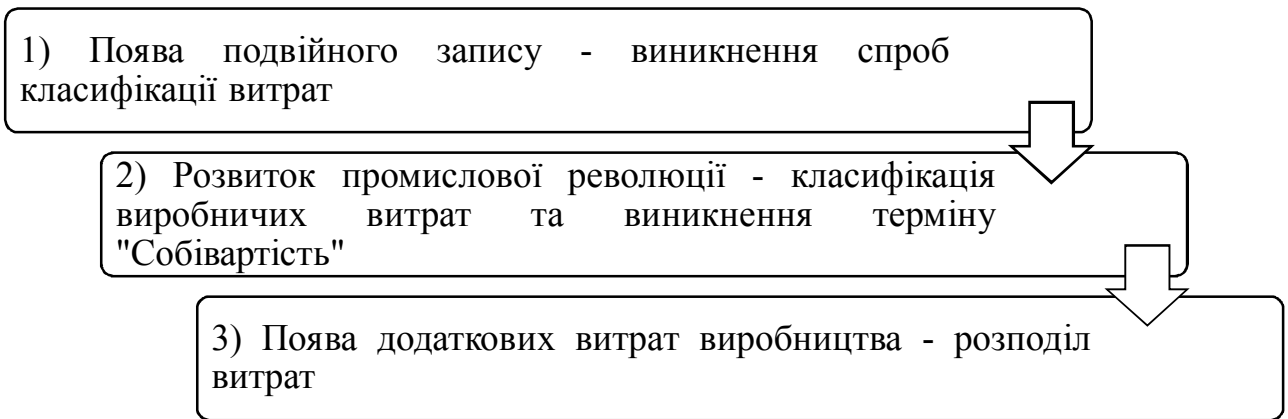


Рис.1.3. Етапи формування виробничих витрат

Виробничі витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб. Але тоді вона не замислювалась над їх існуванням, над тим, що була затрачена сировина, її час та праця [13, с. 11].

Першим етапом в розвитку виробничих витрат стала поява подвійного запису, засновником якого був математик Лука Пачолі (1445-1515), яка призвела до виникнення спроб класифікації витрат. Так, Л. Пачолі виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. На основі цих груп усі витрати ділилися на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. Незважаючи на те, що це була класифікація витрат обігу, вона містила в собі й виробничі витрати [13, с.12].

Другим етапом розвитку виробничих витрат є розвиток промислової революції на початку XIX ст., яка створила переломний момент в історії виробничих витрат. У той час майже всі вчення були присвячені проблемі класифікації виробничих витрат, їх обліку та розподілу. Вже тоді замислювались, що, окрім матеріальних витрат та витрат на працю, у склад виробничих витрат потрібно включити витрати на устаткування та ренту. Приблизно у той час з'явився такий термін, як собівартість продукції, який вмщував у собі всі виробничі витрати, що були затрачені на виробництво конкурентного продукту.

Із появою додаткових витрат виробництва, таких як знос, рентні платежі, з'явилося розуміння про те, що не всі витрати повністю мають включатись у

собівартість продукції, що стало третім етапом розвитку виробничих витрат. Це призвело до появи різних вчень з різними теоріями формування собівартості готової продукції.

Виробничі витрати, проходячи всі етапи, поступово змінювалися, доповнювалися, проте саме витрати на придбання сировини, матеріалів, на оплату праці, на обов'язкові платежі, на амортизацію, що є основними та найголовнішими на цей час, залишилися незмінними у складі виробничих витрат.

Що стосується поняття «виробничі витрати», то згідно з історією економічних вчень, вперше дане поняття починає чіткіше формуватись в XVII ст. у творах І. Петті, а саме у його «Трактаті про податки та збори» (1662 р.). Трактат розкриває теорію складу витрат виробництва та формує закон вартості. Пізніше, вже у 1776 р. реформатор феодалізму Жак Тюрго у своїх «Роздумах про створення та розподіл багатств» розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об'єктів, як витрати, результати та стала основою для роздумів вчених-послідовників [13, с 13].

Щодо визначення змісту витрат виробництва Карл Маркс зазначав, що з точки зору суспільства, вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. А з точки зору капіталіста - це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові [37].

Вагомий внесок у розвиток знань про витрати зробили праці класиків політекономії А. Сміта та Д. Рікардо. Засновник англійської класичної школи політичної економії Адам Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату, прибуток ренту та вперше застосував поняття абсолютних витрат. При цьому Давид Рікардо відповідно говорив: «Під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництв не закладається рента» . Він

також зазначав, що у вартість готової продукції повинна входити не лише праця, яка затрачена на її виробництво, а також і засоби виробництва [20, с. 203].

Витрати виробництва, на думку Вільяма Сеніора, іншого представника англійської школи політичної економії, містять у собі два елементи - працю і капітал. Такі витрати є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність та корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Вартість формується під впливом витрат виробництва, які включають прибуток, процент та заробітну плату і є факторами ціни.

Витрати на виробництво продукції є регулятором її ціноутворення, але таким, що лише окреслює приблизну ціну, а не визначає її. Теорія Сеніора зводить виробничі витрати до грошового вираження і робить їх у такий спосіб порівнянними. Він стверджує, що витрати виробництва є лише «регулятором» цін, а остаточне визначення їх залежить від попиту та пропозиції [78, с.108].

Макконел К.Р., Кемпбелл Р. та Брю С.Л. зазначають, що під витратами слід розуміти виплати, які підприємство повинно здійснити, або ті доходи, котрі воно повинно забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [35].

Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва - це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції [13, с.13].

Таким чином із вище наведеного бачимо, що більшість науковців витрати трактують як сукупність спожитих ресурсів, а також як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи.

В останні роки значення виробничих витрат сильно виросло. Нині існує велика кількість підходів до класифікації витрат, більш детальний розгляд яких дозволить краще дослідити сутність виробничих витрат зокрема.

Питанням класифікації витрат виробництва досить довго приділялася значна увага, проте, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольняла інформаційні потреби усіх користувачів, досі не розроблено.

Витрати підприємства класифікують за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення собівартості продукції та відповідно для утворення ціни [60].

Класифікацію витрат за основними ознаками наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

## Класифікація витрат

Класифікаційні ознаки	Види витрат
1. За видами діяльності	1.1. Витрати операційної діяльності (основної та іншої операційно) 1.2. Витрати інших видів діяльності
2. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	2.1. Витрати виробництва (цехи) 2.2. Витрати дільниці 2.3. Витрати технологічного переділу
3. За видами продукції, робіт, послуг	3.1. Витрати на вироби 3.2. Витрати на групи однорідних виробів 3.3. Витрати на деталі, вузли 3.4. Витрати на окремі замовлення, процеси 3.5. Витрати на валову, товарну, реалізовану продукцію
4. За економічним змістом	4.1. Витрати а економічними елементами 4.2. Витрати за статтями калькуляції
5. За відношенням витрат до процесу виробництва	5.1. Основні витрати 5.2. Накладні витрати
6. За способом включення до собівартості	6.1. Прямі витрати 6.2. Непрямі витрати
7. По відношенню до обсягу виробництва	7.1. Змінні витрати 7.2. Постійні витрати
8. За відношенням до собівартості продукції (товарів, робіт та послуг)	8.1. Витрати, які включаються до собівартості продукції(робіт, послуг) 8.2. Витрати періоду
9. Календарні періоди	9.1. Витрати поточного періоду 9.2. Витрати майбутній періодів
10. За доцільністю витрачання	10.1. Продуктивні 10.2. Непроductивні

Таким чином наведена класифікація відіграє важливу роль в процесі формування витрат виробництва.

Дослідження облікової сутності витрат пов'язано з визначенням вартості ресурсів, необхідних для здійснення будь-якої діяльності. Однак, враховуючи, що результатом діяльності є створення готового продукту, варто розглянути сутність собівартості продукції як результат здійснення витрат.

Як економічна категорія собівартість виникла тоді, коли з'явилася потреба у розрахунку витрат на виробництво товару, прибутку або збитку від його реалізації. Досить поширеним серед науковців є визначення собівартості як частини вартості.

В. Ярмоленко дає таке визначення собівартості: «...це категорія, яка виражає не тільки продуктивні, а й непродуктивні витрати, викликані умовами виробництва» [81, с. 11].

В. Палій подає трактування поняття «собівартість», де є кілька варіантів (рис.1.4.) [45, с. 57].

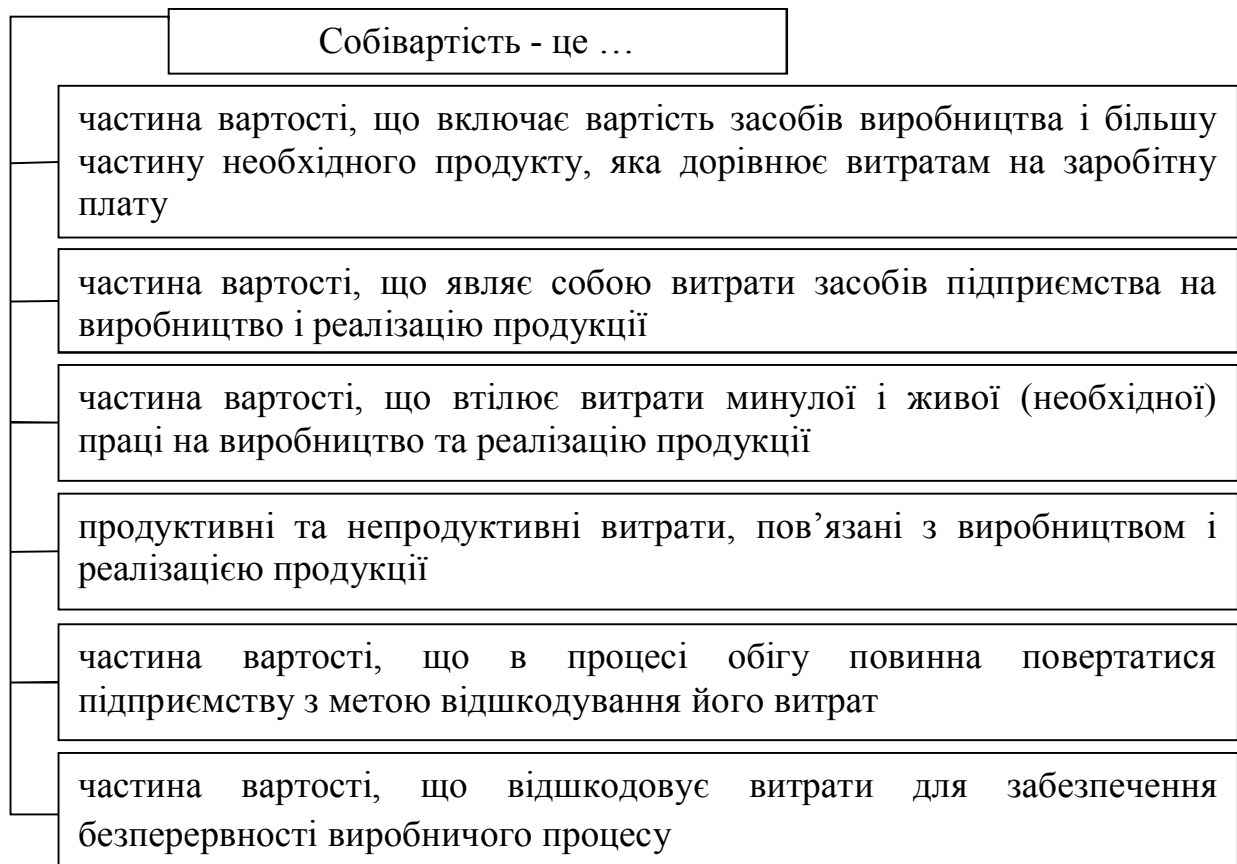


Рис. 1.4. Поняття «собівартість» за В. Палієм.

Найбільш повне визначення собівартості дав В.Пархоменко: «Собівартість продукції (робіт, послуг) - це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентаря, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі» [48, с.2-6].

Правильне трактування економічного змісту собівартості має важливе значення при визначенні номенклатури витрат, які включаються до неї, і тих. Які пориваються за рахунок інших джерел. Саме від цього залежить об'єктивність розрахунку такого важливого економічного показника, як прибуток.

При обчисленні собівартості продукції велике значення має визначення складу витрат, які входять до неї. Як відомо, витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел: собівартості (валових витрат) та прибутку.

Відповідно до цього у собівартість продукції включаються витрати на різні цілі:

- дослідження ринку і виявлення потреби в продукції;
- підготовку і освоєння нової продукції;
- виробництво (витрати на сировину, матеріали, енергію, амортизацію основних виробничих фондів, оплату праці персоналу та ін.);
- обслуговування виробничого процесу і управління ним;
- збут продукції (пакування, транспортування, реклама, комісійні витрати);
- розвідку, використання і охорону природних ресурсів (плата за воду, геологорозвідувальні роботи, плата за деревину, витрати на рекультивацію земель, охорону повітряного, водного басейнів);
- добір і підготовку кадрів;

- поточну раціоналізацію виробництва (вдосконалення технологій, організації виробництва і праці, підвищення якості продукції), крім капіталовкладень [17].

Оскільки показник собівартості продукції визначає рівень витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), то доцільно розглянути класифікацію собівартості (рис 1. 5.).

Залежно від часу розрахунку розрізняють: планову собівартість, фактичну собівартість, нормативну собівартість, кошторисну собівартість. Планову собівартість розраховують перед початком планового періоду на основі прогресивних норм витрат ресурсів і цін на ресурси, що були на момент складання плану. Фактична собівартість - це та, яка відображає фактичні витрати на виготовлення продукції за даними бухгалтерського обліку. Нормативна собівартість відображає витрати на виробництво та реалізацію продукції, що розраховуються на основі поточних норм витрат ресурсів. Кошторисна собівартість - визначає витрати на окремий виріб або замовлення, що виконується в разовому порядку.



Рис.1.5. Класифікація собівартості



Залежно від обсягу витрат, які включають до собівартості, розрізняють технологічну, цехову та виробничу собівартості. Технологічна собівартість містить витрати, які пов'язані з технологічним процесом виробництва продукції. Цехова собівартість включає витрати цехів на виробництво продукції. Виробнича собівартість - це витрати підприємства, пов'язані з процесом виробництва продукції. До виробничої собівартості включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, зміні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати [56,с.121].

За тривалістю розрахункового періоду існує собівартість місячна, квартальна, річна, а за ступенем охоплення підприємств - індивідуальна собівартість і середньогалузева. Індивідуальна собівартість відображає витрати на виробництво продукції в умовах окремого конкретного підприємства, середньогалузева - відображає витрати на виготовлення однотипної продукції в середньому по галузі.

Отже, витрати виробництва являють собою загальні затрати суспільної праці на виробництво продукції (робіт, послуг), які створюють її вартість. Собівартість в свою чергу є частиною вартості продукції. У процесі розподілу й обміну, собівартість відшкодовується і повністю повертається підприємству. Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже, й рівень техніки, технології та організації праці та виробництва. Чим краще працює підприємство (інтенсивніше використовує виробничі ресурси, запроваджує у виробництво нову техніку і технологію й організацію праці), тим нижча собівартість продукції. Зі зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, змінюються позиції підприємства на товарному ринку і зростає його прибутковість. Тому собівартість належить до важливих показників ефективності виробництва.

## 1.2. Порівняльна характеристика обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці

В сучасній економічній ситуації вітчизняним підприємствам особливо важливо бути конкурентоспроможними не тільки на внутрішньому, а й на зовнішньому ринках, бути орієнтованим на випуск високоякісної продукції при максимальному зниженні витрат на виробництво.

Механізм визнання та обліку витрат підприємства - чи не одне з найактуальніших питань для кожного бухгалтера, так як витрати є невід'ємною обліково-економічною категорією звітності будь-якого підприємства.

Відзначимо, що в міжнародній практиці, на відміну від вітчизняної, для регулювання обліку і порядку відображення у звітності витрат окремого стандарту не має [48]. В табл. 1.2 наведемо порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог МСФЗ та GAAP USA, П(С)БО [6].

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика витрат за МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	GAAP USA	П(С)БО
1	2	3	4
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та деякі інші
Визначення терміна	Витрати - це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не зобов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати - це використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Класифікація та групування витрат	Існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю	Усі витрати розподіляються на активи й інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічних елементах і статтях витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	До всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	Відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але існують окремі стандарти, які вказують на деякі особливості оцінки витрат

Аналізуючи дану таблицю, можна помітити досить вагомі відмінності між визначенням, класифікацією, оцінкою та визнанням витрат по МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО. Ці відмінності уповільнюють перехід до міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку. Для того, щоб здійснити цей перехід, необхідно внести досить багато змін до національних стандартів. Або ж відмовитись від національних і перейти на міжнародні стандарти звітності.

У витратах підприємства відображаються всі аспекти господарської діяльності підприємств, їх досягнення і слабкі сторони.

Для контролю за рівнем виробничих витрат, плануванням доходів і витрат, визначенню фактичної собівартості продукції використовуються різноманітні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Різнманітність методів обліку витрат дає можливість підприємствам самостійно обирати метод калькулювання, який зазначається в положенні про облікову політику.

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились та застосовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат [60]. Вітчизняні підприємства, вибираючи об'єкт обліку, найчастіше використовують такі методи обліку витрат: нормативний, позамовний, попередільний, попроцесний, фактичний, змішаний (табл. 1.3).

Найбільш прогресивним методом є нормативний. Як правило, цей метод використовують підприємства оброблювальних галузей промисловості з великосерійним і масовим виробництвом, де виробляється складна і різноманітна продукція.

Основний недолік нормативного методу полягає у невірному обліку відхилень фактичних витрат від норм. Перевагами нормативного методу є можливість поточного контролю за витратами та можливість аналізу причин і винуватців відхилень. Нормативний метод розроблений як аналог методу «стандарт-кост». Проте між ними є як подібності так і відмінності. До суттєвих відмінностей належать такі: при застосуванні «стандарт-кост» не проводиться відокремлений облік змін норм витрат, тому що вони встановлюються на тривалий період і переглядаються тільки тоді, коли є істотні зміни в організації виробництва; також є можливість застосування різних норм витрат за їх видами

(в тому числі жорстких, «ідеальних норм»); ведення обліку відхилень від норм на окремому рахунку за кожною статтею витрат; накопичення відхилень від норм витрат протягом звітного періоду на відповідних рахунках та їх подальше списання на фінансові результати [74]

Таблиця 1.3

## Вітчизняні методи обліку витрат

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
Нормативний метод	Витрати обліковуються за нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести аналітичний облік і контролювати загальну собівартість продукції.
Позамовний метод	Прямі витрати «збираються» у розрізі статей калькуляції за певними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного. Інші витрати обліковуються зі місцями їх виникнення і включають у собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу.
Попередільний метод	Облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах. Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.
Попроцесний	Застосовується у таких галузях, як вуглеводородна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в регістрі бухгалтерського обліку загалом по процесу і діляться на кількість продукції, а також їм притаманна відсутність незавершеного виробництва.
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених витрат.
Змішаний метод	Прямі витрати обліковують за фактичними даними, а накладні обліковуються за середнім коефіцієнтом розподілу.

Позамовний метод застосовують при одиничному або дрібносерійному виробництві, при виготовленні складної та великої продукції, при тривалому виробничому циклі (наприклад, суднобудуванні, в машинобудуванні, літакобудуванні, меблевій промисловості та ін.). Переважно його застосовують тоді, коли матеріали, пряму зарплату виробничих робітників та інші прямі

витрати можна легко ідентифікувати з конкретною продукцією, роботами чи послугами. Основний недолік цього методу - відсутність оперативного контролю за рівнем витрат, складність і громіздкість інвентаризації незавершеного виробництва. Перевагою є можливість здійснення аналізу витрат по кожному з виконаних замовлень, що дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє.

Попередільний метод застосовують у виробництвах з однорідною за вихідною сировиною матеріалом і характером обробки масовою продукцією, а також у виробництвах з комплексним використанням сировини. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій (переділів).

Попроцесний метод обліку використовується на підприємствах, які масово виробляють одноманітну продукцію або мають безперервний виробничий цикл, де доцільніше вести облік витрат, співвіднесених із продукцією, виробленою за певний період часу [65].

В зарубіжній практиці також використовують різноманітні методи обліку витрат, такі як: директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC, кайзен-костинг, кост-кілінг, таргет-костинг, LCC-аналіз, систему «точно в строк», бенчмаркетинг (рис.1.6).

Систему директ-костинг широко застосовують у країнах з ринковою економікою, вона являє собою метод неповної собівартості. Відповідно до цього методу обліку й калькулювання виробничі витрати поділяють на змінні та постійні. Проте постійні витрати вважають витратами поточного періоду, і їх не відносять на собівартість, не розподіляють між виробами, а прямо відносять на результати господарської діяльності. Облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції ведуть тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво та залишки готової продукції.



Рис.1.6. Зарубіжні методи обліку витрат

Система стандарт-костинг - це нормативний метод обліку витрат. Цей метод забезпечує даними про витрати, які можуть бути використані в різних цілях, наприклад, при оцінюванні запасів, плануванні, контролі за витратами, при прийнятті рішень і оцінюванні результатів виконання робіт. При обліку затрат за системою стандартних витрат («стандарт-кост») фактичні затрати в обліку співставляються з витратами, які зазначені в стандартах, а різниця відноситься на відповідні рахунки відхилень. Відхилення обліковуються таким чином, що відразу ж можна визначити причини й відповідальність конкретних осіб за допущенні відхилення від кошторису [74].

Метод ABC, або облік витрат за видами діяльності, передбачає, що діяльність підприємства розглядають як сукупність процесів або робочих операцій, а суму витрат за відповідний період визначають додаванням усіх здійснених витрат за кожним процесом і господарською операцією. Метод ABC-калькулювання нині розглядають як один з найперспективніших методів управління витратами. Недоліками цього методу є його складність і

трудомісткість. Найбільш ефективно ABC-метод можна застосовувати на тих підприємствах, де велика питома вага непрямих накладних витрат.

Метод калькулювання кайзен-костинг виник у Японії і набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Його використовують як механізм зниження та управління витратами. Цей метод передбачає вдосконалення витрат, в якому мають брати участь усі працівники - менеджери і робітники. Цей підхід надає змогу кожному працівнику, який задіяний у процесі виробництва, зробити свій внесок у скорочення витрат [80].

Одним з найжорсткіших методів управління витратами є кост-кілінг. Результатом його застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів, повне або практично повне зменшення витрат на соціальну сферу. Мета кост-кілінгу полягає у швидкому скороченні всіх витрат підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку. Перевага кост-кілінгу - швидкість скорочення витрати підприємства, а недоліком - жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; використання його час від часу або лише по окремих підрозділах підприємства не дасть очікуваних результатів.

Таргет-костинг - це система обліку витрат на основі цільової ціни. Цей метод передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи з попередньо встановленої на основі маркетингових досліджень ціни реалізації за виключенням прибутку, який планує отримати фірма.

Отримавши таку величину, розробники нової продукції працюють над проектуванням її виробництва, маючи конкретне завдання по її собівартості. А в процесі виробництва такої продукції облік повинен забезпечити менеджерів інформацією про дотримання рівня цільової собівартості. Таргет-костинг також передбачає витрати, які очікуються в майбутньому, і визначає, як вони вплинуть на рівень рентабельності виробу.

LCC-аналіз (Life Cycle Costing), або розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції. Такий метод застосовується в стратегічному



управлінні, тому що він охоплює період у кілька років. Це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень. LCC-аналіз доцільно використовувати підприємствам, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку .

Метод (система) «Точно в строк» (Just-in-time) зводиться до виробництва малими партіями, практично поштучно, з урахуванням використання наявних ресурсів і жорсткої конкуренції на вироблену продукцію (товари, послуги). Система орієнтована на «гарантований» попит за принципом: виробляти продукцію тільки тоді, коли її потребують і тільки в тій кількості, яка потрібна покупцеві. Цей метод можна порівняти з позамовним методом калькулювання собівартості продукції( робіт, послуг), тільки замовником у цьому випадку виступає не конкретний покупець, а попит на продукцію. Використання цієї методики дозволяє підприємству позбавитися від зайвих витрат шляхом скорочення непродуктивних витрат [52].

Серед нових методів управління витратами - бенчмаркетинг. Цей метод являє собою спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку. Перевагами даного методу витрат є відсутність потреби у створенні власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це вже зроблено лідером ринку або підприємством, взятим за зразок; можливість комбінування різних методів, що забезпечили успіх у зменшенні витрат іншим підприємствам [74, с. 55].

Як показує практика вкрай рідко кожен із названих методів впроваджується у чистому вигляді. Різні цілі, переслідувані підприємствами, та особливості їх господарської діяльності зумовили появу великої кількості комбінацій базових методів обліку витрат у рамках однієї класифікаційної форми.

Досліджуючи облік в різних країнах, можна стверджувати, що кожній країні притаманні своя історія, свої цінності, політична система, менталітет. Не

існує окремо української, французької чи іншої системи обліку. Існує єдиний облік, і лише національні особливості, традиції, що історично склалися в кожній країні, визнають різні підходи до його побудови. Тому розглянемо особливості обліку витрат в інших країнах світу.

Існує дві основні моделі бухгалтерського обліку: англосаксонська та континентальна (європейська). Обидві моделі базуються на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, але мають суттєві відмінності, які зумовлені в першу чергу різницею у правовій системі, соціально-економічними факторами, історичними традиціями тощо.

Більшість промислових підприємств країн англо-саксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка передбачає отримання інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів у межах однієї системи рахунків. Це досягається через «вмонтування» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

В основу виділення рахунків для обліку витрат підприємства в англосаксонській системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Витрати на збут» та «загальні адміністративні витрати». На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом. Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку «Виробничі накладні витрати». Наприкінці звітнього періоду останні витрати списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються поміж об'єктами калькулювання [52].

Витрати підрозділів, які здійснюють невиконавчі функції (управління, збут), не включаються до виробничої собівартості продукції. Ці витрати списуються на рахунок фінансових результатів у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюється через відповідну організацію аналітичного обліку.

Для континентальної (європейської) моделі обліку характерним є виділення двох автономних систем рахунків відповідно для цілей фінансового обліку та управлінського обліку.

У системі рахунків фінансового обліку здійснюється періодичний облік запасів, витрати групуються за елементами (матеріали, зарплата, амортизація тощо), а доходи - за видами діяльності (основна, фінансова, інвестиційна). Відображаються розрахунки з дебіторами та кредиторами, визначається загальний фінансовий результат.

У системі рахунків управлінського обліку ведеться постійний облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та облік за центрами відповідальності, визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства [63].

Рахунки фінансового та управлінського обліку не кореспондують між собою. Взаємозв'язок між ними досягається за допомогою спеціальних (відображаючих) рахунків («Відображені запаси», «Відображені закупки», «Відображені витрати»). На ці рахунки позасистемно (без бухгалтерських записів) переносять дані фінансового обліку про елементи витрат і запаси, які потім перегруповуються для цілей управлінського обліку.

У США немає єдиної чіткої системи класифікації витрат виробництва. У промисловості їх класифікація залежить від інформації, яка потрібна менеджеру. Є чимало випадків, коли всередині однієї фірми застосовують різні види групувань затрат для обчислення собівартості продукції.

У промислових фірмах США обліку витрат на виробництво та калькуляції собівартості надається пріоритетне значення, бо вони прямо впливають на фінансові результати господарської діяльності кожної фірми [11 с. 257].

Також варто звернути увагу на досвід американських фірм, які використовують переважно дві системи обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції: систему обліку витрат за замовленням та систему обліку витрат за процесами. Обидві системи обліку затрат на виробництво, які

використовують промислові фірми США, за своїми функціями значно ширші, ніж методи обліку витрат в Україні, оскільки поряд з обліком витрат і визначенням собівартості одиниці продукції вони включають також контрольну і аналітичну функції за статтями витрат виробництва.

У Франції для обліку виробничих витрат передбачено 6 рахунків. Застосовується двоколовий принцип обліку: у фінансовій бухгалтерії - елементів витрат, а в управлінській бухгалтерії - 3-7 статей витрат, при цьому відсутня інтеграція елементів і статей витрат. Для цього за допомогою методу «витрати - випуск» слід враховувати зміни залишків сировини, матеріалів, товарів, готової продукції, незавершеного виробництва і відображати їх на рахунку «Прибутки і збитки».

Економічна взаємозалежність між фінансовою і управлінською бухгалтеріями на французьких підприємствах здійснюється за допомогою спеціальних рахунків, які призначені для відображення залишків ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і виручки від реалізації за визначений період. Як наслідок бухгалтерія, яка ґрунтується на використанні методу «витрати - випуск», використовує чотирикратний принцип відображення господарських операцій на рахунках:

- Класи 1-5 = ± результат, який впливає із зменшення наявного капіталу фірми;
- Класи 6-8 = ± результат, який визначається зіставленням витрати і випуску;
- Клас 9, рахунок 90 = ± результат, який визначається у процесі відображення із фінансової в управлінську бухгалтерію;
- Клас 9, рахунки 92-98 = ± результат, який визначається за відповідними центрами відповідальності.

У Швейцарії витрати виробництва, окрім адміністративних і комерційних витрат, включають також накладні витрати. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, виходячи із потужностей оснащення. Витрати на виплату відсотків можна відносити до складу накладних витрат. Більшість

компаній включають частину непрямих витрат до вартості запасів. Але деякі фірми при оцінці готової продукції враховують тільки прямі витрати виробництва [11, с. 259].

В Україні виробничими витратами підприємства, які формують собівартість продукції є всі прямі та загальновиробничі витрати основного виду діяльності.

Формування інформації про витрати на виробництво за видами діяльності здійснюється на рахунках 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом вказаних рахунків обліковуються витрати, за кредитом - їх списання.

Витрати на випуск продукції доцільно відображати в бухгалтерському обліку за видами виробництв на окремих аналітичних рахунках до рахунку 23 «Виробництво» (наприклад, основне виробництво - на субрахунку 231 «Основне виробництво», допоміжні виробництва - на субрахунку 232 «Допоміжні виробництва»), з деталізацією за видами продукції в розрізі калькульованих статей витрат, а також за місцями виникнення виробничих затрат (цехи, ділянки та інше).

Вироблена продукція, а також інші запаси, які виготовлені власними силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.), виконані роботи та послуги у фінансовому обліку оцінюють за виробничою собівартістю.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають такі витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (рис. 1.7.)[55].

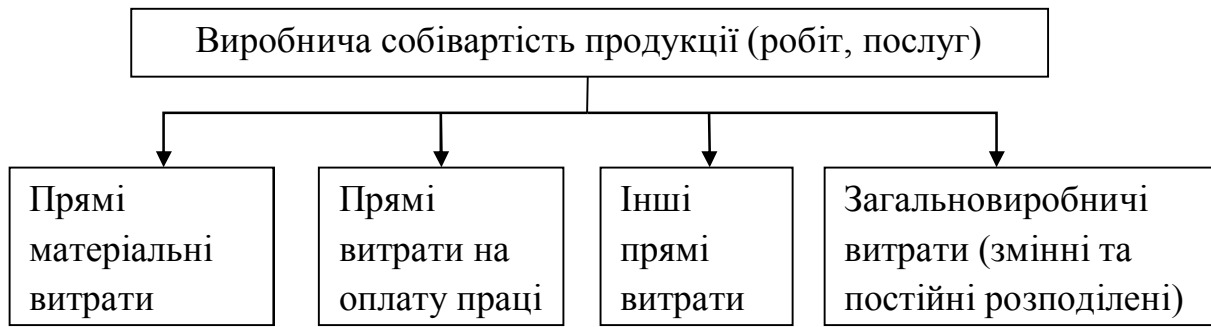


Рис.1.7. Витрати, які включаються до виробничої собівартості продукції

Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати відображають за дебетом рахунку 23 «Виробництво» в кореспонденції з кредитом рахунків обліку виробничих запасів, розрахунків з персоналом по оплаті праці та інших статей прямих затрат. Непрямі витрати попередньо групуються на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». По закінченню звітного періоду затрати, обліковані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», списуються в порядку розподілу на рахунок 23 «Виробництво».

Вартість наданих послуг допоміжним виробництвом основному в майбутньому також буде списана з субрахунку 232 обліку затрат допоміжних виробництв в дебет рахунку 231 обліку затрат основного виробництва.

З Кредиту рахунку 23 «Виробництво» списують фактичну собівартість випущеної з виробництва продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Ці суми можуть списуватися в дебет рахунку 26 «Готова продукція» або прямо на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (по відношенню до робіт та послуг).

Одержаний залишок на рахунку 23 «Виробництво» на кінець звітного місяця характеризує величину затрат на вартість незавершеного виробництва підприємства.

Згідно з Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку, розробленими відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, на вітчизняних підприємствах доречно використовувати систему, яка відкриває нові можливості для вдосконалення обліку і аналізу витрат - директ-костинг.

Проте в Україні застосування системи директ-костинг запроваджується дуже повільно. На вітчизняних підприємствах, котрі застосовують директ-

костинг, періодично трапляються «програмовані» помилки, причиною яких є неточність у розподілі змінних і постійних витрат. До змінних витрат, як правило, зараховують всі прямі витрати, а до умовно-постійних - загально-виробничі та невиробничі [32].

Нині система директ-костинг трансформована у систему за назвою верибл-костинг, де до витрат на продукцію зараховують не тільки прямі змінні витрати, а й змінні накладні.

На основі розглянутих систем обліку різних країн можна зробити висновок, що в кожній країні визнання витрат відбувається згідно з власними нормативними документами. В кожній країні відображення витрат зумовлене тим, яку систему обліку використовує підприємство, які витрати включає в собівартість, а які ні.

Отже, витрати - це одна з найважливіших категорій економічної діяльності підприємства. Визначення суті витрат і їх правильна класифікація є важливим фактом розуміння того, як ними управляти. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення.

Розглядаючи методи обліку витрат та різні національні системи обліку провідних країн світу, можна сказати, що існує єдиний облік для всіх країн і лише національні особливості, традиції, що історично склалися в кожній країні, визначають різні підходи до його побудови.

### **1.3. Вплив технологічних особливостей молочного виробництва на побудову обліку витрат**

Харчова промисловість у національній економіці відноситься до системоформуючих компонентів. Молокопереробна промисловість є пріоритетною галуззю економіки і покликана забезпечити потреби населення в молочних продуктах харчування [35].

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначаються специфікою галузі: типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, складністю продукції, яка виготовляється, її асортиментом, періодичністю та повторюваністю випуску, організаційною структурою підприємства та ін. Виходячи з цього, для побудови ефективної системи обліку витрат та калькулювання велике значення має дослідження особливостей діяльності підприємств молочної промисловості України.

Діяльність молокопереробних підприємств має певну специфіку, яка полягає у значній розосередженості підприємств по території, обмеженості сировинними ресурсами, обсяг яких залежить від стану молочного скотарства, матеріаломісткості характеру виробництва, що можна пояснити використанням у якості сировини продукції сільського господарства, у якій уже втілені певні витрати виробництва, сезонності виробництва та наявності значної питомої ваги зворотних відходів, до яких відносять: при виробництві масла - відвійки (це пісне молоко, яке відділили від вершків за допомогою сепаратора) і сколотини (це рідкий продукт, який одержують при збиванні масла з вершків, сметани), сиру - знежирена сироватка, цільномолочної продукції - знежирена сироватка, відвійки і сколотини, багатоасортиментності продукції, що випускають. Ці особливості значною мірою впливають на склад витрат за статтями калькуляції, оскільки перелік витрат за економічними елементами є типовим для всіх підприємств (згідно П(С)БО 16 «Витрати»), а тому специфіка виробництва продукції впливу на нього не має [33].

Будуючи обліковий процес виробництва, необхідно забезпечити адекватність системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції технологічному процесові виготовлення продукції.

Слід зазначити, що особливість технології виготовлення молочних продуктів полягає у складному масовому процесі з безперервною технологічною переробкою сировини, який у багатьох випадках має закритий



характер та відбувається без втручання людини за допомогою механічних, термічних й мікробіологічних операцій.

Труднощі обліку виробничих витрат на підприємствах молочної промисловості виникають через складний технологічний процес виготовлення молочних продуктів. Технологічний процес переробки молока в загальному вигляді наведений на рис.1.8 [35].

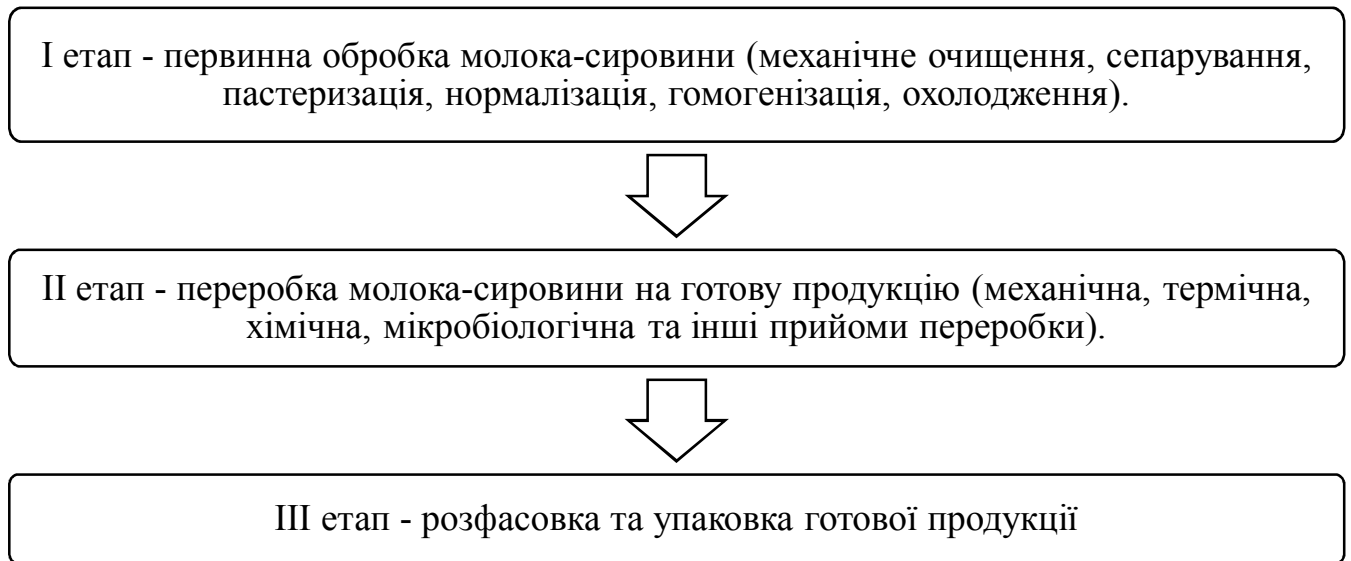


Рис. 1.8. Загальна схема технологічної обробки молока сировини

Операції із приймання молока, оцінки його якості та механічної очистки притаманні для технологічних процесів усіх видів готової продукції.

З метою отримання високоякісної молочної продукції проводиться очищення молока - сировини під тиском в спеціальних молокоочисниках, а також часткове видалення з нього мікроорганізмів. В результаті процесу сепарування відбувається виділення жиру із молока-сировини і на виході отримують вершки та знежирене молоко. Частина знежиреного молока направляється на виробництво згущеного знежиреного молока, сухого знежиреного молока, виробництва сирової маси, творогу, нормалізацію молока та ін. Пастеризоване питне молоко виготовляють шляхом обробки сирого молока з наступним миттєвим охолодженням та розливом в тару. Воно повинно містити визначений відсоток жиру (зазвичай 3,2%) і не менше 8,1% сухого знежиреного залишку. Тому молоко, яке виготовляється молочною

промисловістю, нормалізується за вмістом жиру до визначеного рівня. Для більш рівномірного розподілу жиру в молоці, підвищення його густини, однорідності, уповільнення відстоювання вершків та розвитку окислювальних процесів проводять гомогенізацію молока, тобто, дроблення жирових шарів шляхом впливу на молоко ультразвукової або високочастотної обробки.

Жирна сировина та напівфабрикати (цільне молоко, вершки, сир тощо) в молочній промисловості враховуються в первинному обліку в натуральних вимірниках та, одночасно, в перерахунку на молоко базової жирності (якісні вимірники). Знежирене молоко, пахта, сироватка та інша продукція, яка виготовляється із знежиреного молока, враховуються лише у кількісних вимірниках. Внутрішньо цеховий рух сировини та напівфабрикатів по окремих етапах (переділах) технологічного процесу виробництва готової продукції в первинному обліку зазвичай не відображається. Контроль за використанням сировини у виробництві здійснюється шляхом співставлення фактичного її витрачання на всю готову продукцію та напівфабрикати, з витрачанням цієї сировини за встановленими нормами, розрахованими на жирну продукцію в молоці базової жирності і знежирену у фізичній вазі сировини.

Таким чином, переробка прийнятої сировини-молока у готову продукцію проходить на окремих лініях, кожна із яких є безперервним процесом виготовлення продукції окремого виду. До них можна віднести лінії технологічного процесу виготовлення пастеризованого молока, кисломолочної продукції, сметани, масла, кисломолочних сирів, твердих сирів, казеїну та морозива (рис 1.9.) [45].

Досліджуючи виробництва молочної продукції, можна виділити такі їх особливості, що обумовлюють специфіку методичних основ організації обліку і калькуляційного процесу у наступних виробництвах:

- виробництво різних за споживацькими властивостями та призначенням продуктів;

- наявність різних технологічних ліній для виготовлення різних груп продуктів (молока, кисломолочних продуктів, масла, сметани, сирів, казеїну, морозива);

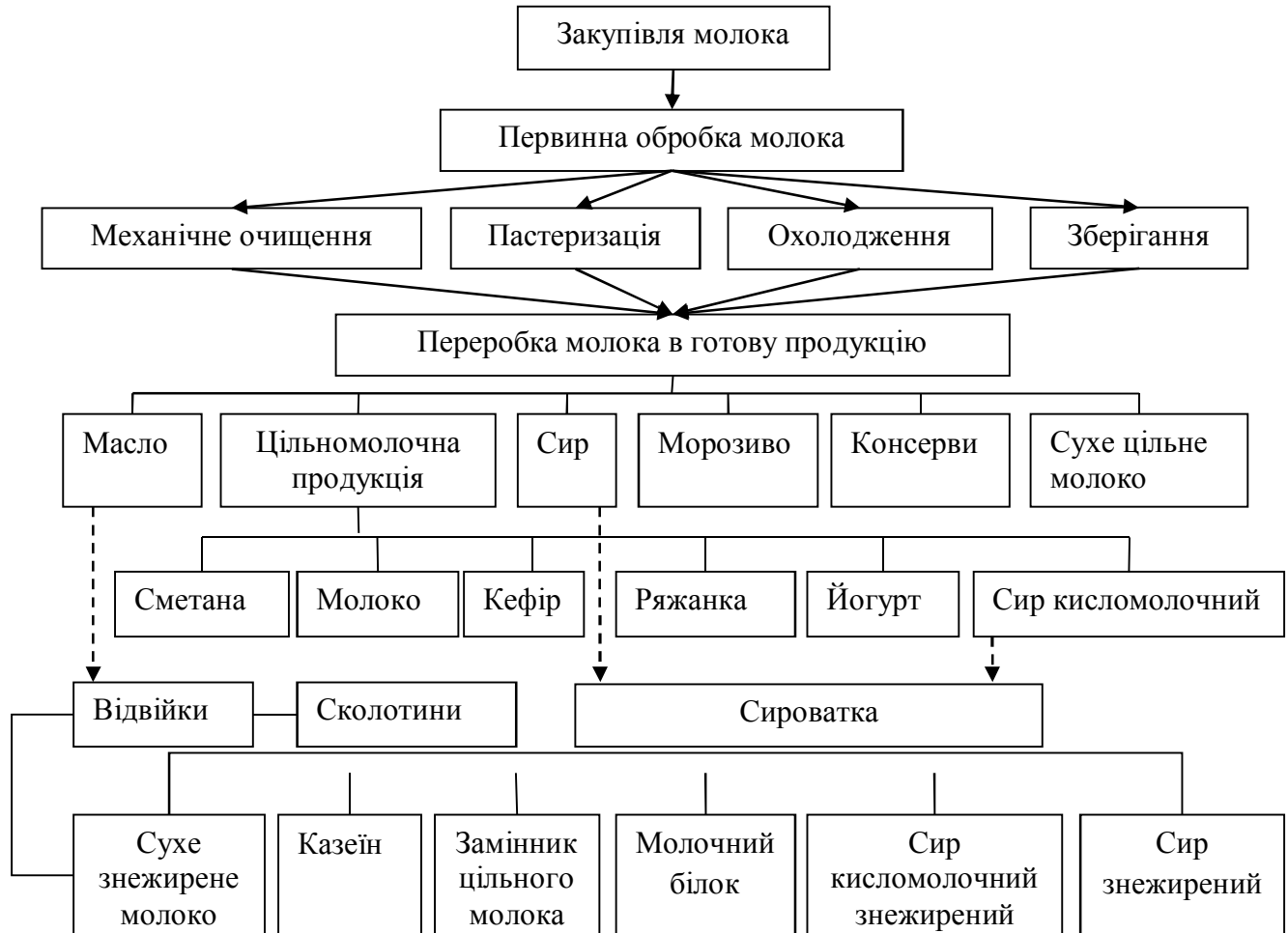


Рис.1.9. Технологія виготовлення різної продукції на молокопереробних підприємствах [33]

- складність локалізації витрат за окремими продуктами загального технологічного процесу;
- одночасне отримання із одного складу сировини кількох різних за хімічним і фізичним складом продуктів, що володіють суспільною корисністю;
- отримання одного продукту як причини та наслідку утворення іншого;

- наявність різного рівня готовності продуктів, що виходять із процесу: одні можуть бути зразу ж використані за призначенням, інші - без відповідної доробки, та не придатні до використання.
- одночасне виникнення усіх чи частини основних витрат (у залежності від особливостей виробництва) за більшістю продуктів загального технологічного процесу;
- нелінійна та нестійка залежність між загальними витратами та індивідуальною собівартістю одиниці продукції;
- закритий виробничий процесу у недоступному для відкритого спостереження середовищі;
- усі виготовлені продукти однієї групи проходять одні і ті ж технологічні стадії [44].

Такі особливості показують, що виготовлення молочних продуктів є складним, комплексним виробництвом, у процесі якого виготовляються різні за фізико-хімічними властивостями, призначенням, споживчою корисністю продукти, формування яких відбувається внаслідок зміни при переробці структури і органічної будови сировини, що входить у технологічний процес. (Додаток А)

Відображення в обліку організаційних та технологічних особливостей виробництва можливе у випадку застосування елементів обліку витрат за функціями (видами діяльності). В основі обліку витрат за функціями є спроба відобразити точніше у собівартості продукції рівень непрямих витрат, що пов'язані з обслуговуванням виробництва.

Особливості технології переробки молока потребують виділення таких видів діяльності:

- на рівні одиниці продукції;
- на рівні партії продукції;
- на рівні забезпечення виробництва продукту;
- на рівні забезпечення виробництва групи продуктів;
- на рівні забезпечення функціонування виробничого підрозділу;

- на рівні забезпечення функціонування виробничої структури.

Врахування особливостей виключно технологічної частини процесу виробництва можна відобразити, побудувавши облік за горизонталлю. Такому обліку відповідатиме поділ процесу виготовленого продукту або групи продуктів на частини (переділи) [45].

Основне завдання побудови обліку витрат за переділами є поділ виробничого процесу на переділи, які є завершеною частиною виробничого процесу. Виробничий процес поділяється на різні технологічні операції, проте кількість таких операцій є досить великою, що призведе до надзвичайної трудомісткості облікового процесу, накопичення великої кількості даних, які дуже важко, неможливо або й недоцільно перетворювати на інформаційний ресурс.

Для спрощення обліку витрат рекомендується встановити переділи для групи операцій, які є спільними для виду продукції, групи продуктів чи усієї продукції. Тому для обліку витрат процесу переробки молока пропонується виділити такі переділи:

- приймання молока - операція, що притаманна технологічним процесам виробництва усіх видів продукції;
- сепарування - операція, яка необхідна для виготовлення пастеризованого молока, кисломолочної продукції, сметани, масла, кисломолочних сирів, твердих сирів, казеїну;
- виготовлення із напівфабрикатів, отриманих на попередніх стадіях переробки, кінцевих продуктів.

Модель обліку процесу переробки молока має вигляд матриці, за вертикаллю якої розміщені види діяльності, а за горизонталлю - переділи (табл.1.5).

Як видно з таблиці, відсутні витрати за переділами приймання молока та сепарування на рівні таких видів діяльності, як забезпечення виробництва продукту та групи продуктів. Витрати за видами діяльності на рівні

забезпечення функціонування виробничого підрозділу та виробничої структури розподіляються на витрати кожного з переділів.

Таблиця 1.4

Групування витрат процесу переробки молока  
за видами діяльності та переділами

Переділи Види діяльності	Приймання молока	Сепарування	Виготовлення кінцевих продуктів
На рівні одиниці продукції	Прямі витрати на сировину, паливо	Прямі витрати на виробництво напівфабрикатів, паливо	Прямі витрати на виробництво напівфабрикатів, допоміжні матеріали, паливо
На рівні партії продукції	Витрати на процес приймання молока	Витрати на процес сепарації	Витрати на оцінку якості продукції
На рівні забезпечення виробництва продукту			Витрати на виробництво і оцінку якості сквашу вальних бактерій. Витрати на охолодження та нагрівання напівфабрикатів, що переробляються
На рівні забезпечення виробництва групи продуктів			Витрати на видання знежиреного молока Витрати на виготовлення окремих видів продукції Витрати на фасування окремих видів продукції
На рівні забезпечення функціонування виробничого	Витрати на утримання систем електропостачання Витрати на утримання приміщення цеху Витрати на опалення приміщення цеху Витрати на управління та контроль виробничого процесу в		

підрозділу	цеху
На рівні забезпечення функціонування виробничої структури	Витрати на управління та контроль виробничого процесу в цілому

Отже, модель обліку виробництва молочної продукції дозволяє у спрощеному вигляді зобразити процес проходження сировиною різних технологічних стадій від її приймання до отримання кінцевого продукту, тобто відтворити горизонтальне переміщення молока, та одночасно показати адміністрування виробничим процесом від найнижчого щаблю ієрархії у процесах, а саме діяльністю на рівні одиниці продукції, до охоплення управлінням виробничої діяльності у цілому [45].

Таким чином, класифікація підприємств та технологія виробництва на таких підприємствах має ряд особливостей, які впливають на облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості .

Враховуючи вище наведену класифікацію молокопереробних підприємств та їх специфіку, можна виділити такі особливості побудови обліку витрат та визначення собівартості:

- на великих і середніх підприємствах, підприємствах з комбінованим виробництвом і безперервним виробничим циклом, облік процесу виробництва ускладнюється вибором бази розподілу непрямих витрат, загальновиробничих витрат, визначенням і розподілом залишків невикористаних у виробництві сировини і матеріалів, а також обліком прямих матеріальних та прямих цехових витрат;
- на малих підприємствах і підприємствах зі спеціалізованим виробництвом ведеться спрощений облік процесу виробництва, за якого всі витрати на виробництво відносяться безпосередньо на кількість виготовленої продукції;
- штучний поділ продукції загального технологічного процесу на основну (вершки) і побічну (знежирене молоко). За такого розподілу

застосовується умовний вимірник обсягу витрат на знежирене молоко. Часто умовним вимірником є ринкові ціни на знежирене молоко, на сировину у перерахунку знежиреного молока на базовий показник жирності або ж штучно обчислена вартість, що дозволяє зменшити збитковість певної групи продуктів за рахунок інших видів .

Отже, процес виробництва молокопродуктів є досить складним та комплексним. Кожен вид підприємства має свої особливості. Залежно від розмірів, ступеня спеціалізації та комбінування, механізації та автоматизації, а також роботи протягом року, будується облік витрат на підприємствах молочної промисловості. Основними проблемними питаннями обліку витрат виробництва молочної продукції, які потребують подальшого вирішення та удосконалення є: розподіл непрямих матеріальних, цехових витрат між видами готової продукції; визначення та розподіл залишків невикористаної у виробництві сировини та матеріалів між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; ускладнений процес калькулювання собівартості продукції у зв'язку з різною жирністю вихідної сировини.

## **Висновок до розділу 1**

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Витрати підприємства - це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання. Існує два підходи до визначення поняття витрати: у бухгалтерському підході витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу; згідно економічного змісту витрати - витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш



вигідного використання ресурсів. Витрати підприємства включаються у собівартість продукції.

2. Діяльність молокопереробних підприємств має певну специфіку, яка полягає у значній розосередженості підприємств за територіями, обмеженістю сировинних ресурсів, матеріаломісткості характеру виробництва, сезонності виробництва, багатоасортиментності продукції, що випускають. Ці особливості значною мірою впливають на склад витрат за статтями калькуляції.

Труднощі обліку виробничих витрат на підприємствах молочної промисловості виникають через складний технологічний процес виготовлення молочних продуктів.

3. Основними проблемними питаннями обліку витрат виробництва молочної продукції, які потребують подальшого вирішення та удосконалення є: розподіл непрямих матеріальних, цехових витрат між видами готової продукції; визначення та розподіл залишків невикористаної у виробництві сировини та матеріалів між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; ускладнений процес калькулювання собівартості продукції у зв'язку з різною жирністю вихідної сировини.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

#### 2.1. Аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції

Економічний аналіз витрат є важливим інструментом управління ними. Він дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження собівартості продукції.

Метою аналізу витрат на молокопереробних підприємствах є оцінка рівня витрат, виявлення можливостей раціонального використання виробничих ресурсів для прийняття економічно правильних управлінських рішень. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки [6].

Системний підхід полягає у дослідженні об'єктів витрат як системи, розкритті їх цінності, виявленні різних типів зв'язків, зведенні їх в єдину теоретичну систему.

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Основою комплексного підходу є вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід виступає як принцип системного підходу. Він означає

узгодження й одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників встановлення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу витрат виявляється у трьох напрямках: у процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори; у тіснішому зв'язку його цілей і завдань із цілями управління; у багаторівневому аспекті аналізу витрат (за центрами відповідальності витрат).

Кібернетичний підхід передбачає розгляд об'єктів витрат як системи, що складається з елементарних перетворювачів інформації. За цим підходом аналіз підпорядкований цілям синтезу економічної системи та її вдосконалення, економіко-математичні методи аналізу витрат збігаються із системним дослідженням економіки й управління об'єктом [39].

Основні напрямки аналізу витрат на молокопереробних підприємства, які базуються на первинних даних бухгалтерського обліку і звітності показано на рис.2.1.[71]

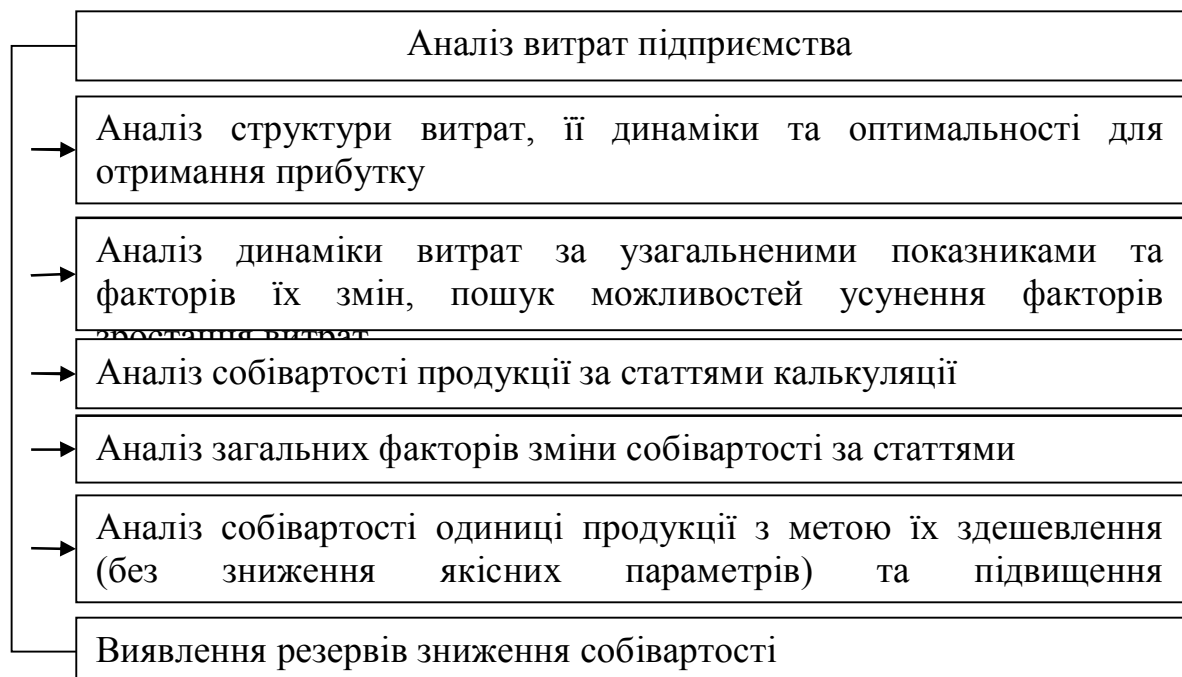


Рис. 2.1. Основні напрямки аналізу витрат підприємства

Також за допомогою аналізу витрат молокопереробні підприємства можуть вирішити такі завдання:

- перевірити обґрунтованість прийнятих управлінських рішень щодо витрат підприємства;
- оцінити виконання прийнятих рішень, виявляючи відхилення фактичних витрат від планових (нормативних);
- оцінити тенденції змін витрат підприємства та оптимізувати їх;
- дослідити відхилення фактичних витрат від планових чи витрат попередніх періодів (оцінка впливу чинників на виявлення відхилення);
- виявити резерви зниження витрат підприємства та розробити заходи щодо їх мобілізації [50].

Аналіз структури витрат підприємства є найбільш інформативним для оцінки ефективності діяльності підприємства та розроблення перспективних планів його розвитку, оскільки дає змогу виявити резерви зниження собівартості і відповідно підвищення рентабельності компанії.

Вибір, удосконалення чи розробка тієї чи іншої методики проведення аналізу виробничих витрат та собівартості продукції має визначитись можливістю врахування галузевих та технологічних аспектів операційної діяльності підприємства, а також баченням подальшого його розвитку.

Особливістю технологічного процесу на молокопереробних підприємствах є передільний облік витрат виробництва. Це обумовлює необхідність проведення аналізу в розрізі переділів, що дасть змогу виявити резерви зниження собівартості на кожному конкретному етапі.

Тому варто виділити такі основні напрямки проведення аналізу витрат виробництва та собівартості продукції: аналіз узагальнюючих показників собівартості продукції та витрат виробництва; аналіз витрат за економічними елементами; аналіз витрат за статтями калькуляції; аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни.

Для будь-якого підприємства, що формує довгострокову цінову політику, важливо постійно здійснювати аналіз витрат на 1 грн. продукції та показники

рентабельності, що дасть змогу оцінити фактори які впливають на рівень витрат і фінансові результати.

Рентабельність характеризує рівень прибутковості. За допомогою рентабельності можна зіставити ефективність роботи різних підприємств і прибутковість різних видів продукції. Існує велика кількість показників рентабельності, однак розглянемо показники, що пов'язані з виробництвом та реалізацію продукції [16].

До показників рентабельності продукції відносять:

- рентабельність виготовленої (реалізованої) продукції тобто рентабельність продаж:

$$R_{Q(P)} = \frac{\Pi}{Q(P)} * 100 \quad (2.1)$$

- рентабельність витрат:

$$R_B = \frac{\Pi}{B} * 100 \quad (2.2)$$

де

$R_{Q(P)}$  - рентабельність продаж;

$\Pi$  - прибуток від виробництва (реалізації) продукції;

$Q(P)$  - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$B$  - витрати (собівартість) на виготовлену (реалізовану продукцію).

Між витратами на 1 грн. продукції і рентабельністю продукції (продаж) існує такий взаємозв'язок:

$$V = \frac{B}{Q} = \frac{Q-\Pi}{Q} = 1 - \frac{\Pi}{Q} \quad (2.3)$$

Звідси:

$$\frac{\Pi}{Q} = 1 - V \quad (2.4)$$

Тому варто провести такий аналіз на досліджуваному підприємстві (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

## Аналіз витрат на 1 грн. та показників рентабельності

Показник	2017 р., тис. грн.	2018 р., тис. грн.	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	1 522 871	1 799 343	+276 472	+18,15
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	1 228 697	1 382 956	+154 259	+12,55
3. Адміністративні витрати, тис. грн.	39 421	35 888	-3 533	-8,96
4. Витрати на збут, тис. грн.	164 214	276 595	+112 381	+68,43
5. Інші операційні витрати тис. грн.	15 618	26 950	+11 332	+72,56
6. Повна собівартість реалізованої продукції (р.2+р.3+р.4+р.5), тис. грн.	1 447 950	1 722 389	+274 439	+18,95
7. Прибуток від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт) (р.1-р.6), тис. грн.	74 921	76 954	+2 033	+2,71
8. Витрати на 1 грн. продукції (р.6:р.1)*100, коп.	90,08	95,72	+5,64	+6,26
9. Рентабельність продажів, % (р.7:р.1) * 100	4,92	4,28	-0,64	-
10. Рентабельність витрат, % (р.7:р.6)*100	5,17	4,47	-0,7	-

Як видно із таблиці чистий дохід підприємства зріс на 276472 тис. грн. або на 18,15%, а собівартість на 154259 тис. грн. або на 12,55%. Також спостерігається зниження адміністративних витрат на 3533 тис. грн. або на 8,96%, проте зросли витрати на збут на 112381 тис. грн. або на 68,43% та інші операційні витрати на 11332 тис. грн. або на 72,56%. Витрати на 1 грн.

продукції під впливом цих факторів зросли на 5,68 коп. або на 6.26%. Прибуток від реалізації продукції збільшився на 2033 тис. грн. або на 2,71%. Через ріст витрат на підприємстві над позитивним фінансовим результатом рентабельність продаж знизилась на 0,64%, а рентабельність витрат на 0,7%.

Так як рентабельність витрат характеризує ефективність витрат підприємства, їхню окупність і величину прибутку, що припадає на одиницю витрат, то за методом ланцюгових підстановок проведемо факторний аналіз змін рентабельності витрат (табл.2.2). Для цього у відповідній формулі проведемо певні перетворення, щоб розширити склад факторів:

$$R_B = \frac{\Pi}{B} * 100 = \frac{P-B}{B} * 100 \quad (2.5)$$

Таблиця 2.2

## Аналіз рентабельності витрат

№	Взаємодіючі показники ( фактори)		Рентабельність витрат, %	Вплив на узагальнюючий показник зміни фактора
	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	Повна собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.		
0	1522871	1447950	5,17	-
1	1799343	1447950	24,27	+19,1
2	1799343	1722389	4,47	-19,8

Загальна зміна рентабельності витрат:  $\Delta R_B = 4,47 - 5,17 = -0,7 \%$

Отже, рентабельність витрат знизилась на 0,7 %, на це вплинули такі фактори:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зріс на 276472 тис. грн., що призвело до росту рентабельності витрат на 19,1 %;
- повна собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 274439 тис. грн, таким чином рентабельність витрат знизилась на 19,8%.

На рівень прибутку від надання(реалізації) продукції впливає такий чинник, як зміна показника собівартості продукції( робіт послуг).

Надпланове зниження собівартості реалізованої продукції дозволяє одержати додатковий прибуток, що дорівнює за розмірами сумі зниження собівартості. Витрати на гривню реалізованої продукції та на 1 грн. чистого доходу є основними показниками, які характеризують їх рівень і динаміку та ефективне використання трудових, матеріальних, грошових ресурсів на підприємстві.

Для аналізу впливу витрат на 1 грн. реалізованої продукції на собівартість доцільно користуватися аналітичною таблицею 2.3.

Враховуючи дані таблиці видно, що збільшення доходу від реалізації продукції в 2018р. порівняно з 2017р. на 276479 тис. грн. або на 18,5% , що призвело до збільшення собівартості реалізованої продукції на 258380 тис. грн. або на 12,5%.

Таблиця 2.3.

## Аналіз витрат на 1 грн. продукції

Показники	Рік		Відхилення	
	2017 р.	2018 р.	Абсолютне	Відносне, %
Чистий дохід від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг), тис. грн	1522871	1799343	+276479	+18,5
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1228697	1382956	+258380	+12,5
Витрати на 1 грн. продукції, коп.	80,68	76,86	-3,82	-4,73

Зниження витрат на гривню продукції характеризує успішність роботи підприємства з впровадженням нової техніки, підвищення продуктивності праці і кваліфікаційного рівня працівників, раціонального використання ресурсів. Відповідно до даної таблиці витрати на 1 грн. продукції знизились на 3,82 коп. або на 4,73%. Це свідчить про позитивну динаміку витрат. Однак якщо враховувати повну собівартість продукції, то на досліджуваному підприємстві витрати на 1 грн. реалізованої продукції зросли на 5,64 коп., що в свою чергу може свідчити про збільшення обсягу витрат та зниження прибутку



підприємства. Як видно із табл.2.2. на це найбільше вплинули зріст витрат на збут та інших операційних витрат.

Аналіз виробничих витрат доцільно розпочати з аналізу витрат за економічними елементами. Хоча дана класифікація не дає змоги визначити собівартість одиниці продукції, все ж має важливе аналітичне значення. Вона, зокрема, дає змогу:

- оцінити характер виробництва;
- визначити величини витрат живої і минулої праці та співвідношення між ними;
- обчислити чисту продукцію підприємства (галузі);
- зв'язати план собівартості з іншими розділами плану підприємства (праця, матеріально-технічне забезпечення, технічний розвиток);
- визначити структуру витрат на виробництво за рік і в динаміці, що дозволить оцінити структурні зміни витрат;
- виявити резерви подальшого зниження витрат на виробництво продукції.

Оцінка структури витрат на виробництво (питомої ваги кожного елемента) дозволяє зробити висновок про матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість виробництва, а відтак намітити основні напрямки пошуку резервів зниження витрат за рахунок детального аналізу тих витрат, які мають найбільшу питому вагу. Як додатковий показник для обґрунтування відповідного висновку можна використати питому вагу елементів витрат у вартості товарної продукції, поділивши суму витрат кожного елемента на обсяг готової продукції [23].

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає в зіставленні витрат за економічними елементами в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, фактичними за минулий рік з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів. Абсолютні відхилення за економічними елементами відображають загальні результати використання фонду оплати праці, матеріальних ресурсів, нарахування амортизації, але не зміни собівартості продукції, так як ці відхилення викликані

ще й змінами в обсязі і структурі виробництва продукції. Аналіз структури витрат на виробництво дозволяє дати оцінку раціональності такої структури, виявити найбільш резервмісткий об'єкт.

Розглянемо структуру та динаміку витрат за елементами молокопереробного підприємства (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

## Структура та динаміка витрат за елементами

Елементи операційних витрат	За попередній період (2017)		За звітний період (2018)		Динаміка			
	Сума	Частка %	Сума	Частка %	абсолютна	відносна, %	Частки, %	У % до підсумку
Матеріальні витрати	1230229	84,96	1474308	85,6	+244079	+19,84	0,64	16,86
Витрати на оплату праця	114800	7,93	143087	8,3	+28287	+24,64	1,95	-0,16
Відрахування на соціальні заходи	24589	1,7	30712	8,3	+6123	+24,9	0,08	0,42
Амортизація	46969	3,24	53924	3,14	+6955	+14,8	-0,1	0,48
Інші операційні витрати	31363	2,17	20358	1,18	-11005	-35,09	-0,99	-0,76
Разом витрат	1447950	100	1722389		+274439	+18,95	-	-
Обсяг продукції, тис.грн.	1522871	-	1799343	-	+276479	+18,5	-	-
Матеріаломісткість, коп	80,78	-	81,93	-	+1,15	1,42	-	-
Трудомісткість, коп	7,54	-	7,95	-	+0,41	5,44	-	-
Фондомісткість, коп	3,08	-	2,3	-	-0,78	-25,32	-	-

Проаналізувавши структуру витрат за елементами стає зрозумілим, що найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, а це свідчить, що дане підприємство відноситься до матеріаломістких. Так матеріаломісткість в попередньому періоді становила 80,78 коп., це означає що підприємство витрачало матеріальних ресурсів на одиницю виготовленої продукції 80,78 коп., однак в звітному періоді матеріаломісткість виробництва зросла на 1,15 коп., що є не дуже позитивним моментом для підприємства.

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами (а при необхідності і за найважливішими їх складовими), а також змін, які відбулися за звітний період дає можливість виділити найбільш резервомісткий об'єкт. Ними на підприємстві є матеріальні, трудові витрати.

Також можна зробити висновок, що витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності молокопереробних підприємствах мають значний вплив на формування як собівартості продукції так і чистого прибутку. Проте не можна стверджувати, що зниження собівартості обов'язково призведе до збільшення чистого прибутку.

Тому для прийняття правильних управлінських рішень досить актуальними є результати факторного аналізу.

Мета аналізу витрат на виробництво за окремими статтями полягає у дослідженні впливу окремих статей витрат на собівартість та виявлення закономірностей динаміки собівартості.

При аналізі витрат за статтями калькуляції виявляють:

- величину економії (перевитрат) за кожною статтею;
- частку впливу кожної статті у загальному зниженні собівартості продукції;
- вплив факторів на величину витрат за окремими статтями.

Проведемо аналіз собівартості 1 т. масла, що виготовляється на досліджуваному підприємстві (табл.2.5). До складу масла входить пастеризовані вершки коров'ячого молока. Щоб виготовити 1 т масла необхідно 20 т. молока.

Таблиця 2.5.

## Аналіз собівартості 1 т. масла

Статті калькуляції	План	Факт	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне, %
Сировина і матеріали	165000	163128	-1872	-1,13
Зворотні відходи (віднімаються)	48500	48000	-500	-1,03
Допоміжні матеріали	3300	3274	-26	-0,78
Паливо і енергія, вода на технологічні цілі	8200	8500	+300	+3,66
Основна заробітна плата виробничих робітників	4800	5000	+200	+4,17
Відрахування на соціальні заходи	1056	1100	+44	+4,17
Загальновиробничі витрати	3800	3970	+170	+3,47
Разом виробнича собівартість	137756	137000	-756	-0,55

При проведенні аналізу собівартості продукції за калькуляційними статтями витрат спостерігаємо зменшення фактичних витрат при виготовленні продукції на 756 грн. або на 0,55% , на це вплинули: зменшення витрат на сировину і матеріали на 1872 грн. або 1.13%, зменшення зворотніх відходів на 500 грн. або на 1,03%, зменшення витрат на допоміжні матеріали на 26 грн. або на 0,78%, збільшення витрат за статтею паливо та енергія на технологічні цілі на 300 грн. або на 3,66%, що свідчить про збільшення тарифів, також збільшилися витрати на оплату праці на 200 грн. або на 4,17 %, в результаті зростання витрат на оплату праці відрахування на соціальні заходи теж зросли на 44 грн або на 4,17 %, в свою чергу загальновиробничі витрати збільшилися на 170 грн або на 3,47 %.

Резервом зниження собівартості продукції може бути більш раціональне використання палива та енергії на технологічні цілі, а також зниження загальновиробничих витрат.

Для більш детального розгляду впливу цих витрат на собівартість продукції проведемо факторний аналіз за допомогою методу ланцюгових підстановок (табл.2.6).

Отже, собівартість однієї тони знизилась на 756 грн. або на 0,55% на це вплинули такі фактори: витрати на сировину і матеріали зменшились на 1872 грн., таким чином собівартість зменшилась на 1972 грн.; зворотні відходи зменшились на 500 грн., що призвело до збільшення собівартості на 500 грн.; витрати на допоміжні матеріали зменшились на 26 грн. і тому зменшилась собівартість на 26 грн.; витрати на паливо, енергію і воду на технологічні цілі збільшились на 300 грн., а тому зросла собівартість на 300 грн.; також спостерігається збільшення витрат на оплату праці, відрахування на соціальні заходи на 244 грн.; загальновиробничі витрати зросли на 170 грн., що призвело до збільшення собівартості на 198 грн.

Таким чином, можна зробити висновок, що мета аналізу витрат підприємства полягає в визначенні резервів можливого їх зменшення внаслідок більш ефективного використання виробничого потенціалу підприємства.

Без даних про собівартість продукції неможливо прийняти обґрунтоване рішення щодо припинення, нарощування, зниження обсягів реалізації освоєної продукції і випуску нової, а також визначити ціну товару на ринку. Вивчення структури витрат за елементами і змін, які відбулися за звітний період на молокопереробному підприємстві, дозволяє зробити висновок, у структурі витрат підприємства найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати. У 2018 році відбулося збільшення матеріальних витрат на 244079 тис. грн. Це свідчить про збільшення матеріаломісткості виробництва. Збільшення матеріаломісткості продукції є не виправданою і її необхідно знижувати. Цей елемент необхідно додатково вивчати для пошуку шляхів економії витрат.

Таблиця 2.6

## Факторний аналіз собівартості

№	Взаємодіючі показники( фактори)							Узагальнюючий показник	Вплив на узагальнюючий показник зміни фактора	
	Сировина матеріали	Зворотні відходи(віднім аються)	Допоміжні матеріали	Паливо і енергія, вода на технологічні цілі	Основна заробітна плага виробничих робітників	Відрахування на соціальні заходи	Загальноновиробничі витрати		Розрахунок	Результат
0	165000	48500	3300	8200	4800	1056	3800	137756	-	-
1	163128	48500	3300	8200	4800	1056	3800	135784	135784-137756	-1972
2	163128	48000	3300	8200	4800	1056	3800	136285	136284-135784	+500
3	163128	48000	3274	8200	4800	1056	3800	136258	136258-136284	-26
4	163128	48000	3274	8500	4800	1056	3800	136558	136558-136258	+300
5	163128	48000	3274	8500	5000	1056	3800	136758	136758-136558	+200
6	163128	48000	3274	8500	5000	1100	3800	136802	136802-136758	+44
7	163128	48000	3274	8500	5000	1100	3970	137000	137000-136802	+198

Витрати на оплату праці зросли на 28287 тис. грн. Зростання витрат на оплату праці можна оцінити позитивно, тому що це підвищує продуктивність праці.

Дослідженням встановлено, що на молокопереробних підприємствах існують резерви зниження витрат. Виявлено, що варто звернути увагу на покращання організації виробництва і праці: вдосконалення управління виробництвом; покращення організації виробництва та праці; розвиток спеціалізації виробництва; покращення матеріально-технічного постачання та використання матеріальних ресурсів; скорочення транспортних витрат.

На підставі вищезазначеного можна зробити висновок, що собівартість характеризує загальний економічний і фінансовий стан підприємства, висвітлює джерела перевитрат або економії, а також виявляє загальні потреби підприємства у мінімізації витрат. Товаровиробник повинен постійно прагнути до скорочення і зниження собівартості. Низька індивідуальна собівартість забезпечуватиме йому додатковий прибуток, тим більший, чим меншою буде індивідуальна собівартість порівняно із суспільною. Зниження собівартості виробництва передбачає скорочення затрат на кожний елемент її структури: зростання продуктивності праці; впровадження нових технологій; постійне підвищення кваліфікації робітників; поліпшення організації виробництва і праці; економію матеріалів і сировини, тобто відбувається покращення фінансового стану підприємства.

## **2.2. Організація та методика внутрішнього аудиту витрат виробництва та собівартості продукції**

Діяльність будь-якого підприємства неможлива без витрат, що можуть бути пов'язані як і з виробництвом, так і з управлінням даним суб'єктом господарської діяльності. Оптимізація витрат на виробництво є основою для

забезпечення рентабельності, прибутковості та конкурентоспроможності підприємства. Тому одним із напрямків удосконалення управління витратами є проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво та собівартості продукції, за допомогою якого можна виявити незаконні, недостовірні та нецілеспрямовані витрати. Застосування внутрішнього аудиту на підприємстві дає можливість оперативно виявляти, запобігати та виправляти недоліки, які були зроблені працівниками, випадково чи навмисно, що спричинили викривлення інформації, через що були прийняті неправильні управлінські рішення [69].

Внутрішній аудит - це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь підприємству та покращувати його діяльність [22].

Метою внутрішнього аудиту є удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання [68].

Основними завданнями внутрішнього аудиту є оцінка діяльності підприємства внутрішньою службою в інтересах власників суб'єкта господарювання.

Для ефективного внутрішнього аудиту має бути розроблена стратегія та здійснено планування. Етапи проведення аудиторської перевірки представленні на рис. 2.2.

З даного рисунку можна зробити висновок, що значної уваги потребує розробка адекватного плану та програми аудиту, так як від нього залежить якість та дієвість аудиторської перевірки.





Рис.2.2. Етапи проведення аудиторської перевірки витрат на виробництво

На етапі розробки стратегії та планування внутрішнього аудиту слід звертати увагу на систему внутрішнього контролю, ідентифікувати ризики підприємства щодо витрат на виробництво та оцінити рівень управління ризиками. Управлінський ризик - це певна частина діяльності керівництва підприємства яка спрямована на його економічний захист від небажаних свідомих і випадкових дій, що наносять шкоду його діяльності. Внутрішній аудит надає незалежну й об'єктивну оцінку керівництву підприємства щодо того, чи управління ризиками на підприємстві забезпечує їх прийнятний рівень. Способи оцінювання кожного елемента ризику можуть бути різними та достатньо складними. Ідея полягає в тому, аби за допомогою різних підходів виділити потенційно небезпечні та ризиковані події, на які має звернути увагу

керуючий персонал. Ризики необхідно оцінювати «до» та «після» з урахуванням результатів управління цим ризиком. Притаманний (властивий) ризик вимірюється шляхом оцінювання наслідків та ймовірностей ризику перед використанням заходів внутрішнього контролю, управління ризиком. Залишковий (чистий, або контрольований) ризик визначається шляхом оцінювання наслідків та ймовірностей ризику уже після того як застосування внутрішнього контролю буде прийнято до уваги. Зважаючи на те, що метою внутрішнього аудиту є забезпечення інформацією керівництва підприємства щодо того, чи контроль ризиків здійснюється належним чином, то план внутрішнього аудиту має бути розроблений на основі притаманних ризиків, а не залишкових [22].

Для виконання плану аудиторів необхідно підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки. Програма аудиту – це документ, в якому зазначаються: завдання аудиту для конкретного об'єкта; процедури, котрі необхідні для виконання поставлених завдань; а також обсяги і терміни їх виконання. (Додаток Б)

Наступним етапом є проведення аудиту. Для того, щоб зібрати достатньо аудиторських доказів застосовуються різні процедури. Аудиторська процедура - це певна послідовність та порядок дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту. Аудитор отримує аудиторські докази із застосування однієї або кількох аудиторських процедур: перевірка, опитування та підтвердження, спостереження, підрахунок, аналітичні процедури.

При проведенні перевірки вивчаються та перевіряються бухгалтерські реєстри, документи чи матеріальні активи на правильність складання, оформлення документів, своєчасність, точність та повноту відображення в обліку.

За допомогою процедур спостереження, опитування чи підтвердження, що полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами, в пошуку інформації яку можна отримати від обізнаних осіб

підприємства чи за його межами одержують підтверджувальну інформацію, яка міститься в бухгалтерських регістрах.

Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків. Отримуємо підтвердження правильності обрахунку витрат та проведення інвентаризації на підприємстві.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків. Що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників. Це досягається за допомогою розрахунку коефіцієнтів, співставлення залишків на рахунках за різні облікові періоди [71].

Внутрішній аудитор при проведенні внутрішнього аудиту витрат на виробництво найчастіше застосовує методи перевірок, які включають: зустрічну перевірку, хронологічну перевірку витрат на виробництво, нормативно-правову перевірку, арифметичну перевірку, аналітичну оцінку. Крім того проводиться контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, інвентаризація та лабораторні аналізи.

При проведенні аудиту найважливішою умовою проведення кваліфікованої аудиторської перевірки є її документальне оформлення. Внаслідок цього на наступному етапі проведення аудиту витрат на виробництво слід звертати увагу на документацію аудитора, так як вона містить всю інформацію про роботу аудитора під час проведення перевірки. Робочі документи - це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки (рис.2.3.). У даних документах зазначається процедури планування, характер, строк і масштаб виконання аудиторських процедур та надання висновків складених на основі отриманих доказів [22].

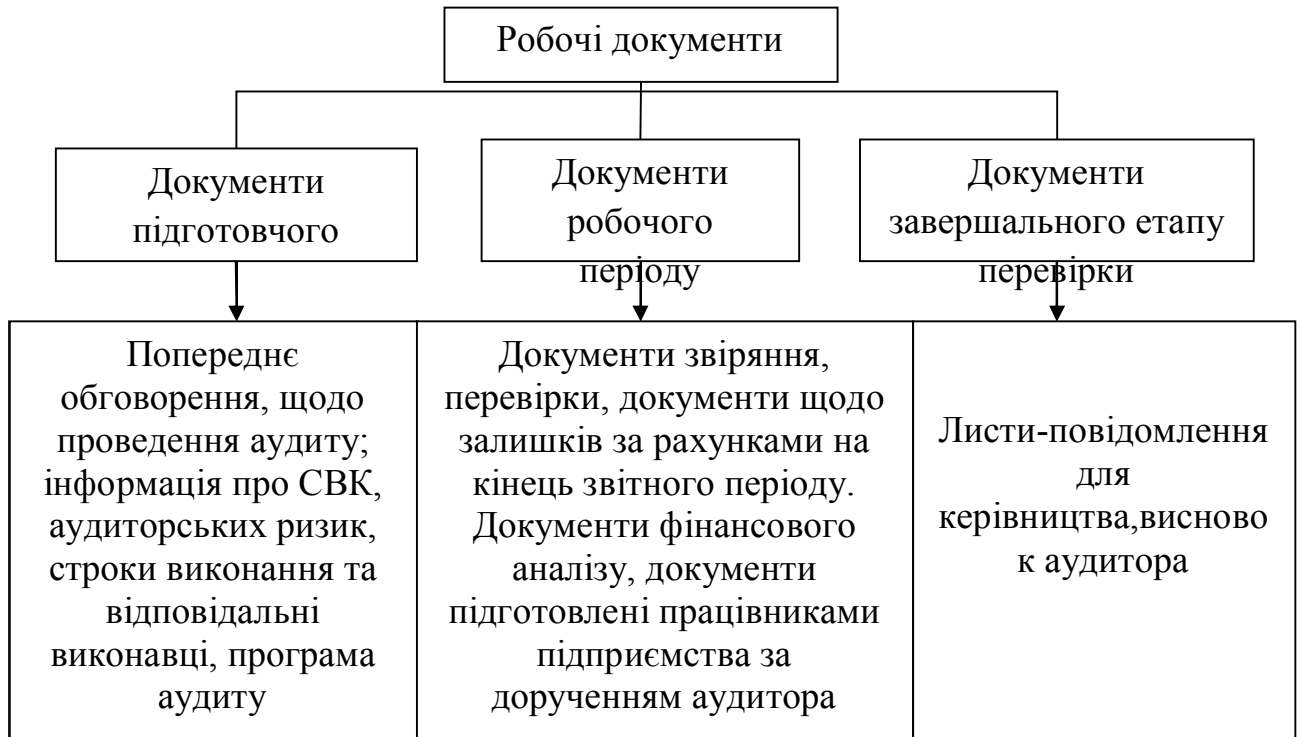


Рис.2.3. Робочі документи аудитора

На завершальному етапі аудитор надає свій заключний звіт. Цей звіт повинен містити в собі відповідні висновки, рекомендації та/або плани заходів. Висновок мусить враховувати очікування найвищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також він має бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.

Процес виробництва - сукупність організаційних дій, результатом яких є формування витрат виробництва та собівартості продукції. Практика проведення внутрішнього аудиту виробництва є найбільш трудомісткою та важкою, що потребує великого обсягу інформації, її оперативності та хорошого знання технології виробництва. Методику аудиту процесу виготовлення продукції зумовлюють: специфіка технології, тип і організація виробництва, методи обліку витрат і калькулювання собівартості. Тому предметом внутрішнього аудиту процесу виробництва є оцінка матеріальних і трудових ресурсів, загальновиробничих витрат, методів калькулювання собівартості і випуску готової продукції.

Як зазначалось раніше аудитору потрібно спланувати програму внутрішнього аудиту, яка б відповідала процесу виробництва, та котра містить алгоритм проведення перевірки.

Тому наведемо послідовність операцій процесу виробництва, відповідно до яких потрібно скласти алгоритм проведення перевірки:

- 1) планування виробництва з урахуванням прогнозу реалізації;
- 2) підготовка і виробниче споживання ресурсів;
- 3) виробництво продукції;
- 4) облік витрат на виробництво по об'єктах калькулювання;
- 5) визначення собівартості продукції; випуск готової продукції.

Одним із основних елементів аудиторської перевірки є дослідження специфіки обліку сировини і матеріалів за їх кількістю та якістю, бо саме від них залежить якість готової продукції. Також варто приділити увагу рівню управління виробництвом, оскільки від показників останнього та частки працівників керуючої ланки в складі всіх робітників підприємства, організації праці та її нормування, ступеня централізації управлінських та окремих функцій залежить стан внутрішнього контролю і економічних показників діяльності підприємства.

Внутрішньому аудитору також доцільно перевіряти дотримання бухгалтерією головних принципів раціональної організації обліку витрат, а саме [58, с. 329]:

1. Нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції.
2. Виділення підрозділів підприємства - цехів основного і допоміжного виробництва, відділів та служб заводууправління тощо.
3. Групування витрат за окремими статтями калькуляції в розрізі виробів, операцій, робіт, послуг та інших носіїв витрат.

Перевірка правдивого віднесення витрат на постійні і змінні дозволить аудитору встановити функціональну залежність між прибутком, обсягами виробництва, реалізації та витратами.

Внутрішній аудит витрат виробництва складається із: аудиту прямих витрат, загальновиробничих витрат, та аудиту зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Мета внутрішнього аудиту прямих витрат полягає у перевірці правильності включення витрат підприємства до складу прямих матеріальних витрат.

Найбільш громіздкий етап внутрішнього аудиту прямих витрат - це перевірка віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції, тому що найбільшу частку в собівартості продукції мають матеріальні витрати - 60-80% [18, с. 329]. На прямі матеріальні витрати впливають: обсяг і структура товарної продукції, рівень витрат на одиницю продукції, середня вартість одиниці сировини, прогресивність і зміна норм відпуску матеріалів, відходи і втрати сировини і матеріалів, техніка і технологія виробництва, якість сировини тощо.

Перевіряючи прямі матеріальні витрати аудиторію потрібно:

1. Перевірити достовірність первинних документів та облікових реєстрів, що стосуються списання ТМЦ на виробництво та їх наявність (наприклад: лімітно-забірні картки, вимоги на матеріали, в котрих є центр витрат і назва виробу, номер замовлення. Це дасть змогу аудиторію ідентифікувати витрати за виробами, що в подальшому вплине на точність собівартості продукції. Також слід перевіряти накази на проведення інвентаризації; договори з матеріально-відповідальними особами; відомість аналітичного обліку тощо.
2. Акцентувати увагу на обґрунтуванні оцінки вибуття матеріальних цінностей, котрі списуються у виробництво - ФІФО, середньозваженої собівартості: чи дотримуються методу списання запасів прийнятого в обліковій політиці, оскільки це має вплив на собівартості продукції.
3. Перевірити чи правильно списані матеріали і сировина на виробництво.
4. Перевірити наявність та рух зворотних відходів: чи правильно зменшувались матеріальні витрати на суму зворотних відходів; чи відносять до відходів залишки матеріальних цінностей, які, відповідно до

технології, передаються до інших цехів; чи відносять до відходів супутню продукцію; чи складають інвентаризаційні описи окремо за кожним цехом на зворотні відходи.

5. З'ясувати чи були включені до складу прямих витрат витрати, котрі пішли на підготовку та освоєння нової продукції.
6. З'ясувати чи включались чи ні до собівартості продукції запаси, котрі були списані на ремонт або будівництво об'єктів соціально-культурного призначення.
7. Перевірити правильність розподілу між виробами допоміжних матеріалів, витрат на паливо та енергію.
8. Здійснити тестування якісних показників сировини і матеріалів, що беруть участь у виготовленні продукції.

Наступний етап аудиту прямих витрат - є внутрішній аудит прямих витрат на оплату праці, і відповідно нарахувань до соціальних фондів та правомірність віднесення їх на собівартість [73].

Здійснюючи дослідження, аудитору, необхідно впевнитися, що у підприємства відсутні стандартні помилки та порушення в обліку і звітності у розрахунках по оплаті праці. Нижче приведені окремі з них:

1. Нарахована сума заробітної плати, котра за даними первинної документації (наприклад: особові листки працівників, розрахунково-платіжні, розрахункові відомості, розроблювальні таблиці) є не відповідністю даним облікових реєстрів (журналам-ордерам, Головній книзі), котра свідчить про викривлення оборотів та залишків за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці». В результаті - на підприємстві недостовірно відтворенні витрати на оплату праці. При наявності аналогічних випадків аудитор мусить встановити конкретну істину з цих питань, для цього йому потрібно провести наскрізне тестування по нарахуванню заробітної плати від створення документів до звітності.
2. Віднесена на собівартість продукції (робіт та послуг) заробітна плата котра не підтверджена відповідними документами про фактично

відпрацьований час (відсутність табеля робочого часу), про виконану роботу (відсутністю наряду), яка не дає можливості підтвердити обґрунтованість нарахування оплати праці та достовірності показника собівартості продукції (робіт, послуг).

3. При віднесенні на витратні рахунки заробітної плати здебільшого порушено принцип бухгалтерського обліку «нарахування та відповідності доходів і витрат» - на собівартість продукції віднесені витрати майбутніх періодів. У результаті в обліку і звітності за звітний період перекручені показники собівартості й прибутку.
4. Витрати на оплату праці в обліку та звітності відображені не в тому періоді, в якому вони виникали, що призвело до перекручення показників собівартості (або витрат періоду) і прибутку.
5. Неправильно застосовані норми та розцінки, посадові оклади при нарахуванні заробітної плати.
6. При нарахуванні: відпускних, лікарняних та інших виплат неправильно розраховано середній заробіток, котрий застосовується для встановлення суми нарахувань.

Одним з важливих етапів перевірки прямих витрат на оплату праці є перевірка створення, а також використання резерву на оплату відпусток, котрий теж відноситься на собівартість продукції. Проводячи аудит створення та використання резерву відпусток, аудитор мусить скласти програму своїх дій, котра є частиною єдиного плану аудиту розрахунків з оплати праці.  
(Додаток В)

Наступний етап внутрішнього аудиту прямих витрат - це перевірка правильності нарахування амортизації на об'єкти, котрі приймають участь у виробничому процесі, а також її розподіл між виробами. Аудитор повинен перевірити чи не була віднесена до прямих витрат амортизація котра нахована на основні засоби і нематеріальні активи загальновиробничого призначення; чи є пропорційно розподілена амортизація на конкретні вироби.



Останнім етапом в аудиті прямих витрат є облік витрат від браку та облік інших прямих витрат. На даному етапі аудитор повинен перевірити правдивість документального оформлення браку у виробництві і правомірність списання витрат від браку, а також правильність складання бухгалтерських проведення [19].

Після здійснення аудиту прямих витрат аудитор перевіряє правильність формування і розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві. Загальновиробничі витрати за своєю сутністю є витратами організації виробничого процесу. В них беруть участь трудові ресурси, матеріальні та технологічні. Загальновиробничі витрати включають: обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва і управління ними; організацію та координацію виробничого процесу.

Аудитору, котрий здійснює внутрішній аудит загальновиробничих витрат потрібно впевнитися у:

1. Правильності віднесення витрати до складу загальновиробничих.
2. Не включені до них таких витрат, котрі не пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом.
3. Правильності поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.
4. Правильності розподілу змінних загальновиробничих витрат виходячи з фактичної потужності звітного періоду.
5. Правильності розподілу постійних загальновиробничих витрат виходячи з нормальної потужності звітного періоду.
6. Не включені нерозподілених загальновиробничих витрат до складу виробничої собівартості продукції.

Після оцінки та аналізу загальновиробничих витрат аудитор перевіряє зведений облік витрат виробництва, а також калькуляції собівартості продукції. Зведеним обліком витрат на виробництво називається сума виконаних облікових робіт, котрі пов'язані з групуванням витрат в перерізі встановлених на підприємстві статей витрат: по цехах, дільницях і решти місцях виникнення витрат.

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

Метод перевірки зведеного обліку витрат на виробництво залежить від варіанту обліку витрат - напівфабрикатного чи безнапівфабрикатного. При напівфабрикатному варіанті обліку рух напівфабрикатів з цеху в цех оформлюють бухгалтерськими записами і калькують собівартість напівфабрикатів після кожного переділу. При безнапівфабрикатному варіанті обліку рух напівфабрикатів в бухгалтерському обліку не відображають, а контроль їх руху між цехами здійснюється за даними оперативного обліку в натуральному вираженні.

На послідовність і методику внутрішнього аудиту фактичної собівартості також мають вплив використовувані методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Аудитору необхідно враховувати, що обов'язковою передумовою їх застосування є наявність норм матеріальних і трудових затрат і нормативів використання засобів виробництва і кошторисів витрат, організація обліку відхилень фактичних відходів від цих норм і нормативів.

При нормативному методі обліку витрат на виробництво дозволяють аудитору виявити винних осіб, які допустили помилки в допущені відхилень від норм і вплив цих відхилень на формування собівартості продукції. Аудитору також встановлює повноту внесених змін в технічну і планову документацію, на основі якої виписуються первинні документи на видачу сировини і матеріалів у виробництво.

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

При позамовному методі обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції аудит

здійснюють з урахуванням специфіки індивідуального і дрібносерійного виробництва складних виробів.

Останнім етапом внутрішнього аудиту виробничого процесу є аудит випуску готової продукції, що є повністю завершеним виробом прийнятим на склад. Від об'єму виробництва залежать всі техніко-економічні показники роботи підприємства. Тому виникає потреба у глибокій комплексній перевірці виробничої діяльності з врахуванням галузевої специфіки, типу виробництва, особливостей організації та технології створення продукції, а також її номенклатури [73].

Результати внутрішнього аудиту мають бути узагальнені аудитором і зроблені відповідні висновки. Чітко встановлених форм для звіту внутрішнього аудитора не існує, але, як правило, у них має бути висвітлена така інформація:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) оцінка виявлених відхилень;
- 3) розроблені пропозиції по усуненню виявлених відхилень;
- 4) рекомендації щодо удосконалення окремих аспектів діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, внутрішній аудитор за результатами своєї роботи складає звіт, який дає можливість звернути увагу керівництва на виявлені проблеми. Звіт має бути стислим, чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Тільки після отримання звіту внутрішня перевірка вважається закінченою.

Досліджуючи стан внутрішнього контролю та аудиту на молокопереробних підприємствах можна зробити висновок, що на таких підприємствах рідко створені спеціальні відділи контролю. Така ситуація пояснюється наступним:

- по-перше, відсутність чіткого визначення змісту внутрішнього аудиту, а тому різне розуміння доцільності його організації на підприємстві;
- по-друге, відсутність інструкцій з організації та ведення внутрішнього аудиту, які враховують специфіку підприємств досліджуваної галузі;
- по-третє, причина, яка має суб'єктивний характер, є небажання створення «зайвої роботи» та висвітлення недоліків в організації виробничого процесу.

Тому контроль переважно здійснюють керівники різних підрозділів.

У структурі досліджуваного підприємства існує ревізійна комісія, яка здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства. Однак такий контроль проводиться раз або два рази на рік, і він не так ретельно та якісно здійснює перевірку. Також існує відділ НАССР котрий займається контролем якості продукції та виявленням критичних контрольних точок. На даному підприємстві присутній внутрішній аудитор, котрий здійснює контроль за діяльністю підприємства, проте немає окремого відділу внутрішнього аудиту, котрий зміг б не тільки незалежно здійснювати контроль за діяльністю підприємства, а й розробляти низку рекомендацій щодо: організації належного обліку окремих елементів собівартості готової продукції; шляхів зниження собівартості готової продукції; ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів; удосконалення технології виробництва; альтернативних методів придбання сировини та матеріалів та ін.

Тому варто на цьому підприємстві запровадити систему внутрішнього аудиту зі створенням окремого відділу внутрішнього аудиту. Асигнування та утриманні відповідної служби слід за рахунок виявлення аудитором внутрішніх резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості і збільшення прибутку [8]. Особливостями внутрішнього аудитора буде чіткість і зрозумілість всіх стадій виробництва, правильність формування та реалізації виробничої політики та пристосування підприємства до вимог ринку з мінімальними витратами.

Отже, особливе місце в системі контролю витрат на виробництво та собівартості продукції належить внутрішньому аудиту. Система внутрішнього аудиту на підприємстві має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Правильно організована система внутрішнього контролю зі створенням підрозділу внутрішнього аудиту надає змогу виявити недоліки в діяльності підприємства та своєчасно вжити заходів щодо їх усунення. Система внутрішнього контролю впливає на виявлення та мобілізацію всіх резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності і якості роботи, посиленню режиму економії й удосконаленню господарських процесів. Контроль витрат на виробництво повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання - мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат.

## **Висновок до розділу 2**

1. Найважливішим елементом системи управління витратами є аналіз, головною метою якого є інформаційне забезпечення, всебічна оцінка досягнутих результатів та обґрунтування управлінських рішень щодо їх подальшої раціоналізації.

Основне завдання аналізу витрат підприємства полягає у виявленні основних напрямків найраціональнішого використання виробничих ресурсів, внутрішньовиробничих резервів зниження витрат.

2. Проведений аналіз витрат на виробництво досліджуваного підприємства показав, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають матеріальні витрати - 85,6%, а це означає, що дане підприємство відноситься до матеріаломістких. Таким чином, вивчення структури витрат за елементами та статтями калькуляції за звітний період дає можливість виділити

найбільш резервомісткі об'єкти. Ними на підприємстві є витрати на сировину та матеріали, витрати на оплату праці та інші витрати, до яких належать загальновиробничі.

3. Основне завдання внутрішнього аудиту - забезпечити ефективність функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, також захистити законні майнові інтереси підприємства та його власників.

Досліджуючи стан внутрішнього аудиту на молокопереробних підприємствах можна зробити висновок, що на таких підприємствах рідко створені спеціальні відділи контролю. Тому доцільно впроваджувати відділи внутрішнього аудиту в організаційну структуру молокопереробних підприємств. Адже правильно організована система внутрішнього контролю зі створенням підрозділу внутрішнього аудиту надає змогу виявити недоліки в діяльності підприємства та своєчасно вжити заходів щодо їх усунення.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження щодо обліку та аналізу витрат на виробництво та визначення собівартості продукції можна зробити такі висновки:

1. Одним з найважливіших інструментів досягнення поставленої мети є побудова обліково-аналітичної системи, що акумулює інформацію про виробничі витрати, які формують собівартість продукції і тим самим впливають на ціну.

Витрати виробництва являють собою загальні затрати суспільної праці на виробництво продукції (робіт, послуг), які створюють її вартість. Собівартість в свою чергу є частиною вартості продукції. Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже, й рівень техніки, технології та організації праці та виробництва. Чим краще працює підприємство (інтенсивніше використовує виробничі ресурси, запроваджує у виробництво нову техніку і технологію й організацію праці), тим нижча собівартість продукції.

2. Порівнюючи облік витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці можна сказати, що існує єдиний облік для всіх країн і лише національні особливості, традиції, що історично склалися в кожній країні, визначають різні підходи до його побудови.

Розглянувши сутність, характерні риси методів калькулювання виробничих витрат, варто зазначити, що кожний метод має свої переваги і свої недоліки. Українським підприємствам харчової галузі, зокрема молокопереробним підприємствам, варто розширити коло методів обліку витрат та калькулювання собівартості згідно з галузевими особливостями, враховуючи досвід зарубіжних країн, та вдосконалювати вітчизняні шляхом поєднання існуючих методів або їх елементів в одну досконалу систему, яка забезпечить розв'язання всіх інформаційних завдань. Враховуючи специфіку молокопереробних підприємств, пропонуємо поєднати нормативний та по

передільний метод обліку витрат на досліджуваному підприємстві, а також метод за етапами життєвого циклу товару та ABC-метод.

Виходячи з асортименту молочної продукції та особливостей технологічного процесу, бухгалтерський облік виробництва також доцільно організувати на попередільній основі, що передбачає врахування всіх понесених витрат кожним окремим центром відповідальності з розробленням для них конкретних аналітичних рахунки. Така організація обліку процесу виробництва на молокопереробних підприємствах надає змогу здійснювати оперативний контроль витрат виробництва кожного виду продукції конкретним центром відповідальності, що сприятиме точності й доцільності включення певних статей витрат до собівартості продукції.

Застосування методу нормативних витрат водночас є основою здійснення оперативного контролю за використанням виробничих запасів у виробництві, оскільки його методика передбачає облік відпуску запасів згідно зі встановленими нормативами.

Необхідність подовження терміну зберігання молочних продуктів та обмеженість ресурсів основної для галузі сировини - молока, вимагають постійної розробки нових технологій для покращання мікробіологічних показників молочної продукції. Тому метод калькулювання за етапами життєвого циклу продукції є особливо актуальним для нових видів молочної продукції, в яких урахування витрат протягом циклу досліджень та розробок є найважливішим. Крім того, даний метод має стратегічне спрямування, оскільки його використання дозволяє оцінити та врахувати витрати за весь термін існування продукту, визначити чи дозволяє прибуток, отриманий від товару на етапі виробництва покрити витрати, понесені на більш ранніх чи пізніх етапах.

3. Облік витрат на виробництво та визначення собівартості продукції на молокопереробних підприємствах має свої особливості. Процес виробництва молокопродуктів є досить складним та комплексним. Залежно від розмірів, ступеня спеціалізації та комбінування, механізації та автоматизації, а також роботи протягом року, будується облік витрат на підприємствах молочної



промисловості. Основними проблемними питаннями обліку витрат виробництва молочної продукції, які потребують подальшого вирішення та удосконалення є: розподіл непрямих матеріальних, цехових витрат між видами готової продукції; визначення та розподіл залишків невикористаної у виробництві сировини та матеріалів між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; ускладнений процес калькулювання собівартості продукції у зв'язку з різною жирністю вихідної сировини.

4. Проведений аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції на досліджуваному підприємстві показав, що у 2018 році загальна суми витрат склала 1722389 тис. грн. Найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що свідчить про матеріаломісткість виробництва. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 12,55%, що може свідчити про збільшення обсягів виробництва. Витрати на оплату праці зросли на 24,64%. Зростання витрат оплату праці можна оцінити позитивно, тому що це підвищує продуктивність праці. Дослідженням встановлено, що на даному підприємстві існують резерви зниження витрат у сумі 272366 тис. грн. Підприємству варто звернути увагу на покращання організації виробництва і праці: вдосконалення управління виробництвом; покращення організації виробництва та праці; розвиток спеціалізації виробництва; покращення матеріально-технічного постачання та використання матеріальних ресурсів; скорочення транспортних витрат.

5. Досліджуючи стан внутрішнього аудиту на молокопереробних підприємствах можна зробити висновок, що на таких підприємствах рідко створені спеціальні відділи контролю. Застосування на молокопереробних підприємствах запропонованих методичних та організаційних аспектів внутрішнього аудиту виробничих запасів дасть змогу керівництву отримати об'єктивну оцінку контрольних процедур менеджерів різних рівнів управління. Такі заходи забезпечать надійність інформації для прийняття рішень щодо управління витратами. Тому пропонуємо на досліджуваному підприємстві створити відділ внутрішнього аудиту, котрий зміг б не тільки незалежно

здійснювати контроль за діяльністю підприємства, а й розробляти низку рекомендацій щодо: організації належного обліку окремих елементів собівартості готової продукції; шляхів зниження собівартості готової продукції; ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів; удосконалення технології виробництва; альтернативних методів придбання сировини та матеріалів та ін. Також варто розробити внутрішньо-фірмові регламенти з внутрішнього аудиту, які б забезпечували правильність проведення аудиту витрат.

6. Якщо на підприємствах відсутній бухгалтерський облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, то це порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Тому калькулювання собівартості продукції є важливим для здійснення економічної діяльності. По-перше, через відсутність калькуляції стає неможливим ведення аналітичного складського обліку готової продукції та визначення фактичної собівартості реалізованої продукції. Таким чином фінансові результати підприємства будуть недостовірними. Також без калькуляції неможливо здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробках, виявляти причини допущеної перевитрати.

Також не слід забувати, що облік витрат виробництва проводиться з метою складання різних форм звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат може порушити принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості, відповідно до якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Таким чином можна зробити висновок, що правильне обчислення собівартості продукції має велике значення. Чим краще організований облік та підібрані відповідні методи калькуляції, тим легше за допомогою аналізу та аудиту виявити резерви зниження собівартості продукції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аналіз витрат підприємства. URL: [https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/27114/mod\\_resource/content/1/Tema\\_12.pdf](https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/27114/mod_resource/content/1/Tema_12.pdf). (дата звернення: 20.04.2019 р.)
2. Аналіз собівартості продукції. URL: [https://labook.com.ua/book\\_finansovij-analiz\\_795/8\\_rozdil-6-analz-sobvartost-produkci](https://labook.com.ua/book_finansovij-analiz_795/8_rozdil-6-analz-sobvartost-produkci). (дата звернення: 20.04.2019 р.)
3. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник . В. Г. Андрійчук. К. : КНЕУ, 2013. 779 с.
4. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент, 2016. Вип. 15. С. 122-126.
5. Аудит витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг. URL: [https://studopedia.com.ua/1\\_33020\\_audit-vitrat-na-virobnitstvo-produktsii-vikonannya-robit-nadannya-poslug.html](https://studopedia.com.ua/1_33020_audit-vitrat-na-virobnitstvo-produktsii-vikonannya-robit-nadannya-poslug.html) (дата звернення: 20.04.2019 р.)
6. Баглай К. А. Порівняльна характеристика визнання, оцінки та відображення в обліку підприємства витрат за МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО. Управління розвитком, 2013. № 15. С. 124-127. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2013\\_15\\_56](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_56).
7. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. М.: ФБК Контакт, 1996. 570 с.
8. Беренда Н.І., Дьякова Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України. «Економіка». Випуск 1(45). Т. 1, 2015. С. 242-245.
9. Богдарчук Н. В. Напрями удосконалення внутрішнього аудиту витрат. Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. №6. С. 202-205.

10. Бондар О.В. Ситуаційний менеджмент. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 326 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах: учеб. посіб. для студ. вищих навч. закладів. Спец. 7050106 «Учет и аудит». Житомир: Рута, 2002. 660 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 512с.
13. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Вип. 1 (22), 2012. С. 11-18.
14. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
15. Внутрішній аудит процесу виробництва URL: [https://studme.com.ua/13560615/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/vnutrenniy\\_audit\\_protsessa\\_proizvodstva.htm](https://studme.com.ua/13560615/buhgalterskiy_uchet_i_audit/vnutrenniy_audit_protsessa_proizvodstva.htm). (дата звернення: 20.04.2019 р.)
16. Горбонос Ф. В., Черевко Г. В., Павленчик Н. Ф., Павленчик А. О. Економіка підприємств: Підручник. К. : Знання, 2010. 463 с.
17. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2009. 256 с.
18. Гулевич В. О., Кузмінська В. В. Покращення фінансового стану підприємства за рахунок собівартості продукції. Сучасні проблеми економіки і підприємництва : збірник наукових праць, 2010. Вип. 5(частина І). С. 140-143.
19. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями. Економіка: реалії часу, 2016. № 1 (23). С. 6-13.
20. Дерій, В. А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні/ URL: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Vlca\\_ekon/Ekon/2010\\_33/18.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vlca_ekon/Ekon/2010_33/18.pdf) (дата звернення 10.04.2019 р.).

21. Діденко С. В., Матюшіна Ю. І. Ретроспектива і сучасність поняття "витрати" як об'єкта управлінського обліку, 2011. № 4. С. 203-207.
22. Дороженко, Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду . Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво, 2014. № 2. С. 72-76.
23. Дорош Н. І., Лясківська Г. В. Внутрішній аудит витрат на виробництво. Молодий вчений, 2018. № 3(1). С. 346-350. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_3\(1\)\\_\\_79](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_3(1)__79).
24. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К., 2008. 630 с.
25. Економічний аналіз: навч. посібник / М. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін. за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2003. 556 с.
26. Живко З. Б., Ревак І. О., Живко М. О. Контрольно-ревізійна діяльність: навч. Посібник. К.: Алерта, 2012. 496 с.
27. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
28. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.
29. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
30. Значення, завдання, інформаційне забезпечення аналізу витрат на виробництво продукції. URL: <https://studopedia.org/3-163590.html>. (дата звернення: 20.04.2019 р.)
31. Значення, завдання, інформаційне забезпечення аналізу витрат на виробництво продукції URL: <https://lektsii.org/3-140041.html>. (дата звернення: 20.04.2019 р.)

32. Коліба О. А. Облік і аналіз виробничих витрат у системі управління молокопереробними підприємствами України : дис. канд. ек. наук : 08.00.09, Львів, 2015. 218 с.
33. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. Економіка та управління на транспорті, 2015. Вип. 1. С. 79-90  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut\\_2015\\_1\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut_2015_1_12).
34. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік : підруч. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с
35. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. 2-е вид. К.: Каравела, 2005. 560 с.
36. Лепетан, І. Методи обліку витрат: вітчизняний та зарубіжний досвід. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць, 2014. Вип. 3. С. 82-84.
37. Лотиш О. Я. Особливості функціонування молокопереробних підприємств і оцінки рівня витрат на виробництво молочної продукції  
URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19761/1/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F%208%20%D0%9B%D0%BE%D1%82%D0%B8%D1%88.pdf> ( дата звернення: 10.04.2019 р.)
38. Лучко, М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 370 с.
39. Майданевич Ю. П. Особливості технології та організації виробництва молочної продукції та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання. Вісник Житомирського державного технологічного університету, 2007. №1. С. 117-124
40. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. : в 2 т. ; Пер. с англ. - М. : Республика, 1992. - 1040 с
41. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Том 1. Государственное издательство политической литературы, 1952. 794 с

42. Мета, завдання та принципи аудиту витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг) URL: [https://stud.com.ua/26113/audit\\_ta\\_buhoblik/audit\\_vitrat\\_povyazanih\\_virobnitstva\\_realizatsiyi\\_produktsiyi\\_robit\\_poslug](https://stud.com.ua/26113/audit_ta_buhoblik/audit_vitrat_povyazanih_virobnitstva_realizatsiyi_produktsiyi_robit_poslug). (дата звернення: 25.04.2019 р.)
43. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання, 2011. 630 с.
44. Нагула Р. О. Економічний аналіз в управлінні діяльністю молокопереробних підприємств. Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. Том 22. № 2. С. 94-99.
45. Назаренко Т.П., Коберник І.В. Організація внутрішнього аудиту на виробничому підприємстві. Позитивні та негативні наслідки. Економіка і суспільство, 2016. Вип. 7. С. 952-956.
46. Національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 10.04.2019 р.)
47. Облік, аналіз і контроль в системі управління витратами підприємства URL: <http://ua.textreferat.com/referat-3105-21.html> (дата звернення: 20.04.2019 р.)
48. Організаційні особливості підприємств молочної промисловості, їх вплив на будову облікового процесу URL: <http://dt-kt.net/articles/article-19/>(дата звернення: 10.04.2019 р.)
49. Організація і методика обліку процесу виробництва молочних продуктів URL: <http://dt-kt.net/articles/article-22/> (дата звернення: 10.04.2019 р.)
50. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. Науковий вісник Національного університету ДПС України, 2010. № 2. С. 121-126

51. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М. : Финансы и статистика, 1987. 288 с.
52. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві. Бухгалтерський облік і аудит, 1996. №4. С. 2-6.
53. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях: [пер. с итал.]. Мн.: Ред. Журн. “Финансы, учет, аудит”, 1995. 160 с.
54. Петрович Й. М., Прокопишин-Рашкевич Л. М. Економіка і фінанси підприємства : підручник. Львів : Магнолія 2006, 2014. 406 с. (Вища освіта в Україні).
55. Пилипенко К. А., Костенко А. Д., Баклицька М. Р. Особливості обліку витрат: вітчизняний та міжнародний досвід ХНТУСГ. 2018. С. 215-218.
56. Півнюк О. П. Міжнародний досвід обліку витрат на підприємствах в сучасних умовах господарювання. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль, 2010. Вип. 6. С. 298-300
57. Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. Економічний аналіз, 2013. Т. 13. С. 357-364.
58. Погосова, А. В., Ярмолюк О. Ф. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. Облік і фінанси, 2012. № 4. С. 18-20.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 10.04.2019 р.)
60. Причепя І.В. Руда Л. П. Економіка та організація виробництва. Самостійна та індивідуальна робота студентів. Вінниця : ВНТУ, 2017. 186с.
61. Програма аудиту витрат на виробництво і собівартості продукції URL: <https://studfiles.net/preview/5413273/page:8/>.(дата звернення: 25.04.2019 р.)



62. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с
63. Рикардо, Д. Сочинения : т. 3 / (пер. с англ. под ред. М. Н. Смит). М. : Госполитиздат, 1955. 296 с.
64. Ромашко О. М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі економічної безпеки підприємства. Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. 2013. Вип. 33. С. 205-212.
65. Савицкая Г. В. Экономический анализ. Учебник. 11-е изд., испр. и доп. М.: Новое знание, 2005. 651 с.
66. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2013. 688с
67. Свистун Л. А. , Левкова Р. М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. Економіка і регіон, 2017. № 4. С. 57-62.
68. Синицька Ю. Основні напрямки аудиту витрат. URL: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_5\\_2013\\_04\\_18\\_19/osnovni\\_naprjamki\\_auditu\\_vitrat\\_virobnictva/25-1-0-545](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_5_2013_04_18_19/osnovni_naprjamki_auditu_vitrat_virobnictva/25-1-0-545).(дата звернення: 25.04.2019 р.)
69. Скрипник М. І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси, 2011. Вип. 8. С. 412-423.
70. Сміт, А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй : пер. з англ. К. : Port-royal, 2001. 450 с
71. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 6-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2013. 982 с.
72. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. 2-ге вид., стер. К.: Знання-Прес, 2003. 223с.
73. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с.

74. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту, 2013. Вип. 1 (49). Економічні науки. С. 44-47
75. Фатюха Н. Г., Карлюга О. Є. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства. Ефективна економіка, 2013. № 4.
76. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / за заг. ред. Школьник І. О. [І. О. Школьник, І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін.]. К.: Центр учбової літератури, 2016. 368 с.
77. Хома Д. М. Внутрішній аудит процесу виробництва. Сталий розвиток економіки, 2013. № 3. С. 283-288. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2013\\_3\\_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_62).
78. Царук, В. Вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат: порівняльна характеристика. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр., 2017. Вип. 1-2. С. 49-57.
79. Цуканов О. Ю. , Гончар В. А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат. X Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» URL : <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/99.pdf> (дата звернення: 25.04.2019 р.)
80. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/19520/10-Cherep.pdf?sequence=1> (дата звернення: 25.04.2019 р.)
81. Чичуліна К.В., Король І.В. Сучасні методи управління витратами підприємства. Perspective directions of scientific researches: Collection of scientific articles. Scientific journal «ECONOMICS AND FINANCE». Agenda Publishing House, United Kingdom, 2016. С. 154 -158.
82. Шегда А.В. Економіка підприємства: навч. посіб. / за ред. А.В. Шегди. К.: Знання, 2005. 431 с.

83. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів. Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010. URL : [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_17\\_ekon/stat\\_17/41.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/41.pdf). (дата звернення: 25.04.2019 р.)
84. Шуляк О. М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі. Економіка і регіон.2013.№ 2. С. 104-109.
85. Ярмоленко В.П. Собівартість - об'єктивна економічна категорія. Бухгалтерія в сільському господарстві, 2000. № 8. С. 8-13.