

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

ЛИСЕНКО ОЛЕНА СЕРГІЇВНА
ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА
ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ
Спеціальність 071 – ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ
Дипломна робота за освітнім рівнем «бакалавр»

Виконала:
студентка 4 курсу,
групи ОПД-41
напряму підготовки (спеціальності)
071 – облік і оподаткування
Лисенко О. С.

Керівник: старший викладач Мужевич Н. В.
Рецензент _____
(прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ.....	6
1.1 Економічний зміст, класифікація та завдання обліку витрат підприємства.....	6
1.2 Склад витрат, що включаються у собівартість продукції та їх класифікація.....	18
Висновки до розділу 1.....	31
РОЗДІЛ 2	
МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ	33
2.1 Методика обліку прямих витрат в складі собівартості продукції.....	33
2.2 Облік непрямих витрат в складі собівартості та зведений облік витрат на виробництво продукції.....	46
2.3 Методика здійснення внутрішнього аудиту прямих витрат на виробництво продукції.....	57
2.4 Аналіз прямих витрат на виробництво продукції	67
Висновки до розділу 2.....	76
ВИСНОВКИ.....	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	81
Додатки	88

ВСТУП

Витрати, які мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат в сучасних умовах вимагає якнайшвидшого розв'язання даної проблеми.

В Україні теоретичні засади організації обліку витрат визначені національними стандартами, в яких, однак, не взято до уваги галузеві особливості, а це призводить до появи різних поглядів і підходів щодо обліку. Не дивно, що за таких умов є потреба у розробленні нових підходів щодо організації та методики обліку і контролю витрат виробництва фармацевтичної продукції, визначення фінансового результату підприємства, обліку позавиробничих витрат, їх розподілу при визначенні повної собівартості продукції.

Разом із введенням в дію національних стандартів обліку змінився підхід до формування виробничої собівартості підприємств фармацевтичної галузі, однак, на наш погляд, суттєвих чи принципових змін загального складу прямих витрат на виробництво та реалізацію це не викликало.

Все сказане вище обумовило вибір теми дипломної роботи, її мету, задачі та основні напрямки дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення діючої методики обліку витрат, аналізу і аудиту прямих витрат на виробництво продукції.

Для вирішення поставленої мети в роботі планується вирішити такі задачі:

- розкрити економічну сутність поняття «витрати» та «собівартість»;
- розглянути класифікації витрат, виходячи з різних цілей, що використовуються в системі фінансового та управлінського обліку;

- вивчити діючу методику обліку і включення у собівартість продукції прямих і непрямих витрат;
- розглянути порядок визначення фактичної і нормативної собівартості продукції;
- ознайомитися із зарубіжним досвідом щодо обліку витрат за системою «директ-костінг»;
- за даними товариства з обмеженою відповідальністю «Тернофарм» проаналізувати структуру і динаміку собівартості продукції;
- описати порядок проведення внутрішнього аудиту собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є прямі витрати виробництва і собівартість продукції ТОВ «Тернофарм» (м. Тернопіль»).

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні аспекти обліку витрат, аналізу і аудиту прямих витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Теоретичною основою дослідження є діалектичний підхід до шляхів пізнання і трактування економічних явищ та категорій, застосовуються підходи та прийоми планування, обліку та економічного аналізу.

Наукова новизна роботи полягає у наданні пропозицій по удосконаленні організації обліку і внутрішнього аудиту на виробництво і собівартості продукції. Зокрема, пропонується з метою підвищення аналітичності обліку загально виробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» виділити субрахунки за складом загально виробничих витрат, а саме: 91.1. «Витрати на управління у виробничих підрозділах»; 91.2 «Витрати на організацію виробництва у виробничих підрозділах»; 91.3 «Інші загальновиробничі витрати».

Облік витрат за кожним субрахунком пропонується вести у розрізі статей витрат за їх видами. На субрахунку 91.2 доцільно виділити таку статтю витрат як «Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів прямо пов'язаних з виробництвом продукції», так як ці витрати включаються до собівартості продукції відповідно до Податкового кодексу України.

Практичне значення одержаних результатів. На базі ТОВ «Тернофарм» м. Тернопіль проведено аналіз прямих витрат на виробництво продукції. Основні висновки та пропозиції можуть бути використанні у практичній діяльності. Використання розробок і рекомендацій дипломної роботи дозволяє аналізувати ефективність виробництва, приймати науково обґрунтовані рішення.

Теоретична та методологічна база дослідження. Основою роботи є нормативні акти, фундаментальні праці вітчизняних та зарубіжних економістів з питань обліку, аналізу та аудиту прямих

Практичне значення результатів дипломної роботи. Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність ТОВ «Тернофарм», що підтверджено довідкою про впровадження № 36 від 15 травня 2019р.

Публікації. За даними наукового дослідження опубліковані тези «Сутність витрат як об'єкта обліку» у збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» – Тернопіль, ТНЕУ, 2019рік, с. 35-38.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, списку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 87 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 10 таблиць, 14 рисунків та список літератури із 77 найменувань, один додаток.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічний зміст, класифікація та завдання обліку витрат підприємства

Поняття «витрати» характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи. Проте стосовно виробничої діяльності їх суть і зміст істотно відрізняються від невиробничого споживання.

Для виробництва товарів і послуг підприємства здійснюються різноманітні витрати, що пов'язано із використанням таких виробничих факторів, які називають ще ресурсами, або чинниками виробництва, як капітал, праця, природні ресурси і підприємницькі здібності. Одні із цих ресурсів, або чинників, є сировиною і матеріалами, паливом і енергією, що поставляються іншими підприємствами – це природні ресурси, другі – різні типи праці різноманітної кваліфікації – це праця і підприємницькі здібності, треті – це капітальні блага, або засоби праці.

Для випуску певного обсягу продукції існує багато способів поєднання вказаних факторів, або чинників, у єдиному виробничому процесі. Щоб максимізувати прибуток, а у цьому полягає мета виробничої діяльності підприємства, фірма повинна обрати таку комбінацію факторів, яка б мінімізувала її витрати.

Питання витрат завжди цікавило, було і залишається об'єктом досліджень як зарубіжних, так і вітчизняних науковців та практиків-економістів.

В економічній літературі витрати трактуються по-різному. Слід зазначити, що визначення витрат, хоч і відрізняються одне від одного, мають спільну основу (базу), суть якої зводиться до використання ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових.

Зупинимось детальніше на трактуванні змісту поняття «витрати», яке зустрічається у літературних джерелах.

Науковці, як цілком справедливо з цього приводу зазначає В.А.Дерій, трактують це поняття відповідно до власного фахового спрямування (політекономи, фінансисти, податківці, економісти, менеджери, обліковці і т. д.) та концептуальних поглядів щодо суті витрат, їхнього місця, ролі та значення для розвитку господарсько-фінансової діяльності підприємства [18, с. 154].

Так, вчені-політекономи розглядають витрати у загальноекономічному аспекті як одну з важливих економічних категорій. Проте переважна більшість цих науковців вживає категорії «затрати на виробництво» або «витрати на виробництво». Зокрема, С. В. Мочерний зазначає, що «витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства» [18, с. 155] або «витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [18, с. 156].

Вчені-економісти, які спеціалізуються на науковій проблематиці щодо економіки підприємств, вважають, що витрати - це важливий чинник, котрий забезпечує організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному режимі, воно зобов'язане здійснювати потрібні для нього витрати.

І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан і Ю. В. Піча виокремлюють такі поняття, як «витрати виробництва» і «витрати підприємства». Витрати виробництва, на їхню думку, є витратами живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Ці витрати поділяють на витрати суспільства і підприємства; виокремлюють також витрати постійні, змінні, середні, граничні тощо [18, с. 156].

Значну увагу витратам приділяють науковці, які досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить насамперед питання управління витратами підприємства. Зокрема, М. Г. Грещак та О. С. Коцюба трактують витрати підприємства як «обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому

вимірі для досягнення певної мети» [18, с. 157].

М. І. Трубочкіна вказує на те, що «витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства» [18, с. 156].

А. М. Турило, Ю. Б.Кравчук та А. А.Турило стверджують, що витрати - «це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [18, с. 157].

Немає одностайної думки щодо сутності витрат і серед науковців, які займаються проблемами бухгалтерського обліку. Так, М. С. Пушкар вважає, що «витрати - це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [18, с. 160].

Л. В. Нападовська стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами означає використання (відплив) грошових коштів. Вона вважає, що затрати слід розуміти насамперед як сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст і призначення, на відміну від поняття «витрати», що використовується в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л. В. Нападовської, варто застосовувати термін «затрати» [49, с. 160].

Практично такої ж думки і Г. В. Нашкерська, яка вказує на те, що здійснення витрат так чи інакше пов'язане з виробництвом і реалізацією продукції. Вона розглядає термін «витрати» з точки зору «споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу».

На думку російського науковця Я. В. Соколова, витратами є «все те, що тратить організація. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу», а затрати – «це та частина витрат, яка відноситься до даного звітного періоду. До них належать: 1) витрати які виникли в даному звітному періоді і не капіталізуються в цьому звітному періоді; 2) декапіталізовані активи, тобто ті витрати, які раніше, у попередні звітні періоди, були капіталізовані, а в даному

звітному період зараховуються як затрати» [50, с. 47].

Зарубіжні вчені Б.Нідлз, Х.Андерсон та Д.Колдуелл висловлюють точку зору, що «витрати – це зменшення чи інше витрачання активів або виникнення заборгованості (пасивів), або поєднання того й іншого, внаслідок поставки чи виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших видів діяльності, які є основним і постійним напрямком роботи даної господарської одиниці» [11, с. 46]. Р. Ентоні і Дж. Ріс вважають, що «витрати – це представлена у грошовому виразі величина ресурсів, які використовуються з певною метою».

Найбільш лаконічне визначення витрат, на нашу думку, подає Д. Міддлтон. Згідно його переконань, витрати – це все те, що потрібно віддати, щоб отримати бажане.

Провівши узагальнення трактувань витрат і здійснивши їх критичну оцінку, ми найбільше схильні до його визначення, яке у своєму дослідженні здійснив В.А. Дерій. Витратами, на його думку, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [18, с. 160].

З 1.01.2000 р. в Україні вступив у дію стандарт (положення) бухгалтерського обліку 16 «Витрати, згідно з яким витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (п.6) [54].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості

(наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві важливе значення має класифікація витрат.

У даний час нараховується більше двох десятків групувань витрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення витрат за найбільш часто вживаними ознаками подано в табл. 1.1.

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих витрат.

Загальні витрати – це витрати на весь обсяг продукції за певний період. Їх сума залежить від тривалості періоду і кількості виготовленої продукції.

Витрати на одиницю продукції обчислюються як середні за певний період, якщо продукція виготовляється постійно або серіями. В одиничному виробництві витрати на виріб формуються як індивідуальні.

Прості (одноелементні) витрати однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати.

Таблиця 1.1

Класифікація витрат на виробництво

Ознака класифікації	Види витрат
1	2
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноеlementні), комплексні
За способом включення у собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних, обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати операційної діяльності (основної, іншої), фінансової, інвестиційної
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкту управління	У місцях виникнення, в центрах затрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Комплексні витрати різномірні за складом, охоплюють декілька елементів витрат. Їх групують за економічним призначенням при калькулюванні та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати, втрати від браку і т.д.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного

різновиду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі витрати – прямі. До прямих витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести на окремі різновиди продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів (зарплата обслуговуючого і управлінського персоналу, утримання і експлуатація будівель, споруд, машин тощо).

Поділ витрат на прямі та непрямі залежить від рівня спеціалізації виробництва, його організаційної структури, методів нормування і обліку. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами цього цеху, але є непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються у цьому цеху.

Зростання частки прямих витрат у загальній сумі підвищує точність обчислення собівартості одиниці продукції, зміцнює економічні основи управління.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати – це витрати, у яких періодичність менша, ніж місяць.

Одноразові, тобто однократні, - це витрати, що виникають доволі рідко, але мають відношення до наступних звітних періодів. Вони спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Періодичні витрати – це витрати, які виникають час від часу, тобто періодично (періодичність більша, ніж місяць).

Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) виходу продукції істотно не змінюється. При незмінному обсязі виробництва вони залишаються на одному і тому ж рівні і виражаються формулою $y = b$. Лише при істотних змінах обсягу виробництва, наслідком яких є зміни виробничої і організаційної структури підприємства, стрибкоподібно міняється величина постійних витрат, після чого вона знову

залишається постійною. До постійних належать витрати на утримання і експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління. На практиці до групи постійних відносять і витрати, які неістотно змінюються внаслідок зміни обсягів виробництва, тому їх називають умовно-постійними.

Постійні витрати поділяються на обов'язкові і дискреційні.

Обов'язкові витрати – це витрати номінальної потужності, заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією при нульовому обсязі ділових операцій. Сюди відносяться усі витрати, які необхідно здійснити, щоб бути у «готовності до роботи».

Дискреційні витрати виникають протягом визначеного періоду часу (тобто це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту. Рівень таких витрат встановлюється рішенням організації; таким же рішенням вони можуть бути збільшені, скорочені або усунуті. Типовими прикладами дискреційних витрат є витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на програми підвищення кваліфікації персоналу.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливаннями, тому не завжди між затратами і обсягом виробництва простежується чітка функціональна залежність. Змінні витрати діляться на пропорційні, прогресуючі, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі [45, с. 356].

Поділ витрат на постійні та змінні має досить суттєве значення для управління витратами. Він дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень. У зв'язку з цим досить важливо на практиці підійти до розмежування їх на вказані групи. Проте процес цей не є простим, як здається на перший погляд. Складність полягає у тому, що переважна більшість витрат є напівпостійними та напівзмінними.

Цілком правильно підходять до цієї справи вчені-економісти. Зокрема,

М.В.Вахрушина, крім постійних і змінних витрат, виокремлює умовно-постійні, О.П.Міхалкевич – умовно-змінні, Д.К.Шим і Д.П.Сігел – лише змінні витрати, Ч.Т.Хорнгрен і Дж. Фостер – інші, Р. Ентоні та Дж. Ріс – частково змінні, Ф.Ф.Бутинець, Т.П.Карпова – напівзмінні і напівпостійні. К.Друрі вважає, що напівпостійні витрати включають в себе як постійні, так і змінні складові, а напівпостійні є постійними до якогось конкретного обсягу виробництва, але настає певний критичний момент, коли вони починають зростати на постійну величину.

Надзвичайно важливе значення для діяльності підприємств і організацій має класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Номенклатура економічних елементів витрат є однаковою для усіх суб'єктів господарювання, які займаються операційною діяльністю.

Витрати операційної діяльності підприємства (основної та іншої операційної) групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Класифікація витрат за економічними елементами передбачається в національних стандартах лише для операційної діяльності, що, на думку З.В. Задорожного, є не обґрунтованим. Таке твердження автор пояснює тим, що під час усіх видів діяльності підприємства здійснюють економічно однорідні витрати. Безперечно, з такою аргументацією можна погодитись, пропозиція є цілком слушною і заслуговує на практичне застосування [50].

Також за видом діяльності виділяють витрати інших видів діяльності.

Групування витрат за калькуляційними статтями здійснюється з метою визначення обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що включаються до виробничої собівартості в підприємстві. Склад статей калькулювання

визначається підприємством самостійно, виходячи зі специфіки виробництва продукції.

Під час формування собівартості виробничого підприємства витрати основної діяльності можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Перелік статей калькулювання та їх склад може уточнюватися підприємством самостійно.

За місцем виникнення витрат витрати поділяються на:

- витрати основного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва;
- витрати другорядних виробництв [54].

Витрати основного виробництва – це витрати основних виробничих цехів, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва.

Витрати допоміжного виробництва – це витрати структурних підрозділів підприємства, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих машин, механізмів і устаткування, забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами.

Витрати другорядних виробництв – це витрати структурних підрозділів підприємства, що безпосередньо не беруть участі у виробництві, але їх продукція використовується для основного виробництва.

За способами включення у собівартість продукції витрати поділяються на:

- прямі витрати;
- загальновиробничі (непрямі) витрати [59].

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції за прямою ознакою.

Загальновиробничі витрати витрати – це непрямі витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, а розподіляються в кінці звітного періоду пропорційно базі розподілу, обраної підприємством.

Зазначимо, що важливою є класифікація витрат як бухгалтерського, так і управлінського обліку.

Проаналізувавши класифікацію витрат у нормативних документах, навчальній і науковій літературі на рівні управлінського і фінансового обліку, З.В. Задорожний запропонував класифікацію витрат управлінського обліку. Як окремий напрямок витрат науковець пропонує виділити «прийняття управлінських рішень». Аргументацією цього, за його словами, є те, що прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання. Всі вищезазначені витрати, які використовуються у внутрішньогосподарському обліку, певним чином впливають на прийняття таких рішень [24, с. 46].

Запропонована автором класифікація наведена на рис. 1.1.

Пропозиція З.В.Задорожного щодо класифікації витрат суттєво відрізняється серед інших. Справа у тому, що в даній класифікації в усіх визначених напрямках пропонуються до використання витрати за центрами витрат і центрами відповідальності та за елементами витрат і калькуляційними статтями.

Таку пропозицію слід вважати слушною, оскільки дані види класифікацій використовуються на всіх етапах управлінського процесу.

Отже, пропонуємо наступне трактування поняття «витрати» – як усі ресурси і фактори виробництва, що потребують обліку, виражені у грошовій формі, а також використані в процесі господарської діяльності для отримання фінансового результату і потрібні для його аналізу, прийняття управлінського рішення, а також є внутрішнім ціноутворюючим чинником».

Основними завданнями бухгалтерського обліку витрат є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення витрат;
- формування інформації за місцями виникнення і періодами визнання;
- точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових фінансових ресурсів.

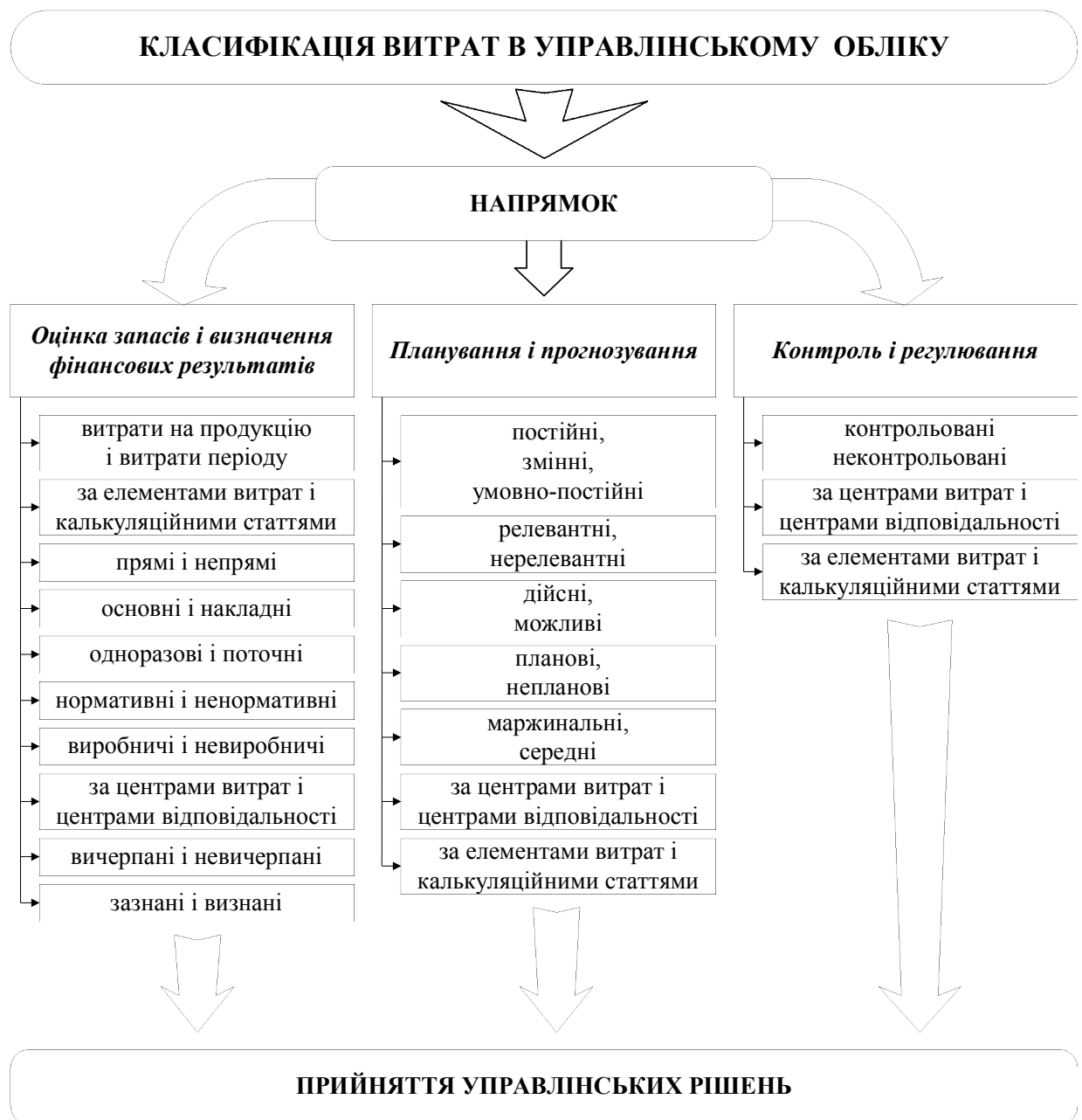


Рис. 1.1. Класифікація витрат в управлінському обліку [24]

При відображенні витрат потрібно дотримуватися таких принципів: обачності, повного висвітлення, нарахування, послідовності, превалювання сутності над формою, фактичної (історичної) собівартості, періодичності. Вітчизняна методика обліку витрат і доходів націлена на максимально точне визначення фінансового результату і не достатньо приділяє уваги приросту вартості активів (капіталізації витрат). Величина основного капіталу є важливим показником, який характеризує фінансовий стан підприємства, що особливо актуально в умовах економічної кризи. Тому необхідно бухгалтерський облік орієнтувати на зменшення поточних витрат і збільшення їх капіталізації.

Отже, важливе місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. За таких умов необхідною є класифікація видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відображатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства та функціональну роль різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, надаючи можливість розглядати дані види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

1.2. Склад витрат, що включаються у собівартість продукції та їх класифікація

Собівартість є синтетичним показником, який відображає рівень функціонування багатьох ключових ділянок підприємства, його структури, організації, а саме: розвитку техніки та її використання; організації виробництва і праці; організації управління підприємством; організації і використання трудових ресурсів та продуктивності праці. Вона взаємозв'язана з основним синтетичним показником, що дає кінцеву оцінку діяльності підприємства і виражає мету цієї діяльності, – прибутком, розмір якого

безпосередньо залежить від рівня собівартості продукції. Тому підприємство постійно зацікавлене у зниженні собівартості продукції, оскільки це веде до зростання прибутку.

У працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів даються різні визначення категорії собівартості продукції. Зокрема, американці Велш Г. А. і Шорт Д. Г. зазначають, що собівартість визначається як сплачені гроші плюс поточна ціна всіх не грошових компенсацій [11, с. 148].

Проведений аналіз інших поглядів на сутність поняття «собівартість» дозволяє стверджувати, що під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, а й з отриманням підприємницького доходу.

Досить часто в економічній літературі поняття «собівартість продукції» та «витрати виробництва» ототожнюються. На нашу думку, ці категорії пов'язані тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає ще й у тому, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і у натуральній. Крім того, собівартість включає в себе деякі затрати, що є частиною доданого продукту.

Відмінність між цими поняттями полягає ще й в тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва відображають первинне споживання виробничих ресурсів, пов'язаних із використанням робочої сили, засобів праці і предметів праці, тоді як собівартість продукції відображає кінцевий результат виробничого процесу і включає всі витрати на випущену з виробництва продукцію та її продаж.

Ми повністю погоджуємося з авторами, які вважають, що собівартість як економічна категорія є одним з об'єктів обліку та одним із інструментів управління господарськими процесами на підприємстві і з точки зору своєї сутності та дієвості вимагає:

- комплексного відображення виробничих процесів у кількісному та

вартісному вимірах для управління і визначення прибутку;

- вибору господарських процесів як об'єктів обліку і пов'язаних з ними витрат;
- обмеження суб'єкта рамками підприємства;
- системного використання елементів методу (планування, нормування, вимірювання, реєстрація, оцінка, групування, аналіз, контроль) у відображенні виробничого процесу при нерозривному зв'язку з процесом зростання витрат;
- класифікації витрат відповідно до цілей управління ними для визначення собівартості продукції і отримання прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення контролю і регулювання;
- формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами з використанням принципів, що застосовуються на підприємстві, з урахуванням трансформації показників внутрішньої звітності у показники зовнішньої звітності.

Слід також відзначити, що підходи до формування собівартості в системах бухгалтерського і управлінського обліку різні. В управлінському обліку собівартість формується для того, щоб керівник мав повну уяву про витрати. Тому в системі даного обліку можуть використовуватися різні методи розрахунку собівартості (залежно від того, яке управлінське завдання вирішується). У калькулюванні собівартості можуть брати участь навіть ті витрати, які у фінансовому обліку до неї не включаються. Інформація про витрати, зібрана для фінансового обліку, дозволяє визначати прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг у цілому на підприємстві. Собівартість кожного виробу, певної роботи, послуги в цій обліковій системі або не показується зовсім, або розраховується як середня величина.

Проте для самого підприємства важливою є достовірна інформація про структуру собівартості, оскільки воно може впливати на неї, тобто управляти своїми витратами.

Значну роль у плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції,

а також в управлінні підприємством в цілому повинна відігравати структура собівартості.

Під структурою собівартості розуміють частку різних елементів або статей витрат у загальній сумі витрат на виробництво і реалізацію продукції. Структура собівартості може визначатися на основі класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Важливим моментом є розгляд виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість – це витрати підприємства, пов'язані з процесом виробництва продукції.

Як зазначалося у параграфі 1.1 класифікація витрат за економічними елементами визначається П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

Зазначимо, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством самостійно, відповідно до специфіки його діяльності.

Треба зауважити, що професор Соколов говорить про даремність калькуляції фактичних витрат: «...не можна керувати тим, що вже пройшло... кошторисна чи нормативна калькуляція орієнтує в господарському процесі, але бухгалтерська калькуляція вже нічим допомогти не може, час упущений, і висновки марні» [68, с. 513].

Звичайно, ведучи мову про необхідність застосування калькуляції в повсякденній роботі підприємства, треба виходити з позиції співвідношення економічної вигоди від її використання і витрат, пов'язаних з впровадженням калькулювання. Тобто, якщо управлінський персонал вважає, що калькуляція собівартості продукції сприяє ефективному управлінню витратним процесом, то даний елемент методу бухгалтерського обліку потрібно вводити.

Калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організовується за певними принципами, одним з яких є вибір методу обліку витрат і калькулювання.

Методом калькуляції є система науково обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення ефективності організації і технології виробництва, роботи окремих ланок виробничого процесу (бригад, діляниць, цехів, служб). Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Формування собівартості продукції здійснюється в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі і номенклатури продукції, що виробляється.

Враховуючи галузеві особливості досліджуваних підприємств, процес формування собівартості продукції можна розбити на кілька послідовних кроків (рис. 1.2).

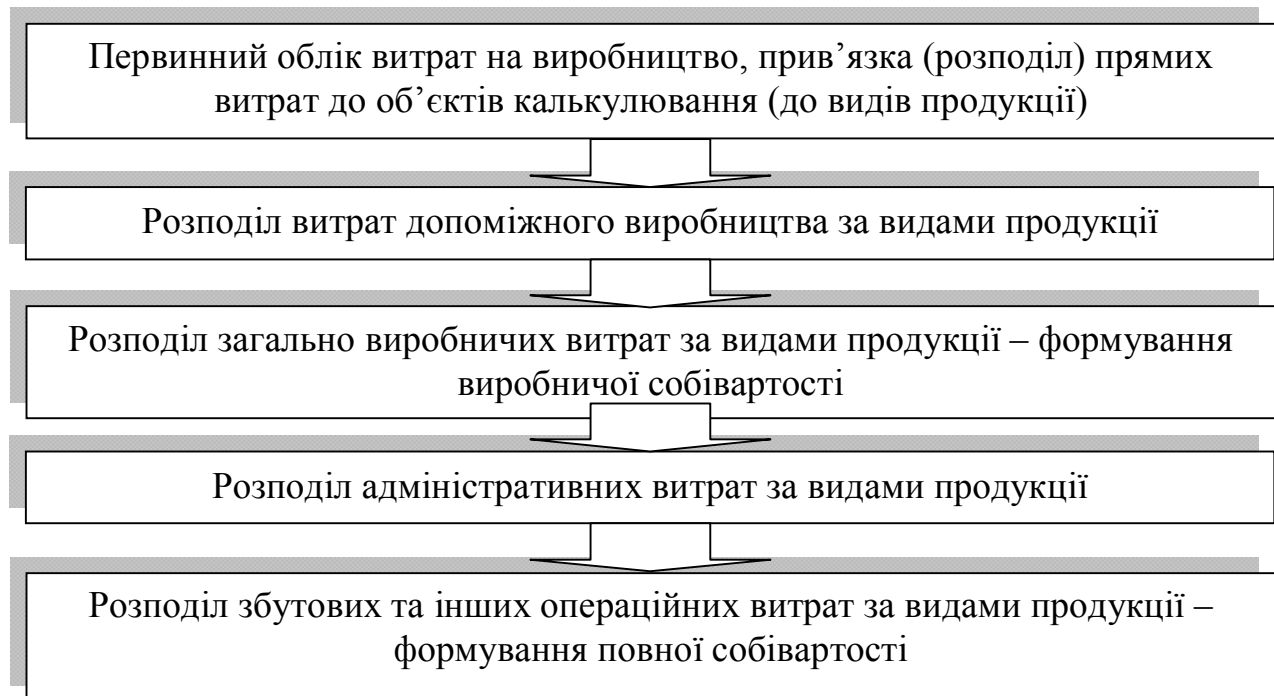


Рис. 1.2. Послідовність формування собівартості

При виборі об'єкта калькулювання необхідно деталізувати калькуляційні розрахунки, тобто обчислювати собівартість всієї номенклатури виробів або тільки деяких (найважливіших) видів продукції; калькулювати собівартість тільки кінцевих продуктів виробництва або одночасно обчислювати ще й собівартість напівфабрикатів, окремих видів робіт і послуг тощо. Враховуючи те, що показник собівартості кожного виду продукції необхідний для визначення прибутку, рентабельності та встановлення цін, слід здійснювати калькулювання всієї номенклатури продукції, що виробляються.

Стосовно деталізації об'єктів калькулювання за окремими виробничими підрозділами підприємства, на нашу думку, собівартість, що включає всі основні види витрат, необхідно обчислювати в масштабі підприємства, а в окремих випадках – цеху (відділення, дільниці). Це пояснюється тим, що на кожному робочому місці і в кожному центрі виникнення витрат ступінь

раціональності виробничої діяльності досить повно характеризують показники використання предметів праці, засобів виробництва, зростання продуктивності праці, які безпосередньо впливають на формування собівартості продукції.

Однак в обліку не завжди доцільно і технічно можливо врахувати витрати окремо за кожним калькуляційним об'єктом. У зв'язку з цим, вважаємо, що в окремих випадках можна вести облік витрат за групами однорідних виробів.

Не менш важливим є питання вибору калькуляційної одиниці, оскільки остання має істотне значення не тільки для обліку, але й для планування собівартості та її аналізу. На підприємствах досліджуваної галузі доцільно використовувати однакові калькуляційні одиниці. Це означає, що вони повинні бути типовими вимірниками певного виду продукції, кількісно відображати продукцію певної якості, а також відповідати одиницям вимірювання, прийнятих в державних стандартах.

Розглянемо більш детально класифікацію витрат за економічними елементами.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включаються:

1. Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій для використання у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельної організації.

2. Вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому використовуються в основному виробництві (при виконанні будівельно-монтажних робіт).

3. Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються структурними підрозділами будівельної організації та сторонніми організаціями, а саме:

➤ оброблення матеріалів та проведення їх випробувань щодо якості;

- експертиза та консультації, пов'язані з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- перевезення вантажів у межах будівельного майданчика та території допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації;
- ремонт, технічний огляд та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації.

4. Витрати, пов'язані з використанням природної сировини:

плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час виконання будівельно-монтажних робіт, у межах затверджених лімітів;

плата за використання інших природних ресурсів.

5. Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах у межах норм природних витрат.

Не включаються до складу елемента «Матеріальні затрати» вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи – це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі виробництва і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому можуть використовуватися лише з підвищеними витратами або зі зменшенням виходу продукції, або зовсім не можуть використовуватися за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які можуть використовуватись як повноцінні матеріали для інших робіт.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» відносяться витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельної організації (включаючи нештатних), зайнятих в основному, допоміжному та другорядному виробництвах, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за

виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

До додаткової заробітної плати належить оплата праці понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До заохочувальних і компенсаційних виплат належать винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

До складу елемента «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» включаються суми на:

- загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- інші соціальні заходи.

База нарахування, порядок нарахування, обчислення, сплати та розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування єдиного внеску визначається законом України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” та прийнятими відповідно

до нього нормативно-правовими актами.

4. До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, нарахована згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється згідно з ПБО 7 «Основні засоби» [54].

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється (виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів) протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами, за нормами, встановленими в організації, у розрахунку за календарний рік, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Метод нарахування амортизації обирається організацією самостійно.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця (за нормами, розрахованими, виходячи з первісної їх вартості або за умови їх переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок) протягом строку їх корисного використання, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс.

5. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати підприємства, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат.

Більш детально класифікацію і методику обліку витрат за калькуляційними статтям розглянемо у п. 2.1.

Слід зазначити, що облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку може здійснюватися за такими варіантами:

- з використанням рахунків класів 8 і 9;
- з використанням рахунків тільки класу 9;
- з використанням рахунків тільки класу 8.

Схема обліку витрат із використанням рахунків тільки класу 9 (рис. 1.3.)

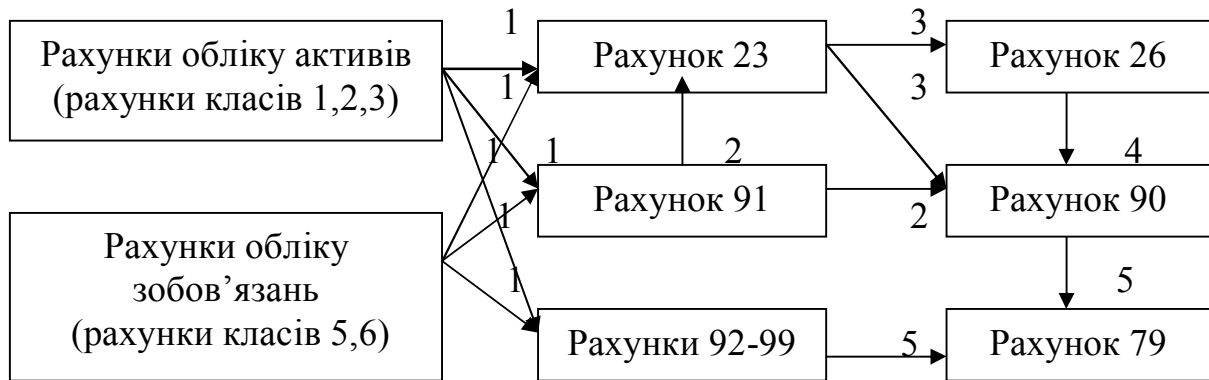


Рис.1.3. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків тільки класу 9 [39]

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань за місцями їх виникнення і видами діяльності, зокрема: прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) – за дебетом рахунку 23, витрати на організацію і управління виробництвом у виробничому підрозділі – за дебетом рахунку 91, інших витрат – за дебетом рахунків 92-99.

2. Підрахунок загальновиробничих витрат і списання їх з кредиту рахунку 91 в дебет рахунків: змінних і постійних розподілених – рахунку 23, постійних нерозподілених – рахунку 90.

3. Розрахунок і списання фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг – в дебет рахунку 90.

4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 90 з кредиту рахунку 26.

5. Підрахунок витрат діяльності і списання їх в дебет рахунку 79 з кредиту рахунків класу 9.

Облік формування витрат підприємства з використанням рахунків тільки класу 8 здійснюється за такою схемою (рис. 1.4.).

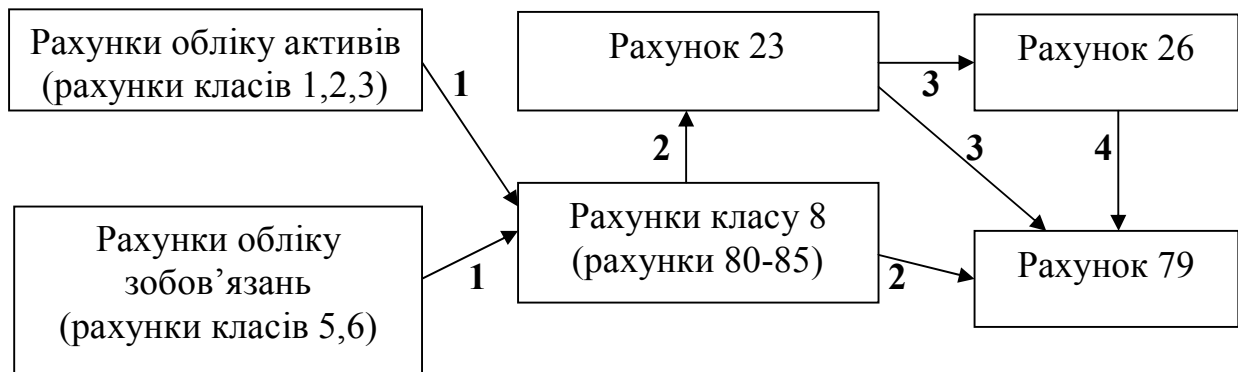


Рис. 1.4. Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків тільки класу 8

1. Відображення витрат як зменшення активів і збільшення зобов'язань в розрізі економічних елементів на рахунках класу 8 (рахунки 80-85).

2. Списання витрат з рахунків класу 8: витрат основної діяльності з кредиту рахунків 80-84 в дебет рахунку 23, витрат інших видів діяльності з кредиту рахунків 80-85 в дебет рахунку 79.

3. Розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції і списання її з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26, а собівартості робіт і послуг – в дебет рахунку 79.

4. Розрахунок фактичної собівартості реалізованої продукції і списання її в дебет рахунку 79 з кредиту рахунку 26.

На вибір схеми обліку витрат підприємства впливає обсяг і характер його діяльності, спосіб обробки облікової інформації.

Для відображення витрат при журнальній формі обліку призначені журнал № 5 і № 5А (при використанні рахунків класу 8), при журнально-ордерній – журнал-ордер № 10, № 10/1 при автоматизованій – витрати відображаються у відповідних машинограмах.

Отже, собівартість – це сукупність витрат, виражених в грошовій формі, яка йде на виробництво і збут продукції. Собівартість характеризує ефективність усього процесу виробництва на підприємстві, оскільки в ній відображаються рівень організації виробничого процесу, технічний рівень,

продуктивність праці та ін. Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції.

При обчисленні собівартості важливе значення має склад витрат, які до неї входять. Собівартість повинна включати до свого складу витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили і природних ресурсів), і не включати витрат додаткової праці, що відшкодовуються за рахунок прибутку.

Розрізняють повну собівартість і виробничу собівартість. Повна собівартість складається з сукупності витрат на виробництво і збут продукції. Виробнича собівартість складається лише з витрат на виробництво продукції.

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне і повне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Склад витрат, які входять до собівартості, не є незмінним, він може з тих чи інших практичних міркувань змінюватись. Та за всіх умов собівартість має найповніше відображати витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Важливими напрямками вдосконалення обліку витрат і собівартості продукції є впровадження нормативного методу обліку. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві на кожен вид виробів складається попередня нормативна калькуляція, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початок місяця нормами витрат матеріалів і трудових витрат.

Норма — це наперед встановлений числовий вираз результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології і організації виробництва. Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічних обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони, у свою чергу, встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (креслень деталей і вузлів, розроблених конструкторськими бюро) і утворюють взаємозв'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства. Оперативний контроль за

відхиленнями від норм дає можливість своєчасно виявляти резерви зниження витрат і собівартості продукції. Для цього на кожному підприємстві повинна бути розроблена номенклатура причин і винуватців відхилень від норм, в першу чергу по прямим матеріальних витратах і витратах на оплату праці.

5. На вітчизняних підприємствах не приділяється належної уваги формуванню та використанню показника неповної собівартості. З метою посилення контролю за формуванням неповної собівартості на вітчизняних підприємствах доцільно впроваджувати систему «директ-костинг», яка виникла в США в період Великої депресії і отримала широке розповсюдження в 50-х роках. До початку Великої депресії (1928 р.) залишки готової продукції оцінювалися за собівартістю, обчисленого за повними витратами. Депресія привела до створення великих запасів нереалізованої продукції, а оцінка за повними витратами, на думку аналітиків того часу приводила до штучного спотворення прибутку. Постійні витрати, які залежали від обсягу виробництва і розмірів прибутку, перерозподіляючись між звітними періодами, значно впливали на величину розрахункового прибутку. На думку аналітиків, слід було розраховувати віддачу понесених витрат через зв'язок обсягу виробництва з витратами і прибутками. В цьому аспекті було вирішено умовно, поділити сукупні витрати на змінні, які ототожнювалися з прямими, і на постійні, які ототожнювалися з непрямыми. Нова система витрат отримала назву «директ-костінг» (direct costing).

В ТОВ «Тернофарм» облік витрат ведеться як за економічними елементами, так і за статтями калькуляції. При чому статті калькуляції для кожного виду продукції (лікарських засобів) є різним, так само як одиницею калькуляції виступають літри (спиртові настойки), штуки (таблетки) та кілограми (мазі, креми).

Висновки до розділу I

1. Витрати є однією з найбільш часто вживаних і досліджуваних економічних категорій. Це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи. На даний момент існує безліч різноманітних трактувань цієї категорії. Серед усього їх розмаїття

найбільш вдалим, на наш погляд є визначення витрат, запропоноване В.А. Дерієм. Витратами, на його думку, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

2. Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві важливе значення має їх класифікація. Згідно наших переконань, класифікація витрат – це зведення за певними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б витрати, однорідні за своїм змістом або подібні між собою. Проаналізувавши існуючі класифікації витрат можна зазначити, що кожна з них має право на існування і практичне використання в обліку підприємств, оскільки виокремлення різновидів витрат повинно відбуватися залежно від встановлених цілей обліку на підприємстві та формування бази для планування, контролювання і регулювання відповідних пріоритетних груп витрат.

3. Собівартість продукції – якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень рентабельності. Неповна собівартість продукції включає тільки ті витрати, які безпосередньо пов'язані із виробництвом продукції, тобто це є виробнича собівартість.

4. Склад витрат, які включаються у виробничу собівартість є:

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

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

2.1. Методика обліку прямих витрат в складі собівартості продукції

Витрати, які мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат в сучасних умовах вимагає якнайшвидшого розв'язання даної проблеми. В Україні теоретичні засади організації обліку витрат визначені національними стандартами, в яких, однак, не взято до уваги галузеві особливості, а це призводить до появи різних поглядів і підходів щодо обліку.

За таких умов є потреба у розробленні нових підходів щодо організації та методики обліку і контролю витрат виробництва на виготовлення готової продукції, визначення фінансового результату підприємства, обліку позавиробничих витрат, їх розподілу при визначенні повної собівартості продукції.

Разом із введенням в дію національних стандартів обліку змінився підхід до формування виробничої собівартості деревообробних підприємств, однак, на наш погляд, суттєвих чи принципових змін загального складу прямих витрат на виробництво та реалізацію це не викликало.

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

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються такі витрати (рис. 2.1):

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

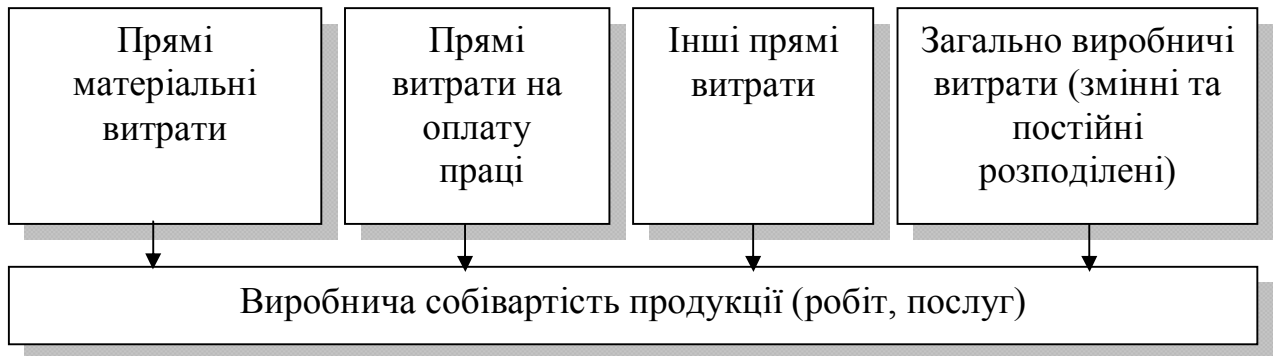


Рис. 2.1. Склад витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [39]

До прямих матеріальних витрат відноситься вартість: сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо списані на конкретний об'єкт витрат.

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

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація необоротних активів, втрати від браку та інші.

До складу загальновиробничих витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), відносяться витрати на обслуговування виробничого процесу, величина яких залежить від обсягу діяльності, а також інші загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами витрат.

Для визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг)

виробничі витрати групують за статтями калькуляції. Основними статтями калькуляції для розрахунку виробничої собівартості продукції у фінансовому обліку є:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих робітників;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Підприємства встановлюють свою номенклатуру статей калькуляції з урахуванням особливостей технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, можуть об'єднувати кілька назв статей в одну або виділяти з однієї статті декілька.

Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок 23 «Виробництво». Рахунок є активним. За дебетом рахунку відображається формування (збільшення) витрат на виробництво. При цьому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображаються за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збираються на збірно-розподільчому рахунку (рахунок 91) і після розподілу списуються на дебет рахунку 23.

За кредитом рахунку 23 відображається собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг), собівартість остаточного браку, вартість одержаних у процесі виробництва зворотних відходів, нестачі незавершеного виробництва та інші списання, на які зменшуються витрати і собівартість випущеної продукції. Сальдо (залишок) на

рахунку 23 відображає собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду. На рахунку 23 відкриваються субрахунки за видами виробництв. За призначенням виробництва поділяють на основні, допоміжні (підсобні).

До основного виробництва відносяться виробничі підрозділи, цехи, дільниці з виготовлення продукції, виконання робіт і послуг, які є метою організації даного виробництва. У цехах і підрозділах основного виробництва виготовляють вироби, деталі, вузли, здійснюють їх збирання, комплектацію, перевірку якості та інші технологічні операції залежно від типу й технології виготовлення продукції.

Допоміжні виробництва – це підрозділи підприємства, метою діяльності яких є надання послуг підрозділам основного виробництва. До них, зокрема, відносяться ремонтні, транспортні, інструментальні, електро- і паросилові цехи та ін.

Аналітичний облік витрат на виробництво ведеться за виробничими підрозділами (цехами), видами продукції (робіт, послуг) і статтями витрат.

Прямі матеріальні витрати – це вартість матеріальних цінностей, які використані на виробництво певних видів продукції, виконання робіт, послуг (рис. 2.2)

Підставою для відображення матеріальних витрат є Звіти виробничих підрозділів про використання матеріалів (матеріальні звіти, виробничі звіти), які представляють собою баланс руху сировини і матеріалів у виробництві (табл. 2.1.).

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо та інші матеріальні цінності формуються виходячи із ціни їх придбання і транспортно-заготівельних витрат.

Оцінка використаних у виробництві матеріальних цінностей здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
- середньозваженої собівартості;

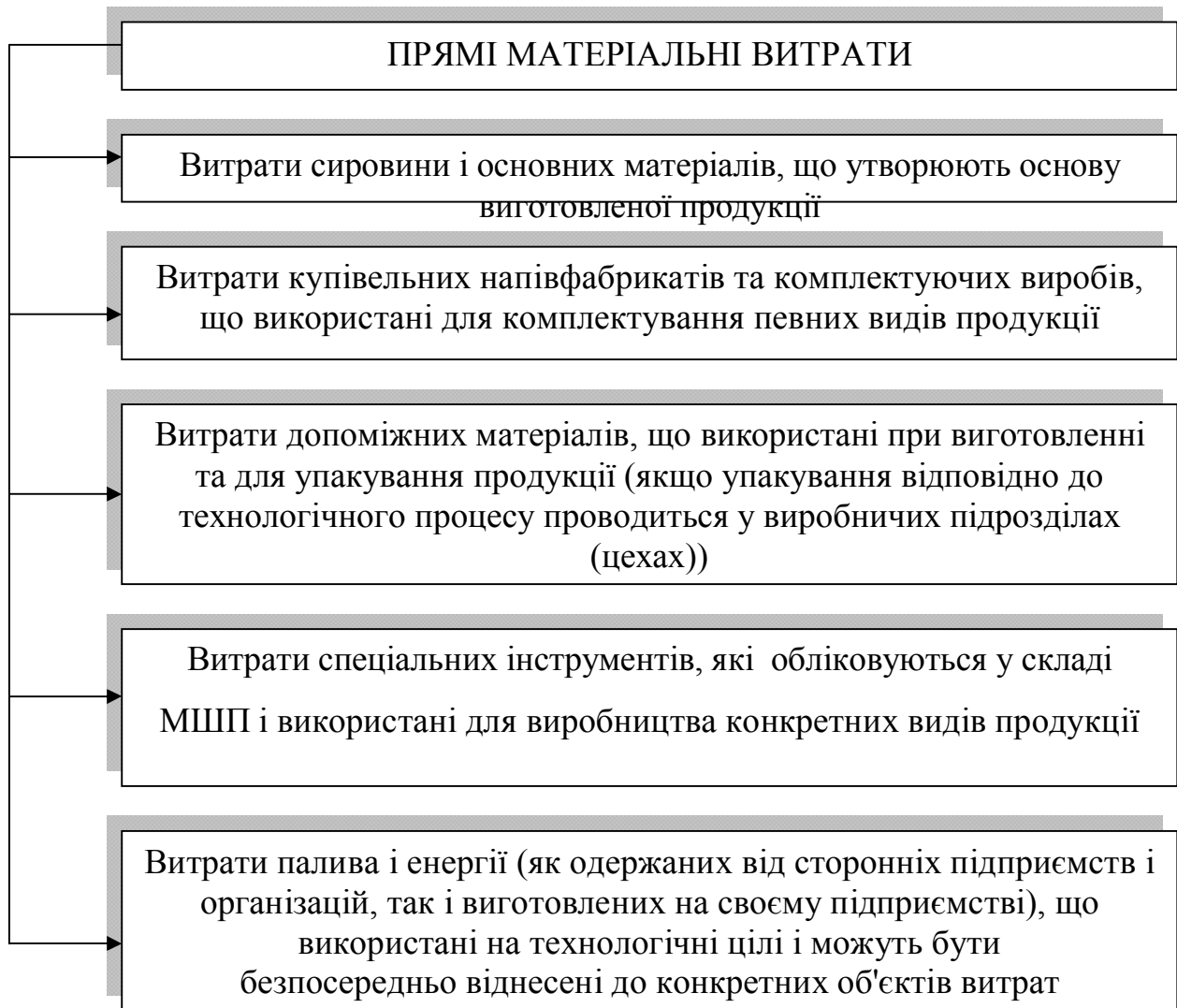


Рис. 2.1. Склад прямих матеріальних витрат

- собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (FIFO);
- нормативних затрат.

Таблиця 2.1

Основні показники Звіту про використання матеріалів у виробництві

Показники	Джерела даних
1	2
1. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на початок звітного періоду	Звіти про використання матеріалів за попередній період (залишок на кінець періоду).

Продовження таблиці 2.1	
1	2
2. Одержано зі складу за звітний період	Документи на відпуск матеріальних цінностей зі складу (лімітно-забірні карти, накладні-вимоги, акти-вимоги).
3. Витрачено за звітний період на виробництво, в т. ч.: • за нормами • відхилення від норм	Документи з обліку використання матеріалів (карта розкрою, листок розкрою, цехова лімітна карта, маршрутний лист, комплектувальна відомість).
4. Залишок матеріалів у виробничому підрозділі на кінець звітного періоду	Дані інвентаризації, дані одержані у результаті розрахунків.

Відмітимо, що в ТОВ «Тернофарм» використовується метод FIFO, згідно з яким матеріали, що перші надійшли на підприємство, перші списуються у виробництво.

Проте відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їхнього фактичного споживання. Під фактичними витратами матеріалів розуміють їхнє дійсне споживання у виробництві на виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг, а також на цехові і загальновиробничі потреби. При цьому необхідно пам'ятати, що відпуск матеріалів цеховим коморам, що є самостійними обліковими одиницями, в переробку на сторону, перекидання матеріалів на інші склади не є фактичним витрачанням матеріалів і розглядається як їхнє внутрішнє переміщення.

Тому списання матеріалів на рахунки витрат здійснюється на підставі документа про витрати. На кожному підприємстві визначається коло посадовців, відповідальних за використання матеріалів у виробництві і оформлення відповідної документації.

Витрати матеріалів, що підлягають розкрою, оформляють листками про розкрій (або картами). Такі документи використовуються, наприклад, на підприємствах швейної, взуттєвої, шкіряної промисловості. В них указують

кількість виготовленого на робочі місця матеріалу, кількість виготовлених придатних напівфабрикатів, браку і відходів, що утворилися при розкрої, а також норми витрат, на один напівфабрикат. За наслідками розкрою в листках або картах визначають відхилення від норм і з зазначенням причин і винуватців цих відхилень.

Для обліку витрачання матеріалів, що не підлягають розкрою, складається карта обліку використання матеріалу. Вона виписується на кожне найменування матеріалу і містить інформацію про рух матеріалу за звітний період. На підставі документів з обліку виробництва продукції в карту вносять дані про найменування, шифр і кількість виготовлених з даного матеріалу виробів.

Загальні фактичні витрати матеріалу за звітний період (перший елемент прямих витрат) визначаються за формулою:

$$\mathbf{Вф = З_{нп} + Н - В - З_{кп}} \quad (2.1)$$

де Вф – фактична витрата матеріалу за звітний період, грн.;

З_{нп} – залишок матеріалу на початок звітного періоду, грн.;

Н – документально підтверджене надходження матеріалу протягом звітного періоду, грн.;

В – внутрішнє переміщення матеріалу протягом звітного періоду (повернення матеріалу на склад, передача в інші цехи і т.п.), грн.;

З_{кп} – залишок матеріалу на кінець звітного періоду, визначений за даними інвентаризації, грн.

Допоміжні матеріали, використані на технологічні цілі, можуть включатись у собівартість виробів прямим шляхом, але найчастіше вони розподіляють непрямыми способами – пропорційно до: витрат по нормах, ваги переробленої сировини, кількості виготовленої продукції, годин обробки, витрат основних матеріалів.

Фактичні витрати допоміжних матеріалів включаються до собівартості виробів, товарної продукції і незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок, встановлених на одиницю продукції, виходячи з норм

витрат допоміжних матеріалів та діючих цін на них (табл. 2.2).

В міру змін норм витрат допоміжних матеріалів або цін на них кошторисні ставки переглядаються.

Таблиця 2.2

Розрахунок допоміжних матеріалів пропорційно до кошторисних ставок

Ви роби	Ви пуск, кг	Кошто рисна ставка допоміжних матеріалів	Витрати за кошторисними ставками	Коеф іцієнт розподілу гр.5 : гр. 3	Фак тичні витрати гр.3 * гр.4
Х	1	2	3	4	5
А	320	30	9600	0,9	8640
Б	145	25	3625	0,9	3262 ,5
Раз ом	Х	Х	13225	Х	1190 2,5

Покупні вироби, напівфабрикати (вузли, деталі, заготовки, придбані на інших підприємствах в порядку виробничої кооперації для виготовлення і комплектації продукції), а також витрати на оплату послуг виробничого характеру за виконання окремих операцій по виготовленню продукції, обробки сировини та матеріалів, що надаються сторонніми підприємствами, відносяться до собівартості продукції переважно прямим шляхом.

Зміна умов господарювання суб'єкта визначає необхідність посилення контролю за рухом напівфабрикатів, їх використанням у виробництві і збереженням. Важливим напрямком контролю є складання балансів руху напівфабрикатів, в яких зазначається найменування і коди напівфабрикатів, надходження за джерелами постачання, витрати за напрямком використання, залишки на початок і кінець місяця. Баланси складають щомісячно працівники диспетчерської служби цехів під контролем бухгалтерії. Періодично проводиться інвентаризація напівфабрикатів, по результатах якої облікові дані про залишки напівфабрикатів зіставляються з фактичною наявністю, виявляються розбіжності, визначаються їх наслідки та винні особи, вживаються

заходи по виправленню недоліків у використанні та забезпеченні напівфабрикатів.

Вартість використаних матеріалів зменшують на суму відходів. Під відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково первинні споживчі властивості та в зв'язку з цим використовуються з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) зовсім не використовується за прямим призначенням. Відходи поділяються на зворотні (обрізки чи куски металу, деревини, тканини тощо), що споживаються безпосередньо на підприємстві чи реалізуються на сторону, та безповоротні (угар, пил, попіл), які при даному стані техніки і технології не можуть знайти застосування [22].

Безповоротні відходи не тільки знижують ступінь використання матеріалів, але й негативно впливають на навколишнє середовище. В цьому випадку велике значення має застосування безвідходних технологій та покращення утилізації вторинних матеріальних ресурсів.

Оскільки зворотні відходи є складовою частиною запасів, у бухгалтерському обліку вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю вихідної сировини. Обраний метод оцінки відходів зазначається в Наказі про облікову політику підприємства. Безповоротні відходи оцінці не підлягають.

Накопичення витрат сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів, та комплектуючих виробів та запасних частин на потреби виробництва здійснюється по дебету рахунку 23 «Виробництво» та по кредиту відповідних рахунків. Підприємства, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» кредитує рахунки 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Підприємства, які використовують рахунки класу 8 при витрачанні виробничих запасів дебетують рахунок 80 «Матеріальні витрати» та кредитує рахунок 20 «Виробничі запаси» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» із подальшим списанням прямих матеріальних

витрат на рахунок 23 «Виробництво».

Друге місце у складі виробничої собівартості займають витрати на оплату праці. До прямих витрат на оплату праці включається основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг. Основна заробітна плата робітників-відрядників включається у склад прямих витрат виробництва на підставі первинних документів з обліку виробітку (нарядів, рапортів, маршрутних листів) і безпосередньо відноситься до собівартості відповідних видів продукції або замовлень. Основна заробітна плата робітників-погодинників, нарахована за тарифними ставками за відпрацьований час, при неможливості прямого віднесення до собівартості окремих видів продукції, розподіляється між видами продукції пропорційно до витрат, які визначаються, виходячи із обсягу виробництва і кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих виробництвом певного виду продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості даного виду продукції. Додаткова заробітна плата робітників, пряме відношення якої до окремих видів продукції встановити не можливо, включається до собівартості продукції шляхом розподілу. Розподіл може здійснюватися пропорційно до:

- основної заробітної плати (премії за виконання і перевиконання норм виробітку та ін.);
- кошторисних ставок цих витрат (доплати за роботи в нічний і надурочний час, за бригадирство та ін.);
- суми основної та додаткової заробітної плати (резерв на оплату відпусток, забезпечення на матеріальне заохочення).

Деякі види додаткової заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом продукції, обліковуються у складі загальновиробничих витрат (оплата простоїв та ін.).

Розподіл і віднесення витрат на оплату праці на рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат за видами продукції та за статтями витрат

здійснюється у Відомості розподілу заробітної плати (розробній таблиці № 1).

Кореспонденцію рахунків з обліку витрат на оплату праці відображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат на оплату праці

п/п	Зміст господарських операцій	3 використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Д-	К-т	Д-	К-т
	2	3	4	5	6
1	Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.1	81.1 66	23	66
2	Створено забезпечення для виплати коштів на матеріальне заохочення	23 81.2	81.2 47.7	23	47.7
3	Створено резерв для оплати відпусток робітникам, зайнятим виробництвом продукції	23 81.4	81.4 47.1	23	47.1

До складу інших прямих витрат включаються всі інші витрати на виробництво продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. До них, в першу чергу, відносяться відрахування в єдиний соціальний внесок робітників, зайнятих у виробництві.

Сума відрахувань на соціальне страхування визначається за встановленим законодавством єдиним соціальним внеском на основну і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати виробничих робітників. Між окремими об'єктами витрат сума відрахувань розподіляється пропорційно до нарахованої основної та додаткової заробітної плати робітників.

До інших прямих витрат відноситься амортизація інструментів цільового і спеціального призначення, які обліковуються в складі необоротних активів. В окремих галузях промисловості, де амортизаційні відрахування виробничого

обладнання становлять значну питому вагу у загальній сумі витрат на виробництво, виділяється окрема стаття калькуляції «Амортизація» (добувні галузі промисловості, чорна металургія та ін.). Амортизація, нарахована за виробничими ставками, прямо відноситься на конкретні об'єкти витрат, а за неможливості прямого віднесення – розподіляється між окремими видами продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на виробництво відображено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку «Інших прямих витрат на виробництво»

п/п	Зміст операції	Підстава (документ)	З використан ням рахунків класу 8		Без використ ання рахунків класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
1	Проведеш відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від заробітної плати виробничих робітників	Відомості розподілу заробітної плати (розробна таблиця №1)	82 23	65 82	23	65
2	Нарахована амортизація інструментів цільового і спеціального призначення	Відомість нарахування амортизації (розробка таблиця № 8)	83 23	13 83	23	13
3	Нарахована плата за оренду земельних і майнових паїв	Бухгалтерська довідка, складена на основі Акту приймання виконаних робіт	84 23	68.5, 37.1 84	23	68.5 37.1
4	Списані витрати на підготовку і освоєння виробництва	Бухгалтерська довідка	23	39	23	39

До прямих витрат на виробництво продукції відносяться витрати на

підготовку і освоєння нових видів продукції, які обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». З моменту масового виробництва продукції зібрані витрати списуються на основне виробництво виходячи із кількості періодів списання, або на основі кошторисних ставок. На рахунку 23 ці витрати відображаються за окремою статтею калькуляції «Витрати на підготовку і освоєння виробництва».

До прямих витрат на виробництво відносяться також втрати від технічно неминучого браку.

Первинним документом для обліку браку є акт про брак, де вказується місце його виникнення, причина, винуватці, собівартість остаточного браку і витрати на виправлення браку. Відмітку про брак роблять у документах з обліку виробітку (нарядах, рапортах, маршрутних листах). При виявленні браку з вини постачальника на основі акту про брак оформляється претензія до постачальника.

Остаточний внутрішній брак оцінюється за виробничою собівартістю, виходячи із фактичних або нормативних (планових) витрат на виробництво. Вартість зовнішнього браку складається з виробничої собівартості забракованих виробів, витрат на демонтаж забракованих виробів і транспортних витрат, пов'язаних із доставкою (заміною) бракованої продукції.

До витрат на виправлення браку відносяться:

- витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;
- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за операції з виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи;
- частина загальновиробничих витрат.

Для обліку браку призначений рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунку відображається собівартість остаточного браку і витрати на виправлення браку. За кредитом рахунку – заміщення втрат від браку, їх списання. До заміщення втрат від браку, зокрема, відноситься справедлива вартість остаточно

забракованої продукції (вартість відходів). Щодо сум відшкодувань за рахунок працівників підприємства і постачальників, з вини яких допущено брак, то їх необхідно відображати як інші операційні доходи, що відповідає загальній методиці обліку витрат і доходів. Втрати від браку становлять різницю між вартістю браку (вартість остаточного браку і витрати на виправлення браку) і сумою заміщення.

В ТОВ «Тернофарм» облік браку ведеться на рахунку 24 «Брак у виробництві», проте настойки та таблетки не підлягають виправленню браку, а мазі та креми підлягають виправленню.

Отже, калькуляція прямих витрат є вкрай важливою. Відсутність у підприємства бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Без калькуляції прямих витрат неможливо: по-перше, вести аналітичний складський облік готової продукції; по-друге, визначати фактичну собівартість реалізованої продукції і виявляти фінансові результати; по-третє, здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробам, виявляти причини допущеної перевитрати; по-четверте, відображати внутрішні резерви які має підприємство. Слід також пам'ятати, що облік витрат виробництва здійснюється з метою складання різних видів звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат порушує й інший принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно якому пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

2.2. Облік непрямих витрат у складі собівартості та зведений облік витрат на виробництво продукції

До непрямих витрат, які включаються у собівартість продукції відносяться загальновиробничі витрати, котрі не вдається прямо і економічно обґрунтовано віднести на конкретний вид продукції, якщо у виробництві за

один звітний період використовується два або більше видів продукції.

Загальновиробничі витрати складаються з:

- 1) витрат на утримання і експлуатацію обладнання;
- 2) загальноцехових витрат на управління.

Загальним для двох груп є те, що вони: складаються із комплексних статей; виникають у виробничих підрозділах; плануються і обліковуються за місцями їх виникнення; контролюються бюджетно-кошторисним методом; розподіляються не прямим шляхом між видами готової продукції і незавершеним виробництвом.

В той же час кожна з цих груп складається із витрат з різним економічним змістом. Відмінності повинні впливати на вибір і обґрунтування баз розподілення витрат і джерел їх покриття. З цих позицій посилюється значення класифікації виробничих накладних витрат, прийнятої в межах підприємства [44, с. 138].

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи; й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу дільниць, цехів тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології і організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, покращення якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних

характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально виробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування працівників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, технічну безпеку і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до виробничих підрозділів і готової продукції з цехів на склади, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

Як правило, на підприємстві попередньо складають кошторис загальновиробничих витрат, для того щоб керівники виробництва знали розмір допустимих витрат, могли аргументовано приймати рішення. З метою отримання інформації, придатної для прийняття рішень, кошторис загальновиробничих витрат переважно корегують з урахування фактично досягнутого обсягу виробництва і порівнюють з фактичними витратами.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума

визнаних витрат, по кредиту – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунок 23 «Виробництво».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за виробництвами (цехами) у розрізі статей витрат. Підставою для обліку загальновиробничих витрат є документи обліку та розподілу матеріальних, трудових і інших витрат (рис. 2.2)

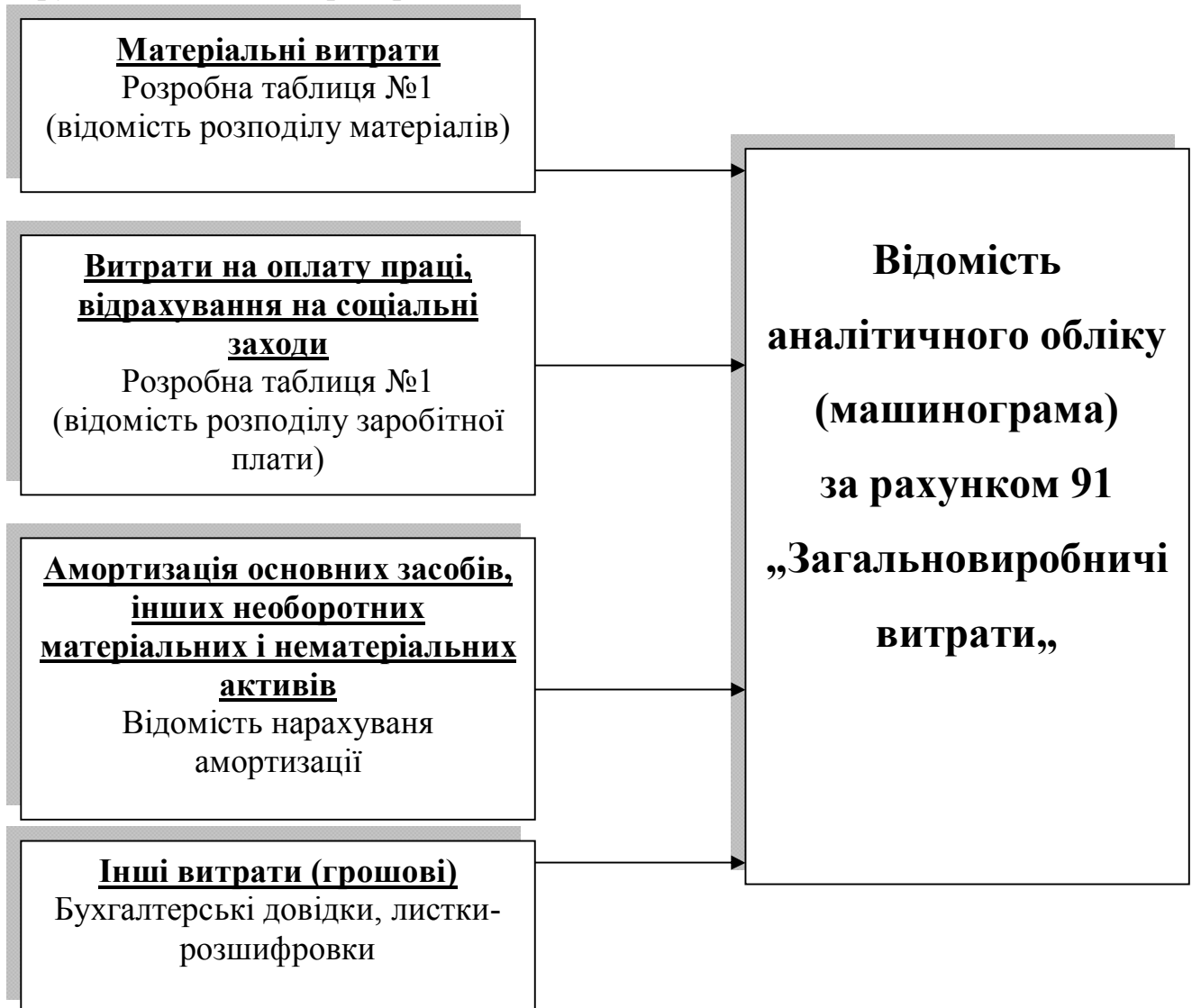


Рис.2.2. Схема аналітичного обліку загальновиробничих витрат

Процес розподілу загальновиробничих витрат складається з трьох елементів:

1) вибір об'єкту, на який відносяться витрати, тобто носія загальновиробничих витрат (продукції, послуги, контракту, цеху);

2) визначення і узагальнення накладних витрат, які слід віднести на об'єкти;

3) вибір бази розподілу, яка співвідносить витрати з об'єктом обліку (носієм витрат).

Методи розподілу вибираються довільно, за рішенням бухгалтера-аналітика. В якості бази розподілу повинен вибиратися той показник, який найбільше відповідає накладним витратам кожного виробничого підрозділу.

Вибір бази розподілу – надзвичайно важливе питання, оскільки, змінюючи її, бухгалтер-аналітик змінює і значення собівартості продукції (роботи, послуги). База для розподілу витрат повинна зберігатися незмінною протягом довгого часу, оскільки вона є елементом облікової політики підприємства. Проте, коли її невідповідність стає очевидною, вона підлягає перегляду.

На практиці для розподілу виробничих накладних витрат між носіями витрат застосовуються такі бази:

1. Час роботи виробничих робітників (людино-години) – широко застосовується із двох причин: відображає витрати прямої праці; інформація про затрачені у виробництво конкретної продукції людино-години звичайно міститься в нарядах і в робочих картах. Коефіцієнт розподілу визначається шляхом ділення загальної суми виробничих накладних витрат на загальне число затрачених людино-годин;

2. Заробітна плата виробничих робітників. Використання цього показника бажане в тих випадках, коли заробітна плата займає більшу питому вагу в загальновиробничих витратах, ніж витрати на утримання устаткування;

3. Машино-години. У минулому цей показник застосовувався рідко у зв'язку з відсутністю інформації про час роботи устаткування, затрачений на випуск конкретної продукції. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку дозволяє вирішити цю трудомістку задачу;

4. Прямі витрати. Непрямі виробничі витрати розподіляються пропорційно до вартості спожитих на продукт основних матеріалів і основної

заробітної плати виробничих робітників;

5. Вартість основних матеріалів. В цьому випадку застосовуються ставки розподілу накладних витрат у відсотках до вартості використаних основних матеріалів;

6. Обсяг виробленої продукції в натуральному або вартісному виразі. Цей метод застосовується лише за умови, що підрозділом виробляється вид продукції з однаковою трудомісткістю;

7. Розподіл пропорційно до кошторисних (нормативних) ставок. Ставка розраховується або по підприємству в цілому, або для кожного підрозділу зокрема. Єдину ставку розподілу накладних витрат доцільно використати лише тоді, коли на всі роботи у всіх підрозділах витрачається приблизно однаковий час. Якщо на ці роботи витрачається різний час, то необхідно встановити ставки розподілу накладних витрат окремо по кожному підрозділу, щоб на всі види продукції розподілялися накладні витрати, що фактично їм відповідають.

При розподілі загальновиробничих витрат необхідно врахувати, що вони поділяються на змінні та постійні. Склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва – зокрема, витрати на утримання і експлуатацію обладнання (крім амортизації), витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів та ін. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати за порядком списання поділяються на розподілені і нерозподілені (рис. 2.3).

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

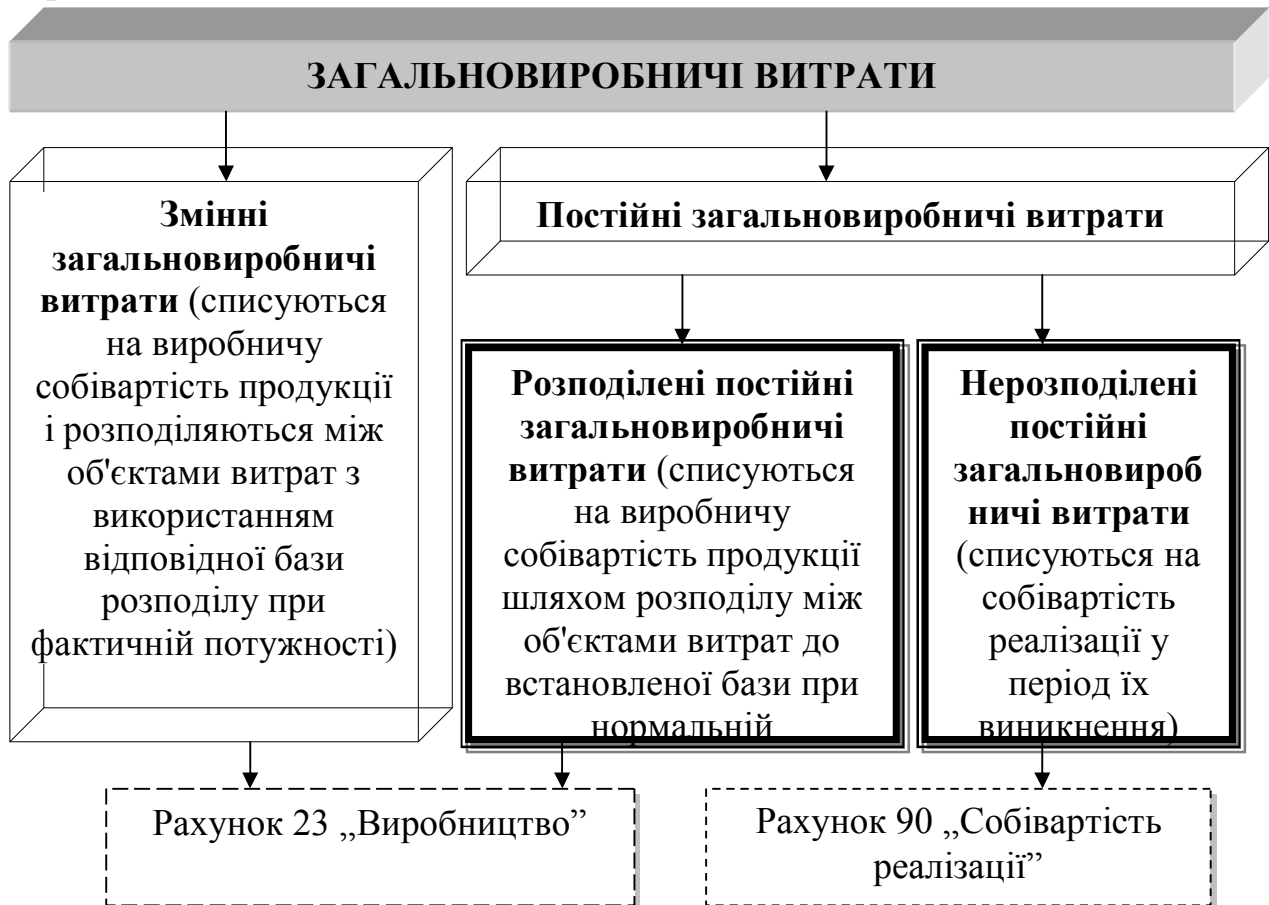


Рис. 2.3. Порядок списання загальновиробничих витрат

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат (табл. 2.5). Обсяг виробництва продукції за місяць за звичайних умов роботи (нормальна виробнича потужність) становить 4000 од. продукції. Загальновиробничі

витрати за нормальною потужністю складають 28000грн., з них сума змінних витрат – 16000 грн., сума постійних витрат – 12000грн.

Таблиця 2.5

Розподіл загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу	Включення загальновиробничих витрат до	
				Виробничої собівартості продукції (рах. 23)	Собівартості реалізованої продукції (рах. 90)
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю	4000			
2.	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн., з них:	28000			
2.1	• Змінні	16000	4(16000:4000)		
2.2	• Постійні	12000	3(12000:4000)		
3.	База розподілу за фактичною потужністю, шт.	3200			
	• січень місяць	4200			
	• лютий місяць				
4.	Фактичні Загальновиробничі витрати за січень місяць, грн., з них:	24000			
4.1	• змінні	14000		14000	X
4.2	• постійні — усього, в т. ч.	10000		X	X
4.2.1	• постійні розподілені (3х 3 200)	9600		9600	X
4.2.2	• постійні нерозподілені (10000-9600)	400		X	400
5.	Фактичні Загальновиробничі витрати за лютий місяць, грн. з них:	29000			
5.1	• змінні	18000	X	18000	
5.2	• постійні — усього, в т. ч.	11000		X	X
5.2.1	• постійні розподілені (3х 4 200) *	11000		11000	X
5.2.2	• постійні нерозподілені	0	X	X	0

* За розрахунком сума постійних розподілених загальновиробничих витрат становить 12600 (3 х 4200), однак вона не може перевищувати фактичної величини цих витрат (11000).

Фактичний обсяг виробництва склав:

січень місяць – 3200 од. прод.; лютий місяць – 4200 од. прод.

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- січень місяць – 24000грн., з них: сума змінних витрат – 14000грн.; сума постійних витрат – 10000грн.
- лютий місяць – 29000грн., з них: сума змінних витрат – 18000грн.; сума постійних витрат – 11000грн.

У зв'язку з недосягненням нормальної виробничої потужності у січні місяці на 800 одиниць продукції (3200 - 4000) фактичні постійні накладні витрати перевищили норму, яка становить 9600грн. (3 грн. х 3200) на 400грн. Ці витрати віднесено на собівартість реалізованої продукції. У лютому місяці фактичний випуск продукції перевищив нормальну потужність на 200 одиниць продукції (4200 - 4000), тому всі постійні витрати підлягають включенню до виробничої собівартості.

Найважливішим принципом бази розподілу накладних витрат є максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на даний вид продукції. Це впливає на достовірність визначення собівартості продукції і на прибуток підприємства. Разом з тим вибрана база повинна відповідати прийнятим виробничим і технологічним процесам, обґрунтованим принципам обліку і калькуляції і бути нетрудомісткою і простою. При виборі бази розподілу слід керуватися галузевими методичними рекомендаціями обліку, планування і калькулювання собівартості продукції, якщо такі є, а там, де таких рекомендацій немає, – економічним змістом і особливостями виробничої і комерційної діяльності підприємства [85, 114-139].

В ТОВ «Тернофарм» процес розподілу загальновиробничих витрат є досить складним, оскільки ці витрати слід розподіляти між трьома цехами, в яких виготовляється різна продукція. За базу розподілу підприємство використовує основну заробітну плату працівників.

Зведений облік витрат на виробництво є кінцевим етапом обліку виробничих витрат, на якому узагальнюються дані про витрати за економічними елементами, статтями калькуляції, виробничими підрозділами, в цілому по підприємству, за видами (однорідними групами) продукції (робіт,

послуг).

На основі зведених даних про витрати на виробництво за звітний період і залишки незавершеного виробництва проводиться розрахунок собівартості випущеної з виробництва продукції за формулою:

$$\text{СПВ} = \text{СНВп} + \text{БВ} - \text{СБ} - \text{Сіс} - \text{СНВк} \quad (2.1)$$

де СПВ – собівартість випущеної з виробництва продукції;

СНВп – собівартість незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

ВВ – витрати виробництва за звітний період;

СБ – собівартість остаточного браку;

Сіс – собівартість інших списань (нестача незавершеного виробництва за мінусом лишків та ін.);

СНВк – собівартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Розрахунок собівартості окремих видів (однорідних груп) продукції, робіт, послуг здійснюється у відомостях зведеного обліку (картках аналітичного обліку) витрат на виробництво. На основі даних цих відомостей визначається собівартість одиниці випущеної з виробництва продукції.

Витрати, віднесені на собівартість окремих видів продукції у комплексних виробництвах зменшуються на вартість супутньої продукції. Попутня продукція може оцінюватися за плановою собівартістю аналогічного продукту або за цінами реалізації. Загальна схема відображення витрат на виробництво при ручній обробці інформації представлена на рис. 2.6.

Зведений облік витрат на виробництво може здійснюватися двома варіантами: напівфабрикатним і безнапівфабрикатним. Напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат передбачає визначення фактичної собівартості не тільки готової продукції, але й напівфабрикатів, а також відображення руху напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку. Собівартість напівфабрикатів наступного цеху (переділу) включає собівартість напівфабрикатів, які надійшли для переробки з попереднього цеху (переділу) і

власні витрати. Собівартість одержаних напівфабрикатів у зведеному обліку витрат виділяється окремою статтею калькуляції «Напівфабрикати власного виробництва».

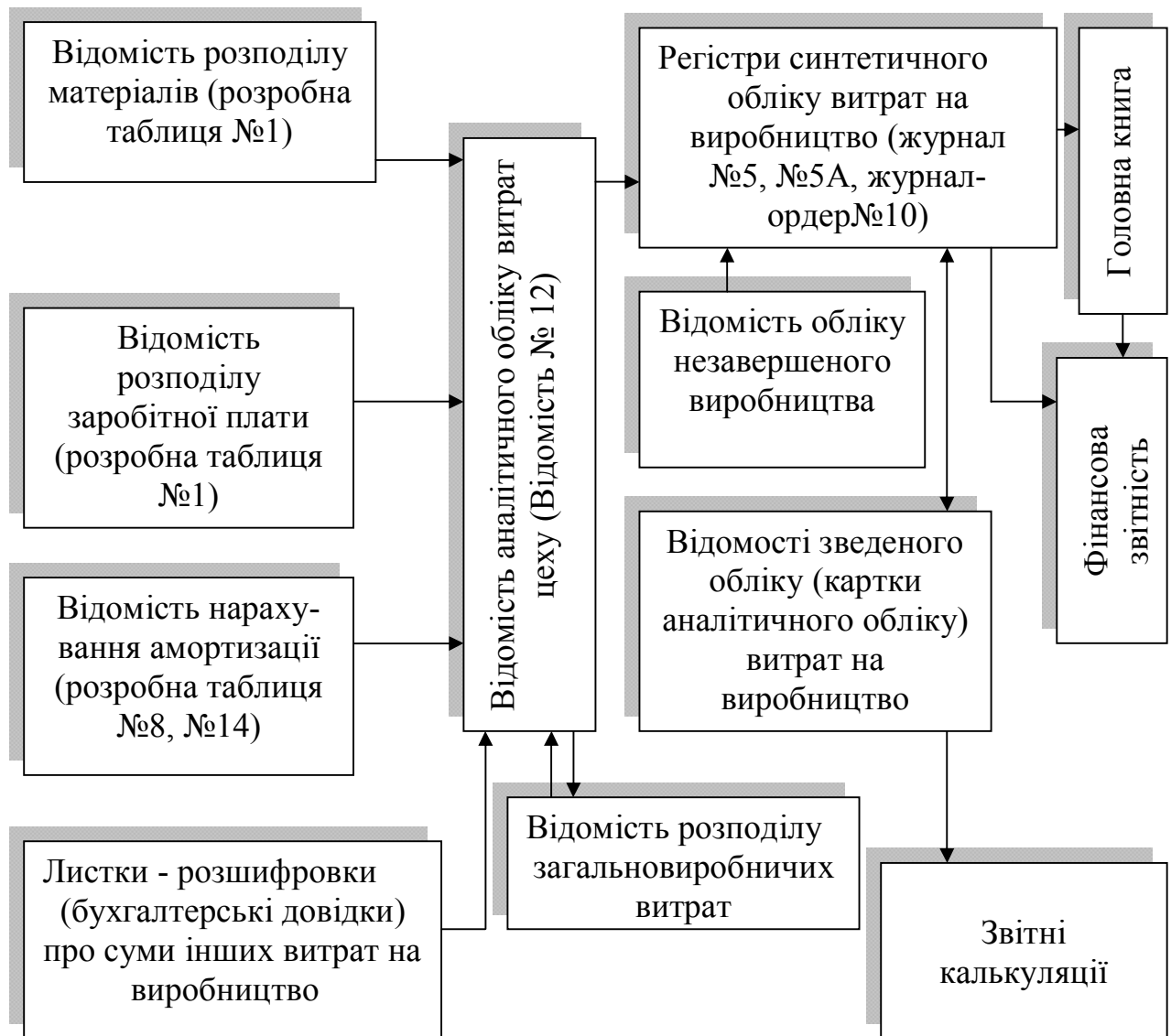


Рис. 2.6. Загальна схема документообороту з обліку витрат на виробництво

Напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат застосовується у виробництвах, де чітко виражені переділи, на яких утворюються напівфабрикати і одержані напівфабрикати можуть бути використані для подальшої обробки не тільки на своєму підприємстві, а й реалізовані покупцям.

При безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат облік руху напівфабрикатів ведеться тільки у натуральному вираженні. Витрати всіх цехів

(виробництв) узагальнюються і списуються на собівартість випущеної з виробництва і зданої на склад готової продукції.

Із метою контролю за збереженням залишків незавершеного виробництва періодично проводиться його інвентаризація. Дані інвентаризаційних описів залишків незавершеного виробництва порівнюють з даними обліку руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві і виявляють недостачі або лишки незавершеного виробництва. Результати інвентаризації в обліку відображаються такими бухгалтерськими записами:

- на суму нестач Д-т 94.7 К-т 23
- на суму лишків Д-т 23 К-т 71.9

Отже, здійснивши дослідження обліку та розподілу загальновиробничих витрат, можна дійти висновків, що:

1) інформація про витрати, в тому числі загальновиробничі, є важливою у процесі прийняття управлінських рішень, а також є основним джерелом виявлення резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг) та збільшення прибутку підприємства;

2) в обліку загальновиробничі витрати списуються або на виробничу собівартість (рахунок 23 «Виробництво», або на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»);

3) найбільші труднощі виникають у виборі бази розподілу загальновиробничих витрат та їх безпосередньому розподілі між видами продукції.

2.3. Методика здійснення внутрішнього аудиту прямих витрат на виробництво продукції

Ефективність будь-якого суб'єкта господарювання характеризується управлінням його витратами. Оптимізація витрат на виробництво є основою для забезпечення рентабельності, прибутковості та конкурентоспроможності

підприємства. Важливу роль у напрямку удосконалення управління витратами відіграє внутрішній аудит витрат на виробництво.

Саме аудит дає можливість визначити незаконність, недостовірність та нецілеспрямованість витрат. Застосування внутрішнього аудиту на підприємстві дає можливість оперативно виявляти, запобігати та виправляти недоліки, які були спричинені працівниками, випадково чи навмисно, щодо викривлення інформації та прийняття неадекватних управлінських рішень. Основною метою будь-якого суб'єкта господарювання є отримання доходів, які здатні покривати не лише витрати, а й забезпечувати прибуток. У цьому зв'язку підприємство намагається мінімізувати та контролювати свої витрати. Адже це є важливою та складною ділянкою обліку на підприємстві.

У бухгалтерському обліку формування інформації про витрати підприємства та відображення її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». У вказаному П(С)БО 16 «Витрати» [11] зазначається, що витратами звітного періоду визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Важливим є те, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати на виробництво не знайшли свого трактування у П(С)БО 16 «Витрати» чи інших нормативно-правових актах. Проте у П(С)БО 16 «Витрати» наводиться поняття виробничої собівартості, формування якої здійснюється на основі прямих та загальновиробничих витрат, які входять до витрат на виробництво. Разом з тим науковці та практики виокремлюють такі поняття як «витрати на виробництво», «виробничі витрати» та «витрати підприємства на виробництво».

Так, «витрати на виробництво» трактуються як витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), що безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ. Під поняттям

«виробничі витрати» розуміють зменшення економічних вигод за рахунок вибуття виробничих активів, пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу. Категорію «витрати підприємства на виробництво» висвітлюють як важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворення витрат підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції [45, с. 85].

Витрати на виробництво є важливою ділянкою достовірного обліку, оскільки вони впливають на фінансовий результат, слугують базою для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), відображають наскільки ефективно суб'єкт господарювання застосовує техніку, технологію та організацію виробництва в цілому. З метою належного обліку, контролю та управління витрати доцільно класифікувати за певними ознаками. Класифікація дає можливість краще зрозуміти сутність витрат, порядок їх формування та мету витрачання.

Витрати на виробництво можна класифікувати за такими ознаками: за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати основного та допоміжного (підсобного) виробництва; за видами продукції (робіт, послуг) – витрати на окремі вироби, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо [38, с. 139].

Крім того, витрати можна класифікувати за видами затрат – витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції; за періодами – витрати поточного періоду, витрати майбутніх періодів; за ступенем участі у виробничому процесі – прямі, накладні. Для підвищення ефективності управління підприємством та контролю його діяльності застосовується внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь підприємству та покращувати його діяльність. Міжнародний стандарт професійної практики внутрішнього аудиту 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» вказує, що керівник внутрішнього аудиту повинен управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості

організації.

Функція внутрішнього аудиту додає вартості організації (та її зацікавленим особам), коли вона враховує стратегії, цілі та ризики; намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів; а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги [46, с. 17].

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

Основним завданням внутрішнього аудиту є оцінка діяльності підприємства внутрішньою службою в інтересах власників суб'єкта господарювання. Завдання внутрішнього аудиту орієнтовані на внутрішніх користувачів: як власників, так і керівництва підприємства.

Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він є більш корисним для поліпшення управління підприємством, так як внутрішні аудитори більш обізнані з діяльністю суб'єкта господарювання, а ніж зовнішні аудитори. Важливо, щоб внутрішні аудитори були компетентними та залишалися об'єктивними у виконанні своєї роботи та формуванні висновків. Якщо внутрішні аудитори дотримуються вищезгаданих вимог (бути компетентними, незалежними, об'єктивними), то таку роботу зовнішні аудитори оцінюють як ефективну [19, с. 54].

Від проведення внутрішнього аудиту керівництво очікує не лише проведення традиційних завдань, таких як перевірка достовірності та взаємопов'язаності інформації, підтвердження дотримання облікової політики та нормативно-правових актів, а й покращання певних методологічних підходів під час проведення аудиту. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління [22].

Для ефективного внутрішнього аудиту має бути розроблена стратегія та здійснено планування. Процес внутрішнього аудиту доцільно представити

наступними етапами: розробка стратегії та планування аудиту; проведення аудиту й узагальнення результатів аудиту. Етапи проведення аудиторської перевірки наведено на рис. 2.7.

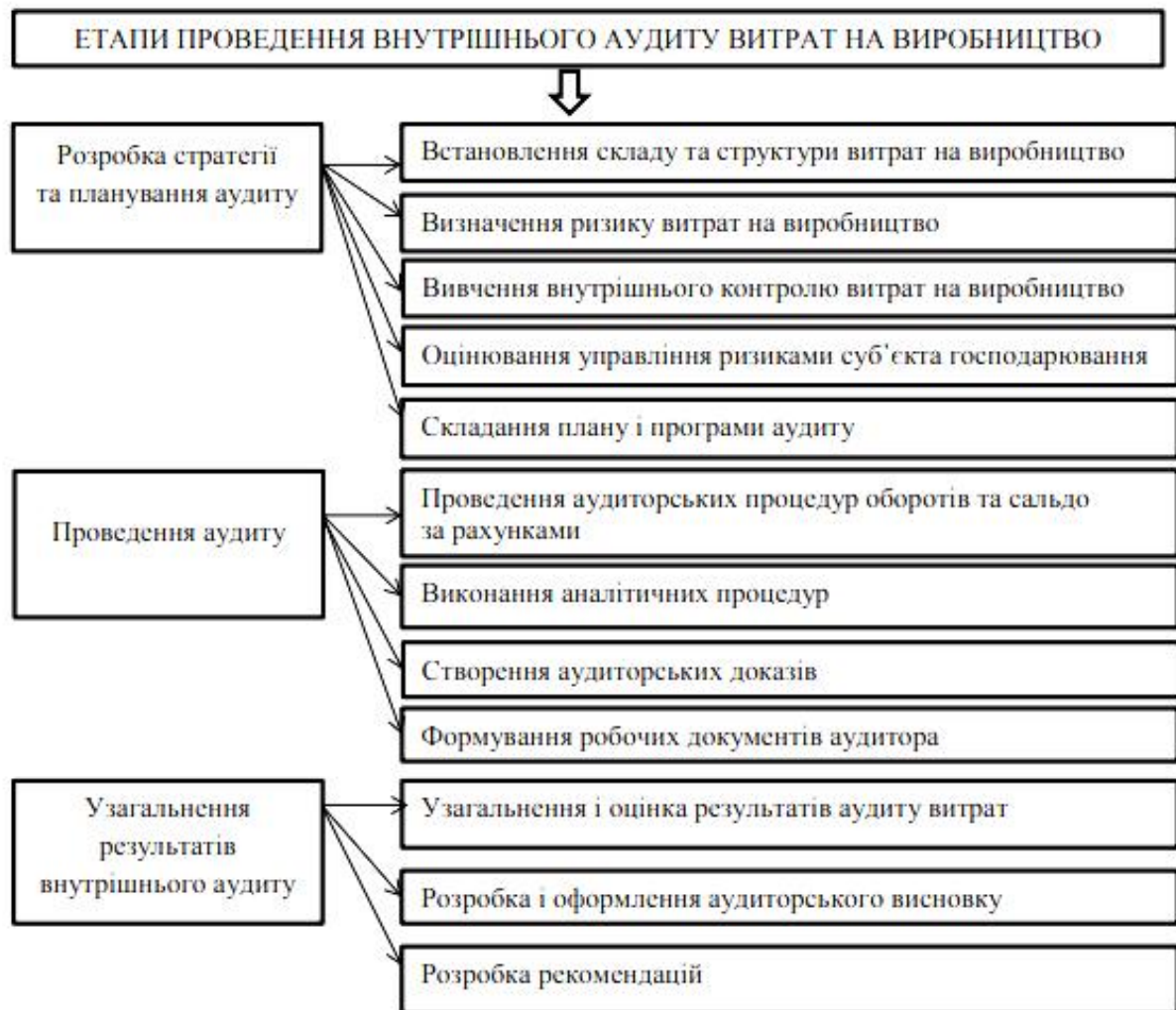


Рис. 2.7. Етапи проведення аудиторської перевірки витрат на виробництво

Можна зробити висновок, що значної уваги необхідно приділятися розробці адекватного плану та програми аудиту, так як від цього залежить якість та дієвість аудиторської перевірки. На етапі розробки стратегії та планування внутрішнього аудиту слід звернути особливу увагу на систему внутрішнього контролю, ідентифікувати ризики підприємства щодо витрат на виробництво та оцінити рівень управління ризиками суб'єкта господарювання. 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, щоб за допомогою цих підходів виокремити потенційно небезпечні та ризиковані події, на які має звернути увагу управлінський 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 після того як застосування внутрішнього контролю буде взято до уваги.

Оскільки метою внутрішнього аудиту є забезпечення думкою керівництва підприємства щодо того, чи контроль ризиків здійснюється належним чином, то план внутрішнього аудиту має бути розроблений на основі притаманних ризиків, а не залишкових [17, с. 17].

Інформаційний ризик – це ймовірність того, що у звітності містяться недостовірні дані щодо господарських процесів, які відбулися на підприємстві. Внаслідок цього, може виникнути небезпека того, що не всі дані будуть відображені у звітності підприємства та можуть існувати факти викривлення інформації.

Розробка та запровадження дієвої системи внутрішнього контролю є тим вагомим інструментом, який надає змогу керівництву забезпечити організацію необхідною інформацією про перебіг виконання завдань окремими організаційними ланками та перевірити і скоординувати їх діяльність. Тому без постійної перевірки і регулювання процесу господарської діяльності підприємства не можна з впевненістю стверджувати, що його діяльність сприяє досягненню заздалегідь визначеної мети [26, с. 40].

Відповідальність за систему внутрішнього контролю має покладатися на управлінський апарат підприємства. 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 особливу 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. У даних документах зазначається процедури планування, характер, строк і масштаб виконання аудиторських процедур, їх результати та надання висновків, складених на основі отриманих доказів.

При проведенні аудиторських процедур щодо витрат на виробництво, аудитор повинен перевіряти правильність списання витрат на підставі первинних і зведених документів: лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, бухгалтерські довідки, розрахунки амортизації, акти прийому-передачі виконаних робіт (наданих послуг) та ін. Робоча документація відображає результати проведених аудиторських процедур, щодо перевірки достовірності обліку витрат на виробництво. Внутрішній аудитор при проведенні внутрішнього аудиту застосовує методи перевірки, які включають: зустрічну перевірку, нормативно-правову перевірку, хронологічну перевірку витрат на виробництво, арифметичну перевірку, аналітичну оцінку.

Крім того проводиться контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, інвентаризація та лабораторні аналізи. Особливу увагу потрібно звертати на правильність оцінки ресурсів, які витрачені на виробництво. Адже неадекватна оцінка ресурсів призводить до викривлення інформації про витрати на виробництво. Крім того, аудитор має перевірити правильність організації обліку, законність та достовірність відображення витрат в обліку. Робочу документацію аудитора можна поділити на три блоки:

- документи підготовчого періоду (під час розробки стратегії та

планування аудиту);

- документи робочого періоду (під час проведення аудиту);
- документи завершального етапу (під час узагальнення результатів внутрішнього аудиту).

Нижче, на рис. 2.8 зображено методичні підходи до формування робочих документів аудитора.



Рис. 2.8. Робочі документи аудитора

Усі документи, які входять до складу робочої документації повинні містити такі реквізити:

- назва документа;
- найменування суб'єкта господарювання, щодо якого проводиться аудит;
- дата виконання аудиторських процедур чи складання аудиторського документа;
- назва об'єкта перевірки стосовно якого складається документ;
- зміст документа;

- особистий підпис особи, яка підготувала документ;
- дата перевірки документа та підпис аудитора, який перевіряв [2, с. 269].

Саме документальне оформлення аудиторської перевірки є надійним засобом контролю якості проведення аудиту. Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання звіту аудитора. Ймовірно, що документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи [19, с. 167].

На завершальному етапі аудитор надає свій заключний звіт щодо результатів завдання. Цей звіт повинен включати відповідні висновки, а також відповідні рекомендації та/або плани заходів. За необхідності, внутрішнім аудиторам слід надавати свій висновок. Висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації [46, с. 29].

Отже, в умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання мають бути конкурентоспроможними. У цьому зв'язку на підприємстві слід звертати особливу увагу на таку важливу складову діяльності як витрати.

Витрати на виробництво відіграють важливу роль у ефективному функціонуванні суб'єкта господарювання та забезпечують його конкурентоспроможність. Для належної оптимізації та контролю витрат на виробництво на підприємстві доцільно створювати та проводити внутрішній аудит.

Для належного проведення аудиту необхідно дотримуватися науково обґрунтованих етапів його проведення. Внутрішній аудит має проводитися компетентними працівниками для забезпечення потреб власників підприємства. Функція внутрішнього аудиту має бути незалежною, а внутрішні аудитори

мають бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. Внутрішній контроль відіграє важливу роль у діяльності суб'єкта господарювання для забезпечення надійності, законності, ефективності, безпеки здійснюваних операцій та захисту від можливого інформаційного ризику.

Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику і процедури підприємства, які спрямовані на упередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації, які можуть з'явитися у фінансовій звітності. Методика внутрішнього аудиту полягає у застосуванні аудиторських процедур щодо одержання адекватних аудиторських доказів щодо достовірності витрат на виробництво.

Аудитор досягає розуміння засобів внутрішнього контролю шляхом дослідження документації господарських операцій підприємства щодо виявлення помилок, припущених у ході обробки облікової інформації. Належним чином оформленні аудиторські документи слугують доказами проведення перевірки та компетентності аудитора при наданні аудиторського висновку. Аудиторські документи мають бути оформлені на кожному етапі проведення аудиторської перевірки та фіксувати здійснені аудиторські процедури. Ефективний внутрішній аудит слугує цілям розвитку підприємства, запобігає незаконності операцій, сприяє зменшенню порушень та дає можливість суб'єкту господарювання бути конкурентоспроможним на ринку.

В ТОВ «Тернофарм» відсутня служба внутрішнього контролю. Функції такої служби виконують працівники бухгалтерії, які один раз у квартал або рідше на вимогу управлінського персоналу проводять внутрішній аудит. Вважаємо, що це не негативним фактором, тому пропонується на підприємстві створити службу внутрішнього аудиту.

2.4. Аналіз прямих витрат на виробництво продукції

Управління прямими витратами на виробництво продукції є комплексним процесом, провідне місце в якому посідає аналіз таких витрат. Незважаючи на численні публікації з проблем аналізу прямих витрат на виробництво, сформовані різноманітні методики, тепер ще відчувається потреба у побудові нової методики аналітичних досліджень, яка б відповідала сучасним завданням управління собівартістю продукції з урахуванням зарубіжного досвіду.

Мета аналізу прямих витрат на виробництво продукції полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень.

Завданням аналізу прямих витрат на виробництво продукції є перевірка обґрунтованості планових завдань і достовірності фактичної інформації, оцінка планових показників витрат, розрахунок впливу факторів на аналізовані показники, виявлення резервів зниження собівартості та розробка заходів щодо їх мобілізації [20, с.105].

Основними джерелами даних для аналізу собівартості продукції є форми звітності, первинні бухгалтерські документи, регістри синтетичного та аналітичного обліку, калькуляції собівартості окремих видів продукції, матеріали аналізу виконання виробничої програми за звітний період, аналізу собівартості продукції за попередні періоди, дані ревізій, перевірок та інші документи (Додатки А).

Оскільки витрати складаються з окремих елементів, їх аналіз доцільно розпочати з оцінки складу і структури таких витрат (табл. 2.6).

З таблиці 2.6 видно, що витрати за 2018 рік у порівнянні з 2017 роком зросли (на 352 тис. грн.). Таке зростання витрат пов'язане з збільшенням витрат на купівлю сировини і матеріалів, нарахованої заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, амортизацію та інші витрати.

Таблиця 2.6

Аналіз структури витрат на виробництво продукції за 2017-2018 роки

ТОВ «Тернофарм» (таблеточний цех)

Елементи витрат	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	у питомій вазі, %
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати, з них:	7124	62,575	7476	57,688	352	-4,887
- суміш таблеточна	3453	30,330	3709,7	28,626	256,7	-1,705
- крохмал	1045	9,179	1100	8,488	55	-0,691
- інші матеріальні витрати	946	8,309	989	7,632	43	-0,678
- електроенергія	980	8,608	976	7,531	-4	-1,077
- запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	356	3,127	280	2,161	-76	-0,966
- допоміжні матеріали	243	2,134	290	2,238	47	0,103
- інші матеріальні витрати	101	0,887	131,3	1,013	30,3	0,126
Витрати на оплату праці	2649,7	23,274	3798,4	29,310	1148,7	6,036
Відрахування на соціальні заходи	520	4,568	820	6,327	300	1,760
Амортизація	746	6,553	720	5,556	-26	-0,997
Інші операційні витрати, у тому числі:	345	3,030	145	1,119	-200	-1,912
ВСЬОГО	11385	100	12959	100	1574,7	X

Загалом, усі витрати, які включаються у собівартість продукції у 2018 році збільшилися, це свідчить про те, що підприємство збільшило виробництво продукції.

На рис. 2.9 та 2.10 відобразимо частку кожного елемента витрат за 2017-2018 роки.

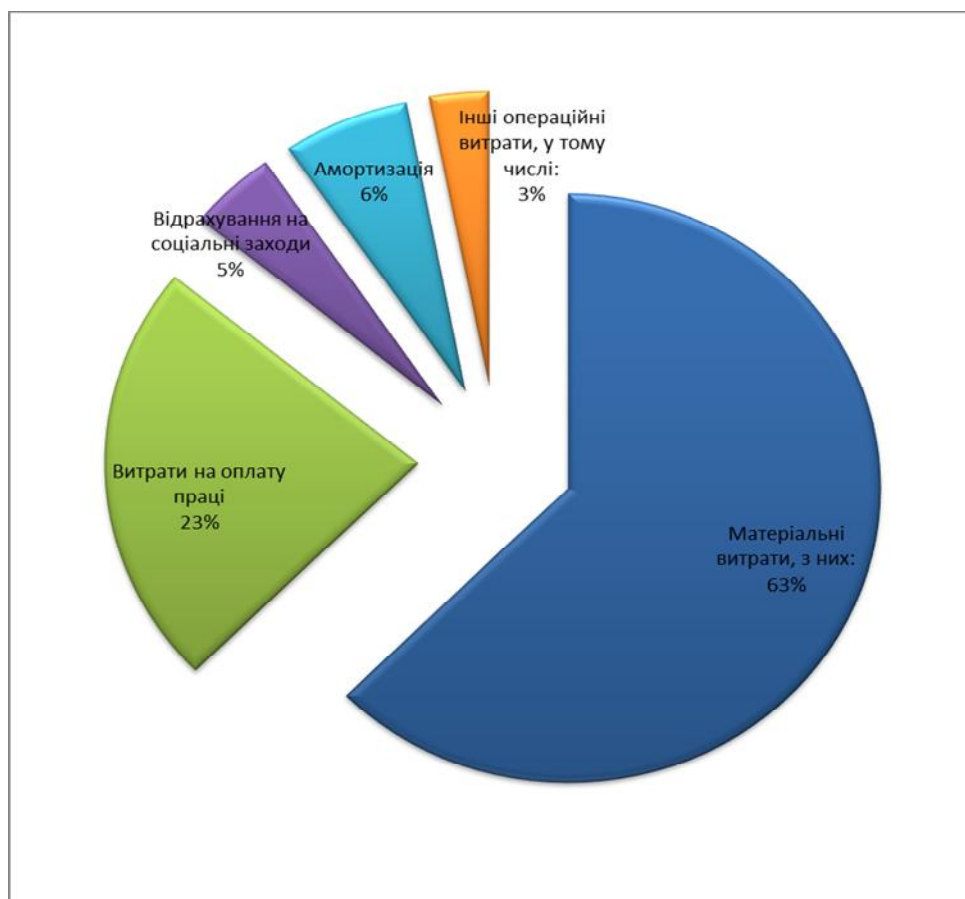


Рис. 2.9. Частка витрат, які включаються у собівартість продукції в ТОВ «Тернофарм» станом на 31.12.2017 року (таблеточний цех)

З рисунку 2.9 видно, що матеріальні витрати у 2017 році становили 63%, значними також є витрати на оплату праці – 23%, амортизаційні витрати становили 6%.

З рисунку 2.10 видно, що матеріальні витрати у 2018 році становили 58%, значними також є витрати на оплату праці – 29%, амортизаційні витрати становили 6%.

Як бачимо з рисунків 2.9 та 2.10 в ТОВ «Тернофарм» у 2017-2018 роках матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу в загальних витратах.

Тому їх аналіз дає змогу виявити значні резерви зниження собівартості продукції. При цьому порівнюють дані про основні види матеріальних витрат, виявляють відхилення, розраховують міру впливу на них факторів, визначають причини зміни цих факторів (табл.2.7).

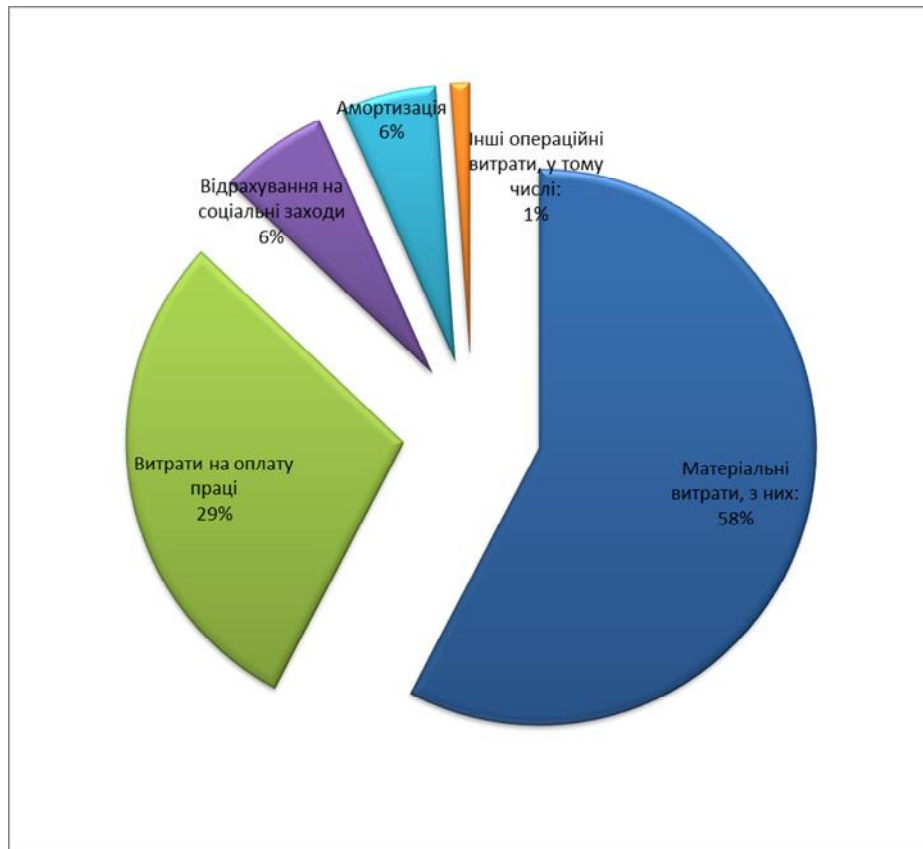


Рис. 2.10. Частка витрат, які включаються у собівартість продукції в ТОВ «Тернофарм» станом на 31.12.2018 року (таблеточний цех)

Таблиця 2.7

**Загальна оцінка матеріальних витрат ТОВ «Тернофарм»
(таблеточний цех)**

№ п/п	Показники	Одиниця виміру	2017 р.	2018 р.	Відхилення
1	Матеріальні витрати	тис. грн.	7124	7476	352,0
2	Обсяг товарної продукції	тис. грн.	11928	12654	726,0
3	Собівартість товарної продукції	тис. грн.	11026	12468	1442,0

Наведені дані показують, що в порівнянні з 2017 роком у 2018 році матеріальні витрати збільшились на 352,0 тис. грн. В 2018 році відбулося збільшення обсягу випуску продукції на 726 тис. грн. Розрахуємо міру впливу на матеріальні витрати таких факторів як зміна обсягу та структури товарної продукції і рівня самих витрат. Щоб розрахувати міру впливу названих факторів необхідно скорегувати матеріальні витрат за 2017 рік на обсяг продукції за 2018 рік.: Матеріальні витрати₂ x (Обсяг ТП/ Обсяг ТП₂)=

$$=7124*(12654/11928)=7557,6\text{тис.грн.}$$

Крім того, слід виявити матеріальні витрати за 2017 рік, скореговані на випуск товарної продукції за 2018 рік за формулою (3.1):

$$M_{ск} = (M_2 / C_2) * C_1 \quad (2.1)$$

де М – матеріальні витрати за минулий період,

C₂, C₁ – відповідно собівартість товарної продукції за минулий та звітний

період:
$$M_{ск} = \frac{7124}{11026} \times 12468 = 8055,69 \text{ тис. грн.}$$

Методику розрахунку впливу названих факторів на матеріальні витрати наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Вплив факторів на матеріальні витрати ТОВ «Тернофарм»
(таблеточний цех)**

№ п/п	Матеріальні витрати	Сума, тис. грн.
1	За минулий рік	7124
2	За минулий рік на випуск звітнього року	7557,6
3	За минулий рік на випуск звітнього року та асортимент продукції	8055,69
4	За звітний рік	7476,0
5	Відхилення - всього В тому числі за рахунок: а) обсягу продукції (п.2-п. 1.) б) структури продукції (п.3.- п.2.) в) рівня матеріальних витрат (п.4 - п.3.)	352,0 +433,6 +498,09 -579,69

Дані таблиці свідчать, що збільшення матеріальних витрат на 352,0тис. грн. відбулося за рахунок збільшення обсягу продукції на 433,6тис грн. і рівня матеріальних витрат на 498,09тис. грн. Зміна структури продукції призвела до зменшення матеріальних витрат на 579,69тис. грн.

При подальшому аналізі матеріальних витрат враховують:

- зміну питомих витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції – фактор «норм»;
- зміну собівартості заготівлі одиниці сировини матеріалів – фактор «цін».

Останній фактор складається з трьох підфакторів:

- 1) зміни купівельних цін з врахуванням всіх доплат і знижок;
- 2) транспортних витрат, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати;
- 3) заготівельних витрат.

Зміна питомих витрат сировини і матеріалів може також відбуватися під впливом таких причин:

- виконання плану технічного розвитку в заходах, спрямованих на зниження норм витрачання;
- інших причин, що зумовили відхилення від поточних норм витрат. Відхилення основних матеріалів за рахунок фактора норм – це різниця між фактично використаною і нормативною кількістю матеріалів, помножена на нормативну ціну одиниці матеріалу. Якщо нормативна кількість більша від фактичної, то відхилення позитивні. Якщо фактична кількість перевищує нормативну, то відхилення не сприятливе [29, с. 328].

Відхилення основних матеріалів за рахунок фактора «цін» – це різниця між фактичною нормативною ціною одиниці матеріалів, помножена на фактично використану кількість матеріалу. Якщо фактична ціна перевищує нормативну, то відхилення не сприятливе, якщо нормативна ціна перевищує фактичну, то відхилення сприятливе.

Інформація про понаднормативну кількість використаних матеріалів і відхилення кількості в грошовому виразі повинна бути повідомлена керівництву підприємства та іншим працівникам, відповідальним за виробничий процес.

Якщо понаднормативна кількість основних матеріалів була використана через погане функціонування устаткування, чи з інших причин виробничий відділ повинен вжити відповідних заходів по нормалізації ситуації. Однак несприятливі відхилення по кількості необов'язково є результатом неефективної роботи виробничого відділу. Якщо понаднормативне використання основних матеріалів викликане їх низькою якістю, то відповідальність несе відділ постачання. Якщо матеріали такої ж якості можуть бути закуплені по нормативній ціні у іншого постачальника, то таке відхилення є контрольованим. Якщо відхилення є результатом загального підвищення цін на товарному ринку, то таке відхилення не піддається контролю.

При встановленні нормативів на ціну матеріалу беруть до уваги декілька факторів, які можуть впливати на їх рівень: ринкова кон'юнктура, здатність складування та зберігання до певного моменту закупленого матеріалу, вибір саме того постачальника, здатність чи неспроможність агента скористатися випадком.

Звичайно фактичні ціни відхиляються від нормативних у зв'язку із зміною початкової ціни та, або заміною матеріалу, зміною обсягу закупленої партії.

Відхилення у використанні матеріалів є складнішим ніж відхилення в ціні на матеріал, тому що воно базується на політиці, яку проводить підприємство.

Витрати на оплату праці ТОВ «Тернофарм» займають значно меншу питому вагу в загальних витратах (30%) ніж матеріальні витрати (майже у два рази). Проте, загальновідомо, що одним з найважливіших джерел зниження собівартості продукції є більш швидке зростання продуктивності праці порівняно із середньою оплатою праці. Тому аналізу витрат на оплату праці слід завжди приділяти першочергову увагу.

Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють дані за різні роки і виявляють відхилення (табл. 2.9)

Таблиця 2.9

Загальна оцінка трудових витрат ТОВ «Тернофарм» (таблеточний цех)

№ п/п	Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення
1	Витрати на оплату праці, тис. грн.	2649,7	3798,4	1148,7
2	Відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	1139,9	1549,5	409,6
3	Собівартість товарної продукції, тис. грн.	11026	12468	1442
4	Обсяг товарної продукції, тис. грн.	11928	12654	726

Як показують дані таблиці фактичні трудові витрати зросли всього на 1557,3 тис. грн. (1148,7+409,6). Проте за такими в цілому позитивними відхиленнями можуть бути приховані негативні. Для їх виявлення і забезпечення більш об'єктивної оцінки собівартості доцільно визначити міру впливу на трудові витрати таких факторів як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих витрат. Методика розрахунку названих факторів така ж сама як при аналізі матеріальних витрат.

Розрахунок впливу факторів на прямі трудові витрати:

- зміни обсягу випущеної продукції (230,65 тис. грн).

$$2649,7 + 1139,9 * (12654 / 11928) = 4020,30 \text{ тис. грн.}$$

$$4020,30 - (2649,7 + 1139,9) = 230,65 \text{ тис. грн.}$$

- зміни структури товарної продукції (264,00 тис. грн.)

$$(2649,7 + 1139,9) / 11026 * 12468 = 4285,25 \text{ тис. грн.}$$

- зміни рівня прямих трудових витрат (1062,65 тис. грн.)

$$5347,9 - 4285,25 = 1062,65 \text{ тис. грн.}$$

На збільшення витрат на оплату праці вплинула зміна обсягу випуску товарної продукції на 230,65 тис. грн., а зміна структури товарної продукції та зміна рівня прямих витрат на оплату праці відповідно на 264,00 тис. грн. та – 1062,65 тис. грн.

При аналізі витрат на оплату праці обов'язковим є їх відображення за нормами і відхиленнями від норм. Відхилення від нормативних витрат праці викликані двома причинами: тарифною ставкою заробітної плати і ефективністю праці. Відхилення по ставці заробітної плати виникає, коли оператори працюють на більш високих, або низьких рівнях основної заробітної плати, ніж це передбачено в нормативах по виконанню даної роботи. Відхилення з ефективності виробництва являють собою коефіцієнти виготовлення окремого виробу. Ефективність виробництва (Е) визначається за формулою (3.2)

$$E = K_r + K_d \quad (3.2)$$

де K_r – кількість годин, відпрацьованих по нормі за один робочий день (5-8 год);
 K_d – кількість одиниць продукції виготовлених за робочий час.

Наприклад, за нормою відпрацьовано 8 год. за одну год. виготовляється 2 одиниці продукції. Тоді $E = 8 \times 2 = 16$ од. прод. за один робочий день.

Інформація про відхилення ефективності праці різноманітна і залежить від того, на що вони націлені. Погляд на різноманітні види продукції з точки зору отримання довгострокового прибутку буде залежати від допустимих відхилень нормативних витрат праці. Жодна ставка заробітної плати не повинна встановлюватися без використання досконалих методів, які відповідають сучасному обладнанню. Недостатньо чітко розроблені нормативи протирічають меті відхилень від нормативних витрат праці і тому не дозволяють оцінити виконані роботи або вжити заходи щодо тих чи інших цехів чи ділень. На норму витрат з оплати праці впливають такі фактори:

- норматив використання робочого часу;
- норматив оплати праці.

Якщо число робочих годин, фактично витрачених на виробництво продукту відрізняється від нормативного, то існує відхилення за часом. Якщо

фактично виплачений розмір заробітної плати відрізняється від нормативного, то існує відхилення за рівнем оплати.

Відхилення по часу:

Сприятливе відхилення = (фактичний час - нормативний час) x нормативний рівень заробітної плати.

Відхилення по рівню заробітної плати:

Сприятливе відхилення = (фактичний рівень - нормативний рівень) x

Нормативний час

Порівняння нормативних та фактичних годин робочого часу створює базу для аналізу ефективності використання праці у виробничому процесі. Порівняння фактичного рівня почасової оплати з нормативним дозволяє отримати уявлення про те, наскільки ефективна система оплати праці на підприємстві.

Отже, проведений аналіз прямих витрат в ТОВ «Тернофарм» за 2017-2018 роки по таблеточному цеху свідчить про збільшення матеріальних витрат (на 352 тис. грн.), витрат на оплату праці (1148,7 тис. грн.) та відрахувань на соціальні заходи (на 300 тис. грн.). Проте спостерігаємо незначне зменшення витрат пов'язаних з амортизацією та інших витрат. У структурі собівартості продукції найбільшу частку займають матеріальні витрати (63% та 58%) та витрати на оплату праці (23% та 29%), така частка матеріальних витрат пояснюється високою ціною на сировину і матеріали відповідно до специфіки фармацевтичного підприємства.

Висновки до розділу II

Вивчення діючої вітчизняної і зарубіжної методики обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції дало можливість зробити такі висновки:

1. Важливим питанням обліку витрат на виробництво є точне

визначення прямих витрат, які можуть бути прямо віднесені на собівартість продукції. При відображенні матеріальних і інших витрат на виробництво особливу увагу необхідно приділяти правильній їх оцінці, правильному розподілу між об'єктами обліку, організації оперативного контролю за їх формуванням.

2. Загальновиробничі витрати в обліку доцільно деталізувати за субрахунками на рахунку 91. Зокрема, пропонується виділити такі субрахунки: 91.1 «Витрати на управління у виробничих підрозділах», 91.2 «Витрати на організацію виробництва у виробничих підрозділах», 91.3 «Інші загальновиробничі витрати». За кожним субрахунком необхідно відображати витрати в розрізі окремих статей за їх видами. На субрахунку 91.2 доцільно виділити таку статтю витрат як «Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів прямо пов'язаних з виробництвом продукції», що дасть можливість одержати готову інформацію для включення цих витрат у собівартість продукції при податкових розрахунках відповідно до Податкового кодексу.

3. Під час проведення внутрішнього аудиту прямих витрат на виробництво продукції необхідно звернути особливу увагу на правильність оцінки витрат і відображення їх за видами діяльності, на склад витрат, що включаються у собівартість продукції, правильність оцінки незавершеного виробництва.

4. Аналіз прямих витрат на виробництво продукції доцільно розпочинати із аналізу структури витрат за елементами та статтями калькуляції. В ТОВ «Тернофарм» за 2017-2018 роки аналіз витрат за елементами по таблеточному цеху свідчить про збільшення матеріальних витрат (на 352 тис. грн.), витрат на оплату праці (1148,7 тис. грн.) та відрахувань на соціальні заходи (на 300 тис. грн.). Проте спостерігаємо незначне зменшення витрат пов'язаних з амортизацією та інших витрат. У структурі собівартості продукції найбільшу частку займають матеріальні витрати (63% та 58%) та витрати на оплату праці (23% та 29%), така частка матеріальних витрат пояснюється високою ціною на сировину і матеріали відповідно до специфіки фармацевтичного підприємства.

ВИСНОВКИ

На основі узагальнення одержаних теоретичних і практичних результатів дипломної роботи щодо методики обліку і внутрішнього аудиту прямих витрат на виробництво продукції (на прикладі ТОВ «Тернофарм») зроблені такі висновки:

1. В умовах ринкових відносин значно зростає роль інформаційного, методичного та іншого забезпечення ефективного управління діяльністю підприємств. Особлива увага у системі управління приділяється показникам, від яких залежить кінцевий фінансовий результат роботи підприємства. Таким показником є собівартість продукції.

2. З метою точного визначення і оперативного контролю за рівнем ефективності виробництва використовують показник неповної собівартості продукції. Вона включає тільки ті витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, тобто це є виробнича собівартість. Склад витрат, які включаються у виробничу собівартість є:

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

3. Загальновиробничі витрати в обліку доцільно деталізувати за субрахунками на рахунку 91. Зокрема, пропонується виділити такі субрахунки: 91.1 «Витрати на управління у виробничих підрозділах», 91.2 «Витрати на організацію виробництва у виробничих підрозділах», 91.3 «Інші загальновиробничі витрати». За кожним субрахунком необхідно відображати витрати в розрізі окремих статей за їх видами. На субрахунку 91.2 доцільно виділити таку статтю витрат як «Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів прямо пов'язаних з виробництвом продукції», що дасть можливість одержати готову інформацію для включення цих витрат у собівартість продукції при податкових розрахунках відповідно до Податкового

кодексу.

4. Важливими напрямками вдосконалення обліку витрат і собівартості продукції є впровадження нормативного методу обліку. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві на кожен вид виробів складається попередня нормативна калькуляція, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початок місяця нормами витрат матеріалів і трудових витрат.

Норма – це наперед встановлений числовий вираз результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології і організації виробництва. Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічних обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони, у свою чергу, встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (креслень деталей і вузлів, розроблених конструкторськими бюро) і утворюють взаємозв'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства. Оперативний контроль за відхиленнями від норм дає можливість своєчасно виявляти резерви зниження витрат і собівартості продукції. Для цього на кожному підприємстві повинна бути розроблена номенклатура причин і винуватців відхилень від норм, в першу чергу по прямих матеріальних витратах і витратах на оплату праці.

5. На вітчизняних підприємствах не приділяється належної уваги формуванню та використанню показника неповної собівартості. З метою посилення контролю за формуванням неповної собівартості на вітчизняних підприємствах доцільно впроваджувати систему «директ-костинг», яка виникла в США в період Великої депресії і отримала широке розповсюдження в 50-х роках. До початку Великої депресії (1928 р.) залишки готової продукції оцінювалися за собівартістю, обчисленого за повними витратами. Депресія привела до створення великих запасів нереалізованої продукції, а оцінка за повними витратами, на думку аналітиків того часу приводила до штучного спотворення прибутку. Постійні витрати, які залежали від обсягу виробництва і розмірів прибутку, перерозподіляючись

між звітними періодами, значно впливали на величину розрахункового прибутку. На думку аналітиків, слід було розраховувати віддачу понесених витрат через зв'язок обсягу виробництва з витратами і прибутками. В цьому аспекті було вирішено умовно, поділити сукупні витрати на змінні, які ототожнювалися з прямими, і на постійні, які ототожнювалися з непрямыми. Нова система витрат отримала назву «директ-костінг» (direct costing).

6. Під час проведення внутрішнього аудиту прямих витрат на виробництво продукції необхідно звернути особливу увагу на правильність оцінки витрат і відображення їх за видами діяльності, на склад витрат, що включаються у собівартість продукції, правильність оцінки незавершеного виробництва.

7. Управління собівартістю продукції є комплексним процесом провідне місце в якому посідають аналіз прямих витрат на виробництво продукції.

Мета аналізу собівартості продукції полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат обґрунтованості управлінських рішень.

Аналіз прямих витрат на виробництво продукції доцільно розпочинати із аналізу структури витрат за елементами та статтями калькуляції. В ТОВ «Тернофарм» за 2017-2018 роки аналіз витрат за елементами по таблеточному цеху свідчить про збільшення матеріальних витрат (на 352 тис. грн.), витрат на оплату праці (1148,7 тис. грн.) та відрахувань на соціальні заходи (на 300 тис. грн.). Проте спостерігаємо незначне зменшення витрат пов'язаних з амортизацією та інших витрат. У структурі собівартості продукції найбільшу частку займають матеріальні витрати (63% та 58%) та витрати на оплату праці (23% та 29%), така частка матеріальних витрат пояснюється високою ціною на сировину і матеріали відповідно до специфіки фармацевтичного підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов К. Автоматизація бухобліку “1С: Бухгалтерія”. Облік матеріальних цінностей (крім товарів): прихід, видаток. *Дебет-кредит*. 2009. №9. С.28-45.
2. Александров О.В. Аудит материальных активов. *Аудиторские ведомости*. 2007. № 4. С. 57 – 60.
3. Андрищенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3–7.
4. Бакун Ю. Особливості проведення переоцінки запасів відповідно до П(С)БО. *Дебет Кредит*. 2009. № 8. С. 10-15.
5. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції. Москва : Фінанси, 2005. 320 с.
6. Білова Н., Дзюба Н. Надходження запасів: податковий та бухгалтерський облік. *Податки та бухгалтерський облік (укр.)*. 2010. № 88. С.14-46
7. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. **№ 4**.
8. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 2. Житомир : ЖДТУ, 2009.
9. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП "Рута", 2005. 448 с.
10. Бухгалтерський облік : навчальн. посібник / за ред. І.І.Сахарцевої. Київ : Кондор, 2009. 556 с.
11. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
12. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. Київ :Основи, 1997. 943 с.

13. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12. С. 6-8.
14. Волкова І.А. Фінансовий облік-1 : навчальн. посібник. Київ : ЦУЛ, 2008. 228 с .
15. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: навч. посіб. Київ: Знання, 2007. 566 с.
16. Гасенко Л.В., Грановський С.С. Управлінський облік: навч. посібник. Дніпродзержинськ, 2007. 215 с.
17. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
18. Дорош Н. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2017. № 5(194). С. 13–21.
19. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: підручник. Київ : Лібра, 2005. 976 с.
20. Дорош Н.І. Аудит: теорія і пратика. Київ : Знання, 2006. 495 с
21. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: навчальн. посібник. Київ : ЦУЛ, 2009. 256 с.
22. Дорфман В. Облік матеріальних витрат в промисловості. *Дебет-Кредит*. 2010. №10. С. 32-35
23. Інститут Внутрішніх Аудиторів України. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.
24. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В. Аудит: теорія і практика Львів, 2004. 456 с.
25. Задорожний З.В. Матеріальні витрати в будівництві: проблеми управлінського обліку. *Баланс*. 2004. №38. С.46-50.
26. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

27. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
28. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
29. 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.
30. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
31. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV. URL : // <http://www.rada.gov.ua>
32. Зянько В.В., А.О. Тесьолкіна Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством. *Вісник Вінницького політехнічного інституту*. 2016. № 1. С. 39–43
33. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999р. (zareєстровано в Міністерстві юстиції України за №893/4186 від 21.12.1999р.), із наступними змінами і доповненнями. URL : // www.zakon.rada.gov.ua.
34. Казакова Н.А. Экономический анализ в оценке бизнеса и управлении инвестиционной привлекательностью компании : учеб. пособ. Москва : "Финансы и статистика", 2009. 240 с .
35. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник. 2-ге, перероб. і доп. Львів : Магнолія 2006, 2008. 440 с.
36. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальн. посібник. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
37. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Знання, 2004. 473 с.

38. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. Москва : ФиС, 2000. 512 с.
39. Коваленко А. Виправлення помилок у звітності. *Баланс*. 2008. №4. С.67.
40. Ковальчук С.В., Форкун І.В. Фінанси. навч. посіб. Львів : «Новий Світ 2000», 2006. 568с.
41. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. *Реформування економіки України: стан та перспективи*. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). Київ : МІБО КНЕУ, 2009. С. 129–131.
42. Костюнік, О. В. Собівартість продукції як важливий показник ефективності роботи авіаційних підприємств. *Інвестиції : практика та досвід*. 2017. № 22. С. 38-43.
43. Крамаренко Г.О., Фінансовий аналіз : підручник. Київ: ЦУЛ, 2008. 392 с .
44. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект. *Електронний фаховий науково-практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку»*. 2017. № 4. С. 138–141.
45. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. Фінансовий облік: підручник. Київ : «Хай-Тек Пресс», 2011. 544 с.
46. Ларіонова К.Л. Аналіз та оцінка існуючих систем управління витратами. *Вісник Технологічного університету Поділля* Хмельницький Редакційно-видавничий центр ТУП, 2001. №2. Ч.3. С.137-144.
47. Ларіонова К.Л. Зміни в організації планування та обліку витрат, пов'язані з прийняттям Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. *Вісник Технологічного університету Поділля–Хмельницький*, Редакційно-видавничий центр ТУП, 2000. №3. С.27-30.
48. Ларіонова К.Л. Нові підходи до концепції формування собівартості продукції в сучасних умовах розвитку економіки. *Вісник Української академії банківської справи*. Суми, Редакційно-видавничий комплекс Української академії банківської справи 2000. №2(9). С. 38-40.

49. Ларіонова К.Л. Проблеми класифікації витрат на змінні та постійні. *Вісник Технологічного університету Поділля* Хмельницький, Редакційно-видавничий центр ТУП, 2000. №4. Ч.1. С. 58-63.
50. Ларіонова К.Л. Проблеми планування постійних витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності. *Вісник Технологічного університету Поділля* Хмельницький, Редакційно-видавничий центр ТУП, 2000. №2. С.138-142.
51. Лищенко О.Г., Кас'яненко А.В. Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2012. № 2. С. 84–89.
52. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. С. 19–25.
53. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). Переклад: ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України URL : <https://www.iaa.org.ua>.
54. Мултанівська Т. В., Воїнова Т.С., Вороніна О. О.. Аудит : навч. посібник. Харків : ХНЕУ, 2010. 336 с.
55. Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" № 193 від 21.06.96 р. URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>;
56. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ : Кондор, 2009. 503 с.
57. Никонович М.О., Редько К.О., Юр'єва О.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / за ред. Є.В. Мниха. Київ : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2006. 472 с.
58. Особливості обліково-аналітичного забезпечення витрат за економічними елементами та статтями калькуляції на виробничих підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2018. № 1. С. 69-73.
59. Петров В.М., Токар А.В. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 55–60.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00;>
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 " Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99;>
62. Положення про затвердження типових форм первинних типових документів по обліку МШП, затверджене наказом Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145 URL : http://www.kontrakty.com.ua/norma/1999/22/22nma_d.htm;
63. Помогаєв В. Облік виробничих запасів. *Дебет-Кредит*. 2009. №3. С.30-33
64. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. підручник. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 416 с.
65. Примак Т.О. Економіка підприємства: навч. посібник. Київ : Вікар, 2006. 219 с.
66. Радионова О., Радионова Р. Методология нормирования, риски и надежность обеспечения запасами и оборотными средствами. *Финансовый бизнес*. 2007. № 5. С. 15-35
67. Розанова Н.М., Зороастрова И.В. Экономический анализ фирмы и рынка : підручник. Москва : "ЮНИТИ-ДАНА", 2009. 279 с.
68. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 69-75.
69. Самборський О. В. Витрати за економічними елементами в системі управління та контролю за витратами. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 7-8. С. 38-42.
70. Свиноус І. В. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Інвестиції : практика та досвід*. 2016. № 17. С. 17-21.

71. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. / за ред.. проф.. Р.В.Федоровича. Тернопіль : Видавництво Астон, 2010. 416 с.
72. Серединська В.М., Загородна О.М., Білоус О.С., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. 416 с.
73. Слободян Н. Г. Аналіз факторів впливу на поведінку витрат промислового підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 12. С. 172-177.
74. Соколов Я.В. Бухгалтерський учт: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
75. Сопко В.В., Шило В.П., Верхоглядова Н.І. Організація і методика проведення аудиту: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доповн. Київ : ВД «Професіонал», 2006. 576 с.
76. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік : навчальн. посібник. 2-е вид., перероб.і доп. Київ : "Знання", 2008. 507 с .
77. Тарасенко Н. В., Вагнер І. М. Фінансовий аналіз : навчальн. посібник Львів : Новий світ. 2000, 2009. 444 с.
78. Тихонравова Ю. В. Особливості проведення аудиту прямих матеріальних затрат на виноробних підприємствах. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. Умань : 2013. 292 с.
79. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-тє вид., доп. і переробл. Київ : Алтера, 2008. 926 с.
80. Тютюнник В. Аудит витрат на виробництво продукції. URL : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/272?view=material.
81. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 566 с.
82. Швед І. М. Аудит собівартості продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 6. С. 24-25.

83. Шморгун Н.П., Головка І.В. Фінансовий аналіз. навч. посібник. Київ : ЦНЛ, 2006. 528 с.