

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

На тему «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ  
ВИРОБНИЦТВА»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПмз-81а  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Темченко Ірина Олександрівна  
Керівник: к.е.н., доцент Серпенінова Ю.С.

Суми -2019 рік

## РЕФЕРАТ

### кваліфікаційної магістерської роботи на тему «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА»

Студента Темченко Ірини Олександрівни

Виробництво є одним із найважливіших у діяльності підприємства процесів. Для виготовлення готової продукції, що підлягає реалізації, використовують сировину та матеріали, трудові ресурси та інші активи, що в кінцевому результаті становлять її собівартість. Виробничі витрати відіграють важливу роль у функціонуванні суб'єкта господарювання, оскільки є одними з найголовніших факторів, що визначають фінансово-економічні показники, формують конкурентну позицію та впливають на ділову репутацію. З огляду на це особливої актуальності набувають питання удосконалення обліку і аудиту витрат виробництва.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аудиту витрат виробництва.

Об'єктом вивчення є процес організації обліку і аудиту витрат виробництва.

Предметом дослідження є комплекс методичних, теоретичних та практичних аспектів обліку і аудиту витрат виробництва.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, порівняння.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є нормативно-правові та законодавчі акти, навчальні посібники, монографії, періодичні видання, дані бухгалтерського обліку і звітності ТОВ «Сумська насосна техніка»

Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- витрати виробництва відіграють значну роль у функціонуванні підприємства, оскільки саме вони забезпечують ефективну діяльність підприємства, є одним з вирішальних чинників впливу на кінцевий результат;
- за результатами проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності на ТОВ «Сумська насосна техніка» було встановлено відповідність основних показників нормативним значенням;
- первинний, аналітичний і синтетичний облік на ТОВ «Сумська насосна техніка» ведеться на належному рівні;
- розроблено модель аналітичного обліку для рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» для ТОВ «Сумська насосна техніка»;
- удосконалено етапи та алгоритм вибору бази розподілу загальновиробничих витрат;
- з метою покращення внутрішнього аудиту витрат виробництва запропоновано методику проведення аудиту та його програму.

Одержані результати можуть бути використані ТОВ «Сумська насосна техніка» для удосконалення обліку і аудиту витрат виробництва (довідка про впровадження №233 від 01.10. 2019 р.). Теоретичні аспекти викладені в роботі пройшли наукову апробацію шляхом публікації тез доповідей Темченко І. О. Вибір бази для розподілу загальновиробничих витрат. - VII Міжнародна науково-практична конференція «Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю». 25 жовтня 2019 р.

Ключові слова: витрати виробництва, класифікація витрат виробництва, облік і аудит витрат виробництва, загальновиробничі витрати.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 61 сторінці, зокрема список використаних джерел із 62 найменувань, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 13 таблиць, 11 рисунків, а також 5 додатків, розміщених на 7 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік

Рік захисту роботи – 2019 рік

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО .....	9
1.1 Економічний зміст витрат на виробництво та їх класифікація.....	9
1.2 Нормативно-правове забезпечення витрат виробництва.....	16
1.3 Загальні основи аудиту витрат на виробництво .....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ТОВ «СУМСЬКА НАСОСНА ТЕХНІКА» .....	24
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	24
2.2 Організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво.....	31
2.3 Організація аудиту витрат на виробництво продукції.....	35
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СУМСЬКА НАСОСНА ТЕХНІКА».....	39
3.1 Шляхи вдосконалення обліку та розподілу загальновиробничих витрат	39
3.2 Шляхи вдосконалення аудиту витрат на виробництво продукції ..	44
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	52
ДОДАТКИ.....	59

## ВСТУП

Виробництво – це один з найважливіших етапів виробничо-господарської діяльності підприємства. З одного боку, даний процес являє собою хід виробничої експлуатації предметів праці, засобів та безпосередньо самої праці, а з іншого боку – одержання нової продукції.

Актуальність теми полягає в тому, що витрати виробництва одним з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий та майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність. Отже, посилення уваги до виробничих витрат підприємства має вагоме значення, оскільки від правильної організації їх обліку, визнання та оцінки залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

Облік витрат у сфері виробництва продукції займає важливе місце в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Головна мета ведення обліку витрат виробництва – це їх підсумовування та розрахунок собівартості продукції.

Головні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва відображені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених-обліковців, таких як Сопко В. В., Бутинець Ф. Ф., Огійчук М. Ф., Карпова Т. П., Костецька Н. І., Іванова Н. А., Ільїна С. Б.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту витрат виробництва.

Об'єктом вивчення є процес організації обліку і аудиту витрат виробництва.

Предметом дослідження є комплекс методичних, теоретичних та практичних аспектів обліку і аудиту витрат виробництва.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, порівняння.

Для досягнення зазначеної мети визначені такі завдання:

- охарактеризувати економічний зміст витрат виробництва та їх класифікацію;
- проаналізувати нормативно-правову базу витрат виробництва;
- ознайомитися з методикою проведення аудиту витрат виробництва в цілому та безпосередньо на ТОВ «Сумська насосна техніка»;
- дослідити фінансовий стан та організаційно-економічну характеристику ТОВ «Сумська насосна техніка»;
- визначити особливості обліку витрат виробництва на досліджуваному підприємстві;
- запропонувати удосконалення обліку і аудиту витрат виробництва.

В ході написання роботи використовувалась література, що відноситься до обраної теми, а саме законодавчі та нормативно-правові акти, періодичні видання, навчальні посібники, монографії, публікації науковців, дані бухгалтерського обліку та звітності ТОВ «Сумська насосна техніка».

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

### 1.1 Економічний зміст витрат на виробництво та їх класифікація

На сьогоднішній день, в умовах жорстокої конкуренції, кожне підприємство, організація, установа, підприємець намагаються максимізувати обсяги виробництва продукції та покращення її якості, але разом з тим мінімізувати витрати виробництва для отримання більшого прибутку. Саме тому, облік є єдиним джерелом інформації, необхідної для отримання даних визначення обліку витрат, обсягів виробленої продукції (товарів, робіт послуг) в грошових та натуральних вимірниках, а також загалом управління та контролю за її економічними показниками.

Виробництво – це один з найбільших і найвагоміших процесів діяльності господарюючого суб'єкта, оскільки в процесі виробництва використовують трудові ресурси, сировину, енергію, матеріали, основні засоби, паливо, природні ресурси тощо, а в кінцевому результаті отримують готову продукцію, яка підлягає реалізації. Головною особливістю даного етапу є формування загальних витрат на виробництво продукції, що становлять її виробничу собівартість.

Витрати виробництва входять до складу витрат, тому, як і всі витрати так само відповідають критеріям їх визнання, наведених в П(С)БО 16:

- витрати, які відображуються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань.
- витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визначенням доходу, задля отримання якого вони понесені.
- витрати, які неможливо прямо пов'язати із доходом відповідного періоду, відображуються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

– якщо актив забезпечує отримання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, тоді витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами [46].

У загальному аспекті можна виділити два підходи до розгляду витрат виробництва як економічної категорії:

– по-перше, з точки зору суспільного виробництва, витрати виробництва розподіляються на витрати його первинних ланок – підприємств та витрати суспільства;

– по-друге, на рівні організації одночасно існує два критерії до визначення витрат виробництва: економічний та бухгалтерський. В економічному аспекті важливу роль посідають економічні витрати, а в господарській практиці – бухгалтерські витрати. А саме з облікового аспекту, наведений аналіз визначення витрат виробництва в таблиці 1.1

Таблиця 1.1 – Узагальнення підходів науковців до трактування категорії «виробничі витрати»

№ з/п	Джерело	Визначення
1.	В. В. Сопко [53]	це сходінка від абстрактного, якою є вартість, до конкретного – собівартості
2.	М.В. Вахрушина [9]	це витрати живої та уречевленої праці на виробництво та реалізацію продукції (виконання робіт, надання послуг)
3.	Економічна енциклопедія [13]	це спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства
4.	В. Б. Івашкевич [16]	це витрати виробництва є функцією виробництва і можуть бути подані як: сукупність спожитої кількості ресурсів; вартісне вираження матеріальних і трудових витрат
5.	П(С)БО9 «Запаси» [45]	це витрати (затрати) на створення нових активів у вигляді запасів, якими є незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція.

Не існує єдиного погляду щодо визначення «витрати виробництва», у працях вітчизняних і зарубіжних вчених приведені різні погляди. Так, наприклад, В.В Сопка вказує, що поняття витрат виробництва формують використовувані в процесі виробництва різні матеріали та сили природи на створення нового товару. Грошовий вираз витрат на виробництво даного



товару визначає поняття «собівартість». Зміст визначень «витрати» та «собівартість» пропонується в понятті витрати виробництва [53].

Однак деякі автори, зокрема Врублевський Н. Д. та Бакаєв А. С. вказують на різницю між поняттями «витрати виробництва» і «собівартість продукції». Це пов'язано з тим, що час випуску продукції не збігається з періодом здійснення витрат виробництва. Собівартість продукції показує кінцевий результат та включає всі затрати, що відносять на готову продукцію та її продаж, тоді як витрати виробництва показують первинне використання виробничих запасів, пов'язаних з використанням засобів та предметів праці, робочої сили. Існування декількох точок зору щодо поняття виробничих витрат зумовлена відмінними підходами в судженнях на економічне буття, в цілому, та виробничого процесу зокрема[1].

Витрати виробництва відрізняються не лише за своїм складом, а й за значення у виготовленні продукції. Так, наприклад, заробітна плата працівників та витрати матеріалів безпосередньо пов'язані з виробництвом, а от загальновиробничі витрати – тільки з його управлінням та обслуговуванням. Також деяку частину витрат до собівартості включають прямо, а іншу – непрямо, це пов'язано з тим, що виробляється декілька видів продукції.

Саме тому ці та інші особливості спонукають до класифікації витрат виробництва за певними ознаками. Це необхідно для правильної організації обліку виробництва та розрахунку собівартості продукції.

Головною метою класифікації є забезпечення отримання необхідної інформації для обліку і аудиту використання матеріалів для виробництва. Вагому роль має класифікація витрат в плануванні та обліку процесу виробництва за видами та напрямками, для формування центрів витрат, відповідальності, калькуляційних об'єктів [54].

Питанням класифікації витрат підприємства присвячені дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців економістів, таких, як: Тарасюк Г. М., Шваб Л. І., Карпова Т. П., Мних Є. В., Голов С. Ф. та інші. Класифікація

витрат виробництва розглядається науковцями з метою підвищення ефективності управління та зниження собівартості продукції.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних характеристик об'єктів та пов'язаних зв'язків між ними для формування собівартості продукції та залучення в оперативне управління. Слід сказати, що чим більше існує ознак класифікації, тим вища міра пізнання об'єктів [12].

Значне місце, у фінансовому та управлінському обліку, посідає характер зв'язку затрат з певним об'єктом: підрозділом, центром відповідальності, видом продукції. Так, Тарасюк Г. М. та Шваб Л. І. у своїй роботі зазначають класифікацію витрат за місцем їх виникнення, тобто вони групуються за дільницями, цехами, службами та іншими структурними підрозділами, які виділяють у незалежні об'єкти обліку [55].

В наукових працях Костецької Н. І. зазначена така ознака класифікації витрат виробництва, як за видами продукції, робіт послуг. Дана класифікація оснований на тому, що всі затрати включаються до собівартості окремих типів робіт, товарів послуг, які групують за типами (серіями, групами) виробів або окремим замовленням на виробництвом. За допомогою даної класифікації визначають економічну вигідність виробництва різних видів продукції, робіт та послуг [22].

Є. В. Мних класифікує витрати виробництва по відношенню витрат до процесу виробництва. На її основі витрати виробництва поділяють на основні (пов'язані з випуском продукції) та накладні (пов'язані з управлінням виробництвом). Також цей науковець запропонував класифікувати виробничі витрати за способом віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг, тобто на прямі (зв'язані з виробництвом різних видів продукції або здійснюванням конкретних робіт та відносяться на їх собівартість за даними первинних документів без розподілу) та непрямі (зв'язані з виробництвом кількох видів продукції і саме тому мають бути розподілені. Сюди відносять загальновиробничі витрати [32].

С. Ф. Голов звертає увагу на залежність витрат виробництва від об'єкта витрат, при цьому затрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів [10].

Поділ виробничих витрат на прямі і непрямі, основні та накладні тісно пов'язані між собою, хоча є і відмінності. Так, Т.П. Карпова зазначає, що частіше за все основні витрати виступають у ролі прямих, а накладні - у вигляді непрямих витрат [18].

Узагальнення поглядів різних науковців показують, що за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат або за характером поведінки виробничі витрати підрозділяються на два види: постійні (фіксовані) та змінні. Виділяють також півзмінні, змішані, та пів постійні, умовно-змінні і умовно-постійні, також інші витрати [8].

За єдністю складу або за ступенем однорідності витрати виробництва поділяються на одноелементні і комплексні. Наприклад, до комплексних витрат призводять загальновиробничі витрати, до яких включаються майже всі елементи. Одноелементні витрати виробництва є однорідними, тому що складаються з одного елемента витрат. Комплексні витрати формуються з різних елементів. Наприклад, загальновиробничі витрати, складовими яких є амортизація будівлі цеху, заробітна плата виробничого персоналу тощо [36].

Привертає увагу класифікація витрат виробництва за доцільністю витрачання. За даним критерієм розмежовують витрати на ефективні та неефективні. Ефективні виробничі витрати – це продуктивні витрати, що передбачені організацією та технологією виробництва. З іншого боку, неефективні витрати виробництва – це витрати непродуктивного характеру, після яких не будуть отримані доходи, тому що не буде виготовлено продукт [62].

Заслуговує на увагу класифікація витрат за відношенням до собівартості продукції. За даним критерієм виділяють два елементи: витрати на продукцію та витрати періоду, детальніше розглянемо характеристику кожного з цих видів на рисунках 1.1 та 1.2 [35].

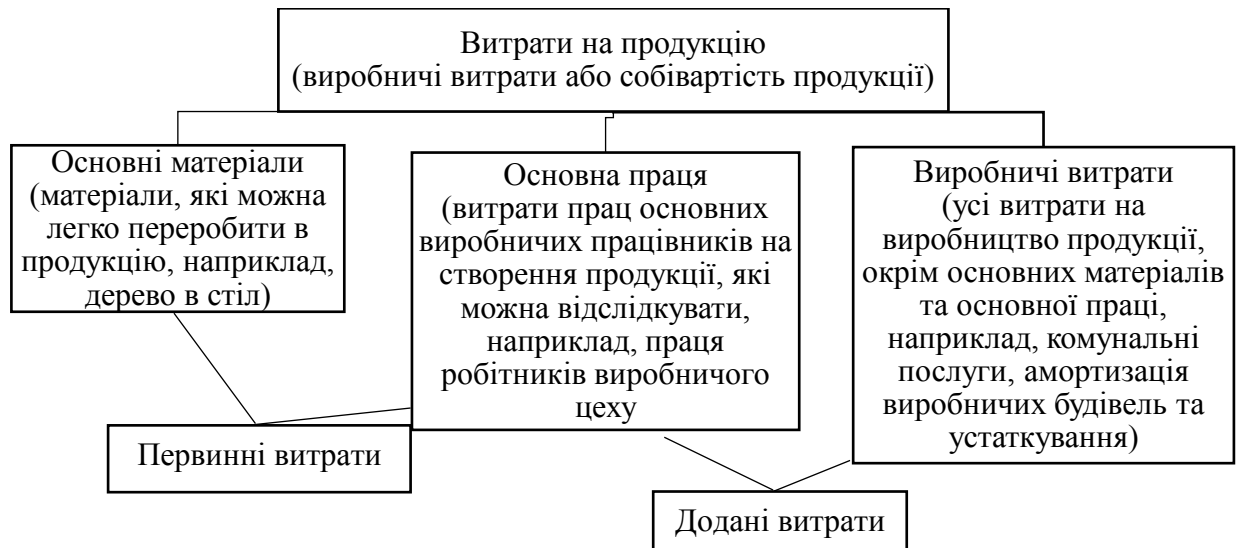


Рисунок 1.1 – Характеристика елемента «Витрати на продукцію» класифікації витрат за відношенням до собівартості продукції



Рисунок 1.2 – Характеристика елемента «Витрати періоду» класифікації витрат за відношенням до собівартості продукції

Ще однією важливою ознакою є класифікація витрат виробництва за періодами визнання або часом виникнення. За даною класифікацією виділяють декілька елементів класифікації: поточні витрати ( витрати на виробництво поточного звітного періоду, що мають бути включені до собівартості продукції, робіт та послуг, що були створені протягом цього звітного періоду), витрати майбутніх періодів ( це витрати виробництва, що були понесені в поточному звітному періоді, але будуть включені до собівартості продукції, що виготовлятиметься в наступних періодах), майбутні витрати (витрати виробництва, що підлягають включенню в

поточному періоді у плановому розмірі, але на продукцію, яка ще не виготовлена в цьому періоді для того, щоб правильно сформувалась фактична собівартість продукції) [21].

Науковці пропонують класифікацію витрат виробництва за можливістю здійснення контролю за витратами, таким чином вони поділяються на контрольовані, що можуть контролюватися працівниками підприємства та неконтрольовані, що не піддаються контролю працівникам [19].

Узагальнивши підходи науковців до класифікації витрат виробництва, систематизуємо всі дані на рисунку 1.3



Рисунок 1.3 – Класифікація витрат виробництва

Відсутність єдиної думки щодо класифікації витрат виробництва обумовлює потребу формалізації класифікаційних ознак, які б давали можливість розкривати призначення та склад виробничих витрат. Практичне значення та наявність великої кількості теоретичних підходів сприяє актуалізації подальших розробок щодо створення та визначення змісту витрат виробництва та групування виробничих витрат. Класифікація виробничих витрат є важливою передумовою підвищення ефективності управлінського та фінансового обліку.

## 1.2 Нормативно-правове забезпечення витрат виробництва

Система бухгалтерського обліку і аудиту витрат виробництва в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Існує чимало нормативно-правових актів стосовно досліджуваної ділянки обліку. Протягом двох останніх десятиріч створювалось сучасне забезпечення, на даному етапі воно зазнає постійних змін, які супроводжуються соціальними, інтеграційними, економічними та іншими чинниками.

На сьогоднішній день вітчизняне законодавство в частині регулювання обліку витрат виробництва представляє собою багаторівневу систему, яка потребує постійного оновлення та вдосконалення, у зв'язку з актуалізацією та інтеграційними процесами. В залежності від статусу та призначення нормативні документи можна представити у вигляді такої багаторівневої системи:

- перший рівень – законодавчий, визначає сутність бухгалтерського обліку, у тому числі облік витрат виробництва, його завдання, шляхи регулювання;
- другий рівень – нормативний, зазначає базові правила формування повної та достовірної інформації щодо витрат виробництва;

– третій рівень – методичний, на цьому рівні документи носять рекомендаційний характер, у яких викладені методичні вказівки, щодо питань обліку витрат виробництва;

– четвертий рівень – організаційний, це розроблені підприємством документи для обліку витрат виробництва, що відображають специфіку діяльності підприємства.

Детальніше розглянемо перелік основних нормативно-правових актів, які використовуються для обліку витрат виробництва (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Нормативно-правове забезпечення з обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Характеристика нормативно-правового акту в частині регулювання обліку витрат виробництва
Податковий Кодекс України [40]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– висвітлює поняття витрат, у тому числі витрат виробництва;</li> <li>– наводить загальний порядок визнання виробничих витрат у випадку оподаткування;</li> <li>– практично не регулює облік незавершеного виробництва</li> </ul>
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [47]	– встановлює основні принципи щодо бухгалтерського обліку, зокрема принцип відповідності нарахування доходів і витрат
П(С)БО 16 «Витрати» [46]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– надає класифікацію витрат, у тому числі витрат виробництва;</li> <li>– встановлює загальний порядок визнання витрат;</li> <li>– наводить порядок розподілу загальновиробничих витрат</li> </ul>
П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [48]	– визнання витрат на оплату праці, відпусток працівникам, та віднесення їх на витрати виробництва
План рахунків бухгалтерського обліку підприємств [39]	– затверджено систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій, в тому числі, що стосуються витрат виробництва
МСФЗ 16 «Основні засоби» [30], МСФЗ 2 «Запаси» [29], МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [31]	– у МСФЗ не існує спеціального стандарту щодо обліку витрат виробництва та витрат загалом, саме тому в наведених МСФЗ регулюються різні аспекти щодо обліку виробничих витрат
Наказ (Положення) про облікову політику підприємства, внутрішні документи підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– встановлює перелік змінних та постійних витрат;</li> <li>– затверджує базу розподілу загальновиробничих витрат;</li> <li>– наводить методи калькулювання виробничої собівартості продукції</li> </ul>

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є основним нормативно-правовим документом, що регулює

бухгалтерський облік та фінансову звітність[47]. Цей Закон встановлює основний принцип створення облікової інформації щодо виробничих витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Також, необхідно відзначити, що згідно діючої методики обліку витрат виробництва дана відповідність не підтверджена. При веденні бухгалтерського обліку, підприємства мають дотримуватися принципів його ведення, що передбачаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [47].

У МСФЗ не існує спеціального стандарту, який би регулював порядок відображення та облік у звітності виробничих витрат. Це все прописано в різних стандартах. Наприклад, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 -Property, Plant and Equipment) [30], МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 –Inventories) [29] контролюють оцінку витрат за матеріалами,) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 –Employee Benefits) [31] – затрати з оплати праці. У тому числі, ці стандарти регулюють порядок зарахування витрат виробництва до основних засобів та нематеріальних активів, первісної вартості продукції, а також порядок їх списання у вигляді амортизації або вибуття.

В Україні в бухгалтерському обліку витрати виробництва контролюються та регулюються П(С)БО 16 «Витрати» [46], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та деякі інші [44].

Загальний підхід передбачає МСФЗ 2 «Запаси» відповідно до якого виокремлюють дві категорії витрат виробництва: затрати на продукт і витрати періоду [29].

Український П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищесказаного розмежування, а керується тільки категорією «витрати». Хоча, категорії «витрати» і «затрати» мають різне значення. «Витрати» - це вартісна оцінка ресурсів, які використовуються підприємством у процесі провадження своєї господарської діяльності. Затратами на продукт є частина витрат, що безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) створенням активів, що



визначає їх вартість та бере участь у формуванні прибутку організації в процесі реалізації цих активів [46].

Термін «витрати виробництва» у П(С)БО не відрізняється від визначення в МСФЗ, але поняття витрат, що вказане в національних стандартах, є більш інформативним та деталізованим. За національними стандартами визнання витрат, у загальному аспекті, відповідає визнанню витрат виробництва за міжнародними стандартами, але ПКУ включає посилання на форму здійснення виробничих витрат.

Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Дане визначення наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44].

Отже, за Міжнародними стандартами фінансової звітності витрати визнаються на основі порівняння між отриманими прибутками і витратами за певними статтями доходів, що допускає одночасне визнання витрат та прибутків, що виникають спільно від однакових операцій або інших подій [30]. За даними з П(С)БО 16 у звітності витрати визнаються у момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [46].

З викладеного вище матеріалу, можна стверджувати, що існує досить вичерпний перелік нормативно-правових актів щодо регулювання виробничих витрат на різних рівнях. Саме тому належно створене нормативно правове-забезпечення щодо витрат виробництва є важливим аспектом організації обліку на підприємствах, що є передумовою належної організації обліку і аудиту на підприємстві.

### 1.3 Загальні основи аудиту витрат на виробництво

Одним із найскладніших та найважливіших етапів аудиторської перевірки є аудит витрат виробництва та виробничої діяльності підприємства. Оскільки правильний облік виробничих витрат впливає на собівартість виготовленої продукції, яка в свою чергу залежить від декількох чинників та елементів. Саме тому аудитор має зосередити свою увагу на них та ретельно перевірити правильність їх обліку.

Метою аудиту витрат виробництва є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності. У процесі перевірки витрат на виробництво продукції вирішуються різні та важливі завдання аудиту. Детальніше розглянемо їх на рисунку 1.4

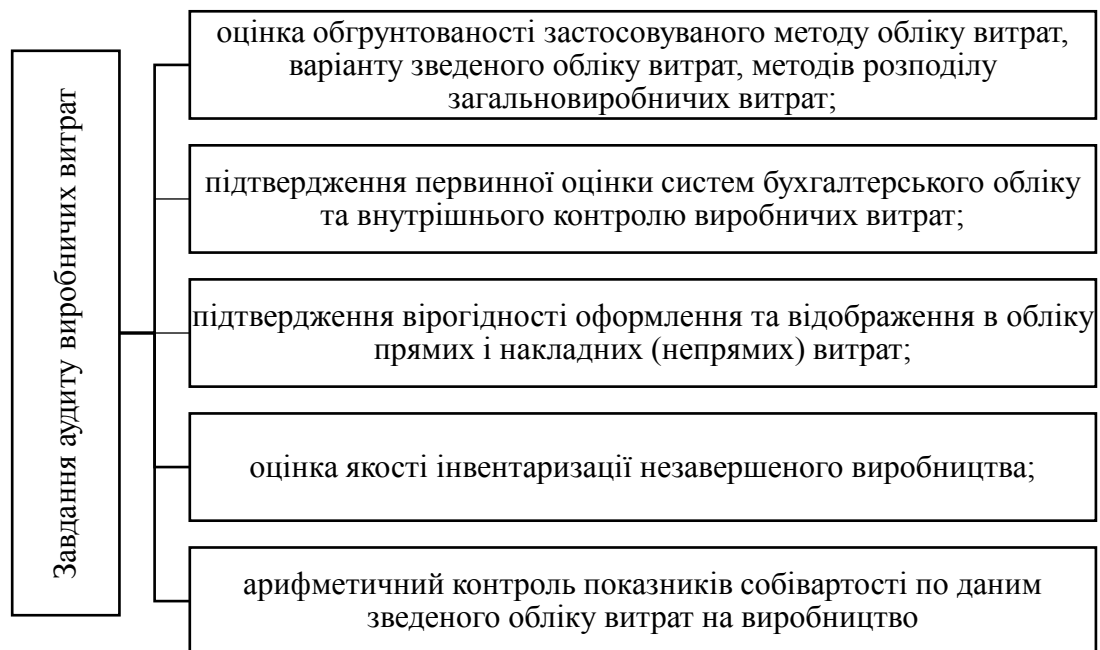


Рисунок 1. 4 – Завдання аудиту виробничих витрат

Для детальнішого вивчення та аналізу аудиту витрат виробництва необхідно визначити його основні стадії та етапи. Аудиторський процес у такому випадку має складатися з трьох стадій, що допоможе уповноваженій особі раціонально розподілити час для проведення аудиту (рис. 1.5).

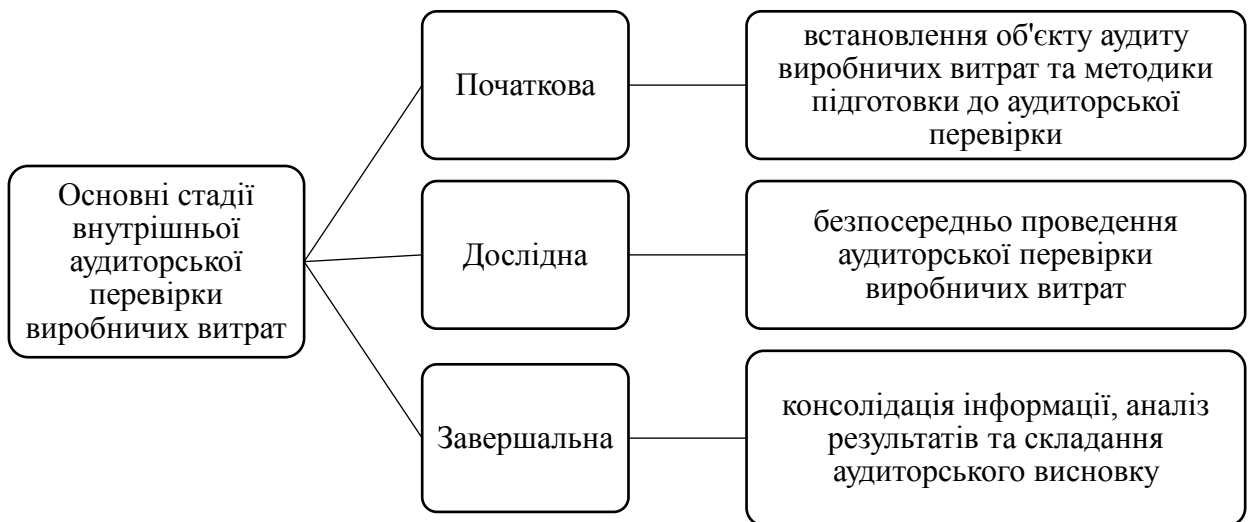


Рисунок 1.5 – Основні стадії аудиту виробничих витрат

Перед початком здійснення аудиторської перевірки витрат виробництва аудитор повинен ознайомитися з організаційними та технологічними особливостями виробництва досліджуваного об'єкта, видами продукції, що виробляє підприємство та ресурсами і матеріалами, що використовуються в процесі виробництва [61].

Організаційними особливостями виробництва є етапи проходження технологічного процесу – від отримання матеріалів та сировини зі складу або від постачальників до проходження технічного контролю відповідним відділом і здаванням готової продукції на склад. Також аудитор повинен дослідити документальне оформлення руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів з одного складу або цеху до іншого, перевірити як відбувається контроль за збереженням та раціональним використанням сировини та матеріалів [17].

Технологічними особливостями є те, що вони залежать від типу обладнання, яке використовується, яка завантаженість цього обладнання, наскільки повно використовується його потужність. Слід мати на увазі, що при більшості технологій, норми, що наведені вище залежать від типу обладнання. Ще одним обов'язковим етапом аудиторської перевірки є зіставлення наявного обладнання тому, що відображене в бухгалтерському обліку. Завдяки спостереженню аудитор може перевірити протягом якого

часу за добу використовується обладнання, яке витрачання електроенергії (за допомогою розрахунку по даним лічильника), та зіставити по одержаним даним скільки насправді працювало обладнання, а як відображено в обліку [15].

Отже за таким принципом є можливість перевірити достовірність даних про експлуатацію обладнання, якщо під час перевірки виявиться, що обладнання використовувалось у дві зміни, а в даних бухгалтерського обліку відображено лише робота в одну зміну, то це свідчатиме про виявлення грубих порушень та аудиторю необхідно буде вжити відповідні заходи, щодо виявлених порушень:

- взяти пояснення від начальника цеху й енергетика клієнта;
- провести опитування працівників.

Наявність вище зазначених факторів може свідчити про те, що в даних бухгалтерського обліку не повністю відображається виготовлена продукція. Якщо в аудитора виникли такі підозри, він зобов'язаний зібрати докази, які об'єктивно підтвердили б або спростували цю інформацію.

Аудит витрат виробництва проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці тощо, що накладає відбиток на організацію аудиту інформації цієї підскупності. При перевірках попередніх підрозділів встановлені суттєві порушення розглядають в сукупності щодо об'єктів калькуляції та використовують виявленні відхилення при проведенні аудиту витрат виробництва [14].

Для прийняття рішення про метод організації аудиторської перевірки витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції аудиторю необхідно провести тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку і встановити, чи:

- визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, у відповідності з П(С)БО;
- не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;

– дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику [49].

Анкету перевірки витрат на виробництво і собівартості продукції наведено у Додатку Б.

Після проведення попереднього планування починається розробка загального плану аудиту.

План аудиту – це документ, який зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня [15].

Після складання загального плану аудиторської перевірки складається програма аудиту витрат на виробництво продукції.

Програма аудиту – це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта [30].

Отже, аудит витрат виробництва – це довготривалий та трудомісткий процес, що потребує детального вивчення та аналізу зі сторони аудитора, щоб надати повну та достовірну інформацію замовникам аудиту для їх вивчення та усунення проблем і недоліків. Ефективне проведення аудиту витрат виробництва повинно відповідати вимогам якості, що передбачає наявність та правдивість, права та зобов'язання, повноту, вимірювання, оцінку вартості, подання та розкриття інформації про витрати виробництва.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НА ТОВ «СУМСЬКА НАСОСНА ТЕХНІКА»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Сумська насосна техніка» – це сучасне, швидко розвиваюче підприємство, яке зарекомендувало себе на ринку насосного обладнання України та країн СНД як надійного виробника якісних насосів і запасних частин.

ТОВ «Сумська насосна техніка» створено в 2010 році на базі ПП НТЦ "Промтехкомплект", яке функціонує з 2000 року.

Організація займається проектуванням, виробництвом і модернізацією насосів та гідравлічних систем, які застосовуються у всіх галузях промисловості. Продукція, що випускається сертифікована системою сертифікації «УкрСЕПРО», відповідає технічним регламентам безпеки обладнання Російської Федерації, а також дозволено до застосування Федеральною службою з екологічного, технологічного і атомного нагляду. Перевагою співпраці з організацією є повна технічна підтримка виконання замовлення, що включає в себе можливість не тільки виготовлення та постачання готової продукції, а й шеф-монтажу, післягарантійного обслуговування і технічного консультування, ідентифікації та узгодження запасних частин за ескізами замовника.

Особливу увагу на підприємстві приділяють контролю якості, який проводиться на всіх етапах виробництва - від отримання заготовки до виходу готової продукції.

На виробництві встановлено сучасне обладнання, що дозволяє забезпечити високу якість виготовлених виробів. Виробничі потужності зосереджені в двох виробничих ділянках: 01 і 02. Виробничі дільниці 01 і 02 оснащені як універсальним обладнанням так і обладнанням з числовим програмним управлінням.

Розглянувши загальну характеристику підприємства, потрібно здійснити аналіз фінансово-господарської діяльності організації на основі даних фінансової звітності за 2016-2018 рр.

Спочатку проведемо аналіз фінансово-економічних показників діяльності господарства за 2016-2018 рр.( таблиця 2.1)

Таблиця 2.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	160936	223467	264414	128,18
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	94711	130890	151656	126,54
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	66225	92577	112758	130,49
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	17859	20554	13841	88,03
Валюта балансу, тис. грн.	39471	63584	64318	127,65
Власний капітал, тис. грн.	29978	31723	32374	103,92
Власні оборотні кошти, тис. грн.	19494	18409	21611	105,29
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	5315	13128	8427	125,92
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	14158	24901	16487	107,91

Проаналізувавши дані таблиці 2.1, можемо зробити висновки про те, що протягом 2016-2018 рр., чистий дохід від реалізації продукції з кожним роком збільшувався, так у 2018 р. у порівнянні з 2016 р., він збільшився на 38%, але разом з тим з кожним роком собівартість реалізованої продукції також збільшувалась, це через те, що ціни на лиття та запчастини збільшувалось, росли заробітні плати в найманих працівників, а також росли обсяги реалізованої продукції. У 2018 р. собівартість збільшилась на 59% у порівнянні з 2016 р.

Також можна сказати, що протягом 2016-2018 рр. чистим фінансовим результатом підприємства був прибуток, але з кожним роком він зменшувався, отже, досліджуваному об'єкту є над чим працювати і знаходити шляхи вдосконалення у здійсненні своєї діяльності.

Так, протягом досліджуваного періоду спостерігалось зростання валюти балансу, більш ніж у 0,6 рази у 2018 р. у порівнянні з 2016 р. – до 32,374 млн. грн. З одного боку цей показник відображає зростання загальної суми засобів ТОВ «Сумська насосна техніка» (актив), а з другого – збільшення загального обсягу джерел утворення цих засобів. Отже, можна зробити висновок, що це свідчить про позитивні зміни у господарській діяльності досліджуваного суб'єкта господарювання.

Для характеристики фінансово-господарського стану підприємства доцільно здійснити аналіз основних груп показників, що дозволяють різносторонньо та детально охарактеризувати стан ТОВ «Сумська насосна техніка». Серед них слід відзначити наступні: показники майнового стану; показники прибутковості; показники ліквідності та платоспроможності; показники фінансової стійкості; показники ділової активності; показники рентабельності.

Аналізуючи фінансово-господарську діяльність ТОВ «Сумська насосна техніка», важливим аспектом є проведення оцінки майнового стану підприємства. Це дозволяє визначити ступінь ефективності використання майна досліджуваного суб'єкта господарювання, виявити можливі проблеми, дослідити частоту та необхідність оновлення основних засобів з огляду на їх моральне або фізичне старіння. З цією метою доцільно розраховувати основні показники, представлені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 - Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,46	0,48	0,62	116,10
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,003	0,02	0,16	730,30
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,27	0,40	0,26	98,13



Аналізуючи показники майнового стану та ефективності використання основних засобів слід зазначити, що на досліджуваному підприємстві в цілому спостерігалася позитивна динаміка за такими показниками як коефіцієнт оновлення та зносу основних засобів. Відповідно, частка нових основних засобів ТОВ «Сумська насосна техніка» поступово збільшувалась протягом 2016-2018 рр., про що свідчить збільшення коефіцієнту оновлення із 0,27 у 2016 р. до 0,40 у 2017 р., тобто майже у 2 рази. Це також підтверджується підвищенням рівня коефіцієнту вибуття до 0,2.

Ліквідність означає здатність швидко перетворювати активи на грошові кошти без суттєвих втрат їх ринкової вартості. Найчастіше серед показників ліквідності розраховують коефіцієнти абсолютної і швидкої ліквідності та коефіцієнт покриття. Вони дають уявлення не тільки про платоспроможність підприємства на конкретну дату, а й у випадках надзвичайних ситуацій. Проведемо аналіз показників ліквідності та платоспроможності на основі результатів розрахунків, наведених у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники ліквідності ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показник	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,22	0,03	0,01	21,32
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,72	0,82	0,53	55,51
Коефіцієнт покриття	3,05	1,58	1,68	74,22
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	19494	18409	21611	105,29

Аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності підприємства ТОВ «Сумська насосна техніка», слід відзначити, що значення усіх коефіцієнтів групи відповідали нормативним протягом усього періоду дослідження. Проте разом з тим, спостерігалась спадна динаміка за рядом показників, зокрема слід відзначити такі тенденції:

Зниження коефіцієнта абсолютної ліквідності протягом 2016-2018 рр., що свідчить про те, що частка боргів, які зможе оплатити ТОВ «Сумська

насосна техніка» негайно, зменшується. Подібна тенденція характерна і для коефіцієнта швидкої ліквідності;

Зменшення рівня коефіцієнта покриття у 2018 р. у порівнянні із 2016 р., що дозволяє підсумувати, що підприємство не має достатній обсяг власних ресурсів для погашення власних поточних зобов'язань;

Чистий оборотний капітал мав додатне значення, при чому після незначного зниження у 2017 р. даний показник помітно збільшився у 2018 р. і досяг значення майже 22 млн. грн. Це свідчить про забезпеченість ТОВ «Сумська насосна техніка» оборотними коштами для сплати поточних зобов'язань і розширення своєї діяльності.

Важливу роль для забезпечення проведення всебічного дослідження ТОВ «Сумська насосна техніка» відіграє аналіз платоспроможності даного суб'єкта господарювання. У таблиці 2.4 наведено значення розрахованих показники даної групи.

Таблиця 2.4 - Показники платоспроможності ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показник	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт платоспроможності	0,76	0,50	0,50	81,11
Коефіцієнт фінансової залежності	1,32	2,00	1,97	122,16
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,67	0,37	0,40	77,27
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,65	0,58	0,67	101,53

Отже, аналіз даних, наведених у таблиці 2.4 свідчить про зменшення платоспроможності підприємства – у 2017-2018 рр. значення коефіцієнту платоспроможності зменшилось більш, ніж у 1,5 рази порівняно з 2016 р. і досягло 0,50, що рівне нормативному значення (0,5).

Розрахунок коефіцієнту маневреності власного капіталу ТОВ «Сумська насосна техніка» довів, що у 2016 р. значення даного показника було менше нормативного і склало лише 0,65, що є менше, ніж значення у 2018 р. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами, навпаки,

демонструє негативну динаміку: так, порівняно із значенням 0,67 у 2016 р. значення даного показника знизилось до 0,40.

Важливу роль у проведенні фінансового аналізу діяльності підприємства є аналіз показників ділової активності, які показують швидкість обертання матеріальних запасів підприємства, його активів, розрахунків зі своїми контрагентами та ін. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Показники ділової активності ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показник	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт оборотності активів	1,92	2,54	2,37	111,10
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	17,96	14,19	14,07	88,51
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	8,02	6,70	7,33	95,60
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	45	54	49	104,35
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	20	25	26	114,02
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	7,48	7,08	4,99	81,68
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	7,67	6,86	6,17	89,69
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	3,96	4,24	4,73	109,29

Проведений аналіз ділової активності свідчить про наступні тенденції у діяльності ТОВ «Сумська насосна техніка»:

1) швидкість реалізації матеріальних запасів поступово знижується, оскільки значення коефіцієнту оборотності матеріальних запасів у 2018 р. зменшилось до 4,99 із 7,08 у попередньому році;

2) за результатами розрахунків можна стверджувати про зниження ефективності використання наявних ресурсів, що пояснюється зменшенням коефіцієнту оборотності активів із 2,54 у 2017 р. до 2,37 у 2018 р.;

3) терміни погашення дебіторської та кредиторської заборгованості змінювалися за досліджуваний період. З даної таблиці видно, що строк погашення кредиторської заборгованості є набагато меншим, ніж строк погашення дебіторської, що свідчить про покращення фінансового стану підприємства та про своєчасність розрахунків.

Невід'ємною складовою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства будь-якої сфери діяльності й форми власності є оцінка його рентабельності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Показники рентабельності ТОВ «Сумська насосна техніка» за 2016-2018 рр.

Показник	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт рентабельності активів	0,52	0,40	0,22	65,04
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,75	0,67	0,43	75,72
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,19	0,16	0,09	68,82
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,27	0,22	0,12	66,67

Отже, проаналізувавши дані з таблиці, можемо сказати, що коефіцієнт рентабельності активів протягом досліджуваного періоду зменшувався, так у 2016 р. він становив 0,52, а в 2018 р. – лише 0,22, хоча й було більше нормативного значення, але показує, що ефективність використання активів для генерації прибутку є недосконалим.

Рентабельність власного капіталу протягом 3 років також зменшувалось, так у 2018 р. становила 0,43, а в 2016 р. – 0,75. Коефіцієнт рентабельності продажу як і коефіцієнт рентабельності продукції також зменшувались, це свідчить про те, що не зважаючи на прибуток, що отримує підприємство протягом року, воно є не рентабельним і з кожним роком розмір прибутку стає меншим.

Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за три роки показав, що в цілому ТОВ «Сумська насосна техніка» демонструвало поліпшення за рядом фінансових показників. Також слід відмітити зростання чистого доходу підприємства протягом досліджуваного періоду. Проте серед негативних тенденцій слід відзначити зменшення прибутку, зменшення рентабельності активів, власного капіталу, продажу та продукції, відносно високу залежність установи від залучених ресурсів. Так, підприємство також характеризується зниженням рівня

фондовіддачі поряд із зростанням коефіцієнту оновлення. Саме на ці аспекти слід звернути увагу з метою удосконалення фінансово-господарського стану.

## 2.2 Організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво

На сьогоднішній день ТОВ «Сумська насосна техніка» виробляє насоси для всіх галузей промисловості. На підприємстві впроваджений повний цикл виробництва від проектування до постачання насосів та гідравлічних систем. Розглянемо процес виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» з розмежуванням по ділянкам, на яких відбувається свій цикл виробництва (Додаток В)

ТОВ «Сумська насосна техніка» має дві бази для виробництва, що знаходяться поруч, на паралельних вулицях, на одній – виробляють невеликі деталі та заготовки, а на іншій відбувається обробка великих деталей та збирання вузлів в насос. Оскільки, виробництво насосів – це складний технологічний процес, то на досліджуваному підприємстві, для зручності обліку та розподілення витрат було прийнято рішення про створення декількох підрозділів, розглянемо на рисунку 2.1

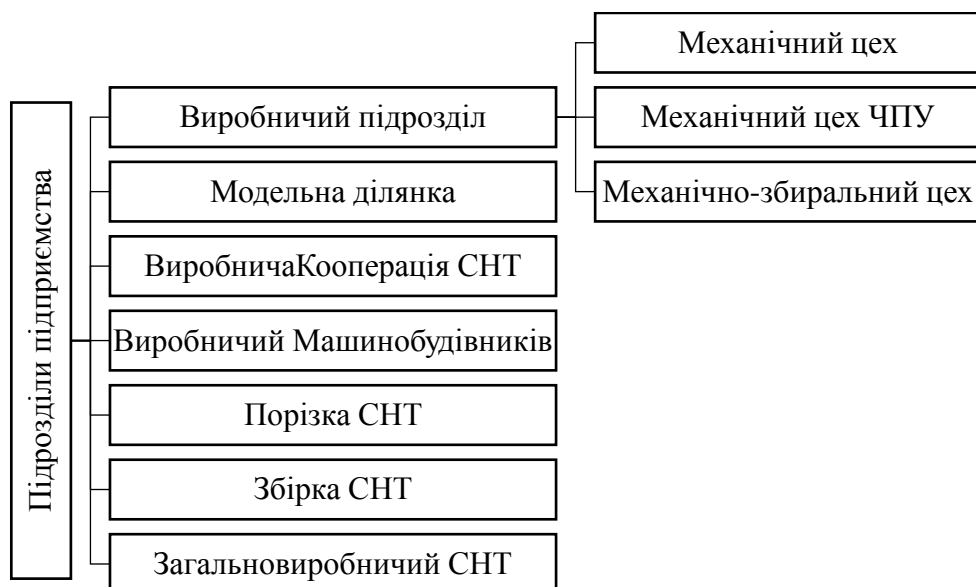


Рисунок 2.1 – Виробничі підрозділи ТОВ «Сумська насосна техніка»

Процес виробництва продукції супроводжується здійсненням послідовних господарських операцій, які підприємство задокументує для подальшого ведення аналітичного та синтетичного обліку.

Важливим етапом на будь-якому підприємстві є відображення усіх господарських операцій на рахунках. Для організації бухгалтерського обліку виробничих затрат велике значення має вибір номенклатури синтетичних та аналітичних рахунків та об'єктів калькуляції.

Основними синтетичними рахунками для обліку витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» є:

- 23 «Виробництво»
- 91 «Загальновиробничі витрати»

Рахунки обліку затрат на виробництво згідно Плану рахунків відносяться до другого класу «Запаси». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству предметів праці, призначених для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб.

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

На підприємстві ТОВ «Сумська насосна техніка» значну кількість уваги приділяють загальновиробничим витратам, рахунок 91 та їх розподіл на 23 рахунок. Наприкінці кожного місяця проводиться операція, як «Розрахунок собівартості виготовленої продукції», що допомагає розподілити загальновиробничі витрати за вибраною базою розподілу. Так, за дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом

щомісячне списання на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Підприємство веде аналітичний облік загальновиробничих витрат за статтями витрат, таких як:

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- матеріальні загальновиробничі витрати;
- затрати на обслуговування виробничого процесу;
- затрати на оплату службових відряджень;
- витрати на охорону праці;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги по утримуванні виробничих приміщень тощо.

ТОВ «Сумська насосна техніка» вибрало для розподілу загальновиробничих витрат, таку базу розподілу, як прямі матеріальні витрати, оскільки виробництво насосів є матеріаломістким виробництвом. Також можна сказати, що дана база розподілу не дає можливості достовірно та точно розподілити загальновиробничі витрати, оскільки має свої нюанси та неточності. Дану проблему та шляхи покращення наведено в третьому розділі. Розглянемо деякі операції з обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка» в таблиці 2.7

Документальне оформлення обліку витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» відбувається за допомогою типових форм первинних документів, деякі були розроблені самим підприємством та затверджені наказом про облікову політику, які схематично представлені в Додатку Г

Таблиця 2.7 – Типові кореспонденції з обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Відображено витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу	91	661	11239,61
2	Відображено ЄСВ	91	651	2247,92
3	Відображено витрати на оренду виробничих приміщень	91	631	23800,00
4	Відображено витрати на охорону виробничих приміщень	91	631	1000,00
5	Відображено витрати на оплату електроенергії	91	631	73240,03
6	Відображено витрати на охорону праці	91	9631	700,00
7	Списано загальновиробничі витрати на виробничу собівартість:	231	91	112227, 56

Документальне оформлення обліку витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» відбувається за допомогою типових форм первинних документів, деякі були розроблені самим підприємством та затверджені наказом про облікову політику, які схематично представлені в Додатку В

Для того, щоб краще дослідити організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» розглянемо покроково виробництво одного із видів насосів: ЦН 400-105.

Розглянемо типові кореспонденції на ТОВ «Сумська насосна техніка» для процесу виробництва (табл. 2.8)

Таблиця 2.8 – Відображення в обліку витрат в процесі виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Витрачено для виробництва Насосу ЦН 400-105: готову продукцію власного виробництва	231	26	85190,28
2	Витрачено для виробництва Насосу ЦН 400-05:запасні частини	231	207	3529,84



## Продовження таблиці 2.8

3	Витрачено на виробництво Насосу ЦН 400-105: інші матеріали	231	209	174,80
4	Отримано Насос ЦН 400-105 з цеху на склад	26	231	88894,92
5	Нараховано з/п: - працівникам, зайняти виробництвом - працівникам, апарату управління цехом:	231 91	661 661	8400,00 5900,00
6	Розраховано нарахування на фонд заробітної плати ЄСВ (22 %) - працівникам, зайняти виробництвом - працівникам, апарату управління цехом	231 91	651 651	1848,00 1298,00
7	Нараховано амортизацію на загальновиробниче обладнання	231	131	668,77
8	Нараховано заборгованість за оренду виробничих приміщень	231	631	12813,00
9	Відображено ПК з ПДВ	6442	631	2562,60
10	Списано загальновиробничі витрати на виробництво насосу Н 400-105	231	91	7198,00
11	Собівартість насосу			119822,69

Отже, проаналізувавши всі дані, ми можемо зробити висновок, що на ТОВ «Сумська насосна техніка» первинний, аналітичний та синтетичний облік ведеться належним чином тим самим забезпечуючи всіх користувачів необхідною інформацією. Оскільки облік ведеться відповідно до чинного законодавства, то усі виробничі витрати ТОВ «Сумська насосна техніка» наводяться у Звіті про фінансові результати, проаналізувавши який, ми можемо сказати, що витрати виробництва в даному звіті наведено вірно.

## 2.3 Організація аудиту витрат на виробництво продукції

ТОВ «Сумська насосна техніка» не відповідає критеріям для проведення обов'язково аудиту фінансової звітності в тому числі витрат на виробництво, хоча й підприємство приділяє значну увагу для перевірки всіх процесів діяльності. Потягом трьох років на досліджуваному об'єкті не проводився зовнішній аудит витрат виробництва, але постійно проводиться внутрішній аудит, що також дає можливість зрозуміти достовірність бухгалтерської та фінансової інформації в усіх її аспектах. Тому розглянемо

детальніше, як саме проходить внутрішній аудит на ТОВ «Сумська насосна техніка»

Метою внутрішнього аудиту витрат виробництва на досліджуваному підприємстві є удосконалення організації та обліку виробничих витрат та управління виробництвом, виявлення недоліків, які можливо виправити.

Основним завданням внутрішнього аудиту є забезпечити ефективне функціонування всіх підрозділів на всіх рівнях управління. Здійснення якісного та ефективного аудиту витрат виробництва забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та виживання в конкурентному середовищі.

На нашу думку, раціональна організація аудиту забезпечує результативність та ефективність діяльності підприємства. Тому на ТОВ «Сумська насосна техніка» рекомендовано провести зовнішню аудиторську перевірку, для знаходження шляхів удосконалення та полегшення обліку витрат виробництва.

На підприємстві не передбачено посадової особи, яка б постійно працювала, як внутрішній аудитор, тому організація користується послугами незалежного аудитора. Підприємство отримує консультації з питань бухгалтерського обліку, оподаткування та в деяких правових питаннях. Це допомагає бухгалтерам швидко та правильно знайти відповіді на складні та досить заплутані запитання, допомагає організувати облік в нових сферах діяльності та організації.

Щодо внутрішнього аудиту, то на підприємстві він здійснюється безперервно, що дає можливість бухгалтерському відділу своєчасно виявляти помилки та виправляти їх. Оскільки процес виробництва насосів – це складний та досить тривалий процес, то необхідно контролювати дії та операції, що здійснюють менеджера, майстри, комірники та інші працівники організації. Саме тому в програмі, що використовується на ТОВ «Сумська насосна техніка», завдяки роботі спеціалістів «1С: Підприємство» та програміста підприємства, майстри та інші робітники, окрім бухгалтерів та

керівництва, не можуть проводити документи по бухгалтерському обліку, лише по управлінському, що полегшує можливість перевірити створені ними документи та виправити помилки.

Наприклад, майстер або конструктор створює змінно-добове завдання, яке не формує бухгалтерських операцій, лише дає можливість швидко сформувати документ, що показує, яка продукція виготовляється та з якого матеріалу. Вони також створюють накладні вимоги, які кожного дня перевіряє бухгалтер, що відповідає за процес виробництва. Бухгалтер по виробництву проводить їх по бухгалтерському обліку, перевіряє правильність формування програмою проводок та виправляє помилки, якщо вони є. Також це допомагає бухгалтеру при виробництві продукції, оскільки є можливість перевірити чи списані всі матеріали, що потрібні і чи всі матеріали є в наявності.

На ТОВ «Сумська насосна техніка» також є такий первинний документ, як «Накладна на переміщення», що в основному створюють майстра, для переміщення матеріалів між складами підприємства, оскільки є дві окремі бази, на яких відбуваються два різних етапи виробництва. Цей документ по бухгалтерському обліку проводить бухгалтер, перевіряючи наявність матеріалу, що переміщається та формування бухгалтерських операцій.

Виробництво насосів – це складний технологічний процес, самі вироби та їх комплектуючі можуть проходити декілька стадій обробки. Саме тому наявність незавершеного виробництва є невід’ємною частиною виробничої діяльності ТОВ «Сумська насосна техніка» До незавершеного виробництва відносять: продукцію, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом виробництва; вироби, хоча й закінчені виготовленням, але які не пройшли випробувань і технічного приймання або повністю не укомплектовані.

Важливим етапом внутрішнього аудиту витрат виробництва є інвентаризація незавершеного виробництва. Вона проводиться шляхом фактичного заміру, зважування і підрахунку цінностей. Незавершене

виробництво інвентаризується станом на перше число кожного кварталу. Розглянемо процес інвентаризації незавершеного виробництва на рис. 2.2.



Рисунок 2.2 – Порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка»

Інвентаризація незавершеного виробництва дозволяє визначити його комплектність, звірити фактичну наявність деталей, що перебувають на всіх стадіях обробки, вузлів, напівфабрикатів у натуральному вираженні з даними оперативного кількісного обліку їх руху, виявити необлікований (прихований) брак, надлишки та нестачі деталей, перевірити правильність обліку руху деталей і напівфабрикатів. За даними інвентаризації уточнюють також величину витрат у незавершеному виробництві, що значиться на виробничих рахунках, і собівартість випущеної продукції.

Отже, аналізуючи наведені вище дані, зазначимо, що на ТОВ «Сумська насосна техніка» внутрішній аудит витрат виробництва відбувається згідно вимог чинного законодавства. Аудит є невід’ємною частиною підвищення ефективності діяльності суб’єкта господарювання, тому що проведена перевірка дає змогу знизити підприємницький ризик. Отримана в ході аудиту інформація дає можливість прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення.

### РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СУМСЬКА НАСОСНА ТЕХНІКА»

#### 3.1 Шляхи вдосконалення обліку та розподілу загальновиробничих витрат

У сучасних умовах для діяльності підприємства важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат та бази їх розподілу, так як від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства. Підприємству необхідно самим визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, так як в П(С)БО не зазначено чітко перелік саме змінних і постійних витрат. Ще однією проблемою є визначення бази розподілу, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства. З метою усунення виявлених недоліків та вдосконалення обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка» пропонуємо наступні вдосконалення (рис. 3.1)

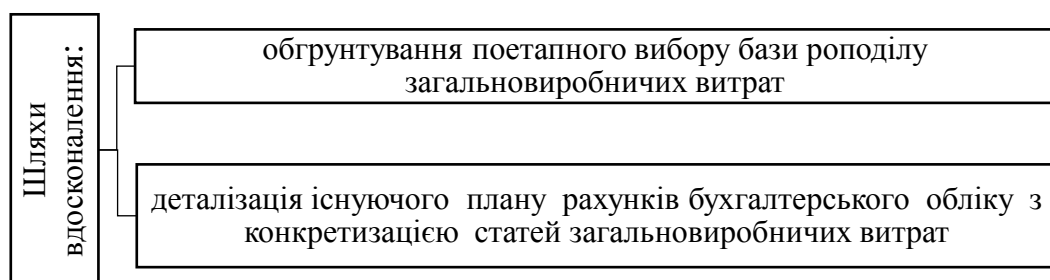


Рисунок 3.1 – Шляхи вдосконалення обліку загальновиробничих витрат

Оскільки головними проблемами обліку загальновиробничих витрат є відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку, з метою систематизації обліку на ТОВ «Сумська насосна техніка»

пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків (рис. 3.2).

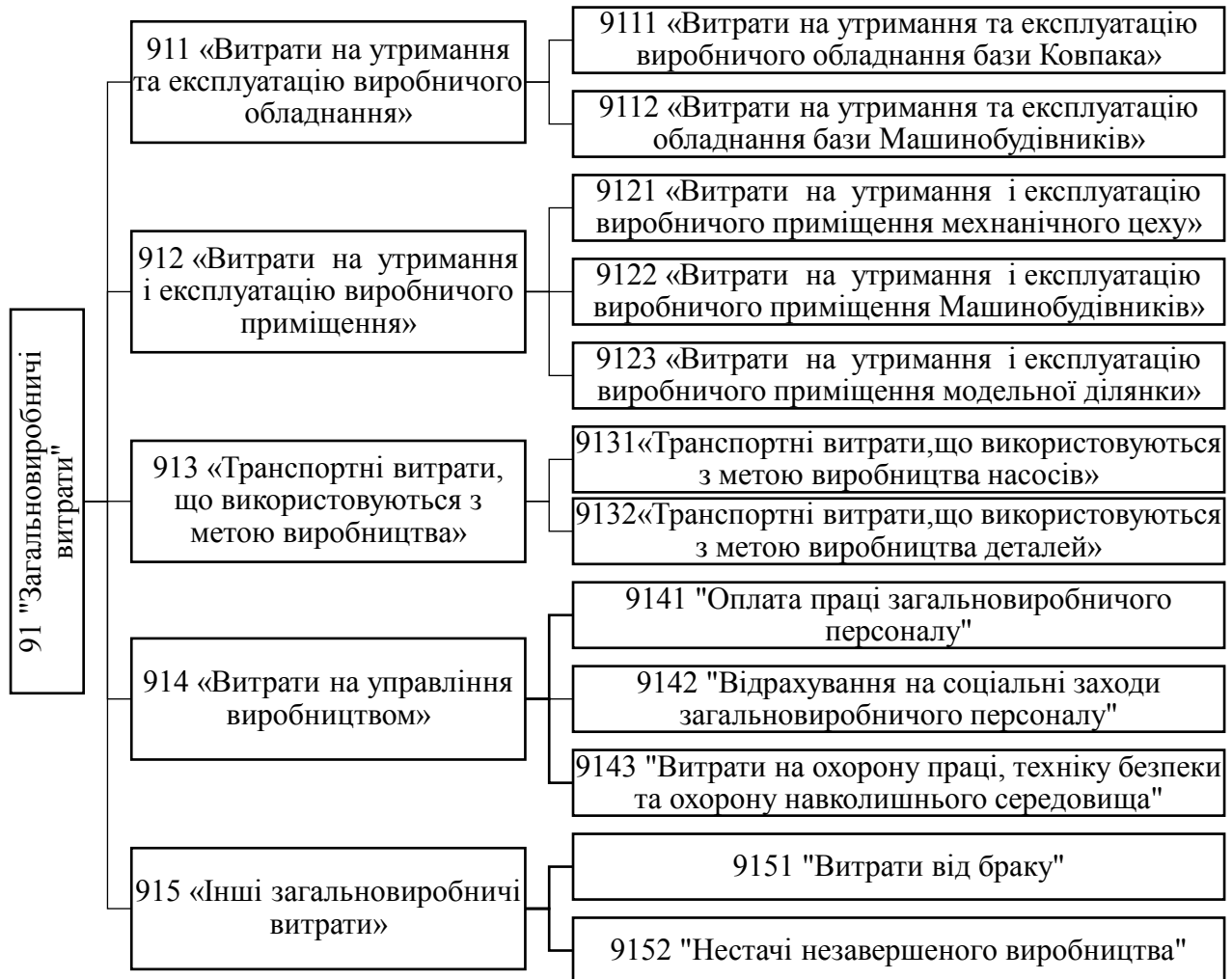


Рисунок 3.2 – Деталізація рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на ТОВ «Сумська насосна техніка»

Складність визначення переліку змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат пов'язане також з недосконалістю сучасної нормативної бази. Таким чином, це обумовлює необхідність перегляду даного питання. При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно змінною бази розподілу існує пропорційна або майже

пропорційна залежність. Найбільш часто використовувані бази розподілу та їх характеристика відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Бази розподілу загальновиробничих витрат та їх характеристика

№ з/п	База розподілу	Характеристика
1	Прямі витрати на оплату праці	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації і автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки
2	Кошторисні (нормативні) ставки	Цей метод рекомендовано Типовим положенням з планування обліку та калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах та повинен бути основним, особливо для підприємств машинобудування та металообробки, де виготовляється різноманітна складна продукція із застосуванням різних за складністю та рівнем витрат на утримання та експлуатацію обладнання.
3	Прямі матеріальні витрати	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводиться відповідні технологічні операції, типовим прикладом в цьому випадку може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збір виробів.
4	Години праці	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова
5	Час обробки виробів на основі середніх витрат на одну машино-годину	Доцільна для застосування на підприємствах, де переважна частина витрат пов'язана з обладнанням, обов'язковою умовою є облік часу роботи обладнання.
6	Обсяг виробництва	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості

З метою обрання бази розподілу необхідно враховувати їх переваги та недоліки. Так недоліком бази розподілу прямих витрат на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) є те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва. А перевагою даної бази розподілу загальновиробничих витрат є те, що вона дозволяє повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції і ступінь механізації та автоматизації виробничого процесу [6].

Недоліком бази розподілу за часом обробки виробів на основі середніх витрат на одну машино-годину є її неточність, оскільки витрати залежать не

тільки від кількості годин роботи машинного парку, а й від кількості працівників і трудомісткості процесів. А от застосування бази є доцільним за умови відсутності суттєвої різниці між трудо- і машиномісткістю продукції. Норма розподілу розраховується як відношення розрахункової суми витрат до розрахункового часу роботи обладнання [2].

Важливе значення для точного визначення собівартості продукції має обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат, саме тому для покращення порядку розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка» доцільно виділяти декілька етапів, які зображено на рис. 3.3.

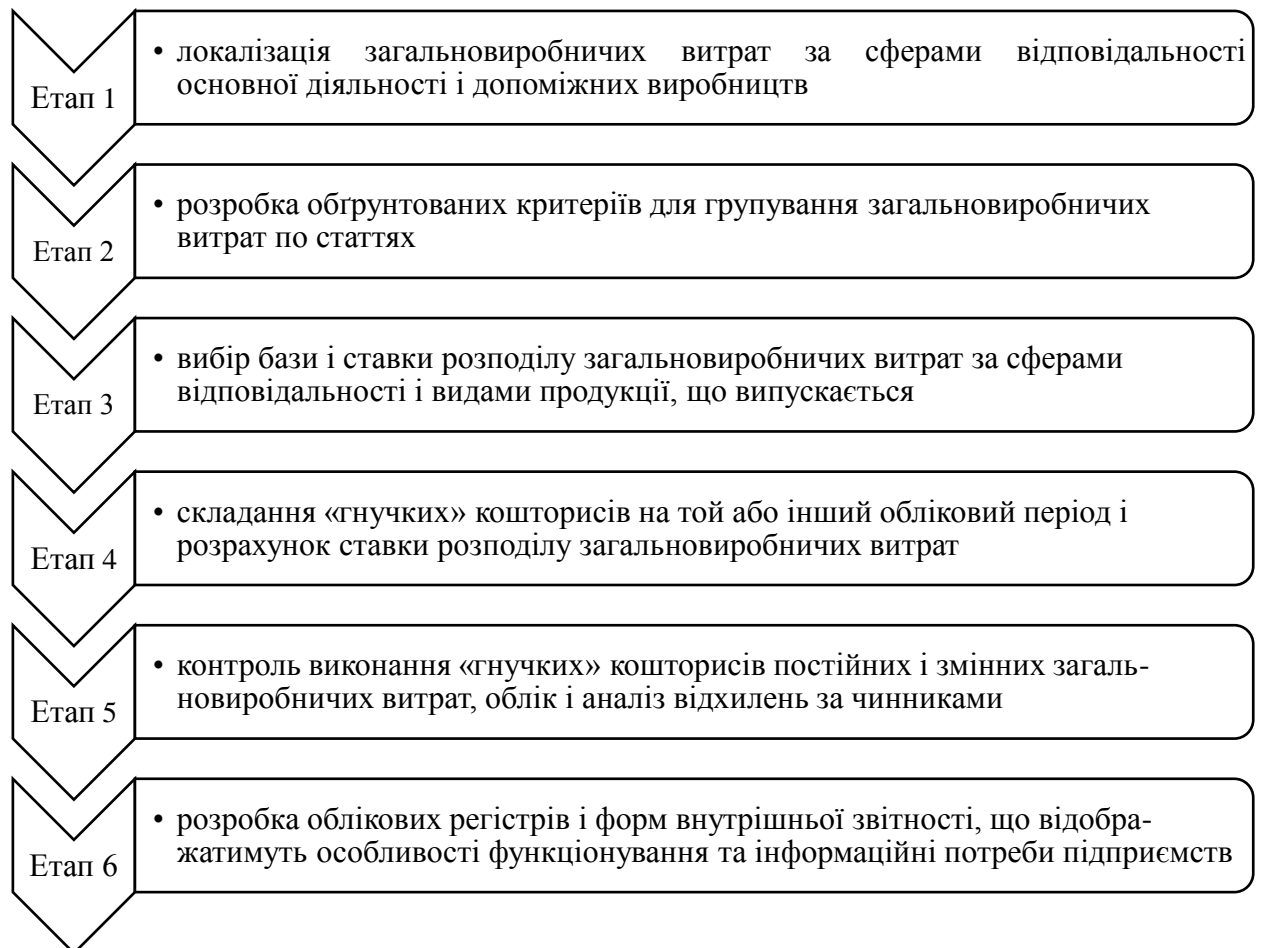


Рисунок 3.3 – Основні етапи порядку розподілу загальновиробничих витрат для ТОВ «Сумська насосна техніка»



Актуальною є проблема щодо розподілу загальновиробничих витрат і на ТОВ «Сумська насосна техніка». Оскільки, як було сказано в розділі 2, обрана база розподілу загальновиробничих витрат не дає точної та достовірної інформації щодо собівартості виготовленої продукції, тому необхідно змінити базу розподілу загальновиробничих витрат, яка б адекватно відображала причинно-наслідковий зв'язок, була б кількісно визначена та відповідала критерію «витрати-вигоди».

Саме тому для точного та достовірного визначення собівартості виготовленої продукції на ТОВ «Сумська насосна техніка» розроблено алгоритм вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, що наведено в Додатку Д.

Обґрунтований вибір конкретного підходу залежно від особливостей технологічного процесу, домінування питомої ваги кожного з елементів витрат у собівартості продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці виробничих працівників, витрати на амортизацію необоротних активів виробничого призначення) дозволяє побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат. На нашу думку, це допоможе визначити собівартість виготовленої продукції з найменшою похибкою та запобігатиме її завищенню або заниженню.

Отже, з метою коригування точності обчислення собівартості продукції наведено етапи та алгоритм розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка». Для систематизації обліку витрат виробництва на досліджуваному підприємстві пропонується вести розроблену модель аналітичного обліку для рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Таким чином, впровадження запропонованих методів вдосконалення на ТОВ «Сумська насосна техніка» дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загальновиробничих витрат та точнішого обчислення собівартості продукції.

### 3. 2 Шляхи вдосконалення аудиту витрат на виробництво продукції

Одним із трудомістких процесів в аудиторській діяльності є аудиторська перевірка виробничих витрат. По-перше, даний процес вимагає великої зосередженості, по-друге, необхідні знання нормативних та інструктивних матеріалів, по-третє, вміння правильно розраховувати виробничі витрати в окремих видах господарської діяльності підприємства.

Як було сказано раніше, на підприємстві ТОВ «Сумська насосна техніка» відсутня уповноважена особа, що проводить внутрішній аудит, а його обов'язки покладено на директора, також за все існування організації не проводився зовнішній аудит, саме тому важливим аспектом для подальшої діяльності підприємства є удосконалення проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат. На наш погляд, запроваджувати систему внутрішнього аудиту необхідно таким чином, щоб була призначена уповноважена особа чи навіть служба внутрішнього аудиту, оскільки достовірне визначення собівартості продукції є однією з основних задач підприємства.

Оскільки на підприємстві ТОВ «Сумська насосна техніка» виробничий цикл є складним процесом, тобто структура виробництва поділена на підрозділи – різні етапи створення готової продукції. Тому уповноваженій особі для проведення внутрішнього аудиту доречно поділити перевірку на декілька частин, які в кінцевому результаті консолідуються в аудиторський висновок (рис. 3.4).

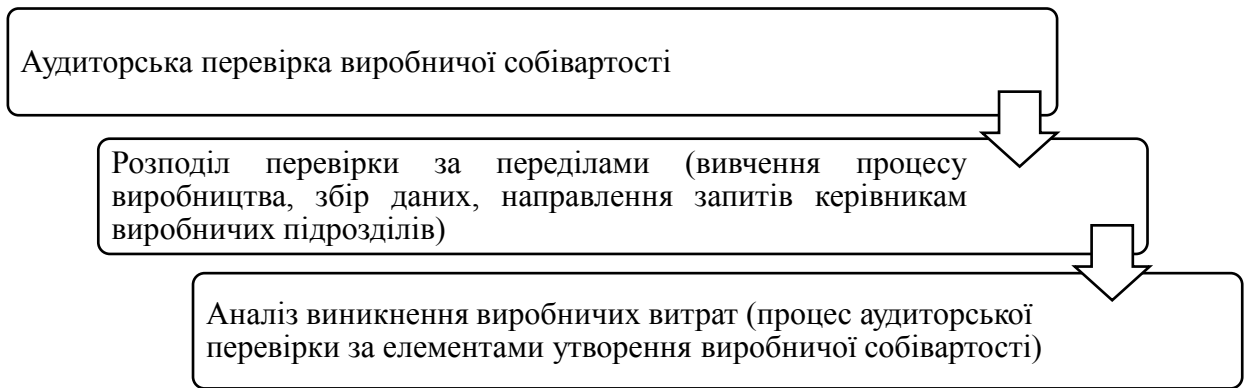


Рисунок 3.4 – Процес аудиторської перевірки виробничих витрат

З елементів напряму перевірки, у свою чергу, складається сам аналіз виникнення виробничих витрат. Такими елементами напряму перевірки є: аналіз списання матеріальних запасів; нарахування заробітної плати та ЄСВ робітникам виробництва; розподіл загальновиробничих затрат тощо.

Для того, щоб впровадити систему внутрішнього аудиту виробничих витрат на підприємстві ТОВ «Сумська насосна техніка» потрібно розробити методика аудиту витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції. Це є ще одним шляхом вдосконалення внутрішнього аудиту виробничих витрат, запропонована методика та складові внутрішньої аудиторської перевірки наведено в таблиці 3.2.

Запропонована методика створена в матричному вигляді та являє собою таблицю, де по горизонталі розташовуються контрольні точки аудитування, а по вертикалі – складові методики внутрішнього аудиту.

Таблиця 3.2 – Методика внутрішнього аудиту витрат виробництва

Контрольні точки аудитування	Обсяг реалізованих об'єктів	Управлінські (накладні) витрати	Виробнича собівартість об'єктів
Компоненти методики аудиту			
Мета внутрішнього аудиту	Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат
Інформаційна база внутрішнього аудиту	Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 26, 70, 90	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66, 372

Напрями внутрішнього аудиту	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий	Підтверджуючий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння
Взаємозв'язок контрольних точок аудіювання	Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 91	Обороти по рахунку 23

### Продовження таблиці 3.2

Можливі порушення	Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту	Суттєва	Суттєва	Суттєва

Використання запропонованої методики внутрішнього аудиту витрат виробництва дозволить на початковому етапі відповідно до поставленої мети перевірити порівнянність даних синтетичного та аналітичного обліку виробничих витрат та їх взаємозв'язок з даними бухгалтерської звітності. Сигналом про недостовірність даних може служити неспівставність перевірених показників.

Основною характеристикою внутрішнього аудиту загальновиробничих витрат на підприємстві ТОВ «Сумська насосна техніка» є його безперервне здійснення, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі персоналу та обліку витрат виробництва. Завдяки цьому швидко вирішити проблему та запобігти її появи в майбутньому. Для збору аудиторських доказів застосовують різні процедури. Аналізуючи вище викладене можемо сказати, що важливим етапом для вдосконалення аудиту витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» є запровадження загального плану процедур

(Додаток Е), що систематизую всі завдання та процедури, які необхідно здійснити уповноваженій особі.

Уповноважена особа на проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат повинна організувати свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку. Внутрішній аудитор для виконання плану має підготувати програму аудиторської перевірки (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Програма проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка»

Дії внутрішнього аудитора	Джерела інформації
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10,20, 23, 644, 70, 90, 91 підрозділів, первинні документи
Перевірка дотримання вибраного методу обліку виробничих витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення виробничих витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково- платіжна відомість
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково- платіжна відомість
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення
Перевірка правильності обліку незавершеного виробництва	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга

Для організації внутрішнього аудиту витрат виробництва на ТОВ «Сумська насосна техніка» необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування. Належна організація внутрішнього аудиту

витрат виробництва сприяє більш детальній перевірці використання, обліку й управління ними на підприємстві.

Таким чином, ефективний внутрішній аудит витрат виробництва слугуватиме функціонуванню ефективної системи бухгалтерського обліку, запобігатиме виникненню порушень; допомагатиме успішному розвитку компанії в умовах жорсткої конкурентної боротьби та посилення впливу різного роду ризиків на діяльність підприємства.

## ВИСНОВКИ

Виробництво є одним із найважливіших у діяльності підприємства процесів. Для виготовлення готової продукції, що підлягає реалізації використовують сировину та матеріали, природні та трудові ресурси, електроенергію, паливо, основні засоби. Головною особливістю цього процесу є формування витрат на виробництво продукції, що в кінцевому результаті становлять її собівартість.

Значна роль в діяльності виробничого підприємства відведена витратам виробництва, тому що вони забезпечують діяльність підприємства та є одним з головних чинників, що впливає на кінцевий результат діяльності та формування цінової політики. Саме тому для ефективного функціонування потрібно правильно визнавати витрати виробництва та здійснювати їх класифікацію.

Не існує уніфікованої та незмінної класифікації витрат виробництва через відсутність єдиної думки науковців щодо вибору класифікаційних ознак. Тому нами було проаналізовано різні підходи авторів щодо даної проблеми та систематизовано їх в одній класифікації витрат виробництва.

Облік витрат виробництва на підприємствах не може повноцінно функціонувати без належного їх нормативно-правового регулювання, яке відіграє важливу роль в ефективній організації обліку і аудиту на суб'єктах господарювання. Без такого впорядкування підприємство приречене на збитки, пені, штрафи та, можливо, на банкрутство.

До нормативно правових актів стосовно обліку і аудиту витрат виробництва відносять: Податковий Кодекс України, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», МСФЗ 2 «Запаси, МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 19 «Виплати працівникам», План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ, облікова політика підприємства та інші.

Одним з найважливіших аспектів функціонування господарюючих суб'єктів є налагодження систематичного аудиту за витратами виробництва. Тому доцільно періодично здійснювати ефективний внутрішній аудит за окремими підрозділами, виявляти резерви виробництва та найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

Практичні аспекти дослідження витрат виробництва здійснено на матеріалах ТОВ «Сумська насосна техніка».

Метою діяльності підприємства є виробництво насосів, запасних частин, деталей та їх реалізація, надання послуг з механічної обробки, інші види господарської діяльності задоволення потреб підприємства його засновника та отримання прибутку.

За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства встановлено що основні економічні показники протягом 2016-2018 рр. знижувалися, що негативно впливає на діяльність підприємства ТОВ «Сумська насосна техніка», це пов'язано в першу чергу з впливом фінансової економічної кризи і саме на основі цього підприємство не є ліквідним, достатньо платоспроможним та рентабельним. Тому необхідно шукати шляхи підвищення цих показників.

Первинний, аналітичний і синтетичний облік в досліджуваному господарстві ведеться на належному рівні і забезпечує відповідних користувачів необхідною інформацією.

Визначення собівартості виготовленої продукції на підприємстві проводиться залежно від виду продукції та є трудомістким процесом облікової діяльності.

Проблемними питаннями щодо обліку і аудиту витрат виробництва є: відсутність єдиної думки щодо їх визначення та класифікації; потреба обґрунтування та вдосконалення вибору бази розподілу загальновиробничих витрат; недосконалість існуючого плану рахунків щодо їх обліку; відсутність



методики та плану проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат на досліджуваному підприємстві. Значним недоліком в діяльності ТОВ «Сумська насосна техніка» є те, що вибрана база розподілу загальновиробничих витрат не в повній мірі відповідає потребам бухгалтерського та управлінського обліку собівартості виготовленої продукції.

В результаті проведеного дослідження розроблено аналітичну модель бухгалтерського обліку рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з урахуванням специфіки виробничої діяльності досліджуваного підприємства. Запропоновані вдосконалення дозволяють систематизувати структуру загальновиробничих витрат з метою оптимізації даної ділянки в управлінському та фінансовому обліку.

Наведено основні етапи щодо розподілу загальновиробничих витрат, які відіграють важливу роль для визначення собівартості готової продукції. Запропоновано алгоритм бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат, які враховують особливості технологічного процесу, структуру виробничої собівартості продукції, виконання плану із реалізації виготовленої продукції і створює передумови щодо побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат.

Для вдосконалення аудиту витрат на виробництво продукції запропоновано методику здійснення аудиту з відповідною програмою проведення внутрішнього аудиту витрат виробництва.

Таким чином з метою усунення виявлених проблем та недоліків у результаті дослідження було запропоновано шляхи їх вдосконалення. Впровадження даних методів у діяльність підприємства дозволяє поліпшити, та уніфікувати облік і аудит витрат виробництва.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бакаєв А. С., Безруких П. С., Врублевський Н. Д. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 5 – те вид., перероб. та доп. Москва: Фінанси. 2004. 736 с.
2. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції: навч. посіб. Москва: Фінанси і статистика, 2004. 296 с.
3. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції: навч. посіб. Москва: Фінанси, 2005. 320 с.
4. Беренда Н. І. Загальновиробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу: підручник. Київ: Економіка і менеджмент. 2017. с. 252.
5. Білоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості: навч. посіб. Київ: Бухгалтерський облік і аудит. 2009. с. 310.
6. Бондаренко Т. Ю. Облік і контроль загальновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2009. 19 с.
7. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов: навч. посіб. Київ. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. с. 32–41
8. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління: навч. посіб. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. с. 11-18.
9. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управлінський облік: підручник. 8-ме вид. перероб. та доп. Москва. Омега. 2010. с. 570
10. Голов С. Ф., Коцюба О. С. Управління витратами : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. с. 131.
11. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на виробництво та відображення їх в фінансовій звітності / Т.М. Давидова //Вісник податкової служби України.2016. No 8. С. 14-19.

12. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. с. 320.
13. Економічна енциклопедія / редкол.: Б. Д. Гаврилишин, С. В. Мочерний, О. А. Устенко та ін. Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. Т. 1. 864 с.
14. Засадний Б. Витрати для ефективного управління діяльністю підприємства: навч. посіб. Львів: Довідник економіста, 2009. с. 57-62.
15. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту: навч. посіб.: Харків. Центр учбової літератури, 2008. с. 216.
16. Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управлінський облік: підручник. Київ: Економіст, 2006. с. 618
17. Ільїна С. Б. Основи аудиту: навч. практ. посіб. Житомир: Кондор, 2009. с. 378.
18. . Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник для вузов. Аудит. ЮНИТИ, 1998. с. 350.
19. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства: монографія. Київ: Лібра, 2007. с. 320.
20. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин: Актуальні проблеми економіки, 2009. №9. с. 126-131.
21. Корольова О. І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні: навч. посіб. Київ: Економіка, фінанси, право, 2008. № 7. с. 13-17.
22. Костецька Н. І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства: навч. посіб. Переяслав-Хмельницький: Вісник Хмельницького національного університету. 2005 с. 71-74.
23. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі: навч. посіб. Київ: Актуальні проблеми економіки. 2010. с. 118-121.
24. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Харків: Каравела, 2010. с. 568.

25. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік –інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська // Экономика и управление. Київ, 2017. №1. С. 23-28.

26. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: монографія. Київ: Бухгалтерський облік і аудит. 2006. с. 112.

27. Михалевич С. Проблеми обліку витрат та шляхи їх вирішення / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 3.

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-013. URL : [http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_013) (дата звернення 23.10.2019)

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-021. URL : [http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929\\_021](http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_021)(дата звернення 23.10.2019)

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення 23.10.2019)

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам»: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL : [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011) (дата звернення 23.10.2019)

32. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Київський національний торговельно-економічний університет. 2014. с. 536

33. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов: навч. посіб. Київ: Бухгалтерський облік і аудит. 2002. с. 225-260.

34. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. Бухгалтерський облік на підприємствах: Підручник/ За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 3-тє вид., перероблене і доповнене. – К.: Алеута, 2009. с. 878.

35. Осадча Г. Г., Хачко К. Г. Зміст і поняття витрат в операційній діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Г.Г. Осадча, К.Г. Хачко // Вісник НТУ «ХП», № 4 (1047). – 2014. – Режим доступу: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:e4gO\\_\\_gAgWQJ:archive.kpi.kharkov.ua](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:e4gO__gAgWQJ:archive.kpi.kharkov.ua) – Назва з домашньої сторінки Інтернету.

36. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект: підручник. Тернопіль: Астон, 2005. 288 с.

37. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Суми: УБС НБУ. 2008. с. 219.

38. Петренко Я. В. Вдосконалення методології бухгалтерського обліку і розподілу загальнопромислових витрат [Електронний ресурс] / Я. В. Петренко // Інвестиції: практика та досвід. –2016. –№ 7. –С. 54–57. –Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd\\_2016\\_7\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_7_14).

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

40. Податковий кодекс України : Відомості Верховної Ради України від 04.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>(дата звернення 02.11.2019)

41. Подмешальська Ю. Актуальні аспекти обліку загальнопромислових витрат[Електронний ресурс] / Ю. Подмешальська, А. Дунда //Схід. –2018. – №2. –С. 35-40. –Режим доступу:–[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid\\_2018\\_2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid_2018_2_7).

42. Поліщук І. Р. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва / І. Р. Поліщук, О. В. Боднар // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. –2016. – №3 (61). –С. 155–157.

43. Постанова Кабінету Міністрів Про порядок нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві від

15.07.1997 №786-97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/> (дата звернення 02.11.2019)

44. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>(дата звернення 02.11.2019)

45. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>[www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/) (дата звернення 02.11.2019)

46. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL : [www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/)(дата звернення 06.11.2019)

47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : наказ Міністерства фінансів України від 16.07.1999 №996-XIV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed19990716> (дата звернення 06.11.2019)

48. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL: [www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/) (дата звернення 06.11.2019)

49. Романків І.Я. Особливості бухгалтерського обліку і економічного контролю витрат виробництва [Електронний ресурс] / І.Я. Романків // Інноваційна економіка. – №10 (48) – 2017. – Режим доступу: [file:///C:/Users/home1/Downloads/inek\\_2017\\_10\\_25.pdf](file:///C:/Users/home1/Downloads/inek_2017_10_25.pdf) – Назва з домашньої сторінки Інтернету.

50. Рябенко Г.М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікація [Електронний ресурс] / Г.М. Рябенко // Всеукраїнський науково-виробничий журнал Інноваційна економіка. – №6(44) . – 2013. Назва з домашньої сторінки Інтернету.

51. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. Москва: Максимум. 2005. 884 с.

52. Секіріна Н. В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. С. 235-245. Режим доступу до джерела: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Znphktei/2011\\_2/statti\\_2/sekirina/sekirina.htm](http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm) - Назва з домашньої сторінки Інтернету.

53. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку , економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ. 2004. с. 411.

54. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат / Сухораб В.П., Ксьондз С.М. // Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. – Хмельницький, 2013. – С. 169-173.

55. Тарасюк Г. М., Шваб Л. І. Планування діяльності підприємства: навч. посіб. Київ: Каравела. 2003. с. 432.

56. Темченко І. О. ибір бази для розподілу загальновиробничих витрат / І. О. Темченко // Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю, Кропивницький, 2019.

57. Тюхтій М. В. Загальновиробничі витрати: концептуальні аспекти вітчизняного та зарубіжного досвіду облікового відображення [Електронний ресурс] / М. В. Тюхтій, О. Г. Пономаренко // Вісник Полтавської державної аграрної академії. –2016. – №3. –С. 116–119. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VPDAA\\_2016\\_3\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VPDAA_2016_3_26).

58. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. Київ : Таксон, 2000. 520 с

59. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2003. с. 656.

60. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н. П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару : вісник /Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. 2018. № 3 (15). с. 88-95.

61. Шеремет А. Д. Аудит: учебное пособие. Москва: Инфра. 2004. с. 318.

62. Ющак Ж. М. Класифікація витрат, орієнтовано на ефективне управління підприємством [Електронний ресурс] / Ж.М. Ющак // Серія: Економічні науки, Вісник ЖДТУ. - № 3 (61). – 2012. – Режим доступу: [http://library.ztu.edu/ua/e-copier/VISNUK/61\\_3/203.pdf](http://library.ztu.edu/ua/e-copier/VISNUK/61_3/203.pdf)– Назва з домашньої сторінки Інтернету.



## ДОДАТОК А

## SUMMARY

Temchenko I. O. Organization and methodology of production costs accounting and audit. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2019.

The economic nature of production costs, their classification and legislation are investigated. The analysis of financial and economic activity of the enterprise is carried out and the general aspects of accounting and audit of production costs are considered. The main purpose of this study is to develop recommendations of production costs accounting and audit improvement.

Key words: production costs, production cost classification, production cost accounting and audit, indirect production costs.

## АНОТАЦІЯ

Темченко І. О. Організація і методика обліку і аудиту витрат виробництва. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2019 р.

У роботі досліджено економічну сутність витрат виробництва, їх класифікацію та нормативно-правове забезпечення. Проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства та розглянуто загальні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендації щодо удосконалення обліку і аудиту витрат виробництва.

Ключові слова: витрати виробництва, класифікація витрат, облік і аудит витрат виробництва, загальновиробничі витрати.

Додаток Б – Анкета перевірки витрат на виробництво і собівартості продукції

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутрішнього контролю	Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?					
2.	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?					
3.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?					
4.	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?					
5.	Чи були виявлені аудиторами порушення?					
6.	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?					
7.	Застосування облікових реєстрів: - рекомендовані; - із застосуванням ЕОМ (програма, відомості тощо)					
8.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва продукції на підприємстві?					
9.	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку виробничої собівартості продукції?					
10.	Чи були у звітному періоді зміни щодо віднесення витрат на виробництво?					
11.	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?					

Продовження Додатку Б

12.	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?					
13.	Чи ведеться аналітичний облік: - за видами виробництва; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності; - за статтями витрат і групами або видами продукції?					
14.	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?					
15.	Чи встановлено наказом про облікову політику перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат?					
16.	Чи відповідає відображення на рахунку 23 «Виробництво» витрат на виробництво вимогам П(С)БО 16: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; інших прямих витрат; виробничих накладних витрат і витрат від браку продукції?					
17.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?					
18.	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?					

## Додаток В – Виробничий процес на ТОВ «Сумська насосна техніка»

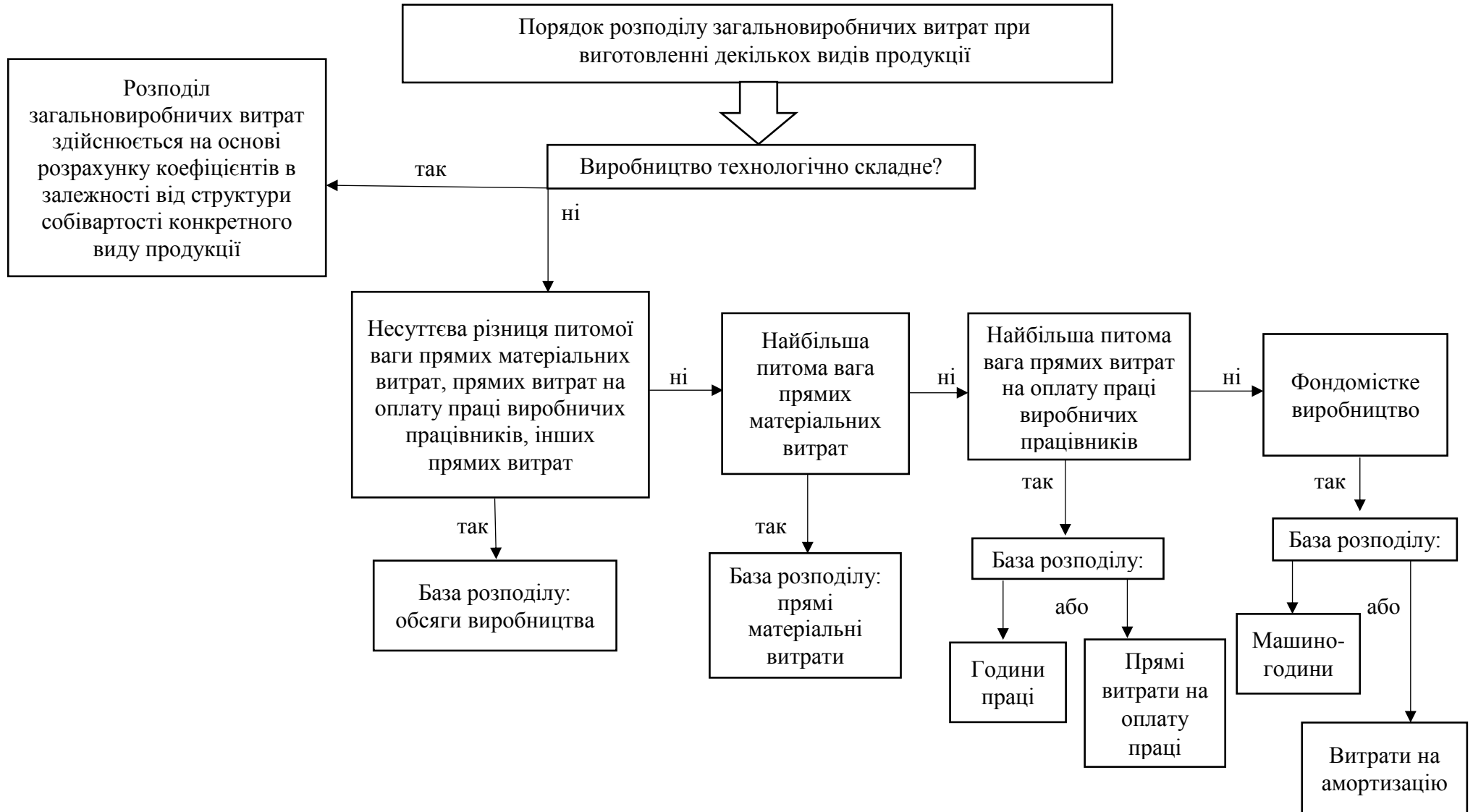


## Додаток Г – Первинні документи з обліку витрат виробництва на ТОВ

## «Сумська насосна техніка»

Назва первинного документу з обліку витрат виробництва	Характеристика первинного документу з обліку витрат виробництва
Прибуткова накладна	Застосовується для оформлення операцій з придбання матеріалів, які використовуються в виробництві
Товарно-транспортна накладна	Застосовується для підтвердження витрат на транспортування матеріалів, що використовуються в виробництві
Акт виконання робіт	Застосовується для обліку витрат транспортування матеріалів та обробки матеріалів, що використовуються у виробництві
Рахунок-фактура	Застосовується для підтвердження оплати за матеріали, що використовуються у виробництві
Авансовий звіт	Використовується для підтвердження витрат на відрядження, що було здійснено для виробничих потреб підприємства
Табель обліку робочого часу	Використовується для нарахування заробітної плати персоналу, задіяному у виробництві
Податкова накладна	Використовується для нарахування зобов'язань з податку на додану вартість на матеріали що використані у виробництві та на готову продукцію
Накладна-вимога	Призначена для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства, тобто списання з різних складів матеріалів, що йдуть у виробництво
Накладна на переміщення	Призначена для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства, тобто переміщення товарів, запасів, обладнання між складами підприємства
Картка складського обліку матеріалів	Використовують для обліку руху матеріалів на складі по кожному сорту, виду, розміру
Змінно-добове завдання на виробництво	Використовують для резервування та списання матеріалів потрібних для виробництва певного виду продукції
Акти інвентаризації	Призначені для списання або оприбуткування матеріалів, що невірно були списані або ні за певний період часу

Додаток Д – Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «Сумська насосна техніка»



Додаток Е – Загальний план процедур внутрішнього аудиту  
загальнопромислових витрат

Етап аудиторської перевірки	Мета завдання	Аудиторські процедури	Термін виконання, виконавець
Підготовчий	Дослідження підприємства (ознайомлення із структурою, технологією, минулими порушеннями та ін.)	Прийняття на роботу, ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту виробничих витрат	
Фактичний (основний)	Перевірка процесу формування виробничих витрат	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Перевірка відповідності залишків незавершеного виробництва на початок періоду.</li> <li>2. Перевірка повноти та правильності формування залишків на початок періоду.</li> <li>3. Перевірка правильності, обліку формування складу прямих матеріальних витрат.</li> <li>4. Перевірка правильності обліку витрат на оплату праці.</li> <li>5. Перевірка правильності обліку нарахування амортизації необоротних активів.</li> <li>6. Перевірка правильності обліку нарахування амортизації необоротних активів.</li> <li>7. Перевірка правильності обліку нарахування та розподілення загальнопромислових витрат.</li> <li>8. Перевірка правильності обліку інших прямих витрат.</li> <li>9. Перевірка та аналіз правильності, повноти калькуляції продукції.</li> <li>10. Перевірка правильності, повноти формування статей калькуляції продукції згідно з аналітичним обліком виробничих витрат підприємства.</li> <li>11. Перевірка та аналіз правильності повноти зіставлення синтетичного та аналітичного обліку з формами звітності</li> </ol>	
Заключний	Формування думки щодо обліку виробничих витрат на підприємстві	Здійснення, аналіз та обґрунтування отриманої інформації (підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту)	