

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**Облік та контроль виробничих витрат і
собівартості готової продукції**

Допущено до захисту перед ЕК
рішенням кафедри обліку та
аудиту, протокол № ____
від « ____ » _____ 2022р.

Завідувач кафедри

D77089DB2B184B9...
д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу магістратури
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
заочної форми навчання
Падалки Вікторії Віталіївни

(підпис)

Засвідчую, що в цій випускній
кваліфікаційній роботі немає
запозичень із праць інших авторів без
відповідних посилань

(підпис)

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
Склярчук Ірина Петрівна

(підпис)

Київ – 2022 р.

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТУ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ	6
1.1 Сутність виробничих витрат та собівартості готової продукції.....	6
1.2 Класифікація витрат та калькулювання собівартості продукції	13
1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції	19
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	24
2.1 Організація обліку витрат і собівартості готової продукції	24
2.2 Методика обліку та звітності витрат виробництва та собівартості готової продукції	31
2.3 Удосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції на основі гармонізації та стандартизації НП(С)БО та МСФЗ.	41
РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	48
3.1 Організаційно-інформаційна модель контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції.....	48
3.2 Методика контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції..	56
3.3 Напрями удосконалення контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції.....	63
ВИСНОВКИ	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ.....	76

ВСТУП

Актуальність теми зумовлена тим, що для покращення своєї конкурентноздатності, підприємства у своїй господарській діяльності активно використовують природні, матеріальні та трудові ресурси. Головною метою діяльності підприємства є максимізація прибутку. Підприємство буде прибутковим, коли дохід буде перевищувати витрати, а відповідно його розміри є співвідношенням цих величин. Аби максимізувати дохід, в першу чергу потрібно звертати увагу на витрати, які несе підприємство в процесі виробництва продукції. Тому головним об'єктом в системі управління підприємством є процес обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції.

Відсутність єдиного трактування поняття виробничих витрат та собівартості готової продукції, недосконалість законодавчої бази, відсутність чіткої класифікації витрат зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та контролю.

Сутність та роль витрат як обліково-економічну категорію розглядали передові вчені-теоретики: В. Базилевич, В. Вірченко, А. Ігнатюк, Дж. Гелбрейт, Л. Едвінсон, О. Кендюхов, Б. Лев, М. Мелоун, Я. Моурітсен, Т. Стюарт тощо.

Важливий вклад у дослідження даної теми вклали викладачі кафедри обліку та аудиту Київського національного університету Тараса Шевченка: Б. А. Засадний, В. Г. Швець, Н.І. Дорош, Н. О. Гура, Т. Г. Мельник, В. М. Шарманська та інші вітчизняні вчені, такі як: Ф. Ф. Бутинець, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило, І.В. Федорова, В.В. Ясишена тощо, які у своїх працях надавали ґрунтовне трактування поняттям «витрати виробництва», «собівартість готової продукції», досліджували їхню методику, організацію обліку та контролю.

Серед провідних зарубіжних вчених, які приділяли увагу вивченню обліку та контролю витрат, можна відмітити таких дослідників як: М. Амстронг, Д. Андріссен, Е. Брукінг, Дж. Гатфрі, Дж. Гутрі, Д. Думей, Р. Петті, М. Хендріксен, В. Циммерман тощо.

Однак, зважаючи на активне збільшення використання інновацій у діяльності підприємств, вивчення теми залишається актуальним і потребує подальшого дослідження.

Метою роботи є визначення теоретичних аспектів обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції, розкриття методики та організації обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції, визначення організаційно-інформаційної моделі контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат та собівартості готової продукції.

Для досягнення зазначеної мети, були поставлені наступні **завдання**:

- дослідити теоретичні основи виробничих витрат та собівартості готової продукції;
- розкрити їх класифікаційні ознаки та види;
- систематизувати нормативно-правову базу, що регламентує облік і контроль витрат та собівартості продукції;
- розкрити методику та організацію обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції;
- запропонувати напрями удосконалення обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції;
- визначити організаційно-інформаційну модель та методику контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції;
- запропонувати напрями удосконалення контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічно-організаційних та практичних аспектів обліку та контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції.

Об'єктом дослідження є виробничі витрати, господарські операції та процеси пов'язані з формуванням витрат та собівартості готової продукції.

У роботі використані як загальнонаукові **методи дослідження** – аналіз, синтез, індукція, дедукція, гіпотетичний, порівняння, моделювання, метод системності; так і спеціальні – метод подвійного запису, рахунки.

Інформаційною базою є законодавчо-нормативні документи, що регулюють процес обліку та контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту, наукові праці вітчизняних вчених, інформація з галузевих вісників та дисертацій, первинна документація та річна фінансова звітність ТОВ «Трау Нутришин Україна».

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, рівень розробки досліджень, мета роботи, завдання, об'єкт, предмет.

У першому розділі розкривається сутність, класифікація виробничих витрат та собівартості готової продукції, розглянуто нормативно-правову базу.

У другому розділі висвітлюється організація обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції, методика обліку та відображення у звітності, а також шляхи удосконалення обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції на основі гармонізації та стандартизації НП(С)БО та МСФЗ.

У третьому розділі розглянуто організаційно-інформаційну модель контролю та методика контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції та напрями їх удосконалення.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи магістра становить 65 сторінок друкованого тексту, включає 9 таблиць, 8 рисунків (схем та графіків), а також 10 додатків на п'ятнадцяти сторінках. Список використаних джерел налічує 75 найменувань.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТУ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

1.1 Сутність виробничих витрат та собівартості готової продукції

Визначення сутності виробничих витрат та собівартості готової продукції варто розпочати із розгляду історії та розвитку. Категорію «витрати» почали досліджувати на початку зародження економічної думки, коли почалось усвідомлення явищ та фактів господарського життя. У процесі розвитку економічної теорії та науки, сутність виробничих витрат та собівартості готової продукції поступово трансформувались.

Еволюція сутності та змісту категорії «витрати» наведено у таблиці 1.1 згідно з п'ятьма етапами розвитку знань про витрати.

Таблиця 1.1

Еволюція розвитку знань щодо сутності і змісту категорії витрати

Етап	Період	Опис
I етап	XXVIII – IV ст. до н.е.	Визначення витрат на ведення господарства на різних рівнях: державний, місцевий, на рівні окремих домогосподарств, відповідно до їх потреб (зародження принципів обліку витрат)
II етап	III – II ст. до н.е.	Визначення витрат як ресурсів, які використовувались в процесі господарювання (праця і матеріали). На державному рівні витрати були об'єктом обліку. Визначались процеси планування та нормування окремих видів витрат, зародження основ складання сучасної фінансової звітності про витрати.
III етап	XIV – кінець XIX ст.	Розкриття сутності витрат відповідно до виокремлення різних теорій витрат. Визначення витрат як витраченої праці на виробництво товарів, землю, яка використовується в процесі виробництва та вкладений капітал.

Продовження таблиці 1.1

IV етап	кінець XIX – 2-га пол. XX ст.	Виокремлення бухгалтерського та економічного підходів до визначення змісту і сутності витрат. Зокрема, бухгалтерські витрати – матеріальні та грошові ресурси для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції, економічні витрати – це альтернативні витрати
V етап	кінець XX – поч. XXI ст	Виокремлення сутності двох термінів «витрати» і «затрати». Затрати – грошове вираження ресурсів, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою для здійснення основної діяльності підприємства. Витрати – це чітко виражена частина затрат, з метою отримання доходу від основної діяльності підприємства. Витрати призводять до збільшення зобов'язань або зменшення активів.

Джерело: складено автором на основі джерел [11, с.583; 12, с.211; 13, с.152; 14, с.474; 15, с.87; 16, с.394]

Перший етап пов'язується з потребами суб'єктів господарювання Стародавнього світу на ведення господарства на різних рівнях: державний, місцевий, на рівні окремих домогосподарств, відповідно до їх потреб, відбувається зародження принципів обліку витрат [11, с.583; 12, с.211].

Другий етап пов'язано із зародженням у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, основою якої є паралельне відображення доходів і витрат від різних видів діяльності. При цьому хронологія запису операцій привела до появи нового методу – рахунку [13, с.152]. Разом із тим, як зазначають О.В. Олійник та В.О. Іваненко, на даному етапі не застосовувались рахунки витрат, не формувались оборотні відомості, не узагальнювались дані балансу [14, с.474]. Отже, слід зазначити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати чіткого визначення категорії витрат не існувало.

Проривом у формуванні науково-теоретичних підходів до визначення економічної сутності та змісту витрат слід вважати виникнення у світовій економічній науці двох основних теорій, а саме: трудової теорії вартості та теорії граничної корисності. З ними і пов'язується третій етап (XIV – кінець XIX ст.)

здійснення спроб розкрити суть поняття “витрати” в різних теоріях. Отже, на третьому етапі науковці визначають витрати як «...витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва. ...» [16, с.394]

Наступний етап в еволюції наукових знань щодо витрат виокремлюється в межах ХХ століття і пов'язується з використанням економіко-математичних методів у теорії витрат та іменами таких науковців, як Е. Шмаленбах, Г. Фандель, Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк, А. Хігінс, Є.Є. Слуцький [13, с.152]. Цей етап починається з кінця ХІХ століття, продовжується у ХХ й визначається не лише використанням економіко-математичних методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу.

Початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління Г. Фандель вважає їх розподіл Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні та змінні, а також систематизацію чинників, які впливають та визначають рівень витрат. Шмаленбах Е. сформовано поняття витрат як такого, що утворює вартість і не пов'язане з потоками платежів за ресурси. Ґрунтуючись на розробках Е. Шмаленбаха, Г. Фандель вирізнив чотири напрями дослідження: розподіл затрат за ознакою їх залежності від зайнятості, визначення категорій затрат, розрахунок собівартості, поділ загальних витрат на постійну та змінну частини [16, с.394].

У середині ХХ вчені визначили такі поняття, як економічні та бухгалтерські витрати. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є такі: зв'язок тільки з оплатою чинників виробництва, які надходять на підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок із виробничим процесом як предметно, так і в часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів із визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню; вплив на фінансові результати. До складу

бухгалтерських витрат не включають додаткові (внутрішні) витрати, до складу економічних витрат – нейтральні витрати (це або витрати невиробничого характеру, або ті, що не віднесені до даного періоду й даного підприємства). Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, бухгалтерські – це виробничі витрати, економічні – це альтернативні витрати. Таким чином, для даного етапу еволюції сутності витрат (кінець XIX – 2-га половина XX ст.) характерним є існування двох підходів – бухгалтерського та економічного. Вони не суперечать один одному. Більш реалістичним, є бухгалтерський підхід до оцінки витрат, згідно з яким під витратами підприємства слід розуміти комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції.

Виробничі витрати розглядають у своїх працях такі науковці: В.Д.Базилевич, А.І.Ігнатюк, В. Г. Швець, О. В. Лишиленко, І. А. Волкова, Г. О. Партин, Ф. Ф. Бутинець, Н. Н. Грабова, В. В. Пархоменко, Д. М. Турецький, В. С. Лень, В. В. Гливенко та багато інших.

Таблиця 1.2

Визначення категорії виробничі витрати

№	Автор	Визначення
1	Базилевич В. Д.	«...Виробничі витрати – вартісна оцінка затрат економічних ресурсів, здійснених підприємцями задля виробництва продукції. ...» [29, с. 673]
2	Швець В. Г.	«...Виробничі витрати – це витрати підприємства, зв'язані з основною його діяльністю за певний період, незалежно від того, відносять їх на собівартість продукції в цьому періоді чи ні....» [66, с.395]
3	Грабова Н. Н.	«...Виробничі витрати – це витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ. ...» [22, с.11]

Продовження таблиці 1.2

4	Лень В. С., Гливенко В. В.	«...Виробничі витрати – це сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції. ...» [36, с.286]
5	Бутинець Ф. Ф.	«...Виробничі витрати – це вартість усіх видів факторів виробництва, що витрачаються для виготовлення певної кількості товарів. ...» [16, с.354]
6	Партин Г. О.	«...Виробничі витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття або амортизації активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). ...» [48, с.218]
7	Чебанова Н. В.	«...Виробничі витрати визначаються згідно концепції альтернативної вартості і є вартісною оцінкою продукції з боку її виробника. ...» [61, с.466]
8	Волкова І. А.	«...Виробничі витрати – це витрати на управління виробництвом, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення, утримання, ремонт, страхування тощо. ...» [18, с.87]

Джерело: складено автором на основі джерел: [16, с.354; 18, с.87; 22, с.11; 29, с.673; 36, с.286; 48, с.218; 61, с.466; 66, с. 395]

За умови оптимізації виробничих витрат та їх ефективного управління, зниження собівартості продукції, можна досягти підвищення ефективності виробництва та розвитку суб'єктів господарювання. Показник собівартість продукції (робіт, послуг) відображає усі сторони роботи підприємства: технічну оснащеність, організацію виробничого процесу, ефективність використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, організацію матеріально-технічного постачання тощо. Показник собівартості важливий не лише для визначення величини прибутку (чи збитку) від виробництва і реалізації продукції, але і для підрахунку економічної ефективності випуску виробів та вибору найбільш вигідних варіантів їх конструкції та технології виготовлення [25, с. 218].

Історично поняття «собівартість» розглядали як показник для використання в сферах планування, обліку та аналізу. Цей факт підтверджує визначення собівартості як витрат підприємств, яке визначає сутність і характерні ознаки собівартості, їх місце та роль в системі економічних показників. Тлумачення поняття «собівартість» у працях провідних науковців з економічної теорії та бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.3.

Можна зробити висновок, що показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі господарювання, та він визначає розмір витрат у грошовій формі, понесених на виготовлення і реалізацію продукції.

Таблиця 1.3

Визначення категорії собівартість продукції

№	Автор	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф.	«...Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов’язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. ...» [16, с.265]
2	Мацибора В.І.	«...Собівартість як економічна категорія є частиною вартості товару і включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення. ...» [51, с.193]
3	Мацкевічюс Й.С.	«...Собівартість продукції – це частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва частини вартості необхідного продукту і частини вартості додаткового продукту, що виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на освоєння, виробництво й реалізацію і виражає певні виробничі відносини. ...» [58, с. 320]
4	Панасюк В.М.	«...Собівартість продукції – центральний об’єкт управління і якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. ...» [47, с. 321]

Продовження таблиці 1.3

5	Пархоменко В.М.	«...Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки й платежі. ...» [50, с. 176]
---	--------------------	---

Джерела: складено автором на основі: [16, с.265; 47, с.321; 50, с. 176; 51, с. 193; 58, с. 320]

Від собівартості готової продукції залежать прибуток підприємства, цінова політика, рентабельність та інші показники. Проаналізувавши наведені вище тлумачення сутності собівартості можна підсумувати, що: «собівартість продукції» – це сукупні витрати на підготовку та випуск продукції, виражені в грошовій формі. Чим нижча собівартість продукції (робіт, послуг), тим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси.

У бухгалтерському обліку, собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Підприємство має самостійно визначати перелік витрат, які включають до собівартості продукції (робіт, послуг) як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення.

Собівартість як економічний показник використовують для:

- визначення рівня діяльності суб'єкта господарювання та його окремих структурних одиниць;

- оцінювання економічного обґрунтування використання ресурсів та переваг ведення діяльності за різними об'єктами господарювання;
- моніторингу та перевірки ефективного використання ресурсів;
- розрахунку ефекту інноваційних та інвестиційних проектів, та вживання заходів для зростання прибутковості;
- визначення вибору методики та встановлення цін на продукцію (робіт, товарів та послуг).

Отже, розглянувши основні аспекти історичного розвитку системи обліку витрат, можна визначити, що вона має п'ять етапів: облік і контроль витрат на господарському і державних рівнях (XXVIII – IV ст. до н.е.); публічна звітність про витрати (III – II ст. до н.е.); визначення сутності поняття витрати, поява різних теорій витрат (XV – XIX ст.); використання математичних методів у теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XX ст.); управління витратами. Основними відмінностями на кожному з етапів були завдання, принципи та призначення облікової інформації про витрати.

Можна зробити висновок, що виробничі витрати – це вартість усіх видів ресурсів, які були витрачені для виготовлення певної кількості товарів.

Собівартість продукції – це сукупні витрати на підготовку та випуск продукції, виражені в грошовій формі.

Аналізуючи собівартість необхідно звернути увагу на: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності.

1.2 Класифікація витрат та калькулювання собівартості продукції

На формування розміру і рівню виробничих витрат впливають зовнішні та внутрішні фактори. Тому, відповідно, виникають різні види виробничих витрат. Протягом довгого часу значну увагу науковці приділяли класифікації виробничих, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила потреби користувачів,

досі немає. Тому різні науковці використовуються різні класифікаційні ознаки витрат та їх види.

Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Досліджувані об'єкти розподіляються на класи залежно від спільних властивостей об'єктів та зв'язків між ними. Дослідження науковцями підходів до класифікації витрат є надзвичайно важливим, оскільки групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень щодо процесу виробництва продукції. Розглянемо групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції (Додаток Б) [17, с.256].

Витрати поділяються на прямі та непрямі в залежності від способу перенесення вартості на продукцію. Прямі витрати - це витрати, які пов'язані безпосередньо з виробництвом і які можна віднести на конкретний виріб та можуть бути розподілені на підставі техніко-економічних розрахунків. До них належать: сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі, заробітна плата виробничого персоналу та соціальні відрахування на неї, витрати на експлуатацію виробничого обладнання та його амортизацію тощо. Непрямі витрати - це витрати, які не можна прямо віднести на конкретний виріб. До таких витрат належать різні адміністративні та управлінські витрати, витрати на опалення, водопостачання та електроенергію, страхування майна, витрати на збут та ін.

До собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) включають усі витрати на виробництво і класифікують за видами (серіями, групами) виробів або за окремими виробничими замовленнями. Цей спосіб групування підпорядковане методам калькуляції та ціноутворення, саме з його допомогою можна визначити економічну доцільність виробництва окремих видів продукції. До виробничої собівартості продукції (крім загальновиробничих витрат) включають витрати, які можуть бути розділені за окремими етапами виробничого процесу: стадіями, фазами, процесами, операціями тощо [17, с.361].

Виробничі витрати поділяють за центрами відповідальності, які виділяють у самостійні об'єкти обліку. За місцем виникнення виробничі витрати групують за підрозділами, дільницями, цехами та іншими структурними підрозділами підприємства. Такий поділ дозволяє на початкових етапах бухгалтерського обліку класифікувати витрати, що виникають у різних підрозділах підприємства, та дозволяє точно розподілити понесені витрати на одиницю виготовленої продукції, що забезпечує точну її калькуляцію.

Залежно від призначення та характеру виконуваних процесів виробництво поділяють на:

- основне виробництво, що включає цехи, дільниці, які необхідні для забезпечення виготовлення основної продукції підприємства, для випуску якої призначено це підприємство;
- допоміжні виробництва, призначені для обслуговування та забезпечення основного виробництва інструментами, лабораторними та транспортними послугами, запасними частинами. В структурі допоміжного виробництва планують і обліковуються підсобні виробництва (за винятком підсобного сільського господарства);
- непромислові виробництва і господарства, що не беруть участі у виробництві, а саме службовий транспорт, санаторні заклади, їдальні, підсобні підприємства та інші структурні підрозділи.

Об'єктом аналітичного обліку виробничих витрат за елементами виробничих витрат та статтями калькуляції собівартості продукції – є місце виникнення витрат. Наказ керівника підприємства встановлює перелік та номенклатуру місць виникнення витрат.

В залежності від віднесення витрат до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду. Витрати на продукцію - це витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції і становлять собівартість виготовленої продукції. Витрати періоду - це витрати періоду, в

якому вони були понесені та які не включають до виробничої собівартості. Такими витратами можуть бути адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати [17, с.261].

Поділ витрати на ефективні та неефективні визначаються критерієм доцільності. Ефективні – це продуктивні витрати, які були передбачені технологією та організацією виробництва, в результаті яких будуть отримані доходи. А неефективні витрати - це витрати, які мають непродуктивний характер, оскільки відбувається недоотримання доходу, бо не буде вироблено продукт. Такі витрати непередбачувані та виникають в результаті певних порушень технології виробництва, недоліків організації виробництва, пошкоджень. Неефективні витрати - це витрати у виробництві. Важливо виділяти неефективні витрати, щоб не аби не допустити включення витрат у планування і нормування, а наднормативних витрат – у собівартість виготовленої продукції.

На підставі класифікації витрат за калькуляційними статтями собівартості формують планову (нормативну) та фактичну калькуляцію собівартості окремих видів продукції. Цей вид класифікації визнає цільове використання витрат та їх взаємозв'язок з технологією виробництва. Саме статті калькуляції визначають певний вид витрат, на основі яких розраховується собівартість окремих видів та всієї продукції.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, групують за такими статтями калькуляції: сировина і матеріали; напівфабрикати та комплектуючі; електроенергія та паливо-мастильні матеріали; заробітна плата виробничих робітників (основна та додаткова); загальновиробничі витрати; інші виробничі витрати. Наведені статті калькуляції можуть об'єднувати в одну або розділяти, в залежності від питомої ваги в собівартості продукції окремих видів витрат підприємства, особливостей технології та організації виробництва.

Поняття «виробничі витрати» та «собівартість готової продукції» пов'язані між собою, оскільки собівартість – це витрати на виробництво певної одиниці товару. Залежно від виду продукції, складу витрат, процесу виробництва та інших показників розрізняють собівартість за видами. Професор Ф.Ф. Бутинець розглядає таку класифікацію собівартості [17, с.264]:



Рис. 1.1 Класифікація собівартості продукції

Джерело: [17, с.264]

- технологічна – включає прямі витрати на робочому місці, ділянці; витрати на здійснення окремих технологічних операцій;

- виробнича – технологічна собівартість, до якої додатково включають витрати, пов'язані з управлінням виробничими підрозділами;

- маржинальна – це виробнича собівартість, яка включає в себе прямі змінні витрати, які припадають на одиницю продукції;

- фабрично-заводська – собівартість, до складу включаються не лише безпосередні затрати на виготовлення продукції, а ще адміністративні та інші операційні витрати;

- повна – виробнича собівартість, до якої додатково включають адміністративні витрати та витрат на збут. Ця собівартість визначає загальні витрати підприємства, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції;

- індивідуальна – витрати, які несе конкретне підприємство для випуску продукції;

- фірмова – виробничі витрати, які несе група підприємств для вироблення та реалізації продукції;

- середньогалузева – це узагальнені витрати по галузі для виробництва конкретного продукту, які розраховуються на підставі індивідуальної собівартості підприємств цієї галузі;

- планова – це всі можливі витрати для виготовлення продукції, які передбачені планом;

- фактична – фактично понесені витрати на вже виготовлену продукцію, в результаті певних недоліків організації виробництва.

Варто зазначити, що у Законі [3] визначено фактичну собівартість як головний принцип бухгалтерського обліку і фінансової звітності, оскільки оцінюються реальні втрати підприємства понесені на виготовлення одиниці продукції [3].

І.М. Бойчик, окрім зазначених вище, розрізняє такі види собівартості:

1. «...залежно від часу формування затрат: планова, фактична, нормативна, кошторисна;

2. залежно від тривалості розрахункового періоду: місячна, квартальна, річна;

3. за складом продукції: товарної продукції, валової продукції, реалізованої продукції, незавершеного виробництва. ...» [28, с.164].

Отже, класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. В Україні однією з основних є класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства щодо витрат, які мають цільове призначення, по окремих видах продукції, при контролі дотримання використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

Собівартість продукції показує як працює підприємство та чи ефективно використовує виробничі ресурси. В свою чергу собівартість поділяють за: ступенем узагальнення, часом формування затрат, тривалістю розрахунку періоду, складом продукції та складом витрат.

1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції

Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції - це сукупність нормативно-правових актів найвищих суб'єктів влади, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, а також кожного українського підприємства, яке забезпечує функціонування та розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності [29, с.45].

В. А. Дерієм сформована класифікація законодавчого забезпечення обліку та аудиту витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1.4). Автор виділяє п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами;

рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності; обов'язковістю до виконання; групами.

Таблиця 1.4

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту витрат та калькулювання собівартості продукції

За видами	• Закони України • Укази і розпорядження Президента України • Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств • НП(С)БО: 16, 18, 30, 31 • МСФЗ: 2, 9, 11, 23 • Міжнародні стандарти аудиту • Кодекси України • Методичні рекомендації, інструкції, вказівки • Положення, порядок • Листи, роз'яснення • Плани рахунків бухгалтерського обліку • Форми фінансової звітності • Наказ про облікову політику на підприємстві • Регістри бухгалтерського обліку • Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт
За рівнями	• Міжнародні • Загальнодержавні • Галузеві • Регіональні • Внутрішньогосподарські
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	• НПА вищої юридичної сили • НП(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку • НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів виконавчої влади • НПА місцевого походження • Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку
За обов'язковістю виконання	• Обов'язкові • Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	• Загальні документи • За напрямками (ділянками) • За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Джерело: [30, с.83]

Найчастіше науковці класифікують нормативно-правове регулювання обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції саме за рівнями.

Перший рівень характеризується змістом міжнародних правових норм. Важливою складовою міжнародних правових норм є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які мають рекомендаційний характер і були розроблені з метою гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик, що застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння результатів різних підприємств. Спочатку МСБО видавалися Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а з 2001 року - Радою з МСБО. Нові стандарти, що видаються з 2001 року, отримали назву Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти відносять до англо-саксонської традиції системи стандартизації фінансового обліку та характеризують як стандарти, в яких принципи превалюють над правилами. Тобто, стандартизація МСФЗ не має на меті формалізувати всі процедури фінансового обліку, оскільки переважає зміст, а не форма. Професійні бухгалтери, завдяки службовій сумлінності та особистим професійним судженням, мають самостійно приймати рішення.

Аудиторською платаною прийнято рішення щодо обов'язкового застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) суб'єктами аудиторської діяльності, що забезпечує високий рівень гарантій щодо якості аудиторських послуг; взаємозв'язок між окремими процесами та елементами аудиторського циклу; вирішення спірних питань між суб'єктами аудиторського процесу; встановлення рівня відповідальності аудиторів; розуміння користувачами аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки.

До другого рівня віднесені укази президента України та Кодекси. Відповідно до Конституції України, Господарський кодекс України встановлює основи господарської діяльності. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері сплати податків та зборів, зокрема визначає перелік

податків та зборів, порядок їх адміністрування, відповідальність за порушення податкового законодавства. Так, витрати підприємства формують базу оподаткування податком на прибуток, зокрема, загальновиробничі витрати здійснюють вплив на формування важливої складової фінансового результату до оподаткування – собівартість готової продукції (послуг).

Суб'єкти господарювання при веденні бухгалтерського обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції повинні дотримуватись загальних принципів, які передбачаються Законом [3], зокрема: обачності, повного висвітлення, нарахування та відповідності доходів та витрат, фактичної собівартості. Дані принципи є базовими, а їх дотримання є умовою ведення бухгалтерського обліку.

Основні підходи щодо здійснення контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції регулюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», ГКУ та іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту.

Виходячи з необхідності інтеграції вітчизняного бухгалтерського обліку у світові економічні відносини, відповідно до міжнародних стандартів, Указом президента України «Про перехід до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» покладено розробку та здійснення заходів по впровадженню в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ.

Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку та контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції становлять національні стандарти та нормативні документи.

Зокрема, НП(С)БО 1 визначає мету, склад та принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Відповідно до зазначеного стандарту, «...витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді

вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). ...» [5]

Серед важливих нормативних документів, у яких регламентується, зокрема, й порядок формування виробничих витрат, необхідно виділити НП(С)БО 16 «Витрати» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. У пунктах 11-16 цього положення визначено склад собівартості продукції, робіт, послуг, а також порядок формування загальновиробничих витрат. Істотний вплив на формування виробничих витрат й собівартості готової продукції мають норми НП(С)БО 9, у якому трактується визначення собівартості матеріальних ресурсів та регламентується порядок списання на виробництво придбаних матеріалів. Порядок нарахування амортизації визначено у НП(С)БО 7 та в НП(С)БО 8.

Четвертий рівень нормативно-правового регулювання обліку виробничих витрат та собівартості готової продукції ґрунтується на методичних вказівках щодо організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності, розроблених галузевими міністерствами, відомствами з врахуванням особливостей діяльності підприємств, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт. Основними нормативно-правовими документами цього рівня для виробничих підприємств вважаються Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості готової продукції у відповідних галузях, затверджені відповідними наказами конкретних міністерств. Слід зазначити, що вони носять рекомендаційний характер, а їх норми повинні трактуватись з урахуванням основоположних підходів, регламентованих нормативно-правовими документами вищих рівнів.

До п'ятого рівня нормативно-правового забезпечення виробничих витрат та собівартості готової продукції відноситься облікова політика підприємства, яка затверджується наказом керівника підприємства, в якій затверджуються

основоположні підходи щодо організації обліку та важливі моменти, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах. Щодо виробничих витрат - мають бути зазначені методи й бази їх розподілу.

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку та контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції - це сукупність нормативно-правових актів найвищих суб'єктів влади, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, а також кожного українського підприємства, яке забезпечує функціонування та розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1 Організація обліку витрат і собівартості готової продукції

Організація бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції є складним процесом, який включає в себе: визначення руху документів, етапи відображення інформації на рахунках обліку у відповідності до плану рахунків, стандартів бухгалтерського обліку, облікової політики підприємства та інше. При цьому необхідною вимогою є ведення обліку за їх видами, часом, місцем виникнення та центрами відповідальності.

Ефективна діяльність підприємства, як окремого суб'єкта господарювання, залежить від кваліфікованого управління. Для цього керівництво зобов'язане володіти повною, своєчасною, достовірною економічною інформацією, яка формується в процесі введення бухгалтерського обліку. Облік собівартості готової продукції підприємства дуже пов'язаний з бухгалтерським обліком витрат підприємства. Собівартість готової продукції – внутрішній показник підприємства, тому необхідно ефективно систематизувати витрати для оптимізації кількості статей, спрощення методики розрахунку витрат, їх розподілу на окремі

види продукції і водночас вчасно одержувати достовірну інформацію для управління собівартістю.

На організацію обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції впливають такі фактори: вид діяльності, характер виробництва і продукції, структура управління, розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва. Облік витрат здійснюються за допомогою бухгалтерсько-статистичних методів, хоча останнім часом все більше застосовується комп'ютерно-математичне моделювання за допомогою впровадження автоматизованих засобів обробки обліково-економічної інформації [57, с.43].

Ведення бухгалтерського обліку передбачає необхідність повного та достовірного відображення всіх фактів господарського життя у первинних документах, що забезпечує система документообороту на підприємстві. Документування є первинним елементом методу бухгалтерського обліку, який є підставою для здійснення господарської операції та основою для складання облікових реєстрів і фінансової звітності. Питання, пов'язані з оформленням первинних документів, облікових реєстрів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, регулюються ст. 9 Закону [3]. Відповідно до ПКУ [1] всі понесені суб'єктом господарювання витрати виробництва повинні відображатися у бухгалтерському та податковому обліку тільки тоді, коли вони підтверджені документально і бути оформлені відповідно до правил бухгалтерського обліку. При організації системи документообороту в частині відображення виробничих витрат необхідним є застосування норм Наказу [10].

Графік документообігу має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців та може оформлятися у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, закріпленими за кожним окремим підрозділом підприємства із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт. З метою раціональної організації діловодства на підприємствах необхідно визначити ті потоки документообігу, які найбільше впливають на здійснення основних функцій

підприємства. Вивчення інформаційних джерел та даних дасть можливість визначити завантаженість структурних підрозділів прийняттям, передачею та опрацюванням первинної документальної інформації. Фрагмент графіку документообігу ТОВ «Трау Нутришин Україна» подано у таблиці 2.1

Таблиця 2.1

Графік документообігу

№	Первинний документ	Підрозділ (створення документу)	Посадові особи (підпис)	Перевірка	Термін зберігання
1.	Акт списання матеріальних цінностей	Комісія, що створена за наказом керівника	Голова комісії, керівник підприємства	Головний бухгалтер	3 роки
2.	Карта виробітку	Бухгалтерія	Бухгалтер, головний бухгалтер	Головний бухгалтер	3 роки
3.	Табель обліку робочого часу	Бухгалтерія	Начальник цеху, бухгалтер	Головний бухгалтер	3 роки
4.	Акт приймання-передачі основних засобів	Комісія, що створена за наказом керівника	Голова комісії, керівник підприємства	Головний бухгалтер	3 роки
5.	Накладна на відпуск продукції	Бухгалтерія	Начальник цеху, головний бухгалтер	Головний бухгалтер	3 роки
6.	Калькуляція витрат за елементами	Бухгалтерія	Бухгалтер, керівник підприємства	Головний бухгалтер	3 роки
7.	Лімітно-забірна карта	Бухгалтерія	Начальник цеху, керівник підприємства	Головний бухгалтер	3 роки

Джерело: складено на основі додатків Є, Ж, З, К

На теперішньому етапі розвитку економіки, автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку є найбільш раціональною формою ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Здійснення вчасного та коректного автоматизованого обліку витрат дає змогу уникнути втрати сировини і матеріалів підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму та допоможе правильно розрахувати собівартість готової продукції.

Вхідна інформація обліку виробничих витрат являє собою інформацію, сформовану на машинних носіях, що є результатом вирішення процесів з обліку основних засобів, запасів, фінансово-розрахункових операцій, заробітної плати, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації. При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат та собівартості готової продукції:

- формують планові та фактичні калькуляції на будь-яку дату поточного місяця;
- можливе використання різноманітних інструментів аналітичного обліку: побудова звітів в розрізі статей витрат, необхідних для управління, облік витрат за центрами відповідальності в розрізі номенклатури продукції [58, с.46].

Можна виокремити основні завдання автоматизації обліку виробничих витрат:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних виробничих витрат і реалізацію продукції, а також невиробничих витрат;
- контроль використання сировини, матеріалів, паливо-мастильних матеріалів, електроенергії тощо;
- коректне віднесення витрат та калькулювання собівартості продукції;
- виявлення проблем в організації обліку виробництва, аби оптимізувати використання матеріальних та трудових ресурсів та підвищити ефективність виробництва [58, с.46].

Автоматизована обробка даних обліку виробничих витрат передбачає групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками, що базується на формуванні відповідних регістрів або виконанням розрахунків за окремими елементами витрат: відомості розподілу нарахованої заробітної плати і витрат матеріалів за елементами аналітичного обліку і синтетичних рахунках.

За послідовністю виконання усі задачі організації автоматизованого обліку витрат розподіляють на окремі етапи:

- визначення та розподіл прямих витрат;

- організація обліку і розподілу комплексних витрат;
- організація обліку втрат у виробництві;
- організація обліку незавершеного виробництва;
- складання зведених реєстрів;
- розрахунки калькуляції собівартості продукції [59, с.139].

На рис. 2.1 зображено рівні автоматизації обліку виробничих витрат, які забезпечують оперативність та повноту бухгалтерської інформації витрат виробництва.

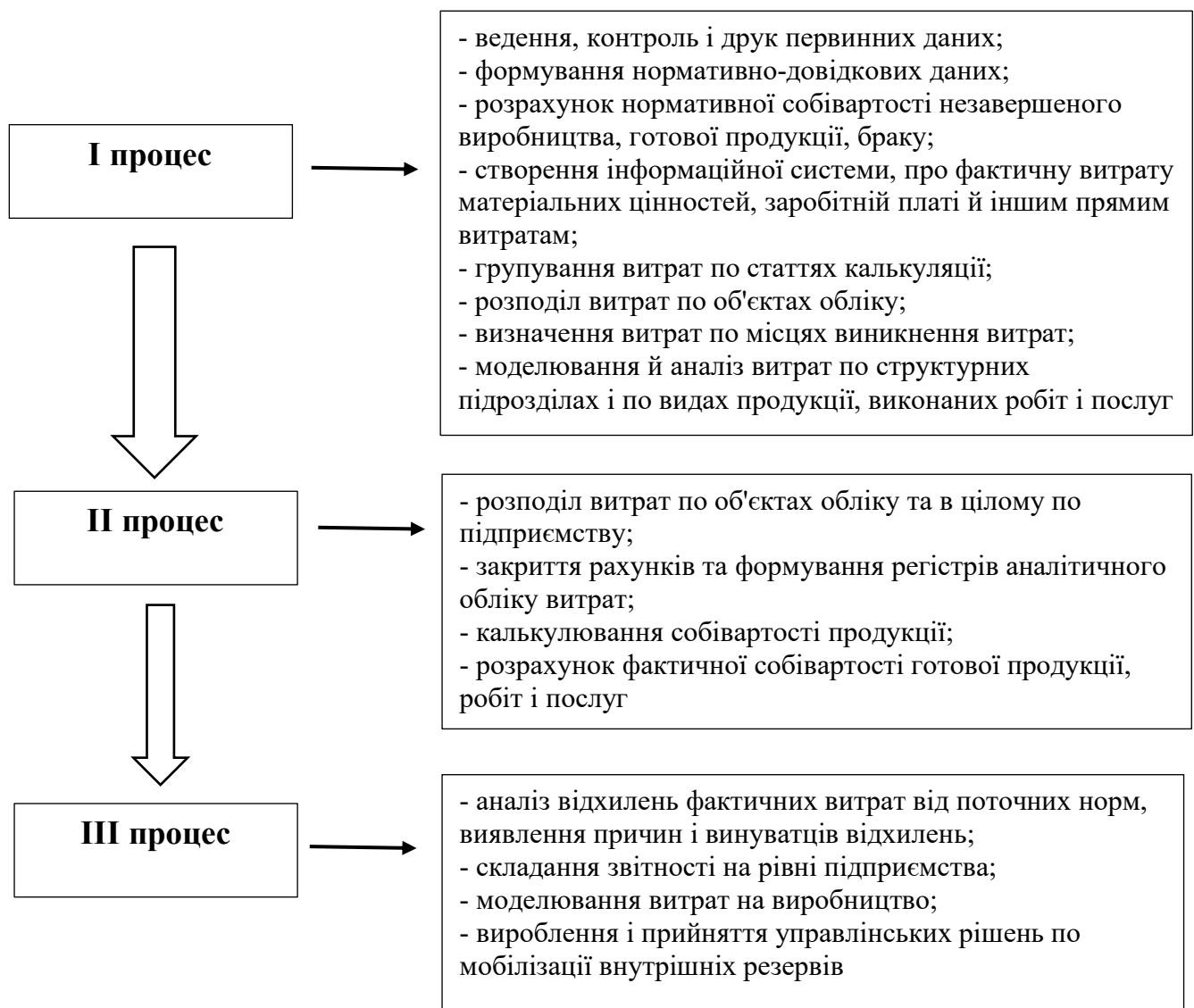


Рис 2.1 Рівні автоматизації обліку виробничих витрат

Джерело: [59]

На першому рівні автоматизованої системи обліку виробничих витрат формуються первинні дані, які утворюються безпосередньо в місцях виникнення інформації. Облік даних виробничих витрат ведеться в окремих підрозділах, що дає змогу організації своєчасного виявлення відхилень від нормативних даних, проведення оперативного обліку [59, с.139].

На II рівні відбувається розподіл витрат та калькулювання собівартості готової продукції .

III рівень забезпечує аналізує роботу всього підприємства та його, узагальнює дані щодо виробничих витрат, ефективного контролю використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організації внутрішньогосподарського контролю [59, с.139].

Існує низка автоматизованих програм для ведення бухгалтерського обліку, однією з яких є «BAS Бухгалтерія». Програма має зручний функціонал, що забезпечує швидку та ефективну обробку та аналіз бухгалтерської інформації, які пов'язані з виробничими витратами. Є можливість деталізації виробничих витрати за статтями й об'єктами, що допомагає при розподіленню витрат та дасть змогу уникнути помилок під час роботи.

Впроваджуючи комп'ютерну програму «BAS Бухгалтерія» можна оптимізувати планування та обліку виробничих витрат, це дасть змогу зниження витрат в центрах відповідальності на 20-30%; можна уникнути нестач ТМЦ на 3-5%; знизити безпідставну видачу запасів у виробничі підрозділи на 10-15%; знизити витрати виробництва та собівартості готової продукції на 3-5% за рахунок зниження адміністративних витрат

У системі «BAS Бухгалтерія» існують два типи звітів:

- регламентовані - для зовнішніх користувачів, в якій наявна вся інформація по рахунку 23 «Виробництво»;
- стандартні – для зручного аналізу витрат в розрізі рахунків, продукції, валют та різних видів «Субконто».

Також, автоматизовані системи відіграють важливу роль в управлінському обліку. Наприклад, звіт «Аналіз рахунка» дасть інформацію про обороти рахунка, взаємозв'язок з іншими рахунками у вибраному періоді, а також про сальдо на початок і кінець звітного періоду. Використання «Картка рахунка», дасть можливість отримати детальну інформацію про операції на рахунку. Звіт «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», надасть інформацію про залишки на рахунках в розрізі видів витрат. Головна книга по рахунку формує обороти та залишки по рахунку за кожен місяць, що надасть важливу інформацію при узагальненні підсумків і складанні звітності.

Довідники в автоматизованій системі управління допоможе при контролі виробничих витрат. Довідник структурних підрозділів розподіляє витрати та доходами між різними центрами відповідальності. Процес кодування структурних підрозділів допоможе не лише оптимізувати процес обліку, а й управління підприємством [58, с.152].

Отже, організація бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції є складним організаційним процесом, на який впливають такі фактори: види діяльності, характер виробництва і продукції, яка виробляється, структура управління підприємства, розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва. Розглянуто принципи роботи програми «BAS Бухгалтерія». За допомогою автоматизованої програми можливі: повне і достовірне відображення в обліку фактичних виробничих витрат і реалізацію продукції (робіт, послуг); контроль правильного використання сировини, матеріалів, паливо-мастильних матеріалів, електроенергії; правильне калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), складання звітних калькуляцій, тощо.

2.2 Методика обліку та звітності витрат виробництва та собівартості готової продукції

«...Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів та стандартів. ...» [23, с.163]

«...Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. ...» [23, с.165]

Методика обліку витрат виробництва – це сукупність прийомів та способів, для здійснення групування та розподілу витрат за об'єктами для обчислення собівартості готової продукції підприємства.

Методи фінансового обліку - система взаємопов'язаних методів і прийомів, за допомогою яких об'єкти бухгалтерського обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці з метою контролю за господарською діяльністю підприємства [61, с.4]

Методи фінансового обліку мають такі елементи [61, с.4]:

- оцінювання та калькуляція - грошове вимірювання господарських процесів та їх результатів;
- реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку за видами шляхом подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку;
- документування та інвентаризація - хронологічне й постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку;
- узагальнення інформації з метою складання бухгалтерського балансу й звітності.

Сучасні науковці поділяють методи обліку витрат та собівартості готової продукції на дві групи: традиційні та запозичені. До традиційних відносяться ті

методи, які активно почали використовувались у 20 столітті – позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний, облік фактичних витрат. До запозичених відносяться методи, які стали відомими наприкінці 20 століття та почали використовуватися в 21 столітті підприємствами, котрі ведуть зовнішньоекономічну діяльність, активно імпортують та експортують товари та послуги. До таких методів відносяться: стандарт-кост, директ-кост, таргет-кост та функціонально-вартісний аналіз.

Усі ці методи мають відмінності у сутності та сферах застосування, але вони мають забезпечувати виконання таких завдань:

- групування виробничих витрат за місцем їх виникнення (центрами витрат) і видами продукції;
- визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;
- обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг); контроль за витратами в процесі виробництва;
- визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства загалом.

Характеристика традиційних методів обліку витрат наведена у таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Характеристика методів обліку витрат

№	Метод	Характеристика
1	Облік фактичних витрат	Формування собівартості продукції здійснюється на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються. В обліку не відображаються данні про величину витрат за нормами.
2	Облік нормативних витрат	Собівартість формується за нормативними витратами, які попередньо були розроблені на підприємстві залежно від його технологічних особливостей. В обліку фіксуються не ті витрати, що вже понесені, а ті, які повинні бути, тобто стандартні витрати. Основним завданням та перевагою даного методу є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин їх виникнення.

Продовження таблиці 2.2

3	Позамовний метод обліку витрат	Об'єктом обліку витрат є окреме замовлення, Витрати на виготовлення групуються окремого на виріб, партію виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Калькулювання собівартості здійснюється після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання.
4	Попроцесний метод обліку витрат	Прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями) та обліковуються у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення та об'єктами калькулювання. Застосовують на підприємствах, які виробляють великі обсяги ідентичних товарів, зі схожою технологією, витратами виробництва, матеріальними характеристиками.
5	Подетальний метод обліку витрат	Застосовується у масовому і великосерійному виробництві. Метод визначення залишків незавершеного виробництва продукції, за якого виробничі витрати рахуються по окремих деталях, а собівартість готового виробу визначається підсумовуванням собівартості виробів.
6	Попередільний метод обліку витрат	На виробництвах процес випуску готової продукції складається в основному з декількох послідовних технологічно закінчених переділів. Зазвичай обчислюють собівартість продукції кожного переділу, тобто не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів.

Джерело: [59, с.143]

Калькуляція – це заключний етап обліку витрат виробництва, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Методом калькулювання є сукупність прийомів обчислення собівартості виду продукції та її одиниць. Предметом калькуляції є витрати виробництва підприємства, що утворюють собівартість продукції. Різні вихідні дані для обчислення собівартості продукції необхідні для різних методів обліку витрат та калькуляції.

Метод визначення собівартості продукції визначається залежно від організації і технології виробництва та характеру виробленої продукції. Спочатку обчислюється собівартість виду продукції, а потім – собівартість одиниці продукції. Усі методи калькулювання собівартості продукції поділяють на три групи:

- за підходом до основ калькуляції: калькулювання за видами діяльності (ABC-костинг), функціонально орієнтоване калькулювання (прямі та накладні витрати);

- за ступенем оперативності виявлення витрат: калькулювання витрат із виділенням їх відхилень (нормативний облік стандарткост), калькулювання фактичних витрат із виділенням відхилень від норм;

- за повнотою витрат: калькулювання неповних витрат (директ-костинг), калькулювання повних витрат (рис. 2.2)

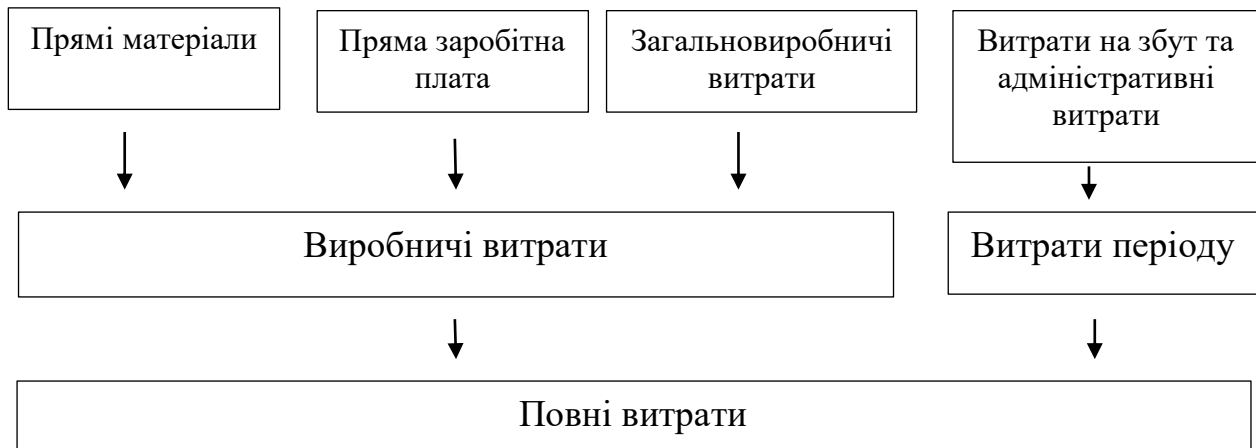


Рис. 2.2 Формування витрат за методом директ-костинг

Джерело:[64, с.48]

При стратегічному управлінні діяльністю підприємства, застосовують методи калькуляції собівартості продукції двох видів: калькуляція життєвого циклу виробу та калькуляція ланцюжка цінності. Найбільш популярними є методи калькулювання кайдзен-костинг і таргет-костинг [59, с.145]. Система калькулювання «кайдзен-костинг» історично виникла на підприємствах Японії, але все більшої популярності та поширення набуває в США та країнах Європи. У своїй праці К. Друрі зазначає: «...Крім цільового калькулювання, в японських організаціях широко використовують калькулювання витрат типу «кайдзен» як механізм для зниження витрат і управління витратами. ...» [65, с.274]. Подібне

визначення дають вітчизняні і зарубіжні науковців у працях з управлінського обліку.

Характеристику цього методу висвітлив у своїй праці японський науковець М. Імаї. При даному методі визначається оптимальний рівень собівартості продукції і далі розробляються шляхи зниження витрат до цільового рівня. Метод кайдзен використовується заводами, цехами, де наявна автоматична виробнича лінія. Ця система виробництва має назву “якраз вчасно” (just-in-time system – JIT), вона передбачає автономне функціонування верстатів та виробничих ліній, які автоматично вимикаються при виникненні несправностей чи збоїв. Саме вони допомагають суттєво знижувати витрати на етапі виробництва. На практиці застосування принципів кайдзен-костинг дозволяє знижувати витрати виробництва до 5%.

Метод цільового калькулювання передбачає встановлення витрат на основі попередньо встановленої цільової ціни, що є відмінним від традиційної практики ціноутворення за принципом «витрати плюс». Цільова ціна – це очікувана ціна виробу, яку готові платити за нього потенційні покупці. Цільова ціна встановлюється на основі маркетингових досліджень і відображає рівень, що забезпечує компанії досягнення бажаного обсягу продажів. Після встановлення цільової ціни потрібно відняти частину бажаного прибутку, тоді отримаємо максимально припустиму виробничу собівартість. Для цього управлінський персонал розробляє оптимальну технологію виробництва, аби забезпечити бажаний рівень витрат.

В українській практиці організації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості все більше застосовуються такі методи, як «таргет-костинг» (рис. 2.3) та «кайдзер-костинг».

Використання даних методів ефективні в галузях, що займаються випуском соціально важливих видів продукції та виконують соціально затребувані роботи і послуги (транспортна, будівельна, галузь харчової промисловості, житлово-

комунальне господарство та ін.). Оскільки дані галузі є залежними від рішень органів державної влади та мають вплив на процес ціноутворення, проводять політику «утримання цін». Використання цих методів дає змогу скоротити обсяги державних дотацій і фінансових допомог збитковим підприємствам.

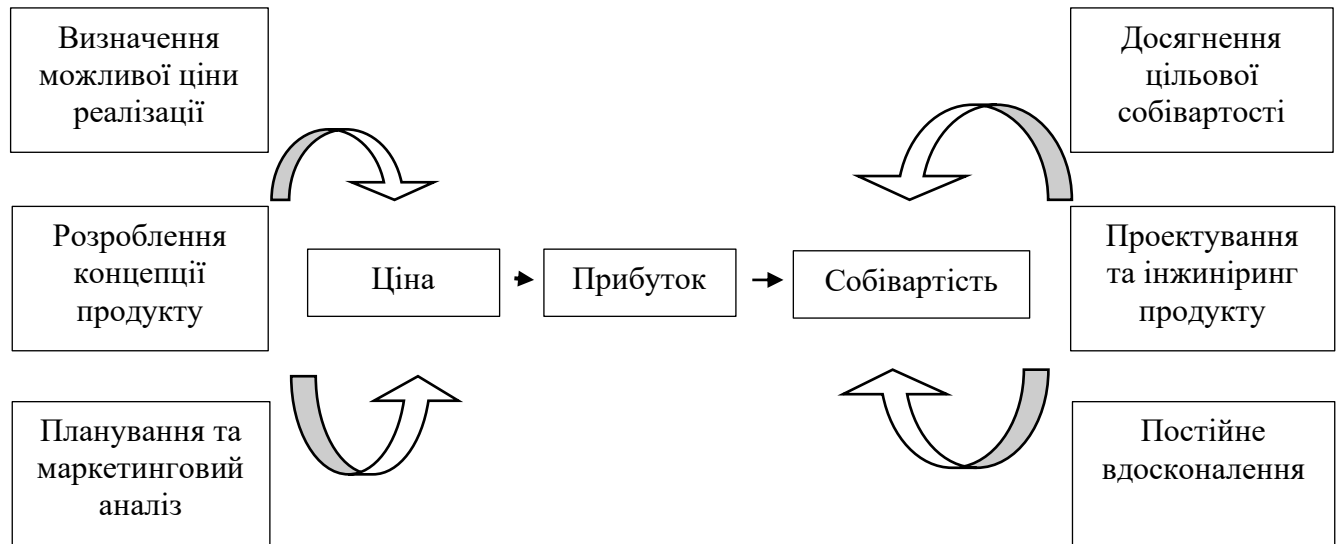


Рис. 2.3 Процес управління з цільовою собівартістю (таргет-костинг)

Джерело:[64]

АВС-метод варто використовувати в галузях, де накладні розподілені витрати займають найбільшу частку в калькулюванні собівартості продукції. Застосування методу дає змогу відстежувати причини виникнення накладних витрат і їх розподіл між об'єктами обліку на підставі фактичних показників.

В фінансовому обліку для відображення витрат передбачено використання рахунків двох класів Плану рахунків [9]: 8 «Витрати за елементами» - відображають витрати за елементами та 9 «Витрати діяльності» - відображають витрати за статтями витрат. З 23 липня 2019 р. МФУ внесено зміни до Інструкції № 291, згідно з якими застосування класу рахунків 9 є обов'язковим для усіх підприємств. Водночас за власним рішенням одночасно із цим можна використовувати рахунки класу 8 [9].

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (Додаток В) призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку після здійснення господарських операцій, в результаті яких зменшились активи або збільшились зобов'язання, які призвели до зменшення власного капіталу підприємства (окрім розподілу дивідендів засновників). Ці результати мають бути достовірно визначені. Для обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції використовують рахунки 8 класу Плану рахунків. За дебетом цих рахунків відображається сума визнаних витрат, за кредитом - за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво».

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (Додаток Г) застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Журнал господарських операцій обліку витрат ТОВ «Трау Нутришин Україна» подано у Додатку Д.

Залежно від обсягу виробництва розрізняється порядок розподілу і включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат. Відповідно до обсягу виробництва класифікують постійні і змінні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати - витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу випуску продукції. Змінні загальновиробничі витрати - витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу випуску продукції.

Згідно з НП(С)БО 16, «...підприємства самостійно визначають перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат. ...» [4] В стандарті визначено порядок віднесення змінних загальновиробничих витрат на собівартість продукції з використанням бази розподілу. Тому, змінні загальновиробничі

витрати повністю включаються до складу собівартості готової продукції. При нормальній виробничій потужності, постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу. Згідно НП(С)БО 16 «...нормальна виробнича потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. ...» [4]

При нормальній виробничій потужності підприємства, постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені. Також у Стандарті [4] визначено методику розподілу постійних загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені. Розподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (Дт 23), а нерозподілені – списуються на собівартість реалізованої продукції (Дт 90). Підсумовуючи, до складу собівартості реалізованої продукції включають виробничу собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [4].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (рис. 2.4).

У Формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» відображені статті витрат виробництва та собівартості готової продукції (таб. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення статей витрат у фінансовій звітності

Рядок звітності	Найменування показника витрат	Застосовані рахунки	
		Клас 9	Клас 8
2050	Собівартість реалізованої продукції	90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація»
2130	Адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	
2150	Витрати на збут	93 «Витрати на збут»	
2180	Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»	84 «Інші операційні витрати»
2500	Матеріальні затрати	91 «Загальновиробничі витрати»	80 «Матеріальні витрати»
2505	Витрати на оплату праці	90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати»	81 «Витрати на оплату праці»
2510	Відрахування на соціальні заходи	90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
2515	Амортизація	90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати»	83 «Амортизація»
2520	Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»	84 «Інші операційні витрати»

Джерело: складено автором на основі [9]

У розділі III «Елементи операційних витрат» (Додаток А) відображають витрати, що були здійснені підприємством під час своєї діяльності протягом звітного періоду за відповідними елементами:

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

Для складання цього розділу використовується узагальнена інформація на відповідних рахунках класу 8.

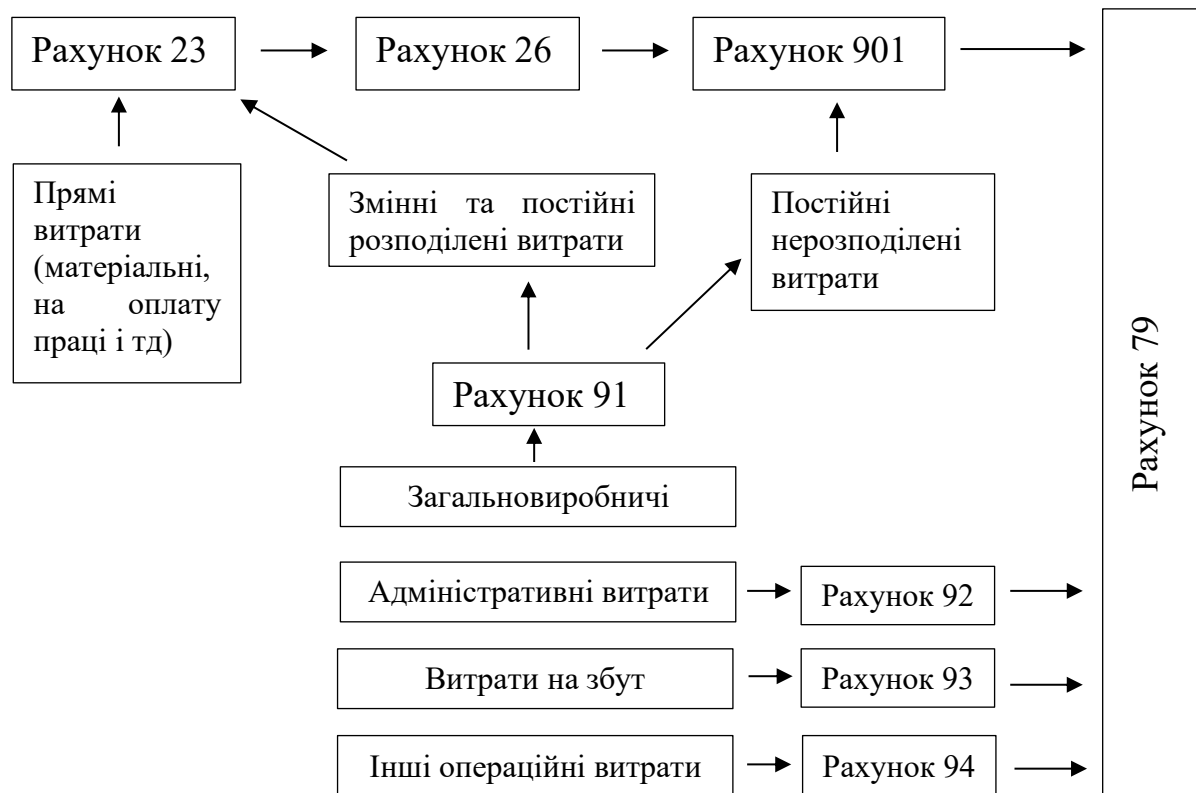


Рис. 2.4 Схема формування витрат виробництва

Джерело: [66]

Отже, методика обліку витрат виробництва – це сукупність прийомів та способів, для здійснення групування та розподілу витрат за об’єктами для обчислення собівартості готової продукції підприємства. Методи обліку витрат поділяються на дві групи – традиційні методи (позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний, облік фактичних витрат) та запозичені (стандарт-кост, директ-кост, таргет-кост). Метод обліку витрат та собівартості готової продукції залежить від організації та технології виробництва, від виду та кількості виробленої продукції. Все більшої популярності набувають запозичені методи обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції. Найбільш популярними в Україні є методи: таргет-кост - передбачає розрахунок собівартості

продукції за заздалегідь встановленою ціною реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень (формулою розрахунку ціноутворення за системою «таргет-костинг» є: Собівартість + Прибуток = Ціна); кайдзен-костинг - забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня.

Підприємствам варто впроваджувати зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та використовувати ціну як інструмент управління собівартістю і підвищення конкурентоспроможності, оскільки в умовах глобалізації підприємствам необхідно надавати повну та достовірну інформацію зовнішнім користувачам. Також гармонізація створить однакові умови для діяльності вітчизняних підприємств на міжнародних ринках.

2.3 Удосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції на основі гармонізації та стандартизації НП(С)БО та МСФЗ

Система обліку є складною формою взаємопов'язаних теоретичних і методичних компонентів, що змінюються з часом під впливом зовнішніх факторів. Вивчення законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні та світі свідчить про поширення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер та є міжнародним довідником щодо гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в усьому світі. Запровадження МСФЗ в Україні передбачено Законом [3]. У ряді країн МСФЗ використовуються замість національного законодавства, а в інших - лише основа для розробки національних стандартів. Стандарти мають вагоме міжнародне значення в умовах розвитку зовнішньої торгівлі, домінування транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Швидкість їх реалізації свідчить про

цілеспрямоване лобіювання інтернаціоналізованими власниками капіталу на рівні національних урядів для забезпечення глобалізації бізнесу.

В Україні національні стандарти мають відповідати Міжнародним стандартам фінансової звітності, які постійно переглядаються та доповнюються. Державні акціонерні товариства, банки, страхові компанії та приватні компанії, які здійснюють види діяльності, визначені Кабінетом Міністрів України, завжди використовують міжнародні стандарти для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності.

Ці стандарти є платформою для міжнародної концепції бухгалтерського обліку, яка забезпечує глобалізацію бізнесу та відображає інтереси міжнародних власників капіталу.

Для України гармонізація бухгалтерського обліку стала особливо актуальною після вступу до СОТ у 2008 році та підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (ЄС) у 2014 році.

Країни ЄС прагнуть досягти гармонізації у відносинах та в системі бухгалтерського обліку. Цей напрямок розвитку бухгалтерського обліку також підтверджується тим фактом, що, як правило, існує деяка схожість раніше існуючих систем обліку в країнах одного регіону, що спрощує процес підготовки до переходу на міжнародні стандарти.

У 2013 році Європейський парламент та Рада ЄС прийняли Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з нею звіти окремих видів підприємств, яка встановлює нові умови для складання, подання та розкриття фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та новий порядок визнання та оцінки окремих видів активів і зобов'язань, доходів і витрат. Для забезпечення імплементації Директиви ЄС її основні положення мають бути включені до Закону України [6]. Примітно, що положення Директиви ЄС у деяких випадках відрізняються від норм Міжнародних. Тому передбачається, що в Україні компанії, які подають фінансову звітність за МСФЗ,

використовуватимуть положення цих стандартів, а інші підприємства будуть дотримуватися національних стандартів бухгалтерського обліку, узгоджених з Директивою [6].

Відмінності між МСФЗ та НП(С)БО не є суттєвими. Основна відмінність полягає в тому, що звітність за міжнародними стандартами формується виходячи з наявних фінансових потреб, тоді як звітність за національними стандартами формується виключно відповідно до вимог законодавства. МСФЗ дозволяють компаніям відступати від своїх вимог, якщо використання деяких позицій у певний період часу є недоречним. Існує також розбіжність у тому, що фінансова звітність за НП(С)БО в деяких аспектах відрізняється від форм звітності за МСФЗ. Зокрема, міжнародні стандарти не регламентують порядок елементів у формах звітності, а національні не допускають відхилення від встановленого формату фінансової звітності.

НП(С)БО 16 визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми стандарту поширюються на всі підприємства, організації незалежно від форми власності, крім бюджетних установ та банків. Однак у МСФЗ відсутній аналогічний стандарт, що в свою чергу, ускладнює процес управління витратами. В частині відображення витрат містяться основні розбіжності між НП(С)БО та МСФЗ. Порівнюючи оцінку та визнання витрат за НП(С)БО та МСФЗ можна підсумувати, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат.

Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в НП(С)БО 16 [8], відповідно до якого витрати класифікуються залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Окрім того, поділяють на прямі і непрямі витрати, змінні і постійні, поточні витрати, витрати минулих та

майбутніх періодів та надзвичайні витрати. Однак МСФЗ класифікація відбувається за характером витрат та функцією витрат.

Важливим в обліку також є визнання витрат, які визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі поділу протягом тих звітних періодів, коли були здійснені відповідні господарські операції.

За МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходу, це дозволяє одночасне визнання прибутків і витрат що виникають безпосередньо від одних і тих самих операцій.

При порівнянні оцінки та відображення в обліку витрат за НП(С)БО та МСФЗ можна виділити такі відмінності:

- визначення термінів – в НП(С)БО 16 наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), але МСФЗ такий перелік не передбачає.
- класифікація та групування витрат – у НП(С)БО 16 систематизовано за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат. МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та які не пов'язані зі звичайною діяльністю;
- визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів. Згідно НП(С)БО 16 визнання витрат відбувається в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

Відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» «... собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг),

яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.» [8]. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

М(С)БО 2 «Запаси», визначають «... собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків, а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо, пов'язаних з придбанням будь-яких товарно-матеріальних цінностей. ...» [5]. До постійних виробничих накладних витрат можна віднести непрямі витрати на виробництво, які залишаються незмінними незалежно від обсягів виробництва. Нерозподілені накладні витрати визнають як витрати того періоду, в якому вони виникли. Змінні виробничі накладні витрати розподіляють на кожну одиницю виробленого продукту.

Згідно МСФЗ «... балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. ...» [6] При частковому списанні запаси, такі витрати визначаються як витрати періоду, в якому було здійснене часткове списання.

Утримання управлінського апарату підприємства вимагає понесення витрат. Ці витрати є обов'язковими, але на відміну від прямих витрат, не завжди включаються до собівартості готової продукції. Однак, їх відносять до адміністративних витрат та безпосередньо впливають на фінансові результати. В НП(С)БО 16 наведений перелік статей, які характеризують структуру адміністративних витрат. Однак даний перелік статей несе рекомендаційний

характер, тому підприємство має самостійно розробляти статті адміністративних витрат на основі НП(С)БО 16 «Витрати» та специфіки підприємства.

Важливим питанням для вирішення є розподіл адміністративних витрат між об'єктами калькулювання при визначенні повної собівартості в управлінському обліку. Є декілька методів розподілу адміністративних витрат: пропорційний розподіл адміністративних витрат до основної заробітної плати виробничих працівників, розподіл відповідно прямим виробничим витратам, кількості працівників, годинам праці, витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення, площі будівель та інше. Однак найбільш точним методом є визначення коефіцієнту розподілу, що визначається відношенням загальної суми адміністративних витрат та загального обсягу виготовленої продукції. Далі кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт розподілу. Відповідно отримаємо, яка сума адміністративних витрат на кожний об'єкт. Розподіл адміністративних витрат за такою методикою забезпечить управлінський персонал інформацією про витрати для прийняття управлінських рішень.

Перехід на МСФЗ та подальше реформування відбувається шляхом гармонізації обліку для підприємств різних країн, що в свою чергу забезпечує користувачів уніфікованою та точною інформацією.

Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку на основі МСФЗ та ефективного державного контролю задовольнить запити всіх основних користувачів фінансової звітності: держави, власників бізнесу та інвесторів.

Гармонізація – це коригування, узгодження різних систем обліку та звітності з метою порівнянності інформації, її глобальної зрозумілості. Гармонізація означає приведення національних систем бухгалтерського обліку у відповідність до загальноприйнятих принципів, правил, вимог і передбачає збереження певних відмінностей, спричинених національними, історичними та економічними особливостями.

Така гармонізація допоможе: підвищити порівнянність фінансової звітності різних країн; активізувати обіг капіталу; підвищення загального методичного рівня бухгалтерського обліку; розподілити глобальні ресурси оптимальним чином. Проте гармонізація бухгалтерського обліку можлива, якщо вона здійснюється в регіональній структурі, що входить до групи країн зі схожими соціально-економічними та політичними умовами. Гармонізація може здійснюватися на національному, регіональному та глобальному рівні.

Однак необхідно відрізнити поняття «гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності» від «узгодження законодавства про бухгалтерський облік, законодавства про фінансову звітність», оскільки вони не є тотожними за змістом.

Гармонізація законодавства в цілому (як економічного, так і/або бухгалтерського, фінансового зокрема) визначається як приведення відповідних законів держав-членів і не-членів у відповідність до вимог ЄС згідно з нормативними актами ЄС.

Отже, МСФЗ є платформою для міжнародної концепції бухгалтерського обліку, подальший перехід на які дозволить уніфікувати дані фінансового обліку та будуть доступними для зовнішніх користувачів. Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку на основі МСФЗ та ефективного державного контролю задовольнить запити всіх основних користувачів фінансової звітності: держави, власників бізнесу та інвесторів.

РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Організаційно-інформаційна модель контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції

Контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції є важливою складовою впливу на результати діяльності кожного підприємства. Саме контроль дозволяє оцінити всі економічні показники виробничої діяльності підприємства, що допоможе прийняти правильне управлінське рішення. Існують різні види контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції: внутрішньогосподарський контроль, незалежний аудит компанії, а також податкова перевірка.

Аудит виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародним стандартами аудиту включає: перевірку оформлення первинних документів і облікових регістрів; перевірку відображення в звітності операцій, пов'язаних з формуванням усіх видів витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг [7].

Мета контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції – підтвердження достовірності формування витрат, виходу продукції, правильності відображення їх в обліку та калькулювання собівартості готової продукції.

Завдання контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції представлені на рисунку 3.1

Етапи проведення перевірки наведені на рисунку 3.1. Відповідно до МСА

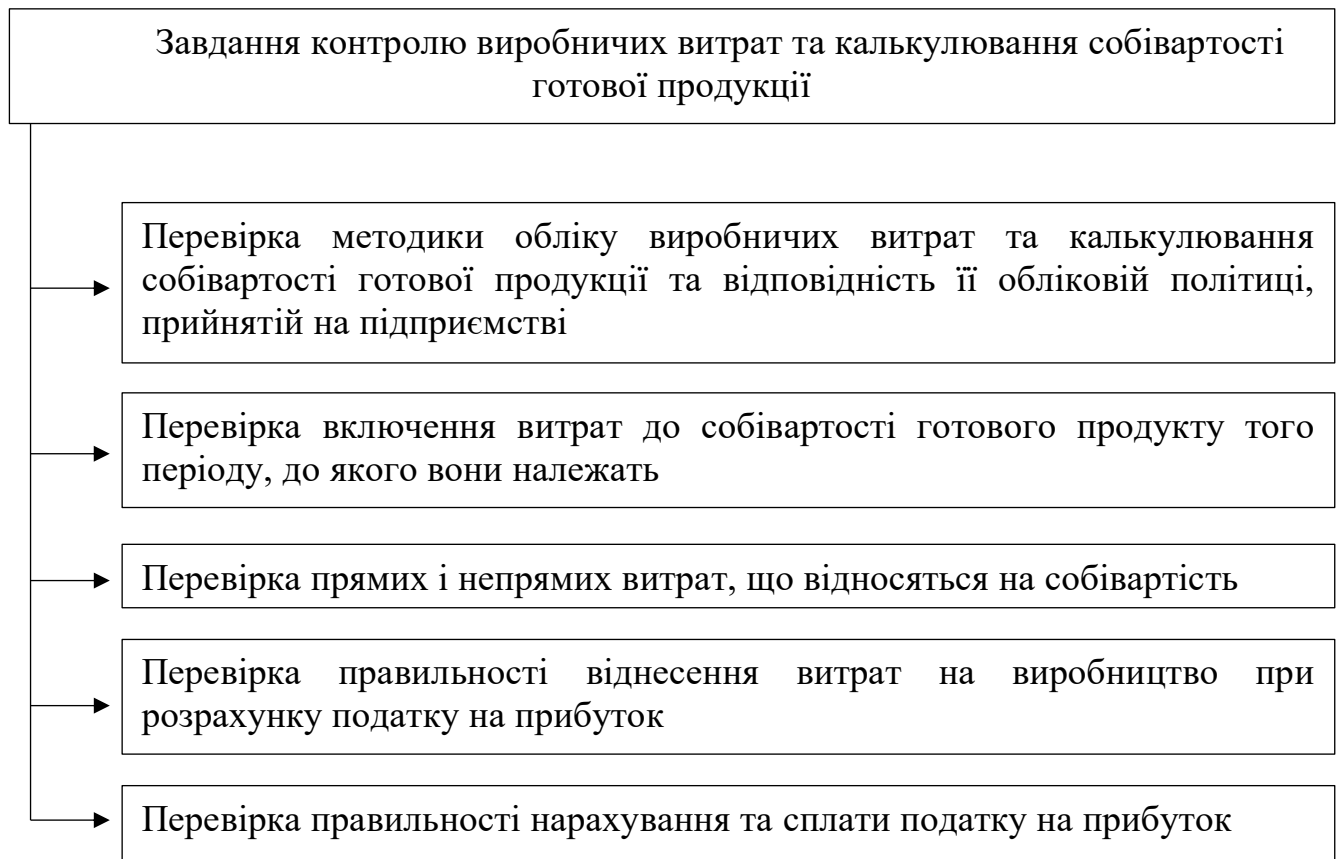


Рис. 3.1 Завдання контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції

Джерело: складено автором на основі [1;3;4]

Визначення завдання контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції, складання плану – є основними на першому етапі проведення перевірки, зазначених на рисунку 3.2

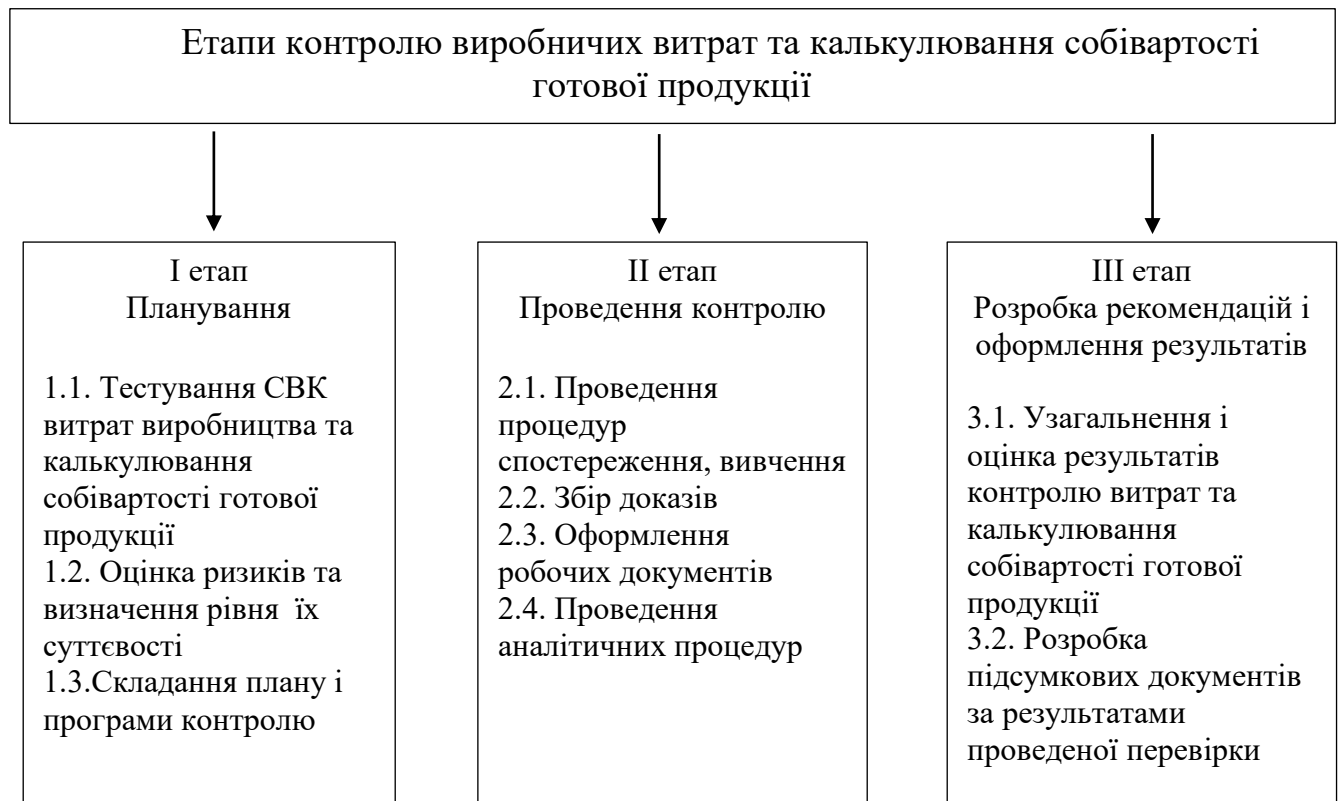


Рис. 3.2 Етапи проведення контролю витрат виробництва та калькулювання собівартості готової продукції

Джерело: складено автором на основі [8]

Основний етап контролю передбачає фактичну перевірку активів підприємства та документальну перевірку рахунків обліку та звітності. Фізична перевірка активів підприємства – це проведення інвентаризації та звірка її результатів з даними бухгалтерського обліку. У разі проведення зовнішнього контролю, аудитор не має відповідного права проведення інвентаризації, він може лише її ініціювати та бути присутнім при проведенні. У разі виявлення розбіжностей, аудитор має право вибірково перевірити активи та порівняти з отриманими результатами, у разі суттєвих розбіжностей – призначається повторна інвентаризація.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Відповідно до проведених процедур, аудитор складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку.

Обов'язковим етапом проведення контролю – є визначення, чи можлива поява викривлень у обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції. Викривлення можуть мати різних характер, можуть бути навмисними, а можуть виникати в результаті недосконалості організації обліку на підприємстві. Причинами відхилень можуть слугувати:

- обмежена кількість працівників, які працюють в обліковому відділі;
- неавтоматизоване перенесення великих обсягів даних з первинних документів до синтетичного та аналітичного обліку;
- часткове ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- несанкціонований доступ до інформаційної бази;
- виконання та контроль веде одна і та сама людина.

Джерелами при проведенні контролю виробничих витрат на собівартості готової продукції є:

а) первинні документи, з урахування особливостей господарської діяльності: акти виконаних робіт, видаткові накладні, бухгалтерські картки, акти списання, акти інвентаризації, інвентарні описи товарно-матеріальних цінностей, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картки складського обліку матеріалів, подорожні листи, товарно-транспортні накладні, бухгалтерські довідки, акти списання паливо-мастильних матеріалів;

б) аналітичні документи: матеріальні звіти, розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, відомості результатів інвентаризації тощо;

в) документи синтетичного обліку: журнал 5 або 5А;

г) головна книга в частині рахунків 2, 8 та 9 класів Плану рахунків, на яких відображається інформація щодо формування витрат;

д) форми фінансової звітності з деталізацією витрат в розрізі їх видів за даними рахунків бухгалтерського обліку;

ж) акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, перевіряючи контрольно-ревізійного управління, податківців);

з) накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

Процедура перевірки обліку витрат складається з:

- вивчення бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку, а саме кореспонденцій рахунків;

- фактична перевірка та аналіз документів;

- аналіз на доцільність списання продукції та матеріалів;

- визначення наявності незавершеного виробництва та його стадії.

Документальні докази мають різні ступені достовірності та поділяються на:

а) документальні докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними;

б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримуються суб'єктом господарювання;

в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання [36, с.243].

Існують різні процедури при проведенні контролю витрат та собівартості готової продукції: процедура спостереження, процедура-запит, процедура-підтвердження, процедура обчислення.

Процедура спостереження – це фактичне спостереження за виконанням своїх службових обов'язків працівниками компаній. Наприклад, формування елементів витрат, проведення інвентаризації тощо.

Процедура-запит щодо обліку витрат - це звернення за інформацією до осіб (юридичних або фізичним), які можуть мати необхідну інформацію. Ці запити

можуть надаватись безпосередньо на підприємстві, так і за його межами. Запити можуть мати різних характер: це можуть бути офіційні запити, письмові запитів, адресованих третім сторонам, запити в усній формі, адресованим працівникам суб'єкта господарювання. Отримані відповіді на запити можуть надати нову інформацію, так і підтвердити докази. Наприклад, це може бути запит, адресований контрагенту, запит до матеріально відповідальної особи стосовно обсягу витрачання конкретної сировину, запит до логістичної компанії, яка підтвердить або спростує перевезення продукції.

Процедура підтвердження застосовується для отримання інформації про підтвердження господарської операції або реальність залишків на рахунках обліку витрат. Якщо з яких-небудь причин ця процедура не виконується, а саме: обмеженість у часі перевірки, відмова керівництва підприємства, що перевіряється, це обов'язково зазначається в акті перевірки. Обов'язково на письмові запити мають бути надані відповіді від підприємства, якщо відповіді не надано – це необхідно зазначити в акті перевірки.

Процедура обчислення полягає у самостійному проведенні розрахунків та перевірці арифметичної точності показників первинних документів стосовно обліку витрат та собівартості готової продукції.

Порядок оформлення зовнішніх та внутрішніх перевірок відрізняються. Порядок внутрішньої перевірки та відображення її результатів повинні бути документально оформлені. Внутрішні контролери самостійно приймають форму та вид даного висновку. За результатами податкової перевірки ревізори виносять довідку або акт документальної перевірки. Довідка виносять в разі відсутності порушень з боку підприємства, акт за результатами перевірки підтверджує наявність порушень податкового законодавства. Довідка та акт за результатами перевірки затверджені наказом Державної податкової служби України № 244 від 25.02.2021 [11]. У вступній частині акту податкової перевірки зазначаються місце та дату складання акту, підстави проведення перевірки,

перелік інспекторів, які проводили перевірку. В частині загальної інформації зазначається період перевірки, загальну інформацію підприємства. В основній частині акту відображені результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів.

У разі проведення незалежного аудиту, його результати оформлюються звітом, що включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини:

- «...у вступній частині вказують місце і дату складання звіту; назву аудиторської організації та її адресу; № і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності; період, за який здійснюється перевірка; склад облікової та звітної документації; посилання на перелік нормативно-правових документів, на які посилався аудитор. ...» [8]

- в аналітичній частині звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів і встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Звіт за наслідками перевірки обліку витрат містить чотири розділи:» перевірка елементів облікової політики в частині витрат та порядку їх дотримання; перевірка системи обліку витрат за складом витрат суб'єкту господарювання; перевірка записів у первинних документах, облікових реєстрах і звітності; перевірка інформації про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах попередніх ревізій, перевірок [32].

За результатами перевірки витрат підприємства надається висновок аудитора на основі отриманої інформації, аналізу ризику відхилень, аудиторських доказів. Відповідно до МСА 700, висновок аудитора може бути немодифікованим (безумовно позитивним) та модифікованим (умовно позитивний, негативний, відмова від висловлення думки) [8].

Безумовно позитивний висновок складається, коли на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав в повному обсязі інформацію і пояснення, які необхідні для проведення аудиту витрат підприємства;
- надана інформація є достатньою для повного відображення стану обліку витрат;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних відносно витрат;
- форма звітності у частині відображення витрат є відповідною.

У разі існування певних причин, за яких не може бути наданий безумовно позитивний висновок, аудитор надає умовно-позитивний висновок.

Умовно-позитивний висновок за таких обставин:

- нефундаментальної невпевненість (аудитор не може сформулювати думку стосовно обліку витрат);
- нефундаментальної незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним в частині витрат).

Аудитор в умовно позитивному висновку зазначає, що:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
- первинна інформація стосовно витрат не належно відображається підприємством, хоча таке відображення не має суттєвого впливу на загальну оцінку системи обліку витрат;
- звітна інформація про витрати має незначні відхилення, тому не є суттєвою для користувачів інформації про облік витрат [42, с.69].

Негативний висновок у разі наявності фундаментальної незгоди. Фундаментальна незгода виникає внаслідок того, що аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреного обліку витрат. При складанні негативного висновку за результатами перевірки обліку витрат аудитор зазначає:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
- первинна інформація стосовно витрат неналежно відображається;
- залишки й обороти за витратними рахунками не дають достовірного та дійсного уявлення про стан речей на підприємстві;
- звітна інформація про витрати недостовірно відображає їх розмір;
- первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно витрат підприємства не відповідає вимогам законодавства [42, с.69].

Отже, розглянуто організаційно-інформаційну модель контролю витрат підприємства та собівартості готової продукції, що включає загальне ознайомлення з особливостями бухгалтерського обліку та станом системи контролю, визначення факторів які впливають на збільшення викривлень в обліку, виокремлення та визначення джерел та процедур перевірки, затвердження порядку її проведення, дотримання принципів висвітлення результатів в письмовому звіті та формування висновку.

3.2 Методика контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції

При проведенні контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції, здебільшого акцентують увагу на загальній методиці усієї фінансової звітності. На практиці, суб'єкти контролю самостійно обирають послідовність прийомів та процедур. Контроль здійснюють за допомогою загальнонаукових методів і спеціальних процедур (рис. 3.3).

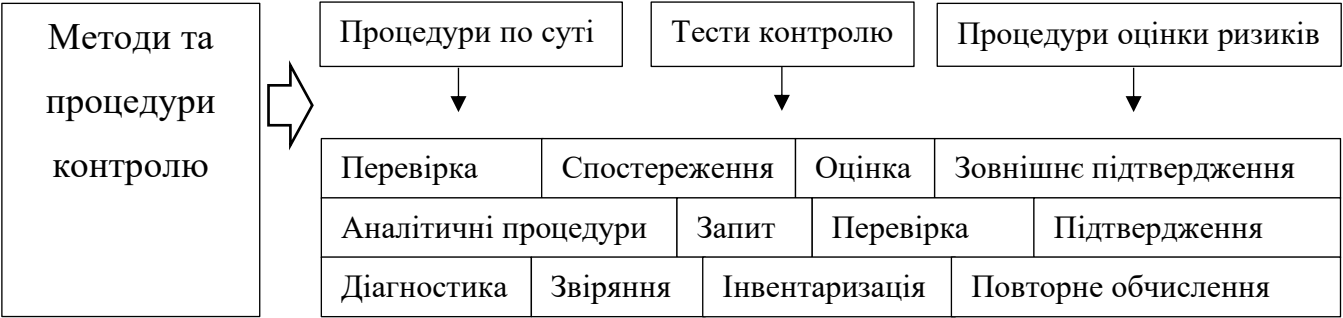


Рис. 3.3 Методи та процедури контролю

Джерело: складено автором на основі [8]

На кожному етапі проведення перевірки, використовуються різні методи та процедури. Передусь початку процесу попередній огляд, який проводиться з метою оцінки слабких і сильних сторін контролю процесу виробництва і витрат. Для цього використовують методи і прийоми, а також спеціальні процедури - тести. Під час методу тестування ревізор встановлює: чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до НП(С)БО; чи не змінювалась протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції; чи дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Наступним кроком є прийняття рішення щодо методу організації перевірки (суцільна, вибіркова, аналітична) та кількості процедур, необхідних для підготовки об'єктивного висновку.

При перевірці не завжди є можливість перевірити всю документацію, пов'язану з бухгалтерським обліком витрат виробництва в силу вартісних і часових обмежень. Тому обмежуються вибіркою з використанням статистичної чи нестатистичної її методики. Відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка», аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати і оцінити аудиторські докази щодо деяких характерних статей, відібраних для формулювання або для допомоги в формулюванні генеральної сукупності, з якої робилася вибірка [8]. Проте при застосуванні вибіркової перевірки можуть бути невиявлені найбільш суттєві помилки. Як наслідок, одним з шляхів правильності застосування вибірки, є правильний вибір залежно від мети перевірки системи показників, які відображають якісні і кількісні характеристики підприємства.

Здійснюючи вибіркове дослідження, потрібно керуватись принципом екстраполяції. Екстраполяція розглядається як процес поширення результатів перевірки вибірки на всю генеральну сукупність об'єктів, які перевіряються. Основними етапами для здійснення вибіркової перевірки щодо витрат виробництва та собівартості готової продукції є:

- 1) «...відбір статей для тестування задля одержання доказів;
- 2) організація вибірки;
- 3) визначення обсягу вибірки;
- 4) відбір елементів вибірки;
- 5) здійснення аудиторської процедури;
- 6) аналіз результатів вибірки, характеру й причин будь-яких виявлених похибок та їх впливу на перевірку;
- 7) оцінка результатів вибірки. ...»[8]

При здійсненні перевірки важливо правильно оцінити систему бухгалтерського обліку, рівень суттєвості і ризику, які може мати підприємство. Процедури оцінки ризиків регулюється МСА 315. Відповідно до стандарту, «...процедури оцінки ризиків – це аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності або тверджень. ...» [8]

Ризиком при контролі виробничих витрат можна назвати ймовірність невиявлення суттєвих викривлень інформації про витрати на виробництво продукції у бухгалтерській звітності, відносно якої докази недостовірності, або можливі докази щодо наявності суттєвих викривлень цієї інформації, хоча у бухгалтерському обліку та звітності даних викривлень немає. При контролі має бути визначені ті ризики, які може мати підприємство та розроблені відповідні процедури.

Процедури оцінки ризиків мають включати:

- 1) процедуру подання звітів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які можуть мати інформацію, яка може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення інформації внаслідок шахрайства або помилки;
- 2) аналітичні процедури;
- 3) процедури спостереження та перевірки [8].

В ході перевірки мають бути з'ясовані такі питання: обґрунтованість списання понесених витрат на виробництво продукції; додержання підприємством норм, визначених НП(С)БО 16 "Витрати"; обґрунтованість відображення витрат згідно класифікації видів діяльності; правильність оформлення операцій з обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості та виходу продукції в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку; законність і достовірність формування загальновиробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку; достовірність незавершеного виробництва тощо.

При перевірці виробничих витрат має бути встановлена правильність віднесення прямих витрат на продукцію та розподілу загальновиробничих витрат.

Виробничі витрати групуються і розподіляються для того, аби приймати необхідні управлінські рішення, тому при перевірці необхідно перевірити правильність їх розподілу за центрами відповідальності та продукцією.

Особливу увагу при процедурах контролю має бути приділено собівартості готової продукції. В основі ціни продажу лежить собівартість виготовленої продукції. Саме калькулювання собівартості продукції є одним з показників, за допомогою якого визначають якість роботи та успіх підприємства. Собівартість продукції можуть штучно завищувати, що призведе до зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємства. Собівартість виготовленої продукції – важливий інструмент при прогнозуванні та управлінні підприємством.

Контроль собівартості продукції здійснюють різними методами і процедурами. Перш за все, потрібно перевірити порядок обліку собівартості продукції на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та її склад. Необхідно зауважити, що собівартість реалізованої продукції складається з:

- 1) виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- 3) понаднормових виробничих витрат.

При проведенні перевірки потрібно з'ясувати склад виробничої собівартості готової продукції. Для цього необхідно здійснити перевірку прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, розподілених загальновиробничих витрат, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Необхідно перевірити сальдо цього рахунку на кінець звітного періоду, на якому відображається сума витрат, що відноситься до незакінченої виробництвом готової продукції.

Як вже зазначалось, необхідно приділити особливу увагу на достовірність віднесення витрат на собівартість продукції, перевірити чи правильно витрати згруповані за елементами. При аналізі собівартості продукції необхідно вивчити його складову; до виробничої собівартості не включаються адміністративні витрати, витрати на збут продукції, рекламу і вивчення ринку, додаткові витрати. Також потрібно звернути увагу на витрати, які покриваються за рахунок фінансових результатів.

В розрізі незавершеного виробництва вивчають особливості організації і технології виробництва, правильність відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, вплив на метод оцінювання незавершеного виробництва, розподіл фактичної собівартості між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом, постійність вибраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва [7].

Для підтвердження достовірності ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції використовують різні процедури контролю: спостереження, інспектування, аналітичні процедури та перерахунок.

Аналітичні процедури регулюються МСА 520 «Аналітичні процедури», застосування яких дає значний обсяг необхідної інформації і при цьому вимагає незначних витрат.

При виконанні аналітичних процедур необхідно:

- визначити придатність конкретної аналітичної процедури;
- оцінити надійність даних;
- розробити очікувані значення облікових даних або коефіцієнтів і оцінити, чи є ці значення досить точними для виявлення викривлення, яке, взате саме по собі або в сукупності з іншими спотвореннями, може викликати суттєве спотворення фінансової звітності;
- визначити різницю між очікуваними значеннями облікових даних або коефіцієнтів і фактичними обліковими [8].

Загалом визначають два підходи (методи) застосування аналітичних процедур при перевірці виробничих витрат: аналіз взаємозв'язку залишків і оборотів по калькуляційних рахунках; функціонально-вартісний аналіз собівартості продукції [40, с.65].

Типовими помилками при здійсненні перевірки витрат та собівартості готової продукції є: неспівставність витрат підприємства з доходами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; порушення методології обліку.

Під час контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції формуються робочі документи, де зазначаються знайдені помилки і їх вплив на

достовірність фінансової звітності. Затвердженої форми робочих документів немає. Приклад форми робочих документів наведено у таблицях 3.1 та 3.2.

Таблиця 3.1

Приклад заповнення відомості виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції

№	Первинний документ, обліковий регістр	Характер порушення
1	Маршрутний лист	Використання палива перевищує норми списання палива для даної дистанції
2	Видаткова накладна	Перевищення ринкової вартості товару в 10 разів

Джерело: [40]

Таблиця 3.2

Перевірка правильності визначення фактичної собівартості готової продукції

№	Незавершене виробництво тис. грн.		Витрати за травень 2021	Фактична собівартість продукції, грн			
	на 01.05	на 31.05		за даними підприємства		за даними аудитора	за даними аудитора
				собівартість готової продукції	собівартість виробу «А»	собівартість готової продукції	собівартість виробу «А»
1	543	684	574	45	67	45	67
2	332	187	974	81	49	56	34

Джерело: [56]

Отже, процедура контролю передбачає індивідуальний вибір послідовності прийомів та процедур. Контроль виробничих витрат та собівартості готової

продукції здійснюють за допомогою загальнонаукових методів і спеціальних процедур.. Було детально розглянуто такі методи та процедури: тестування, аудиторська вибірка, аналітичні процедури, процедури оцінки ризиків, метод процедур по суті та інші. Наведена методика контролю надає можливість зібрати достовірні докази витрат виробництва та собівартості готової продукції для об'єктивного підтвердження фінансової звітності.

3.3 Напрями удосконалення контролю витрат виробництва та собівартості готової продукції

Контроль виробничих витрат та собівартості готової продукції є одними з основних питань аналізу діяльності виробничих підприємств. Собівартість одиниці продукції є одним з найголовніших показників ефективності виробництва. Для прийняття більшості управлінських рішень необхідно мати достовірну інформацію щодо формування собівартості, оскільки собівартість – це основа прогнозування та управління виробництвом, це база для встановлення ціни продажу та важлива інформація для прийняття поточних управлінських рішень.

В ході аналізу об'єкта дослідження науковці важливу увагу приділяють удосконаленню методики контролю, зокрема Череп А. В. запропоновано методику контролю, де зосереджено увагу на основних показниках, які необхідно проаналізувати при проведенні перевірки.

Особливу увагу треба приділити правильності віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції, збору і віднесенню на собівартість позавиробничих витрат, віднесення до собівартості тих витрат, які не мають прямого відношення до товарів (послуг) [52].

В процесі перевірки виробничих витрат важливо проаналізувати наступне:

- чи правильно списано фактичні матеріальні цінності, витрати на їх закупівлю;

- чи було списано на собівартість витрати, які належать до матеріалів, які не використовуються у виробництві, наприклад проведення будівельних робіт;
- характер цін на матеріальні цінності та транспортно-заготівельні витрати;
- чи є зміна вартості закупки одних матеріалів на інші, з метою оптимізації фактичної собівартості готової продукції.

Важливо звернути увагу та перевірити правильність списання матеріальних витрат на окремі види продукції. Оскільки неправильне списання витрат може призвести до зменшення прибутку підприємства, збільшення/зменшення цін на продукцію, зменшення обсягів реалізації [50, с.8].

Контроль собівартості готової продукції також передбачає перевірку витрат майбутніх періодів:

- витрати на розробку та підготовку нових видів продукції;
- оплата страхових полісів;
- оплата ліцензій за користування програмним забезпеченням;
- оплата ліцензій на здійснення певних видів діяльності.

Проводячи перевірку витрат на оплату праці потрібно звернути увагу та дослідити його складові:

- чи включено до собівартості заробітну плату управлінського персоналу, робітників підрозділів які відповідають за збут продукції, загальногосподарського персоналу;
- виплати за роботу у вечірню і нічну зміни, оплата виплат за сумісництво професій, оплата за понаднормову роботу [51, с.32].

Необхідно здійснити перевірку витрат, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, але не включаються до собівартості готової продукції: витрати на збут, маркетинг та вивчення ринку, ремонт тари, пакувальні матеріали, гарантійний ремонт та обслуговування.

При проведенні контролю великого підприємства, слід звернути увагу на особливості обліку невикористаного обладнання, його стан та умови зберігання, причини невикористаного обладнання та причини його зберігання; необхідно перевірити переоцінку об'єктів згідно законодавчих та нормативно-правових документів [52, с. 67].

При здійсненні перевірки необхідно вивчити результати матеріалів попередніх перевірок: перевірок внутрішнього контролю, податкових перевірок та незалежного аудиту та на основі результатів визначити можливі ризики.

У додатку Л наведено удосконалену методику контролю витрат, яка запропонована Череп А. В. Вона включає методику оцінки ведення обліку та управління виробничими витратами з використання різноманітних процедур контролю. Загальний стан витрат можна визначити виходячи від суми оцінок. Облік та управління витратами на підприємстві ведеться вірно, якщо сума оцінок дорівнює або перевищує 40 балів. В такій ситуації підприємство є прибутковим. Якщо сума оцінок менша за 40, підприємство недоводить прибуток, тому витрати обліковуються та використовуються з порушеннями.

Отже, досліджено напрями удосконалення контролю витрат, які ґрунтуються на оцінці обліку та управління виробничими витратами на підприємствах. Для практичного застосування розроблений відповідний документ. Дана методика більш детально розглядає облік, використання та управління виробничими витратами на підприємстві. Результати даної методики висвітлять помилки при використанні і управлінні витратами, а також дати відповідні поради щодо зменшення витрат та збільшення прибутку підприємства.

ВИСНОВКИ

Дослідження даної теми, мета якої полягала у розкритті теоретичних аспектів, методології та організації обліку і контролю виробничих витрат та собівартості готової продукції, дозволило зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Історичний розвиток системи обліку витрат має п'ять етапів, основними відмінностями на кожному з етапів були завдання, принципи та призначення облікової інформації про витрати. Досі не існує єдиного трактування понять виробничих витрат та собівартості готової продукції. Проаналізувавши праці вчених, запропоновано наступні тлумачення понять: «виробничі витрати – це вартісна оцінка витрат різних видів економічних ресурсів, що використовуються для виготовлення певної продукції; собівартість продукції – це виражені в грошовій формі витрати на виготовлення одиниці продукції».

2. Класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості. Залежно від виду продукції, складу витрат, процесу виробництва розрізняють собівартість за видами. Тому узагальнені та наведені класифікації забезпечуватимуть раціональність організації планування, достовірність та повноту обліку, аналізу та калькулювання собівартості, підвищить ефективність управління виробничими витратами.

3. Система обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. У роботі запропонована класифікація нормативно-правового забезпечення за видами, рівнями, місцем і роллю в

регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, обов'язковістю виконання, групами.

4. Організація бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції є складним процесом, на який впливають низка факторів, зокрема: види діяльності, характер виробництва і продукції, яка виробляється, структура управління підприємства, розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва. Організація обліку витрат і собівартості готової продукції у частині автоматизованої обробки інформації забезпечуватиме повне і достовірне відображення в обліку витрат виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо, обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій, тощо.

5. Для відображення виробничих витрат та собівартості готової продукції використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності. Відображають статті витрат виробництва та собівартості готової продукції у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». В Україні окрім традиційних методів обліку витрат та собівартості готової продукції все більшої популярності набувають запозичені методи управлінського обліку, зокрема таргет-кост та кайдзен-костинг. Тому їх застосування вимагає змін до підходів використання традиційних калькулювання, визначення їх ролі в діяльності суб'єктів господарювання. Національним компаніям варто переглянути підхід до використання витратного методу ціноутворення, використовувати ціну готової продукції як інструмент управління його собівартістю і підвищення його конкурентоспроможності.

6. Гармонізація бухгалтерського обліку дозволить усунути недоліки національної системи обліку, що уможливить удосконалення та модернізацію основних аспектів ведення обліку та фінансової звітності. Перехід на міжнародні стандарти дозволить уніфікувати фінансовий облік, що забезпечить користувачів

інформацією, сформованою відповідно до загальноприйнятих принципів та дозволить вільному виходу на світові ринки.

7. Контроль виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції є системним дослідженням і оцінкою усього комплексу економічних показників виробничої діяльності підприємства. Контроль виробничих витрат та калькулювання собівартості готової продукції включає: перевірку організації обліку і системи внутрішнього контролю; перевірку оформлення первинних документів і облікових регістрів; перевірку відображення в звітності операцій, пов'язаних з формуванням усіх видів витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг.

8. Контроль здійснюють за допомогою загальнонаукових методів і спеціальних процедур. Детально розглянуті методи та процедури (тестування, вибірка, аналітичні процедури, процедури оцінки ризиків, метод процедур по суті та інші) сприяють дослідити максимально можливі ризики. Розкрита у роботі методика контролю дозволить зібрати та систематизувати достовірні докази виробничих витрат та собівартості готової продукції для об'єктивного підтвердження фінансової звітності.

9. Наведено напрями удосконалення контролю витрат, зокрема методика контролю в частині оцінки витрат та управління ними, використання якої дозволяє детально перевірити формування витрат, їх облік і управління ними на підприємстві. Загальний підсумок за результатами використання цієї методики надасть змогу встановити відповідність показників розробленим критеріям, а також дати відповідні поради щодо зменшення витрат та збільшення прибутку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.10.2021)
2. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page8>. (дата звернення: 14.11.2021)
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 14.11.2021)
4. НП(С)БО 16 «Витрати» Затверджено наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>. (дата звернення: 11.10.2021)
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 20.12.2021)
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010. (дата звернення: 03.02.2022)
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.17 р. № 2258-VIII. URL: www.zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.12.2021)
8. Міжнародні стандарти аудиту, URL: www.apu.com.ua (дата звернення: 16.03.2022)
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 21.12.1999 № 893/4186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 02.12.2021)
10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 від 24.05.1995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 14.02.2022)

11. Наказ Державної податкової служби України № 244 від 25.02.2021. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/75196.html> (дата звернення: 18.10.2021)
12. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник, / І.М. Бойчик. К. : Атіка, 2002, 480 с.
13. Бойчук А.А. Проблеми організації автоматизації обліку на підприємствах торгівлі / А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, Л.О. Мощна, 2014, Вип. 2, с. 56–60 URL: <http://nbuv.gov.ua/UJR>. (дата звернення: 22.12.2021)
14. Брадул О.М. Управлінський облік: навч. посіб. /О.М.Брадул, В. А.Шепелюк, Л. Я.Шевченко, П. Д.Камінський, та ін; ДНУЕТ. Кривой Ріг, 2017, 113 с.
15. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко, Миколаїв, Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
16. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець., 3- є вид., доп. та перероб., Житомир: ПП «Рута», 2006, 512 с.
17. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. Житомир, ЖДТУ, 2006. 620 с.
18. Волкова І. А. Фінансовий облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008, 228 с.
19. Гамова О. В. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти / О. В. Гамова, В. А. Головань, Економічний вісник Донбасу, 2014, № 1., с. 126-130. URL: - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd_2014_1_22. (дата звернення: 04.04.2022)
20. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ, Центр учбової літератури, 2018. 534 с.

21. Горовий Д.А. Управлінський облік. Збірник задач: навчальний посібник / Д.А. Горовий, Т.В. Давидюк, С.М. Кравченко, О.В. Манойленко. Харків : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 400 с.
22. Грабова Н. Н. Облік, розподіл і списання витрат на підприємствах /Бух. облік і аудит. 2008. № 8, 9. С. 11–13.
23. Гуцаленко Л.В. Управлінський облік: навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, О.М. Колеснікова, І. М. Лепетан, У.О. Марчук, Л.В. Мельянкова. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 371 с.
24. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств /Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. Вип. 2. С. 77-83.
25. Добровський В.М. Управлінський облік: навч. посібник / В. М. Добровський; Київський національний економічний ун-т. К. : КНЕУ, 2005. 278 с.
26. Дорош Н. І. Лясківська Г.В Внутрішній аудит витрат на виробництво / Дорош Н. І. Лясківська Г.В, Молодий вчений 2018. № 3(55). С. 346–350
27. Дорош Н. І. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту / Н. Дорош, Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2017. № 5(194). С. 13–21
28. Дорош Н.І. Аудит: теорія і пратика / Н.І. Дорош, К.: Знання, 2006. 495
29. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича.9-те вид., перероб. і доп. К.:Знання-Прес, 2014. 710 с.
30. Енциклопедія економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. К. : Міжнародна економічна фундація, 2002. 706 с.
31. Зянько В.В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством / В.В. Заянько, А.О. Тесьолкіна. Вісник Вінницького політехнічного інституту. 2016. № 1. С. 39–43
32. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. К. : Центр учбової літератури, 2008. 216 с.

33. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект / А.М. Кадацька. Електронний фаховий науково-практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку». 2017. № 4. С. 138–141.

34. Кайдзен: ключ до успіху японських компаній/ Масаакі Імаї; Пер. з англ., 2004. – 274 с.

35. Колос І.В. Особливості облікової політики для сучасного підприємства / І.В. Колос. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 2–3. С. 41–52.

36. Лень В.С. Управлінський облік: підручник. 2-е вид., виправ. Київ : Каравела, 2017. 260 с.

37. Лесняк В.О. Внутрішній аудит в системі управління сучасним підприємством / В.О. Лесняк . Молодий вчений. 2014. № 12(15). С. 188-191.

38. Макаренко А. П., Хайло Г. С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 68–75

39. Малахов В. А. Дискусійні питання визначення методики аудиту витрат на українських підприємствах / В. А. Малахов. 2015. № 12. С. 263-268. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_12_39 (дата звернення: 16.04.2022)

40. Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 11.01.2022)

41. Марчин М.І. Організаційна модель управлінського обліку операційних витрат цукрової промисловості / М.І. Марчин. Агросвіт. 2012. № 16. С. 44–49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2012_16_211. (дата звернення: 29.01.2022)

42. Меліхова Т. О., Височина В. В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. Економіка та держава. 2018. № 1. С. 69–75.

43. Н.С. Шалімова Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства. Збірник наукових праць Черкаського державного

технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. Черкаси: ЧДТУ, 2007. Частина III. С. 185-192.

44. Ошелковникова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів. Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 17. Кіровоград: КНТУ, 2010. С. 267-279.

45. Огійчук М.Ф., Сколотій Л.О., Василішин С.І., Рагуліна І.І., Ковальова О.В., Сколотій І.В., Нежид Ю.С. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посіб. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2021. 624 с.

46. Павленко Л.А. Корпоративні інформаційні системи: Навчальний посібник. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2003. С. 151-154 (260 с.)

47. Панасюк В.М. Податковий облік / В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. Т. : Карт-бланш. 2002. 264 с

48. Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник / Г. О. Партин. К.: Знання, 2009. 422 с

49. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

50. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві / В.М. Пархоменко. Бухгалтерський облік і аудит. 1996. № 4. С. 2-6.

51. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с

52. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М.Т. Щирба. Тернопіль : Картбланш, 2009. 260 с

53. Садовська І. Б. Метод бухгалтерського обліку та його елементи. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.

54. Сиротюк Г. В. Аудит витрат виробництва сільськогосподарської продукції / Г. В. Сиротюк. Матеріали III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. «Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи». Т. 2. Харків: ХНТУСГ, 2012. С. 227-229.

55. Сиротюк Г. В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) . 2013. С. 251-259.

56. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 152–154.

57. Сук Л. К. Фінансовий облік. Київ: Знання, 2012. 647 с.

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

59. Фатюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства / Н.Г. Фатюха, О.Є. Карлюга . 2013. № 4. С. 1-3.

60. Хмелюк, А. В. Організація обліку витрат на виробництво металургійної продукції// Вісник. Хмельницького національного університету. 2016. Т. 1. №3.

61. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник / Н. В. Чебанова. К.: Видавничий центр «Академія», 2008. 672 с.

62. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві / А. В. Череп, В. В. Ярмош. Економіка харчової промисловості. 2010. № 3. С. 53-59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2010_3_11.

63. Череп А.В., Топчанюк О.В. Покращення системи управління витрат на підприємстві/О.В. Топчанюк, А.В. Череп. Фінанси. Право.2016. № 11 (3). С. 4-8.- URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2016_11%20283%2029__3 (дата звернення: 11.01.2022)

64. Череп А.В., Ярмош В.В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві / Запорізький національний технічний ун-т. Х: ВД "Інжек".

65. Чичуліна К.В., Мішук Є.М., Арзуманян А.С. Сучасні методи обліку витрат / Мукачівський державний університет / Журнал Економіка і суспільство / Випуск №13 / 2017. – 1435 с URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/239.pdf (дата звернення: 11.01.2022)

66. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – 3-є вид. – К.: Знання, 2015. – 535 с.

67. Юхименко П. І. Історія економічних учень : навч. посібник / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко. К. : Знання-Прес, 2000. 200

68. Янчев А. В. Сучасна концепція організації внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства / А. В. Янчев, Д. Д. Шеховцова. 2016. № 7. С. 119-124. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_7_19 (дата звернення: 04.04.2022)

69. Ansel M. Sharp. (1998). Economics of social issues by Ansel M. Sharp, Charles A. Register. Eight editions. Irwin. 1998. 413p.

70. Bloem, Adrian M. (2001). Manual for quarterly national accounts: concepts, data sources and complication. International Monetary Fund. Washington. 2001. 549p.

71. Edward B. Deakin. (1987). Cost accounting by Edward B. Deakin, Michael W. Maher. Second edition. BPI-Irwin. 1987. 711p.

72. Financial Management. (1987). Handbook a Gower press. UK. 1987. 398p.

73. Financial Reporting by Public Sector Entities. (2012). URL: <http://www.ifac.org/>.

74. Gary W. Cox. (2007). Legislative Leviathan: Party Government in the House Second Edition McCubbins. Cambridge University Press, 2007.

75. Government finance statistics. (2010). Eurostat. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2010. No1. Available at: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Фінансова звітність ТОВ «ТРАУ НУТРИШИН Україна»

	Товариство з обмеженою відповідальністю «ТРАУ НУТРИШИН Україна»	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
			2020	01	01
Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «ТРАУ НУТРИШИН Україна»	за ЄДРПОУ	37018799		
Територія	Вінницька обл., Україна	за КОАТУУ	0521683603		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності	Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах	за КВЕД	10.91		
Середня кількість працівників ¹	190				

Адреса, телефон вулиця Київська, буд. 1, с. Корделівка, Калинівський район, Вінницька обл., 22445, 5369391

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знаку (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» - у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

V

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31 грудня 2021 р.

Форма N 1			Код за ДКУД	1801001
Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	100	17,384	
первісна вартість	1001	288	19,051	
накопичена амортизація	1002	188	1,667	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1,756	497	
Основні засоби	1010	92,007	96,040	
первісна вартість	1011	153,351	170,847	
знос	1012	61,344	74,807	
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-	
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	471	
Усього за розділом I	1095	93,863	114,392	
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	104,489	83,718	
Виробничі запаси	1101	59,889	49,110	
Незавершене виробництво	1102	2		
Готова продукція	1103	32,045	23,904	
Товари	1104	12,553	10,704	
Векселі одержані	1120	-	-	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	189,364	195,207	
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	4,608	5,345	
з бюджетом	1135	4	-	
у т. ч. з податку на прибуток	1136	-	-	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1,952	866	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	42,150	93,860	
Готівка	1166	-	-	
Рахунки в банках	1167	42,150	93,860	
Витрати майбутніх періодів	1170	95	149	
Інші оборотні активи	1190	64	7	

Продовження Додатку А

Усього за розділом II	1195	342,726	379,152
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	436,589	493,544
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	30,671	30,671
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	353,823	405,099
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	384,494	435,770
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	36,866	41,121
розрахунками з бюджетом	1620	8,533	8,429
у т. ч. з податку на прибуток	1621	3,987	4,460
розрахунками зі страхування	1625	322	338
розрахунками з оплати праці	1630	1,325	2,498
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточні забезпечення	1660	2,600	4,655
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	2,449	733
Усього за розділом III	1695	52,095	57,774
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	436,589	493,544

Керівник

ЯХНО ІННА ВАЛЕРІЙВНА

Головний бухгалтер

Продовження Додатку А

Підприємство **Товариство з обмеженою відповідальністю "ТРАУ
НУТРИШИН УКРАЇНА"**

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

КОДИ

2020

01

01

37018799

(найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

за 2021 рік

Форма N 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	964,622	1,075,854
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(707,702)	(824,313)
Валовий:			
Прибуток	2090	256,920	251,541
Збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	8,570	7,347
Адміністративні витрати	2130	(32,257)	(27,207)
Витрати на збут	2150	(106,982)	(83,464)
Інші операційні витрати	2180	(11,200)	(8,350)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
Прибуток	2190	115,051	139,867
Збиток	2195	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	7,070	-
Інші доходи	2240	1,519	1,947
Фінансові витрати	2250	(127)	(744)
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:			
Прибуток	2290	123,513	141,070
Збиток	2295	-	-
Дохід (витрати) з податку на прибуток	2300	(22,237)	(25,402)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
Прибуток	2350	101,276	115,668
Збиток	2355	-	-

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід (збиток)	2445	-	-
Інший сукупний дохід (збиток) до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід (збиток) після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	101,276	115,668

Продовження Додатку А

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	548,155	549,479
Витрати на оплату праці	2505	79,508	56,755
Відрахування на соціальні заходи	2510	11,849	9,345
Амортизація	2515	16,851	13,302
Інші операційні витрати	2520	74,601	86,988
Разом	2550	730,964	715,869

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

ЯХНО ІННА ВАЛЕРІЇВНА

Головний бухгалтер

Додаток Б

Класифікація виробничих витрат

Ознака класифікації	Групування витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	- Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат) - Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	- Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації) - Витрати на групи виробів - Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	- Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) - Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби - Паливо і енергія на технологічні цілі - Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) - Відрахування на соціальні заходи - Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	- Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів). - Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства) - Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування) - Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів) - Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)

Продовження додатку Б

За місцем виникнення витрат	- Витрати виробництва - Витрати цеху - Витрати дільниці
За календарними періодами	- Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця) - Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	- Виробничі витрати - Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	- Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва) - Непроодуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Додаток В

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами»

Рахунок	Субрахунки
Рахунок 80 "Матеріальні витрати"	801 "Витрати сировини й матеріалів" 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів" 803 "Витрати палива й енергії" 804 "Витрати тари й тарних матеріалів" 805 "Витрати будівельних матеріалів" 806 "Витрати запасних частин" 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення" 808 "Витрати товарів" 809 "Інші матеріальні витрати"
Рахунок 81 "Витрати на оплату праці"	811 "Виплати за окладами й тарифами" 812 "Премії та заохочення" 813 "Компенсаційні виплати" 814 "Оплата відпусток" 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу" 816 "Інші витрати на оплату праці"
Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи"	821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" 824 "Відрахування на індивідуальне страхування"
Рахунок 83 "Амортизація"	831 "Амортизація основних засобів" 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів" 833 "Амортизація нематеріальних активів"
Рахунок 84 "Інші операційні витрати"	-
Рахунок 85 "Інші затрати"	-

Додаток Г

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності»

Рахунок	Субрахунки
Рахунок 90 "Собівартість реалізації"	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" 904 "Страхові виплати"
Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"	-
Рахунок 92 "Адміністративні витрати"	-
Рахунок 93 "Витрати на збут"	-
Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності"	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" 941 "Витрати на дослідження і розробки" 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 945 "Втрати від операційної курсової різниці" 946 "Втрати від знецінення запасів" 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" 949 "Інші витрати операційної діяльності"
Рахунок 95 "Фінансові витрати"	951 "Відсотки за кредит" 952 "Інші фінансові витрати"
Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі"	961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" 962 "Втрати від спільної діяльності" 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"

Продовження додатку Г

Рахунок 97 "Інші витрати"	970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів"
	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"
	972 "Втрати від зменшення корисності активів"
	974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"
	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"
	976 "Списання необоротних активів"
	977 "Інші витрати діяльності"
Рахунок 98 "Податок на прибуток"	-

Додаток Д

Журнал господарських операцій обліку витрат виробництва

№	Дата	Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн
1	14.02.2022	Передано сировину та матеріали цехам для виготовлення концентрату «Hendrix СУПРА»	231	201	145000
2	14.02.2022	Списано транспортно-заготівельні витрати на відпущені сировину та матеріали	231	201	48000
3	14.02.2022	Передано купівельні напівфабрикати цехам для виготовлення концентрату «Hendrix СУПРА»	231	202	12000
4	14.02.2022	Відпущено тару та тарні матеріали для виробництва концентрату «Hendrix СУПРА»	231	204	5000
5	14.02.2022	Відпущено МШП для виробництва концентрату «Hendrix СУПРА»	231	22	500
6	14.02.2022	Нараховано заробітну плату працівникам, задіяних у виробництві концентрату	231	661	34000
7	14.02.2022	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, задіяних у виробництві концентрату	231	651	7480
8	01.03.2022	Нараховано амортизацію основних засобів, задіяних у виробництві концентрату «Hendrix СУПРА»	231	131	980
9	03.03.2022	Відображені витрати на виробництво	231	91	252960
10	12.03.2022	Передано концентрат «Hendrix СУПРА» на склад	261	231	252960

Додаток Є

Товариство з обмеженою відповідальністю «ТРАУ НУТРИШИН Україна» (підприємство, організація)			Типова форма № М-11 Затверджена наказом Мінстату України від 21.06.96 р. № 193	
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	37018799		Код за УКУД	37018799

НАКЛАДНА-ВИМОГА
на відпуск продукції

Номер документа	Дата складання	Код				
		виду операції	відправника	одержувача		
32	16.01.2022	04	32	27		

Кому Орлова Т.В. Через кого Денисенко К.
І. _____

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Інвентарний номер	Номер пас-порта	Порядко-вий номер запису за складською картотекою
рахунок, субра-хунок	код аналі-тично го обліку	Найме-нуван-ня, сорт, розмір, марка	номен-клатур - ний номер	код	найме-нуван-ня	Відправ-лено (належить відпустити, затребу-вано)	прий-нято (відпу-щено)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
231	01	концентрат «Hendrix СУПРА»	234	01	шт	350	350	240	84000	-	-	74
231	01	Антихітстр с	578	01	шт	200	200	60	12000	-	-	75

Всього відпущено триста найменувань, на суму
(прописом)
дев'яносто шість тисяч грн.
(прописом)

Відпуск дозволив _____ Головний бухгалтер
Здав (відпустив) _____ Прийняв (одержав)

Додаток Ж

Постачальник ТОВ «Простір Рішень»
ЄДРПОУ 38213926
Р/р UA5130529900000026002016802334
в Столична Філія ПАТ КБ «Приватбанк» МФО 380269
ПІН 382139226588
Адреса: 03187, м.Київ, просп. Ак. Глушкова, 40, корп.11, оф.201

Одержувач ТОВ «Трау Нутришин Україна»

Рахунок-фактура № 27
від "17" січня 2022 р.

№	Найменування	Од. вим.	Кількість	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Виготовлення упакування	шт	600	42	25200
2	Нанесення логотипу	шт	600	77,14	3240
3					
4					
5					
6					
7					
Сума без ПДВ					28440
ПДВ					5688
Всього з ПДВ					34128

Всього на суму тридцять чотири тисячі сто двадцять вісім грн 00 коп
в т.р. ПДВ 5688

Виписав(ла) Хоменко Т.П.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ТРАУ НУТРИШИН Україна»

підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

37018799

Типова форма № М-9

Затверджена
наказом Міністату України
від 21.06.96 р. № 193

Код за УКУД 37018799

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок		
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	
327	02.2022	2	7	5	106	1	

Номер за порядком	Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Ліміт	Відпущено										Повернено кількість		Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна	Сума	Порядковий номер запису за складською картою		
								кількість		кількість		кількість		кількість		кількість		кількість							
	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування		дата	підпис завідуючого складом чи одержувача	Залишок ліміту	дата	підпис завідуючого складом чи одержувача	Залишок ліміту	дата	підпис завідуючого складом чи одержувача	Залишок ліміту	дата		підпис завідуючого складом чи одержувача						
1	2	3	4	5	6	7	8	9		10	11		12	13		14	15		16	17		18	19	20	21
1	106	1	Насос М345	2054234	01	шт	21	02.02		20	03.02		15	-	-	-	-	-	-	12.02		6	10846	65076	

Додаток К

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ РОБОЧОГО ЧАСУ

№ п/п	Табельний номер	Стать (ч/ж)	ПІБ, посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)																Відпрацьовано за місяць					
				01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	X	днів	годин				
																					всього	з них:			
																						надуроч но	нічних	вечірніх	вихідних, святкових
1	023	Ч	Царенков В.І, оператор	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12	7		X	22	187		126	12	31
																		X							
				5	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12	7							
2	024	Ч	Ханс О.В., завідувач цеху	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	X	22	178				
																		X							
				8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8						
3	025	Ч	Магдебур О.Є., технолог	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	X	22	178				
																		X							
				8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8						
4	026	Ч	Клочко Д.В., оператор вакууматора	7			17	7			17	7			17	7			X	22	175		62		34
																		X							
				17	7			17	7			17	7			17	7								
5	027	Ч	Хмен С. І, оператор		5	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12	X	22	185		82	10	48
																		X							
				7		5	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12						
6	028	Ч	Візер О.І, інженер	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	X	22	178				
																		X							
				8	8	x	x	8	8	8	8	8	x	x	8	8	8	8	8						
7	029	Ч	Томашевський В.В., оператор	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12	7		X	22	187		126	12	31
																		X							
				5	12	7		5	12	7		5	12	7		5	12	7							
РАЗОМ:																									

Керівник структурного підрозділу

начальник цеху (посада)

Працівник кадрової служби

бухгалтер (посада)

"01" квітня 2019р.

(підпис)

Денисенко К.І. (ПІБ)

"01" квітня 2022 р.

(підпис)

Бігун І.О. (ПІБ)

Додаток Л

Методика контролю витрат «Оцінка обліку та управління витратами»

№	Зміст	Оцінка 0-3 балів	Примітки
1	Проведення віднесень на зменшення або збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) сум, які не мають прямого відношення до собівартості		
2	Правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції		
3	Проведення збору і віднесення на собівартість позавиробничих витрат		
4	Правильність списання фактичних матеріальних цінностей, витрат на їх закупівлю і списання на окремі види калькуляційної одиниці		
5	Вплив цін на матеріальні цінності і транспортно-заготівельні витрати		
6	Чи не має місце зміна вартості одних матеріалів на другі види з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції		
7	Перевірка витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції, що не призначені для серійного і масового виробництва		
8	Перевірка одноразових витрат з масового набору робочих за організації або за розширення виробництва		
9	Перевірка витрат на передплату періодичної преси		
10	Чи не має випадків включення до собівартості витрат, які не входять в неї, і заробітної плати апарату управління, іншого загальногосподарського персоналу підприємства, заробітної плати робітників підрозділів, які забезпечують збут продукції		
11	Ефективність використання і збереження витрат		
12	Якісний стан невикористаного обладнання та умови зберігання		
13	Здійснення переоцінки об'єктів, керуючись законодавчими і нормативно-правовими документами		
14	Здійснення списання паливно-мастильних матеріалів		
15	Здійснення визначення амортизаційних відрахувань на повне відновлення вартості машин і обладнання		
16	Здійснення правильності віднесення до складу собівартості витрат на експлуатацію і ремонт обладнання		
17	Здійснення поділу витрат на змінні та постійні відповідно до класифікаційних ознак НП(С)БО 16 «Витрати» і розподіл витрат за видами продукції		
18	Ведення графіків проведення ремонтів; внутрішню організаційно-розпорядчу документацію.		
	Загальна оцінка		

Джерело: [62]