

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені В.Н.КАРАЗІНА

Економічний факультет
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І ВНУТРІШНЬОГО
АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ»**

Виконала:

студент 2 курсу

спеціальності

071 «Облік і оподаткування»  Дар'я ХУДЯКОВА

Керівник: д.е.н., проф.



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики, обліку та аудиту від «9» листопаду 2023 р., протокол №4

Завідувач кафедри

статистики, обліку та аудиту,

д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	7
1.1. Поняття та класифікація витрат на виробництво промислової продукції....	7
1.2. Державне регулювання обліку витрат на виробництво промислової продукції.....	13
1.3. Макроекономічний аналіз витрат на виробництво промислової продукції підприємств України.....	18
1.4. Організаційно-економічна характеристика ТОВ "Виробничо-торгова фірма "ЕКМІ"	26
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	34
2.1. Організація документального забезпечення обліку витрат на виробництво промислової продукції.....	34
2.2. Організація і методика обліку витрат на виробництво промислової продукції.....	40
2.3. Організація і методика аналізу витрат на виробництво промислової продукції.....	47
2.4. Автоматизація обліку витрат на виробництво промислової продукції	56
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	64
3.1. Організація внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції.....	64
3.2. Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції.....	72
3.3. Шляхи вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції	78
ВИСНОВКИ	84

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	90
ДОДАТКИ	99

ВСТУП

В сучасних економічних умовах важливими є вирішення питань, які пов'язані з правильною організацією обліку витрат, зокрема витрат на виробництво продукції, адже своєчасне виявлення змін цих витрат на підприємстві може допомогти запобігти негативним наслідкам, таким як збільшення собівартості продукції, що впливає на прибуток.

Кожний суб'єкт господарювання, який виробляє продукцію або хоче розширити виробництво, має бути впевненим в прибутковості. Для цього він має здійснити порівняння понесених виробничих і інших витрат та результатів своєї діяльності, адже це дасть уявлення про ефективність роботи підприємства.

Підприємство для успішного ведення діяльності має створити систему оперативного збору достовірної та точної інформації про витрати на виробництво, що в подальшому допомагає підвищувати показники фінансової стійкості, конкурентоспроможності та дає підґрунтя для прийняття вдалих управлінських рішень.

Бухгалтерський облік витрат на виробництво є системою облікових та аналітичних процесів, які тісно пов'язані між собою. Ця система також слугує основою для проведення аналізу та внутрішнього аудиту, що дає можливість підприємству вчасно прослідковувати зміни, які відбуваються на виробництві та попереджувати перевитрати, розкрадення та неефективне використання сировини.

Аналізуючи вищенаведену інформацію, можна сказати, що правильна організація та доцільно обрана методика обліку, аналізу та аудиту процесу виробництва є одним з найскладніших завдань на підприємстві, що потребує підвищеної уваги, відповідальності та компетентності усіх учасників.

Об'єднання в одну налагоджену систему бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього аудиту є важливим для здійснення прибуткової діяльності на підприємстві, тому саме актуальність налагодження цих процесів в розрізі витрат на виробництво сприяла вибору теми роботи.

Актуальність теми полягає у тому, що правильна організація і методика обліку, аналізу та внутрішнього аудиту витрат на виробництво дає можливість підприємству оптимізувати витрати, ефективно управляти наявними ресурсами та збільшити прибуток. Це все є досить важливим для збільшення конкурентоспроможності компанії на ринку.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції та розробити рекомендації щодо їх удосконалення для аналізованого підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно буде виконати такі **завдання**:

- вивчити поняття, класифікацію витрат на виробництво;
- розглянути державне регулювання обліку витрат на виробництво;
- здійснити макроекономічний аналіз витрат на виробництво промислової продукції підприємств України;
- розрахувати економічні показники досліджуваного підприємства;
- розглянути документальне оформлення операцій при здійсненні виробничих витрат;
- розглянути бухгалтерський облік витрат на виробництво;
- провести аналіз витрат на виробництво;
- розглянути методику автоматизації витрат на виробництво на прикладі програми «1С: Підприємство 8.3» (BAS);
- запропонувати методику внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції;
- надати рекомендації щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво.

Об'єктом дослідження є процеси організації та методики обліку, аналізу і внутрішнього аудиту витрат на виробництво на підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методологічні положення обліку, аналізу та внутрішнього аудиту витрат на виробництво на промислових підприємствах України на прикладі ТОВ «ВТФ «ЕКМІ».

Підприємство є виробником косметичних засобів для волосся, яке здійснює діяльність на українському та міжнародному ринках.

Методами дослідження в кваліфікаційній роботі є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Можна виділити такі: метод порівняння (при представленні витрат на виробництво продукції підприємств за видами економічної діяльності в Україні у різні роки), аналіз (при розрахунку економічних показників підприємства), індукція і дедукція (для висвітлення підходів різних науковців до тлумачення поняття «витрати»), табличний і графічний (для відображення проведених досліджень), метод узагальнення (для формування висновків з проведеного дослідження).

Практичне значущість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що отримані результати та надані рекомендації щодо вдосконалення обліку та аудиту витрат на виробництво продукції зможуть сприяти більш ефективному контролю над виробничими витратами на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ», що в перспективі веде до більш раціонального використання ресурсів та підвищення прибутку підприємства.

Проблемні питання, які пов'язані з обліком витрат на виробництво та їх внутрішнього аудиту, є предметом економічних досліджень багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: Ф. Ф. Бутинець[5], О.А. Варчук [7], Л.М. Германенко [11], С. Ф. Голов[12], В.А. Дерій[17], К.Друрі[80], О.В. Коба[31], Г.М. Колісник[33], Д.Л. Лозинський [38], М.О. Скрипник [64] А.М. Турило [69], О.Г. Шпикуля [78] та багато інших.

Публікації: результати дослідження опубліковано в матеріалах XI Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції», м. Одеса; в матеріалах V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді, м. Харків.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі змісту, вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, який налічує 82 позицій та 19 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Поняття та класифікація витрат на виробництво промислової продукції

У сучасних умовах розвитку ринку, одним із першочергових завдань усіх економічних служб підприємств є постійне підвищення ефективності підприємства на основі оптимізації витрат і зниження собівартості продукції. Собівартість підприємства відображає склад і структуру витрат, залучених для виробництва продукту. Витрати відображають сукупний обсяг фактично витрачених коштів на різноманітні потреби діяльності протягом звітного періоду. Оптимізація витрат та контроль собівартості продукції є основними завданнями, якщо підприємство має ціль бути конкурентоспроможним на ринку та мати прибуток. Саме для реалізації цих завдань економічні підрозділи підприємства аналізують витрати та впроваджують заходи щодо вдосконалення виробничого процесу.

Перш ніж розробляти заходи щодо зниження витрат, треба зрозуміти сутність цієї економічної категорії, так як в спеціалізованій літературі можна знайти різні підходи щодо визначення витрат. Наприклад, у бухгалтерському обліку «витратами організації визнається зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу» [47]. З іншого боку, у податковому обліку (згідно положень Податкового кодексу України) витратами визнаються такі витрати, які є обґрунтованими та документально підтвердженими, здійснюються платником податків; будь-які витрати платника податків у різноманітних формах унаслідок яких здійснюється зменшення економічних вигід («вивільнення активів або зростання зобов'язань, зменшення власного капіталу») [51]. Отже, визначення витрат може різнитися в залежності від контексту та призначення обліку. Все це викликає необхідність здійснення дослідження з метою уточнення даної категорії.

Важливо зазначити, що термін «витрати» став об'єктом дослідження як економічна категорія багатьох вітчизняних вчених (Ф. Ф. Бутинець[5], Л.М. Германенко[11], Д.Л. Лозинський[38], О.В. Коба[31], Г.М. Колісник[33], О.Г. Шпикуля[78] та інших).

Український дослідник В. Дерій здійснив аналіз використання даного терміну у різних економічних та правових науках та виділяє поняття «затрати» та «витрати», описує їх різницю та спільні характеристики [17]. Він підтримує позицію О.В. Олійник щодо більшої доцільності вживання поняття «витрати» ніж «затрати» [48].

На основі дослідження фахової літератури було складено таблицю відмінностей між поняттями «витрати» і «затрати» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Відмінність між поняттями «витрати» і «затрати»

Ознака відмінності	Витрати	Затрати
1	2	3
Показник	Вартісний	Природно-речовий
Масштаб поняття	Більш вузьке	Більш широке
Джерело	Ресурси й активи	Ціна одиниці ресурсів і активів, інвестованих у виробництво
Визначається рівнем	Технології й організації виробництва	Вартості, ціни вхідних ресурсів
Напрямок впливу	Продуктивність виробництва, конкурентоздатність товару	Доходність бізнесу і цінова політика
Здійснюється зменшення показника завдяки:	Поліпшенню техніко-технологічного обладнання і організації праці	Оптимізації витрат і поставок ресурсів за встановленими цінами
Орієнтація	Ресурсний підхід	Результативний підхід
Використання переважно	Бухгалтерський та податковий облік	Фінансова сфера

Джерело: складено з урахуванням [78]

Сутність поняття «витрат» в залежності від використовуваних підходів можливо представити на рис. 1.1.

Найчастіше у роботах вчених, які займалися дослідженням поняття «витрати», можна побачити один із підходів для його трактування, а саме: фінансовий, ресурсний (економічний) або бухгалтерський. Ці підходи часто взаємодіють та доповнюють один одного.

Класифікація витрат є надзвичайно важливим інструментом, який можливо використовувати для прийняття важливих господарських рішень. У фаховій літературі пропонується більш 20 різних класифікацій у залежності від ознак і підходів [21; 61]. Кожна з класифікацій відповідає певним вимогам і вирішує конкретні завдання.

Наприклад, одним із поширених варіантів є класифікація за статтями та елементами витрат, але вона детально відображає тільки безпосередні виробничі витрати і не розкриває суть витрат обігу. Існує також класифікація залежно від цілей управління, яка враховує всі витрати в трьох основних групах, у кожній з яких відбувається подальша їхня деталізація:

- для складання калькуляції та визначення собівартості виготовленої продукції;
- для планування та наступного затвердження господарських рішень;
- для забезпечення процесу контролю та коригування.

Отже, для того щоб ефективно управляти ресурсами підприємства, важливого значення набуває вибір правильної класифікації витрат.

Згідно з чинним Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку "Витрати" в Україні передбачене таке групування витрат на виробництво продукції [54]:

- матеріальні витрати;
- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів і нематеріальних активів;
- інші операційні витрати.

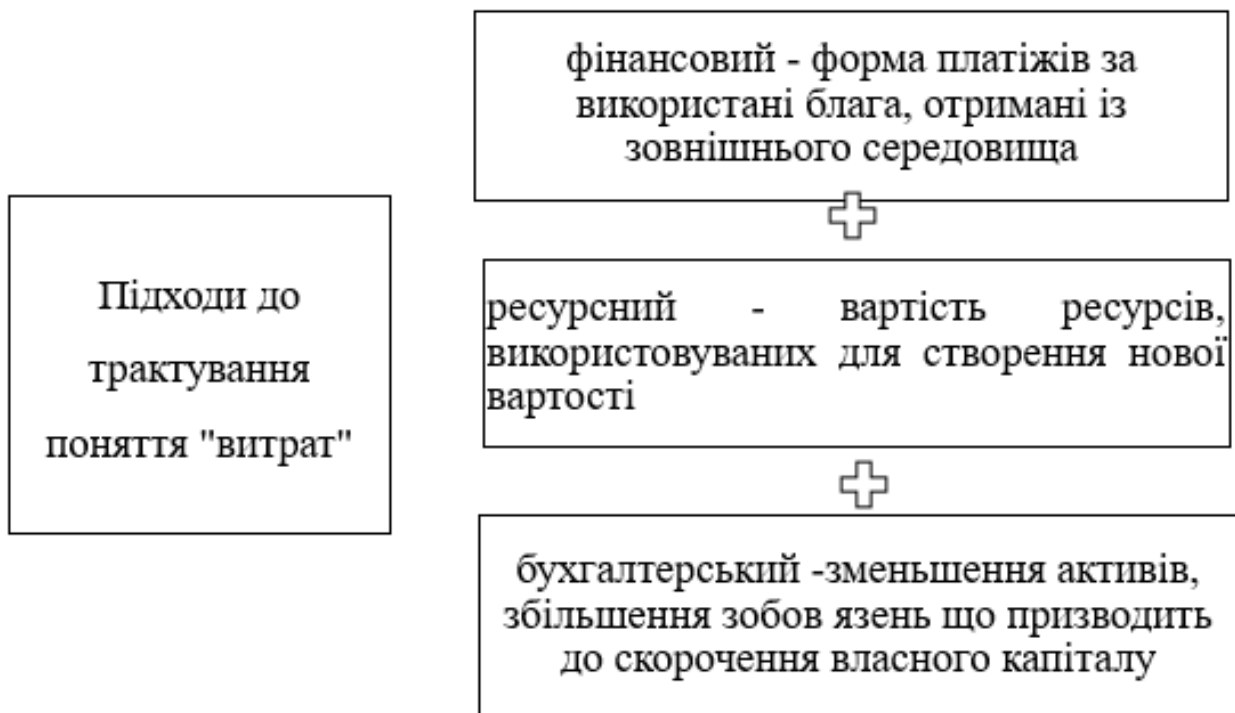


Рисунок 1.1 – Підходи до трактування поняття «витрат»

Джерело: складено з урахуванням [11]

Класифікації витрат на виробництво, які найчастіше використовуються у процесах бухгалтерського обліку, наведені на рис. 1.2.

Деякі вітчизняні вчені (Ф.Ф. Бутинець[5], П.Й. Атамас П.Й.[3] та інші) як найпоширеніші виділяють наступні класифікаційні групи витрат:

- 1) Витрати, які дозволяють оцінити запаси і прибуток («спожиті і невикористані», «прямі і непрямі» та інші);
- 2) Витрати, які можливо дозволяють здійснювати процеси контролю, приймати обґрунтовані господарські рішення («постійні та змінні», «релевантні та нерелевантні» та інші).

Дані класифікації відповідають методикам класифікації К. Друрі. Згідно класифікації К. Друрі здійснюється збір інформації про витрати, серед яких виділяються «матеріали», «робоча сила» і «накладні витрати». Далі зведені витрати розділяють за напрямками обліку:

- 1) для калькулювання та аналізу собівартості виготовленої продукції;
- 2) для розробки планів та ухвалення управлінських рішень;

3) для реалізації процесу контролю та управління. Крім того, на кожному з перерахованих напрямів, здійснюється подальший процес деталізації витрат відповідно до цілей управління [80].

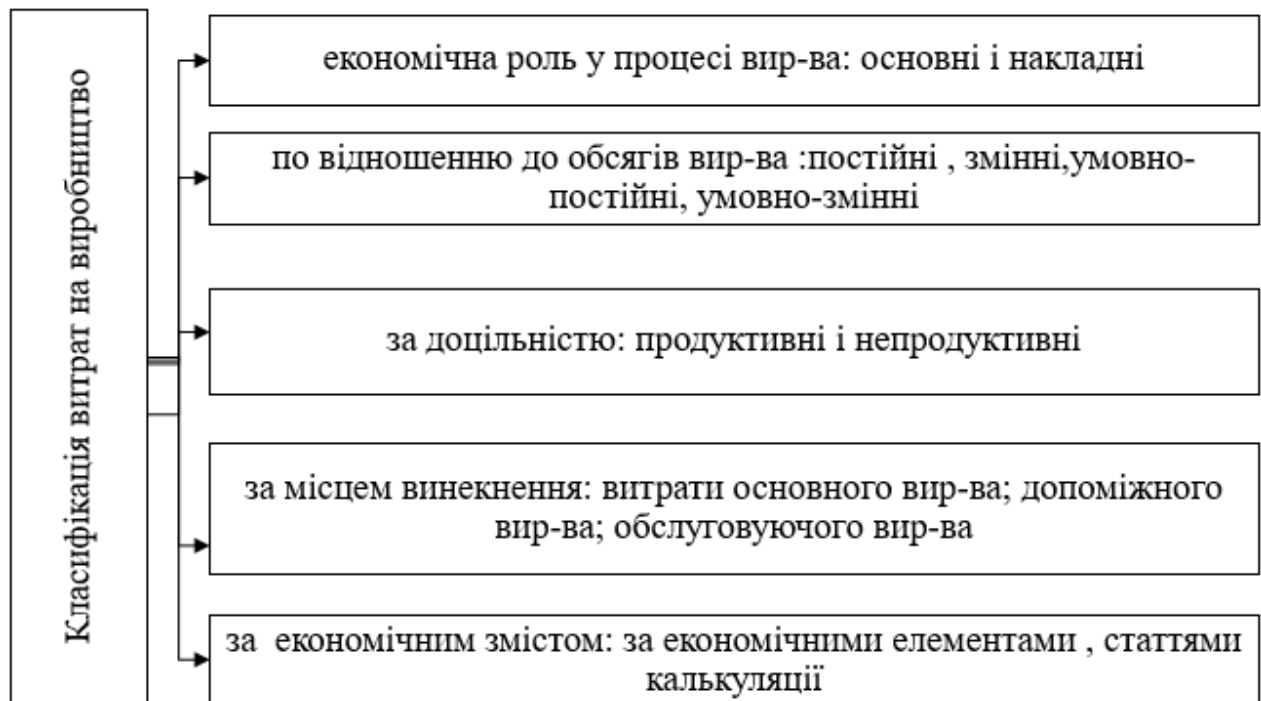


Рисунок 1.2 – Класифікації витрат на виробництво, які найчастіше використовуються у процесах бухгалтерського обліку
Джерело: складено з урахуванням [61]

Розглянемо, як трактують поняття «витрати на виробництво» у своїх працях деякі вчені.

Наприклад, у своїй роботі «Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства» Н.Й. Родіонова визначає виробничі витрати як «вартість частини ресурсів (витрат) підприємства, які спожиті при виготовленні продукції, виконання робіт і надання послуг протягом певного (звітного) періоду» [59].

Якщо зазирнути в «Економічний тлумачний словник» К.Д. Гордієнко, то там витрати виробництва висвітлені як: «сукупність витрат матеріальних і грошових

ресурсів на відшкодування спожитих засобів виробництва і відтворення робочої сили» [15].

З нашої точки зору, витрати на виробництво – це загальні витрати ресурсів, які підприємство несе при виготовленні промислової продукції, такі як: сировина і матеріали, праця, амортизація обладнання, енергію та інші, які є пов'язаними з фізичним створенням продукції.

Наразі розглянемо можливу класифікацію витрат на виробництво промислової продукції підприємства, яке є виробником косметичних засобів для волосся, яким є досліджуване підприємство ТОВ «ВТФ «ЕКМІ»:

1. За економічним змістом:
 - За елементами;
 - За статтями;
2. За видами однорідної продукції:
 - Шампуні;
 - Бальзами;
 - Лосьйони;
 - Фарби;
3. За місцем виникнення:
 - Основне виробництво;
 - Допоміжне виробництво;
4. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат:
 - Змінні витрати: змінюються пропорційно до зміни обсягу виробництва і включають витрати на сировину, оплату праці;
 - Постійні витрати: ті, які є сталими, незалежно від обсягу продукції і включають амортизаційні нарахування.
5. За об'єктами обліку:
 - Витрати на конкретний продукт для волосся;
 - Витрати на лінійку косметичної продукції для волосся;
6. За доцільністю витрачання:
 - Продуктивні: витрати на удосконалення обладнання;

- Непродуктивні: витрати на складні або непродуктивні виробничі процеси, витрати на надлишкову сировину, яка не використовується або в неї швидкоплинний строк придатності тощо.

Така класифікація дозволить підприємству більш детально систематизувати усі витрати виробництва та оцінювати їх зміни при проведенні аналізу і внутрішнього аудиту і в подальшому розробляти шляхи їх оптимізації.

З погляду управлінського обліку набагато більш інформативною та корисною є класифікація витрат за статтями калькуляції. Класифікація витрат є одним із визначальних моментів раціональної організації обліку витрат, оскільки вона сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень, дає змогу впливати на фінансові результати. Це також дає змогу здійснювати управління за витратами: з'являється можливість своєчасно і правильно визначати фактори і резерви зниження витрат на виробництво, здійснювати прогнозування і регулювання витрат на виробництво.

Розглянувши поняття та особливості класифікації можемо констатувати, що правильна систематизація витрат на виробництво є важливим фактором для забезпечення точного обліку, аналізу та внутрішнього аудиту на підприємстві. При розробці класифікації витрат доцільним є врахування спеціалізації діяльності підприємства. Далі розглянемо методи державного регулювання таких витрат.

1.2. Державне регулювання обліку витрат на виробництво промислової продукції.

Державне регулювання можливо розглядати як сукупність методів впливу на розмір витрат. Можливі методи державного регулювання зазначено на рис. 1.3. У даному пункті кваліфікаційної роботи основна увага приділяється нормативно-правовому методу регулювання обліку витрат.

Нормативно-правове регулювання здійснюється за допомогою системи прийнятих і введених у дію документів. Можна визначити деякі рівні регулювання обліку витрат (рис. 1.4).

Перший рівень можливо визначити як «міжнародний». На цьому рівні функціонує «Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» (раніше – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)), яка проводить облікову політику на міжнародному рівні.

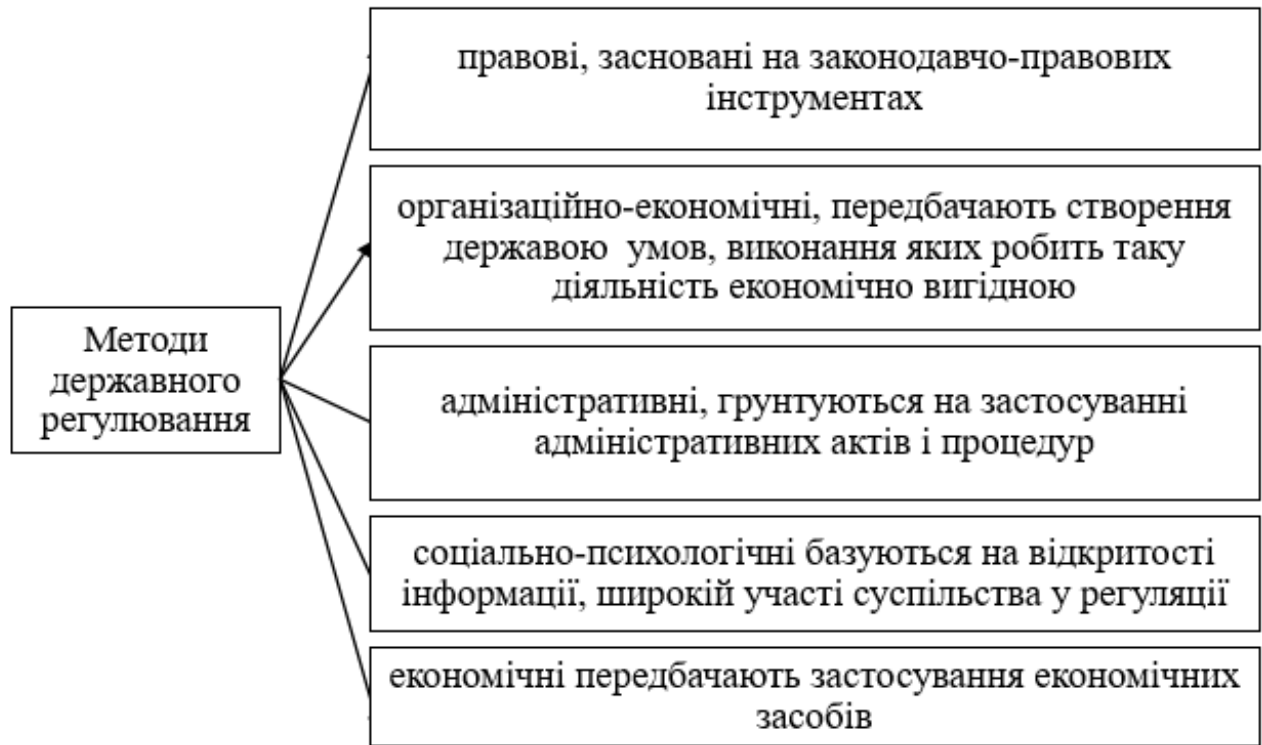


Рисунок 1.3 – Методи державного регулювання

Джерело: складено за [45]

Через процеси інтернаціоналізації торгівельних та інвестиційних процесів виникла необхідність порівняння показників фінансової звітності в світовому масштабі. Це вимагало встановлення однакових правил складання фінансової звітності, потребу в узгодженні та гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку. Ці важливі завдання можна вирішити використовуючи процедури, пов'язані з гармонізацією та стандартизацією. Гармонізація обліку полягає у досягненні певної відповідності та узгодженості, дотриманні єдиних принципів ведення обліку та складання звітності (так відбувалося у країнах Європейського Союзу).

При гармонізації здійснюється встановлення взаємної відповідності законодавств країн стосовно регулювання бухгалтерського обліку. Основна задача гармонізації зводиться до узгодженості національних стандартів і методологічних засад бухгалтерського обліку між собою.

Було прийнято ряд спеціальних директив ЄС [68; 76], які встановлюють мінімальні деталізовані правила у введенні бухгалтерського обліку. У той же час у країнах ЄС були розроблені додаткові правила, відбулося внесення змін до національного законодавства. Виконання директив ЄС є обов'язковим для всіх підприємств країн ЄС, стандарти носять рекомендаційний характер.

Здійснення Україною євроінтеграційних процесів вимагає проведення політики адаптації національного бухгалтерського обліку до європейських стандартів з урахуванням міжнародного досвіду гармонізації даних процесів. Це викликає необхідність розробки спеціальних програм і планів адаптації і гармонізації обліку. Стандартизація бухгалтерського обліку дозволяє встановити єдині правила і вимоги, принципи, стандарти до системи обліку і фінансової звітності, застосовувати єдині стандарти відображення у фінансовій звітності. Національні стандарти повинні відповідати міжнародним.

Другий рівень «національний» відповідає за регулювання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на рівні держави. На території всієї країни існують єдині норми для ведення бухгалтерського обліку.

Національна облікова політика є нормативно-правовою основою для забезпечення єдиного підходу до організації та методології бухгалтерського обліку, надання та представлення фінансової інформації в країні. Метою національної облікової політики є подолання розбіжностей у методах встановлення, вимірювання, представлення фінансової інформації підприємствами, а також зменшення розбіжностей у обсягах та якості інформації у фінансовій звітності, що оприлюднюється підприємствами та організаціями [79].

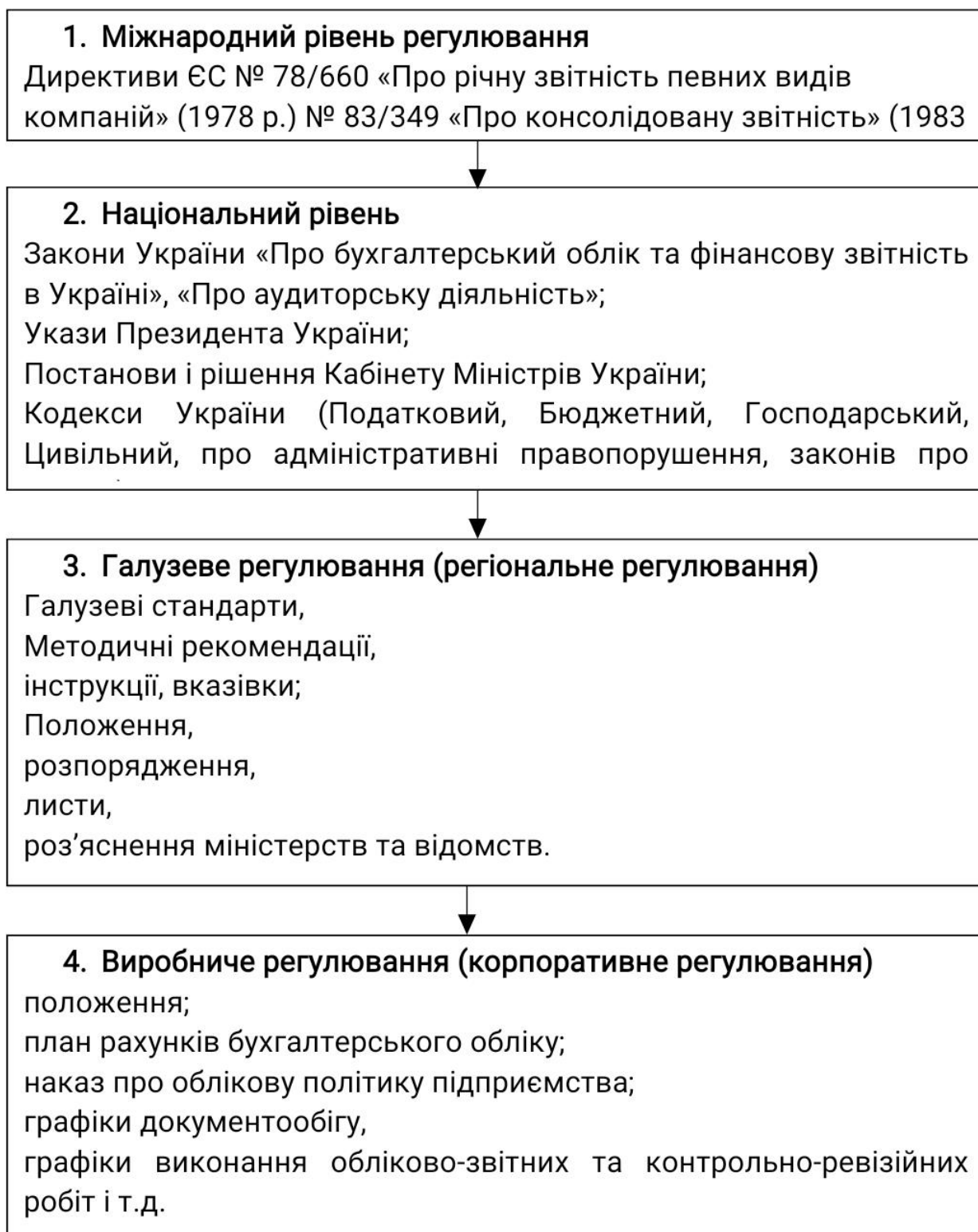


Рисунок 1.4 – Рівні регулювання витрат на виробництво

Джерело: складено з урахуванням [60]

На третьому рівні регулювання розробляються галузеві стандарти, які містять методичні рекомендації щодо проведення обліку витрат на підприємствах

окремих галузей. У колективній монографії українських вчених, підготовленій за редакцією В.М. Жука, підкреслюється важливість розробки галузевих стандартів через існування проблем в здійсненні підприємствами обліку витрат, непередставлення інформації для складання галузевої статистичної звітності. Нестача галузевих стандартів фінансової звітності не дозволяють оцінити рівень привабливості галузей для інвесторів. Галузевий рівень характеризується специфічними елементами: сферою впливу, суб'єктами і об'єктами обліку (наприклад, сільськогосподарська галузь) [9].

На рівні підприємства здійснюється корпоративне регулювання обліку витрат, що розкриває систему рахунків обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); метод обліку витрат на виробництво та інші питання. На даному рівні розробляються розпорядчі документи, які необхідні для здійснення обліку витрат. Для регулювання на цьому рівні характерні більша ступінь гнучкості у системі обліку, економія витрат на цілі координації, розділення повноважень. Виділення корпоративного рівня регулювання обліку витрат пов'язано зі складною організаційною структурою великих підприємств; наявністю структурних підрозділів з різними організаційно-правовими формами; використанням особливих систем оподаткування і т.п. Створення корпоративного стандарту облікової політики сприяє підвищенню прозорості інформації, підвищенню її ефективності для прийняття управлінських рішень.

Проведемо огляд нормативних документів, які регулюють облік витрат на виробництво та як їх можна використовувати на підприємстві.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» містить в собі загальні принципи для ведення обліку та складання фінансової звітності на території України. Цим законом бухгалтер повинен керуватися і при організації обліку всіх господарських операцій, які стосуються витрат на виробництво [53].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» містить у собі принципи, які пов'язані з відображенням інформації про витрати у обліку та фінансовій звітності. Підприємство за допомогою цього положення

ознайомлюється з видами витрат, їх складом та правилами відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [54].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» містить інформацію, яка стосується методу оцінки запасів та правил їх списання на собівартість продукції. Запаси входять до складу виробничих витрат, і правильний їх облік дає можливість підприємству точно визначати витрати на виробництво [55].

Податковий кодекс України висвітлює у ст.138 склад витрат та порядок їх визнання, що має суттєве значення для підприємства при організації обліку виробничих витрат, адже у цій статті міститься склад витрат, які прямо пов'язані з виробництвом [52].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку окреслює правила створення, зберігання первинної документації, облікових регістрів та звітності підприємства, якими керується підприємство при документуванні витрат виробництва [56].

План рахунків бухгалтерського обліку містить перелік рахунків, які можуть використовуватися на промисловому підприємстві для відображення витрат виробництва [28].

Таким чином, регулювання обліку витрат на всіх рівнях спряє подальшому вдосконаленню бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, гармонізації і стандартизації. Далі проведемо макроекономічний аналіз витрат на виробництво промислової продукції підприємств України та прослідкуємо зміни, які відбулися з 2015 по 2020 рр.

1.3. Макроекономічний аналіз витрат на виробництво промислової продукції підприємств України

Для будь-якої держави ключовою метою є забезпечення сталого розвитку національної економіки, і в сучасних умовах економіки України це також є

особливо актуальним завданням. Один із головних аспектів, які впливають на сталість розвитку країни – це забезпечення сталого розвитку підприємств.

В умовах ринкової економіки підприємства намагаються збільшити свій прибуток. Одним зі шляхів досягнення цієї мети є зменшення витрат, адже витрати є ключовим економічним показником, який впливає на прибутковість діяльності підприємства, що в глобальному масштабі впливає на національну економіку в цілому. Ефективне управління витратами дає підприємству можливість збільшити прибуток, підвищити конкурентоспроможність і сприяє сталому розвитку.

Як відомо, на формування фінансових результатів підприємства впливає обсяг понесених витрат, а вже потім це слугує основою для оцінки ефективності діяльності як окремого підприємства, так і цілих галузей. Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання починається зі здійснення витрат. Підприємство має придбати основні фонди, устаткування, можливо транспортні засоби, матеріальні ресурси тощо. А вже у процесі реалізації товарів чи послуг підприємство має можливість відшкодувати понесені витрати та отримати прибуток.

Мета статистики витрат на виробництво промислової продукції полягає у виявленні закономірностей їх формування та динаміки. Даний макроекономічний аналіз витрат на виробництво промислової продукції дає можливість визначити, які галузі мають найбільші витрати і яка динаміка змін за останні 5 років, а саме: які галузі демонструють зростання витрат, а які – зменшення.

Дані державного статистичного спостереження охоплюють сферу промисловості, а саме види економічної діяльності, що відносяться до секцій: В "Добувна промисловість і розроблення кар'єрів", С "Переробна промисловість", D "Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря" і E "Водопостачання, каналізація, поводження з відходами", за Класифікацією видів економічної діяльності (ДК 009:2010), затвердженою наказом Держспоживстандарту від 11 жовтня 2010 року № 457.

Через військові дії та пов'язані з ними обставини, наразі в Україні є ускладненими збір та обробка статистичних даних. Війна значною мірою вплинула на інфраструктуру, роботу урядових структур, збереження документації, що

призвело до відсутності статистичних даних за 2021-2022 роки. Тому аналіз буде здійснений на основі даних про витрати промислової продукції за 2015-2020 роки.

Спочатку проаналізуємо витрати на виробництво промислової продукції (послуг) усього по Україні, щоб отримати візуалізацію даних та оцінити динаміку за 2015-2020 роки (див. табл.1.2).

Для того, щоб оцінити динаміку витрат за видами економічної діяльності в Україні побудуємо графік за отриманими даними (див.рис.1.5).

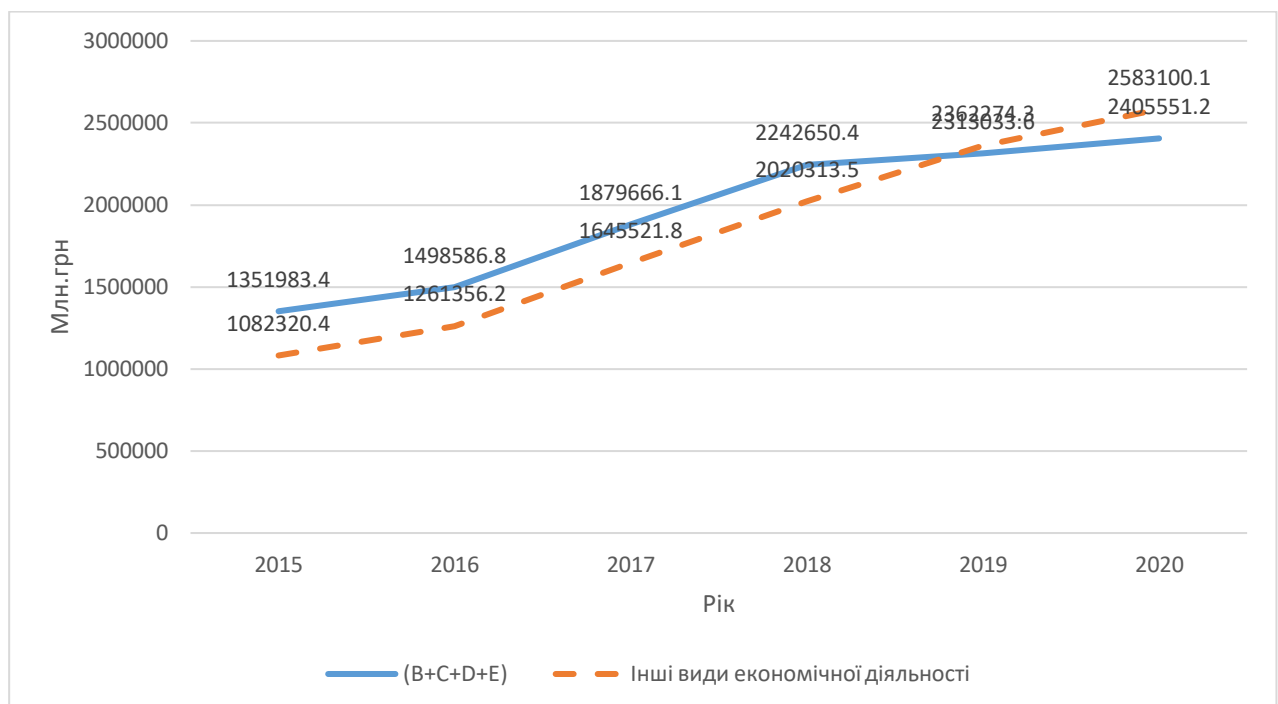


Рисунок 1.5 – Динаміка витрат за видами економічної діяльності в Україні у 2015-2020 рр.

Таблиця 1.2. – Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності в Україні у 2015-2020 рр.

Рік Вид.еко.діяльн.	2015		2016		2017		2018		2019		2020	
Усього витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) в Україні, в т.ч.:	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%
	2434303,8	100,0	2759943,0	100,0	3525187,9	100,0	4262963,9	100,0	4675307,9	100,0	4988651,3	100,0
Витрати на виробництво промислової продукції в Україні (B+C+D+E)	1351983,4	55,5	1498586,8	54,3	1879666,1	53,3	2242650,4	52,6	2313033,6	49,5	2405551,2	48,2
Витрати на виробництво продукції інших видів діяльності	1082320,4	44,5	1261356,2	45,7	1645521,8	46,7	2020313,5	47,4	2362274,3	50,5	2583100,1	51,8

Джерело: побудовано автором за даними [67]

Проаналізувавши отримані дані, можна зробити висновок, що в період з 2015 по 2018 рр. витрати на виробництво промислової продукції збільшувалися більш стрімко, ніж з 2019-2020, це може свідчити про те, що, по-перше, збільшилися обсяги виробництва промислової продукції, а, по-друге, має місце вплив інфляції та зростання ціни на матеріали, робочу силу, паливе тощо. Це в свою чергу призводить до підвищення ціни на продукцію, адже підприємства мають мету збільшувати свій прибуток. В період з 2018 по 2020 роки витрати на виробництво промислової продукції більш стабілізувалися, це може результатом оптимізації процесів виробництва та ефективного управління витратами. Витрати інших видів економічної діяльності мають тенденцію до постійного досить стрімкого зростання з кожним роком, починаючи від 2015 року.

Для того, щоб оцінити, як змінилася за 5 років частка витрат на виготовлення промислової продукції порівняно з витратами підприємств інших видів діяльності, побудуємо порівняльну діаграму за 2015 та 2020 рік (див.рис.1.6).

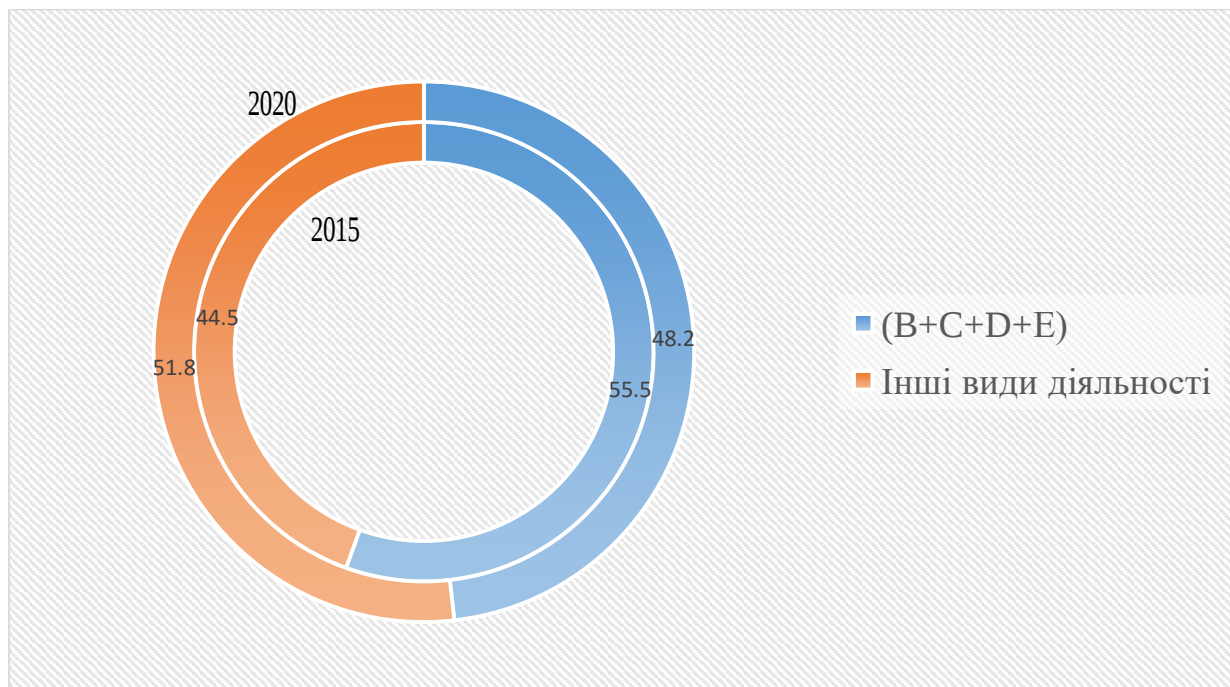


Рисунок 1.6 – Частка обсягу витрат на виробництво промислової продукції в порівнянні з витратами інших видів діяльності в Україні за 2015 та 2020 рр.

Проаналізувавши отриману діаграму, робимо висновок, що за 5 років витрати на виробництво промислової продукції зменшилися, в той час як витрати підприємств інших галузей збільшилися, і у 2020 році вони дорівнюють 51,8% усіх витрат на виробництво продукції в Україні. Зменшення обсягу витрат на виробництво промислової продукції за п'ятирічний період може свідчити про те, що за цей період відбулася певна оптимізація виробничих процесів, також розвиток технологій дав можливість підприємствам зменшити кількість браку продукції, зменшити витрати на електроенергію і збільшити продуктивність. В той же час збільшення витрат інших галузей підкреслює важливість вибору стратегії оптимізації витрат та їх управління.

Аби детально проаналізувати дані, що наведено у таблиці 1.3, побудуємо графік динаміки зміни обсягу витрат на виробництво промислової продукції за 2015-2020 роки (див.рис 1.7.).

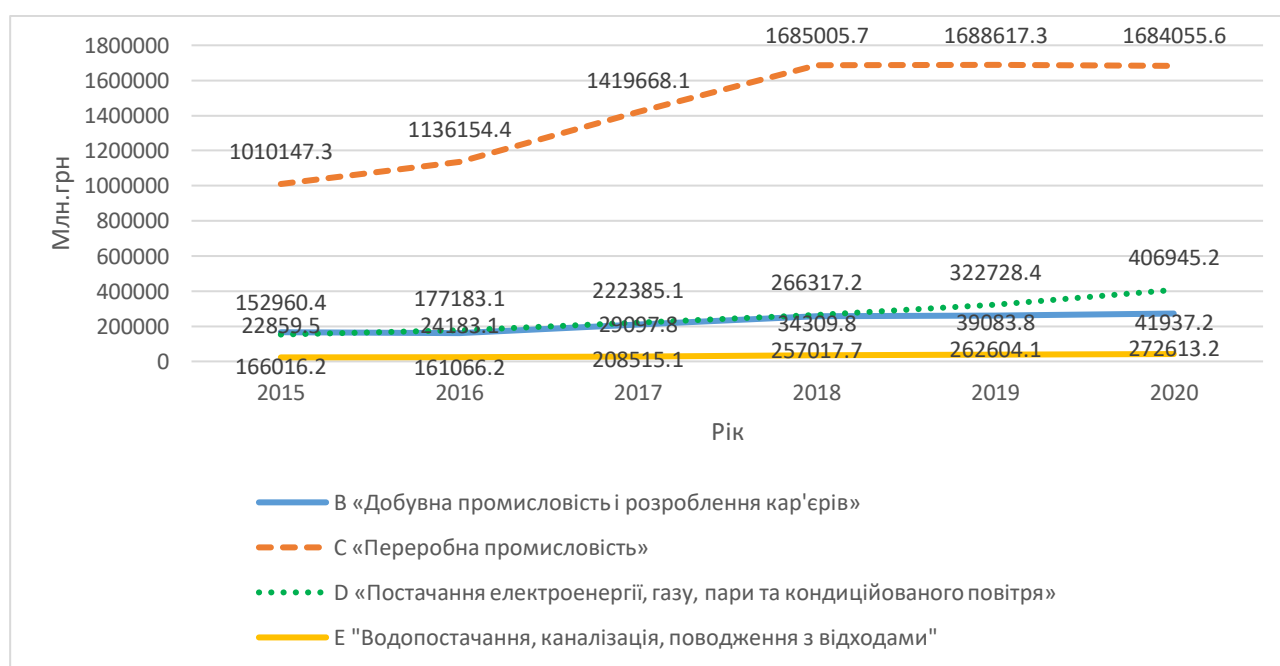


Рисунок 1.7. – Динаміка обсягу витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) виробництво промислової продукції підприємств за 2015-2020 роки

Таблиця 1.3 – Витрати на виробництво промислової продукції (товарів, послуг) підприємств в Україні у 2015- 2020 рр.

Рік Вид.екон.діяльн.	2015		2016		2017		2018		2019		2020	
Усього витрат промисловості в Україні, в т.ч.:	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%
	1351983,4	100	1498586,8	100	1879666,1	100	2242650,4	100	2313033,6	100	2405551,2	100
В «Добувна промисловість і розроблення кар'єрів»	166016,2	12,3	161066,2	10,7	208515,1	11,1	257017,7	11,5	262604,1	11,4	272613,2	11,3
С «Переробна промисловість»	1010147,3	74,7	1136154,4	75,8	1419668,1	75,5	1685005,7	75,1	1688617,3	73,0	1684055,6	70,0
Д «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря»	152960,4	11,3	177183,1	11,8	222385,1	11,8	266317,2	11,9	322728,4	14,0	406945,2	16,9
Е "Водопостачання, каналізація, поводження з відходами"	22859,5	1,7	24183,1	1,6	29097,8	1,5	34309,8	1,5	39083,8	1,7	41937,2	1,7

Джерело: побудовано автором за даними [67]

Аналізуючи отриманий графік, можна сказати, що усі розглянуті секції промисловості мають загальну тенденцію до зростання витрат. Тільки витрати Переробної промисловості у 2020 році знизилися порівняно з 2019 та 2018 роком, що є наслідком пандемії COVID-19, яка вплинула на бізнес-процеси на підприємствах. Найбільший приріст витрат спостерігається у Переробній промисловості. Лінія графіку витрат за 5 років має стрімке збільшення, порівнюючи з іншими секторами промисловості. Це може бути пов'язано з більш стрімким розширенням виробництва та збільшенням витрат на енергоносії, що в подальшому вплинуло і на собівартість продукції. Секція D також показує значне підвищення витрат, починаючи з 2017 року, що може свідчити про збільшення споживчої активності у цій галузі. Також обладнання на підприємствах потребують постійного вдосконалення та оновлення, що призводить до великих вкладень.

Отже, можна говорити про загальну тенденцію підвищення витрат на виробництво промислової продукції на підприємствах України, що в свою чергу впливає на ціни на продукцію.

Для того, щоб оцінити, як змінювалася частка витрат кожної секції промисловості в загальних витратах на виробництво промислової продукції в Україні, побудуємо діаграму (див.рис.1.8). На цій діаграмі наведені дані в відсотковому відношенні, тому ми можемо оцінити зміни у досліджуваній 5-ти річний період.

Аналізуючи діаграму можна сказати про те, що найбільшу частку витрат у витратах промисловості України займає Переробна промисловість. Її частка є не менше 70% від загального об'єму витрат промисловості за період з 2015-2020 роки. Це говорить про те, що ця галузь є дуже важливою та розвинутою в Україні. Аналізуючи п'ятирічний термін частки сектору В можна побачити що у 2020 році процентна частка є меншою, ніж у 2015 році, що може вказувати на зменшення обсягів видобутку. Також спостерігається відносна стабільність частки витрат сектору Е, що свідчить про постійну потребу у послугах з водопостачання, каналізації тощо.



Рисунок 1.8 – Частки обсягу витрат на виробництво промислової продукції (послуг) в певних видах економічної діяльності в Україні за 2015 - 2020 рр.

Провівши макроекономічний аналіз, можемо перейти до економічної характеристики об'єкту дослідження, а саме підприємства ТОВ «Виробничо-торгова фірма «ЕКМІ».

1.4. Організаційно-економічна характеристика ТОВ "Виробничо-торгова фірма "ЕКМІ"

ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" – це найбільший український виробник косметичних засобів для догляду за волоссям. Компанія була створена у 1993 році і вже протягом 30 років розробляє високоякісні засоби для волосся.

За даними Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України юридична адреса підприємства «ЕКМІ, ВИРОБНИЧО-ТОРГІВЕЛЬНА ФІРМА, ТОВ» — Київська обл., Обухівський р-н, м. Українка, вул. Промислова, 5. Керівником підприємства є Дячук Дмитро Сергійович. Основним видом діяльності є виробництво парфумних і косметичних засобів (20.42). Розмір статутного капіталу 53 000 000,00 грн. Станом на 31.12.2022 поточні активи підприємства є

більшими за її поточні зобов'язання на 240 220 тис. грн. Рух грошових коштів від операційної діяльності є позитивним. Продукція: Шампуні для волосся, Крем-фарби для волосся, Освітлювачі для волосся, Емульсії окислювальні, Пудра освітлююча, Маски для волосся, Пінки для волосся, Бальзами-кондиціонери, Мусси для волосся, Гелі для волосся, Препарати для хімічної завивки волосся, Лаки для волосся.

У портфелі компанії є близько 50 торгових марок. Підприємство прагне до постійного прогресу та безпечності виробленої продукції. ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" зайняло свою нішу як на внутрішньому ринку, так і на зовнішньому, експортуючи свою продукцію у 10 країн світу. Фірма постійно впроваджує нові технології у виробництво та не зупиняється в пошуку нововведень. Також здійснюється підвищення кваліфікації працівників відповідно до швидкої зміни потреб ринку і внутрішніх вимог компанії.

ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" має виробничі потужності площею близько 1000 кв.м, 360 працівників, сучасно оснащену лабораторію, в якій проводиться тестування і покращення рецептури засобів, виробництво яких здійснюється. Вся вироблена продукція компанії є сертифікованою відповідно до міжнародних стандартів GMP (ISO 22716:2007) та ISO 9001:2008 та вимог законодавства України та країн, з якими укладає договори співпраці [24].

Основною стратегією компанії є формування позитивного іміджу свого бренду серед споживачів і розширення частки своєї продукції на ринку України та ринках країн Азії та колишнього СРСР. Для того, щоб це здійснити, підприємство здійснює такі заходи:

- Ціни на професійну косметику є доступними при високій якості продукції;
- Продукція вироблена з імпоротної сировини, яка є сертифікованою згідно Європейських стандартів, що означає, що вона є цілком безпечною для покупця;
- Новітні розробки та вдосконалення рецептур впроваджуються надзвичайно швидко, згідно швидкої зміни попиту споживачів;

- У підприємства є усі необхідні для здійснення діяльності дозволи та ліцензії;

- На підприємстві працюють висококваліфіковані працівники та керівництво прикладає зусилля для того, аби у робітників була можливість розвиватися та отримувати нові навички та знання, згідно швидкої зміни технологічного оснащення та технологій розробки продукції;

Розглянемо структуру та підрозділи на ТОВ"ВТФ"ЕКМІ". Підприємство має такі підрозділи та таких фахівців та робітників:

- Керівництво: генеральний директор, заступник генерального директора;

- Бухгалтерія: головний бухгалтер, бухгалтер з оподаткування, бухгалтер з оплати праці, бухгалтери;

- Юридичний відділ: головний юрист, юрист з інтелектуальної власності, корпоративний юрист, спеціаліст з сертифікації та ліцензування;

- Відділ кадрів: HR-директор, HR-менеджер, спеціаліст з навчання та розвитку;

- Відділ безпеки та охорони праці: головний інженер з охорони праці, спеціаліст з екології, інспектор з пожежної безпеки, інспектор з техніки безпеки, інженери, медсестра;

- Планово-економічний відділ: головний економіст, менеджер стратегічного розвитку, економісти;

- Маркетинговий відділ: маркетинг-директор, аналітик ринку, менеджер з бренду, маркетингологи;

- Логістичний відділ: начальник логістичного відділу, спеціаліст з митного оформлення, менеджери з логістики і дистрибуції, керівник автопарку;

- Відділ контролю якості: керівник контролю якості, хімік-аналітик, спеціаліст з мікробіології, інспектор з упаковки;

- Відділ внутрішнього аудиту: головний внутрішній аудитор, аудитор контролю якості, аудитор-аналітик, аудитор витрат на виробництво, аудитор фінансів;

- Відділ матеріального забезпечення та збуту: головний менеджер по закупкам, головний менеджер по збуту, менеджери з продажів;
- Виробничий відділ: директор з виробництва та якості, головний технолог, електрик, оператор упаковки, начальник складу, робітники;
- Фінансовий відділ: директор фінансового відділу, фінансовий аналітик;
- Дослідницько-розробний відділ: головний дослідник, хімік-технолог, біолог-дослідник, лаборанти.

Через початок війни на території України підприємство було змушене пристосовуватися до складних умов та оптимізувати витрати для того, щоб мати можливість продовжувати діяльність. Виробничі потужності підприємства не постраждали через бойові дії, адже знаходяться там, де активні обстріли не відбувалися, але компанія все одно має проблеми та збої у своїй діяльності. Масовані ракетні обстріли і сигнали тривоги вимагають зупинки виробництва продукції через те, що компанія дбає про безпеку співробітників. Також відключення електропостачання призводить до зменшення обсягу виробництва та додаткових витрат на генератори. Через окупацію деяких областей України зменшився об'єм продажів, також відбулося значне подорожчання сировини та пального. Наразі компанія потроху відновлює поставки продукції по території України у регіони, де відсутні активні бойові дії, потім планує почати експортувати продукцію. Діяльність підприємства у першому кварталі 2023 є прибутковою. [24]

Для того, щоб оцінити, як змінювалися показники господарської діяльності ТОВ "ВТФ"ЕКМІ", проведемо їх аналіз згідно зі звітами про фінансові результати за період 2020-2022 рр.(див.табл.1.4)

Порівнюючи 2021 та 2020 роки можемо сказати, що чистий дохід від реалізації продукції збільшився лише на 0,45%. Це пов'язано з тим, що у 2020 році почалася пандемія COVID та на території України були введені карантинні обмеження, що вплинуло на ведення діяльності підприємства. Також в цей період валовий прибуток зменшився через підвищення цін на сировину через ускладнення поставок та збільшилася собівартість продукції. Чистий прибуток склав 15,2 млн.грн, що на 64,83% менше, ніж у 2020 році. Це пов'язано з тим, що значно

зросли витрати на збут та операційні витрати при значному зменшенні операційних доходів [23; 24].

Таблиця 1.4.– Аналіз змін показників діяльності ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" за період 2020-2022 рр.

Показники	Роки	Значення показника	Відхилення	
			Абсолютне	Темп змін
Чистий дохід від реалізації продукції	2020	297476	-	-
	2021	298819	1343	0,45
	2022	392032	93213	31,19
Собівартість реалізованої продукції	2020	171847	-	-
	2021	178615	6768	3,94
	2022	217475	38860	21,76
Валовий прибуток	2020	125629	-	-
	2021	120204	-5425	-4,32
	2022	174557	54353	45,22
Фін.рез. від операційної діяльності	2020	52695	-	-
	2021	19513	-33182	-62,97
	2022	88584	69071	353,97
Чистий прибуток (збиток)	2020	43285	-	-
	2021	15222	-28063	-64,83
	2022	74874	59652	391,88

Джерело: складено автором на основі балансів та фінансових звітностей компанії за 2020-2022 рр.

Аналізуючи зміни, які відбулися у 2022 році, порівняно з 2021, можна сказати, що компанія приклала максимум зусиль, аби здійснювати діяльність в умовах невизначеності під час війни. Чистий дохід від реалізації продукції збільшився на 31,19%, а валовий прибуток аж на 45,22%. Чистий прибуток збільшився на 59,7 млн. Це пов'язано з тим, що зросли інші операційні доходи підприємства. [23;24]

Для того, щоб побачити наглядно зміни чистого доходу та валового прибутку, побудуємо діаграму (див.рис.1.9).

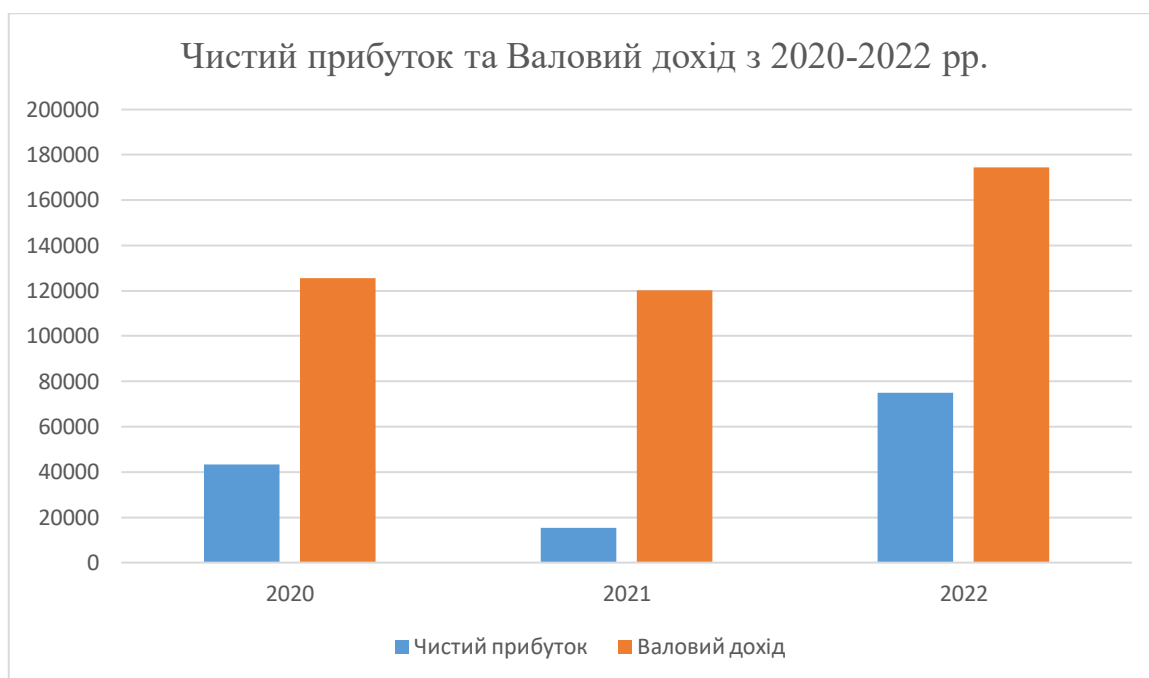


Рисунок 1.9 – Динаміка зміни чистого прибутку та валового доходу в період 2020-2022 рр.

У 2022 році підприємство змогло збільшити чистий прибуток порівняно з 2021 та 2020 роками, що свідчить про те, що підприємство зберігає платоспроможність та має перспективи подальшого розвитку і функціонування.

Наразі компанія працює, проводить дослідження у сфері виробництва косметики по догляду за волоссям, здійснює впровадження інноваційних технологій та постійно вдосконалює рецептури продуктів у сучасно обладнаній лабораторії. Підприємство постійно запускає нові лінійки продуктів, удосконалюють дизайн упаковки та об'єм виробленої продукції. Основною задачею наразі у ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" є забезпечення безперервності діяльності та збереження робочих місць та підтримка персоналу.

Проаналізуємо коефіцієнти ефективності витрат на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» за 2022 рік за допомогою таблиці 1.5. Усі дані для розрахунків були взяті з Балансу та Звіту про фінансові результати компанії (Додаток А, Додаток Б).

Таблиця 1.5 – Аналіз ефективності витрат на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» за 2022 рік

Показник	Формула	Розрахунок		Значення		Відхилення
		2021	2022	2021	2022	
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу від реалізації	Собівартість реалізованої продукції/чистий дохід	178615/ 298819	217475/ 392032	0,6	0,55	-0,05
Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції/чистий дохід + інші операційні доходи	178615/ 298819+5444	217475/ 392032+32939	0,6	0,5	-0,1
Рентабельність основної діяльності	Валовий прибуток / Собівартість реалізованої продукції	120204/ 178615	174557/ 217475	0,7	0,8	+0,1

Проаналізувавши отримані дані можемо сказати, що показники ефективності витрат у 2022 році порівняно з 2021 покращилися, що свідчить про те, що різниця між витратами та доходами збільшується, що сприяє покращенню фінансового стану та конкурентоспроможності компанії.

Далі проаналізуємо показники ліквідності, оборотності дебіторської заборгованості, фінансової стійкості та рентабельність продукції за 2022 рік на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ».(див.табл.1.6)

Для того, щоб розрахувати вищенаведені показники нам треба мати такі дані:

Основні засоби: 116970 тис.грн

Запаси матеріальних цінностей: 115119 тис.грн

Дебіторська заборгованість: 62174 тис.грн

Грошові кошти: 45587 тис.грн

Власний капітал: 363893 тис.грн

Довгострокові зобов'язання: 0 тис.грн

Поточні зобов'язання: 21322 тис.грн

Чистий дохід від реалізації: 392 032 тис.грн

Собівартість реал. продукції: 217475 тис. грн

Чистий прибуток: 74874 тис.грн

Таблиця 1.6 – Аналіз показників діяльності ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" 2022 рр.

Показники	Розрахунок (значення)	Значення:
1	2	3
Прибуток від реалізації продукції	392032-217475	174557
Показники рентабельності(продукції)	174557/392032	0,45
Показники ліквідності(абсолютний)	45587/21322	2,1
Показники фін.стійкості (фінансового ризику)	(0+21322)/363893	0,06
Показники оборотності(дебіторської заборгованості)	392032/62174	6,3

Показник рентабельності дорівнює 45%, що означає, що кожна гривня доходу від продажу приносить 45 копійок прибутку. Показник ліквідності дорівнює 2,1, що свідчить про прийнятну ліквідність. Оборотноість має досить високе значення, що може вказувати на те, що дебіторська заборгованість обертається досить швидко. Показник фінансової стійкості (фінансового ризику): 0.06 або 6%. Цей показник вказує на здатність підприємства виконати свої фінансові зобов'язання з урахуванням фінансового ризику. Показник становить 6%, що може вважатися досить низьким і говорити про досить високий фінансовий ризик. Зміни в економічних умовах, зростання цін на сировину та зміна споживчого попиту вплинули на фінансовий стан підприємства.

Для підвищення фінансової стійкості і зменшення фінансового ризику, підприємству необхідно провести аналіз фінансових показників, розглянути можливість оптимізації фінансових процесів, підвищити ефективність управління оборотним та основним капіталом, а також розглянути стратегічні заходи для зменшення фінансового ризику в майбутньому.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Організація документального забезпечення обліку витрат на виробництво промислової продукції

Обробка і правильне оформлення первинної документації в процесі ведення бухгалтерського обліку відіграють великого значення. Це основний етап, який впливає на безпомилковість, прозорість та надійність обліку і подальше відображення даних у фінансовій звітності. В процесі документування господарських операцій всі дані мають бути записані правильно та без помилок, адже навіть незначна помилка здатна призвести до суттєвого викривлення звітності.

Бухгалтер має забезпечити логічність та структурованість поданої у документах інформації, щоб будь-який користувач зміг зрозуміти текст та зміст. Також усі первинні документи мають бути систематизовані для того, щоб при необхідності можна було знайти необхідну інформацію. Документи повинні відповідати вимогам законодавства, правилам підприємства та їх збереження має бути належно оформлено на строк, який передбачено законодавством. Усі вищенаведені аспекти сприяють надійності, точності, прозорості та мінімізують можливі порушення та помилки у бухгалтерському обліку.

Процес отримання інформації про господарські операції є важливим елементом бухгалтерського обліку. Цей процес містить в собі виявлення, вимірювання та реєстрацію різноманітних подій та фактів. Саме це спостереження за господарськими операціями та процесами базується на документуванні.

Документування є реєстрацією усіх господарських операцій, які відбуваються в процесі ведення діяльності на підприємстві, а тому відіграє ключову роль в веденні обліку витрат на виробництво продукції. Документи мають бути оформлені правильно, адже це є критично важливим для складання

достовірної фінансової звітності. Якщо документ оформлено не вірно, то бухгалтерського запису, складеного на основі цього документу не повинно бути [7]. Важливість первинних документів складно переоцінити, адже дані, які в них містяться, потрібні не тільки в бухгалтерському обліку, а й у податковому, при складанні статистичної звітності, для управлінського обліку, для перевірки зовнішніми та внутрішніми аудиторами та навіть у деяких випадках можуть знадобитися у суді.

Порядок оформлення документів та вимоги щодо їх складання при веденні господарської діяльності регламентуються ст.9 (Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку) Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [53].

Документування відіграє значну роль в управлінні діяльністю підприємства з ряду таких причин:

- фіксація інформації, пов'язаної з усіма аспектами діяльності підприємства;
- забезпечення контролю за потоками грошей і майна підприємства та запобігання помилок і шахрайства;
- забезпечення прозорості у роботі підприємства;
- документи є засобом комунікації між різними підрозділами підприємства;
- розкриття фактичного стану підприємства;
- є юридичним підтвердженням того, що операції відбулися;
- є гарантією доступу до інформації у майбутньому, адже певні види документів мають зберігатися на підприємстві строк, визначений законодавством;
- відіграють важливу роль для зовнішніх та внутрішніх користувачів при проведенні перевірок, аналізу, ревізій тощо [7].

Первинна документація на підприємстві може бути складена на паперових або електронних носіях та повинна відповідати вимогам щодо оформлення та змісту. У Положенні № 88 прописаний процес створення та зберігання первинних документів, записів у реєстрах та звітів [56]. Також там йдеться про те, що документ є письмовим підтвердженням здійснених господарських операцій, включаючи розпорядження і дозволи керівництва на їх проведення. Обов'язковими

реквізитами первинного документа є: назва документа; дата складання документа; назва підприємства, від імені якого складено цей документ; зміст і обсяг господарської операції та одиниці виміру цієї операції; посади осіб, які несуть відповідальність за здійснення та правильність оформлення господарської операції; особисті підписи або інші дані, що надають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції. Якщо документ має всі обов'язкові реквізити, які перелічені вище, то він набуває юридичної сили та доказовості.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» є складений графік документообігу витрат на виробництво продукції, який розробляється бухгалтерією, з урахуванням особливостей діяльності. Метою при створенні документообороту є зменшення затримок при русі документів з одного підрозділу підприємства до іншого, зменшення можливостей втрати документації чи її псування та покращення процесу нагляду за виконанням поставлених завдань. Документообіг ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» можна побачити в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Графік документообіг витрат на виробництво продукції ТОВ «ВТФ «ЕКМІ»

Операція	Документальне забезпечення	Структурний підрозділ	Термін виконання
1	2	3	4
1. Отримання запиту на виготовлення продукції	Заявка від клієнта, контракт	Відділ матеріального забезпечення та збуту	Термін залежить від конкретних обставин
2. Створення внутрішньої заявки на вир-во	Внутрішня заявка на виробництво	Виробничий відділ	До 1го тижня
3. Затвердження заявки керівництвом	Наказ про затвердження заявки	Керівництво	До 1го тижня
4. Розробка плану вир-ва, який враховує розподіл ресурсів та робочого часу	План виробництва	Планово-економічний відділ	До 2х тижнів

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
5. Проведення оцінки наявних матеріалів на складі.	Інвентаризаційна відомість, відомість обліку залишків матеріалів на складі.	Виробничий відділ	До 1го тижня
6. На основі проведеної оцінки складення плану закупівель потрібних матеріалів та погодження з керівництвом	Заявка на закупівлю матеріалів та сировини (наприклад, ароматичних речовин, ефірних олій, пігментів) від постачальників, Наказ про затвердження заявки	Відділ матеріального забезпечення та збуту, Керівництво	Заздалегідь до планованого вир-ва
7. Укладення договору з постачальниками на поставку матеріалів	Договір на постачання матеріалів, Акт закупки товарно-матеріальних цінностей, Рахунки-фактури від постачальників за матеріали та сировину, Витратні ордери, які фіксують витрати на виробництво.	Відділ матеріального забезпечення та збуту	Заздалегідь до планованого вир-ва
8. Прийом матеріалів на склад та реєстрація	ТТН, Акти приймання-передачі, картка складського обліку	Виробничий відділ	Протягом 1-го дня
9. Внутрішнє переміщення запасів зі складу у цехи	Лімітно-забірна картка, Накладна-вимога на відпуск(внутрішнє переміщення) матеріалів	Виробничий відділ	Протягом 1го дня з моменту переміщення
10. Вибуття запасів у вир-во	Лімітно-забірні картки М-8, М-9	Виробничий відділ	Від 1го дня до 2х тижнів
11. Використання матеріалів та компонентів у виробничому процесі	Виробничі картки або технологічні картки, Витратні накладні, які реєструють фактичне використання матеріалів під час виробництва	Виробничий відділ	В процесі вир-ва

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
12. Відображення витрат на заробітну плату робітників, працівників виробничого підрозділу, які беруть участь у виробництві	Табель обліку робочого часу, Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтерія	Щомісяця
13. Відображення витрат на контроль якості	Протоколи результатів лабораторних аналізів та досліджень, що підтверджують відповідність продукції встановленим стандартам, Акти випробування на якість продукції, які фіксують результати перевірки якості.	Відділ контролю якості	1-5 днів
14. Амортизація обладнання	Відомість нарахування амортизації, довідка бухгалтерії	Бухгалтерія	Щомісяця
15. Відображення інших прямих витрат виробництва	рахунки і розрахунок спожитих послуг, авансові звіти про використання коштів, бухгалтерські довідки про списання.	Бухгалтерія	Щомісяця
16. Відображено витрати на електроенергію	Рахунки-фактури за електроенергію, витратні ордери, які документують витрати на енергію та паливо.	Виробничий відділ	Щомісяця
17. Підготовка фінансової звітності, в яку включаються витрати на виробництво	Фінансова звітність	Бухгалтерія	За звітний період

У дні, встановлені графіком документообігом, розробляються первинні документи у різних підрозділах підприємства та надходять у бухгалтерію, де вони обробляються та вносяться до програми «BAS Бухгалтерія».

Витрати, які були понесені в процесі виробництва, відображаються в обліку на підставі первинних і зведених документів. В залежності від виду витрат можна виділити такі первинні документи:

- прямі матеріальні витрати: лімітно-забірна картка типової форми № М-8 та № М-9 (Додаток В), акт-вимога на заміну матеріалів типової форми № М-10, накладна-вимога на відпуск матеріалів типової форми № М-11 (затверджені Наказом № 193) (Додаток Г);

- прямі витрати з оплати праці: розрахунково-платіжна відомість працівника (Додаток Д), табель обліку використання робочого часу типової форми № П-5 (затверджені Наказом № 489), довідка бухгалтерії [57];

- амортизація: відомість нарахування амортизації, можна використовувати типову форму № ОЗ-14 (затверджена Наказом № 352) довідка бухгалтерії; [57]

- загальновиробничі витрати: розрахунок розподілу загальновиробничих витрат (зразок у додатку 1 до НП(С)БО 16) [49];

Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих, виступають:

- по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів» (ф.ОЗ-1);
- по МШП – «Акт на списання малоцінних швидкозношуваних предметів» (ф.МШ-8) (Додаток Е);

- витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт»;

- робіт і послуг підрядників – «Рахунок-фактура» (Додаток Ж), «Акт приймання виконаних підрядних робіт»;

- заробітної плати – Наказ-розпорядження про надання відпустки (ф.П-3), «Табель обліку використання робочого часу» (ф.П-5), а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість» (ф.П-6).

Проаналізувавши документальне забезпечення обліку витрат на виробництво можемо далі розглянути саму організацію та методику бухгалтерського обліку цих витрат на досліджуваному підприємстві.

2.2. Організація і методика обліку витрат на виробництво промислової продукції

Узагальнюючим показником діяльності суб'єкта господарювання є собівартість продукції. Цей показник дає можливість проаналізувати ефективність використання оборотних засобів у виробництві. Собівартість для підприємства є мірою витрат і доходів, адже при певному рівні ціни зміна цієї величини впливає на прибуток. Аби залишатися конкурентоспроможним на внутрішньому та зовнішньому ринках, підприємство повинно насамперед забезпечити високу якість продукції для задоволення усіх потреб споживачів, приділяючи при цьому увагу обсягу витрат, які були понесені на виробництво продукції і які входять до її собівартості. Головною умовою ефективного управління промисловим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг) [16].

Промислові підприємства визначають два види собівартості:

- 1) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- 2) виробничу собівартість.

Виробнича собівартість показує рівень витрат на виготовлення продукції та відображається, згідно НП(С)БО на рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості не входять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які відносять на витрати періоду [41].

Виробнича собівартість є частиною собівартості реалізації та містить такі витрати згідно НП(С)БО 16 «Витрати»[54]:

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

- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на:

- справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується;
- вартість супутньої продукції, яка використовується на підприємстві, в оцінці її можливого використання.

За виробничою собівартістю оцінюють такі види запасів, як:

- готова продукція (п. 10 НП(С)БО 9);
- незавершене виробництво (п. 6 НП(С)БО 9).

Загалом, можна сказати, що виробнича собівартість продукції містить в собі тільки ті витрати, які були понесені саме для її виробництва, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі (змінні та постійні) витрати.

Облік витрат на виробництво є важливою ланкою в бухгалтерському обліку підприємства. Він поєднує операції та процедури, які спрямовані на збір, аналіз та систематизацію інформації, яка висвітлює обсяг витрат понесених при виробництві продукції.

На досліджуваному підприємстві, а саме на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ»» для організації обліку, в тому числі виробничих витрат, використовується 9-й клас рахунків. Це пояснюється тим, що виробництво фарб і засобів для волосся включає в себе різноманітні види сировини, компонентів та матеріалів, які зручно обліковувати саме за допомогою використання 9-го класу рахунків. Це прописано в наказі про організацію бухгалтерського обліку підприємства (Додаток К).

На підприємстві є бухгалтер з обліку витрат на виробництво і саме він відповідальна особа в розрізі обліку витрат на виробництво промислової продукції (Додаток Л). Створення такої посади на підприємстві аргументовано тим, що облік витрат на виробництво є складним багатоаспектним процесом, який вимагає певних навичок та концентрації уваги.

Проаналізуємо облік таких витрат на підприємстві.

До прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні

ресурси, використані в процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

НП(С)БО 9 «Запаси» регулює правила відображення операцій при відпуску запасів. На досліджуваному підприємстві оцінка будь-якого вибуття запасів: сировини, матеріалів, МШП, інших виробничих запасів, напівфабрикатів та готової продукції здійснюється методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Оцінка запасів на дату балансу відбувається за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Витрати, пов'язані з доставкою запасів (транспортні витрати) відносяться на вартість тих запасів, в зв'язку з придбанням яких вони понесені, безпосередньо при їх оприбуткуванні [55].

При передачі матеріальних цінностей у виробництво, а також вартість виконаних для підприємства робіт виробничого характеру відображають такою проводкою: Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 20, 22, 63, 377, 685. А сума ТЗВ, яка входить у вартість запасів, які були відпущенні у виробництво, списуються на ті ж рахунки, в кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів, тобто Дт 23 – Кт 20, 22 [49].

До прямих витрат на оплату праці входять заробітна плата та інші виплати працівникам, які займаються виготовленням продукції, виконанням робіт, якщо вони можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат. Всі розрахунки за виплатами з оплати праці ведуться та узагальнюються на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Заробітну плату та інші виплати працівникам, які зайняті виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг), які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво». Тобто проведення виглядає як Дт 23 – Кт 661. Також до виробничої собівартості включають суми забезпечень на оплату відпусток робітників, які зайняті виробництвом продукції (резерв відпусток), що створюються відповідно до

НП(С)БО 11. Ці забезпечення нараховують такою проводкою: Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 471. Та заробітна плата, яка не може бути віднесена прямо до конкретного об'єкта витрат, включається до складу ЗВВ з подальшим розподілом. Тоді облік такої заробітної плати ведеться за дебетом рахунка 91. Проведення у такому разі: Дт 91 – Кт 661, 471 [16].

До інших прямих витрат відносять виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, крім тих, які відносять до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Іншими прямими витратами є:

- нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ) на заробітну плату виробничих робітників;
- амортизація необоротних активів виробничого призначення;
- втрати від технічно неминучого браку та витрати на його виправлення тощо.
- інші витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат [49].

Нарахування зобов'язань з ЄСВ відображають за кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». Якщо суми ЄСВ можливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат роблять таке проведення: Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 651. Суму амортизації необоротних активів, які беруть участь у виробництві певного виду продукції (робіт, послуг), прямо включають до складу витрат на виробництво. Проводка виглядає так: Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 13 (відповідні субрахунки). Втрати від технічно неминучого невикористаного браку, а також витрати на виправлення технічно неминучого браку списують наприкінці місяця до складу виробничої собівартості продукції, що випускається, тобто в дебет відповідного субрахунку рахунка 23, по кредиту 24 «Брак у виробництві» [49].

До інших прямих витрат на підприємстві відносять ті витрати, які можна віднести до певного об'єкта затрат, але які не є матеріальними чи витратами на оплату праці. Це такі витрати, як: втрати від браку, витрати на електроенергію та

плата за оренду земельних і майнових паїв. Розглянемо кореспонденції рахунків при обліку прямих витрат.

1. Втрати від браку – Дт 23 Кт 24;
2. Нараховано витрати за електроенергію – Дт 23 Кт 685;
3. Нараховано орендну плату – Дт 23 Кт 685 [31].

Загальновиробничі витрати (ЗВВ) – це виробничі витрати, які неможливо віднести до конкретного об'єкта витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). Їх приблизний перелік можна знайти в п. 15 НП(С)БО 16 «Витрати», але конкретний перелік та базу розподілу між окремими об'єктами витрат визначає саме підприємство і має це вказати в наказі про облікову політику (Додаток М) ЗВВ поділяють на:

- змінні (субрахунок 911 «Змінні загальновиробничі витрати» – це витрати на обслуговування виробництва, які прямо пропорційно змінюються до зміни обсягів діяльності. Проведення: Дт 23 – Кт 91;
- постійні (субрахунок 912 «Постійні загальновиробничі витрати» – це витрати на обслуговування виробництва, які не змінюються при зміні обсягу діяльності. Проведення: Дт 23 – Кт 91;

Постійні ЗВВ ще поділяються на постійні розподілені та постійні нерозподілені витрати. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

До складу виробничої собівартості (на рах.23), як було сказано раніше, потрапляють через процедуру розподілу тільки змінні ЗВВ та постійні розподілені, а нерозподілені ЗВВ потрапляють до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у Дт 90 у періоді їх виникнення. Проведення: Дт 90 – Кт 91.

З кредиту рахунка 23 списують фактичну виробничу собівартість завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт, наданих послуг у:

- Дт 26 «Готова продукція» (щодо готової продукції);
- Дт 903 (щодо робіт, послуг).

Дебетовий залишок за рахунком 23 на кінець звітного періоду характеризує величину незавершеного виробництва [16].

Облік виробничих витрат є трудомістким процесом, тому кодування рахунків має бути деталізоване. Розглянемо у табл.2.2 кодування аналітичних рахунків до рахунку 23 «Виробництво» на досліджуваному підприємстві, яке виробляє досить широкий спектр косметичної продукції для волосся.

Таблиця 2.2 – Кодування аналітичних рахунків до рахунку 23
«Виробництво» на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ»

Рахунок	Назва рахунку
1	2
23	Виробництво
231	Основне виробництво
231.1	Основне виробництво шампунів для волосся
231.2	Основне виробництво кондиціонерів для волосся
231.3	Основне виробництво масок та бальзамів
231.4	Основне виробництво крем-фарб для волосся
231.5	Основне виробництво освітлювачів для волосся
231.6	Основне виробництво пінок для волосся
231.7	Основне виробництво гелів для волосся
231.8	Основне виробництво лаків для волосся
231.9	Основне виробництво інших продуктів для волосся
232	Допоміжне виробництво
232.1	Виробнича лабораторія
232.2.	Ремонтно-механічний цех
232.3	Електроремонтний цех
232.4	Додаткове виробництво супутніх матеріалів для волосся
232.5	Інші відділи

Таке детальне кодування має декілька суттєвих переваг, таких як:

- Дає розуміння про витрати ресурсів у більш деталізованому вигляді;
- Дає можливість більш ефективно управляти запасами та прогнозувати потреби та планувати закупівлі;
- Дає можливість відслідковувати, на якій лінійці продукції трапляються перевитрати, що дозволяє в подальшому вдосконалити виробничий процес;
- Полегшує визначення виробничої собівартості продукції;

Проаналізуємо, як саме здійснюється калькулювання виробничої собівартості на підприємстві. На ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» для того, щоб розрахувати виробничу собівартість промислової продукції, здійснюється підрахунок прямих та

загальновиробничих витрат на 1 тонну продукції. Розглянемо методику розрахунку у табл.2.3

Таблиця – 2.3 Калькуляція виробничої собівартості промислової продукції
на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ»

Стаття витрат	На 1 тонну			Всього	
Прямі витрати:	т	Ціна, грн	Сума, грн	т	Сума, грн
1	2	3	4	5	6
1.Сировина і матеріали					
2. Напівфабрикати					
3.Брак					
4.Відходи					
5.Паливо					
6.Енергія					
7.Основна з/п робітників вир-ва					
8. Додаткова з/п робітників вир-ва					
9. ЄСВ					
10. Амортизація виробничого обладнання					
11.Ремонт виробничого обладнання					
12. Всього прямих витрат (1+2-3-4+5+6+7+8+9+10+11)	-	-	-	-	
13. ЗВВ:					
14. Амортизація обладнання цехового призначення					
15. Витрати на охорону праці					
16. Знос малоцінних і швидкозношуваних інструментів					
17. Витрати на утримання виробничих приміщень					
18. Витрати на охорону довкілля					
19. Інші витрати					
20.Всього ЗВВ (14+15+16+17+18+19)	-	-	-	-	
21. Виробнича собівартість (12+20)	-	-	-	-	

Якісний облік витрат на виробництво є базою інформації для подальшого аналізу таких витрат. Проведення аналізу дозволяє виявляти можливості оптимізації витрат, щоб збільшити ефективність використання ресурсів, а в

подальшому – прибуток підприємства, тому далі розглянемо організацію і методику аналізу витрат на виробництво промислової продукції.

2.3. Організація і методика аналізу витрат на виробництво промислової продукції

Для досягнення економічного розвитку як окремих підприємств, так і країни в цілому, важливим є досягнення максимально ефективного процесу виробництва продукції. Це означає, що повинно здійснюватися оптимальне використання ресурсів та при цьому досягатися максимальний рівень прибутку. Для реалізації цих завдань на підприємстві повинен проводитися якісний аналіз витрат, методика якого повинна враховувати структуру та особливості ведення діяльності суб'єкта господарювання. Також розроблена методика повинна мати максимальну користь та надавати інструменти та інформаційну базу для прийняття вдалих управлінських рішень. Головною метою проведення аналізу витрат виробництва є підвищення ефективності виробництва та оптимізація витрат.

Для організації аналізу витрат на виробництво продукції на підприємстві має бути створена система доступу до інформації, яка потрібна для його здійснення. Джерелами інформації для економічного аналізу є дані бухгалтерського, статистичного обліку, нормативно-довідкові дані тощо [20].

Для того, щоб здійснювати всебічний аналіз витрат на виробництво, підприємство може використовувати різні методи. Прикладами таких методів є: традиційні методи (групування, порівняння, відносні і середні величини, балансовий метод), факторний аналіз (стохастичний та детермінований) та економіко-математичні методи. За допомогою традиційних методів можливо здійснювати порівняння плану витрат на виробництво з їх фактичними показниками. Також комбінування різних методів проведення аналізу виробничих витрат дає можливість визначити вплив таких витрат на фінансовий результат, оцінити їх ефективність та надати рекомендації щодо зниження [71].

Витрати на виробництво промислової продукції є тісно взаємопов'язаними з деякими показниками ефективності виробництва, наприклад, такими як показники рентабельності, ліквідності, фінансової стійкості підприємства тощо. Це пояснюється деякими причинами, зокрема:

- Результати аналізу витрат на виробництво мають сенс тільки в контексті аналізу всієї фінансової ситуації на підприємстві, адже фірма може мати досить великий обсяг витрат на виробництво, але при цьому показники рентабельності та ліквідності будуть високими.
- Проведення аналізу рентабельності та фінансової стійкості дають змогу оцінити чи може підприємство покрити витрати на виробництво.
- При проведенні аналізу фінансової стійкості та ліквідності підприємство має змогу оцінити ефективність використання ресурсів, що досить сильно впливає на витрати на виробництво [74].

Розглянувши важливість проведення аналізу більш широкого спектру показників, які є пов'язаними з витратами на виробництво, доречним вважаємо провести спочатку аналіз ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності.

Для аналізу ліквідності використовуємо показники: коефіцієнт ліквідності загальний, коефіцієнт ліквідності проміжний та коефіцієнт ліквідності абсолютний. Розрахунок цих показників для підприємства ТОВ "ВТФ "ЕКМІ" можна побачити в табл.2.4.

Таблиця 2.4 – Показники ліквідності на підприємстві ТОВ "ВТФ "ЕКМІ"

Показники	Нормативне значення	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Зміни абс (+/-)
К лікв заг	1-1,5-2,0	8,4	12,3	3,9
К лікв проміжн.	0,7-0,8	4,1	4,6	0,5
К лікв абсол.	0,25-0,3	1,5	2,1	0,6

$$1. K_{\text{лік. загальний}} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні зобов'язання)}}; \quad (2.1)$$

На початок звітнього періоду: $201146/23847=8,4$.

На кінець звітнього періоду: $261542/21322=12,3$

$$2. K_{\text{лік. проміжний}} = \frac{\text{Грошові кошти} + \text{Дебіторська заборгованість}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні зобов'язання)}}; \quad (2.2)$$

На початок звітної періоду: $(61261 + 9120 + 26703) / 23847 = 4,1$

На кінець звітної періоду: $(62174 + 14455 + 3444 + 17241) / 21322 = 4,6$

$$3. K_{\text{лік. абсолютний}} = \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні зобов'язання)}}; \quad (2.3)$$

На початок звітної періоду: $35636 / 23847 = 1,5$

На кінець звітної періоду: $45587 / 21322 = 2,1$. [62]

Проаналізувавши отримані дані, можна сказати, що усі отримані дані є набагато більшими за нормативне значення. Це каже про те, що фінансовий стан підприємства з хорошого має тенденцію до покращення. Коефіцієнти ліквідності є досить високими. Зазвичай такий високий рівень коефіцієнтів ліквідності свідчить про те, що підприємство має достатню кількість легко реалізованих активів, щоб виплатити всі свої поточні зобов'язання в разі потреби. Також компанія може збільшити інвестування в виробничі процеси, такі як автоматизація, вдосконалення обладнання, що в перспективі може допомогти зменшити витрати на виробництво.

Для аналізу фінансової стійкості використовуємо показники: коефіцієнт автономії, коефіцієнт фінансової стійкості та коефіцієнт фінансового ризику. Розрахунок цих показників для підприємства ТОВ "ВТФ "ЕКМІ" можна побачити в табл.2.5.

Таблиця 2.5 – Показники фінансової стійкості на підприємстві ТОВ "ВТФ "ЕКМІ"

Показники	Нормативне значення	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду	Зміни абс (+/-)
К автономії	$>0,5$	0,93	0,95	0,02
К фін.стійкості	$>0,7-0.8$	0,07	0,06	-0,01
К фін.ризик	≤ 1	0,08	0,06	-0,02

$$1. K_{\text{автономії}} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Капітал (Підсумок балансу)}}; \quad (2.4)$$

На початок звітної періоду: $306551 / 330398 = 0,93$

На кінець звітнього періоду: $363893/385215=0,95$

$$2.K_{\text{фінансової стійкості}} = \frac{\text{Власний капітал} + \text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Капітал (Підсумок балансу)}}; \quad (2.5)$$

На початок звітнього періоду: $23847+0/330398=0,07$

На кінець звітнього періоду: $21322+0/385215=0,06$

$$3.K_{\text{фінансового ризику}} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}}; \quad (2.6)$$

На початок звітнього періоду: $0+23847/306551=0,08$

На кінець звітнього періоду: $0+21322/363893=0,06$. [8]

Проаналізувавши отримані дані, можна сказати, що порівняно з базисним періодом, показники мають тенденцію до покращення, окрім показника фінансової стійкості. Абсолютні зміни коефіцієнтів автономії та фінансової стійкості мають позитивні зміни. Це говорить про те, що підприємство набуває можливості «витримати» несподівані зміни на ринку і не має ризику стати банкрутом.

Для аналізу рентабельності використовуємо показники: коефіцієнт рентабельності активів (загальний), коефіцієнт рентабельності виробничої діяльності, коефіцієнт рентабельності виробленої продукції. Розрахунок цих показників для підприємства ТОВ "ВТФ "ЕКМІ" можна побачити в табл.2.6.

Таблиця 2.6 – Показники рентабельності на підприємстві ТОВ "ВТФ "ЕКМІ"

Показники	Нормативне значення	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	Зміни абс (+/-)
К рентабельності активів(заг)	-	0,05 (5%)	0,2 (20%)	0,15
К рентабельності виробничої діяльності	-	0,08 (8%)	0,3 (30%)	0,22
К рентабельності виробленої продукції	-	0,07 (7%)	0,3 (30%)	0,23

$$1.\text{Рентабельність активів(загальний)} = \text{Чистий прибуток} / \text{Вартість активів}. \quad (2.7)$$

На початок звітнього періоду: $15222/330398=0,05$

На кінець звітнього періоду: $74874/385215=0,2$

2.Рентабельність виробничої діяльності = Чистий прибуток / Вартість виробничих фондів. (2.8)

На початок звітного періоду: $15222/(123815+65851)=0,08$

На кінець звітного періоду: $74874/(116970+123673)=0,3$

3.Рентабельність виробл. продукції = Прибуток від реалізації продукції / собівартість продукції-інші операційні доходи + адміністрат. витрати + витрати на збут+ інші опер. витрати (2.9)

На початок звітного періоду: $19513/(178615-5444+35303+56249+14583)=0,07$

На кінець звітного періоду: $88584/(217475-32939+36205+63538+19169)=0,3$.

Спостерігається збільшення показників рентабельності. Це показує те, що ефективність діяльності підвищилась. Збільшення показників рентабельності свідчить про те, що підприємство стало більш ефективним у генерації прибутку зі своєї діяльності порівняно з попереднім періодом. Підприємство здійснило оптимізації своїх витрат, що призвело до зменшення витрат і збільшення прибутковості.

Для того, щоб оцінити зміни в структурі витрат на виробництво, доцільним є проведення аналізу собівартості за елементами витрат. Можна виділити декілька завдань, які ставляться перед проведенням такого аналізу, а саме:

- Чи виконується кошторис витрат в розрізі витрат за елементами;
- Віднесення підприємства до матеріало-, фондо-, енерго- чи трудомісткого складу;
- Простежуються зміни питомої ваги елементів витрат та виявлення її причин;
- Відслідковування, які елементи витрат впливають найбільше на зниження загальних витрат у виробництві та причини цього [62].

Проаналізувавши підходи різних вчених, можна прийти до висновку, що порядок проведення аналізу витрат за елементами не сильно різниться, але варіюється рівень деталізації, який виражений виділеними етапами проведення аналізу у різних наукових роботах.

Наприклад, О.С. Воронко, Н.П. Штепа розглядають у своїх напрацюваннях лише три етапи, такі як загальна оцінка обсягу затрат, визначення динаміки затрат, аналіз структури затрат [8].

В той же час, у роботах Л.О. Бойко, Р.М. Волчек виділений ще один етап факторного аналізу впливу елементів витрат на загальну зміну обсягу витрат. Також дані автори наголошують на неможливості порівняння абсолютних величин витрат за елементами з плановими, адже в кошторисі містяться всі витрати на планований обсяг продукції, але перерахунок фактичного обсягу виробництва на плановані норми та ціни не здійснюється через те, що не вся виготовлена продукція може бути оцінена з точки зору її товарної вартості [50].

Отже, висновком є те, що кожний суб'єкт господарювання, згідно з його особливостями діяльності та поставленими задачами, має розробляти власну методику аналізу витрат на виробництво продукції.

Наразі, проведемо аналіз витрат за елементами ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" та оцінимо їх загальний обсяг, структурні зміни та простежимо динаміку змін в розрізі з 2020 по 2022 роки, побудувавши діаграму по отриманим даним. (див. табл.2.7 та рис.2.1) Дані наведено у тис.грн.

Таблиця 2.7 – Елементи операційних витрат ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" за період з 2020-2022 рр.

Назва статті	2020		2021		2022	
	Сума, тис.грн	Структу ра, %	Сума, тис.грн	Структу ра, %	Сума, тис.грн	Структу ра, %
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні затрати	133846	51,3	143065	49,8	193373	54,4
Витрати на оплату праці	73476	28,1	79755	27,8	83064	23,4
Відрахування на соц.заходи	12423	4,8	14080	4,9	14820	4,2
Амортизація	11424	4,3	10750	3,8	10318	2,9
Інші опер.витрати	29954	11,5	39401	13,7	53667	15,1
Разом	261123	100,0	287057	100,0	355242	100,0

Для того, щоб побачити наглядно зміни за елементами витрат, побудуємо діаграму (див.рис.2.1).

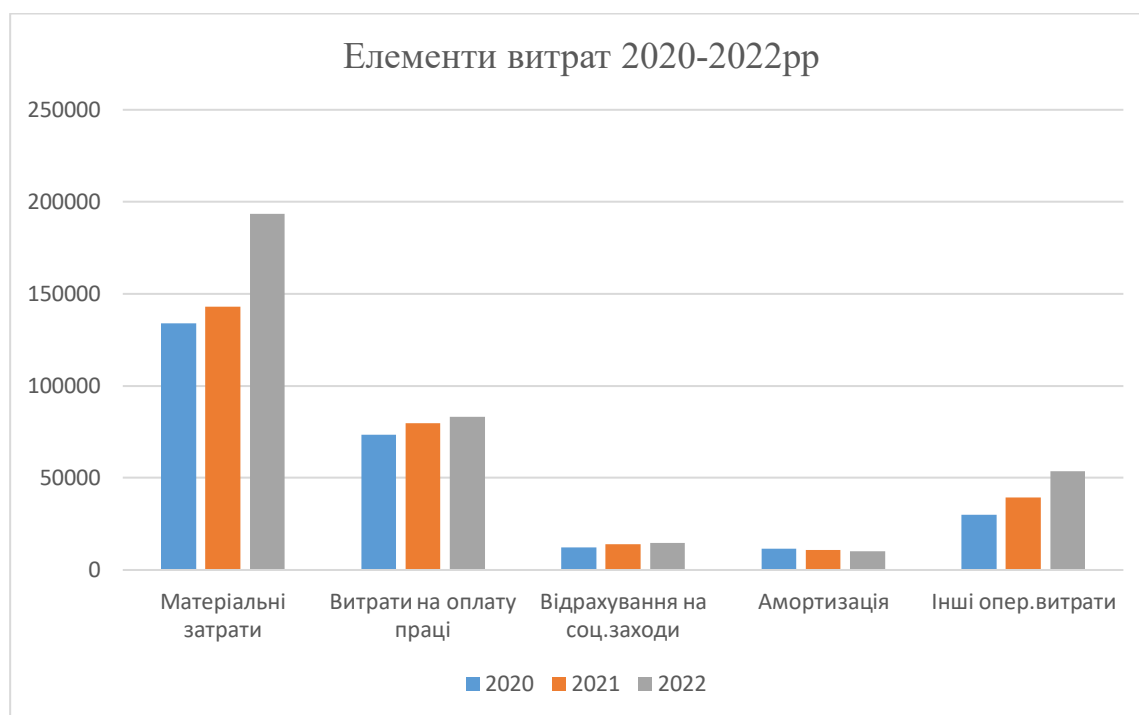


Рисунок 2.1 – Динаміка зміни витрат за елементами в період 2020-2022 рр.

Судячи з отриманої діаграми, можна сказати, що усі елементи витрат, окрім витрат на амортизацію мають тенденцію до зростання. Це пов'язано з збільшенням виробництва продукції, збільшенням цін на матеріали та збільшенням чисельності робітників у компанії. Витрати на амортизацію зменшуються, адже підприємство здійснює заходи щодо їх оптимізації, а саме проводить вчасно ремонт та модернізацію обладнання, через що строк служби збільшується.

Для того, щоб оцінити структурні зрушення витрат побудуємо декілька діаграм, які дадуть можливість наглядно оцінити об'єм витрат у відсотковому вимірі. (див.рис. 2.2.-2.4).



Рисунок – 2.2. Структура елементів витрат ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" за 2020 рік



Рисунок – 2.3. Структура елементів витрат ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" за 2021 рік



Рисунок – 2.4. Структура елементів витрат ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" за 2022 рік

Проаналізувавши отримані діаграми, можна сказати, що на підприємстві є тенденція до збільшення матеріаломісткості продукції. Матеріальні затрати у 2022 році збільшилися на 3,1% порівняно з 2020 та на 4,6% порівняно з 2021 роками. Такі зміни пов'язані зі збільшенням обсягів виробництва та зростанням цін на сировину для виготовлення фарб та інших засобів для волосся.

Щодо витрат на оплату праці, то порівняно з 2020 та 2021 роками спостерігається зменшення цих витрат з 28,1% до 23,4% у 2022 році. Загалом, штат працівників з 2020 по 2022 зменшився на 2 людини, тому зменшення витрат на оплату праці пов'язане з підвищенням продуктивності працівників, що в свою чергу впливає на зменшення кількості робочих годин необхідних для виготовлення певного обсягу продукції. Також на підприємстві оптимізували робочі процеси, що дозволяє уникати дублювання виконання завдань та знижує навантаження на працівників.

Відрахування на соціальні заходи також мають тенденцію до зменшення. Порівняно з 2020 роком у 2022 вони знизилися на 0,6%.

Витрати на амортизацію суттєво знизилися порівняно з 2020 та 2021 роками. З 4,3% у 2020 до 2,9% у 2022 році. Це пов'язано з вдосконаленням обладнання, яке використовується при виробництві продукції. Метод нарахування амортизації підприємство не змінювало протягом цих 3х років, тому зміну структури витрат не можна з цим пов'язати.

Інші операційні витрати, як і матеріальні витрати, мають тенденцію до зростання. З 11,5% у 2020 році вони збільшилися до 15,1 % від загального обсягу витрат. Це пов'язано зі збільшенням резерву сумнівної заборгованості починаючи з 2020 року.

При проведенні аналізу витрат на виробництво великої ролі грає швидкий доступ до великого масиву точної інформації з різних підрозділів підприємства, а це можливо досягти якщо на підприємстві здійснюється автоматизований облік цих витрат. Отже, розглянемо, як саме промислові підприємства такі, як ТОВ "ВТФ"ЕКМІ", можуть використовувати програмні продукти для бухгалтерського обліку витрат виробництва продукції.

2.4. Автоматизація обліку витрат на виробництво промислової продукції

Некоректна система обліку витрат на виробництво продукції може досить суттєво вплинути на фінансову стійкість промислового підприємства, зокрема такого як ТОВ «ВТФ « ЕКМІ». Неякісний облік витрат насамперед ускладнює процес управління на підприємстві, адже через те, що управлінський персонал не отримує вчасно усю потрібну документацію, це призводить до прийняття неефективних та неактуальних рішень. В такій ситуації є ризик, що підприємство втратить контроль над витратами, що в подальшому призведе до понаднормових витрат, неефективного використання ресурсів, а, отже, до зниження конкурентоздатності на ринку. Також однією з можливих проблем, пов'язаних з відсутністю адекватного обліку витрат, є складність аналізу ефективності виробництва та надання рекомендацій щодо оптимізації витрат [66].

Одним із варіантів вирішення всіх вищенаведених проблем є впровадження на підприємстві систем автоматизованого обліку, що дає можливість суттєво скоротити час обробки документів, дає можливість отримати інформацію в реальному часі усім учасникам облікового процесу та підвищує ефективність управління.

У своїй роботі «Особливості автоматизації обліку підприємств у сучасних умовах» С.В. Скрипник, І.Б. Франчук, І.В. Шепель поділяють програми, за допомогою яких можна здійснити автоматизацію рутинних задач при здійсненні обліку та такі категорії:

- Електронні таблиці;
- Бухгалтерські програми для ведення різних видів обліку;
- Програми, розроблені на підприємстві;
- Профільні програми;
- ERP-системи, в рамках яких використовується блок з ведення обліку [64].

Автоматизація обліку є надзвичайно важливою на промислових підприємствах, адже це не тільки покращує роботу з документацією, але й грає важливу роль у забезпеченні якості продукції та дотриманні законодавства. Можливість об'єднання інформаційного ресурсу спрощує та раціоналізує процеси збору, обробки, аналізу та представлення необхідної облікової інформації для задоволення потреб управління підприємством [36].

В сучасних умовах майже всі промислові підприємства використовують автоматизований облік у своїй роботі, адже це підвищує продуктивність, зменшує ризик виникнення помилок через людський фактор, створює зручний доступ до даних та економить час.

При прийнятті рішення про створення автоматизованої системи обліку витрат підприємство має на меті вирішити такі питання, як:

- Створення однієї централізованої системи даних для всіх учасників обліку для того, щоб співробітники різних підрозділів мали одночасний доступ до необхідної інформації;
- Автоматизація документообігу для більш швидкої обробки документації;
- Автоматизація обліку для того, щоб зменшити ризик помилок;
- Управління запасами та готовою продукцією для того, щоб зменшити витрати та збільшити ефективність виробництва;
- Управління виробництвом та постачанням для того, щоб здійснювати своєчасне виготовлення та доставку продукції [65].

Налагодження автоматизації обліку саме витрат на виробництво продукції дає можливість вирішити широкий спектр досить складних операцій, таких як:

- Групування витрат, що дозволяє аналізувати структуру витрат та який вони мають вплив на собівартість продукції;
- Визначення як планової, так і фактичної виробничої собівартості, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, що є важливим для ефективного управління виробництвом;

- Облік відхилень, що дозволяє порівнювати нормативи витрат з фактичними та здійснювати їх аналіз для подальшого виправлення;

- Кореспонденції рахунків, що дозволяє чітко відображати витрати;

Також особливістю обліку витрат на виробництво є те, що всі дані, отримані для їх розрахунку є ті, що отримані з інших облікових ділянок (заробітної плати, матеріалів тощо) [39].

Так як на досліджуваному підприємстві, а саме на ТОВ «ВТФ «ЕКМІ», облік витрат на виробництво продукції здійснюється на базі програмного продукту «1С: Підприємство 8.3»(BAS) , то розберемо саме на її прикладі алгоритм відображення таких витрат (рис.2.5).

Для початку важливим є налаштування облікової політики підприємства (команда меню «Головне» – «Налаштування» – «Облікова політика»), так як там містяться такі складові, які відносяться до витрат на виробництво:

- Метод розподілу витрат на прямі (пов'язані з виробництвом) та непрямі (загальновиробничі). Від правильності розподілу буде залежати правильність розрахунку собівартості;

- Порядок закриття рахунків. Досить важливим є правильно визначити порядок закриття рахунків у кінці фінансового року.

- Метод калькулювання собівартості готової продукції та напівфабрикатів. Тут важливо врахувати усі складові, такі як прямі матеріали, заробітна плата, витрати на утримання виробництва тощо [36].

Від точності налаштування всіх цих параметрів на початковому етапі роботи з програмою дозволить у майбутньому отримати інформацію без викривлень про собівартість продукції, що є основою для прийняття подальших вдалих управлінських рішень на підприємстві.

У програмі передбачене ведення певних довідників, які є невід'ємною частиною ведення обліку. В них міститься структуризація облікових об'єктів згідно їх параметрів, що дозволяє їх чітко ідентифікувати [58].

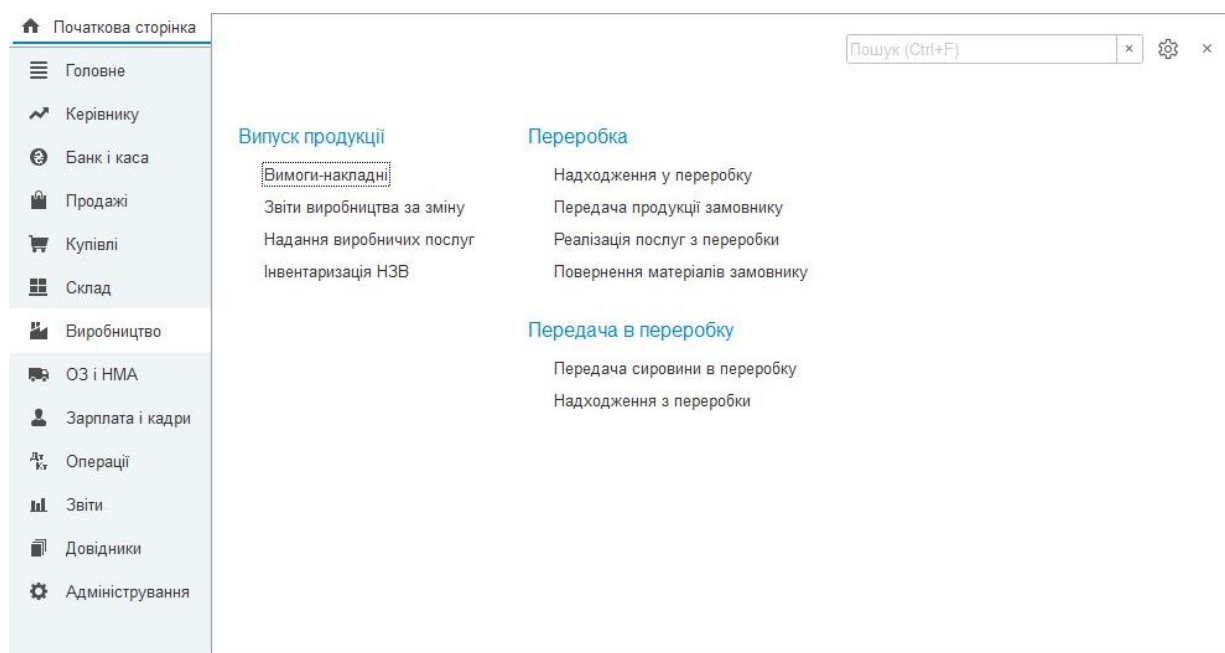


Рисунок 2.5 – Документи передбачені для обліку виробничих витрат в «1С: Підприємство 8.3» (BAS)

Розглянемо довідники, у яких є інформація щодо обліку витрат на виробництво продукції (див.рис.2.6).

«Статті витрат» – цей довідник містить класифікацію витрат за економічними елементами та розподіл загальновиробничих витрат.

«Номенклатура» – цей довідник містить інформацію щодо найменування, класу, коду ресурсів, що дозволяє вести аналітичний облік за номенклатурними групами та розраховувати витрати за об’єктами обліку. Тут є можливість створити номенклатурну групу, яку буде поєднувати однакова структура собівартості.

«Номенклатурна група» – цей довідник містить перелік груп, які можуть охоплювати різні види продукції, робіт та послуг. Він допомагає вести синтетичний облік продукції, що важливо для швидкого обліку великої кількості продукції [36].

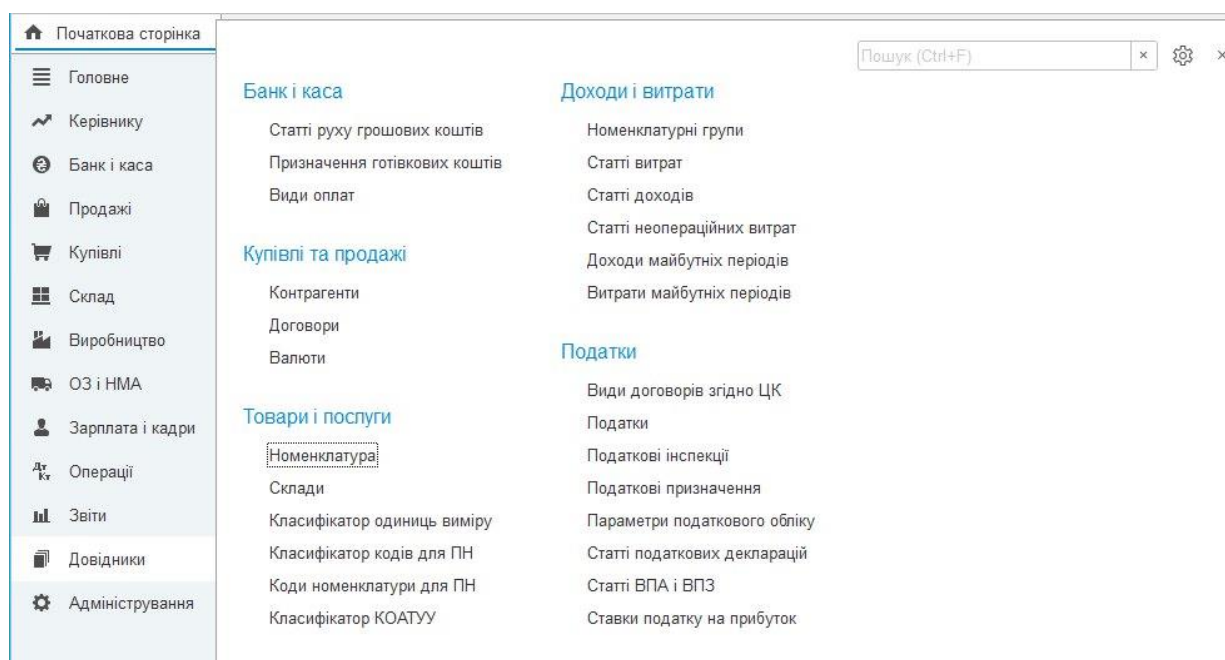


Рисунок 2.6 – Перелік регламентованих Довідників програми «1С: Підприємство 8.3» (BAS)

Одночасно з виробничим процесом здійснюється фіксація та відображення в обліку матеріальних витрат. Для цього є певний перелік первинної документації. По-перше, для того, щоб відобразити домовленість з постачальником щодо купівлі сировини, створюється документ, який є підставою для отримання товару, "Рахунок на оплату постачальника".

Якщо оплата здійснюється готівкою, то складається "Видатковий касовий ордер" («Банк і каса» – «Каса» – «Видаткові касові ордери»), а якщо безготівкова оплата, то – "Платіжне доручення" («Банк і каса» – «Банк» – «Платіжні доручення»). Податкова накладна отримана від постачальника також обліковується для подальшої реєстрації податкових накладних («Банк і каса» – «Каса» – «Видаткові касові ордери» – «Створити на підставі» – «Реєстрація вхідного податкового документа») [36].

Для відображення надходження сировини на склад використовуються різні документи, в залежності від умови оплати цих ресурсів. Якщо оплату здійснено готівкою, то створюється «Авансовий звіт» («Банк і каса» – «Каса» – «Авансові звіти»), а якщо за умови безготівкової оплати, то «Надходження товарів і послуг» («Купівлі» – «Надходження товарів і послуг») [39].

Для того, щоб зафіксувати передачу сировини у виробництво, складається документ «Вимога накладна» («Виробництво» – «Випуск продукції» – «Вимоги накладні») (див. рис.2.7).

Вимога накладна (створення) *

Провести та закрити Записати Провести Створити на підставі Друк Ще ?

Номер: 65 від: 20.10.2023 00:00:00 Підрозділ: Виробничий

Склад: Склад сировини ☒ Рахунки обліку витрат у таблиці

Матеріали (2) Матеріали замовника

N	Номенклатура	Од.	К.	Кількість	Рахунок	Номенклатурна
1	Polyquaternium-10	кг	1,000	63,000	231	Кондиціонер
2	ПЕГ 120	мл	1,000	90,000	231	Кондиціонер

Рисунок 2.7 – Огляд інструменту «Вимога накладна»

Щоденні виробничі результати повинні вноситися в базу бухгалтером за допомогою документа «Звіт виробництва за зміну» («Виробництво» – «Звіт виробництва за зміну») (див.рис.2.8).

У розділі «Послуги» табличної частини «Звіту виробництва за зміну» відображаються виробничі послуги, які були здійснені окремим підрозділом підприємства. Важливим є віднесення таких послуг на правильний рахунок витрат(23,91,92,93). У розділі «Зворотні відходи» обліковуються зворотні відходи, які виникли під час виробництва, та вказується вартість таких відходів.

Якщо виникає потреба повернути на склад відходи виробництва, то бухгалтер реєструє цю господарську операцію документом «Оприбуткування матеріалів з виробництва», а в кінці місяця залишки матеріалів у незавершеному виробництві можуть бути скориговані за допомогою складення документа «Інвентаризація незавершеного виробництва» («Виробництво» – «Випуск продукції» – «Інвентаризація НЗВ»).

Початкова сторінка | Вимоги-накладні x | Звіти виробництва за зміну x | **Звіт виробництва за зміну (створення) ***

Головне | Керівнику | Банк і каса | Продажі | Купівлі | Склад | Виробництво | ОЗ і НМА | Зарплата і кадри | Операції | Звіти | Довідники | Адміністрування

Звіт виробництва за зміну (створення) *

Провести та закрити | Записати | Провести | Створити на підставі | Ще | ?

Номер: 20 | від: 20.10.2023 00:00:00 | Склад: Склад сировини | Підрозділ: Виробничий

☒ Списати матеріали | Рахунок витрат: 231

Продукція (17) | Послуги | Зворотні відходи | Матеріали

Додати | Підбір | Ще

N	Номенклатура	Одиниця виміру	К.	Кількість	Вартість (плано...
1	Засіб хімічної завивк...	шт	1,000	860,000	95,00
2	ACME-COLOR BEAU...	шт	1,000	500,000	65,00
3	Окислювальна емул...	шт	1,000	450,000	31,00
4	ACME HOME Expert	шт	1,000	480,000	362,00
5	Освітлювач для воло...	шт	1,000	950,000	91,00

Рисунок 2.8 – Огляд документу «Звіт виробництва за зміну»

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється згідно номенклатурних груп згідно встановленої бази розподілу, яка фіксується в реєстр відомостей «Методи розподілу непрямих витрат організацій». Базою розподілу загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат (продукцію, напівфабрикати, роботи, послуги) на досліджуваному підприємстві є вартість прямих матеріальних витрат основного виробництва [39].

Також до витрат на виробництво відносять прямі витрати на оплату праці. У програмі передбачене автоматизоване нарахування заробітної плати працівникам. При прийомі на роботу працівника, робиться запис кадрового обліку, де вказується інформація про виробничий підрозділ, посаду, вид зайнятості, розміри нарахувань. («Зарплата і кадри» – «Кадровий облік» – «Прийоми на роботу») На основі цієї інформації в подальшому у програмі здійснюються розрахунки по окладах та нарахування податків з заробітної плати працівника, які передбачені законодавством. Це значно спрощує роботу бухгалтера по зарплаті та економить його час щомісяця. («Зарплата і кадри» – «Зарплата» – «Нарахування зарплати») [39].

Для того, щоб відобразити нарахування амортизації на обладнання, яке було задіяне у виробництві, треба створити новий документ «Закриття місяця» («ОЗ і

НМА» - «Амортизація ОЗ») та вказати дату останнього дня місяця та час 23:59:58, залишаючи 1 секунду для того, щоб сформувати документ «Визначення фін.результатів» (див. рис.2.9). Після цього переглянути відомість з нарахування амортизації («ОЗ і НМА» – «Звіти» – «Відомість амортизації ОЗ») [36].

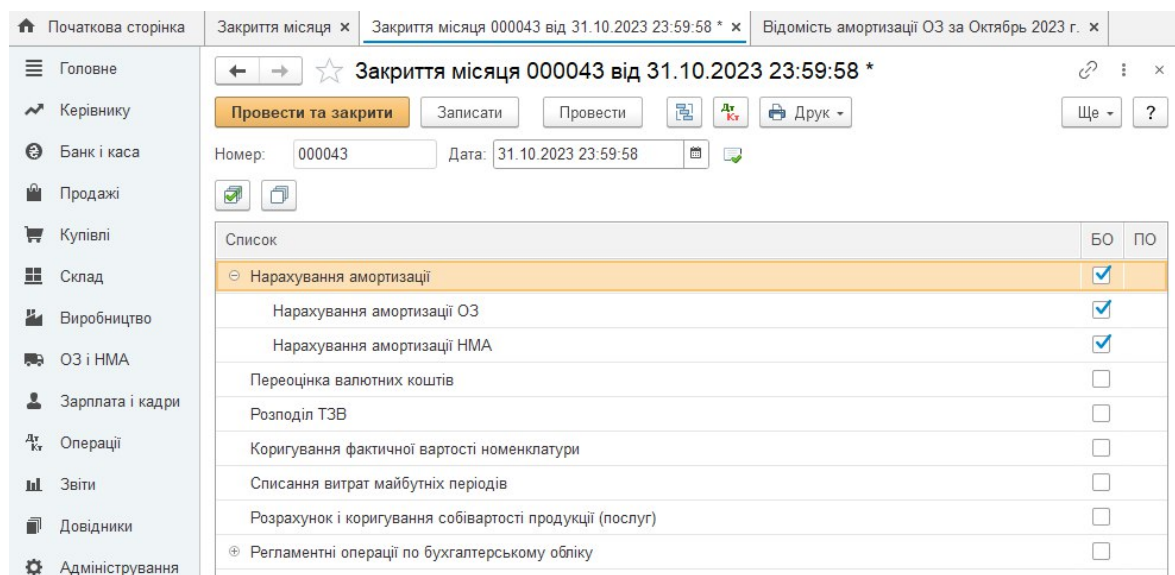


Рисунок 2.9 – Огляд документу «Закриття місяця» при відображенні амортизації

В завершенні всі операції з обліку виробничих витрат автоматично відображаються у податковому та бухгалтерському обліках. Розраховується собівартість продукції автоматично за допомогою документу «Закриття місяця».

Отже, використовуючи програмні продукти для автоматизації обліку витрат на виробництво продукції, підприємство має змогу покращити оперативність обліку та його точність. Також не треба багато часу для створення первинних документів та звітів. Правильний вибір програмного забезпечення дозволяє швидко адаптуватися в умовах постійних змін законодавства та вимог щодо обліку. Основною перевагою здійснення автоматизованого обліку виробничих витрат є те, що є можливість отримати точну інформацію щодо місця виникнення витрат, а, отже, в подальшому є можливість їх аналізу та оптимізації. Також усі учасники процесу виробництва мають змогу доступу до документів в реальному часі, що підвищує ефективність управління витратами та економить час.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Організація внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції

В періоди економічного спаду, коли кожна гривня має суттєве значення, постає завдання для кожного підприємства забезпечити на своєму виробництві кращі результати при найменших витратах. Цього можливо досягти тільки якщо в компанії налагоджена система контролю за всіма процесами виробництва, здійснюється постійний аналіз витрат та заходи щодо їх оптимізації. Важливим також є слідування за тим, щоб на підприємстві всі виробничі процеси відповідали стандартам, нормативам, щоб дотримувалися інструкції тощо. Важливість такого контролю в тому, що він дає змогу компанії вчасно звернути увагу на можливі нераціональні витрати, неправильне ведення обліку витрат, неправильний розрахунок собівартості продукції, що в подальшому дасть можливість збільшити прибуток. Таким контролем є організація на підприємстві внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції.

Внутрішній аудит – це підрозділ на підприємстві, завдання якого здійснювати регулярні перевірки дотримання компанією принципів та нормативів в веденні обліку, давати оцінку стану об'єкта та ефективності його функціонування, доводити цю інформацію до керівників та надавати рекомендації для поліпшення фактичного стану справ на підприємстві. Завданнями працівників служби внутрішнього аудиту в розрізі витрат на виробництво продукції є:

- Оцінка виробничих процесів щодо їх ефективності та оптимальності використання ресурсів;
- Аналіз раціональності використання сировини, перевірка правильності обліку витрат на виробництво;

- Перевірка дотримання стандартів при проведенні обліку витрат на виробництво промислової продукції;
- Оцінка потенційних ризиків, пов'язаних з виробництвом, які можуть призвести до збільшення витрат;
- Виявлення випадків шахрайства, нераціонального використання ресурсів;
- Аналіз змін у обсягах витрат на виробництво продукції та їх причини;
- Виявлення підрозділів, які сприяють зменшенню витрат виробництва;
- Надання доцільних та обґрунтованих рекомендацій щодо управлінських рішень для оптимізації витрат на виробництво продукції [26];

Висновки перевірок внутрішнього аудиту орієнтовані на внутрішніх користувачів, таких як власники та директори підприємства.

Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту завжди повинна залишатися незалежною та працівники повинні бути об'єктивними. Це означає те, що при виконанні своїх посадових обов'язків, аудитори не мають бути підпорядковані особам чи підрозділам, перевірку яких вони здійснюють, щоб уникнути небажаний конфлікт інтересів. Це дає можливість здійснювати оцінку показників без стороннього впливу, основуючись тільки на фактичні дані.

Обираючи форму організації внутрішнього аудиту, слід зважати на вид діяльності підприємства, розмір компанії, бюджет та потреби керівництва. Це має суттєве значення, адже великі підприємства мають дуже значну кількість господарських операцій, які здійснюються різними підрозділами, тому доцільним є створення відділу внутрішнього аудиту як частину організаційної структури підприємства. Сфера діяльності також вносить корективи в обсяг аудиторських робіт, адже деякі господарські операції потребують більш ретельної перевірки, що займає більше часу та ресурсів, а тому в цьому випадку правильним рішенням є постійна співпраця з внутрішнім аудитором. Існують ситуації, коли більш розумним є укладення договору з незалежними компаніями, які надають аудиторські послуги. Це дає підприємству ряд переваг, серед яких те, що всі працівники цих фірм є висококваліфікованими, а тому вони надають послуги

найвищого рівня та є можливість залучати аудиторів на короткий термін. Ще одною формою організації служби внутрішнього аудиту є стратегічне партнерство. Це концепція, яка передбачає те, що при виникненні проблем у внутрішній службі аудиту підприємства, наймаються працівники більш вузького профілю, які виконують ті завдання, які внутрішня служба не в змозі виконати. Така спільна робота дає можливість аудиторам підприємства набути нових навичок та знань [34].

На досліджуваному підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» створено відділ внутрішнього аудиту як один із підрозділів підприємства, так як цього вимагає сфера діяльності. Компанія спеціалізується на виготовленні парфумерних та косметичних засобів, а це вимагає більш ретельного спостереження за всіма господарськими операціями, контролю якості, відповідністю стандартам та вимогам щодо безпечності виготовленої продукції. Підприємство також має ліцензії, які надають їй можливість здійснювати діяльність.

Важливим моментом при створенні служби внутрішнього аудиту є визначення її позиції в загальній організаційній системі підприємства. Це робиться для того, аби здійснювався двосторонній рух документації та інформації: спочатку – від підрозділів підприємства до внутрішніх аудиторів, потім з висновками та рекомендаціями – від відділу внутрішнього аудиту до керівництва. Взаємодія служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства має суттєве значення, адже це дає змогу забезпечити ефективність та вчасну перевірку всіх господарських процесів та без неї неможливо вирішувати виникаючі складнощі та питання [18].

На прикладі досліджуваного підприємства розберемо, як саме служба внутрішнього аудиту може співпрацювати з іншими підрозділами щодо питання контролю за витратами на виробництво продукції та які завдання при цьому виконуються. Отже, на підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» працівники внутрішнього аудиту співпрацюють щодо отримання інформації про витрати на виробництво промислової продукції з такими підрозділами, як: бухгалтерія, планово-

економічний відділ, фінансовий відділ, відділ матеріального забезпечення та збуту, виробничий відділ та з керівництвом.

Співпраця відділу внутрішнього аудиту з керівництвом обумовлена тим, що вся служба внутрішнього аудиту підпорядкована дирекції, адже внутрішній аудит здійснюється згідно цілей, які ставить керівництво. Воно дає накази, вказівки, рекомендації, завдання аудиторам, а він в свою чергу здійснює перевірки згідно цих наказів і надає розгорнуті висновки, поради та пропозиції.

Взаємодія з бухгалтерією ґрунтується на тому, що аудитор витрат на виробництво продукції має доступ до первинних документів, журналів обліку витрат, розпоряджень на виплати, звітів тощо. Аудитор має можливість перевірити правильність, обґрунтованість та точність ведення обліку, щоб оцінити достовірність майбутньої складеної фінансової, статистичної звітності.

Спільна робота з планово-економічним відділом в розрізі аналізу витрат на виробництво промислової продукції означає те, що внутрішній аудитор проводить аналіз розроблених бюджетів та надає свою об'єктивну оцінку щодо реальності реалізації цих планів та виявляє можливі відхилення. Також аудитор спостерігає за витратами, відслідковує зміни та оцінює їх на предмет аномальності. Витрати признаються аномальними, якщо вони відбулися різко і в несподіваний спосіб, що підводить до висновку, що могло бути здійснено розкрадання, шахрайство чи інші непередбачувані події, які потребують подальшого ретельного аналізу та мінімізації. Ще внутрішній аудитор оцінює ефективність та раціональність витрат та надає рекомендації щодо оптимізації.

Об'єднання зусиль з фінансовим відділом з ціллю запобігання помилок означає те, що внутрішній аудитор отримує на перевірку усі документи, які стосуються понесених витрат на виробництво продукції та розрахунки собівартості промислової продукції.

Співдія з відділом матеріального забезпечення та збуту дає аудитору інформацію щодо всіх закупівельних операцій. Внутрішній аудитор витрат на виготовлення продукції перевіряє дотримання бюджетних обмежень, умови оплати та якість отриманих ресурсів, договори на придбання запасів, відпуск матеріалів та

звіти про витрачання матеріалів. Здійснює аналіз відповідності планованих витрат з фактичними на здійснення закупівель та виявляє можливі аномалії. Також в повноваження аудитора входить надання рекомендацій щодо вибору постачальників для оптимізації закупівель та зниження витрат.

Взаємодія з виробничим відділом щодо отримання документації про витрати на виготовлення продукції дає змогу аудитору здійснювати аналіз процесу виробництва, а саме: витрат на сировину, матеріали, праці, обладнання та інші ресурси. Це дає розуміння, які складові витрат є найбільш витратними та що можна зробити, щоб оптимізувати їх. У додаток до цього внутрішній аудитор перевіряє відповідність планованих витрат на виробництво продукції до фактичних та розробляє плани коригування. Одним з завдань є також перевірка виробничих звітів та накладних на відпуск сировини. Також у посадовій інструкції внутрішнього аудитора витрат на виробництво промислової продукції є пункти, які зобов'язують його надавати рекомендації щодо оптимізації процесів виробництва, а отже, і витрат.

Внутрішній аудит витрат на виробництво продукції має проводитися у чіткій послідовності, має бути спланованим відповідно до концепції управління ризиками підприємства, що означає те, що аудитор при плануванні графіку перевірок керується судженням щодо ризиків на окремих підрозділах підприємства, яке було сформовано сумісно з керівництвом. План-графік проведення аудиту витрат на виготовлення промислової продукції має містити в собі перелік аудиторських завдань, які мають бути виконані в процесі перевірки та терміни проведення контролю з урахуванням особливостей підрозділів, аналіз яких здійснюється [4].

Ще при розробці плану-графіка аудитор має орієнтуватися на такі фактори:

- Регулярність надходження запитів щодо проведення перевірок з боку керівництва, менеджерів тощо;
- Збільшення величини ризику виявлення порушень у підрозділах;
- Термін часу, який пройшов з останньої перевірки того чи іншого підрозділу промислового підприємства;

- Зв'язок завдань внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції з зовнішнім аудитом;
- Вигоди, які можуть бути отримані в майбутньому від здійснення завдання перевірки.

Найбільш оптимальним є складання графіків аудиторських перевірок на рік, при цьому прописуючи поквартальний та помісячний план. Також слід мати «запас» часу для проведення позапланових перевірок, пов'язаних зі зміною матеріально-відповідальних осіб, з виявленням шахрайства чи розкрадень тощо. В момент створення плану-графіка внутрішній аудитор має брати до уваги закономірності ведення діяльності підприємства, а саме: в який період здійснюється найбільша закупівля ресурсів, адже в ці моменти є ризик виникнення помилок, зловживань, в який період більш доречним є перевірка бухгалтерії та фінансового відділу, адже їх робота це складення документації та звітів. На досліджуваному підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» складання плану-графіка перевірки витрат на виробництво промислової продукції здійснюється в залежності від сезонності виробництва. Цей підхід є розумним, адже це дає можливість аудиторам зосередитися на ділянках з більшим ризиком виникнення помилок та запобігти суттєвому впливу цих викривлень на звітність підприємства. В період з березня по вересень збільшується обсяг продажів продукції, адже весна і літо є періодами більшого попиту на парфумерну та косметичну продукцію, а значить зростають і витрати на виробництво промислової продукції. Отже, проведення внутрішнього аудиту в цей період зосереджено у виробничому відділі та відділі матеріального забезпечення та збуту, щоб забезпечити ефективне виробництво. Період з жовтня по лютий є періодом спаду виробництва, а це значить, що першочергового значення має перевірка обліку витрат у фінансовому відділі, бухгалтерії та проведення аналізу бюджетних планів на наступний активний період у планово-економічному відділі. Можливий річний план-графік підприємства наведено в Додатку Н.

Після складання плану-графіка постає питання, як саме організувати перевірку витрат на виробництво продукції, тому доречним є планування

діяльності етапами. Поділ на етапи при проведенні внутрішнього аудиту витрат на виготовлення промислової продукції може бути таким:

Перший етап. На цьому етапі внутрішній аудитор консультується з керівництвом щодо переліку важливих питань, які стосуються витрат на виробництво продукції із подальшим плануванням строків, методів перевірки.

Другий етап. Цей етап включає в себе підготовку плану внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції, його затвердження керівництвом.

Третій етап. Внутрішній аудитор на цьому етапі оцінює дотримання внутрішніх політик та процедур, пов'язаних з витратами на виробництво, які характерні для підрозділу, перевірка якого здійснюється. Цей етап потрібен для оцінки аудитором ризику помилок у цьому відділі.

Четвертий етап. На цьому етапі аудитор здійснює збір, аналіз, обробку інформації про витрати на виробництво продукції в залежності від підрозділу, перевірка якого здійснюється.

П'ятий етап. Після збору та аналізу інформації, аудитор здійснює порівняння з планами, бюджетами на витрати, виявляє невідповідності, аномальні витрати, помилки та викривлення в розрахунках та знаходить їх причини.

На шостому етапі внутрішній аудитор складає звіт, акт або довідку з розкриттям виявлених проблем та помилок. Також розробляє рекомендації щодо покращення обліку витрат на виробництво.

Сьомий етап. Внутрішній аудитор доповідає керівництву щодо проробленої роботи, здійснюється обговорення звіту та виявлених порушень, розробляються заходи, які сприяють усуненню цих порушень і недоліків.

Восьмий етап. Здійснюється контроль внутрішнього аудитора витрат на виробництво промислової продукції за виконанням розроблених заходів і прийнятих рішень [10].

Правильно організована робота служби внутрішнього аудиту сприяє тому, що працівники дотримуються чинного законодавства, правил, нормативів, менш схильні здійснювати розкрадання та зменшуються випадки шахрайства.

Важливим критерієм організації внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції є використання сучасних програм для проведення аудиту. Конкуренція, яка є в сфері промисловості, підштовхує підприємства, які здійснюють діяльність в цій галузі, постійно збільшувати показники ефективності та покращувати якість своїх бізнес-процесів. Це спонукає керівництво компаній брати курс на автоматизацію та диджиталізацію обліку та контролю господарських операцій [81]. Це пов'язано з тим, що використання програмних продуктів для проведення внутрішнього аудиту, заощаджує чимало часу та коштів підприємства. Це дає змогу підвищити якість проведення аудиту, адже використання аудиторських програм зменшує виникнення помилок через необачність людини [6].

Найбільш розповсюдженими в Україні аудиторськими програмами є Audit Expert, «ЕкспрессАудіт: ПРОФ», AuditXP «Комплекс аудит», «IT Audit : Аудитор», «AuditModern». На досліджуваному підприємстві використовується програма Audit Expert, адже вона має широкий спектр як базових, так і розширених функцій. Це програмне забезпечення дає можливість внутрішньому аудиту не витрачати час на введення даних, адже програма дає можливість автоматизованого копіювання даних із бухгалтерських програм, що економить купу часу аудитора для виконання дійсно важливих задач. Також при використанні програми аудитор може порівняти обсяг витрат на виготовлення продукцію за різні періоди часу, що допомагає виявити тенденцію змін.. Також в Audit Expert є функція планування перевірок та робочих документів, що суттєво спрощує процес підготовки та здійснення внутрішнього аудиту. Також програма спрощує створення аудиторських звітів результатів перевірок, що дозволяє швидко представляти знайдені порушення керівництву [30].

Отже, правильна організація внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції має незаперечне значення. Це впливає на якість проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво, що в подальшому впливає на показники ефективності підприємства, а отже, і на його прибуток.

3.2. Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції

Так як основною метою внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції є перевірка законності та забезпечення правильності, достовірності обліку витрат на виробництво у первинних документах та звітності підприємства, то за допомогою певної методики внутрішній аудитор може виявити нові можливості для збільшення випуску продукції, покращення якості, зменшення собівартості тощо [19]. На промисловому підприємстві методикою внутрішнього аудиту витрат на виробництво є система прийомів, за допомогою яких проводиться перевірка. Вона ґрунтується на потребі постійного спостереження за діяльністю підприємства [37]. Не існує однієї загальноприйнятої методики здійснення внутрішнього аудиту виробничих витрат, тому кожне підприємство має створювати власну стратегію контролю, яка найточніше відповідає його особливостям ведення діяльності. В той самий час в Міжнародних професійних стандартах внутрішнього аудиту містяться загальні принципи здійснення аудиторських перевірок, на яких ї повинна ґрунтуватися розроблена аудитором методика контролю [13].

У своїй роботі внутрішній аудитор по перевірці виробничих витрат використовує такі методичні прийоми та методи для отримання аудиторських доказів:

- Вивчення. Цей методичний прийом сприяє отриманню аудитором доказів різного рівня надійності, що варіюється в залежності від характеру та джерел цих доказів.
- Спостереження і огляд. Візуальний моніторинг ходу виконання операцій і процедур має на меті фактично спостерігати за способом, яким ці операції та процедури здійснюються. Цей метод широко використовується внутрішнім аудитором при аналізі системи внутрішнього контролю з метою оцінки її ефективності та визначення можливих вдосконалень.

- Опитування. Цей методичний прийом здійснюється за допомогою проведення анкетування чи інтерв'ю у працівників підприємства для того, щоб отримати аудиторські докази в усній та письмовій формі.

- Документальний контроль. Внутрішній аудитор аналізує документацію підприємства з метою встановлення правильності ведення обліку витрат на виробництво.

- Підрахунок. Шляхом арифметичних розрахунків внутрішній аудитор визначає точність записів.

- Аналітичний огляд. Внутрішній аудитор здійснює аналіз шляхом аналізу, порівняння показників діяльності підприємства та виявляє тенденції змін.

Також у аудиторській діяльності використовуються загальнонаукові методи такі, як індукція, дедукція, аналіз, порівняння, узагальнення тощо [29].

Спочатку внутрішній аудитор повинен розробити план та програму перевірки витрат на виробництво, обираючи для кожного етапу найбільш оптимальні методи контролю. Розглянемо більш детально, як може виглядати план перевірки витрат на виробництво промислової продукції внутрішнього аудитора ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» з урахуванням методів, які аудитор може використовувати на кожному з етапів (див.табл.3.1).

Таблиця 3.1. – План внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції

Етапи	Процедури	Методи перевірки
1	2	3
Підготовчий	1.Проведення консультацій з керівництвом щодо переліку важливих питань, які стосуються витрат на виробництво продукції 2.Розробка програми аудиту витрат на виробництво. 3.Аналіз виконання внутрішніх політик та процедур, пов'язаних з витратами на виробництво та оцінка внутрішнього контролю.	Спостереження, анкетування, опитування, вивчення.

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Основний	1.Перевірка дотримання обраного методу для обліку виробничих витрат 2. Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва 3. Перевірка правильності первинних документів по обліку виробничих витрат 4. Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат до витрат на виробництво 5. Перевірка правильності віднесення витрат по зарплаті та ЄСВ до витрат на виробництво 6. Перевірка правильності віднесення амортизації до витрат на виробництво 7. Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості 8. Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво	Документальна перевірка, аналітичний огляд, підрахунок, анкетування, спостереження і огляд.
Завершальний	1.Складення звіту та розробка рекомендацій. 2. Обговорення звіту з керівництвом. 3. Контроль за виконанням рекомендацій	Узагальнення, спостереження.

Програму проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції, складену згідно з планом, дивитися у Додатку П.

Розглянемо, що саме внутрішній аудитор має робити, проводячи перевірку тих чи інших витрат та які документи при цьому використовує для отримання аудиторських доказів. На основі проведених перевірок внутрішній аудитор складає робочі документи [75]:

а) РД 1.1 – Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва;

б) РД 1.2 – Перевірка правильності складення первинних документів по обліку виробничих витрат;

в) РД 1.3 – Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат до витрат на виробництво;

г) РД 1.4 – Перевірка правильності віднесення витрат по зарплаті та ЄСВ до витрат на виробництво;

д) РД 1.5 – Перевірка правильності віднесення амортизації до витрат на виробництво;

е) РД 1.6 – Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості;

ж) РД 1.7 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво [42].

При перевірці дотримання обраного методу для обліку виробничих витрат внутрішній аудитор першочергово повинен впевнитись, чи є доречним саме для цього підприємства його використання. На досліджуваному підприємстві використовується попередільний метод, так як підприємство виготовляє продукцію, процес створення якої вимагає кількох технологічних стадій. Документами, які слугують доказами правильності ведення обліку згідно з методом калькулювання собівартості є технологічні картки, які містять інформацію про технологічні процеси виробництва; звіти про виробництво і витрати; журнали обліку виробничих операцій, в яких є інформація про використання матеріалів, робочого часу та інших ресурсів.

Перевіряючи правильність визначення залишку незавершеного виробництва аудитор має здійснити насамперед перевірку таких документів, як головна книга, баланс підприємства, виробничі картки. Наступним кроком є проведення огляду виробничих площ та оцінка робочого процесу та ступінь завершеності виробництва. Це потрібно для зіставлення отриманих даних та фактичного виробничого процесу (Додаток П.1).

Перевірка правильності первинних документів по обліку виробничих витрат проводиться внутрішнім аудитором для того, щоб оцінити правильність заповнених форм документів, наявності всіх реквізитів тощо. Для цього аудитор може здійснювати вибіркову перевірку ТТН, прибуткових та видаткових ордерів,

накладних на внутрішнє переміщення, картки складського обліку, головну книгу тощо (Додаток П.2).

Питому вагу при формуванні виробничої собівартості займають матеріальні, а, отже, перевірка правильності віднесення матеріальних витрат до витрат на виробництво є надзвичайно важливим етапом [75]. Аудитор першочергово має здійснити тестування якісних показників матеріалів, з яких виготовляється продукція та порівняти дані з нормами, які є на підприємстві та в законодавстві. При перевірці витрат на виробництво на промисловому підприємстві внутрішній аудитор має приділити особливу увагу перевірці фактичного списання матеріальних цінностей, витрат, які були понесені при їх закупівлі та списання до окремих видів калькуляційних одиниць.

Також не менш важливим є аналіз можливих відхилень через вплив цін на матеріальні цінності, адже часто атипові викривлення є ознакою махінацій, шахрайства та розкрадень. Частим порушенням, яке може виявити внутрішній аудитор при перевірці правильності віднесення матеріальних витрат до собівартості це факт списання витрат на собівартість, які не є матеріальними, а тобто не належать до виробничих. В цьому випадку аудитор має надати чіткі рекомендації щодо усунення цієї помилки. Щоб попередити зміну ціни на продукцію через неправильне списання матеріальних витрат аудитор перевіряє таку документацію: лімітно-забірні картки, накази на проведення інвентаризації, картка складського обліку матеріалів, договори з матеріально відповідальними особами, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, калькуляція, картка складського обліку матеріалів тощо (Додаток П.3) [72].

Перевірка правильності віднесення витрат по зарплаті та ЄСВ до витрат на виробництво є наступним етапом роботи внутрішнього аудитора. Основним завданням є зіставлення сум нарахованої заробітної плати в первинних документах з даним облікових регістрів. Також аудитор має акцентувати увагу на те, щоб витрати на оплату праці були відображені у періоді, в якому вони були понесені та з правильними розрахунками посадових окладів. Документи, які потрібні аудитору це: розрахункова відомість, довідки бухгалтерії, журнали-ордери, головна книга,

особові листки працівників, табелі обліку робочого часу тощо. Типовою помилкою при перевірці витрат на оплату праці є віднесення до виробничої собівартості витрат, які були понесені для виплати зарплати апарату управління, робітникам підрозділу по збуту тощо (Додаток П.4).

На наступному етапі внутрішнього аудиту аудитор проводить процедури для перевірки нарахування амортизації на об'єкти, які використовуються у виробництві та її розподіл. Це важлива складова аудиту витрат, яка спрямована на забезпечення правильності та ефективності обліку амортизації. Аудитор має впевнитись, що всі об'єкти, які підлягають амортизації, належним чином ідентифіковані та включені до обліку. Також здійснюється перевірка правильності нарахування амортизації згідно з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством. Документ, який потрібен для перевірки це: відомість розрахунку амортизації (Додаток П.5) [72].

Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості на промисловому підприємстві здійснюється за допомогою таких документів, як: калькуляційні листи та розрахунки, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, матеріальний звіт, картка складського обліку матеріалів [42]. Окрім прямих витрат на матеріали та працю, амортизації, до виробничої собівартості включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути пов'язані з певним об'єктом витрат, а саме: плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку. Також входять до виробничої собівартості загальновиробничі витрати, так як вони є витратами організації виробничого процесу. Здійснюючи їх перевірку аудитор має оцінити правильність розподілу на постійні та змінні, обґрунтованість віднесення витрат до загальновиробничих (Додаток П.6) [72].

На основі даних головної книги, облікових регістрів, робочого плану рахунків внутрішній аудитор аналізує правильність кореспонденції рахунків з обліку операцій витрат виробництва (Додаток П.7) [75].

Після проведених процедур перевірки витрат аудитор використовуючи метод узагальнення, тобто угруповання і систематизацію всіх зібраних аудиторських доказів в процесі перевірки, складає висновок (звіт). У звіті по аудиту витрат повинна бути така інформація: період часу, до якого відноситься документація підприємства, яка була перевірена в ході аудиту; вказівка про те, які бухгалтерські документи були перевірені суцільним методом, а які - вибіркоvim; перелік зауважень, недоліків. Важливим моментом є розробка рекомендацій щодо покращення показників діяльності та виправлення знайдених помилок. Даний звіт оформлюється у довільній формі та представляється керівництву [77].

Запропонована методика здійснення внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції дає можливість аудитору охопити всі важливі аспекти обліку витрат виробництва, перевірити правильність, законність, своєчасність відображення в обліку усіх господарських операцій, пов'язаних з витратами на виробництво, виявити порушення та розробити рекомендації щодо їх усунення та підвищити економічну безпеку підприємства.

3.3. Шляхи вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції

Для подальшого розвитку підприємства важливо визначити потенційні напрями вдосконалення системи обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції.

I. Шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції.

Вдосконалення роботи відділу внутрішнього аудиту є важливим завданням щодо вдалого управління підприємством. Проведення внутрішнього аудиту допомагає знаходити слабкі місця в організації контролю, що у подальшому дозволяє попередити можливі махінації, акти шахрайства, розкрадення ресурсів. Також проведення перевірок внутрішніми аудиторами збільшує ступінь довіри до підприємства зі сторони інвесторів та партнерів. Ще одним плюсом наявності на

підприємстві відділу внутрішнього аудиту є те, що він забезпечує дотримання стандартів, положень на підприємстві, а це в свою чергу дає підприємству рухатись згідно його цілей та місій. Саме тому існує необхідність створення внутрішньо-фірмових стандартів організації і здійснення внутрішнього аудиту витрат на виробництво, які будуть являти собою критерії та показники, які б дали можливість оцінювати ефективність діяльності відділу внутрішнього аудиту. Внутрішні стандарти повинні розроблятися згідно з особливостями ведення діяльності підприємства, розкривати зміст конкретних процедур аудиту, аудиторських документів, звітності тощо. Все це буде економити час та зменшить ризик помилок.

Через це доцільним є впровадження міжнародних стандартів аудиту щодо внутрішнього процесу перевірок:

- 1) General Standards, які стверджують, що вартість перевірки не повинна перевищувати отриманого ефекту;
- 2) Supportive Attitude характеризує позитивне ставлення до внутрішнього аудиту всіх робітників компанії і адміністрації;
- 3) Competent Personal характеризує особисті якості аудиторів (необхідну професійну підготовку, знання системи внутрішнього контролю і т.д.);
- 4) Control Objectives вимагає, щоб об'єкти та цілі внутрішнього аудиту були логічні та обґрунтовані; охоплювали всі види діяльності організації, сумісні зі структурою компанії та функціями її підрозділів [73].

Міжнародні Стандарти діяльності 2000, 2100, 2200, 2300, 2400, 2500, 2600 охоплюють всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту [43].

Важливим аспектом організації внутрішнього аудиту витрат у виробництві продукції є вибір способу спостереження за об'єктами контролю, який може бути суцільним і вибіркоvim. Вибір між цими двома варіантами залежить від конкретних особливостей, обсягу та ступеню повторюваності господарських операцій, перевірка яких здійснюється.

Наступним важливим пунктом здійснення вдосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво є підвищення кваліфікації персоналу. Розглянемо заходи, які може організовувати керівництво підприємства для працівників:

- Розробка або закупівля методичних матеріалів, довідників або інших навчальних матеріалів, які будуть містити практичну інформацію з питань аудиту витрат на виробництво;
- Семінари та тренінги з питань внутрішнього аудиту витрат на виробництво;
- Запрошення консультантів або відомих у своїй спеціалізації внутрішніх аудиторів, які будуть проводити навчальні заходи для співробітників;
- Онлайн-курси;

Інвестиції в працівників в перспективі зробить процес проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво більш ефективним за рахунок покращення практичних навичок.

Автоматизація процесу проведення внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції грає велику роль, так як економить час аудитора та зменшує вірогідність помилок через необачність у документах. Також застосування сучасного програмного забезпечення спрощує проведення аналізу витрат та прогнозу їх змін у майбутньому. На досліджуваному підприємстві використовується програма Audit Expert для проведення внутрішнього аудиту, але важливим є подальше відстеження важливих оновлень програми та використання цих змін у роботі.

Розглянуті шляхи вдосконалення процесу внутрішнього аудиту витрат на виробництво допоможуть зменшити ризики порушень, підвищать ефективність роботи та дадуть можливість більш точно визначати виробничу собівартість продукції, що сприятиме конкурентоспроможності фірми на ринку.

II. Шляхи вдосконалення обліку витрат на виробництво промислової продукції.

Це передбачає здійснення наступних заходів:

- 1) вдосконалення нормативної бази визначення переліку витрат.

У МСФЗ наразі не існує окремого стандарту, який би вичерпно регулював всі аспекти обліку витрат і порядок їх відображення у звітності підприємства. Але при цьому правила обліку різних видів витрат прописані в окремих стандартах.

Наприклад, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами та іншими запасами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати на придбання, утримання ОЗ та витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) – витрати за позиками. Також вищенаведені стандарти регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття [44].

Аналізуючи зміст національних НП(С)БО можна сказати, що є потреба їх постійного покращення відповідно до змін в економічному стані країни. Міжнародні стандарти в свою чергу містять в собі не тільки досвід різних країн, а й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Тому, говорячи про наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та МСБО, ми маємо на увазі поліпшення за рахунок цього якості та точності обліку. Також цей процес дозволяє узгодити звітності різних країн, що сприяє прозорості та підвищенню рівня довіри на фінансових ринках.

Також фахівці підприємства повинні обрати базу для розподілу витрат з урахуванням доцільності та зафіксувати цей вибір в Наказі (Положенні) про облікову політику, адже від цього залежить точність визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції. Це означає те, що важливим є врахування всіх обставин та факторів, які можуть впливати на витрати, та вибрати базу розподілу, яка буде доречною саме на підприємстві з тим чи іншим видом діяльності.

2) вдосконалення класифікації загальновиробничих витрат із визначенням кількісних ознак, цільового напрямку та економічного змісту витрат для того, щоб покращити процес їх обліку та контролю;

3) вдосконалення обґрунтування поділу витрат на постійні і змінні потребує уважного підходу. З одного боку, збільшення об'єму прямих витрат

покращує якість та точність розрахунку собівартості окремих об'єктів витрат, так як розподіл загальновиробничих витрат в більшості випадків трохи викривлює собівартість окремих об'єктів витрат. Але, з іншого боку, облік певних видів витрат як прямих потребує суттєвих додаткових витрат на облікові заходи як такі, що є економічно недоцільним. Також деякі витрати можуть бути пов'язані лише з діяльністю певних виробничих підрозділів (цеху, ділянки тощо), а не із окремими об'єктами витрат.

4) Вдосконалення плану рахунків з деталізацією статей загальновиробничих витрат щодо аналітичних рахунків [35].

Для того, щоб здійснити групування інших витрат операційної діяльності, треба чітко визначити операції певного виду діяльності у контексті їх облікового відображення та наслідків впливу на фінансові результати підприємства. Це дасть можливість розмежовувати, які саме господарські операції сприяють формуванню інших витрат, який саме вплив вони мають на фінансовий стан підприємства та як можна здійснити їх оптимізацію.

Основною задачею обліку витрат на виробництво є своєчасне виявлення та усунення недоліків в організації виробництва для того, щоб забезпечити подальшу економію матеріальних і трудових витрат, підвищення продуктивності праці [63]. Саме тому для вдосконалення обліку витрат на виробництво важливим є забезпечення вдалої, успішної та безперервної взаємодії між бухгалтерським обліком та внутрішнім аудитом. Це дозволить внутрішнім аудиторам отримувати оперативно усю необхідну для їх роботи інформацію щодо витрат на виробництво та дасть можливість вчасно попередити помилки та надати рекомендації щодо покращення їх обліку.

В рамках вдосконалення процесу обліку витрат на виробництво важливим є запровадження на підприємстві контролю за використанням ресурсів, що дозволило б попередити недостачі, розкрадення та шахрайства. Доцільним також було б створення спеціальних журналів, у яких здійснювалося б фіксування фактичної завантаженості обладнання, щоб оцінити рівень ефективності їх використання. Окрім того, це дало б змогу більш точно оцінити фактичну участь

конкретних видів обладнання у виробництві тих чи інших видів продукції, що в перспективі дозволило б розглянути години праці основного виробничого обладнання у якості бази розподілу загальновиробничих витрат. Наразі досліджуване підприємство за базу розподілу загальновиробничих витрат прийняло вартість прямих матеріальних витрат основного виробництва.

Також вдалим рішенням було б в первинних документах, в яких відображені фактичні витрати сировини для кожної зміни виходу продукції, прописувати реквізити (норми) для відображення нормальних даних. Це допомагає визначати, які саме види сировини та матеріалів витрачаються на виробництво конкретних продуктів, а також служить основою для обліку та контролю за цими витратами [63]. Така фіксація даних по кожній зміні щодо використання виробничих активів і виходу готової продукції з виробництва дозволила б більш детально відслідковувати, як саме використовуються матеріали в залежності від зміни. Такі дані є основою для подальшого порівняння даних з різних змін виробництва, що дає можливість більш точно розрахувати виробничу собівартість, а також виявити незвичайні витрати, які можуть свідчити про неефективність використання чи розкрадення ресурсів.

Отже, створення якісної системи обліку витрат має враховувати особливості діяльності промислового підприємства, починаючи з первинного обліку витрат.

Також не найменшого значення має підвищення кваліфікації бухгалтерів, які здійснюють облік витрат на виробництво промислової продукції та запровадження інформаційних технологій для ведення обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво. Якісна організація системи обліку витрат на виробництво промислової продукції та формування виробничої собівартості має важливе значення для подальшого ціноутворення, планування виробничої програми та створення стратегії щодо оптимізації витрат. Таке складне завдання може бути вдало вирішене тільки якщо враховані особливі характеристики підприємства, що має бути відображено в процесі формування облікової політики.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі проведено дослідження організації та методики обліку, аналізу і внутрішнього аудиту витрат на виробництво промислової продукції, базуючись на яке можна зробити такі висновки:

В роботі доведено, що у сучасних умовах розвитку ринку, одним із першочергових завдань усіх економічних служб підприємств є постійне підвищення ефективності підприємства на основі оптимізації витрат і зниження собівартості продукції. Перш ніж розробляти заходи щодо зниження витрат, треба зрозуміти сутність цієї економічної категорії, так як в спеціалізованій літературі можна знайти різні підходи щодо визначення витрат. В дипломі проаналізовано відмінності між поняттями «витрати» і «затрати» та запропоновано під витратами на виробництво розуміти загальні витрати ресурсів, які підприємство несе при виготовленні промислової продукції, такі як: сировина і матеріали, праця, амортизація обладнання, енергію та інші, які є пов'язаними з фізичним створенням продукції.

Правильна класифікація витрат відіграє надзвичайно важливу роль для вдалого управління ресурсами на підприємстві. Це дає можливість розрізняти витрати згідно їх характеристик та краще орієнтуватися, де використовуються ті чи інші ресурси. З метою бухгалтерського обліку запропоновано класифікацію витрат за наступними ознаками: за економічною роллю в процесі виробництва: основні і накладні; по відношенню до обсягів виробництва: змінні, постійні, умовно-постійні, умовно-змінні; за доцільністю: продуктивні і непродуктивні; за місцем виникнення: витрати основного виробництва, допоміжного та обслуговуючого; за економічним змістом: за економічними елементами, за статтями калькуляції. Така класифікація дозволить підприємству більш детально систематизувати усі витрати виробництва та оцінювати їх зміни при проведенні аналізу і внутрішнього аудиту і в подальшому розробляти шляхи їх оптимізації.

Суттєве значення для створення єдиної стандартизованої системи методів ведення бухгалтерського обліку витрат має регулювання обліку витрат на

виробництво продукції, починаючи від міжнародного і закінчуючи рівнем підприємства. Проведений аналіз нормативного регулювання дозволив згрупувати їх за наступними рівнями: міжнародний, національний, регіональний, корпоративний. Це дозволило проаналізувати нормативні акти за кожним з виокремлених рівнів.

Ключовим етапом для розуміння впливу різних факторів на ефективність витрат та управління ресурсами на рівні підприємства чи в галузі в цілому має макро- та економічний аналіз витрат. Нами були проаналізовані витрати на виробництво продукції на макрорівні у таких секціях промисловості за 2015-2020 роки: В «Добувна промисловість і розроблення кар'єрів», С «Переробна промисловість», Д «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря», Е "Водопостачання, каналізація, поводження з відходами". Отримані результати свідчать про загальну тенденцію до збільшення виробничих витрат, що має вплив на ціну продукції. Зниження витрат спостерігалось лише у Переробній промисловості у 2020 році, що є наслідком пандемії COVID-19.

Досліджуване підприємство ТОВ "ВТФ"ЕКМІ" є одним з найбільших українських виробників косметичних засобів для догляду за волоссям. В роботі проведено аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства. Аналізуючи зміни, що відбулися у 2022 році порівняно з 2021 роком, можна визначити, що ТОВ «ВТФ «ЕКМІ» здійснила значні зусилля для забезпечення стійкості та продуктивності у важких умовах невизначеності під час війни. Про це свідчить зростання чистого доходу від реалізації продукції на 31,19%, а валового прибутку на 45,22%. Це значить те, що компанія обрала успішну стратегію управління в умовах викликів, пов'язаних із воєнним конфліктом. Якщо говорити про показники ефективності витрат, то вони також у 2022 році мали тенденцію до покращення, порівняно з 2021 роком. Ці зміни сприяють створенню більш стабільного фінансового фундаменту для компанії.

Аналіз показників діяльності, таких як: прибуток від реалізації продукції, показники рентабельності, показники ліквідності, показники фінансової стійкості, показники оборотності(дебіторської заборгованості) також мають досить високі

значення, що свідчить про успішність та стабільність фінансової діяльності компанії.

Метою обліку витрат на виробництво є повне, своєчасне та достовірне відображення даних щодо використання матеріальних трудових та інших ресурсів на підприємстві, що на пряму залежить від правильного документування таких господарських операцій. Документуванням виробничих витрат є реєстрація на електронних чи паперових носіях господарських операцій, які стосуються витрат на матеріали та сировину, на оплату праці, амортизацію, електроенергію тощо. Оптимізацію документообігу запропоновано здійснювати за допомогою автоматизації шляхом використання програмних продуктів, таких як «1С: Підприємство 8.3» (BAS), що дає можливість заощаджувати час та уникати помилок через неуважність співробітника. Саме цей програмний продукт використовується на досліджуваному підприємстві.

Правильна організація та методика бухгалтерського обліку витрат на виробництво відіграє дуже важливу роль. Витрати виробництва досить різноманітні і правильне їх відображення впливає на розрахунок собівартості, далі на ціну, а в глобальному висновку на прибуток та конкурентоспроможність підприємства. На досліджуваному підприємстві є бухгалтер з обліку витрат на виробництво і саме він відповідальна особа в розрізі обліку витрат на виробництво промислової продукції. На досліджуваному підприємстві оцінка будь-якого вибуття запасів: сировини, матеріалів, МШП, інших виробничих запасів, напівфабрикатів та готової продукції здійснюється методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). В кваліфікаційній роботі розроблено робочий план рахунків з кодуванням аналітичних рахунків до рахунку 23 «Виробництво» на досліджуваному підприємстві, який дозволяє правильно відображати витрати та дає змогу в подальшому проводити аналіз та оцінювати динаміку понесених виробничих витрат й розробляти шляхи їх оптимізації.

Результати аналізу витрат на виробництво мають розглядатися в комплексі з аналізом всієї фінансової звітності підприємства, адже наявність великого обсягу витрат на виробництво не означає те, що підприємство є нерентабельним та

неліквідним. У роботі проведено аналіз економічних показників ТОВ "ВТФ"ЕКМІ", таких як рентабельність, ліквідність, фінансова стійкість та аналіз витрат за елементами. Економічні показники досліджуваного підприємства мають тенденцію до покращення порівняно з базисним періодом. В цей же час усі елементи витрат, окрім витрат на амортизацію зросли, порівняно з 2020 роком. Також росте матеріаломісткість підприємства.

Важливою складовою в забезпеченні ефективності виробничих процесів є організація внутрішнього аудиту на підприємстві. Проведення регулярного внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції дозволяє контролювати процес виробництва, порівнювати планові та фактичні витрати, попереджувати порушення, крадіжки та шахрайство тощо. Внутрішній аудитор витрат на виробництво аналізує понесені витрати та надає рекомендації щодо оптимізації виробничих процесів. Так як підрозділ внутрішнього аудиту є відокремленим та підпорядковується тільки керівництву, це дає впевненість в об'єктивності оцінки операцій, які стосуються виробництва. Також аудиторська перевірка сприяє більш суворому дотриманню правил, стандартів та законодавства на підприємстві. Внутрішній аудитор сумісно з керівництвом має розробляти методику аудиту витрат на виробництво враховуючи особливості діяльності підприємства.

Для ефективної організації внутрішнього аудиту витрат в роботі розроблено робочі документи, а саме: а) РД 1.1 – Перевірка правильності визначення залишку незавершеного виробництва; б) РД 1.2 – Перевірка правильності складення первинних документів по обліку виробничих витрат; в) РД 1.3 – Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат до витрат на виробництво; г) РД 1.4 – Перевірка правильності віднесення витрат по зарплаті та ЄСВ до витрат на виробництво; д) РД 1.5 – Перевірка правильності віднесення амортизації до витрат на виробництво; е) РД 1.6 – Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості; ж) РД 1.7 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків витрат на виробництво.

Для вдосконалення роботи відділу внутрішнього аудиту для проведення внутрішнього аудиту витрат на ТОВ "ВТФ"ЕКМІ запропоновано впровадити

міжнародні стандарти аудиту щодо внутрішнього процесу перевірок, такі як: General Standards, які стверджують, що вартість перевірки не повинна перевищувати отриманого ефекту; Supportive Attitude характеризує позитивне ставлення до внутрішнього аудиту всіх робітників компанії і адміністрації; Competent Personal характеризує особисті якості аудиторів (необхідну професійну підготовку, знання системи внутрішнього контролю і т.д.); Control Objectives вимагає, щоб об'єкти та цілі внутрішнього аудиту були логічні та обґрунтовані; охоплювали всі види діяльності організації, сумісні зі структурою компанії та функціями її підрозділів.

Також важливого значення має правильний вибір спостереження на тому чи іншому етапі проведення перевірки, підвищення кваліфікації персоналу за допомогою реалізації комплексу заходів, таких як розробка або закупівля методичних матеріалів, проведення семінарів та тренінгів, запрошення консультантів-внутрішніх аудиторів для навчання співробітників, використання онлайн-курсів, а також впровадження на підприємстві засобів програмного забезпечення.

Важливими шляхами вдосконалення обліку витрат на виробництво є створення стандарту, який би вичерпно надавав інформацію, яка стосується саме виробничих витрат, адже наразі їх регулювання здійснюється різними стандартами. Також потрібне вдосконалення обґрунтування поділу витрат на постійні і змінні та вдосконалення плану рахунків з деталізацією статей загальновиробничих витрат щодо аналітичних рахунків.

Виходячи із мети та завдань, які були поставлені на початку дослідження, в кваліфікаційній роботі були розроблені рекомендації по вдосконаленню обліку та аудиту витрат виробництва промислової продукції на підприємстві ТОВ «ВТФ «ЕКМІ», а саме:

Оптимізація системи обліку витрат: постійне оновлення програмного та апаратного забезпечення, покращення процесів обліку для точного визначення витрат, вдосконалення обґрунтування поділу витрат на постійні і змінні та розробка більш деталізованого робочого плану рахунків.

Стандартизація процедур аудиту витрат: впровадження міжнародних стандартів аудиту для забезпечення єдності підходів та точності результатів, спрощення та автоматизація процесів аудиту для підвищення ефективності, врахування міжнародних практик для підвищення рівня професійної відповідальності.

Підвищення кваліфікації персоналу: проведення навчальних семінарів та тренінгів з питань обліку та аудиту витрат, залучення фахівців для надання консультацій та підвищення рівня експертності.

Впровадження ефективних контрольних механізмів: постійний моніторинг процесів обліку та аудиту для попередження можливих невідповідностей, нестач та розкрадень, відображення фактичних витрат сировини для кожної зміни виходу продукції у первинній документації, що допоможе в подальшому порівнювати дані з різних змін виробництва та більш точно розраховувати виробничу собівартість.

Розглянуті шляхи вдосконалення процесу внутрішнього аудиту витрат на виробництво допоможуть зменшити ризики порушень, підвищать ефективність роботи та дадуть можливість більш точно визначати виробничу собівартість продукції, що сприятиме конкурентоспроможності фірми на ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизація бухгалтерського обліку : практикум / В. О. Ярута та ін.; за ред. Харків. держ. акад. культури. Х : ХДАК, 2023. 157 с.
2. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. серія : Економіка і менеджмент*, 2016. Вип. 15. С. 122-126.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік :навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с
4. Белозерцев В.С., Стецюк Я.А. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту готової продукції на промислових підприємствах // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №20. С.929-934.
5. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Ч. 1. Друге вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2008. 513 с.
6. Буяк Л.А. Комп'ютеризація внутрішнього аудиту // *Збірник наукових праць студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу*. 2019. №1. С.81-83.
7. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати» // *Галицький економічний вісник*. 2012. №6(39). С.98-103
8. Воронко О.С., Штепа Н.П. Економічний аналіз : навч. посібник. Львів : «Новий Світ – 2000», 2012. 278 с.
9. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. В.М. Жука. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. 368 с.
10. Гамова О.В., Головань В.А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти. // *Економічний вісник Донбасу*. 2014. №1. С. 126-130.
11. Германенко Л.М. Витрати як економічна категорія та об'єкт обліку // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 1380-1384.

12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. К: Центр учбової літератури, 2007. 190 с.
13. Голяш І.Д., Шимків А.Я. Методика внутрішнього аудиту процесу виробництва продукції. «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Тернопіль, 27 грудня 2019 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 158-159.
14. Горбачов В.О. Визначення методики проведення аудиту виробничих витрат // *Вчені записки ТНУ. сер. «Економіка та управління»*. 2012. Т. 25 (64), № 2. С. 23-29.
15. Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. К.: КНТ, 2007. 360 с.
16. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення // *ЕКОНОМІКА: реалії часу*. 2016. №1(23). С.6-13.
17. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю // *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160.
18. Діденко С.В., Горбенко Я.О. Організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві // *Економіка і регіон*. 2016. № 1 (56). С.127-131.
19. Дорош Н.І., Лясківська Г.В. Внутрішній аудит витрат на виробництво // *Молодий вчений*. 2018. № 3 (55). С.346-350.
20. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. «Економічні науки»*. 2012. Вип. 2. С. 356-360.
21. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
22. Звіт про управління (скорочений) за 2020 ТОВ «ВТФ «ЕКМІ». URL: file:///C:/Users/E_7240/Downloads/zvit2020.pdf (Дата звернення 05.07.23)
23. Звіт про управління (скорочений) за 2021 ТОВ «ВТФ «ЕКМІ». URL: [file:///C:/Users/E_7240/Downloads/zvit2021%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/E_7240/Downloads/zvit2021%20(1).pdf) (Дата звернення 05.07.23)

24. Звіт про управління (скорочений) за 2022 ТОВ «ВТФ «ЕКМІ». URL: file:///C:/Users/E_7240/Downloads/zvit2022.pdf (Дата звернення 05.07.23)
25. Зінченко О.В. Документування витрат виробництва: особливості переробної галузі. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3385/1/20161207_516.pdf (дата звернення 28.07.23)
26. Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві // *Науковий журнал. сер. «Економіка: реалії часу»*. 2012. № 3-4 (4-5). С. 94-100.
27. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти // *Аудитор України. Сер. «Методика та практика аудиту»*. 2015. № 4 (233). С.30-35.
28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ України від 30.11.1999 р. № 291 (Редакція станом на 29.07.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 08.07.2023).
29. Інструментарій внутрішнього аудиту : посібник для внутрішніх аудиторів державного сектора. *Міністерство фінансів України*. 2020. 56 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/дод_%2012%20Інструментарій%20внутрішнього%20аудиту.pdf (дата звернення: 15.08.2023).
30. Каменська Т. О. Планування діяльності служби внутрішнього аудиту // *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2017. № 862. С. 108-112
31. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу// *Причорноморські Економічні Студії*. 2016. Вип. 4. С. 99- 103.
32. Ковальова Т.В., Єсіна Ю.В. Аудит витрат в системі внутрішнього аудиту підприємства. “Science and technology: problems, prospects and innovations” : The 7th International scientific and practical conference (Osaka , April 13-15 2023). Osaka, Japan: Publishing Group, 2023. P.455-459.

33. Колісник Г.М. Витрати підприємницького сектора України: методологія та практика: моногр. Ужгород: ПП «АУТДОР-ШАРК», 2016. 360 с.
34. Колос І.В., Радіонова Н.Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. № 1 (25). С.126-140.
35. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. // *Бухгалтерський облік, аналіз, аудит*. 2018. № 25. С. 841-846.
36. Лега О.В., Яловега Л.В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації // *Всеукраїнський науковий журнал. сер. «Актуальні проблеми інноваційної економіки»*. 2016. № 2. С.75-80.
37. Лобур М. Деякі аспекти організації аудиту витрат на виробництво продукції // *Проблеми економіки України : зб. наук. пр. / редкол. : М. С. Пушкар, Я. В. Мех, В. З. Семанюк., І. Д. Голяш ; відп. за вип. М. С. Пушкар. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. Вип. 17. С. 118-122.*
38. Лозинський Д. Л. "Витрати" та "затрати": узгодження понять в бухгалтерському обліку // *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : економічні науки*. 2009. № 4. С. 55–59 .
39. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва // *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2014. № 4 (56). С. 209-218.
40. Макаренко А.П., Рамазанова С.А. Удосконалення методики аудиту виробничих витрат на промислових підприємствах // *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 20- 26.
41. Максименко Д.В., Перевузняк Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції // *Журнал наукових праць*. 2017. №23(18). С.204-209
42. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства // *Економічна наука. сер. «Інвестиції: практика та досвід»*. 2019. №3. С.34-41

43. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). URL: https://dl.kname.edu.ua/pluginfile.php/134295/mod_resource/content/1/5.3.pdf. (дата звернення 10.09.23)
44. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945 (дата звернення 10.09.23)
45. Мордвінов О.Г. Управління аграрним прородокористуванням в умовах ринкової трансформації: монографія К.: УАДУ, 2000. 344 с.
46. Науменко В.А., Шевчук Г.Д. Практика проведення в організації внутрішніх аудитів системи управління якістю // *Науково-виробничий журнал. сер. «Система якості»*. 2014. № 1 (237). С.17-23.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": затверджено Наказ Міністерства фінансів України 28.12.2009 N 1541. / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення 07.07.23)
48. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства // *Вісник ЖІТІ*. 2001. № 14. С. 146-152.
49. Омельницька З. Оформляємо виробничі операції // *Баланс*. 2019. № 94 (1967). С.3-11
50. Організація та методика економічного аналізу : навч. посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки / Л.О. Бойко, Р.М. Волчек, Н.А. Волкова та ін. Одеса : ОДЕУ, 2010. 351 с.
51. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112 (із змінами). / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 07.07.23)
52. Податковий кодекс України: Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755 – VI. (Редакція станом на 03.09.2023) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 08.07.2023).
53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (Редакція станом на 10.08.2022) // База даних

«Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 07.09.2023)

54. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Закон України від 31.12.99 № 318 (редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / Міністерство Фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> . (дата звернення 07.07.2023.)

55. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ України від 20.10.1999 № 246 (Редакція станом на 01.01.2023) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://data.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 07.07.2023)

56. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ України від 24.05.1995 № 88 (Редакція станом на 09.03.23) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (Дата звернення 09.07.23)

57. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці від 05.12.2008(дата редакції 01.01.10) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення 13.09.2023)

58. Пупена О. М. Автоматизація промислових виробництв. Методичні рекомендації для виконання курсової роботи: навч. посіб. для здобувачів ступеня магістра спеціальності 151 «Автоматизація та комп'ютерно-інтегровані технології» / О. М. Пупена, О. М. Клименко ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 30 с.

59. Родіонова Н.Й. Аналіз категоріального апарату управління виробничими витратами підприємства // *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб.наук. праць*. 2016. №4. С. 759-65

60. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової

продукції // *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту*. 2014. № 2. С. 235-245.

61. Синькевич Н.І. Економічний аналіз: курс лекцій. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018. 97 с.

62. Сінельнікова Х.В. Аналіз витрат за елементами та статтями калькуляції промислового підприємства // *Економічний аналіз, аудит та господарський контроль*. 2014. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення 15.09.23)

63. Скорнякова Ю.Б., Лукіна Д.В. Окремі питання вдосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції.// *Економіка та суспільство*. 2022. №44. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1814/1750>. (дата звернення 17.09.23)

64. Скрипник С.В., Франчук І.Б., Шепель І.В., Особливості автоматизації обліку підприємств у сучасних умовах // *Економічна наука. сер. «Економіка та держава»*. 2020. № 10. С.39-45.

65. Славкова О.П. , Гаркуша С.А. Впровадження автоматизації обліку: вимоги та підхід // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 4. С.1046-1049.

66. Случак Н.А. Автоматизація обліку витрат як умова інформаційного забезпечення користувачів: міжнародний збірник наукових праць / відпов. ред. І.Б. Садовська. Луцьк : РВВ Луцького НТУ , 2014 . С. 383-388.

67. Статистична інформація // Офіційний сайт державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 15.08.2023).

68. Сьома (83/349/ЄЕС) директива ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844. (дата звернення 24.07.23)

69. Турило, А.М. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки // *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11. С. 85 - 88.

70. Феофанов Л.К., Меліхов В.В. Удосконалення внутрішнього аудиту витрат на виробництво для покращення ефективності роботи підприємства //

Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2019. №12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/84.pdf (дата звернення 09.09.23)

71. Фокін О. К. Загальні положення аналізу витрат виробництва промислового підприємства // *Економічний простір*. 2019. №148. С.144-156.

72. Хома Д.М. Внутрішній аудит процесу виробництва // *Міжнародний науково-виробничий журнал.сер. «Сталий розвиток економіки»*. 2013. № 20. С. 283-288.

73. Худякова Д., Нестеренко О. Аудит обліку витрат на виробництво продукції: проблеми і шляхи вирішення *«Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції»* : матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18 травня 2023 р.). Одеса: ОНЕУ, 2023. С. 249-252.

74. Цимбалюк Л.Г., Скригун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару // *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 3(15). С.1-19

75. Череп А.В., Ярмош В.В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві // *Економіка харчової промисловості*. 2010. № 3. С. 53-59. (дата звернення 07.09.23)

76. Четверта (78/660/ЄС) (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_908. (дата звернення 24.07.23)

77. Шелковникова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів // *Наукові праці КНТУ*. 2010. №17. С. 267-279.

78. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці . Економічні науки : зб. наук. праць. Луцьк, 2008. Вип. 5 (20); Ч. 1. 367 с.

79. Яцишин С.Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог європейського законодавства // *Ефективна економіка*. 2015. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>. (дата звернення 27.07.23)

80. Drury C. Cost and management accounting: an introduction: Cengage Learning EMEA, 2006. URL: https://www.academia.edu/32594784/COST_and_MANAGEMENT_ACCOUNTING. (дата звернення 20.07.23)

81. Janvrin, D. Bierstaker, J., An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance// *Accounting Horizons*. Vol. 22, №. 1, pp. 1-21

82. Zupan L., Föhn S. Internal Audit Key risks to consider in 2017/2018 // Audit Committee News: *Risk Management & Compliance*. 2018. Edition 60. P. 8-9. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/ac-news-60-de.pdf> (дата звернення 20.09.23)

ДОДАТКИ