

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»

Факультет програмної інженерії та бізнесу

Пояснювальна записка до дипломної роботи

магістра

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему «Організація обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі»

Виконала: студент *6-го* курсу групи №667 *00*

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(код та найменування)

Освітня програма облік і оподаткування
(найменування)

Бондаренко В.Г.

Керівник: Ліхоносова Г.С.

Рецензент: Красноносова О.М.

Харків –2020

ВСТУП

На тлі економічної кризи, обмеженості матеріальних і фінансових ресурсів особливо гостро постає питання їх раціонального використання. Для цього необхідно посилити контроль за мірою споживання сировини і матеріалів у виробництві. За таких обставин організація дієвої та ефективної системи обліку і контролю витрат є першочерговим завданням вітчизняного виробника.

Втім, дослідження сучасного стану організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах України показало, що на сьогодні більша частина інформації, яка накопичується в системі управлінському обліку, не затребувана підприємцями, оскільки серед них відсутнє усвідомлення тих переваг, що надає передовий світовий досвід з організації обліку витрат. Це і є однією із причин низького впровадження на практиці прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах.

Одним з багатьох, але, безперечно, досить вагомим фактором, що негативно вплинув на економічне становище вітчизняних промислових підприємств, був незадовільний стан системи обліку виробничих витрат. Ця система не могла своєчасно надати реальну інформацію про положення витрат на виробництво, а значить не давала можливості ефективного управління останніми. Досвід господарювання зарубіжних промислових підприємств в умовах ринкової економіки довів, що самим надійним способом покращення стану обліку, аналізу, аудиту і управління виробничими витратами є впровадження сучасних інформаційних систем.

Питання вдосконалення традиційних процедур обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат – є актуальним для керівництва промислових підприємств.

Саме це, дає змогу адміністрації підприємств відчувати тенденції сучасного ринку та орієнтуватися на нього, а саме відповісти на два основних

питання, що постають перед будь-яким підприємством: знайти своє місце в економічному середовищі та правильно оцінити свої пріоритети.

Облік витрат виробництва є лише однією з частин структури управління будь-якого підприємства, і повинен бути організований таким чином, щоб відповідати потребам ефективного прийняття управлінських рішень. Колишній підхід з акцентом на стандартизовані процедури поступився місцем більш гнучким системам обліку, які орієнтовані на використання можливостей підприємства

Не менш гостро постає сьогодні питання проведення аналізу і аудиту витрат виробництва. Саме проведення якісних аудиторських перевірок є основою прийняття вірних економічних рішень. Процес здійснення аналізу і аудиту регламентується з одного боку державою, через встановлення нормативів, здійснення аналізу, реєстрації аудиторів, аудиторських фірм і контролем за їх діяльністю. З іншого боку – громадськими професійними аудиторськими організаціями. Але на жаль не існує універсальних практичних методик проведення як аналізу а аудиту в цілому. Важливість наведених вище питань і зумовлює актуальність теми, обраної для дослідження.

Дослідженню проблем організації та методології обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [2], Г.В. Блакити [3], С.А. Котляров [4], В.П. Завгородній [5], І.І. Пилипенко [6], Є.В. Мних [7], В.С. Рудницький [8], В.В. Сопко [9], А.В. Череп [10] та інших.

Разом з цим, ще залишається багато проблемних питань щодо обліку, аналізу й аудиту витрат виробництва, особливо в сучасних умовах зростання конкуренції.

Метою роботи є дослідження обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва та розробка практичних рекомендацій спрямованих на їх вдосконалення.

Для досягнення вказаної мети в процесі проведення дослідження поставлено ряд завдань:

- розкрити економічний зміст витрат;
- описати особливості та принципи обліку, аналізу та аудиту витрат;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво ;
- дослідити організацію облікової політики щодо системи витрат;
- дослідити проведення аудиторських процедур системи витрат;
- запропонувати шляхи удосконалення організації обліку, аналізу та аудиту витрат.

Об'єктом дослідження вибрано чинну систему обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва. Для дослідження обрано державне підприємство «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Предметом дослідження є організація і методика системи обліку, аналізу і аудиту витрат на виробництва.

Процес дослідження проводився із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку, аналізу та аудиту прямих витрат виробництва. Вивчаючи облік витрат виробництва та його вдосконалення застосовувалися методи: групування, економіко-математичне моделювання, узагальнення, традиційні методи економічної статистики. Для виявлення методичних аспектів зовнішнього та внутрішнього аудиту витрат виробництва застосовувалися наступні методи: порівняння, метод співставлень, розробка системи показників, побудова аналітичних таблиць, середніх величин, імітаційне моделювання.

Інформаційною базою виконаного дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи та галузеві інструкції, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали наукових праць та науково-практичних конференцій.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

1.1 Економічна сутність витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Процес виробництва є однією з найскладніших ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги бухгалтерів. Адже виробництво пов'язане з витратами, оскільки це процес використання факторів виробництва, які втілюються у створеному продукті (товарах, послугах).

Під економічними витратами вчені розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З позиції бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що здійснюються у грошовій формі.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [47] та П(С)БО 16 «Витрати» [59] визначають витрати, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

У наведеному вище визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

Зазначимо, що витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції [11, с. 12]. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків

передбачено окремий синтетичний рахунок, по дебету якого протягом року відображають прямі витрати, а по кредиту – вихід продукції.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності. Всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відобразитись у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Відмітимо, що витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка займає особливо вагоме місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що витрати мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.

При наявності різноманітних дефініцій поняття «витрати», їх можна розділити на дві великі групи – тлумачення витрат із точки зору економічної теорії (управлінський підхід) та з погляду бухгалтерського обліку (бухгалтерський підхід), які значно відрізняються між собою.

Відповідно до бухгалтерського підходу до витрат відноситься фактично сплачена певна сума грошових коштів, яка була витрачена задля залучення економічних ресурсів з ціллю здійснення підприємницької діяльності. В свою чергу з точки зору управлінського підходу окрім явних витрат, що враховуються у бухгалтерській звітності, потрібно враховувати ще і неявні

(альтернативні) витрати, що допомагає керівництву підприємства приймати ефективні управлінські рішення [67].

Систематизація науково-методичних джерел та їх віднесення до одного з зазначених підходів наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Методичні підходи трактування поняття витрати

Автори	Визначення витрат
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба[20]	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певних цілей.
С.А.Котляров [33]	Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко[74]	Сума видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг.
Р. Ентоні [85]	Грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
І. А. Бланк [7]] Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
А. М.Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [76]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

П(С)БО 16«Витрати» [59]	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
МСБО [42]	Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
В. Івашкевич Б. [25]	Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
Є. В. Мних [45]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).
В. П.Савчук [68]	Зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.

Існування таких витрат пояснюється наявністю різних способів використання ресурсів. Застосування деякої кількості ресурсів для виробництва будь-якого товару означає відмову від інших виробничих можливостей. І саме тому альтернативні витрати будь-якого ресурсу, що використовується для виробництва товару, дорівнюють його вартості, або цінності, за найкращого з усіх можливих варіантів застосування [38].

Як ми бачимо, трактування витрат відповідно до управлінського підходу головним чином направлене на розкриття власне економічного змісту категорії. Як іноземні так і вітчизняні автори, які представляють дану точку зору, акцентують увагу на грошовому характері витрат та вважають, що вони представляють собою обсяг використаних підприємством ресурсів.

При цьому, якщо І. А. Бланк зазначає, що дані ресурси використовуються для виробництва продукції, то більшість інших вчених таких як С.А.Котляров, М. Г. Грешак, О. С. Коцюба, Р. Ентоні, Дж. Рис стверджують, що вони можуть застосовуватися для досягнення певних визначених для підприємства цілей та мети діяльності.

До того ж, Л. А. Сухарева та С.Н. Петренко відмічають, що витрати здійснюються на момент придбання товарів або послуг, тобто часом виникнення витрат відповідно до управлінського підходу можна назвати моментом реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства.

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань.

Дана точка зору ґрунтується на визначенні витрат відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку – П(С)БО, при цьому, такі вчені як В. Б. Івашкевич та В. П. Савчук підкреслюють, що зменшення активів або збільшення зобов'язань відбувається у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів або наданням послуг, тобто в процесі основної діяльності підприємства [68, с. 241-242].

Різною також є і мета формування витрат у межах двох підходів. З точки зору економічної теорії витрати формуються щодо подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. Витрати з точки зору бухгалтерського обліку

розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з фінансової звітності [21, с. 34-35].

Характеризуючи витрати з бухгалтерської точки зору можна визначити, що вони включають тільки конкретні витрати ресурсів. У подальшому є сенс трактувати витрати в цьому розумінні. Американські вчені Г.А. Велш і Д.Г. Шорт визначають поняття «витрати» як певну величину ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу [21, с. 35].

Відомі економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають що, «витрати» представляють собою несприятливий рух ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг в процесі отримання доходу» [76, с. 35].

В.Г. Козак вважає, що «...витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління необхідно знати не просто витрати, а інформацію про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги)».

На думку дослідника, «...термін «витрати» є більш вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін «затрати» – у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що вони супроводжуються вибуттям активів, або виникненням боргових зобов'язань» [29, с. 129-130]. Деякі вчені розглядають облік витрат та калькулювання собівартості, як один і той же процес, але це помилкове судження.

Найбільш точно стверджує Ф.Ф. Бутинець: «В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції» [4].

Г.О. Соболев зазначає, що процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого – джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг).

Щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси. І.В. Мельниченко констатує, що процес виробництва дуже складний і потребує контролю, починаючи від організації й до визначення результату [28, с. 43].

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати» п.6, витрати визначаються як «або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [59].

Рада по розробці стандартів фінансового обліку визначає витрати як «вибуття або інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості (або сполучення і того, і іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності, які складають основну діяльність підприємства». Порівняно з наведеним визначенням, перевагу можна віддати визначенню витрат, яке надавалося Американським інститутом присяжних бухгалтерів, як «усіх понесених витрат, які вираховуються з доходів» [52, с. 46-47].

Дослідження наукової літератури з визначення терміну «витрати» призвели до висновку, що переважна більшість авторів під витратами розуміють спожиті ресурси або кошти, які необхідні для виробництва продукції або ж придбання товарів та послуг.

На сьогоднішній день існує проблема в правильно організованому визнанні та оцінці витрат. Питання аналізу визнання, оцінки та відображення в обліку підприємств витрат за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку знаходяться в центрі уваги багатьох науковців. Проте в даних облікових стандартах існують розбіжності щодо визнання та оцінки витрат. Враховуючи зазначене, розглянемо критерії визнання та оцінки витрат відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є відмінності, що існують між П(С)БО та МСБО в частині відображення витрат. Порівнюючи їх можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є:

- визначення терміну витрат;
- класифікація та групування витрат;
- елементи витрат;
- визнання витрат та оцінка витрат.

Отже, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (п.5-9) умовами визнання та невизнання є умови наведені на рисунку 1.1



Рисунок 1.1 – Умови визнання та невизнання витрат

Що стосується МСФЗ, то у даних стандартах відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. В свою чергу, при оцінці витрат слід врахувати, що в МСБО та П(С)БО також відсутні спеціальні правила оцінки витрат, проте така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

Як підсумок, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Тобто вони визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Витрати, які неможна прямо зв'язати з доходом певного періоду, зазначаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив покриває одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом логічного розподілу його вартості між відповідними періодами.

Ще однією незмінною умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх вірогідна оцінка. Що стосується оцінки витрат, то оцінка бути достовірно визначена:

- в момент зменшення активу, (крім активів, які можуть забезпечувати вигоди протягом декількох періодів) або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

- за активами, які створюють економічні вигоди протягом декількох звітних періодів (календарних років), витрати відображаються в Звіті про фінансові результати на основі систематичного та доцільного їх розподілу (амортизації, зносу) протягом тих звітних періодів, коли підприємство заробляє економічні вигоди.

1.2 Особливості та принципи обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Діяльність будь-якого суб'єкту господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди [77]. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток).

Підприємство отримує позитивну економічну вигоду (прибуток) у випадку, коли отримані доходи перевищують понесені витрати [58]. Якщо ж підприємство отримало збитки, то це означає перевищення витрат над доходами. Тому фінансовий результат роботи підприємства, як одна з основних категорій економіки, може виступати у двох формах — прибуток або збиток.

Кожне підприємство виходячи із специфіки послуг (робіт), що надається з метою визначення доходу, пов'язаного з такими наданнями на дату балансу, самостійно встановлює метод визначення ступеня завершеності послуг (робіт), дохід від виконання і надання яких визначається за ступенем завершеності [27].

Економічна безпека підприємства визначається численнями факторами. Враховуючи це, зміни в обліку пов'язані не тільки з ринковою перебудовою господарського механізму та якісно новим підходом до визначення ефективності його функціонування, а й з використанням сучасних засобів електронної обчислювальної техніки, розвитком системного аналізу, теорії управління, економічного моделювання тощо.

Основним принципом для оцінки доходів і витрат підприємства є принцип нарахування та відповідність доходів і витрат. Цей принцип є основоположною передумовою складання фінансової звітності, оскільки забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому всі доходи і витрати повинні оцінюватися та показуватися в обліку в період здійснення відповідних господарських операцій, незалежно від того, коли реально відбувається рух грошових коштів. Адекватність звітних періодів з точки зору побудови Плану рахунків і ведення

бухгалтерського обліку витрат своє практичне втілення знайшли у виділенні окремих рахунків для обліку:

а) поточних витрат обігу (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати набуто», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати»).

б) витрат майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

в) резервів (рахунки 38 «Резерв сумнівних боргів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»).

Другим важливим принципом є принцип історичної (фактичної) собівартості. Принцип оцінки за собівартістю відноситься до принципів функціонування Плану рахунків і визначає пріоритетною оцінку активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Принципи безперервності діяльності, єдиного грошового вимірника та періодичності становлять групу загальних принципів введення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, істотно не впливаючи на методіку обліку витрат та формування звітних показників затрат.

Таким чином, для обліку витрат найбільш суттєвими є принципи:

- 1) нарахування та відповідність доходів і витрат;
- 2) історична (фактична) собівартість.

Згідно цих принципів визначається як, коли, на яких рахунках необхідно відображати витрати підприємства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [59].

Визначення й оцінка доходів та витрат зазнали «революційних змін» у Податковому кодексі, які пов'язані, насамперед, із необхідністю усунення багатьох розбіжностей між правилами податкового обліку та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, класифікуються за такими групами:

До першої групи відносяться доходи від операційної діяльності, а саме: доходи від реалізації товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг

До другої групи відносяться інші доходи, а саме:

— дивіденди, отримані від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами;

— від операцій оренди\лізингу;

— за операціями в іноземній валюті;

— від торгівлі цінними паперами і деривативами;

— суми штрафів, пеня та неустойки;

— безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг.

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, поділяються також на дві групи.

До першої групи відносяться витрати операційної діяльності, до складу яких входять: собівартість реалізованих товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг, витрати банківських установ.

До другої групи відносяться інші витрати, до складу яких входять: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати діяльності.

Собівартість товарів (робіт, послуг) складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів (робіт, послуг), а саме із:

— прямих матеріальних витрат (сировина, матеріали та напівфабрикати, що утворюють основу виготовленого товару (роботи, послуги);

— прямих витрат на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (робіт, послуг);

— амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів (робіт, послуг) — вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із їх виробництвом (наданням)

; — інших прямих витрат (внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв) [40].

Витрати, що формують собівартість товарів (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг) [59]. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були здійснені, з урахуванням, окремих особливостей. Так, наприклад, нараховані податки і збори включаються до витрат того звітного періоду, за який проводиться таке нарахування.

Для раціональної та якісної організації обліку, оцінки витрат і доходів на підприємствах необхідно впровадити принцип єдності облікової номенклатури, який має велике практичне значення [35, 36]. Номенклатура витрат характеризує їх склад за видами, тому побудувавши облік витрат вітчизняних підприємств в цілому за таким єдиним переліком можна:

- 1) систематизувати аналітичний облік витрат загалом по кожній галузі;
- 2) підвищити якість та оперативність формування інформаційного забезпечення економічного аналізу витрат обігу;
- 3) оптимізувати та прискорити процес пошуку резервів скорочення витрат;
- 4) усунути неефективне витрачання коштів підприємства;
- 5) посилити контроль за доцільністю здійснюваних витрат.

Номенклатура як основа ефективного управління витратами має відповідати особливостям чинної методики їх обліку. Облікові дані про витрати в розрізі статей та функцій групуються за синтетичними рахунками, призначеними для обліку окремих видів витрат відповідно до ПСБО.

Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку функціонування практично кожного підприємства шляхом деталізації і розшифровки видів витрат усередині кожного розділу.

Групування витрат у сукупності однойменних розділів номенклатури дає змогу уникнути дублювання зусиль на збирання та обробку інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

Вищерозглянуті аспекти дають можливість зробити висновок, що в Україні відбувається адаптація фінансового управління і податкової політики

підприємства до Податкового Кодексу. Від розміру прибутку залежить розмір податку на прибуток який є одним з фінансових важелів у системі фінансового управління, який відповідно до прийнятої підприємством податкової і облікової політики, виконує свою регулюючу роль на основі податкового планування, основою якого є достовірна оцінка доходів і витрат підприємства.

Досліджені основні питання стосовно оцінки, формування та обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності є досить вирішальними і багато в чому, їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану підприємства

Система оцінки та обліку витрат, доходів та визначення фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства.

Таким чином, основними завданнями обліку і аудиту витрат на виробництво є: забезпечення підприємства інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; здійснення моніторингу фактично проведених витрат у відповідності до їх нормативно-планових розмірів з метою виявлення відхилень і прийняття необхідних управлінських заходів; обчислення собівартості виробленої продукції для визначення ціни готової продукції та розрахунку фінансових результатів; проведення економічного аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства.

Кінцева мета будь-якої підприємницької діяльності - одержання прибутку. Щоб визначити кінцевий результат діяльності, потрібно відняти від суми доходів здійснені витрати.

У фінансовому обліку витрати та доходи обліковують відокремлено по кожному виду продукції. Ці два чинники визначають побудову фінансового обліку в таких напрямках: система рахунків, головна книга. Методика їхнього

ведення та складання балансу, фінансового звіту є вихідною для побудови управлінського обліку витрат [6].

Фінансовий облік витрат ведуть за: використаними ресурсами - елементами; місцями виникнення та центрами відповідальності; об'єктами калькуляції (видами продукції).

Облік витрат за елементами здійснюють з метою визначення всієї суми витрат підприємства, що складається із витрат різних видів.

Облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності відображає витрати по окремих ділянках підприємства та особах, що за них відповідають [7]. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння виявлених в обліку витрат із доходами відповідних дільниць (підрозділів).

Облік витрат за об'єктами калькуляції здійснюють для обчислення собівартості продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу - доходу від реалізації одиниці продукції [8].

Названі напрямки обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного, створюючи єдине ціле. Фінансовий облік витрат завершується обчисленням собівартості за об'єктами калькуляції (видами продукції).

Управлінський облік є продовженням, подальшим поглибленням, деталізацією даних фінансового обліку в частині витрат діяльності, коли розкривається вся ефективність технологій та організація діяльності, ефективність придбання ресурсів, прийняття технологічних та організаційних рішень тощо. Він будується суто для конкретного підприємства, виходячи з характеру його технологій і організаційної структури [9].

Інформаційна база управління витратами необхідна як керівництву конкретного підприємства, так і його зовнішнім контрагентам, зацікавленим у найкращій фінансовій результативності функціонування даного об'єкта. Вона складається з нормативної, довідкової, облікової інформації, даних спеціальних досліджень тощо. Облікова інформація є основою для прийняття дієвих управлінських рішень. Довідкова ж інформація допомагає проводити

порівняльний аналіз ефективності управління витратами на конкретному підприємстві [10].

Таким чином, мова іде про необхідність наявності внутрішньої та зовнішньої (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух власного капіталу, звіт про рух грошових коштів) інформаційної бази управління витратами або про можливість оперативної та якісної трансформації першої в другу. Наявність нормативної інформації дозволяє в стислі терміни, обґрунтовано та чітко розраховувати окремі статті витрат.

У рамках управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат та калькулювання собівартості продукції, яку підприємство виробляє. Основна мета обліку витрат - визначення собівартості продукції, контроль за її формуванням, управління витратами та на їх основі – доходами.

Собівартість характеризує усі сторони виробничої діяльності господарської ланки. Управління витратами й собівартістю - важливий елемент управління господарством. Однак, слід відмітити, що в сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства на Україні практично не існує, немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості [8].

До основних завдань, що вирішує фінансовий облік відносяться:

— - визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, його доходів і витрат;

— - визначення реальної вартості майна підприємства, його активів та пасивів і зобов'язань і для узагальнення цього – складання балансу;

— - використання даних фінансового обліку для управління підприємством на основі прогнозування платоспроможності, пошуку фінансових джерел та ін.

Слід зазначити, що облік виробничих затрат, виробничий облік, управлінський і фінансовий облік – це складові єдиної системи обліку підприємств. Система обліку розвиваючись і удосконалюючись на відповідних етапах в залежності від потреб виробництва формувала в своєму

розвитку “готовий продукт” у вигляді конкретної інформації, який би задовольняв потреби виробництва, а в сучасний період і проблеми системи управління [9].

Метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції, облік і контроль за раціональним і ефективним використанням ресурсів та зменшенням непродуктивних витрат, облік виробництва продукції.

Облік виробничих витрат в свою чергу включає облік фактичних витрат, створює базу даних для складання звітності, забезпечує групування витрат в різноманітних аспектах: за операціями, по стадіях виробництва, видах діяльності і видах продукції, видах витрат та дозволяє створити надійну базу для управління затратами, що є важливим в системі управлінського обліку.

Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету підприємства - виробництво і реалізацію продукції та одержаний дохід. У виробничій системі центральним етапом, де відбувається формування витрат, є виробничі процеси. Саме тут необхідна чітка система контролю технологічних, трудових і фінансових витрат [10].

В цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Вимоги управління визначають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться такі, що обумовлені технологією виробництва. Вони знаходяться в залежності від обсягу виробництва продукції. Облік цих витрат виробництва є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку [10].

Управлінський облік не обмежується лише обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованим нормативними документами. Його зміст значно ширше і полягає у:

— - відображенні виробничих процесів в кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;

— - виборі об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;

— - обмеженні об'єкта обліку рамками підприємства;

— - системному використанні різних методичних елементів (планування, нормування, оцінка, групування, оцінка, аналіз, контроль) у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом накопичення витрат;

— - класифікації витрат у відповідності до поставленої мети - управління ними, для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку, здійснення процесу контролю та регулювання, планування і прийняття рішень;

— - формуванні внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами, необхідності перетворення показників внутрішньої звітності в показники зовнішньої звітності.

До основних завдань обліку витрат на виробництво відносять:

1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;

2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;

3) обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;

4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;

5) систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси тощо.

Головне значення сутності обліку витрат виробництва має контроль виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення.

Таким чином, дослідження окремих елементів обліку в управлінні витратами дають підстави зробити наступні висновки:

1. В управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його.

2. Основним принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління.

3. Критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції.

4. Центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із трудомістких розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогностні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва.

5. Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі втрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищення його ефективності.

6. Дані бухгалтерського обліку мають свідчити що було витрачено, де, для чого, як відбувався процес виробництва. Необхідно правильно визначити предмет та об'єкти обліку витрат виробництва. Система класифікації витрат дає можливість вирішувати поставлені питання.

7. Витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначати як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість необхідно встановлювати межі не звітного періоду, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції.

Визначення складу витрат виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» можливе через категорію “виробничої собівартості”. Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов’язані з процесом виробництва.

1.3 Концепція організації обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Ефективна діяльність промислового підприємства, а також прийняття адекватних бухгалтерських рішень є неможливими без своєчасної, достовірної інформації про витрати, які були понесені. Без правильного визначення розміру витрат які були понесені у гос-подарській діяльності неможливо визначити фінансовий результат підприємства, а також отримання стабільного прибутку неможливе без ефективного управління витратами, отже, без обліку витрат. Згідно Методичним рекомендаціям з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції підприємств метою обліку витрат є документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Головним призначенням обліку витрат на виробництво продукції є постійний контроль за витратами, а також правильним управлінням ними. Організація обліку витрат на промисловому підприємстві повинна бути складена за такими показниками, як:

- показники обліку витрат та калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;
- витрати повинні бути задокументовані у момент їх здійснення;
- до собівартості мають бути включені витрати, які відносяться до витрат даного періоду;

– витрати повинні бути розділені на групи за об'єктами обліку і статтями витрат.

Для контролю й аналізу здійснюваних витрат на виробництво продукції застосовують групування їх за статтями калькуляції, за якими обчислюють собівартість продукції.

Калькуляція — це система виміру витрат на виробництво продукції рослинництва, а також спосіб визначення економічної вигідності виробництва.

Групуються за центрами відповідальності — цехами; видами матеріалів; центрами виникнення витрат — виробництвом; причинами та ініціаторами змін.

Кожне промислове підприємство самостійно готує робочі класифікатори причин змін та відхилень норм. Слід відмітити, що одна зведена відомість відхилень за тиждень надає біль-ше інформації про недоліки в роботі підприємства, ніж акт ревізії.

Аналітичний облік відхилень від норм здійснюється за центрами виникнення витрат, видами продукції, центрами відповідальності та причинами, що спричинили ці відхилення [].

Групування витрат за статтями калькуляції показує цільове призначення самих витрат та їхній зв'язок з технічним процесом. Дане групування використовують для обчислення витрат за видами виготовлюваної господарської продукції та місцем виникнення витрат (по цехах, дільницях тощо) і залежить від великої кількості певних показників: методу планування витрат, технологічного процесу та виготовлюваної продукції.

Калькуляцію витрат використовують для встановлення цін на окремі вироби. Калькуляційними одиницями при обчисленні собівартості є здебільшого натуральні вимірники: штуки, кілограми, тонни, метри тощо.

Синтетичний облік витрат на виробництво продукції ведеться на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі витрати (загальновиробничі

витрати) а також втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом — фактичні суми виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг [].

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції згідно рахунку 23 здійснюють за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється на підприємстві. На великих виробництвах аналітичний облік витрат можуть здійснювати за підрозділами підприємства й центрами витрат і відповідальності [].

Під час ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві використовують інтегровану систему рахунків обліку, оскільки саме її покладено в основу побудови Плану рахунків та фінансової звітності. Відповідно прямі витрати обліковують на рахунку 23 «Виробництво», непрямі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які періодично списують на рахунок «Виробництво» і розподіляють за об'єктами обліку витрат [].

Основні бухгалтерську проводки наведені у (табл. 1.) Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» в собівартість продукції не входять загальногосподарські витрати, тобто адміністративні, списуються адміністративні витрати на фінансові результати. Для відображення витрат План рахунків передбачає рахунки двох класів: 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності». Рахунки даних класів призначені для узагальненої інформації про витрати підприємства протягом певного звітного періоду. Облік витрат на виробництво продукції виявляється визначальним у бухгалтерському обліку, адже він не має обмеження лише самим обліком витрат у вартісних показниках, які регламентуються згідно нормативних документів, його суть набагато ширша виходячи з економічної сутності витрат та вимог щодо управління господарським процесом.

Таблиця 1 - Бухгалтерські проводки з обліку витрат на виробництво продукції аерокосмічні галузі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Передано сировину й матеріали цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг)	231, 232	2011*
<p><i>* Вартість виробничих запасів відображають на субрахунку другого порядку — 1, а величину ТЗВ, що відносяться до запасів, на субрахунку другого порядку — 2, відкритому до рахунку 20 «Виробничі запаси». У цьому випадку — субрахунок 2011 «Сировина й матеріали», субрахунок 2012 «Транспортно-заготівельні витрати».</i></p>			
2	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені сировину й матеріали	231, 232	2012
3	Передано купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг)	231, 232	202
4	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби	231, 232	2012
5	Відпущено паливо на технологічні цілі	231, 232	203
6	Списано ТЗВ, що припадають на відпущене паливо	231, 232	2012
7	Відпущено тару і тарні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	204
8	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені тару і тарні матеріали	231, 232	2012
9	Відпущено будівельні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	205
10	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені будівельні матеріали	231, 232	2012
11	Відпущено запасні частини для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	207
12	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені запасні частини	231, 232	2012

13	Відпущено малоцінні та швидкозношувані предмети для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	22
14	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені малоцінні та швидкозношувані предмети	231, 232	2012
15	Передано напівфабрикати власного виробництва (при застосуванні напівфабрикатного варіанта обліку витрат на виробництво) для виробництва продукції (робіт, послуг) за фактичною виробничою собівартістю	231, 232	25(23)
16	Відпущено у виробництво готову продукцію, первісно призначену для реалізації, за фактичною виробничою собівартістю	231, 232	26
17	Передано товари для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	281
18	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені товари	231, 232	289
19	Відпущено інші матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	209
20	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені інші матеріали	231, 232	2012
21	Списано вартість робіт і послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями	231, 232	631, 632
22	Повернено на склад невикористані в цехах основного та допоміжного виробництв матеріальні цінності	20, 22*	231, 232
	<i>* Відповідний субрахунок обліку запасів.</i>		
	Одночасно відображено суму ТЗВ, що припадає на повернені з виробництва запаси	2012	231, 232
23	Списано з рахунків виробництва вартість матеріальних цінностей, що залишилися невикористаними на кінець місяця в цехах основного та допоміжного виробництв (методом «червоне сторно»)	231, 232	2011
	Одночасно сторнувальний запис на суму ТЗВ	231, 232	2012

Примітка.

2 МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

2.1 Нормативно-правове забезпечення обліку, обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це, за нашим розумінням, сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну контрольно-ревізійну службу», «Про аудиторську діяльність», «Про державну податкову службу України»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 «Дохід», 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 18 «Дохід», 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських

підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Погоджуємось з думкою Г.Г. Кірейцева, що формування прогресивних систем і моделей бухгалтерського обліку, як і нормативно-правової бази ведення обліку справа не проста і нелегка. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків, які розробляють рекомендації з удосконалення обліку та його системи [1].

М.С. Пушкар, М.Т. Щирба нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [2].

Л.К. Сук та П.Л. Сук переконані, що основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений) «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [3].

Щодо регулювання бухгалтерським обліком, то дані науковці розглядають чотири рівні такого регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві [4].

Звідси, вважаємо, що I рівень можна було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Н.І. Пилипів розробила чотирирівневу модель нормативно-правової бази з регулювання обліку та контролю із прив'язанням до вітчизняних підприємств з транспортування газу. Ця модель передбачає чотири рівні: перший рівень – нормативноправові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України, а саме: Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; третій – нормативно-правові акти відомства; четвертий - нормативно-правові акти підприємства [1].

В галузевому сенсі слушною є і низка пропозицій В.М. Жука щодо реалізації регуляторно-організаційних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, де йдеться про посилення впливу галузевого управління на формування методології обліку в цьому секторі; удосконалення національних П(С)БО шляхом адаптації МСФЗ до національних потреб; забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку; забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держстаті); прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації; проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності [1].

Л.В. Гуцаленко переконана в тому, що реформа вітчизняного бухгалтерського обліку проводиться з метою створення і введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зразком для створення яких були міжнародні стандарти [1].

До певної міри можна погодитись з думкою Л.В. Гуцаленко, проте у нас є певні сумніви щодо ефективності і терміновості реформи вітчизняного бухгалтерського обліку в результаті якої наша держава зазнала значних втрат фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Оригінальною є класифікація В.М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи:

1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);

3) положення стандарти бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;

4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;

5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх 4-ох групах документів цього забезпечення [1].

Класифікація, запропонована В.М. Пархоменком, на наш погляд має за недоліки те, що перша і друга групи актів дуже споріднені між собою як акти законодавчої і виконавчої гілки центральних органів влади в Україні і їх не варто роз'єднувати, а також те, що у цій класифікації (як і в багатьох інших класифікаціях) пропущені нормативно-правові акти місцевого походження

(обласні, районні). Звичайно, що останні зустрічаються не часто, проте вони реально існують у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, пов'язаних із місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи у певній галузі (сільське господарство, переробна промисловість АПК, будівництво, торгівельна діяльність і т.д.).

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат і доходів підприємств, за нашим переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп. Цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку та контролю, яка зовсім недосліджена. Однак нею не варто нехтувати);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

В таблиці 2.1 представлено класифікацію нормативно- правового забезпечення щодо витрат підприємства

Таблиця 2.1 – Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами

Категорія	Нормативно-правове забезпечення
За видами	<ul style="list-style-type: none"> – Закони України – Укази і розпорядження Президента України – Постанови і рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств – П(С)БО: 15;16; 18; 30; 31 – МСФЗ 2; 6; 9;11; 18; 23 – Кодекси України – Методичні рекомендації, інструкції, вказівки – Положення, порядок – Листи, роз'яснення – Плани рахунків бухгалтерського обліку – Форми фінансової звітності – Наказ про облікову політику в підприємстві – Регістри бухгалтерського обліку – Графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних і контрольно-ревізійних робіт
За рівнями	<ul style="list-style-type: none"> I. Міжнародні або континентальні II. Загальнодержавні (національні) III. Галузеві (відомчі) IV. Регіональні (обласні, районні) V. Внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові)
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю	<ul style="list-style-type: none"> 1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, постанови КМУ) 2. П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності 3. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, ГоловКРУ, НБУ, Держкомстату, ДКУ та інших центральних виконавчих органів 4. Нормативно-правові акти місцевого походження 5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики
За обов'язковістю виконання	<ul style="list-style-type: none"> – Обов'язкові – Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи

	За напрямками (ділянками) За галузевою спрямованістю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, економічного контролю
--	--

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

— Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про аудиторську діяльність»;

— Указів Президента України;

— постанов й рішень Кабінету Міністрів України;

— наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;

— П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати»; 31 «Фінансові витрати»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 23 «Витрати позики»;

— Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;

— вказівок, інструкцій, положень;

— планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);

— наказу про облікову політику підприємства;

— графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 15, 16, 18, 30, 31, 33 (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 18, 23); Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості ... (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліковозвітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат і доходів підприємств можна поділяти на наступні рівні: міжнародні або континентальні, загальнодержавні, загально облікові, галузеві (відомчі), регіональні, внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

2.2 Методичні аспекти проведення обліку та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Важливою передумовою раціонального обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання, а також методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [1].

До методів, які найбільш підходять для обліку витрат і калькулювання собівартості на машинобудівному підприємстві, відносять: простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі. Кожний з наведених методів має цілу низку

переваг і недоліків. Простий метод застосовується на машинобудівних підприємствах, що виробляють однорідну продукцію та не мають незавершеного виробництва. За цим методом усі виробничі витрати за звітний період складають собівартість усієї виробленої продукції. Собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції.

При використанні попередільного методу підприємствами машинобудівної галузі їх технологічний процес складається з переділів. Позитивними моментами у застосуванні цього методу є те, що збір інформації про витрати є менш трудомістким порівняно з позамовним методом. Крім того, інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно. Відповідно недоліки полягають у неможливості згрупувати витрати за видами продукції, значному обсязі облікових записів та відсутності інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних [1].

Позамовний метод обліку собівартості – один з основних методів обчислення собівартості на підприємствах важкого машинобудування, де виробничі витрати враховуються за окремими або за спеціальними замовленнями. Він передбачає розгляд кожного замовлення як окремої облікової одиниці, для якої розраховуються прямі матеріальні та трудові витрати, а також накладні витрати. На вітчизняних машинобудівних підприємствах застосовують позаповний метод з напівфабрикатним зведенням витрат ливарного виробництва. За позаповним методом унаслідок балансового визначення собівартості готової продукції, якщо витрати незавершеного виробництва не задокументовані, то вони автоматично включаються до собівартості готової продукції підприємства, що призводить до одночасної недостовірності результатів і калькулювання собівартості продукції, та контролю витрат [1].

Застосування напівфабрикатного варіанта зведення витрат виробництва також спотворює достовірність калькулювання собівартості видів продукції

машинобудування, оскільки розподіл собівартості литва між видами продукції здійснюється пропорційно до його ваги без урахування трудо- та енергомісткості ливарних заготовок. Більш доцільним є віднесення витрат литва на конкретні види продукції лише за сумою матеріальних витрат на його виробництво з вилученням зворотних відходів з тим, щоб інші витрати були безпосередньо віднесені на відповідні статті собівартості продукції. Узагальнення основних характеристик ознак позамовного методу наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Характеристика позамовного методу

Ознака	Характеристика
Сфера застосування	У машинобудуванні, де одиниця продукції має певні властивості й легко ідентифікується, тобто основна сфера застосування позамовного методу - це індивідуальні та дрібносерійні типи виробництва. Крім того, позамовний метод використовується у допоміжних виробництвах.
Об'єкт обліку витрат	Окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виготовлення.
Акумуляування витрат	Прямі матеріали та прямі витрати праці відносяться безпосередньо на конкретний вид робіт, витрати, прямо не простежуються, такі як заводські накладні витрати, відносять на окремі роботи з використанням заданої ставки (розподілу) накладних витрат.
Розрахунок собівартості	Після закінчення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривається. Підраховуються витрати на його виконання, які за вирахуванням зворотних відходів, повернення невикористаних матеріалів на складі стають індивідуальною фактичною собівартістю замовлення. У дрібносерійному виробництві фактична собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми витрат виробництва на кількість виготовленої з цього замовлення продукції.

Нормативний метод забезпечує розкладання фактичних витрат за нормами, відхилення від норм і зміни норм. Перевагами такого методу для

галузі машинобудування є можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм.

Недоліки нормативного методу полягають у тому, що контроль витрат здійснюється не за видами ресурсів у натуральних вимірниках, а у вигляді статей калькуляції, спостерігається значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це спричиняє наявність значної кількості неврахованих витрат.

Метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі застосовується, коли в результаті виробничого процесу одержують кілька видів продукції, що калькулюється, на яку коефіцієнти не встановлені. Витрати розподіляються між видами продукції пропорційно встановленій базі. Такою базою, наприклад, може служити продажна вартість продукції.

Основною перевагою цього методу є його простота. Проте він має і серйозні недоліки, перш за все щодо розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування: зарплата не є точною базою розподілу цих витрат, оскільки в умовах різного рівня механізації праці вона адекватно не відображає витрат машинного часу; при такому розподілі витрати на кожний виріб визначають як середні по підрозділу незалежно від того, на якому устаткуванні виріб обробляється; при комплексній механізації й автоматизації виробництва у функціях робітників починають переважати функції контролю і регулювання роботи виробничих систем.

Серед зарубіжних методів калькулювання собівартості продукції найбільшу увагу приділяють таким методам: «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзенкостинг». Поняття «стандарт-кост» означає собівартість, яка встановлена заздалегідь. Сенс цього складається з того, що повинно відбутися (нормативні або стандартні витрати), а не те, що вже відбулося (фактичні витрати).

Перевагами методу є те, що на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибутки та збитки [].

Недоліком є важкість складання стандартів згідно з технологічною картою виробництва. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. Схожий на нормативний метод, але нормативи та стандарти не так жорстко регламентуються.

Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу представлені в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Облік змін норм	Не передбачено.	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних.
Облік відхилень від норм	Відхилення не завжди документуються і відносять їх на фінансовий результат.	Завжди документується, списують на собівартість або винних осіб.
Аналітичний облік	Витрати накопичуються за встановленими нормативами на дебет рахунку «Виробництво».	Фактичні витрати згідно бухгалтерськими документами накопичуються на дебеті рахунку «Виробництво».
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм.	Регламентується.
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими.	Ураховуються всі відхилення.
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними».	Норми часто завищуються.

При калькулюванні з неповним розподілом витрат увага приділяється «директкостингу», сутність якого полягає у визначенні по výroбах

маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат та змінної частини непрямих витрат (загальновиробничих) [].

Постійна частина загальновиробничих витрат по виробах не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються по виробах адміністративні витрати та витрати на збут. Основні переваги і недоліки методу «директкостинг» наведено у таблиці 2.4

Таблиця 2.4 - Переваги і недоліки методу «директ-костинг»

Переваги	Недоліки
Застосовується в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень.	«Директ-костинг» створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу.
Метод є досить ефективним при внутрішньому розрахунку.	Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.
Спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат.	При використанні демпінгу виникає небезпека, де сума постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості. На практиці виникають труднощі при розподілі витрат.
Можливість управляти обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок.	Не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування.
Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення.	

Одним з найважливіших завдань сучасних підприємств є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових (інноваційних) продуктів. Це завдання може розв'язати «таргет-костинг» – метод управління витратами за цільовою собівартістю.

«Таргет-костинг» більш ефективно застосовувати в компаніях, що працюють в інноваційних галузях, до яких належить і машинобудування, зокрема автомобілебудування [].

Така система має певні переваги: менеджери та службовці, намагаючись наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що потребують інноваційного мислення. Використання цієї концепції не таке вже і складне, щоб стати неможливим для українських підприємств.

Головна перешкода полягає в тому, що для успішного впровадження «таргет-костингу» в організації повинна бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; створена система управлінського обліку; колектив повинен бути єдиною командою, яка є досвідченою та сприймає мету своєї спільної праці.

Метод «кайзен-костингу» полягає у процесі поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, результат якого досягнення необхідного рівня собівартості й прибутковості виробництва. Використання «кайзен-костингу» можливе в будь-якій галузі виробництва і, що важливо, в сукупності з іншими методами обліку витрат.

Цей метод ідейно схожий з «таргет-костингом». Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від «таргет-костингу», полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників.

Перевагою «кайзен-костингу» є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні, а основним недоліком – необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність організації.

Аудит витрат виробництва є системним дослідженням і оцінкою усього комплексу економічних показників виробничої діяльності підприємства. Його можна розглядати в декількох аспектах, але ми розглянемо аудит витрат виробництва як частину загального аудиту, який регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародними стандартами аудиту і включає аудиторську перевірку виробничого циклу, тобто: перевірку організації обліку і системи внутрішнього контролю; оформлення первинних

документів і облікових регістрів; відображення в звітності операцій, пов'язаних з формуванням усіх видів витрат і визначення собівартості продукції, робіт, послуг.

Мета аудиту виробничих витрат – підтвердження достовірності формування витрат, виходу продукції та правильності відображення їх в обліку [1].

При проведенні аудиту витрат виробництва вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю підприємства.

Якість аудиту залежить від того, наскільки ретельно проведена робота до початку аудиторської перевірки: увага до підбору клієнта, отримання інформації про клієнта, встановлення і прийняття умов і зобов'язань підприємства і аудиторської фірми, планування аудиту [1].

Розглянемо алгоритм проведення аудиторської перевірки (рис.2.1)

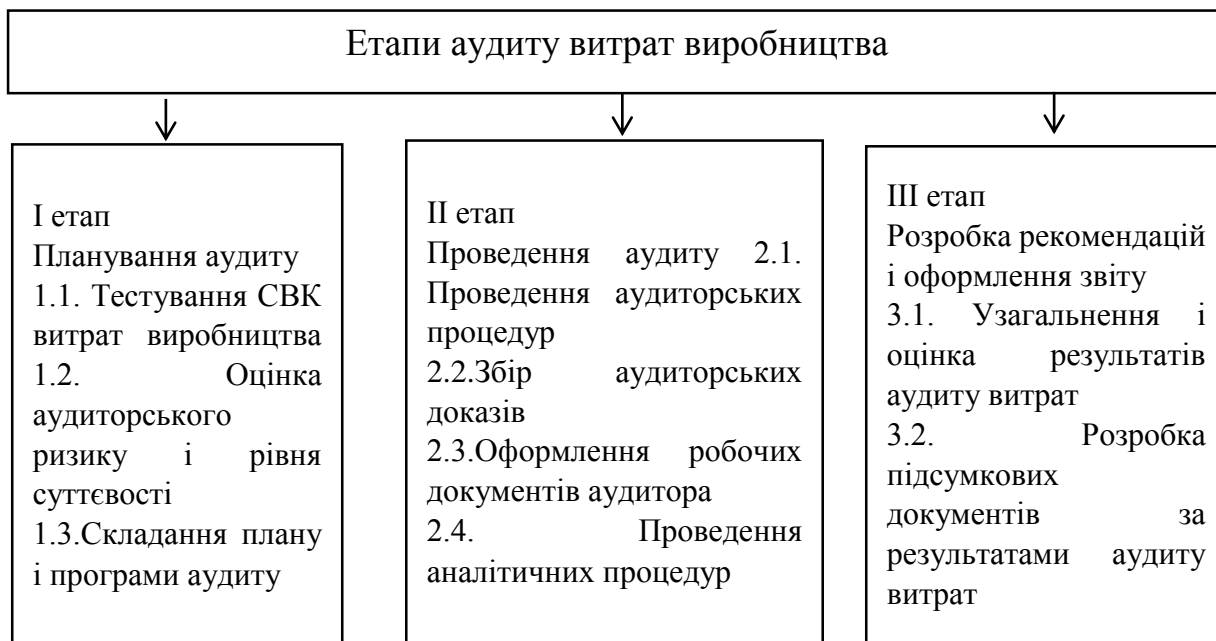


Рисунок 1 – Алгоритм проведення аудиторської перевірки витрат виробництва

Передує початку аудиту попередній огляд, який проводиться з метою оцінки слабких і сильних сторін внутрішнього контролю процесу виробництва і витрат. Для цього можна використати методи і прийоми, які розробляються аудиторською фірмою, а також спеціальні аудиторські процедури - тести. Під

час такого тестування аудитор встановлює: чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до П(С)БО; чи не змінювалась протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції; чи дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

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

При аудиторській перевірці, як правило, немає можливості перевірити всю документацію, пов'язану з бухгалтерським обліком витрат виробництва в силу вартісних і часових обмежень. Тому аудитори обмежуються вибіркою, використанням статистичної чи нестатистичної її методики. Проте при застосуванні вибіркової перевірки можуть бути невиявлені найбільш суттєві помилки. Як наслідок, одним з шляхів правильності застосування вибірки, на нашу думку, є правильний вибір залежно від мети аудиту системи показників, які відображають якісні і кількісні характеристики підприємства.

Аудиторська перевірка формується у відповідній послідовності. Аудитор самостійно вибирає послідовність перевірки залежно від особливостей діяльності підприємства й умов договору. Вважаємо, що при аудиті витрат виробництва доцільніше застосовувати підхід від загального до конкретного.

Аудитору важливо правильно оцінити систему внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, рівень суттєвості і аудиторський ризик.

Аудиторський ризик при аудиті витрат виробництва можна визначити як ймовірність невиявлення суттєвих викривлень інформації про витрати на виробництво продукції у бухгалтерській звітності, відносно якої висловлена невідповідна думка про достовірність, або ймовірність визнання, що вона містить суттєві викривлення цієї інформації, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності немає. Аудитор повинен на підставі оцінки стану

систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку оцінити аудиторський ризик і розробити аудиторські процедури, що дозволять понизити його до прийнятно низького рівня.

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

При перевірці витрат виробництва аудитор має встановити правильність віднесення прямих витрат на продукцію та розподілу загальновиробничих витрат, обґрунтованість застосування з цією метою спеціальних методів.

Для прийняття необхідних управлінських рішень витрати групують і розподіляють. Тому аудитору доцільно перевірити правильність їх розподілу за центрами відповідальності та продукцією.

Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, оскільки витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління [1].

Звідси особливу увагу при аудиті витрат виробництва варто приділити саме собівартості продукції. При цьому аудитору необхідно керуватися нормами МСА 540 «Аудит оціночних значень», мета якого – встановлення положень і надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок, що містяться у фінансових звітах [1].

Саме правильність формування собівартості продукції виступає одним з основних оціночних показників, що визначає якість роботи підприємства.

Особлива увага звертається на достовірність віднесення витрат на собівартість продукції – чи правильно витрати згруповані за елементами. Вивчаючи склад елементів витрат, аудитор повинен дослідити його складові частини. При цьому потрібно особливо уважно стежити за аналогічними за змістом елементами витрат, які покриваються за рахунок фінансових результатів. Так, не повинні включатись до виробничої собівартості адміністративні витрати, витрати на збут продукції, рекламу і вивчення ринку, додаткові витрати на відрядження понад норму.

У процесі аудиту витрат перевіряють стан незавершене виробництва: особливості організації і технології виробництва і вплив на метод оцінювання незавершеного виробництва; оцінку якості інвентаризацій незавершеного виробництва; постійність вибраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва; правильність розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції; правильність відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку.

При зборі аудиторських доказів, які можуть підтвердити достовірність бухгалтерського обліку витрат виробництва, аудитор може використовувати різні аудиторські процедури: інспектування; спостереження; перерахунок; аналітичні процедури.

Конкретніше зупинимося на аналітичних процедурах, застосування яких дає аудитору значний обсяг необхідної йому інформації і при цьому вимагає незначних витрат. Методика застосування аналітичних процедур в аудиті витрат виробництва продукції передбачає виділення двох підходів виходячи з критерію доступу до інформаційної бази: аналіз взаємозв'язку залишків і оборотів по калькуляційних рахунках; функціонально-вартісний аналіз собівартості продукції.

Здійснюючи аудиторські процедури, аудитор визначає можливі помилки, які виникають в ході перевірки. Щодо аудиту витрат виробництва, то типовими помилками є: невідповідність застосованого методу обліку

витрат, зафіксованому в обліковій політиці; витрати підприємства не співставимі з доходами; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; порушення методології обліку.

При цьому аудитор формує відповідні робочі документи (табл. 2.5), де зазначає знайдені помилки і їх вплив на достовірність бухгалтерської звітності. Свою незалежну думку аудитор висловлює в аудиторському висновку.

Таблиця 2.5 – Відомість виявлених помилок і порушень під час аудиту витрат виробництва

№ з/п	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
1					
2					

Послідовність проведення аудиту витрат виробництва подамо на рис. 2.2.

Отже, зниження витрат виробництва у сучасних умовах повинно розглядатися як стратегічний напрям розвитку підприємства, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції, підвищити прибутковість діяльності.

Аудит витрат виробництва є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності і виявленню внутрішньогосподарських резервів. Вдосконалення організаційних і методичних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження.



Рисунок 2.2 Послідовність проведення аудиторської перевірки витрат виробництва

2.3 Механізм обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво підприємств аерокосмічної галузі

Вважаємо, що умови діяльності підприємств потребують поглибленого підходу до побудови процесу управління витратами, визначення його етапів і розкриття змісту кожного з них з урахуванням галузевої специфіки, ресурсного потенціалу й чинників середовища функціонування. Структурнологічну схему сформованої послідовності етапів процесу обліку витратами підприємств подано на рисунку 2.3.

Механізм обліку аналізу витрат включає:

1. Об'єкти обліку витрат

Під об'єктом витрат у цілому п. 4 П(С)БО 16 розуміє продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. При цьому під об'єктами обліку виробничих витрат згідно з п. 302 Методрекомендацій № 373 розуміють групування витрат виробництва в поточному обліку, що дає можливість визначати собівартість продукції за її видами, процесами, способами та місцями виробництва. До таких об'єктів відносять вироби, їх окремі частини (вузли, деталі), групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо.

2. Формування витрат за періодами
3. Прямі та непрямі витрати
4. Визначення витрат на виробництво
5. Розрахунок собівартості
6. Формування собівартості готової продукції



Рисунок 2.3 – Механізм обліку витрат на виробництво

Для організації ефективної системи аналізу витрат операційної діяльності будь-якому підприємству необхідно враховувати особливості організації існуючої системи обліку, планування і калькулювання собівартості продукції, структуру та взаємодію підрозділів (центрів відповідальності) підприємства, номенклатуру і типи продукції виробництва.

Повне охоплення аналітичними процедурами інформації про витрати операційної діяльності доцільно представити у вигляді системи згрупованих взаємопов'язаних аналітичних показників, необхідних для аналізу витрат (рис. 2.4).

Таким чином, враховуючи особливості аналізу витрат операційної діяльності, показано механізм аналізу витрат операційної діяльності за перспективним і ретроспективним напрямками, які охоплюють кошторисну і фактичну інформацію про витрати.

Перспективний напрям включає в себе:

- аналіз бюджету прямих витрат на оплату праці цехів і плановооблікових підрозділів;
- аналіз прямих витрат цехів і плановооблікових підрозділів;
- аналіз витрат на утримання та експлуатацію обладнання;
- аналіз непрямих виробничих (загальновиробничих) витрат;
- зведений аналіз витрат на виробництво

Ретроспективний напрям включає:

- аналіз планової і фактичної собівартості продукції;
- аналіз собівартості за економічними елементами та калькуляційними статтями;
- аналіз прямих матеріальних витрат;
- аналіз прямих витрат на оплату праці;
- аналіз інших прямих витрат;
- аналіз загальновиробничих витрат

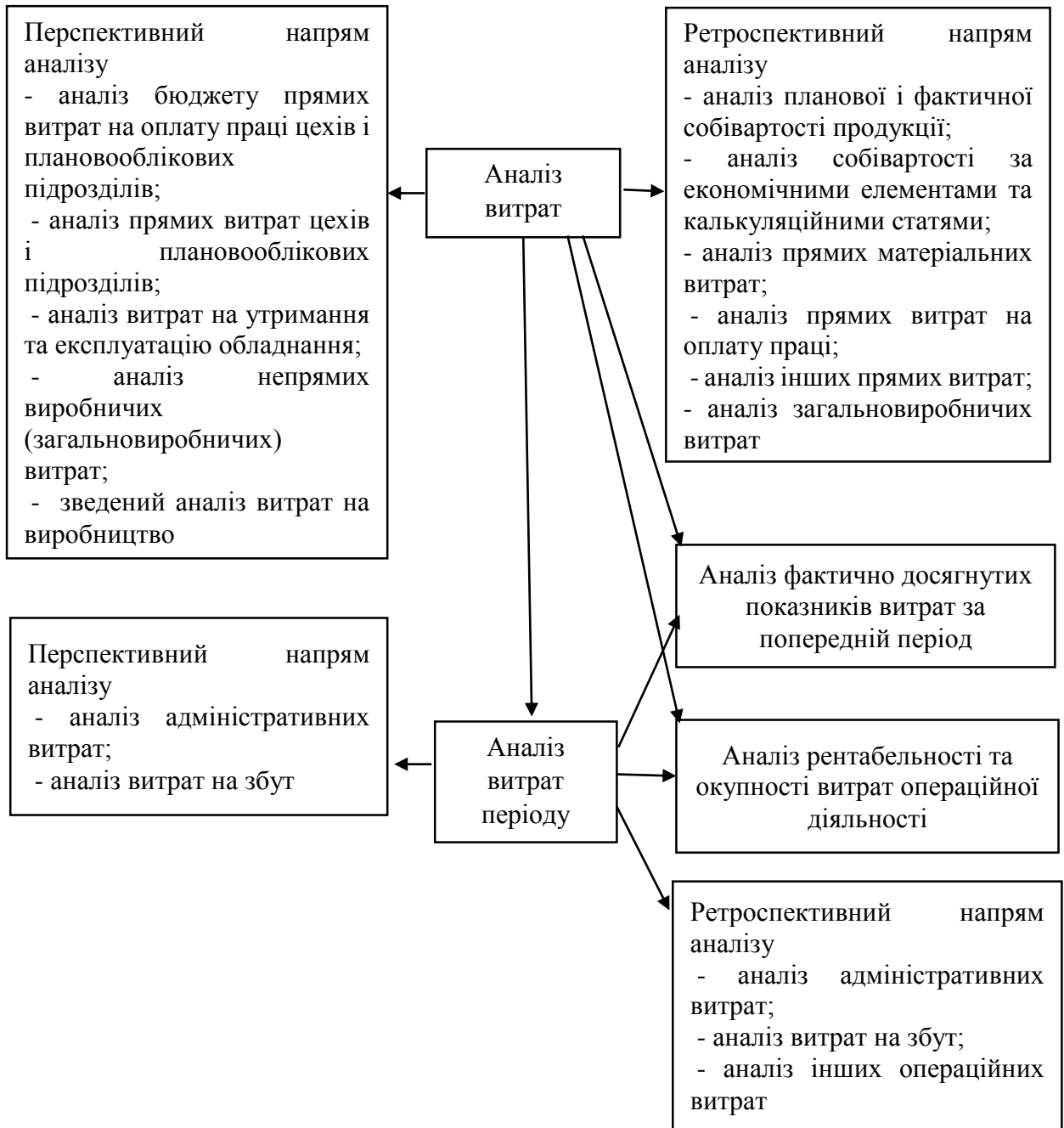


Рисунок 2.4 – Механізм аналізу витрат на виробництво

Аудит із основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами. Серед усіх елементів управління (прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання) саме аудит дає реальну оцінку стану підприємства.

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

Основне завдання аудиту — збирання та обробка достовірної інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків.

Структура аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог.

Для організації контролю витрат на підприємстві необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування. Механізм аудиту представлено на рис.2.5.

Так, складовими механізму аудиту є:

1. Об'єкт
2. Мета
3. Задачі
4. Принципи організації
5. Методи проведення
6. Узгальнюючі процедури



Рисунок 2.5 – Механізм аудиту витрат

3. ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ДП «ХАРКІСЬКЕ ДЕРЖАВНЕ АВІАЦІЙНЕ ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО»

3.1 Організація облікової політики щодо системи витрат на ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Поява такого явища, як облікова політика підприємства в бухгалтерському обліку України пов'язана з розширенням видів господарських зв'язків та організаційно-правових форм підприємств, впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в результаті чого виникла необхідність та можливість використання декількох підходів до визначення результатів різних операцій, а також, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку.

Процес формування облікової політики включає в себе вибір конкретного способу ведення бухгалтерського обліку із декількох, що допускаються загальновизнаними стандартами. Якщо стандарти не встановлюють способи ведення обліку за окремими об'єктами, то формування облікової політики полягає в розробці підприємством індивідуальних способів, виходячи із загальних вимог законодавства. Облікова політика, що є реалізацією одного і того самого методу бухгалтерського обліку, на різних підприємствах буде різною. Можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу та порядку ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку тощо – все це в цілому складає ступінь свободи, що має підприємство при формуванні облікової політики. Обрані способи та процедури ведення бухгалтерського обліку підприємства мають бути підтвержені документально.

У практиці бухгалтерського обліку багатьох держав світу термін «облікова політика» як сукупність способів ведення підприємством обліку застосовується вже протягом тривалого періоду. Можливість використання

підприємствами окремих елементів облікової політики передбачалось, що підприємства та організації можуть самостійно встановлювати організаційну форму бухгалтерської роботи, обирати форму і методи бухгалтерського обліку, розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю, визначати права працівників на підпис документів, виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи.

Під об'єктом облікової політики розуміються об'єкти, щодо яких законодавством передбачено декілька варіантів ведення і організації обліку, які обираються підприємством залежно від умов і специфіки діяльності. Елемент облікової політики – обраний спосіб або процедура організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта.

Перелік елементів облікової політики підприємства щодо витрат, які відображенні у Наказі про облікову політику (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Елементи облікової політики щодо витрат ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Елементи облікової політики	Зміст
Організація управлінського обліку	Ведеться в одній системі рахунків фінансова та управлінська бухгалтерія
Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат	Наводиться розмежування витрат за кожною класифікаційною групою, необхідне для потреб аналітичного обліку
Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат	З використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та рахунків класу 9 «Витрати діяльності»

Продовження таблиці 3.1

Елементи облікової політики	Зміст
Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання	Надається перелік об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання
Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат	Зазначається перелік місць виникнення витрат та центрів витрат. Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат передбачає єдину систему їх кодування, що використовується при організації обробки облікової інформації
Номенклатура центрів відповідальності	Наводиться перелік центрів відповідальності, що формуються на підприємстві
Статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні	Наводиться перелік статей собівартості продукції (робіт, послуг), що використовуються при калькулюванні
Метод обліку витрат на виробництво	Зазначається обраний метод обліку витрат, варіант зведеного обліку витрат
Перелік умовно-змінних та умовнопостійних загальновиробничих витрат	Наводиться склад умовно-постійних та умовно-змінних загальновиробничих витрат

Продовження таблиці 3.1

Елементи облікової політики	Зміст
Нормальна виробнича потужність	Вказується нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва
База розподілу загальновиробничих витрат	Зазначається обрана база (бази) розподілу загальновиробничих витрат
Порядок оцінки залишків незавершеного виробництва	Наводиться обраний порядок оцінки залишків незавершеного виробництва підприємства, склад комісії для здійснення оцінки залишків незавершеного виробництва
Перелік статей витрат на збут	Вказується перелік витрат на збут: заробітна плата працівників збуту; відрахування на соціальні заходи; амортизація необоротних активів відділу збуту; транспортні витрати, пов'язані зі збутом продукції; витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням; витрати на рекламу готової продукції; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції

Примітка

Витрати ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» як об'єкт облікової політики та її елементи реалізуються технічно в системі внутрішньогосподарської документації шляхом побудови Наказу про облікову політику підприємства.

При цьому слід звернути увагу та те, що оскільки облікова політика формується на підставі сукупності принципів та правил, вибір для використання яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації, необхідно дотримуватися таких критеріїв її формування:

1) збалансованість мети податкового та управлінського планування в межах єдиної системи обліку;

2) відповідність витрат на її здійснення необхідній потребі в інформації про діяльність підприємства для управління. Тобто, зайва деталізація ведення обліку буває невиправдана, якщо вона не є необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Наказу про облікову політику має таку побудову:

Передмова

1. Загальні положення
2. Облік основних засобів та нематеріальних активів
3. Облік МШП
4. Облік запасів
5. Облік готової продукції
6. Облік відходів дорогоцінних металів
7. Облік дебіторської та кредиторської заборгованості
8. Облік доходів та витрат
9. Облік витрат допоміжного виробництва
10. Створення фондів за рахунок прибутку підприємства
11. Облік фінансових зобов'язань
12. Інвентаризація активів та зобов'язань
13. Інше
14. Порядок зміни облікової політики

15.Реформація балансу

Правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Ознайомлення з обліковою політикою дозволяє здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств.

Виконання всіх вимог, які висуваються до облікової політики, є досить непростим завданням. Також виникають труднощі в послідовності застосування облікової політики, оскільки часто відбуваються суттєві зміни у виробничих та господарських процесах, у системі бухгалтерського обліку. На наш погляд, такий документ як «облікова політика підприємства» є досить важливим, але, як показує практика, на багатьох підприємствах такого внутрішнього документа немає або він не знаходить застосування, не приділяється належна увага його формуванню, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку та функціонування підприємства в умовах ринку. Надання підприємствам більшої самостійності і свободи при виборі процедур та способів облікового процесу сприяє налагодженню взаємодії між господарюючим суб'єктом і зовнішніми користувачами інформації.

3.2 Аналітичний базис організації системи витрат ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг має важливе значення, оскільки дозволяє пояснити тенденції зміни даного показника, виконання плану, розраховувати вплив на приріст собівартості, визначити резерви і дати оцінку роботи підприємства стосовно використання можливостей зниження собівартості продукції.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами витрат. Елементні витрати – це однорідні за складом витрати підприємства. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Аналіз витрат виробництва за елементами ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Елемент и витрат	2015 рік		2016 рік		2017 рік		2018 рік		2019 рік	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Матеріальні витрати	24928,00	7,81	13101,00	4,82	10791,00	5,68	14579,00	6,87	13198,00	5,96
Витрати на оплату праці	122176,00	38,29	83961,00	30,88	103163,00	54,29	88960,00	41,94	88013,00	39,78
Відрахування на соціальні заходи	38607,00	12,10	19968,00	7,35	27759,00	14,61	27432,00	12,93	27462,00	12,41
Амортизація	38943,00	12,20	33452,00	12,31	25706,00	13,53	20291,00	9,57	18124,00	8,19
Інші операційні витрати	94446,00	29,60	121374,00	44,65	22606,00	11,90	60871,00	28,69	74475,00	33,66
Разом	319100,00	100,00	271856,00	100,00	190025,00	100,00	212133,00	100,00	221272,00	100,00

На рисунку 3.2 показано структуру витрат ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

З отриманих даних можна зробити наступні висновки, що загальна сума витрат за елементами за 2019 рік становить 221 272 тис.грн., що на 9 139 тис.грн більше ніж у 2018 році. У 2018 році загальна сума витрат збільшилась на 22 108 тис.грн, а у 2017 році порівняно з 2016 роком загальні витрати знизились на 81 831 тис.грн. а у 2016 році витрати знизились на 47 244 тис.грн. порівняно з 201 роком. Якщо провести аналіз витрат за елементами, то стаття

«Матеріальні витрати» зменшувались до 2017 року та становлять 10 791 тис.грн, у 2018 році збільшилися на до 2017 року та становлять 10 791 тис.грн, у 2018 році збільшилися на 3 788 тис.грн, а у 2019 році зменшилися на 1 381 тис.грн . Стаття «Витрати на оплату праці» мають найбільше значення у загальних витратах ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство», так у 2017 році становлять – 54, 29% від загальної суми витрат. Такі ж самі зміни і відбулися із сумою статті «Відрахування на соціальні заходи». Стаття «Амортизація» мала найбільше значення у 2017 році, а в 2018 році зменшилась на 3,96%. В 2019 році «Амортизація» складала 18 124 тис.грн, що на 2 167 тис.грн менше ніж у 2018 році. Зовсім протилежною є ситуація із статтею «Інші операційні витрати». У 2017 році стаття «Інші операційні витрати» мала найменше значення та складала 26 606 тис.грн. Порівняно з 2016 роком витрати зменшилися на 32,7 %. У 2019 році витрати склали 74 475 тис.грн, що у відсотках 33,66, а у 2018 році 28,69%.

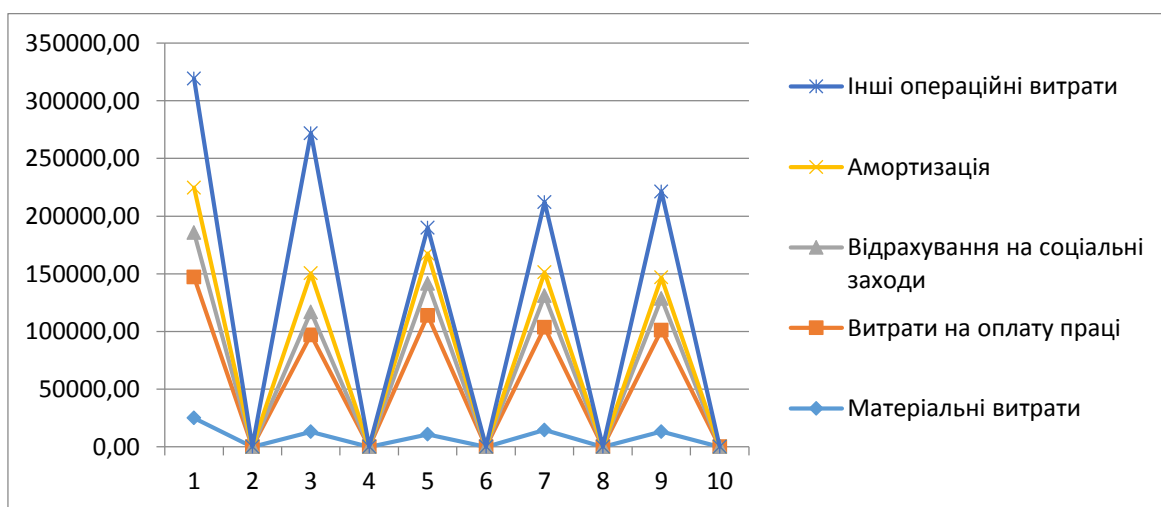


Рисунок 3.1 Структура витрат ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

В таблиці 3.3 наведений аналіз динаміки та структури витрат від звичайної діяльності ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр.

Таблиця 3.3 – Аналіз динаміки та структури витрат від звичайної діяльності ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр.

Вид витрат	2015 рік		2016 рік		Відхилення від 2015 року		2017 рік		Відхилення від 2016 року		2018 рік		Відхилення від 2017 року		2019 рік		Відхилення від 2018 року	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
1. Собівартість реалізованої продукції	87237,00	18,11	75465,00	27,48	11772,00	9,37	84114,00	41,12	8649,00	13,64	66989,00	31,41	17125,00	9,71	87905,00	40,30	20916,00	8,89
2. Адміністративні витрати	66797,00	13,86	68608,00	24,98	1811,00	11,12	43041,00	21,04	25567,00	3,94	39388,00	18,47	3653,00	2,57	47879,00	21,95	8491,00	3,48
3. Витрати на збут	22594,00	4,69	18024,00	6,56	4570,00	1,87	9184,00	4,49	8840,00	2,07	10513,00	4,93	1329,00	0,44	1328,00	0,61	9185,00	4,32
4. Інші операційні витрати	80023,00	16,61	68510,00	24,94	11513,00	8,33	32381,00	15,83	36129,00	9,12	69287,00	32,49	36906,00	16,66	70081,00	32,13	794,00	0,36
5. Фінансові витрати	12250,00	25,43	3583,00	1,30	11892,00	24,12	0,00	0,00	3583,00	1,30	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Інші витрати	102618,00	21,30	40458,00	14,73	62160,00	6,57	35843,00	17,52	4615,00	2,79	27078,00	12,70	8765,00	4,82	10912,00	5,00	16166,00	7,69
7. Разом витрат від звичайної діяльності	481774,00	100,00	274648,00	100,00	207126,00	0,00	204563,00	100,00	70085,00	0,00	213255,00	100,00	8692,00	0,00	218105,00	100,00	4850,00	0,00

На рисунку 3.2 показано структуру витрат від звичайної діяльності ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр.

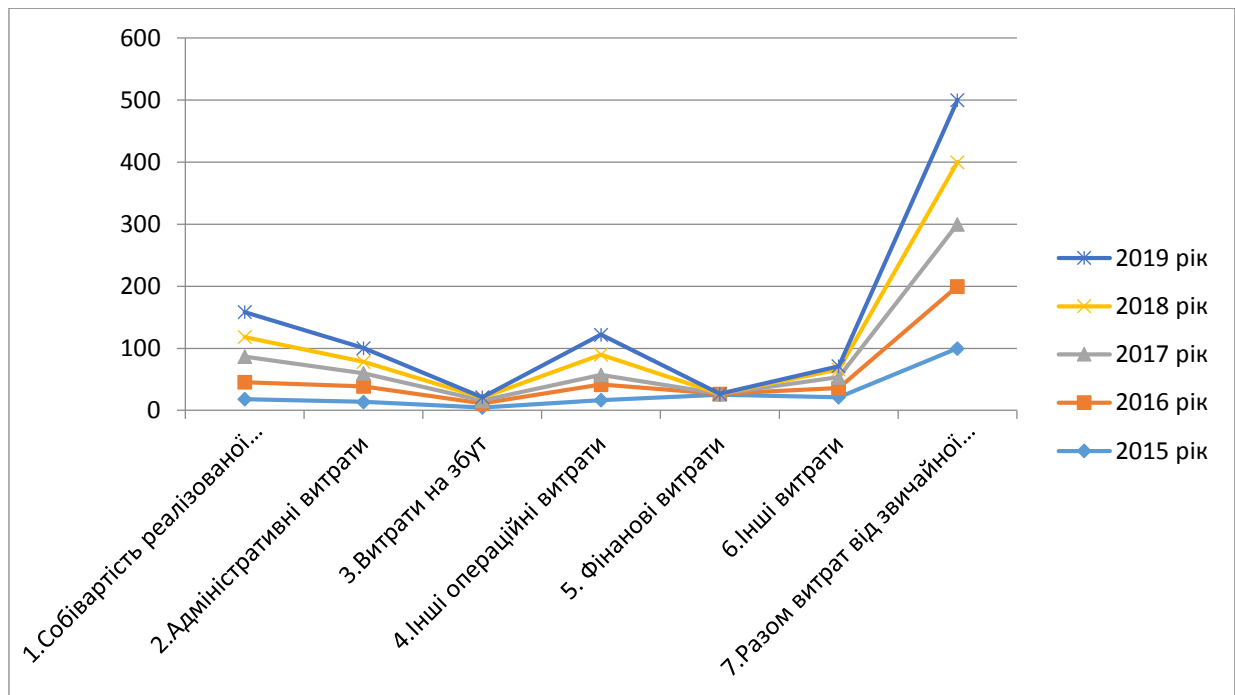


Рисунок 3.2 Структуру витрат від звичайної діяльності ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр

З даних наведених вище можна зробити висновок, що стаття «Собівартість реалізованої продукції» мала найбільше відсоткове значення у 2017 році та складала 41,12 %. При цьому у 2017 році «Собівартість реалізованої продукції» складала 84 114 тис.грн, а у 2019 році 87 905 тис.грн, але у відсотковому значенні – 8,8%, що говорить про велику вартість витрат у 2017 році. Стаття «Адміністративні витрати» найменше значення мала у 2015 році – 13,8 %. Наступні роки «Адміністративні витрати» не перевищували 25%. Стаття «Витрати на збут» з 2015-2018 роки мала приблизно однакове відсоткове значення та не перевищувала 7%. А у 2019 році «Витрати на збут» мали найменше значення – 1 328 тис.грн або 0,61%. Це говорить, про різке зменшення витрат на збут. Стаття «Інші операційні витрати» коливалась від 15,8 % до 32,4%. Найбільше значення становить у 2018 році та складає 69 287 тис.грн. У 2019 році знизилась на 0,3%. «Фінансові витрати» мали значення лише у 2015-2016 роках, та становлять 122 505 та 3 583 тис.грн відповідно.

«Інші витрати» постійно зменшуються, так у 2015 році становили – 102 618 тис.грн, а вже у 2019 році становлять – 10 912 тис.грн.

Важливим показником аналізу витрат в ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» є визначення рівня витрат на 1 грн. доходів, динаміка якого дозволяє визначити напрям руху оптимізаційних заходів менеджменту. Визначимо рівні витрат у доходах ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за п'ять роки та з'ясуємо, на якому етапі формування прибутку фінансовий менеджмент доходів та витрат має недоліки, що приводить до збільшення витрат підприємства. Результати розрахунків рівнів витрат у доходах ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 роки подано в таблицях 3.4, 3.5.

Таблиця 3.4 – Визначення рівня витрат на 1 грн. доходів ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр.

№	Показник	Роки				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	Всього доходів, тис. грн	138174	89595	125963	183462	202864
2	Всього витрат, тис. грн.	481774	274648	204563	213855	221686
3	Рівень витрат підприємства на 1 грн. його доходів (ряд 2/ ряд 1)	3,49	3,07	1,62	1,17	1,09

Виходячи з таблиці 3.4 можна зробити висновок, що рівень витрат на 1 грн доходів має тенденцію до зменшення. Так у 2019 році порівняно з 2015 роком, рівень витрат зменшився на 3.4

Таблиця 3.5 – Визначення рівня витрат на виробництво продукції в доходах від реалізації продукції ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» за 2015-2019 рр.

№	Показник	Роки				
		2015	2016	2017	2018	2019
1	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	48 099,0	52 358,0	69 886,0	106 608,0	84 324,0
2	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	87 237,0	75 465,0	84 114,0	66 989,0	87 905,0
3	Рівень витрат на 1 грн. доходу (ряд 2/ряд 1)	1,8	1,4	1,2	0,6	1,0

Примітка

З табл. 3.4 варто відзначити, що протягом 2015-2019 рр. собівартість реалізованої продукції мала мінливий характер. У 2019 р., порівняно з 2015 р., рівень витрат на 1 грн. доходу зменшився на 0,8. Рівень витрат на 1 грн доходу зменшувався з кожним роком, а у 2019 році збільшився порівнянно з 2018 роком на 0,4.

Таким чином, на основі проведеного вище дослідження, робимо висновок, що ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» необхідно провести оптимізацію витрат, дані за якими відображено в частині другій форми № 2 фінансової звітності. Саме резерви зниження собівартості являють собою елементи витрат, за рахунок економії яких можуть бути знижені витрати підприємства.

3.3 Практичні аспекти проведення аудиторських процедур системи витрат ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» - аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямувала розробку плану аудиту. Для виконання вимог та рекомендацій МСА основними стратегічними завданнями аудиту витрат виробництва, серед інших, можна виділити дослідження та перевірку наступних об'єктів та ділянок обліку (рис. 3.3) [].

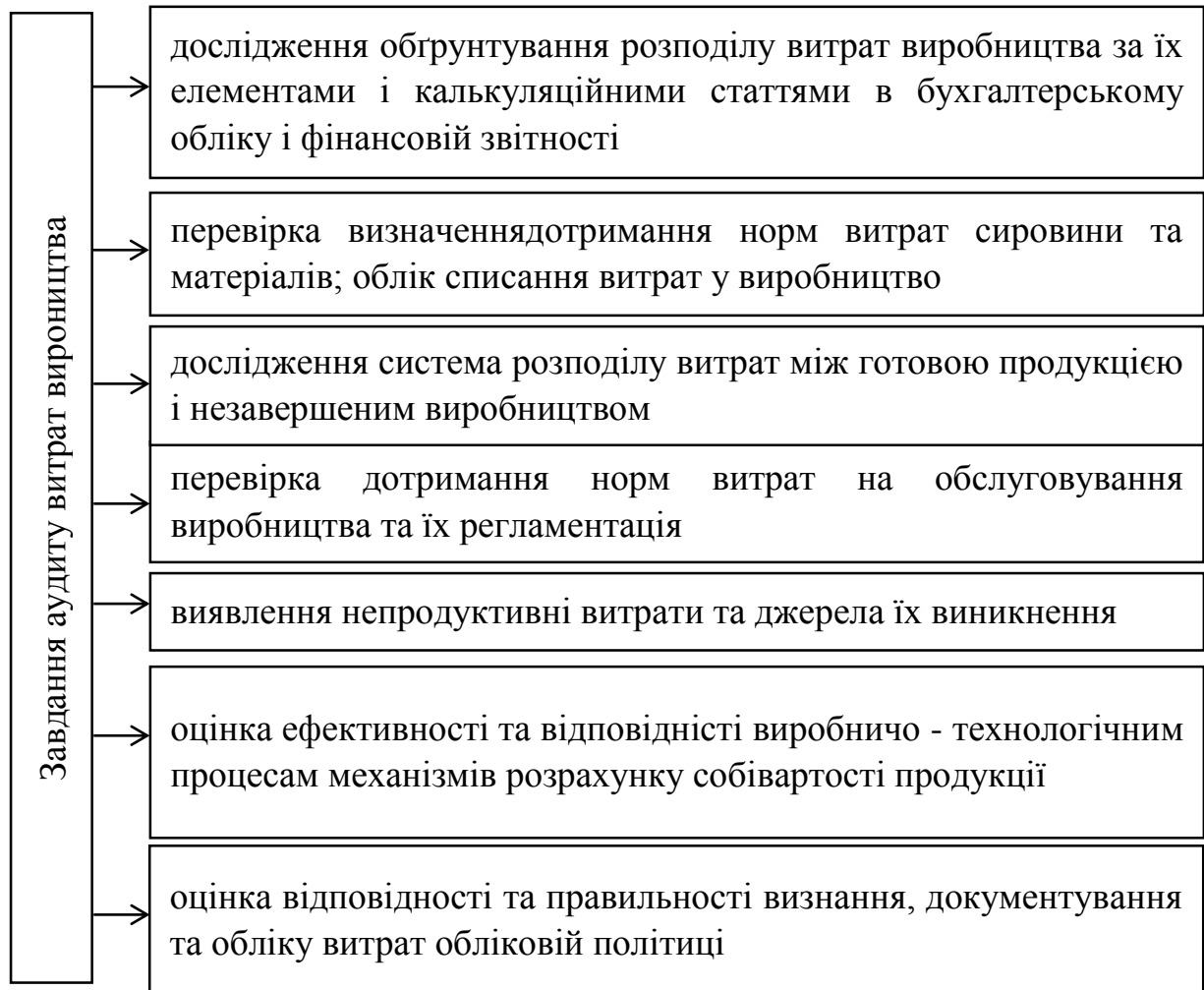


Рисунок 3.3 – Стратегічні завдання аудиту витрат виробництва

Для виконання вищевказаних завдань, процес отримання аудитором розуміння, щодо системи накопичення, систематизації, обліку та консолідації даних про витрати доцільно розділити на запропоновані блоки та проводити в наступній послідовності (Рис. 3.4). Спочатку доцільно провести дослідження формування витрат виробництва по елементами, визначити сутність і обґрунтованість виробничих звітів по окремих видах витрат. Наступним кроком, доцільно перевірити правильність калькуляцій собівартості продукції відповідно статей. Потім отримати розуміння щодо механізму визначення собівартості продукції та виявити непродуктивні витрати.

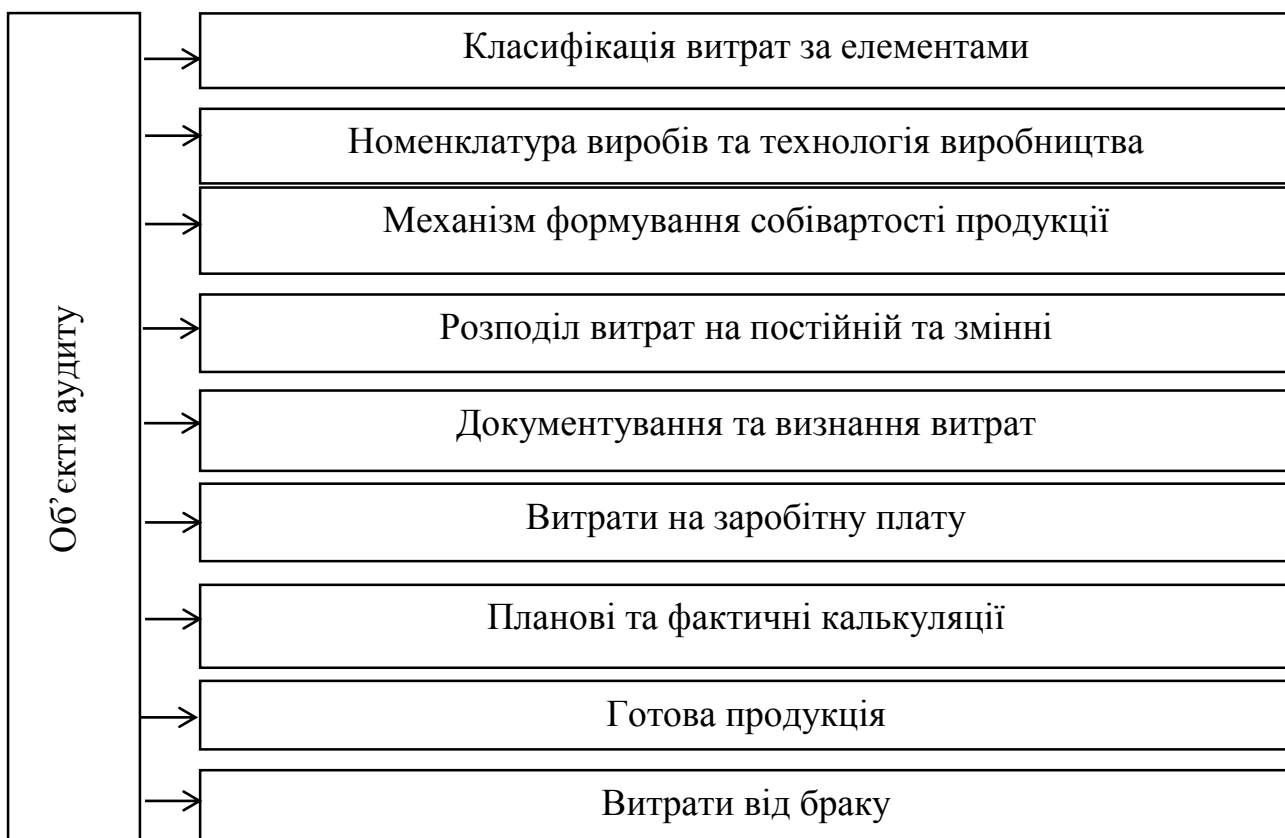


Рис.3.4 – Послідовність аудиту витрат виробництва ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Перш за все аудитору необхідно здійснити загальну оцінку інформаційної бази аудиту, в аспекті її використання в якості джерела аудиторських доказів. Основними джерелами доказів є: первинна документація, калькуляції, виробничі та матеріальні звіти, бухгалтерські регістри по кореспонденції рахунків витрат по елементам (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), а також журнали-ордери; фінансову звітність попередніх періодів, статистична й оперативна звітність і т. п.

Для отримання розуміння класифікації витрат за елементами аудитор встановлює повноту віднесення витрат за елементами на відповідний звітний період:

1) матеріальні витрати;

- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація;
- 5) інші операційні витрати (по видах витрат);
- 6) інші витрати (за видами витрат).

Призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Дослідження рахунків класу вісім дозволяє можливість установити: загальну суму витрат, структуру і питому вагу. По елементний розподіл витрат використовується під час аналізу витрат виробництва для визначення факторів впливу на ефективність виробництва. По елементне групування витрат є підставою для складання планових норм витрат на одиницю продукції.

Далі проводиться дослідження номенклатури виробів та технології виробництва. Крім класифікації по елементах, аудитор визначає технологічні особливості циклів виробництва у місцях виникнення витрат, з метою отримання підтвердження достовірності та повноти обліку витрат для визначення собівартості за видів вироблюваної продукції, визначається порядок віднесення витрат за видами продукції.

Для отримання розуміння механізму визначення собівартості продукції досліджуються: виробнича собівартість продукції, що виявляла реалізована протягом звітного періоду, постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати.

При дослідженні механізму собівартості виділяються наступні елементи обліку витрат: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати та правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних.

Окрему увагу слід приділити дослідженню процесу розподілу витрат на постійній та змінні, а саме:

1) відповідність змін витрат на обслуговування й управління виробництвом пропорційно зміні обсягу діяльності;

2) відповідність фактичним обсягам виробництва розподілу витрат на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат);

3) включення нерозподілених постійних загально виробничих витрат до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення;

4) зіставлення даних матеріальних складів про відпустку сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про надходження їх у виробництво і на підставі аналізу записів із кредиту рахунку 201 «Сировина і матеріали» і дебету рахунку 23 «Виробництво» ревізор може підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби і включення їх у собівартість продукції. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця.

Далі проводяться процедури для отримання розуміння про систему документування та визнання витрат. Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини і матеріалів аудиторі необхідно дослідити первинні документи постачальників (накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні), у яких визначено ціни та кількість товаро-матеріальних цінностей, транспортні та інші витрати, пов'язані з придбанням. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість. Витрати на сировину і матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм витрат.

Витрати на заробітну плату виробничого персоналу перевіряються шляхом проведення процедур щодо:

1) витрат на оплату праці, нараховану відповідно встановленим розцінкам, тарифних ставок і посадових окладів;

2) витрат на допоміжні виплати (премії, надбавки до тарифних ставок і окладів, компенсаційні виплати тощо);

3) розрахунків по соціальному страхуванню, сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), штрафних санкцій, видатків на відрядження, відшкодуванням збитків та ін.

Важливим питанням аудиту витрат виробництва є вивчення механізмів розрахунку собівартості одиниць окремих видів продукції. Планову собівартість у розрізі окремих калькуляційних статей витрат зіставляють із плановою і фактичною собівартістю за минулі періоди, із нормативами витрат і фактичним рівнем витрат за аналізований період. Що надає можливість виявлення значних відхилень планових показників від фактичних (перевитрату або економію) та визначити їх причини.

Окремим етапом аудиту витрат виробництва є перевірка даних обліку про готову продукцію. Застосовуються процедури щодо розрахунків даних звітів про витрати та калькуляцій собівартості продукції у відповідності до звітів про обсяги готової продукції за період. Проводяться спостереження та повторні інвентаризації товаро-матеріальних цінностей, зданої на склад готової продукції та незавершеного виробництва.

Перевірка витрат на виробництво може встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій які суперечать принципам облікової політики і норм витрачання сировини і матеріалів, які не відповідають застосовуваним технологічним схемам. Для цього перевіряється правильність складання звітів про собівартість продукції, записи в бухгалтерських документах для встановлення фактичної собівартості виробництва.

Облік витрат від браку являє собою ділянку обліку витрат виробництва, для якої характерний підвищений рівень суттєвого викривлення, тому під час аудиту слід запланувати процедури щодо отримання підтверджень правильності відображення в обліку і звітності витрат від браку, відповідності витрат від браку затвердженим нормам, отримання підтверджень зовнішніх та внутрішніх щодо відповідності таких норм застосовуваним технологічним процесам.

4. ШЛЯХИ УДСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ДП «ХАРКІСЬКЕ ДЕРЖАВНЕ АВІАЦІЙНЕ ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО»

4.1 Напрями оцінювання стану, обсягів та структури витрат на виробництво ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Аналіз є одним з найважливіших елементів системи управління витратами. Головною метою його є інформаційне забезпечення, детальна оцінка досягнутих результатів та обґрунтування управлінських рішень щодо їх подальшої раціоналізації.

Інформаційне забезпечення підприємств з тривалим виробничим циклом має певні особливості, обсяги даних є значними і мають оброблятися у досить обмежені терміни, вихідні дані неодноразово обробляються з різних виробничих точок зору з урахуванням технологічної специфіки та вимог споживачів, результати аналітичних розрахунків мають зберігатися тривалий час.

Оскільки система управління витратами забезпечує взаємозв'язок усіх функцій управління, то для організації якісного аналітичного забезпечення підприємства необхідно: встановити обсяг, зміст, періодичність надання відповідної первинної документації, розробити систему показників і факторів, що відповідатимуть особливостям певного виробництва; уточнити технічні прийоми проведення аналізу в рамках розробленої системи показників і факторів; детально вивчити взаємозв'язок аналітичних завдань.

Економічні показники є важливим інструментом оцінки, планування та управління діяльністю підприємства. На різних стадіях аналізу показники можуть виступати як результат роботи, фактор формування, ознака зміни, кінцева мета або проміжний наслідок.

Система показників виробничого підприємства характеризується, перш за все, показниками організаційно-технічного рівня, а саме, виробничою

структурою, якістю продукції, рівнем концентрації та спеціалізації виробництва, тривалістю виробничого циклу, технічною та енергетичною озброєністю праці, рівнем організації виробництва та управління, прогресивністю технологічних процесів.

Глибина й ефективність економічного аналізу залежить від обсягу та якості інформації, що використовується в процесі аналітичних досліджень, тому наступним етапом є визначення обсягів інформаційного забезпечення та підготовка аналітичних показників до безпосередньо аналізу, Далі відбувається аналітичне опрацювання показників за допомогою технічних прийомів, В умовах виробництва з тривалим технологічним циклом використовуються наступні способи економічного аналізу

Управління витратами ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» було і залишається одним із найважливіших та найскладніших питань у діяльності його управлінського персоналу. Від рівня та динаміки витрат в значній мірі залежить як прибутковість підприємства, так і рівень забезпеченості його працівників, суми податків, сплачених державі. З метою досягнення і збереження відповідного рівня прибутковості, конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємству слід проводити ґрунтовну оцінку стану, обсягів та структури витрат, здійснювати пошук шляхів зниження витрат та методів їх оптимізації.

Важливу роль в управлінні витратами відіграє економічний аналіз, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням витрат підприємства, виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів, ухвалення відповідних управлінських рішень. Проте, незважаючи на його значну роль, все ж таки, існує ряд причин неефективності здійснення такого аналізу на ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство». Зокрема, можна виділити такі причини недосконалості економічного аналізу як професійної діяльності в ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» поділивши їх на дві групи:

- загальні зовнішні причини: недосконалість законодавчої бази; відсутність практики аналітичного обґрунтування стратегій розвитку на рівні держави, регіону, суб'єкта господарювання;

- внутрішні причини на рівні підприємства: недостатня кваліфікація працівників; недостатня якість даних бухгалтерського обліку; відсутність спеціального підрозділу з економічного аналізу; низький рівень використання комп'ютерних технологій в економічному аналізі; низька ефективність методів аналізу; недостатня зацікавленість управлінського персоналу, власників; слабка організація аналітичної роботи.

В результаті проведеного дослідження, вважаємо, що важливу роль в економічному аналізі досліджуваного підприємства слід приділити оцінці стану, обсягів та будови витрат підприємства та собівартості реалізації продукції, адже вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності й безпосередньо впливають на фінансові результати та рентабельність.

Для проведення оцінки стану, обсягів та структури витрат підприємства та собівартості реалізації продукції пропонуємо ДП «Харківське державне авіаційне підприємство» сформувати відповідну інформаційну базу.

Основним джерелом інформації для економічного розгляду зазначених витрат на підприємстві є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати. В процесі оцінки фінансової звітності ДП «Харківське державне авіаційне підприємство» реалізується принцип дедукції, а саме: рух від загального до часткового. Це дає можливість відтворити історичну і логічну послідовність здійснених на підприємстві господарських операцій та оцінити міру їхнього впливу на ефективність господарювання. Зазначимо, що фінансова звітність ДП «Харківське державне авіаційне підприємство» містить обмежений обсяг даних та з неї не можна отримати інформацію про структуру собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), величину адміністративних витрат та витрат на збут в розрізі статей та різних класифікаційних витрат та ін. Тому з метою аналізу пропонуємо

застосовувати, крім звітності, й інші дані бухгалтерського обліку: первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, матеріали ревізій та обстежень, результати аналізу витрат основної діяльності за попередні роки, аудиторські звіти тощо, а також і необлікову інформацію.

Також з метою удосконалення аналізу витрат ДП «Харківське державне авіаційне підприємство» слід забезпечувати комплексність такого аналізу. Комплексний аналіз лежить в основі управлінської інформаційної системи, є важливим елементом розроблення науково-обґрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю за прийнятими рішеннями, а також дієвим засобом запобігання неефективної господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами витрат.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, головна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення затрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління затратами.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг). Цього досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозуючого) аналізів. У ринковій економіці центр ваги зміщується на попередній і прогнозуючий аналізи.

Порівняльний аналіз на ранніх стадіях життєвого циклу продукції можна здійснювати для вивчення загальних тенденцій і напрямків розвитку техніки, можливостей продажу нової продукції, оцінювання техніко-економічного рівня продукції і його оптимізації, рентабельності виробництва і реалізації продукції. Порівняння роблять із ліпшими зразками галузі закордонних країн (зі світовим рівнем). Об'єктами порівняння можуть бути технічні системи, вироби, окремі вузли, деталі, функції, параметри.

Найважливіше методологічне питання порівняльного аналізу – порівнянність. При повній подібності виробу є ідентичними, при приблизній і частковій – аналогічними. Найважливішими умовами порівнянності є однорідність елементів і показників нового виробу порівняно з існуючими аналогами, тотожність розрахунків і одиниць вимірювання параметрів.

Аналіз собівартість продукції ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство», вирішують такі основні завдання:

- оцінювання виконання плану за собівартістю продукції на підприємстві в цілому, а також за окремими видами продукції;
- вивчення причин відхилення фактичних витрат від планових у розрізі статей, а також за окремими видами і групами продукції;
- пошук резервів зниження собівартості продукції та розробка відповідних заходів щодо їх використання.

Під час аналізу використовують дані звіту по собівартості продукції і звіту підприємства з праці. Залучаються також планові й звітні калькуляції окремих видів продукції та відповідні дані бухгалтерського обліку (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1 – Калькуляція ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

№	Найменування статей витрат	Сума, грн
1	Матеріали	
2	Покупні полуфабрикати та послуги	
3	Покупні комплектуючі вироби	
4	Паливо та енергія на технологічні цілі	
5	Разом прями матеріальні витрати	
6	Фонд оплати праці	
7	Відрахування на соціальні заходи	

Продовження таблиці 4.1

№	Найменування статей витрат	Сума, грн
8	Резерв на оплату відпустки	
9	Загальновиробничі витрати	
10	Знос малоцінного інструменту і пристосувань	
11	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	
12	Технологічно неминучий брак	
13	Сума відрахувань ОКБ	
14	Разом виробнича собівартість	
15	Адміністративні витрати	
16	Витрати на збут	
17	Повна собівартість	
18	Прибуток	
19	Договірна оптова ціна	
20	ПДВ	
21	Відпускна ціна	
22	Відпускна ціна в доларах США	

Аналіз собівартості розпочинають з оцінки загального виконання плану собівартості продукції. Потім переходять до вивчення відхилень у розрізі окремих видів витрат. При цьому слід урахувати, що відхилення за деякими статтями собівартості можуть бути наслідком дії одного чинника.

Після вивчення загальної картини відхилень за статтями собівартості треба перейти до більш ретельного аналізу витрат за окремими статтями собівартості продукції.

Таким чином, ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з іншими основними елементами менеджменту ДП «Харківське державне авіаційне підприємство», що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної інформації для оцінки стану, обсягів та структури витрат підприємства. В свою чергу, проведення комплексного економічного аналізу забезпечить охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства та всебічного вивчення причинно-наслідкової залежності господарського процесу.

4.2 Модернізація організації обліково-аудиторських процедур витрат на виробництво на ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Калькулювання собівартості готової продукції є одним з найважливіших завдань у сфері управлінського обліку підприємства. А також є найбільш інформативним документом витрат на виробництво підприємства. Тому, модернізація обліково-аудиторських процедур витрат на виробництво на ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» стосується саме калькуляцій.

Виступаючи за своєю суттю розрахунком, калькуляція слугує основою для визначення середніх витрат виробництва і встановлення собівартості продукції, але жодної господарської операції (тобто дії або події, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства) вона не підтверджує.

Господарські операції підприємство здійснює в процесі виробництва. Такі операції відображають у бухгалтерському обліку на підставі первинних документів, що підтверджують передачу матеріалів у виробництво, випуск готової продукції тощо.

Тобто, ведеться бухгалтерський облік статей калькуляції. За даними ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» можна вказати використані рахунки для обліку витрат на виробництво (таблиця 4.2)

Таблиця 4.2 – Використання рахунків бухгалтерського обліку

№	Найменування статей витрат	Сума, грн	Рахунок
1	Матеріали		801
2	Покупні полуфабрикати та послуги		802
3	Покупні комплектуючі вироби		802

Продовження таблиці 4.2

№	Найменування статей витрат	Сума, грн	Рахунок
4	Паливо та енергія на технологічні цілі		803
5	Разом прями матеріальні витрати		
6	Фонд оплати праці		811
7	Відрахування на соціальні заходи		82
8	Резерв на оплату відпустки		814
9	Загальновиробничі витрати		91
10	Знос малоцінного інструменту і пристосувань		833
11	Витрати на підготовку та освоєння виробництва		39
12	Технологічно неминучий брак		91
13	Сума відрахувань ОКБ		91

З таблиці 4.2 видно, що рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» потребує деталізації існуючого плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат. Для виконання цієї мети пропонується ведення аналітичного обліку рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Таблиця 4.3 – Деталізація рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Загальновиробничі витрати	
911 «Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення»	9111 Вартість мастильних, обтиральних та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням та підтримання його у робочому стані

Продовження таблиці 4.3

Загальновиробничі витрати	
	9112 Вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією обладнання
	9113 Вартість інструменту та пристосувань, витрачених на утримання та експлуатацію обладнання загальновиробничого призначення
912 «Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони виробничих приміщень»	9121 Оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування працівників, зайнятих охороною виробничих приміщень
	9122 Оплата послуг сторонніх організацій з охорони
913 «Витрати на ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення для підтримки їх у робочому стані та отримання первісно очікуваних економічних вигод»	9131 Витрати на ремонт будівель і споруджень загальновиробничого призначення
	9132 Витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів
914 «Витрати некапітального характеру на вдосконалення технології та організації виробництва»	9141 Витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, витрачених на здійснення дослідів, випробувань і раціоналізаторських пропозицій
	9142 Вартість послуг допоміжних цехів і господарств, пов'язаних з удосконаленням технології та організації виробництва
	9143 Оплата послуг сторонніх організацій (у тому числі експертиз і консультацій)
	9144 Інші витрати, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва

Продовження таблиці 4.3

Загальновиробничі витрати	
915 «Витрати на обслуговування виробничого процесу»	9151 Оплата праці, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу
	9152 Витрати на технологічний контроль за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
916 «Витрати на охорону праці та техніку безпеки»	9161 Поточні витрати на облаштування та утримання огорожень машин та їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв
	9162 Поточні витрати на облаштування та утримання огорожень машин та їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв
	9163 Інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці
916 «Витрати на охорону природного довкілля»	
917 «Інші витрати»	9171 Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, що виявлені у процесі інвентаризації та підлягають списанню в межах норм природного убутку
	9172 Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, що виявлені у процесі інвентаризації та підлягають списанню в межах норм природного убутку
	9173 Витрати на внутрізаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, включаючи витрати на утримання та експлуатацію транспортних засобів, зайнятих на таких роботах
	9174 Інші загальновиробничі витрати

Важливе значення для точного визначення собівартості продукції має обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат, саме тому для

покращення порядку розподілу загальновиробничих витрат на ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство» треба виділити декілька етапів:

- локалізація загальновиробничих витрат за сферами відповідальності основної діяльності і допоміжних виробництв
- розробка обґрунтованих критеріїв для групування загальновиробничих витрат по статтях
- вибір бази і ставки розподілу загальновиробничих витрат за сферами відповідальності і видами продукції, що випускається
- складання «гнучких» кошторисів на той або інший обліковий період і розрахунок ставки розподілу загальновиробничих витрат
- контроль виконання «гнучких» кошторисів постійних і змінних загальновиробничих витрат, облік і аналіз відхилень за чинниками
- розробка облікових реєстрів і форм внутрішньої звітності, що відображатимуть особливості функціонування та інформаційні потреби підприємств.

Для оцінки ефективності функціонування системи управління підприємством – у системі управління підприємством необхідно створити службу внутрішнього управлінського аудиту. Служба внутрішнього аудиту буде відповідати за достовірність обчислення витрат на виробництво, виконання кошторисів витрат, збереження майна. Окрім того, до обов'язків служби входить розробка пропозицій щодо удосконалення методів організації виробництва.

Для організації внутрішнього контролю витрат на підприємстві необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування.

Етапи перевірки:

1) Попередня стадія:

- Планування напрямів внутрішнього аудиту
- Підготовка питань аудитором
- Підбір кадрів для проведення внутрішнього аудиту
- Аналіз особливостей виробництва

2) Стадія дослідження

- Перевірка первинних документів
- Перевірка реєстрів обліку
- Перевірка звітності
- Дослідження політики підприємства

3) Заключна стадія

- Оцінка результатів
- Підготовка звіту
- Формування плану дій

Під час самого аудиту аудитор повинен:

- дослідити об'єктивні докази наявних невідповідностей;
- задавати питання;
- вести необхідні для проведення перевірки запису.

Процес аналізу результатів повинен встановити:

- чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку;
- чи знають про проблему співробітники, які перевіряються;
- чи є інформація про нестачу;
- чи можливо негайно провести коригувальні дії.

Виявлені невідповідності можуть визначатися як:

1. Критичні – повне порушення методики або відсутність такої.
2. Другорядні – одноразово спостережуваний недолік у системі.
3. Зауваження – незначний пропуск, який, якщо не буде виявлено і усунено, може призвести до більш серйозного збою.

У звіті за результатами проведення внутрішнього аудиту необхідно:

- вказати обсяг проведеного внутрішнього аудиту;
- відзначити всі результати;
- визначити і пояснити рекомендовані коригувальні дії;

Необхідно розробити методику аудиту витрат для впровадження системи внутрішнього аудиту

Таблиця 4.4 – Методика внутрішнього аудиту ДП «Харківське державне авіаційне виробниче підприємство»

Контрольні точки	Обсяг реалізованих об'єктів	Виробнича собівартість об'єктів	Управлінські (накладні) витрати
Компоненти			
Мета внутрішнього аудиту.	Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат
Інформаційна база внутрішнього аудиту.	Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 27, 70, 90	Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66 372	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91
Напрями внутрішнього аудиту.	Підтверджуючий	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури
Взаємозв'язок контрольних точок аудіювання	Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 23	Обороти по рахунку 91
Можливі порушення	Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту	Суттєва	Суттєва	Суттєва

Застосування даної методики внутрішнього аудиту витрат дозволить на початковому етапі аудіювання відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і

синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності. Неспівставність перевірених показників може служити сигналом про недостовірність звітних даних.