

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Обліково-статистичний факультет
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

«Теоретичні та методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства»

Кваліфікаційна робота магістра містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Студентка 6 курсу
Групи ОАМ-6 (24.31)

(підпис)

Кісельова Катерина Сергіївна

Науковий керівник

(підпис)

к.е.н., доцент Афанас'єва І.І.

Робота допущена до захисту

(підпис)

д.е.н., професор К.М. Разумова

(прізвище, ініціали зав.кафедри)



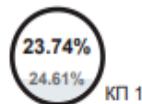
Звіт подібності

Метадані

Назва організації		підрозділ		
National Academy of Statistics, Accounting and Audit		National Academy of Statistics, Accounting and Audit		
Заголовок				
ПЕРЕВІРКА НА ПЛАГІАТ_Кісельова				
Автор		Науковий керівник / Експерт		
---		Сніжова		
Кількість слів	Кількість символів	Дата звіту	Дата редагування	ІД документу
18722	148992	1/12/2026	1/12/2026	333091042

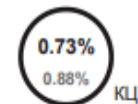
Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



18722

Кількість слів



148992

Кількість символів

Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		5
Інтервали		0
Мікропробіли		0
Білі знаки		1
Парафрази (SmartMarks)		239

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ОБЛІКОВО-СТАТИСТИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Ступінь вищої освіти – магістр

Галузь знань - 07 «Управління та адміністрування» Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма – «Облік, аудит та оподаткування»

Затверджую

завідувач кафедри обліку,

аудиту та оподаткування

д.е.н., професор

_____ К.М. Разумова

«___» _____ 2026 р.

Завдання

на кваліфікаційну роботу магістра

Кісельової Катерини Сергіївни

1. Тема роботи

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Теоретичні та методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства

керівник проекту (роботи) к.е.н., доцент Афанас'єва І.І.

затверджені наказом НАСОНА від «22 вересня» 2025 року № 310/1

2. Строк подання студентом роботи _____

Вихідні дані до роботи: фінансова звітність ТОВ «ЕКОКАП»

Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити). 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ). 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

ПРОДУКЦІЇ ТОВАРИСТВА. 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЕКОКАП». 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА.

Перелік графічного матеріалу: рисунки за темою дослідження, таблиці з аналітичними розрахунками, бухгалтерські проведення за темою дослідження, пропозиції з удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства

Дата видачі завдання «22» вересня 2025 року. _____

Керівник

_____ Афанас'єва І.І.
(підпис)

Завдання прийняла до виконання

_____ Кісельова К.С.
(підпис)

Календарний план

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботимагістра	Строк виконання етапів роботи	Відмітка про виконання
1	Затвердження теми і наукового керівника кваліфікаційної роботи магістра на засіданні кафедри	22.09.2025	виконано
2	Опрацювання першоджерел по темі роботи	02.10.2025	виконано
3	Розробка плану роботи, методики та інструментарію досліджень	04.10.2025	виконано
4	Проведення економічних досліджень та їх аналіз	06.10.2025	виконано
5	Написання вступу до роботи	18.10.2025	виконано
6	Написання першого розділу роботи	28.10.2025	виконано
7	Написання другого розділу роботи	03.11.2025	виконано
8	Написання третього розділу роботи	15.11.2025	виконано
9	Написання четвертого розділу роботи	25.11.2025	виконано
10	Написання висновків та пропозицій, оформлення роботи	09.12.2025	виконано
11	Подача першого варіанту роботи на кафедру	18.12.2025	виконано
12	Доопрацювання роботи згідно з зауваженнями керівника	20.12.2025	виконано
13	Попередній захист роботи	11.01.2026	виконано

Студентка

(підпис)

Кісельова К.С.

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

(підпис)

Афанас'єва І.І.

(прізвище та ініціали)

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи магістра

студентки Національної академії статистики, обліку та аудиту

Кісельової Катерини Сергіївни

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Тема «Теоретичні та методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства»

Загальний обсяг роботи складає 115 сторінок.

Містить 32 таблиць, 12 рисунків,

67 літературних джерел, 4 додатків

Актуальність дослідження. Актуальність теми. Виробничі підприємства налаштовані на довготривале існування на ринку, саме вони забезпечують наповнення державного бюджету і створення робочих місць. Процес виробництва складається з процесу використання засобів, предметів праці та отримання готової продукції (виконання робіт, надання послуг). Витрати мають змістовне місце у виробничому процесі та пов'язані з формуванням виробничої собівартості продукції та, відповідно, значно впливають на загальний фінансовий результат господарської діяльності. Облік як важлива підсистема управління відіграє роль достовірного та повного відображення інформації про фактичний обсяг понесених витрат, що підкреслює значущість ефективності обліково-контрольної системи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Методи дослідження. Під час написання кваліфікаційної роботи були використані наступні методи наукового дослідження: критичного аналізу джерел інформації, морфологічного аналізу, логічного узагальнення, аналізу, синтезу, формалізації, факторного аналізу, методи моделювання.

Інформаційна база дослідження: наукові праці з теорії та практики обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання продукції, законодавчо-нормативні акти, НП(С)БО, МСФЗ, монографії, матеріали міжнародних науково-практичних конференцій, фінансова звітність ТОВ «ЕКОКАП».

За результатами дослідження удосконалено:

- організаційні та методичні аспекти обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції;
- методичні підходи до проведення аналізу виробничих витрат підприємства в умовах зростання ризиків;
- організаційно-методичні підходи аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції товариства.

Практичне значення одержаних результатів проведеного у кваліфікаційній роботі магістра полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання продукції ТОВ «ЕКОКАП».

Апробація результатів кваліфікаційної роботи:

1. Кісельова К. С. Удосконалення бухгалтерського обліку безготівкових розрахунків підприємства. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні : теорія, методологія, організація : збірник тез*

доповідей учасників XXIII Всеукраїнської студентської конференції. Київ : ТОВ «НВП «Інтерсервіс». 2025. С. 37-42.

Ключові слова: організація і методика, облік, аналіз, аудит, фінансова звітність, облікова політика, собівартість продукції, калькулювання, аудиторські докази, аудиторські процедури.

Студентка

(підпис)

Кісельова К.С.

(прізвище, ініціали)

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ГП – готова продукція

РП – реалізована продукція

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МШП – малоцінні швидкозношувальні предмети

НА – необоротні активи

ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

ЗМІСТ

ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)	13
1.1. Економічна сутність витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.....	13
1.2. Нормативно-правові документи з обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат підприємства.....	24
1.3. Характеристика економічної діяльності та фінансового стану ТОВ «ЕКОКАП».....	27
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА	38
2.1. Організаційні аспекти обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємства.....	38
2.2. Методика обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції товариства.....	45
2.3. Удосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП».....	56
Висновки до розділу 2.....	60
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЕКОКАП»	62
3.1. Інформаційне забезпечення, мета та завдання аналізу витрат на виробництво продукції.....	62
3.2. Методика аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції товариства.....	65
3.3. Удосконалення аналізу виробничих витрат ТОВ «ЕКОКАП».....	69
Висновки до розділу 3.....	75
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	77
4.1. Організаційні особливості аудиту витрат на виробництво продукції товариства та її калькулювання.....	77
4.2. Методичні прийоми аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП».....	81
4.3. Напрями удосконалення аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємства.....	85
Висновки до розділу 4.....	89
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	99
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Актуальність теми. Виробничі підприємства налаштовані на довготривале існування на ринку, саме вони забезпечують наповнення державного бюджету і створення робочих місць. Процес виробництва складається з процесу використання засобів, предметів праці та отримання готової продукції (виконання робіт, надання послуг). Витрати мають змістовне місце у виробничому процесі та пов'язані з формуванням виробничої собівартості продукції та, відповідно, значно впливають на загальний фінансовий результат господарської діяльності. Облік як важлива підсистема управління відіграє роль достовірного та повного відображення інформації про фактичний обсяг понесених витрат, що підкреслює значущість ефективності обліково-контрольної системи.

Ступінь розробленості. Дослідженню питань обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства присвячені праці значної кількості вітчизняних вчених-економістів, зокрема, В. С. Андрієнко, І. Ф. Баланюка, К. В. Безверхого, Ф. Ф. Бутинця, Ю. М. Вериги, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, З. В. Задорожного, В. М. Костюченко, Г. Л. Вознюк, П. Я. Папковскої, В. В. Сопко, В. О. Шевчука. Незважаючи на значну кількість напрацювань питання, пов'язані із відображенням в обліку, організації та методики аудиту та аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) залишаються недостатньо розробленими і вимагають вирішення з урахуванням зростання ризиків та потреби у впровадженні виробничими підприємствами сучасних методів та інструментів.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та практичних рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Для досягнення мети у кваліфікаційній роботі сформовано наступні **завдання:**

- визначити економічну сутність витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- розглянути законодавчо-нормативні документи та спеціальну літературу з досліджуваної теми;
- охарактеризувати види економічної діяльності, організаційно-економічну характеристику та оцінити фінансовий стан ТОВ «ЕКОКАП»;
- дослідити питання організації обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції товариства;
- розглянути методичні аспекти обліку витрат від операційної діяльності торговельного підприємства;
- дослідити порядок відображення витрат у фінансовій звітності підприємства;
- визначити мету, завдання та інформаційне забезпечення аналізу виробничих витрат підприємства;
- розглянути методику аналізу витрат на виробництво та калькулювання продукції підприємства;
- надати характеристику організаційних аспектів аудиту витрат на виробництво та калькулювання продукції ТОВ «ЕКОКАП»;
- дослідити методику аудиту витрат на виробництво та калькулювання продукції виробничого підприємства;
- визначити напрями удосконалення аудиту витрат на виробництво та калькулювання продукції підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Методи дослідження. Під час написання кваліфікаційної роботи були використані наступні методи наукового дослідження: критичного аналізу джерел

інформації, морфологічного аналізу, логічного узагальнення, аналізу, синтезу, формалізації, факторного аналізу, методи моделювання.

Інформаційна база дослідження: наукові праці з теорії та практики обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання продукції, законодавчо-нормативні акти, НП(С)БО, МСФЗ, монографії, матеріали міжнародних науково-практичних конференцій, фінансова звітність ТОВ «ЕКОКАП».

За результатами дослідження удосконалено:

- організаційні та методичні аспекти обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції;
- методичні підходи до проведення аналізу виробничих витрат підприємства в умовах зростання ризиків;
- організаційно-методичні підходи аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції товариства.

Практичне значення одержаних результатів проведеного у кваліфікаційній роботі магістра полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту витрат виробництва та калькулювання продукції ТОВ «ЕКОКАП».

Апробація результатів кваліфікаційної роботи:

1. Кісельова К. С. Удосконалення бухгалтерського обліку безготівкових розрахунків підприємства. *Розвиток системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в Україні : теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XXIII Всеукраїнської студентської конференції*. Київ : ТОВ «НВП «Інтерсервіс». 2025. С. 37-42.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи магістра становить 115 сторінок друкованого тексту, що містить 31 таблиць, 12 рисунків, 4 додатки. Список використаних джерел складається із 67 найменувань, які розміщено на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

1.1. Економічна сутність витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції

Ключовою метою здійснення підприємницької діяльності є отримання прибутку, що ускладнюється в умовах невизначеності, інфляційних процесів та високої конкуренції. Ціни на реалізовану продукцію, послуги та роботи являються ключовим фактором формування доходів від операційної діяльності та прибутковості бізнесу. Саме інформація про понесені витрати є ключовою в процесі ціноутворення при прийнятті ефективних управлінських рішень з метою забезпечення рентабельності підприємства. Впровадження МСФЗ в національну облікову практику вимагає вдосконалення облікової політики суб'єктів підприємницької діяльності щодо інструментарію управління витратами [11].

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції базуються на дослідженнях зарубіжних економістів, які впроваджували та розвивали системи обліку витрат, зокрема «директ-кост» та «стандарт-кост» [55]. В залежності від потреб управління класифікаційні ознаки витрат поступово доповнювалися, але відносно витрат, понесених у процесі виробництва, незмінними залишаються витрати на придбання матеріальних ресурсів, на оплату праці, на обов'язкові платежі, амортизаційні відрахування [12, 59].

Функціональні особливості категорії «витрати» професор В. А. Дерій підкреслює визначенням зазначеного об'єкта дослідження як частково або повністю використаних у процесі господарської діяльності суб'єктом господарювання запасів, необоротних активів, трудових та інтелектуальних ресурсів, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [16].

Ю. Глушач Ю. та О. Фальченко у статті, присвяченій методичній складовій обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції, підкреслюють значну роль собівартості продукції в управлінні, оскільки ці процеси не тільки визначає фактичну вартість продукту, але й являються інструментом забезпечення зростання прибутковості бізнесу. Тому в сучасних умовах господарювання методика розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) має відповідати стратегії прибутковості виробничого підприємства. У свою чергу ефективність стратегії прибутковості залежить від рівня витрат на одиницю продукції у поєднанні із якісними характеристиками стратегії [11].

Німецький вчений Г.Фандель в своїй праці про витрат та виробництво зазначив, що витрати (Kosten) - це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі, але вчений також надав визначення категорії «затрати» (Einsatz, Input) як участі факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу [61].

На сучасному етапі розвитку економічної думки та економічної теорії найчастіше використовують термін «витрати», що обумовлено їх регулюванням у сфері обліку та аудиту нормативними документами.

Досліджуючи роль калькулювання в ціноутворенні М.І. Скрипник зазначила, що в ринковій економіці ціна вже в меншій мірі залежить від калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг). Ціна здебільшого залежить від попиту та пропозиції. Не зважаючи на те, що ціна не має бути нижчою за собівартість, проте інколи виникають ситуації коли окремі елементи продають дешевше собівартості задля продажу продукції значно дорожче [56]. Поняття «собівартість» являється більш містким ніж витрати, оскільки у процесі калькулювання застосовується певний методичний підхід до окремої одиниці продукції. Собівартість містить сукупність витрат, понесених для конкретних цілей, що дозволяє визначити ефективність здійснених витрат [56].

Як зазначає професор Палій В.Ф. собівартість продукту (процесу) відноситься до локалізації витрат, які понесено у процесі виробництва даного продукту або виконання даного процесу [56]. Собівартість не лише забезпечує

відтворення витрачених ресурсів в процесах господарської діяльності, але й бере участь у ньому.

Зважаючи на особливості процесів, які обумовлені видами економічної діяльності, витрати залишаються ключовим об'єктом та реалізують власні функції на кожному етапі господарювання (рис. 1.1). Для суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють торговельну діяльність або діяльність, яка поєднує виробничу та торговельну діяльність, процес калькулювання собівартості товарів (продукції) займає важливе значення як складова обліку витрат діяльності.



Рис. 1.1. Основні функції витрат

Джерела: розроблено на підставі [2], [14]

Для цілей обліку витрати групують за видами діяльності, економічними елементами, способом включення у собівартість, ступенем залежності від обсягів діяльності. Такі витрати максимально врегульовані НП(С)БО та МСФЗ. З метою визначення собівартості та її калькулювання використовують розподіл витрат по відношенню до виробничого процесу, економічними елементами, ступенем залежності від обсягів діяльності [53].

За умов організації обліку за центрами відповідальності, що характерне при впровадженні бюджетування, концентрують увагу на розподілі витрат за центрами відповідальності, що дозволяє визначити внесок кожного окремого підрозділу у загальний результат. Значення класифікації посилюється необхідністю контролю за витратами суб'єкта господарювання, формування конкурентоспроможних цін на продукцію, роботи та послуги [42].

Операційні витрати як основні витрати, що пов'язані із процесом виробництва, розкривають основну сфери діяльності суб'єкта господарювання, формують собівартість продукції (робіт, послуг), впливають на процес ціноутворення. Зниження цього показника позитивно впливає на розмір обрахованого валового прибутку та загального фінансового результату.

Вищезазначене свідчить про значення операційних витрат у формуванні виробничої собівартості та собівартості РП (робіт, послуг). Тому вважаємо, що склад зазначених видів собівартості доцільно представити детально (рис. 1.2).

Отже, визначення складових виробничої собівартості ґрунтується на розподілі витрат на прямі та непрямі. Саме визначення таких витрат свідчить про їх участь у виробничому процесі та можливості визначити суму таких витрат, що було понесено для виробництва певної одиниці продукції.

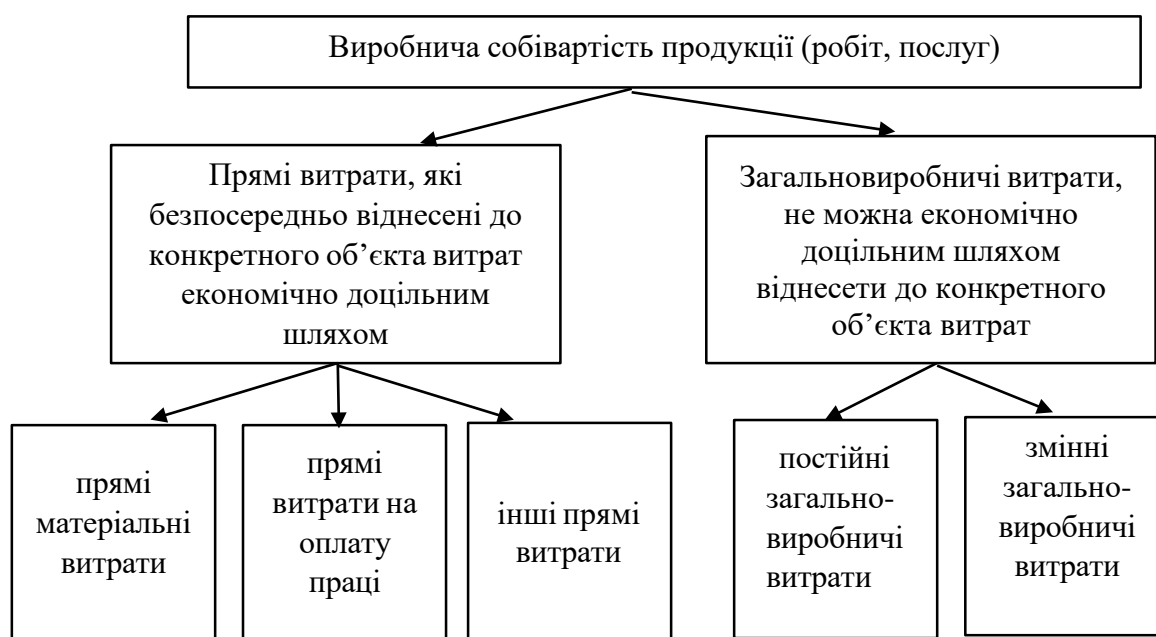


Рис. 1.2. Склад виробничої собівартості ГП (робіт, послуг)

Джерела: розроблено на підставі [51]

Таким чином, формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за НП(С)БО 16 базується на групуванні витрат на прямі та непрямі, що характеризує ступінь участі витрат у виробничому процесі та віднесення витрат до конкретної одиниці продукції або об'єкту обліку [51].

Зважаючи на витрати, які понесені у виробничому підрозділі, пов'язані із організацією та управлінням виробництвом у процесі формування виробничої собівартості такі непрямі (накладні) витрати частково списуються на виробничу собівартість, інша їх частина включена у собівартість РП. Отже облік загальновиробничих витрат включає етап розподілу таких витрат. Попередньо здійснюється групування загальновиробничих витрат на постійні та змінні та вибір бази розподілу витрат, що обов'язково має бути зафіксовано в обліковій політиці виробничого підприємства. Перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат кожний суб'єкт господарювання формує самостійно. На рис. 1.3 подано складові собівартості РП.

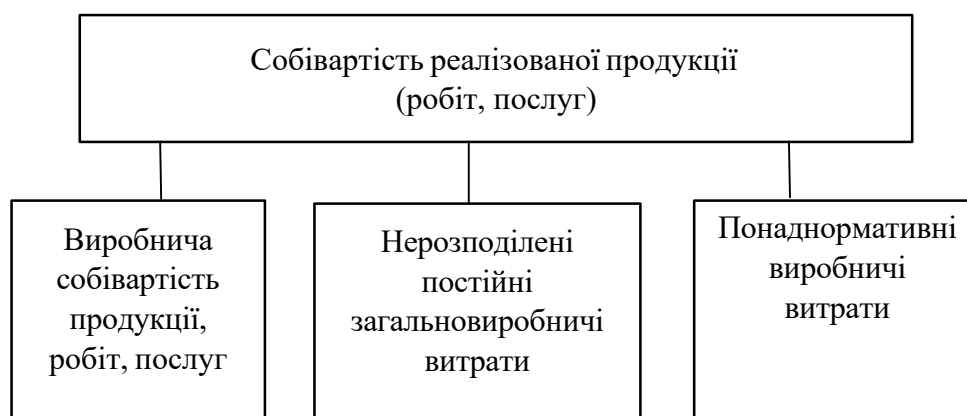


Рис. 1.3. Склад собівартості РП (робіт, послуг)

Джерела: розроблено на підставі [51]

Таким чином, у склад собівартості РП (робіт, послуг) включають виробничу собівартість продукції та інші витрати, які пов'язані із організацією виробничого процесу, його управлінням та обслуговуванням.

Глобалізація ринків, розвиток міжнародних економічних систем, підвищення вимог покупців до якості продукції посилили конкуренцію між виробниками, що призвело переформування виробничої діяльності та методів обліку витрат. Пріоритетним для управління став процес реалізації продукції замість виробництва та через концепцію стратегічного управління розвиваються системи управління витратами, які орієнтовані на довгострокові періоди і фактичні витрати, що формують показники фінансової звітності. Так розвиток системи обліку витрат науковці поділяють на два періоди:

1. Індустріальна епоха та промислова революція призвели до виникнення та розвитку традиційних систем обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції;

2. Пов'язаний з переходом до наступного постіндустріального етапу період, який характеризується виникненням орієнтованих на стратегічне мислення та задоволення вимог споживача концепцій управління [67].

Аналіз взаємозв'язку між витратами та собівартістю продукції свідчить про наступне:

- величина собівартості визначається її кількісною величиною;
- динаміка витрат на виробництво та собівартості продукції (робіт, послуг) найчастіше пропорційна;
- вартість ГП знаходиться в певній залежності від вартості виробництва [20].

Собівартість продукції вважають важливою економічною категорією, яка застосовується як у виробництві, так і в торгівлі та сфері послуг. За допомогою зазначеної категорії визначається сума витрат на виробництво та реалізацію, тому що основними у визначенні понесених витрат та фінансових результатів є виробнича собівартість та собівартість реалізації [20].

Собівартість не являється стійкою величиною, вона зазвичай змінюється під впливом різних факторів, як зовнішніх, на які підприємство не може вплинути, так і внутрішніх, що виникають при здійсненні господарської діяльності. До зовнішніх факторів можна віднести:

- інфляцію (Високий рівень інфляції знецінює фінансові результати діяльності, адже наступні закупівля товарно-матеріальних цінностей будуть відбуватися за більшими цінами ніж попередні закупівлі. Інфляція також знижує реальну вартість необоротних активів, на які нараховується знос. Так собівартість виготовленої продукції не відображає її реальну вартість);
- постачальники (Для матеріалоемких виробництв закупівля якісної сировини за доступними цінами являється ключим питанням зниження собівартості продукції або підтримка її розміру на запланованому рівні. Тому

доцільно співпрацювати з надійних та перевіреними постачальниками. В умовах інфляційних процесів постачальники можуть завищувати ціни або відмінити систему знижок. Суб'єкти господарювання частіше не можуть вплинути на рішення постачальника, але може мають обирати партнерів, з якими комфортно та вигідно працювати);

- вплив державної політики (При зростанні мінімальної заробітної плати зростають зобов'язання із сплати податків та зборів роботодавців, через що зростає собівартість продукції, що негативно впливає на фінансовий результат. З іншого боку, державна підтримка різних суб'єктів бізнесу надає пільги з кредитування та оподаткування) [20].

Загальновиробничі витрати являються складним об'єктом обліку, їх розподіл на постійні та зміні залежить від особливостей виробництва, прийнятої системи калькулювання собівартості продукції. Перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат кожний суб'єкт господарювання формує самостійно (рис. 1.4).

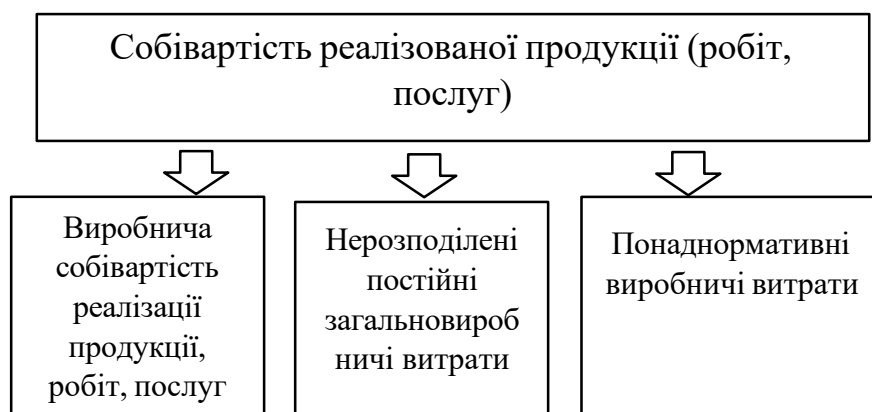


Рис. 1.4. Склад собівартості РП (робіт, послуг)

Джерела: розроблено на підставі [38]

Таким чином, у склад собівартості реалізованої продукції включають виробничу собівартість продукції та інші витрати, які пов'язані із організацією, управлінням та обслуговуванням виробничого процесу.

Визначення витрат у нормативних документах та літературних джерелах надано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати»

Джерело	Визначення
НП(С)БО 1	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
ПКУ	сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого зменшується власний капітал (окрім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)
МСФЗ	це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів, або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. М. Хлап'юнов, Г. А. Макухін	неминучі затрати підприємства, які сформувалися раніше та перетворилися на минулі в цьому звітному періоді

Джерела: розроблено на підставі [22], [38], [57]

Зважаючи на те, що НП(С)БО 16 надає визначення певних категорій, які відіграють важливу роль в організації та веденні обліку витрат, вважаємо за доцільне представити зазначенні трактування у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Терміни, що пов'язані з обліком витрат, зазначені у НП(С)БО 16

Термін	Визначення
Елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат
Об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
Прямі витрати	Витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
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

Джерела: розроблено на підставі [38]

З метою обліку та управління витрати класифікуються за різними ознаками. Класифікація витрат з метою управління ними наведена в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат для потреб управління

Класифікаційна ознака	Вид витрат
За способом віднесення на собівартість об'єктів витрат	прямі
	непрямі
По відношенню до виробничого процесу	основні
	накладні
За складом	одноеlementні
	комплексні
За фактом виникнення	фактичні
	планові
В залежності від обсягу виробництва	змінні
	постійні
За включенням до собівартості	такі, що включаються до собівартості такі, що не включаються до собівартості
За доцільністю	продуктивні непродуктивні
За календарним періодом	поточні одноразові
За видами	за економічними елементами за статтями калькуляції
За функціями діяльності	виробничі, комерційні (збутові), адміністративні
За порядком віднесення на період генерування	витрати на продукцію витрати періоду
За видами діяльності	операційні фінансові інвестиційні
По відношенню до об'єкта оподаткування	валові подвійного призначення не включаються до валових
За ступенем залежності від прийнятого рішення	релевантні нерелевантні
За ступенем контрольованості	контрольовані неконтрольовані

У національній обліковій системі витрати класифікують за різними ознаками, здебільшого для різних цілей. З метою управління витратами важливим є розподіл витрат на контрольовані і неконтрольовані, що сприяє раціональній організації обліку по центрах відповідальності. Саме до контрольованих витрат відносять ті, що можуть бути контрольовані менеджерами безпосередньо.

Оскільки управлінські рішення спрямовані на перспективу ефективної фінансово-господарської діяльності для прийняття раціональних рішень важливою стає інформація про очікувані або релевантні витрати та доходи. Таким чином, до уваги мають бути взяті релевантні витрати, на рівень яких може бути здійснено вплив внаслідок прийняття управлінських рішень.

Для цілей планування та контролю в практиці управлінського обліку найбільш впливовими являються наступні ознаки:

- в залежності від змін обсягів виробництва;
- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат.

Для цілей ведення обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) витрати групують за економічними елементами (рис. 1.5). Зазначені групи об'єднують економічно однорідні витрати.

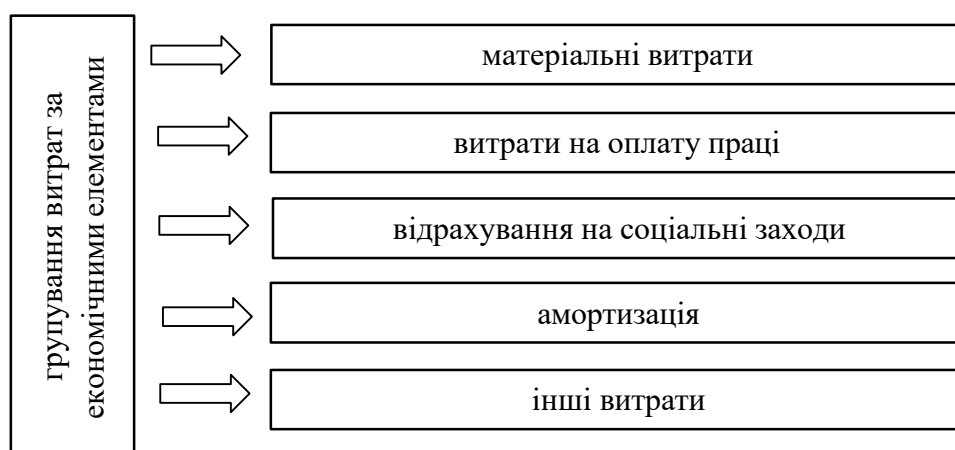


Рис. 1.5. Групування витрат за економічними елементами

Джерела: розроблено на підставі [38]

Відповідно до групування витрат за відношенням до собівартості продукції виділяють витрати на продукцію, які становлять виробничу собівартість продукції, і витрати періоду, які відображаються у періоді, в якому вони були понесені (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Зважаючи на класифікацію витрат, можна дійти висновку, що витрати на виробництво відносяться до витрат на продукцію [63].

Отже, витрати на виробництво – це сума використаних матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів, що в сукупності формують виробничу собівартість продукції та є наслідком операційної діяльності підприємства.

Результативність управління витратами та забезпечення ефективності такого управління передбачає реалізацію взаємозв'язаних фінансово-управлінських вимог (рис. 1.6).

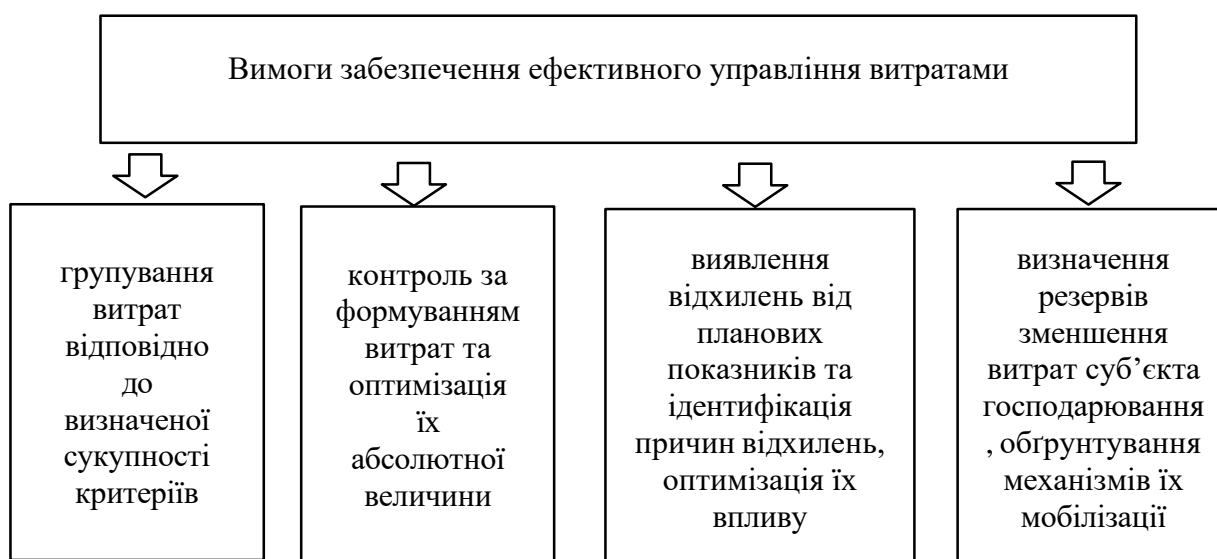


Рис. 1.6. Вимоги забезпечення ефективного управління витратами

Джерела: розроблено на підставі [38]

Обираючи варіанти управлінських рішень керівники мають брати до уваги як дійсні, так й уявні (можливі) витрати. Зокрема, можливі витрати притаманні управлінському обліку та передбачають втрачену вигоду при виборі одного альтернативного рішення.

1.2. Нормативно-правові документи з обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат підприємства

Нормативне регулювання організаційних та методичних аспектів обліку та аудиту витрат підприємства включає значну кількість нормативних актів, які доповнюються та змінюються, зокрема регулювання ПКУ є найбільш динамічним та потребує постійного відслідковування внесених змін. Нормативно-правові документи, які регламентують діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, облік господарської діяльності та аудит фінансової звітності доцільно згрупувати у чотири рівні (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Рівні нормативно-правового регулювання обліку та аудиту

Рівень	Визначення рівня	Складові
1	Законодавчий	Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та інші. Законодавчі акти найвищого рівня (найвищої сили) регулюють питання діяльності та окремих її сфер усіх суб'єктів господарювання
2	Нормативний	НП(С)БО (МСФЗ), що регулюють питання організації та ведення обліку окремих операцій та процесів, порядок складання фінансової звітності підприємств окремих видів економічної діяльності
3	Методичний	методичні рекомендації, накази, положення з обліку окремих об'єктів, формування та застосування облікових регістрів, інструкція про застосування плану рахунків, інструкція з проведення інвентаризації активів; нормативні акти певних міністерств, які врегульовують окремі питання певних галузей економіки
4	Організаційний	розпорядчі документи щодо принципів, методів та процедур, які підприємство обрало серед альтернативних у нормативних документах, порядок організації внутрішнього контролю, робочий план рахунків, внутрішні положення тощо

Варто зазначити, що серед МСФЗ та МСБО не передбачено конкретного стандарту, який має регулювати ведення бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності витрат підприємства. Окремі питання

обліку витрат регулюються наступними міжнародними стандартами: МСФЗ 2; МСФЗ 16; МСФЗ 19; МСФЗ 23 [31].

Саме у МСФЗ 2 пропонується групування витрат на:

- витрати на продукцію;
- витрати періоду.

Зважаючи на систему регулювання аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності в Україні варто відмітити два її елементи системи:

- Закон України № 2258 та інші регулятивні документи щодо здійснення аудиторської діяльності та проведення аудиту, зокрема Законом врегульовано використання МСА у якості національних;

- органом управління організацією аудиторської діяльності визначено Орган суспільного нагляду [31], [45].

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю й Інспекції із забезпечення якості. Зазначений орган державного регулювання здійснює нагляд за якістю діяльності аудиторських фірм, які перевіряють підприємства суспільного інтересу, та контроль за діяльністю АПУ, яка здійснює перевірку інших аудиторів [40].

Опис основних законодавчо-нормативних актів, що врегульовують ведення обліку, організацію аудиту фінансової звітності витрат на виробництво подано у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика нормативних актів з обліку та аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції підприємства

№з /п	Документ	Характеристика документа
1	2	3
1	Цивільний кодекс України [64]	регулює майнові та немайнові відносини між суб'єктами господарювання, які засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні та майновій самостійності; застосовується для організації господарських операцій щодо встановлення договірних відносин, прав та обов'язків контрагентів

подовження табл. 1.5

1	2	3
2	Податковий кодекс України [43]	регулює питання національної податкової політики та податкової системи; питання справляння податків та складання податкової звітності платниками податків; визначає основні зміни в частині податкових платежів підприємства
3	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [47]	регламентує права та принципи здійснення експортної та імпоротної діяльності, встановлення договірних умов; порядок державного регулювання такої діяльності, принципи оподаткування та митного регулювання, страхування та ліцензування зовнішньоекономічної діяльності
4	Митний кодекс України [33]	регулює відносини, як пов'язані із справлянням митних платежів, особливості застосування валютних курсів, державну митну політику, митні інтереси та митну безпеку; визначає умови застосування ввізного мита у разі експортно-імпорتنих операцій господарюючих суб'єктів
5	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46]	регулює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами; проголошує основні принципи організації та ведення обліку підприємствами, організаціями та установами; визначає порядок ведення управлінського (внутрішньогосподарського) обліку та формування облікової політики підприємства
6	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [45]	визначає порядок ведення аудиторської діяльності в Україні та аудиту фінансової звітності, контроль за проведенням аудиторської діяльності
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [35]	визначає форми та склад статей фінансової звітності, якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання, порядок складання фінансових звітів; надає визначення категорії «доходи»
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [36]	регулює порядок виправлення помилок і зміни в облікових оцінках, зміни в обліковій політиці, події після дати балансу, коригування певних статей або розкриття інформації про події після дати балансу у примітках до фінансових звітів
9	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [38]	визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи суб'єктів господарювання та розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності; визначає порядок визнання та класифікації доходів, їх оцінки
10	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [39]	встановлює зміст та форми фінансової звітності малого підприємства та порядок їх заповнення, зміст статей Балансу та Звіту про фінансову результати
11	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [30]	визначає основні правила ведення регістрів бухгалтерського обліку, їх структуру та взаємозв'язок з національним планом рахунків бухгалтерського обліку, порядок застосування регістрів бухгалтерського обліку для накопичення та узагальнення інформації

закінчення табл. 1.5

1	2	3
12	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [44]	регламентує порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань суб'єктів господарювання, оформлення результатів інвентаризації; визначає обов'язковість, строки та методику проведення інвентаризацій
13	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [19]	регламентує порядок використання синтетичних рахунків бухгалтерського обліку на основі подвійного запису, кореспондуючі рахунки, узагальнення інформації про господарські операції незалежно від організаційно-правової форми та діяльності підприємства

Таким чином, представлені нормативні акти врегульовують ведення зовнішньоекономічної діяльності у частині закупівлі сировини, порядок формування облікової політики товариства та організації обліку виробничих витрат, їх відображення у звітності малого підприємства.

1.3. Характеристика економічної діяльності та фінансового стану

ТОВ «ЕКОКАП»

ТОВ «ЕКОКАП» розташоване в м. Фастів Київської області. Підприємство засновано у 2002 році і є першим вітчизняним виробником одноразового посуду з картону, виробляє базову лінійку картонних стаканів, тарілки та супниці. Компанія має виробництво повного циклу, реалізує ГП по всій Україні.

Товариство здійснює господарську діяльність з метою одержання прибутку для наступного його розподілу між Учасниками Товариства. Засновниками Товариства є двоє громадян України, які володіють активами в рівних долях. Основна інформація про ТОВ «ЕКОКАП» відображена в табл. 1.6.

Товариство здійснює наступні види діяльності:

17.21 Виробництво гофрованого паперу та картону, паперової та картонної тари.

17.22 Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та

санітарно-гігієнічного призначення.

22.29 Виробництво інших виробів із пластмас.

46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення.

46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

47.78 Роздрібна торгівля іншими невживаними товарами в спеціалізованих магазинах.

49.41 Вантажний автомобільний транспорт.

Таблиця 1.6

Організаційна характеристика ТОВ «ЕКОКАП»

Показник	Опис
Назва	Товариство з обмеженою відповідальністю «ЕКОКАП»
Код ЄДРПОУ	31781192
Дата реєстрації	06.02.2002
Статутний капітал	3 500 000 грн.
Основний вид діяльності	17.21 Виробництво гофрованого паперу та картону, паперової та картонної тари.
Контактна інформація	08500, Київська область, м. Фастів, вул. Галафесва, 10 info@ecosup.com.ua
Директор	Шайда Ігор Васильович
Платник податків	Платник податку на прибуток на загальних підставах

ТОВ «ЕКОКАП» є першим вітчизняним виробником одноразового паперового посуду. Підприємство виготовляє лінійку картонних стаканів 5 розмірів, від найменших для еспресо до великих - для коктейлів з картону різної щільності, картонні супниці та тарілки. Стакани виготовляються наступних видів: одношарові стандартні та двошарові з різними видами зовнішнього шару. Сировина для виробництва посуду закуповується у фінської компанії Stora Enso Oyj - всесвітньовідомого виробника картону. Підприємство виготовляє посуд на власному обладнанні за допомогою замкненого циклу виробництва. Особливістю реалізації продукції є сезонний характер: сезони значного попиту – осінь і весна, влітку та взимку попит на продукцію знижується. Реалізація продукції відбувається крупним та дрібним оптом.

Основними споживачами продукції є компанії, які торгують кавою та чаєм, торговельні мережі, мережі АЗС, а також підприємства сегменту HoReCa (Hotel, Restaurant, Café), що об'єднують заклади ресторанного бізнесу, а також кейтерингові компанії та інші заклади. Продукція реалізується по всій Україні, до 2020 р. відбувалися експортні поставки.

Починаючи з 2019 р. обсяги виробництва підприємства різко скоротились через поширення пандемії та тривалого локдауну. Наприкінці 2021 р. реалізація продукції тільки почала налагоджуватись, збільшилися обсяги виробництва, але війна у лютому 2022 р. повністю зупинила виробництво на декілька місяців. Влітку 2022 р. діяльність ТОВ «ЕКОКАП» було відновлено, але обсяги виробництва знаходяться на низькому рівні через зниження попиту на продукцію. Конкуренція на ринку одноразового посуду дуже жорстка, в Україні на початок 2022 р. налічувалось більше 30 виробників.

Директор підприємства, бухгалтери та менеджерами з продажів мають відокремлений офіс, де усі робочі місця оснащені персональними комп'ютерами та іншою необхідною офісною технікою. Бухгалтерський облік підприємства ведеться за журнально-ордерною формою з використанням автоматизованої бухгалтерської програми «BAS-бухгалтерія». Для подання електронної звітності до контролюючих органів товариство використовує програму «М.Е.Дос». В поточній роботі товариство використовує наступні модулі програми: Електронний документообіг, Звітність, Облік ПДВ. Обмін юридичними документами з деякими контрагентами також здійснюється у програмі «Вчасно».

Організаційна структура підприємства зображена на рис. 1.7. Директору підприємства підпорядковуються директор з виробництва, комерційний директор та співробітники бухгалтерії. Головний бухгалтер має наступні посадові обов'язки:

- розробляє облікову політику підприємства, вносить до неї зміни;
- обирає форму бухгалтерського обліку;

- розробляє робочий план рахунків, форми первинних документів, форми документів внутрішньої бухгалтерської звітності;

- складає порядок проведення інвентаризації, контролю за проведенням господарських операцій, дотримання технології обробки бухгалтерської інформації та порядку документообороту.

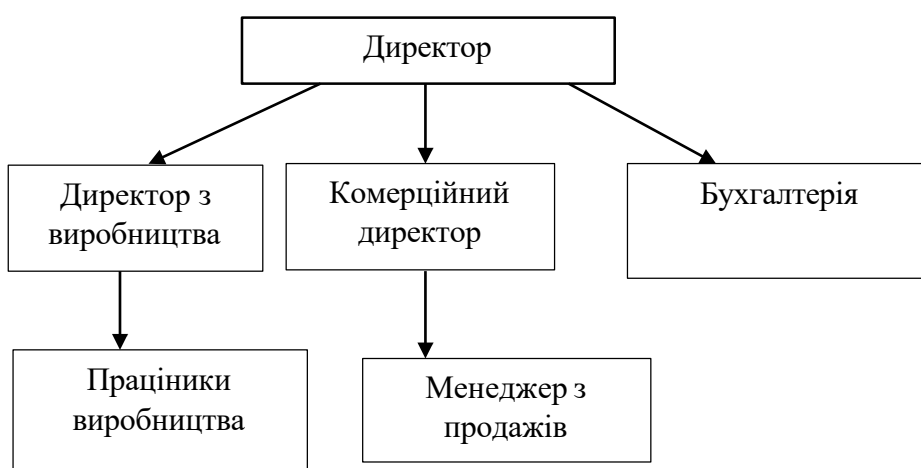


Рис.1.7. Організаційна структура ТОВ «ЕКОКАП»

Бухгалтер - економіст I категорії відповідає за ведення бухгалтерського обліку окремих операцій. В його обов'язки входить:

- контроль за дотриманням касової дисципліни, розрахунками з підзвітними особами;

- прийом і контроль первинної документації та підготовка їх до рахункової обробки;

- оплата придбання сировини, матеріалів та отриманих послуг в системі клієнт-банк, реєстрація господарських операцій в журналі на підставі банківських виписок;

- оформлення рахунків, видаткових та товаро-транспортних накладних, ведення первинного обліку ПДВ;

- підготовка основних кадрових облікових документів (договори, накази, трудові книжки, графік відпусток та ін.);

- прийом, аналіз і контроль табелів обліку робочого часу та підготовка їх до обробки, прийом і контроль листків непрацездатності та інших документів, що підтверджують право на відсутність працівника на роботі тощо;

- нарахування заробітної плати та її виплата контроль за витрачанням фонду оплати праці;

- забезпечення інформацією керівництво;

- підготовка даних для складання звітності.

Оборотні активи відіграють важливу роль у забезпеченні виробничого процесу. Тому вважаємо за доцільне провести аналіз динаміки оборотних активів товариства на підставі даних Балансу (табл. 1.7)

Таблиця 1.7

Структура оборотних активів ТОВ «ЕКОКАП» за 2022-2024 рр.

Найменування	Сума, тис. грн.			Питома вага, %			Відхилення 2024 до 2022
	2022	2023	2024	2022	2023	2024	
Запаси:	9427,00	9296,40	9799,10	94,4	92,7	94,7	0,3%
- виробничі запаси	5356,07	5504,33	4184,21	53,6	54,9	40,4	-13,2%
- готова продукція	4070,30	3791,10	5614,80	40,7	37,8	54,3	13,6%
дебіторська заборгованість з товари, роботи, послуги	246,30	93,30	280,20	2,5	0,9	2,7	0,2%
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,00	54,10	8,00	0,0	0,5	0,1	0,1%
Інша поточна дебіторська заборгованість	50,00	81,80	174,00	0,5	0,8	1,7	1,2%
Гроші та їх еквіваленти	200,10	461,50	70,50	2,0	4,6	0,7	-1,3%
Інші оборотні активи	67,80	38,50	16,40	0,7	0,4	0,2	-0,5%
Разом оборотних активів	9991,20	10025,60	10348,20	96,0	97,2	98,4	2,4%
Разом активів	10412,20	10319,10	10517,40				1,0%

Аналіз структури оборотних активів свідчить про зростання суми оборотних активів за 2022-2024 рр. на 2,4% за рахунок збільшення частки

оборотних активів в активах до 98,4%, що свідчить про незначну залишкову вартість необоротних активів та превалювання оборотних активів у структурі майна товариства. За даними табл. 1.7 частка запасів у структурі активів залишилася на попередньому рівні, але змінилась їх структура.

За аналізований період відбулося зростання ГП у структурі оборотних активів на 37,9%. Одночасно відбулося зниження частки виробничих запасів, що свідчить про накопичення ГП. Частка дебіторської заборгованість за товари, роботи, послуги у складі оборотних активів практично не змінилась, але зросло її абсолютне значення. Така динаміка може свідчити про збільшення обсягів реалізації на умовах після оплати. Обсяг грошових коштів значно знизився у 2024 р. відносно даних за 2022 р. на 129,6 тис. Питома вага грошових коштів у структурі активів у 2024 р. відносно 2022 р. зменшилася на 1,3%. Така динаміка підкреслює зниження ліквідності балансу та необхідність перегляду договірних умов. За даними синтетичного обліку проведено аналіз динаміки та структури доходів товариства (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Структура доходів ТОВ «ЕКОКАП»

Рахунок	Найменування	Сума, тис. грн.			Абсолютне відхилення		Питома вага, %		
		2022	2023	2024	2023 до 2022	2024 до 2023	2022	2023	2024
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
70	Доходи від реалізації	12448,6	19838,2	16022,5	+7389,6	-3815,7	100	100	100
701	Дохід від реалізації готової продукції	12072,4	19444,7	15401,5	+7372,3	-4043,2	96,9	98,0	96,1
702	Дохід від реалізації товарів	367,2	388,6	613,8	+21,4	+225,2	2,9	1,95	3,82
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	9,0	4,8	7,2	-4,2	+2,4	0,06	0,02	0,04
71	Інший операційний дохід	21,4	1,9	29,5	-19,5	+27,5	0,14	0,03	0,14

Аналіз динаміки доходів за даними синтетичного обліку свідчить про зростання доходів від реалізації продукції, які мають найбільшу питому вагу у

2023 р. на 7372,3 тис. грн. та їх зменшення на 4043,2 у 2024 р. Такі доходи займали у 2022 р. 96,9 % в загальному обсязі операційних доходів та відповідно 98% та 96,1% у 2023 р. та 2024 р. Доходи від реалізації товарів, наданих послуг та виконаних робіт займають незначну частину доходів від реалізації. Відповідно їх вплив на загальний розмір доходів основної діяльності товариства незначний. Але варто зазначити, що доходи від реалізації товарів максимально зросли у 2024 р. на 225,2 тис. грн. Частка доходів від реалізації товарів коливається від 2,9 % у 2022 р. до 3,82 % у 2024 р.

ТОВ «ЕКОКАП» складає фінансову звітність за ф. № 1-м за НП(С)БО 25 (Додатки А-В). Аналіз динаміки основних елементів Балансу - складової фінансового звіту малого підприємства за 2022-2024 рр. представлено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Аналіз динаміки елементів Балансу ТОВ «ЕКОКАП» за 2022-2024 рр.

Показник	Період			Відхилення, +/-	
	2022	2023	2024	2023 від 2022	2024 від 2023
	1	2	3	4	5
Необоротні активи	421	293,5	169,2	-127,5	-124,3
Оборотні активи	9991,2	10025,6	10348,2	+34,4	+322,6
Власний капітал	7906,3	8154,0	8272,0	+247,7	+118
Довгострокові зобов'язання	580	641,0	640,3	+61	-0,7
Поточні зобов'язання	1925,9	1524,1	1605,1	-401,8	+81

Аналіз динаміки показників Балансу підприємства демонструє зниження залишкової вартості НА у 2023 році на 127,5 тис. грн. та на 124,3 тис. грн. у 2024 році. Одночасно відмічається тенденція до збільшення оборотних активів, до складу яких входить готова продукція, на 34,4 тис. грн у 2023 році та на 322,6 тис. грн. у 2024 році. Власний капітал збільшився 2023 р. на 247,7 тис. грн., у 2024 році зберіглася позитивна динаміка, відбулося зростання власного капіталу на 118 тис. грн. Щодо інших джерел утворення активів, то довгострокові

зобов'язання товариства збільшилися у 2023 році на 61 тис. грн. У 2024 році відбулося незначне зменшення довгострокових зобов'язань. Динаміка зміни поточних зобов'язань за 2022-2024 рр. протилежна змінам довгострокових боргів товариства. Так у 2023 році поточні зобов'язання зменшилися на 401,8 тис. грн. та збільшилися на 81 тис. грн. у 2024 році.

Проведений у табл. 1.9 аналіз дозволив оцінити зміни у основних статтях Балансу, тобто зміни у складі майна товариства та джерел його утворення.

Для оцінки показників фінансових результатів оцінено динаміку статей Звіту про фінансові результати складено аналітичну табл. 1.10 (Додатки А-В).

Таблиця 1.10

**Основні показники фінансових результатів ТОВ «ЕКОКАП»
за 2022-2024 рр.**

Показник	Період			Абсолютне відхилення, +/-		Відносне відхилення, %	
	2022	2023	2024	2022 від 2023	2023 від 2024	2022/2023	2023/2024
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	10373,80	16531,80	13352,1	+6158,0	-3179,70	159,4	-19,23
Інші операційні доходи, тис. грн.	21,40	1,90	28,50	-19,50	26,60	91,12	8,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	9,308.70	15480,4	12537,8	6171,70	-2942,60	66,30	19,01
Інші операційні витрати, тис. грн.	859,70	746,90	698,90	-112,80	-48,00	-13,12	6,43
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	226,80	306,40	143,90	79,60	-162,50	35,10	-53,04
Податок на прибуток, тис. грн.	40,80	55,20	25,90	14,40	-29,30	35,29	-53,08
Чистий прибуток, тис. грн.	186,00	251,20	118,00	65,20	-133,20	35,05	-53,03

Результати розрахунків, проведених у табл. 1.10, свідчать про прибутковість товариства протягом 2022-2024 рр., але спостерігається негативна тенденція до її зниження. Так, у 2023 р. відбулися позитивні зміни у порівнянні із попереднім роком – роком початку війни, але у 2024 р. чистий прибуток знизився на 53% порівняно з попереднім звітним періодом, що обумовлено зниженням виручки від реалізації ГП на 19,23%.

Попри зростання інших операційних доходів на 26,6 тис. грн. загальна сума чистого прибутку знизилась більш ніж навіпіл. Пропорційне зниження собівартості РП на 19% свідчить про зниження прибутку через збільшення витрат на виробництво, а саме через зниження обсягів реалізації ГП.

Таким чином, оцінка основних показників, що характеризують фінансові результати, майно товариства, його заборгованість та фінансові результати, свідчить про нерівномірне співвідношення приросту доходів та прибутку.

Висновки до розділу 1

За результатами проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки:

Проведений аналіз розвитку категорії «витрати» та собівартості свідчить про історичне підґрунття розвитку категорій та впливу методів управлінського обліку на процес обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції. Отже, за умов організації обліку за центрами відповідальності, що характерне при впровадженні бюджетування, концентрують увагу на розподілі витрат за центрами відповідальності, що дозволяє визначити внесок кожного окремого підрозділу у загальний результат. Значення класифікації посилюється необхідністю контролю за витратами суб'єкта господарювання, формування конкурентоспроможних цін на продукцію, роботи та послуги. Розглянуто основні класифікаційні ознаки витрат для різних цілей, що має врахувати суб'єкт

підприємницької діяльності при організації обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції, робіт та послуг.

Собівартість не являється стійкою величиною, вона зазвичай змінюється під впливом різних факторів, як зовнішніх, на які підприємство не може вплинути, так і внутрішніх, що виникають при здійсненні господарської діяльності. У склад собівартості реалізованої продукції включають виробничу собівартість продукції та інші витрати, які пов'язані із організацією, управлінням та обслуговуванням виробничого процесу.

Огляд нормативно-правових джерел, що регулюють питання обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції свідчить про те, що об'єкту дослідження приділяється значна увага. Законодавчо-нормативні акти повною мірою врегульовують питання організації виробничої діяльності, обліку та аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції й надають можливість належним чином сформулювати облікову політику та провести аналіз витрат підприємства.

Проведений аналіз структури активу балансу свідчить про зростання оборотних за 2022-2024 рр. на 2,4% за рахунок збільшення частки оборотних активів в активах до 98,4%, що свідчить про незначну залишкову вартість необоротних активів та превалювання оборотних активів у структурі майна товариства. Частка запасів у структурі активів залишилася на попередньому рівні, але змінилась їх структура. Одночасно відбулося зниження частки виробничих запасів, що свідчить про накопичення ГП. Частка дебіторської заборгованість за товари, роботи, послуги у складі оборотних активів практично не змінилась, але зросло її абсолютне значення. Така динаміка може свідчити про збільшення обсягів реалізації на умовах після оплати.

Оцінка динаміки доходів за даними синтетичного обліку свідчить про зростання доходів від реалізації продукції, які мають найбільшу питому вагу у 2023 р. на 7372,3 тис. грн. та їх зменшення на 4043,2 у 2024 р. Такі доходи займали у 2022 р. 96,9 % в загальному обсязі операційних доходів та відповідно 98% та 96,1% у 2023 р. та 2024 р. Доходи від реалізації товарів, наданих послуг

та виконаних робіт займають незначну частину доходів від реалізації. За аналізований період відбулося зростання ГП у структурі оборотних активів на 37,9%.

Результати розрахунків продемонстрували прибутковість товариства протягом 2022-2024 рр., але спостерігається негативна тенденція до її зниження. Так, у 2023 р. відбулися позитивні зміни у порівнянні із попереднім роком – роком початку війни, але у 2024 р. чистий прибуток знизився на 53% порівняно з попереднім звітним періодом, що обумовлено зниженням виручки від реалізації ГП на 19,23%. Попри зростання інших операційних доходів на 26,6 тис. грн. загальна сума чистого прибутку значно знизилася. Отже, оцінка основних показників, що характеризують фінансові результати, майно товариства, його заборгованість та фінансові результати, свідчить про нерівномірне співвідношення приросту доходів та прибутку.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційні аспекти обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємства

При організації системи виробничого обліку важливе значення має управлінський аспект, що зумовлено тим, що предметом управління підприємством виступають витрати виробництва, собівартість продукції та її калькулювання. Управління виробничими витратами являється повторюваним процесом, у ході якого намагаються обґрунтовано скоротити витрати.

Організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) визначається насамперед організаційними та технологічними особливостями виробництва і має відображати процес формування витрат. За різних умов виробництва накопичення витрат має забезпечити не тільки визначення собівартості продукції, але й сприяти ефективному управлінню витратами. Таким чином, в процесі організації обліку визначення носіїв витрат є важливим з точки зору їх ототожнення з об'єктами калькулювання [17].

Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. зосереджують увагу на питаннях організації обліку та контролю готової продукції підприємства. Науковці вважають головним завданням організації обліку і контролю готової продукції забезпечення оперативного реагування на проблеми виробництва та реалізації продукції і ліквідації негативних наслідків [4].

Зокрема, Г.В. Булкот та О.О. Осика досліджують особливості обліку та контролю документування операцій з руху продукції та зазначають, що задля підвищення ефективності документування відповідальна особа має приділяти увагу питанням виробництва та реалізації, а також посилювати контроль за працівниками, які забезпечують своєчасне оформлення первинних документів

[6].

Деякі вчені, серед яких варто зазначити С.В. Візіренко та О.В. Агаркову, досліджуючи проблемні питання визначають завдання організації обліку готової продукції та процесу її реалізації, а саме:

- своєчасне оформлення первинних документів з обліку готової продукції;
- забезпечення контролю за рухом продукції підприємства;
- встановлення кількості та вартості відвантаженої продукції;
- своєчасне відображення операцій з відвантаження продукції;
- визначення розміру заборгованості дебіторів за відвантаженою продукцією згідно з договорами;
- забезпечення контролю виконання плану випуску та реалізації продукції;
- визначення собівартості готової продукції та фінансового результату від реалізації продукції» [8], [13], [52].

При цьому об'єктами калькулювання виступають окремі види продукції різного ступеню готовності, їх окремі частини, групи однорідних виробів, процеси, стадії, окремі операції та замовлення, види діяльності. Об'єкти калькулювання взаємопов'язані з об'єктами обліку витрат виробництва та можуть збігатися. Тому важливо врахувати фактори, які впливають на вибір об'єктів обліку витрат, зокрема:

- організація виробництва;
- технологія виробництва;
- рівень спеціалізації;
- структура управління;
- система внутрішнього контролю.

Кожний господарюючий суб'єкт розробляє номенклатуру об'єктів обліку витрат, у зв'язку із розбіжностями між об'єктами обліку витрат виробництва та об'єктами калькулювання одиниці продукції доцільно облік витрат організувати у декілька етапів:

- облік витрат на виробництво та їх розподіл між об'єктами витрат;
- аналітичний облік витрат та визначення собівартості всієї ГП;
- визначення собівартості одиниці ГП.

На рис. 2.1 подано структуру системи управління витратами.

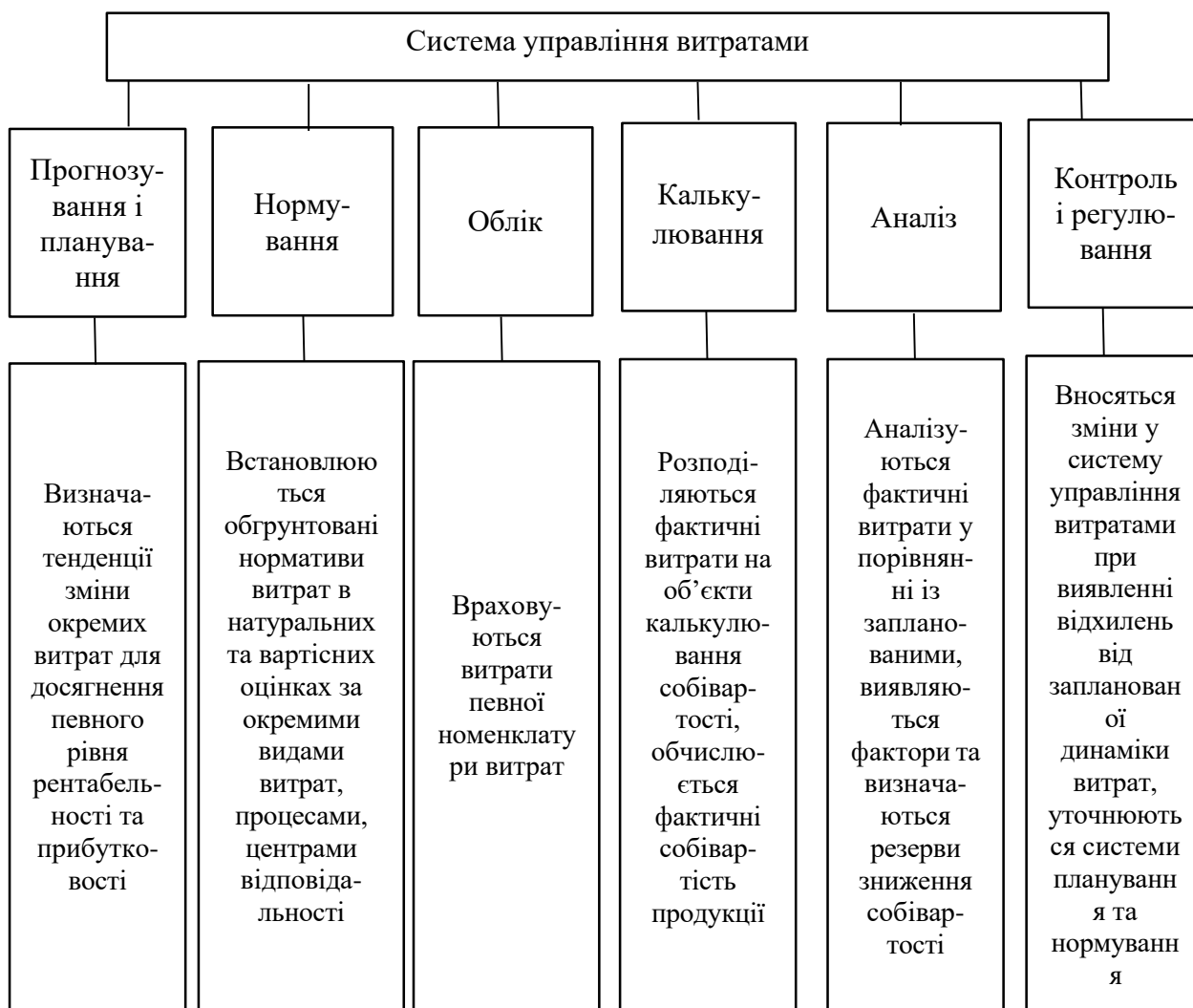


Рис. 2.1. Елементи системи управління витратами

Облік виробничих витрат має забезпечити групування витрат за наступними напрямками:

- видами основної діяльності;
- видами виробництва (основного, допоміжного);
- виробничими підрозділами;
- видами продукції;
- статтями калькуляції;

- економічними елементами витрат.

Відповідно до положень НП(С)БО 16 в бухгалтерському обліку витрати відображаються одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (рис. 2.2).

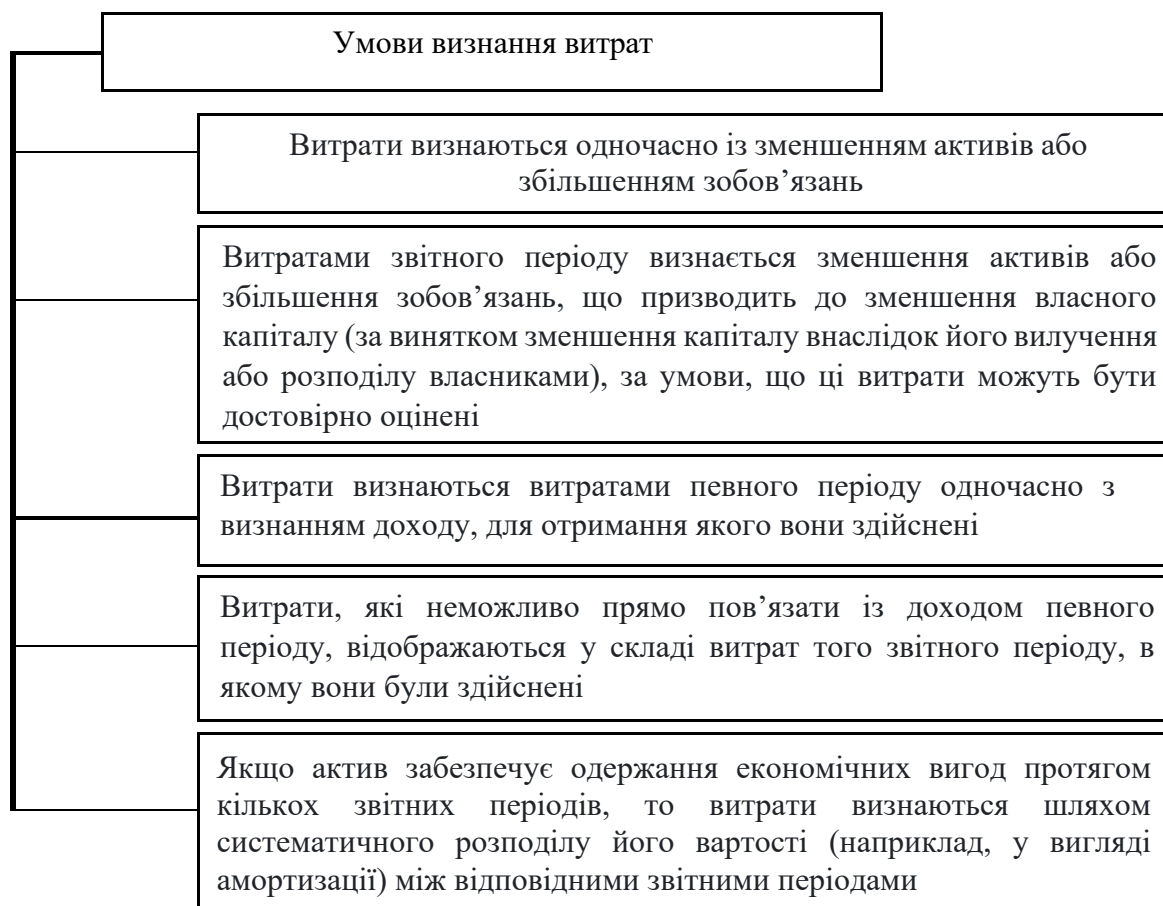


Рис. 2.2. Умови визнання витрат за НП(С)БО 16

Національні стандарти також зазначають умови, за якими витрати не визнаються та не включаються до статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), зокрема:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 НП(С)БО 16;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з НП(С)БО;

- балансова вартість валюти [38].

Для суб'єктів господарювання, які виробляють та реалізують ГП, виконують роботи або надають послуги, в першу чергу важливо правильно визначати виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

За НП(С)БО 16 виробнича собівартість ГП (робіт, послуг) включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- розподілену частку постійних загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції, що використовується суб'єктом господарювання, в оцінці можливого її використання [60], [62].

Перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) формується кожним підприємством самостійно.

У склад собівартості РП включають:

- виробничу собівартість продукції, що була реалізована;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати [62].

Так, наведене свідчить, що собівартість РП включає не лише її виробничу собівартість, але й нерозподілену частину постійних загальновиробничих витрат та наднормативні виробничі витрати.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості РП (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати загальну фактичну величину зазначених накладних витрат.

Наказ про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» містить перелік статей калькуляції собівартості продукції, який враховує особливості виробничого процесу та вимоги НП(С)БО, що подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції

№ з/п	Стаття	Зміст
1	Сировина і матеріали	сировина та матеріали, що входять до складу продукції, що виготовляється
2		допоміжні матеріали, що використовуються у процесі виробництва продукції
3		МШП, що використовуються у процесі виробництва продукції
4	Роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	роботи та послуги виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами за умови, що вони відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції
5	Паливо та енергія на технологічні цілі	витрати на всі види палива та енергії, що використовуються безпосередньо у процесі виробництва продукції
6	Основна та додаткова заробітна плата виробничих працівників	витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати працівникам, згідно прийнятої на підприємстві системи оплати праці
7	Відрахування на соціальні заходи	нарахування витрат на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок) на суму оплати праці працівників, зайнятих виробництвом продукції
8	Амортизація виробничого обладнання	
9	Загальновиробничі витрати	Додаток до Наказу

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від положень облікової політики товариства щодо оцінки запасів при їх вибутті відповідно до передбачених НП(С)БО 9 методів [37].

За положеннями Наказу про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» тривалість нормального операційного циклу становить:

- для виготовлення продукції - 30 днів;
- для виконання робіт – 15 днів;
- для надання послуг - 10 днів.

У Додатку до Наказу про облікову політику товариства затверджено перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, який

використовують для списання витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) та включення їх у склад собівартості реалізованої продукції (Додаток Г).

Відповідно до рекомендацій Положення № 88 з метою раціоналізації витрат часу на оформлення документів складено графік документообороту, який містить перелік робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт (табл. 2.2) [48].

Таблиця 2.2

Графік документообороту ТОВ «ЕКОКАП»

№	Назва документу	Відповідальний за підготовку	Термін виконання
1	2	3	4
1	Накази по кадрових питаннях	Бухгалтер	Робочий день що передує або збігається з датою початку роботи працівника
2	Графік відпусток	Бухгалтер	На 1 лютого поточного року
3	Табель обліку робочого часу	Бухгалтер	Останній робочий день місяця
4	Штатний розпис	Директор	У місячний термін до початку року
5	Проекти наказів з питань організації господарської діяльності	Бухгалтер, головний бухгалтер	В день складання проекту наказу
6	Договір з постачальниками щодо придбання товарів (надання послуг, виконання робіт)	Директор виробництва, комерційний директор, бухгалтер	Не пізніше наступного дня після реєстрації договору в книзі реєстрації
7	Договір продажу з покупцями	Комерційний директор, бухгалтер	Не пізніше ніж наступного дня після реєстрації договору в книзі реєстрації
8	Акт звірки з контрагентами	Бухгалтер	Протягом 2 робочих днів від запиту контрагента
9	Платіжні інструкції	Бухгалтер	Відповідно наказу директора, головного бухгалтера
10	Заявка на видачу готівки	Головний бухгалтер	У день, що передує отриманню готівки
11	Приходний касовий ордер	Бухгалтер	У день приймання готівки
12	Рахунки, видаткові накладні, ТГН по відпуску продукції	Бухгалтер	В день відпуску продукції
13	Обробка приходних документів	Бухгалтер	В день отримання товарів

закінчення табл. 2.2

1	2	3	4
14	Головна книга	Бухгалтер, головний бухгалтер	Не пізніше ніж наступного дня після оформлення операції
15	Оборотні відомості з руху необоротних активів	Головний бухгалтер	Не пізніше 1 числа наступного місяця
16	Акти введення об'єкта в експлуатацію	Директор виробництва	3 Не пізніше останнього робочого дня поточного місяця
17	Відомість обліку термінів експлуатації основних засобів	Головний бухгалтер	Не пізніше останнього робочого дня поточного місяця
18	Дефектні акти, висновки про технічний стан об'єктів	Директор виробництва	3
19	Бюджетна, фінансова, податкова, пенсійна, статистична звітність і звітність до соціальних фондів та інша	Головний бухгалтер	Не пізніше граничної дати, встановленої для надання відповідної

Раціонально організований бухгалтерський облік є ключовим елементом ефективного управління товариством, тому що забезпечує повне та достовірне відображення господарської діяльності.

2.2. Методика обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції товариства

Визначення методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції мають враховувати ряд організаційних моментів управління виробничими процесами, серед яких:

- вид економічної діяльності;
- тип виробництва;
- особливості технологічного процесу тощо.

Національна практика обліку витрат багато років поспіль включала традиційні методи, зокрема однопередільний, нормативний, позамовний, попередільний [11].

В динамічних ринкових умовах виникла потреба у змінах усіх економічних процесів включаючи методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції через не відповідність традиційних методів вимогам часу. Використання сучасного зарубіжного досвіду щодо методичного забезпечення управління витратами забезпечує доповнення традиційних методів, а також надає переваги у конкурентному середовищі.

Серед поширених наприкінці ХХ століття у зарубіжній практиці методів калькулювання витрат варто зазначити: стандарт-кост, АВС-костінг, таргет-костінг, кайзен-костінг, бенчмаркетинг тощо [11], [54]. Виникнення значної кількості методів та прийомів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції науковці пов'язують із запровадженням систему, що враховує технологічні особливості сучасних виробничих підприємств та відповідає критеріям економічної ефективності.

Так, розробники методу АВС-калькулювання намагалися врахувати недоліки існуючих методів та мали за мету досягти оптимального розподілу накладних витрат. Зазначений метод не зважаючи на складність та трудомісткість проведення розрахунків вважається одним з найперспективніших методів управління витратами на підприємствах із значною питомою вагою непрямих накладних витрат [23], [54].

Проте, більшість провідних науковців виділяють ознаки, за якими можна розподілити застосовані на практиці методи (рис. 2.3):

- за об'єктом обліку витрат;
- за ступенем включення витрат;
- за повнотою планування витрат;
- за способом управління витратами.

Проте, незалежно від застосування вітчизняної та зарубіжної практики обліку витрат на виробництво продукції ефективність застосування методу визначається ступенем достовірності та своєчасності інформації про хід та якість виробничого процесу [54].

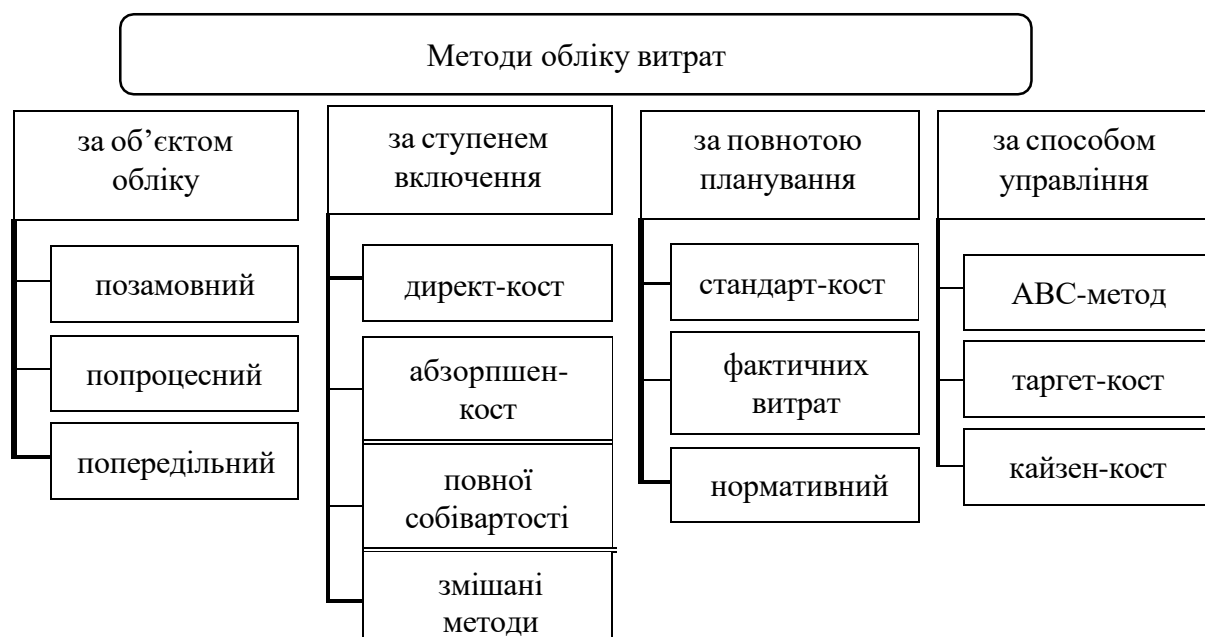


Рис. 2.3. Класифікація методів обліку витрат на виробництво продукції
Джерело: узагальнено автором на підставі [18, с. 131], [25, с. 81], [27, с. 214]

Загальна характеристики та сфери застосування методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Характеристика методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Метод	Характеристика	Сфера застосування
1	2	3
Простий (однопредільний)	визначення собівартості одиниці продукції шляхом ділення усіх виробничих витрат за статтями калькуляції на кількість виробленої продукції	Доцільно використовувати у виробництвах з одним переділом та незначним обсягом незавершеного виробництва
Нормативний	В основі методу покладена розробка довготривалих норм витрат та їх корегування, складання нормативних, планових та звітних калькуляцій. Відповідно облік витрат ведуть за встановленими нормами витрат, визначають відхилення від встановлених норм (економію або перевитрати)	Застосовується у масовому та серійному виробництві складної продукції

закінчення табл. 2.3

1	2	3
Попередільний	Облік витрат ведуть по переділах і за статтями калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції. Метод містить елементи нормативного методу через систематичне визначення відхилень фактичних витрат, визначення відхилень та причин	Використовується у виробництвах, де виробничий процес складається з технологічних стадій
Позамовний	Фактичну собівартість визначають за окремими замовленнями після їх виконання. Врахування прямих витрат відбувається в розрізі статей калькуляції для індивідуальних замовлень, непрямих – за місцями їх виникнення із застосуванням встановленої бази розподілу	Застосовується на підприємствах індивідуального виробництва
АВС-костінг	Об'єктом обліку - окремий вид діяльності, об'єкт калькулювання - вид продукції. Ресурси розподіляються між центрами витрат в залежності від носія витрат та відносяться на окремий вид продукції	Застосовується у сфері надання послуг
Таргет-костінг	Об'єкт розрахунку - планована собівартість продукту, яка базується на визначеній ціні продажу	Використовується на виробничих підприємствах
Кайзен-костінг	Мета методу - досягнення цільової вартості продукту на етапі виробництва. Завдання з оптимізації витрат вирішуються працівниками та визначаються складом змінних витрат. Постійні витрати групуються в окремих бюджетах	
Стандарт-костінг	Метод базується на плануванні витрат, встановленні норм витрат з майбутнім аналізом причин відхилення. Розподіл непрямих витрат відбувається із застосуванням ставки розподілу	
Директ-костінг	Метод обліку граничних витрат (сум покриття), що передбачає планування та облік неповної собівартості, яка включає тільки прямі змінні витрати. Постійні витрати відносяться до витрат поточного періоду	

Широке поширення на підприємствах США та Європи у свій час набув японський метод кайзен-костинг, який значно мотивує працівників скорочувати витрати. Прикладом впровадження жорстких методів управління витратами став метод кост-кілінг, метою якого є швидке скорочення витрат без шкоди для його діяльності.

Тому економія витрат як правило досягалася за рахунок скорочення штатних працівників, продажу незадіяних активів та суттєве зменшення витрат на соціальну сферу [11].

Новітнім методом у системі управління витратами став бенчмаркінг, який запроваджується як інструмент оцінки стратегій підприємства через порівняння її з іншими успішними підприємствами та, відповідно визначення власних позицій на конкретному ринку. За умови використання цього методу у суб'єкт господарювання замість пошуку власних способів скорочення витрат та вдосконалення технології виробництва використовує досвід лідера ринку або еталонного підприємства [11].

Вивчення досвіду практичного застосування методів обліку витрат показує, що в чистому вигляді кожен з них впроваджується вкрай рідко. Різноманітність цілей та особливості господарської діяльності підприємств зумовили впровадження багатьох комбінацій базових методів обліку витрат у рамках однієї класифікаційної форми. Підприємства все рідше застосовують один метод обчислення витрат без поєднання його з іншими.

Надходження, вибуття або списання готової продукції відображається в бухгалтерському обліку за фактичною виробничою собівартістю. В аналітичному обліку на місцях зберігання готова продукція відображається як у натуральному, так й у вартісному вираженні за окремими її видами.

Протягом звітного періоду в поточному обліку товариства, зокрема, у видаткових і прибуткових документах, відомостях випуску та реалізації готової продукції, рух готової продукції може оцінюватися за обліковими цінами до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. Використання такої оцінки пов'язане з визначенням фактичної собівартості продукції наприкінці

місяця. Для відображення руху готової продукції протягом періоду застосовуються ціни. Оцінка готової продукції за обліковими цінами може застосовуватися також при списанні собівартості реалізованої продукції в момент її відвантаження покупцям проведенням. Необхідність у такому записі передбачена в програмах з автоматизації бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що у якості облікових цін можуть бути використані наступні показники:

- планова або нормативна собівартість;
- оптова ціна;
- відпускна ціна тощо.

При організації аналітичного обліку вибір оцінки готової продукції необхідно зафіксувати у Наказі про облікову політику товариства. Застосування оцінки руху готової продукції за обліковою вартістю передбачає визначення та облік відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами. Тому облік зазначених відхилень доцільно вести на окремому аналітичному рахунку, відкритому до рахунку 26 «Готова продукція», що дозволяє в межах аналітичних рахунків відображати фактичну собівартість продукції та її вартість за обліковими цінами. Так доцільно відкривати наступні субрахунки другого порядку, які дозволять відображати результати застосування методу оцінки готової продукції за обліковими цінами:

261 «Готова продукція за обліковими цінами»;

262 «Відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами».

При використанні оцінки готової продукції за обліковими цінами можливі два варіанти розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції протягом звітної місяця (табл. 2.4).

Зважаючи на те, що економічна суть собівартості реалізованої продукції відображає всі прямі та непрямі витрати за об'єктом витрат, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та реалізованої протягом звітної періоду. Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції розраховується та

списується наприкінці місяця проведенням Дт 26 «Готова продукція» Кт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Таблиця 2.4

Розрахунок фактичної виробничої собівартості РП

№ з/п	Показники	В облікових цінах	За фактичною виробничою собівартістю	Відхилення фактичної виробничої собівартості від облікових цін (+ перевитрата/ - економія)
1	2	3	4	5
1	Залишок готової продукції на складі на початок місяця	Відображаються дані з аналогічного розрахунку за попередній місяць		
2	Надійшла на склад готова продукція із виробництва у поточному місяці	Визначаються на підставі відомості випуску товарної продукції	Оборот за дебетом 26 і кредитом 23	стр. 2 гр. 4 - ряд. 2 гр. 3
3		стр. 1 стор. 2	стр. 1 стор. 2	стр. 1 стор. 2
1-й варіант				
4	Відсоток відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами	(ряд. 3 гр. 5 : ряд. 3 гр. 3) x 100		
5	Відпущено зі складу готову продукцію у звітному місяці	Підсумкові показники щодо відвантаження продукції за звітний місяць	стр. 5 гр. 3 ряд. 5 гр. 5	(ряд. 4 гр. 5 x ряд. 5 гр. 3) : 100
6	Залишок продукції на складі наприкінці місяця	ряд. 3 ряд. 5	стр. 3 ряд. 5	стр. 3 ряд. 5
2 варіант				
7	Відсоткове відношення фактичної виробничої собівартості до вартості цього ж обсягу продукції в облікових цінах	ряд. 3 гр. 4 : ряд. 3 гр. 3) x 100		
8	Відпущено зі складу (реалізовано) готову продукцію у звітному місяці	Підсумкові показники за звітний місяць про відвантаження продукції	(Ряд. 8 гр. 3 x ряд. 7 гр. 4) : 100	Ряд. 8 гр. 4 – ряд. 8 гр. 3
9	Залишок готової продукції на складі на кінець місяця	стр. 3 ряд. 8	стр. 3 ряд. 8	стр. 3 стор. 8

При цьому собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) протягом звітного періоду може визначатися двома способами:

1. Вартість реалізованої продукції відображається одноразово після визначення фактичної виробничої собівартості продукції наприкінці звітної періоду.

2. Вартість реалізованої продукції відображається в момент здійснення кожної операції з відвантаження продукції, при цьому на дату кожної операції фактична виробнича собівартість реалізованої продукції не визначається, а відхилення від облікових цін виявляються одноразово наприкінці місяця. Порядок відображення операцій щодо реалізації продукції залежить від способу визначення собівартості реалізованої продукції. У табл. 2.5 наведемо відображення господарських операцій з обліку готової продукції та її реалізації в залежності від порядку оцінки руху ГП.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку ГП та її реалізації

Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Облік руху та реалізації готової продукції за фактичною собівартістю			
Приймально-здавальний акт (накладна)	Відображено передачу на склад готової продукції, яку оцінено за фактичною собівартістю	26	23
Накладна	Списано фактичну собівартість реалізованої продукції	901	26
Акт виконаних робіт	Списано фактичну собівартість виконаних робіт (наданих послуг)	903	23
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Списано фактичну собівартість продукції, яку використано на внутрішньовиробничі потреби	23, 91, 92, 93, 94	26
Відомість (акт)	Списано фактичну собівартість виконаних робіт (наданих послуг) для внутрішньовиробничих потреб	23, 91, 92, 93, 94	23
	б*. Списано наднормативні виробничі витрати:		
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, наряд на відрядну роботу	- у момент здійснення зазначених витрат	90	91, 23

подовження табл. 2.5

1	2	3	4
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, наряд на відрядну роботу	- відображено наднормативні втрати через брак	90	24
Акт інвентаризації	- виявлені при інвентаризації раніше включені у виробничу собівартість конкретного об'єкта	90	23
Акт інвентаризації	- виявлені при інвентаризації раніше включені до складу загальновиробничих витрат	90	91
	Включено нерозподілені постійні постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізації:		
Довідка-розрахунок (розрахунок)	- готової продукції	901	91
Довідка-розрахунок (розрахунок)	- виконаних робіт, наданих послуг	903	91
	Списано на фінансовий результат діяльності собівартість реалізованих:		
Бухгалтерська довідка	- готової продукції	791	901
Бухгалтерська довідка	- виконаних робіт, наданих послуг	791	903
Оцінка руху готової продукції протягом звітного періоду за обліковими цінами			
Спосіб 1. Облік руху та реалізації готової продукції за обліковою вартістю після визначення фактичної собівартості			
Приймально-здавальний акт (накладна)	Передано на склад готову продукцію оцінену за фактичною собівартістю	261	23
	Визначено відхилення облікової ціни від фактичної собівартості у разі:		
Довідка-розрахунок	- економії (фактична собівартість < оцінки за обліковими цінами)	261	262
Довідка-розрахунок	- перевитрати (фактична собівартість > оцінки за обліковими цінами) – методом «сторно»	261	262
Накладна	Списано фактичну виробничу собівартість реалізованої продукції	901	26
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін.	Списано фактичну собівартість продукції, використаної на внутрішньовиробничі потреби	23, 91, 92, 93, 94	261
	Списано відхилення облікової ціни від фактичної собівартості, що відноситься до готової продукції, яка вибула, у разі:		
Довідка-розрахунок	- економії	262	261
Довідка-розрахунок	- перевитрати (методом «сторно»)	262	261
Спосіб 2. Облік руху та реалізації продукції за обліковою вартістю (при списанні собівартості реалізації в момент операції з відвантаження продукції)			
Накладна	Списано вартість реалізованої готової продукції за обліковими цінами протягом звітного періоду (до визначення фактичної виробничої собівартості)	901	261
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Списано продукцію за обліковою ціною протягом звітного періоду, що використана на внутрішньовиробничі потреби	23, 91, 92, 93, 94	261
Приймально-здавальний акт (накладна)	Передано на склад готову продукцію оцінену за фактичною собівартістю	261	23

закінчення табл. 2.5

1	2	3	4
	Визначено відхилення облікової ціни від фактичної собівартості у випадку:		
Довідка-розрахунок	- економії	261	262
Довідка-розрахунок	- перевитрати (методом «сторно»)	261	262
	Списано відхилення облікової ціни від фактичної собівартості реалізованої продукції, яка вибула, у разі:		
Довідка-розрахунок	економії (методом «сторно»):		
Довідка-розрахунок	а) за реалізованою продукцією	901	262
Довідка-розрахунок	б) при використанні продукції на потреби	23, 91, 92, 93, 94	262
Довідка-розрахунок	перевитрати:		
Довідка-розрахунок	а) за реалізованою продукцією	901	261
Довідка-розрахунок	б) при використанні продукції на внутрішньовиробничі потреби	23, 91, 92, 93, 94	262

Усі витрати, які пов'язані з виготовленням продукції, відповідно до переліку статей калькулювання виробничої собівартості ГП накопичуються на рахунку 23 (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Типові бухгалтерські проведення з обліку витрат на виробництво

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Списано на виробництво сировину	23	201	80000
2	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва	23	661	48000
3	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці робітників	23	651	10560
4	Витрати на електроенергію	23	685	6500
5	Нарахована амортизація виробничого обладнання	23	131	1100
6	Списано витрати на рахунок ГП	26	23	146160

Типові бухгалтерські проведення з оприбуткування імпортової сировини наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Бухгалтерські проведення з оприбуткування імпортової сировини

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано кошти на купівлю валюти	333	311	1110558,40
2	Зарахована валюта, куплена на УМВБ	312	333	1100883,72
3	Комісія банку	92	333	5504,42
4	Відображена операційна курсова різниця	942	333	4170,26
5	Оплата постачальнику за картон, євро (23628,90 євро)	3712	312	1110558,40
6	Державна митна служба України Договір, передплата за митне оформлення	3711	311	15000,00
7	Оплата брокеру за послуги митного оформлення картону	631	311	2000,00
8	Оплата за міжнародні автоперевезення	631	311	15000,00
9	Оприбуткування придбаної сировини	201	3712	1110558,40
10	Віднесення витрат на митне оформлення на вартість сировини	201	3711	15000,00
11	Віднесення витрат по оформленню і доставці на вартість сировини	201	631	17000 (2000+15000)
12	Сплачено ПДВ на імпорт сировини	6441	311	228511,68
13	Відображено податковий кредит ПДВ	6415	6441	228511,68
14	Оплата за вивантаження картону навантажувачем	631	311	700,00
15	Віднесення вантажних робіт на собівартість сировини	201	631	700,00

Виробництво продукції ТОВ «ЕКОКАП» відбувається у кілька етапів від обробки сировини, її перемотування та нарізання відповідно плану виробництва складської продукції. Зазначимо, що списання сировини у виробництво оформлюється за нормами споживання. Для оцінки сировини при її використанні у процесі виробництва вона оцінюється відповідно до положень про облікову політику за середньозваженою оцінкою вартості. Якщо передбачено замовленням на сировину наноситься друк та формуються заготовки. Після цього заготовки поступають в формувальний цех, де відбувається термоформування посуду, фасування в поліетиленові рукава та у картонні

ящики. Таким чином готова продукція переміщується на склад, а виготовлений під замовлення посуд відправляється замовнику.

2.3. Удосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП»

На сучасному етапі адаптації національної системи обліку та звітності до МСФЗ важливу роль відіграє гармонізація правил електронного подання звітності та посилення вимог до кіберзахисту бізнес-інформації. Діджиталізація процесу складання первинних документів та надання їх контрагентам, подання фінансової звітності в Україні регулюється низкою законодавчих актів, у тому числі Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [49] та законом «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [50].

Подання звітності врегульовано на законодавчому рівні через обов'язкове її подання в електронному вигляді через Єдиний державний вебпортал електронних послуг, що сприяє прозорості та зменшенню корупційних ризиків. Але цифровізація підвищує ризики кібератак та витік конфіденційної інформації, тому важливою складовою нормативного регулювання подання фінансової звітності є забезпечення захисту даних та організація аудиту безпеки. Тобто, в умовах цифровізації акцент зміщується на правове регулювання електронного документообігу та захист інформації від кіберзагроз [24].

Так М. Кулинич, І. Матвійчук та Т. Писаренко [26] акцентували увагу на завданнях бухгалтерського обліку та аналізу в умовах цифровізації економіки та необхідності запровадження сучасних інформаційних систем збору та обробки інформації для її узагальнення у фінансовій звітності. Водночас М. Кулинич та Шепелюк Н. [26] досліджують принципи обліково-аналітичної інформації в системі управління підприємством та концепцію побудови обліково-

аналітичного забезпечення у розрізі звітної, аналітичної та контрольної складової.

І. Спільник та М. Палюх [58] досліджують фактори розвитку бухгалтерського біліку, його методологічних та концептуальних аспектів під впливом діджиталізації та вимог до релевантності інформації.

Вивченню інформаційних потреб різних груп користувачів присвячено наукову публікацію А. Шнурко, О. Мартиненко та С. Головки. Науковці ґрунтовно досліджили трактування категорії «фінансова звітність», розглянули інформаційну роль статей фінансової звітності господарюючого суб'єкта за умов змін законодавчих актів та розробили алгоритм підготовки, складання та подання компонент фінансової звітності [66].

Впровадженню інформаційних систем та технологій в обліковий процес суб'єктів господарювання присвячена значна кількість наукових праць, зокрема у науковій праці Скриньковського Р., Гладуна В., Крамар М. досліджено питання інформаційного забезпечення економічною інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів звітності в сучасних умовах цифровізації. Науковці характеризують положення розпорядчих документів щодо обраних принципів, методів та процедур, які підприємство обрало серед альтернативних; особливості організації внутрішнього контролю, напрями формування аналітичних рахунків та інші внутрішні положення [55].

Деякі автори акцентують увагу на питаннях трансформації фінансової звітності в умовах цифрової економіки, зокрема, підкреслено роль сучасних інформаційних технологій у забезпеченні прозорості та достовірності облікових даних [52], [65]. Крім обґрунтування важливості цифрової трансформації національної облікової системи у науковій літературі розглянуто фактори впливу діджиталізації на систему обліку та звітності [5].

Дослідження Онешко Л. та співавторів базується на вивченні методології впровадження інформаційних технологій у формуванні фінансової звітності суб'єктів господарювання. Так, автори наголошують на необхідності інтеграції

інформаційних систем в практику бухгалтерського обліку з урахуванням чинних вимог нормативно-правових актів та потреб користувачів інформації [40].

Для удосконалення організації облікової політики запропоновано здійснювати оцінку сформованої облікової політики на товаристві. Результати експертної оцінки Наказу про облікову політику товариства представлено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Експертна оцінка наказу про облікову політику щодо витрат на виробництво ТОВ

№ з/п	Запитання	Бали (максимально 3 бали)
1	Актуальність даних наказу на момент оцінки, враховуючи останні зміни в законодавстві	2
2	Структуризація наказу	2
3	Наявність обов'язкових реквізитів	3
4	Опис організації обліку на товаристві	2
5	Розкриття інформації щодо аналітичних рахунків (наявність робочого плану рахунків у додатку)	1
6	Наявність графіку документообігу	1
7	Періодичність проведення інвентаризації	2
8	Розкриття інформації про класифікацію витрат	2
9	Оцінка ступеня завершеності операції	3
10	Розкриття інформації про включення та розподіл ТЗВ	1
11	Порядок відображення витрат, щодо яких не вдалось отримати первинні документи	3
12	Інформація щодо встановлення межі суттєвості для окремих видів доходів і витрат	3
13	Перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат	3
14	Перелік статей калькуляції продукції	3
15	Розкриття інформації про обраний метод вибуття запасів	2
16	Організація обліку в оподаткуванні	1
Разом		35

Шкала оцінки:

0 - не відповідає критеріям (інформація відсутня);

1 - інформація розкрита частково та/або не відповідає вимогам чинних законодавчо-нормативних актів;

2 - інформація щодо обліку витрат повністю або частково розкрита;

3 - інформація розкрита повною мірою та повністю відповідає нормативним вимогам.

Відповідно до запропонованої шкали експертної оцінки ефективним являється наказ про облікову політику, що набрав більше 35 балів. Незважаючи на позитивну оцінку наказу за результатами аналізу можна сформулювати наступні зауваження:

Разом з тим за результатами аналізу констатовані такі негативні моменти, які вимагають виправлення:

1) робочий план рахунків не містить рахунків, які деталізують інформацію про витрати підприємства;

2) не зазначені альтернативні варіанти оцінки запасів при вибутті в умовах інфляції, порядок розподілу ТЗВ;

3) не розроблений графік документообігу, не зазначені відповідальні за етапами руху первинних документів.

У фінансовому звіті малого підприємства, який складається за НП(С)БО 25 витрати на незавершене виробництво окремо не відображаються. В активі Балансу у складі запасів окремим рядком відображають інформацію про ГП (рядок 1103). У звіті про фінансові результати (рядок 2050) відображають інформацію про обсяг собівартість РП на дату складання звітності.

При складанні повної фінансової звітності у примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація про:

- склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

- склад та суму витрат, що не включені до статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а мають бути відображені безпосередньо

у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу його між власниками).

Отже, внесення змін у Наказ про облікову політику за зазначеними питаннями позитивно вплине на якість організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на товаристві.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

При організації виробничого обліку важливе значення має управлінський аспект, що зумовлено особливостями системи управління підприємством виступають витрати виробництва. Управління виробничими витратами являється повторюваним процесом, у ході якого намагаються обґрунтовано скоротити витрати. Організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції визначається насамперед організаційними та технологічними особливостями товариства та відображає процес формування витрат. За різних умов виробництва накопичення витрат має забезпечити не тільки визначення собівартості продукції, але й сприяти ефективному управлінню витратами. Таким чином, в процесі організації обліку визначення носіїв витрат є важливим з точки зору їх ототожнення з об'єктами калькулювання

Проведений аналіз формування собівартості РП свідчить про те, що вона включає не лише виробничу собівартість, але й нерозподілену частину постійних загальновиробничих витрат та наднормативні виробничі витрати. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати загальну фактичну величину зазначених накладних витрат.

Оцінка положень Наказу про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» містить перелік статей калькуляції собівартості продукції, який враховує особливості виробничого процесу та вимоги НП(С)БО. У Наказі про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» встановлено тривалість нормального операційного циклу становить,

перелік та склад постійних та змінних загально виробничих витрат, який використовують для списання витрат на виробництво продукції. Зазначений наказ не повною мірою відображає усі аспекти організації обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

В динамічних ринкових умовах виникла потреба у змінах усіх економічних процесів включаючи методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції через невідповідність традиційних методів вимогам часу. Використання сучасного зарубіжного досвіду щодо методичного забезпечення управління витратами забезпечує доповнення традиційних методів, а також надає переваги у конкурентному середовищі.

Протягом звітної періоду в поточному обліку товариства, зокрема, у видаткових і прибуткових документах, відомостях випуску та реалізації готової продукції, рух готової продукції може оцінюватися за обліковими цінами до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. Використання такої оцінки пов'язане з визначенням фактичної собівартості продукції наприкінці місяця. При використанні оцінки готової продукції за обліковими цінами розглянуто варіанти розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції протягом звітної місяця.

Для удосконалення організації облікової політики запропоновано здійснювати оцінку сформованої облікової політики на товаристві. Результати експертної оцінки Наказу про облікову політику товариства свідчать про необхідність удосконалити положення наказу.

Отже, внесення змін у Наказ про облікову політику за зазначеними питаннями позитивно вплине на якість організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на товаристві.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЕКОКАП»

3.1. Інформаційне забезпечення, мета та завдання аналізу витрат на виробництво продукції

Ефективна аналітична робота на підприємстві залежить від раціональної її організації. Тому важливо приділяти увагу вибору етапів аналізу, серед яких варто виділити наступні:

- формування плану аналітичної роботи (визначення об'єктів, мети, напрямків використання результатів; розробка програми, календарного плану, призначення виконавців; визначення інформаційних джерел; розробка аналітичних таблиць, методичних вказівок;

- збір інформації для проведення аналізу (відбір інформації та перевірка її достовірності, залучення додаткових джерел, аналітична обробка інформації);

- попередні оцінки (характеристика виконання плану за досліджуваними показниками; характеристика зміни показників у порівнянні з попереднім періодом; характеристика ступеня використання ресурсів);

- аналіз причин динамічних змін і відхилень від базових показників (або показників плану): визначення кола взаємодіючих факторів та їхнього групування; розкриття зв'язків і залежностей між факторами; виділення впливу факторів, що не залежать від діяльності підприємства; визначення впливу факторів і виконання розрахунків їхнього впливу на зміну величини показників; оцінка збитку, нанесеного факторами, що негативно впливають; виявлення невикористаних можливостей аналізованих показників.

- підсумкова оцінка й зведений розрахунок резервів (узагальнення результатів аналізу, визначення загальних резервів виробництва, надання детальної оцінки діяльності підприємства, розробка плану заходів з метою

поліпшення виробничої діяльності та реалізації ГП й використання внутрішніх резервів [9].

Виконавцями аналітичних процедур на товаристві можуть виступати наступні працівники:

- загальне керівництво аналітичною роботою доцільно здійснювати заступнику директора;
- безпосередньо аналітичну роботу очолює головний бухгалтер;
- виконавцем економічного аналізу на підприємстві являється економіст.

Проводити аналіз можуть й зовнішні виконавці, до яких можна віднести аудиторів, працівники комерційних банків та інші особи. Такий аналіз може бути поточним (оперативним) та цільовим (детальним).

Волкова Н.А. та Подвальна Н.Е. у якості методу аналізу собівартості за калькуляційними статтями розглядають порівняння фактичних витрат з плановими за кожною статтею, визначення суми економії чи перевитрат [9].

Зібрані під час проведення аналізу дані, розрахунки впливу різних факторів та виявлені резерви узагальнюються та мають бути оформлені у формі довідок, актів, аналітичних та пояснювальних записок, звітів. При залученні зовнішніх виконавців результати аналізу оформлюють у формі висновків. Ключовим документом, у якому формулюються результати аналізу, являється проект наказу, який затверджує керівник підприємства. Реалізація рекомендацій, сформованих за результатами проведеного аналізу, здійснюється через затвердження розпорядчих документів. Такі документи містять перелік заходів, терміни їх проведення, обсяг необхідних ресурсів, відповідальні, виконавці. Складений документ містить обов'язкові для виконання запропоновані заходи.

До основних задач аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться:

- провести аналіз витрат із метою оцінки досягнутих результатів;
- вивчити причини відхилення фактичних витрат від планових у загальній сумі витрат і в розрізі статей собівартості продукції;

– виявити резерви зниження витрат і собівартості продукції і розробити відповідні заходи щодо їх мобілізації у виробництві.

Для проведення аналізу витрат на виробництво та калькулювання собівартість продукції використовують наступні джерела інформації, які мають включати дані бухгалтерського обліку через високий ступінь достовірності такої інформації [25]:

- планові та фактичні калькуляції;
- норми споживання ресурсів, інформація про відхилення від норм;
- дані облікових реєстрів щодо витрат на виробництво та формування собівартості продукції;
- показники фінансової звітності (при складанні звітності за НП(С)БО 25: ф. № 1-м «Фінансова звітність малого підприємства; при складанні фінансової звітності за НП(С)БО: Баланс (Звіт про фінансовий стан»), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності) ;
- податкову звітність;
- статистичну звітність;
- первинні документи з операцій списання витрат на виробництво тощо.

В сучасних умовах господарювання, які характеризуються високим ступенем різноманітних ризиків, встановлена виробниками ціна має відповідати наступним критеріям:

1. Ціна має забезпечити прибуток, тобто покривати всі витрати та позитивний фінансовий результат діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, інформація про які формуються в системі бухгалтерському обліку. Отриманий прибуток у тому числі має забезпечити ефективне функціонування та розвиток бізнесу.

2. Ціни мають задовольняти споживача, його платоспроможність, якісні характеристики та вподобання [7].

Суть цінової політики суб'єкта підприємницької діяльності полягає у встановленні цін та їх варіантів, щоб конкурувати на ринку та забезпечити

отримання максимального обсягу прибутку, у тому числі вирішення стратегічних та оперативних завдань.

Отже, цінова політика включає комплекс заходів, зокрема, визначення цін, системи знижок, умов оплати продукції (товарів, робіт, послуг) з метою задоволення потреб споживачів і отримання прибутку [7].

Таким чином, цілі цінової політики можна згрупувати наступним чином:

1) зорієнтовані на досягнення максимального фінансового результату (максимізація прибутку можлива через цінову політику на основі оцінки попиту та витрат);

2) зорієнтовані на збут (забезпечення збуту передбачає зниження ціни, іноді до рівня собівартості для збільшення об'ємів збуту);

3) зорієнтовані на ситуацію на ринку (завоювання лідерства на ринку передбачає можливе зниження ціни та забезпечення високої якості продукції).

При цьому залежно від встановлених цілей цінова політика набуває специфічних особливостей. Незалежно від сутності кожної цілі, при визначенні стратегічних напрямів цінової політики доцільно орієнтуватися на одержання максимального прибутку.

3.2. Методика аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції товариства

Для виготовлення однієї одиниці готової продукції підприємство витрачає грошові кошти на придбання матеріалів, енергії, палива, оплату праці робітників, сплату податків, використовує основні засоби тощо. Усе зазначене у підсумку дає загальний показник витрат, який називають собівартістю продукції (робіт, послуг). Це витрати підприємства, спрямовані на виробництво готової продукції, виконання робіт та надання послуг, або вартісна оцінка витрат на виготовлення продукції. Але склад витрат може змінюватися залежно від різних факторів, зокрема:

- від сезонності (у теплі сезони року у підприємства скорочуються витрати на оплату комунальних платежів, а взимку сплата за опалення виробничих цехів може бути суттєвою статтею витрат);

- при зміні асортименту продукції підприємства (при засвоєнні нових видів готової продукції виникають додаткові витрати);

- за умов зміни постачальника, який пропонує сировину та матеріали за різними цінами та різної якості [16], [20].

Оцінка співвідношення динаміки собівартості готової продукції та собівартості реалізованої продукції дозволяє оцінити вплив показників витрат на різні види собівартості (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Загальна оцінка динаміки виробництва та реалізації продукції

Показники	Попередній квартал	Поточний квартал	Відхилення, +/-	Темп приросту, %
1. Виробнича собівартість продукції, тис. грн.	2765360	3670500	+905140	32,73
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	2884030	3798422	+914392	31,70
3. Співвідношення собівартості реалізації та виробничої собівартості продукції, % (р. 2 / р.1)	104,29	103,48	-0,81	

Проведений аналіз свідчить про те, що обсяг виробництва продукції за поточний період збільшився на 905140 грн. або 32,73%, за таких умов обсяг собівартості реалізованої продукції збільшився на 914392 грн. або 31,70%. У результаті зазначених змін можна відмітити, що у попередньому періоді співвідношення собівартості реалізованої продукції до собівартості виробництва складало 104,29%, у поточному періоді відбулося його незначне зменшення на 0,81 в.п. Таким чином, за аналізований період на товаристві відбулося зменшення співвідношення обсягу реалізованої продукції до обсягу її виробництва, що може свідчити про розширення ринку збуту та збільшення попиту на продукцію [9].

Витрати підприємства, понесені на виробництво продукції, можна згрупувати за економічними елементами. Аналіз витрат за економічними елементами дозволяє визначити динаміку елементів витрат, зміни у структурі собівартості окремого виду продукції. Загальна сума витрат (В) складається із суми витрат за наступними елементами:

- матеріали (М),
- витрат на оплату праці (ОП),
- ЄСВ,
- амортизації (А),
- інші витрати (ІВ):

$$B = M + ОП + ЄСВ + А + ІВ \quad (3.1)$$

Для оцінки динаміки та структури елементів витрат доцільно провести аналіз таких складових, що дозволить оцінити місце матеріальної складової та її зміни [15].

Зважаючи на значну питому вагу матеріальної складової у собівартості ГП. Тому вважаємо за доцільне проведення аналізу прямих матеріальних витрат. Оптимізація таких витрат може слугувати важливим резервом зниження собівартості одиниці ГП, зростання обсягу виробництва та ефективності господарської діяльності. При порівняння фактичних і планових витрат застосовується абстрактно-логічний та інші способи та прийоми [1].

До основних факторних показників, які впливають на відхилення фактичної суми прямих матеріальних витрат від плану, відносяться:

- 1) зміна обсягу випуску ГП;
- 2) зміна структури асортименту ГП;
- 3) зміна рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці ГП.

Тому доцільно проводити аналіз впливу зазначених показників з використанням факторного аналізу впливу чинників на суму прямих матеріальних витрат. Для визначення зміни результативного показника можна

рекомендувати спосіб елімінування, що дозволить оцінити вплив наступних факторів: 1) норми витрат матеріальних ресурсів на одиницю ГП;

2) ціни на матеріальні цінності [21].

Для визначення впливу зазначених чинників на результативний показник необхідно сформулювати дані, що представлено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Детермінований факторний аналіз матеріальних витрат на одиницю продукції (за видом сировини)

Показник	Значення	
	Планові	Фактичні
Витрати сировини, тис. грн		
Обсяг виробництва ГП, тис. од.		
Матеріальні витрати на одиницю ГП, грн		
Норма витрат сировини на одиницю ГП, кг		
Ціна сировини, грн./кг		
Зміна матеріальних витрат на одиницю ГП, грн	-	
У тому числі за рахунок: норми витрат сировини на одиницю продукції	-	
ціни сировини	-	

Результати аналізу можуть бути оформлені у вигляді тексту (звіту, опису, довідки) та ілюстративних матеріалів (таблиць, графіків, схем тощо) (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Оформлення результатів проведеного аналізу

Джерела: складено на підставі [9]

Аналогічно варто провести оцінку матеріальних витрат у динаміці, тобто порівняти їх величини за декілька періодів та із плановими даними, вивчити причини зміни витрат та розробити пропозиції усунення саме непродуктивної їх частини.

3.3. Удосконалення аналізу виробничих витрат ТОВ «ЕКОКАП»

В практиці економічного аналізу традиційним інструментом являється факторний аналіз, тобто методика системного вивчення і кількісного вимірювання впливу окремих факторів на розмір результативного показника. Результативні ознаки є наслідком процесу та змінюються під впливом певних причин або факторів. Оцінка впливу окремих чинників на результативний показник починається з вивчення моделей взаємозв'язку факторів (детермінованих, стохастичних) та вибору певних прийомів для проведення аналітичних процедур. Тому одним із основних завдань факторного аналізу стає вивчення взаємозв'язків між окремими економічними показниками та причин, що викликали зміну чинників [18, С. 21].

За допомогою прийому різниць у рівнях показників розрахувати вплив чинників предметів праці на обсяг виробленої продукції за даними за 2023-2024 рр. (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Вихідні дані для аналізу обсягу продукції

Показники	1 квартал 2023 р.	2 квартал 2023 р.
1	2	3
1. Обсяг виробленої продукції, тис. грн.	3250	3740
2. Матеріальні витрати, тис. грн.	2470	2960
3. Матеріаловіддача, грн. (р. 1/р. 2)	1,3158	1,2635

Для проведення факторного аналізу впливу чинників на обсяг ПП використано наступну модель [9]:

$$O_v = M_B \times M_v \quad (3.1)$$

де O_v – обсяг виробленої продукції, тис. грн.;

M_B – матеріальні витрати, тис. грн.;

M_v – матеріаловіддача, грн.

На наступному етапі слід побудувати аналітичну таблицю та провести розрахунки (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз впливу чинників предметів праці на обсяг виробленої продукції

Показники	Темп росту, %	Різниця в рівнях показників	Вплив на відхилення		Розрахунок
			сума, тис. грн.	чинник	
1	2	3	4	5	6
1.Матеріальні витрати (2960 : 2470) x 100	119,838	119,838 – 100 = +19,838	+644,735	збільшення матеріальних витрат	(19,838 x 3250) : 100 = 644,735
2.Обсяг виробленої продукції [(2960 x 1,2635) : (2470 x 1,3158)] x 100	115,0748	115,0748 – 119,838 = - 4,7632	-154,804	зменшення матеріаловіддачі	-4,7632 x 3250) : 100 = -154,804

Для перевірки правильності визначеного впливу зміни показників на відхилення обсягу виробництва складено баланс відхилень: 644,735 - 154,804 = 3740 – 3250, що свідчить про правильність проведених розрахунків.

За результатами проведеного факторного аналізу зроблено наступні висновки. В аналізованому періоді відбулося збільшення виробленої готової продукції на 490 тис. грн. або на 115%. Зазначені зміни відбулися під впливом зростання матеріальних витрат та зменшення матеріаловіддачі. Так збільшення обсягу матеріальних витрат на 19,838 % призвело до збільшення обсягу виробництва на 644,735 тис. грн. Одночасне зменшення матеріаловіддачі на

9,45% призвело до зменшення обсягу виробленої продукції на 154,804 тис. грн. Таким чином, резервами більш ефективного використання матеріальних ресурсів може слугувати зростання матеріаловіддача.

Одним з перспективних напрямів аналітичних досліджень є системний підхід у дослідженні витрат виробництва, який базується на виявленні складових, типів взаємозв'язків. Застосування системного підходу в аналізі витрат ґрунтується на:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробці аналітичної моделі на основі класифікації факторів раціонального понесення витрат;
- вибір способів оцінки впливу факторів та резервів раціонального понесення витрат;
- встановлення ключових напрямів використання резервів у поточному періоді та при стратегічному плануванні собівартості ГП [15].

Для реалізації системного підходу до аналізу раціонального витрачання ресурсів запропоновано використовувати показники, на підставі яких можна оцінити ефективність виробництва, вплив обсягів виробництва та реалізації ГП на фінансовий стан товариства. Зокрема, показники рентабельності характеризують рівень прибутковості, ефективність діяльності різних підрозділів та прибутковість різних видів продукції. Існує велика кількість показників рентабельності, відповідно до предмету дослідження розглянемо пов'язані з виробництвом та реалізацію ГП показники [9]. Основними показниками рентабельності ГП є:

- рентабельність продукції тобто рентабельність продажів:

$$R_{Q(P)} = \Pi / Q(P) \times 100 \quad (3.2)$$

- рентабельність витрат:

$$R_B = \Pi / B \times 100 \quad (3.3)$$

де R - рентабельність продаж;

П - прибуток від виробництва (реалізації) продукції;

Q(P) - чистий дохід від реалізації ГП;

B - витрати на виробництво ГП.

У зв'язку з тим, що рентабельність витрат характеризує ефективність понесення витрат товариства, їхню окупність та величину прибутку на одиницю на одиницю витрат, то для аналізу впливу складових на рівень рентабельності доцільно застосувати прийоми ілюмінвання, зокрема методом ланцюгових підстановок.

Аналіз ключових показників, які характеризують результати господарської діяльності товариства проведено на підставі визначення базових показників фінансової стійкості, платоспроможності, прибутковості (табл. 3.5).

Так, коефіцієнт загальної ліквідності, оптимальне значення якого дорівнює 1,5 – 2,0, за даними товариства коливався у діапазоні 5,2 - 6,6, що, з одного боку, свідчить про фінансову стабільність суб'єкта господарювання, можливість з надлишком покрити поточну заборгованість, а з іншого, свідчить про неефективне використання активів, які знаходяться в запасах сировини та ГП. Така ситуація обумовлене наступними чинниками: іноземні постачальники вимагають 100% передоплату за сировину, але доставка при закупівлі сировини відбувається тільки великими партіями, що призводить до відволікання значного обсягу грошових коштів у запаси ТМЦ. З іншого боку, така ситуація підкреслює проблеми з реалізацією товарів, оскільки за останні 3 роки обсяг запасів збільшився та складав 90% оборотних активів.

Коефіцієнт швидкої ліквідності на рівні 0,3-0,5 при норма ≥ 1 свідчить про високий рівень платіжної неспроможності в короткостроковій перспективі. Так у 2024 р. підприємство мало можливість покрити лише 34% своїх поточних боргів без реалізації запасів.

Таблиця 3.5

Аналіз показників фінансового стану ТОВ «ЕКОКАП» за 2022-2024 рр.

Показник	Рік			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення, %	
	2022	2023	2024	2022/ 2023	2023/ 2024	2022/ 2023	2023/ 2024
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт загальної ліквідності (ОА/ПЗ)	5,19	6,58	6,45	1,39	-0,13	26,8	-2,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності (ОА-З/ПЗ)	0,29	0,48	0,34	0,19	-0,14	63,3	-28,5
Коефіцієнт автономії (ВК/Пасив)	0,76	0,79	0,79	0,03	0,00	3,6	0,5
Коефіцієнт забезпечення власними коштами (ВК/ОА)	0,79	0,81	0,80	0,01	0,01	1,0	1,7
Рентабельність продажу (ЧП/Дохід від реалізації), %	1,79	1,52	0,88	0,00	-0,01	-15,3	-41,8
Рентабельність активів (ЧП/Середньорічні активи), %	1,84	2,42	1,13	0,01	-0,01	31,6	-53,3
Період обороту запасів, дні ((Середні залишки запасів/Собівартість реалізації x 360))	177,00	126,28	138,78	-50,72	12,50	-28,7	9,9
Період обороту готової продукції, дні ((Середні залишки ГП/Собівартість РП) x 360)	171,45	89,96	133,53	-81,49	43,57	-47,5	48,4
Період обороту дебіторської заборгованості, дні (Середня дебіторська заборгованість/Дохід) x 360	0,85	1,21	5,03	0,37	3,82	43,2	315,0
Період обороту кредиторської заборгованості, дні (Середня КЗ/Дохід) x 360	46,54	30,11	37,67	-16,43	7,55	-35,3	25,1

Недостатність грошових коштів на поточному рахунку свідчить про можливу загрозу касових розривів у випадку затримки оплати дебіторами.

Про високий рівень фінансової незалежності свідчать коефіцієнти автономії та забезпечення власними коштами на рівні 0,80. З одного боку,

товариство не залежить від зовнішніх кредиторів і може самостійно приймати стратегічні рішення, з іншого, це може свідчити про втрачені можливості для розвитку. Тому у якості рекомендації підприємству доцільно залучити інвестиції для оновлення обладнання, розширити асортимент ГП та ринки збуту.

За результатами розрахунків рентабельність продажів знаходиться на критично низькому рівні, за останні 3 роки показник не досяг рівня 2%. Рентабельність активів має майже таке саме значення. Найвищий показник у 2,5% за останні 3 роки у 2 рази менший мінімального рівня, що свідчить про критичну ситуацію з реалізацією продукції та неефективність виробництва.

Позитивною тенденцією є зниження періоду обороту запасів майже на 28,7% у 2023 році, порівняно з даними за 2022 р. Навіть при погіршенні ситуації у 2024 р. оборот запасів уповільнився на 9,9% порівняно з 2023р. Оборот готової продукції було оптимізовано лише у 2023 р. коли він становив 90 днів, що звісно є високим для товарів широкого вжитку, оптимальний оборот яких має бути орієнтовно 60 днів. У 2024 р. оборот готової продукції знову уповільнився до 133 дні.

Оцінюючи оборотність дебіторської заборгованості можна зробити висновок, що товариство досягло високих показників обертання. З одного боку це характеризує як процес не відволікання коштів на покриття дебіторської заборгованості, але з іншого боку це свідчить про недостатній рівень реалізації продукції з відстрочкою платежу та відсутність достатньої кількості грошових коштів. Отже товариство реалізує продукцію здебільшого на умовах після оплати з довгим терміном відстрочки.

Підприємство тримає задовільний термін обороту кредиторської заборгованості. Для оптової торгівлі 30-60 днів є нормою, то ж наявний термін обертання є оптимальним впродовж останніх трьох років.

Аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності ТОВ «ЕКОКАП» можна дійти виснову щодо його фінансовому стані:

- високий коефіцієнт загальної ліквідності (5,5–6,5), що значно

перевищує нормативний рівень 1,5–2, свідчить про стабільність і здатність покрити поточні зобов'язання, але одночасно вказує на неефективне використання ресурсів, зокрема велику частку оборотних активів заморожено в запасах (до 90%);

- низький коефіцієнт швидкої ліквідності (0,3–0,5 при нормі ≥ 1) сигналізує про ризик касових розривів через нестачу ліквідних коштів, що посилюється проблемами з реалізацією товарів і недостатнім обігом оборотних активів. Про фінансову незалежність товариства свідчить достатній рівень показників (коефіцієнти автономії близько 0,80), проте це одночасно характеризує втрачені можливості для розвитку через відмову від залучення зовнішнього фінансування. Критично низька рентабельність (менше 2%) і тривалий період обороту готової продукції (до 133 днів у 2024 р.) підтверджують проблеми з реалізацією та неефективністю виробництва. Незважаючи на певне покращення обороту запасів у 2023 р. загальний фінансовий стан підприємства вимагає стратегічних змін для підвищення ліквідності, ефективності використання ресурсів та стимулювання розвитку бізнесу.

Висновки до розділу 3

За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

Ефективна аналітична робота на підприємстві залежить від раціональної її організації. Тому важливо приділяти увагу вибору етапів аналізу та виконавців аналітичної роботи на товаристві, зокрема загальне керівництво аналітичною роботою доцільно здійснювати заступнику директора, безпосередньо аналітичну роботу очолювати головний бухгалтер, виконувати економічних процедури економіст. Зібрані під час проведення аналізу дані, розрахунки впливу різних факторів та виявлені резерви узагальнюються та мають бути оформлені у формі

довідок, актів, аналітичних та пояснювальних записок, звітів. При залученні зовнішніх виконавців результати аналізу оформлюють у формі висновків.

Ключовим документом, у якому формулюються результати аналізу, являється проект наказу, що затверджує керівник підприємства. Реалізація рекомендацій, сформованих за результатами проведеного аналізу, здійснюється через затвердження розпорядчих документів. Такі документи містять перелік заходів, терміни їх проведення, обсяг необхідних ресурсів, відповідальні, виконавці.

Одним з перспективних напрямів аналітичних досліджень є системний підхід у дослідженні витрат виробництва, який базується на виявленні складових, типів взаємозв'язків. Застосування системного підходу в аналізі витрат ґрунтується на виявленні місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва, розробці аналітичної моделі на основі класифікації факторів раціонального понесення витрат, виборі способів оцінки впливу факторів та резервів раціонального понесення витрат, встановлення ключових напрямів використання резервів у поточному періоді та при стратегічному плануванні собівартості ГП. Для реалізації системного підходу до аналізу раціонального витрачання ресурсів запропоновано використовувати показники, на підставі яких можна оцінити ефективність виробництва, вплив обсягів виробництва та реалізації ГП на фінансовий стан товариства. Зокрема, показники рентабельності характеризують рівень прибутковості, ефективність діяльності різних підрозділів та прибутковість різних видів продукції.

Проведений аналіз ключових показників рентабельності, оборотності запасів свідчить про критично низький рівень рентабельності (менше 2%) і тривалий період обороту готової продукції (до 133 днів у 2024 р.), що підтверджує проблеми з реалізацією та неефективністю виробництва. Незважаючи на певне покращення обороту запасів у 2023 р. загальний стан підприємства вимагає стратегічних змін для підвищення ліквідності, ефективності використання ресурсів та стимулювання розвитку бізнесу.

РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

4.1. Організаційні особливості аудиту витрат на виробництво продукції товариства та її калькулювання

Аудиторська перевірка витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється з метою упорядкування виробничої діяльності та виявлення резервів для збільшення обсягів діяльності, покращення якості обліку витрат. Проблемними питаннями аудиту витрат на виробництво займалися такі вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Кулаковська Л.П., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Піча Ю.В., Редько О.Ю., Усач Б.Ф. та інші. Науковці розглядають різноманітні аспекти аудиту витрат та, відповідно, акцентують увагу на різних питаннях проведення аудиторської перевірки. Проте саме питання організаційного та методичного забезпечення аудиту витрат на виробництво для підвищення ефективного управління витратами підприємства потребують подальшого дослідження.

Так Власюк Г.В. для цілей удосконалення якості перевірки пропонує за результатами перевірок формувати класифікацію можливих та виявлених порушень. Залежно від застосованої суб'єктом господарювання системи калькулювання змінюються й завдання аудиту калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Науковці рекомендують на початку аудиторської перевірки витрат та калькулювання собівартості продукції ознайомитися із особливостями виробничого процесу, технології виробництва, застосованими методами і системами обліку й калькулювання собівартості продукції (наданих послуг, виконаних робіт) [3].

Аудит виробничих витрат та калькулювання продукції (робіт, послуг) відноситься до складної аудиторської перевірки фінансової звітності через

специфічні особливості обліку зазначених об'єктів підприємств різних видів економічної діяльності та значний їх вплив на фінансовий результат фінансово-господарської діяльності. Так в умовах значної економічної кризи, що характеризується обмеженням усіх ресурсів, існує потреба в ефективному управлінні витратами підприємства. Показники витрат залежать від значної кількості чинників, на яких має бути зосереджена увага аудиторів. Оптимізація витрат діяльності підприємства може розглядатися як напрямок розвитку господарюючого суб'єкта, що впливає на його конкурентоспроможність та прибутковість бізнесу [26].

Сутність аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) полягає у перевірці законності, правильності та достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та калькулювання їх собівартості [28].

До об'єктів аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції у загальному вигляді відносяться:

- елементи облікової політики, які регулюють на рівні підприємства питання обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);

- операції з обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості ГП,

- дані первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності щодо виробничих витрат та калькулювання собівартості ГП.

Предмет аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості ГП включає господарські процеси та операції, які відображають накопичення та списання виробничих витрат та собівартості ГП, статті фінансової звітності, що містять інформацію про собівартість продукції (робіт, послуг).

Зважаючи на важливість правильного формулювання мети та завдань аудиту зазначимо мету аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Так, мета зазначеного виду аудиту - встановлення достовірності даних щодо виробничих витрат та калькулювання

собівартості ГП, повноти і своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності ведення обліку вимогам нормативних документів і положенням облікової політики, достовірності інформації про витрати на виробництво та собівартість продукції у фінансовій звітності [28].

Завдання аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) мають бути сформульовані та вирішені таким чином, щоби мета аудиту була повністю досягнута. Тому доцільно включити до складу зазначеної групи завдань доцільно включити наступні:

- перевірка законності операцій та відповідності порядку організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції чинним законодавчо-нормативним документам;

- перевірка правильності визнання витрат, що включено до складу собівартості продукції згідно із вимогами НП(С)БО 16;

- перевірка складу витрат, які формують виробничу собівартість собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

- встановлення правильності документального оформлення господарських операцій з накопичення та списання витрат на виробництво продукції та калькулювання її собівартості;

- оцінка правильності ведення обліку фактичних витрат та їх списання на виробничу собівартість продукції та собівартість реалізованої продукції відповідно до встановленого методу обліку та калькулювання витрат;

- перевірка правильності визначення та списання прямих витрат;

- перевірка правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат відповідно до вимог НП(С)БО 16 та встановлених положень Наказу про облікову політику;

- перевірка достовірності відображення на синтетичних та аналітичних рахунках операцій з обліку собівартості продукції (робіт, послуг);

- перевірка повноти та достовірності відображення інформації про виробничі витрати та собівартість продукції у фінансових звітах.

Варто зазначити, що процес організації аудиторської перевірки доцільно проводити за певними етапами, які мають мету та завдання (рис. 4.1).

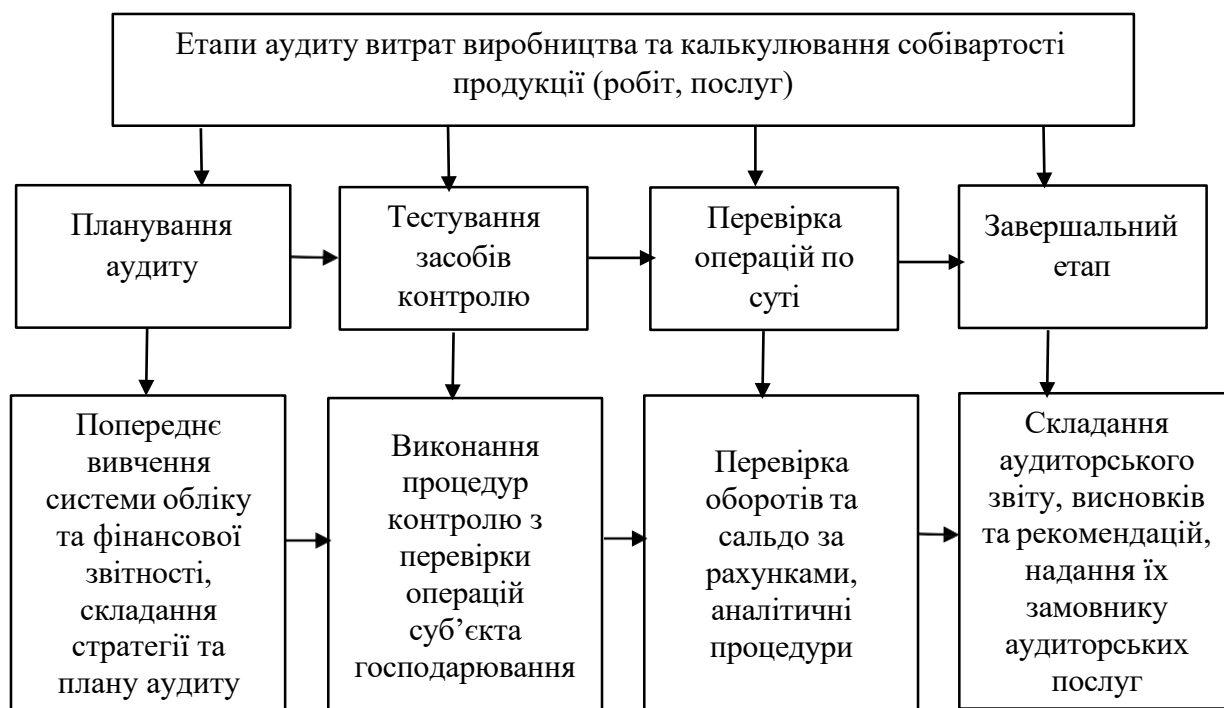


Рис. 4.1. Загальні етапи аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Необхідно відзначити, що під час укладання договору про з надання аудиторських послуг зазначають про права та обов'язки сторін. Обов'язком замовника аудиторських послуг є надання аудиторам необмеженого доступу до всієї інформації про діяльність підприємства. В свою чергу, аудитор зазначає у звіті, що не відповідає за правильність формування фінансової звітності, за це відповідає керівника та головний бухгалтер суб'єкта господарювання. Відповідальність аудитора обмежується формулюванням думки щодо достовірності показників фінансової звітності, що висловлена в аудиторському звіті.

Обов'язковою стадією аудиторської перевірки витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є етап планування, яка суттєво впливає на якість виконання завдань з аудиту. Саме на цьому етапі формуються загальна стратегія та план аудиту, де визначаються період перевірки, виконавці,

аудиторські докази та обрані аудиторські процедури. На етапі ознайомлення з об'єктом вивчають факти господарського життя підприємства (види економічної діяльності, виробничий процес, структуру організації та управління, посадові інструкції, фінансову та іншу звітність підприємства, Наказ про облікову політику суб'єкта господарювання, акти перевірок та попередніх аудитів) [28].

На підготовчому етапі аудиторам доцільно отримати від керівника дозвіл на проведення співбесід з працівниками, присутність при проведенні інвентаризації, отримання необхідних пояснень та документів. Тестування системи внутрішнього контролю передбачає використання певних процедур, зокрема анкетування. На цьому етапі визначається величина аудиторського ризику та аудиторської вибірки.

4.2. Методичні прийоми аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції ТОВ «ЕКОКАП»

При проведенні аудиту першочергово необхідно вивчити положення Наказу про облікову політику товариства та встановити повноту відображення нормативних документів у розпорядчому документі щодо облікової політики. Основними питаннями, які мають бути зазначені в обліковій політиці підприємства та яких мають дотримуватися при веденні обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції є:

- 1) вимоги НП(С)БО 9 щодо про оцінювання запасів за найменшою з оцінок (купівельної вартості або чистої вартості реалізації);
- 2) визначення підприємством нормальної потужності;
- 3) незмінність принципу послідовності методів, що застосовуються в оцінці запасів та методів амортизації необоротних активів;
- 4) оцінювання правильності розподілу витрат на прямі та непрямі, постійні та змінні.

Зазначимо, що одним з факторів, які впливають на прибуток підприємства, є правильність групування загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а також їх розподілення на основі встановленої в обліковій політиці нормальної потужності. Для оцінювання впливу загальновиробничих витрат на величину прибутку розглянемо формування прибутку в бухгалтерському обліку відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку [29].

Методика перевірки правильності включення витрат у склад собівартості продукції багато в чому залежить від організації та ведення суб'єктом господарювання управлінського обліку.

У дослідженні Пуцентейла П. та Довбуша М. розглянуто питання фінансового контролю і аудиту в умовах діджиталізації та напрями їх удосконалення, значну увагу зосереджено на можливостях моніторингу показників фінансової звітності та відповідності зазначеної інформації вимогам міжнародних стандартів [28].

Важливим показником в організації та проведення аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є аудиторський ризик, який визначають на стадії планування та корегують у подальшому в залежності від якості аудиторських доказів та результату застосування аудиторських процедур. Аудиторським ризикам приділяється увага у значній кількості МСА. Зокрема, МСА 315 присвячене ідентифікації та оцінюванню складової загального аудиторського ризику - ризику суттєвого викривлення [10].

Такі дії здійснюються через розуміння діяльності суб'єкта господарювання через застосування наступних аудиторських процедур:

- оцінка відповідності застосованої концептуальної основи фінансової звітності та системи внутрішнього контролю
- ідентифікація ризиків суттєвого викривлення;
- безпосередньо оцінка загального аудиторського ризику.

Величина аудиторського ризику впливає на обсяг аудиторських процедур та сприймається по-різному користувачами аудиторського висновку (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Характеристика користувачів аудиторського ризику

Користувачі	Суть інтересу	Сприймання ризику
Зовнішні користувачі	Кредитори, інвестори, покупці, замовники зацікавлені у достовірній інформації	аудиторський ризик майже не сприймають
	Державні органи, фонди, органи статистики зацікавлені в отриманні достовірної інформації	не сприймають
Замовник аудиторських послуг	Зацікавлений у підтвердженні правильності обраної облікової політики	може погодитися на підвищений аудиторський ризик
Аудитор	Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку від своєї діяльності	Зацікавлений у низькому рівні аудиторського ризику

Таким чином, аудиторський ризик є важливим показником в аудиторській перевірці, оцінка якого відбувається на етапі планування та корегується на усіх етапах аудиторської перевірки включаючи підготовку аудиторського висновку.

Зважаючи на важливу роль плану аудиту, який складається на етапі планування аудиту, та корегується при виконанні завдань аудиторської перевірки виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції запропоновано перелік аудиторських процедур для поліпшення якості аудиту (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

План аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1	Ознайомлення із загальними та установчими документами, рішеннями загальних зборів			
2	Вивчення реєстраційних та дозвільних документів, отриманих ліцензій			
3	Вивчення Наказу про облікову політику щодо витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції			
4	Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду			

5	Перевірка правильності документального оформлення операцій з витрат на виробництво та калькулювання її собівартості			
6	Перевірка правильності відображення інформації про виробничу собівартість продукції			
7	Перевірка правильності визначення суми витрат від браку, віднесеної на виробничу собівартість продукції			
8	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат, використання бази їх розподілу			
9	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до собівартості продукції (робіт, послуг)			
10	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості			
11	Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання			
12	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції			
13	Перевірка відповідності записів на аналітичних і синтетичних рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі та фінансових звітах			
14	Узагальнення матеріалів аудиту			

На завершальному етапі аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції узагальнюються результати перевірки, групуються виявлені недоліки та помилки. На цій стадії аудитор використовує сучасні методи аналізу, обирає напрями усунення недоліків та розробляє заходи ефективного управління витратами. Виявлені під час аудиту перекручення можуть включати неправильне віднесення витрат на собівартості РП або РП, невідповідність методів обліку витрат положенням облікової політики. У робочих документах групують аудиторські докази для формування незалежної думки аудитора, яка викладається в аудиторському звіті відповідно до вимог МСА 700, 705 [64].

На цьому результативному етапі аудиторська фірма надає звіт керівнику підприємства, зазначаючи загальні висновки та рекомендації відносно:

- організації раціональної системи обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);

- заходів зниження виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції;
- рекомендацій щодо посилення системи збереження майна підприємства;
- удосконалення технології та впровадження сучасних інформаційних систем [10].

Норми МСА застосовуються не тільки під час аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, але при аудиті фінансової звітності, проведення огляду чи надання супутніх послуг. Здійснення аудиту за МСА позитивно впливає на думку користувачів фінансової звітності щодо якості аудиту, та того, що аудитор не підтвердить не достовірну фінансову звітність. Також МСА містять стандарти контролю якості аудиту.

4.3. Напрями удосконалення аудиту витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємства

Діяльність виробничого підприємства пов'язана із обліком витрат на виробництво продукції та їх калькулюванням. Тому, кожний господарюючий суб'єкт має приділяти особливу увагу приділяє раціональній організації документального оформлення, відображення у первинних документах, облікових реєстрах та формах фінансової звітності виробничих витрат, а також достовірності та законності формування виробничої собівартості.

Так, актуальним питанням сьогодення залишається удосконалення методики аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції [29]. У табл. 4.3 подано анкету перевірки витрат на виробництво, що дозволяє виявити слабкі місця у веденні обліку виробничих витрат на товаристві.

Таблиця 4.3

Анкета перевірки витрат на виробництво

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Який метод оцінки запасів при вибутті використовується на товаристві:				
	ФІФО				
	Середньозваженої собівартості				
	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукції				
	Нормативних витрат				
	Ціни продажів				
2	Відпуск у виробництво оформлюється?				
	Лімітно-забірна картка				
	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів				
	Матеріальний звіт				
3	Випуск із виробництва готової продукції оформлюється:				
	Накладна				
	Товарно-транспортна накладна				
	Прибутковий ордер				
	Акт про приймання матеріальних цінностей				
4	Чи складено на підприємстві Наказ про облікову політику?				
5	Чи містяться в Наказі про облікову політику питання обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції?				
6	Чи сформовано на підприємстві перелік статей калькуляції виробничої собівартості?				
7	На якому рахунку ведеться облік витрат на виробництво?				
8	26				
	28				
	23				
10	Як відображається в обліку випуск з виробництва готової продукції:				
	Дт 901 Кт 26				
	Дт 26 Кт 23				
	Дт 26 Кт 201				
11	Хто на підприємстві складає калькуляцію продукції:				
	Керівник				
	Бухгалтер				
	Начальник виробництва				
12	Який відсоток рентабельності враховано у собівартості продукції:				
	10%				
	20%				
	50%				
	інше				

закінчення табл. 4.3

1	2	3	4	5	6
13	Яка періодичність проведення інвентаризації витрат на виробництво?				
	раз на рік				
	щоквартально				
	двічі на рік				
	інше				
14	Хто приймає рішення про відпуск у виробництво та випуск готової продукції:				
	Керівник				
	Начальник виробництва				
	Головний бухгалтер				
15	Які елементи витрат включаються у витрати на виробництво:				
	матеріальні				
	витрати на оплату праці				
	витрати на соціальне страхування				
	амортизація				
	інші витрати				

Для вирішення поставлених завдань аудиту витрат на виробництво пропонується робочі документи аудитора (табл. 4.4-4.8), які дозволять набути доказів якісного проведення аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 4.4

Робочий документ аудитора щодо перевірки правильності визначення залишку незавершеного виробництва на початок періоду

Рахунок	Дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) на кінець попереднього періоду	Дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) на початок звітнього періоду	Дані Головної книги	Відхилення	
				Даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) на початок звітнього періоду від даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) на кінець попереднього періоду	Даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) на початок звітнього періоду від даних Головної книги
1	2	3	4	5	6

Таблиця 4.8

**Робочий документ аудитора щодо перевірки правильності розрахунку
виробничої собівартості продукції**

Виробнича собівартість	За даними підприємства	За даними аудиторської перевірки	Відхилення
1	2	3	4
Матеріали			
Заробітна плата			
Відрахування на соціальні заходи			
Амортизація			
Інші			
Разом			

Таким чином, аудиторська перевірка витрат діяльності підприємства є невід'ємним елементом аудиту фінансової звітності товариства, дієвим інструментом запобігання прийняття неефективних рішень та своєчасного виявлення резервів. Удосконалення організації та методики аудиту витрат виробничої діяльності пов'язане з поглибленням практики застосування процедур та визначення підходів до певних методичних прийомів аудиту.

Експерти у сфері цифровізації прогнозують, що впровадження сучасних інформаційних технологій в усі сфери бізнесу сприятимуть глобальному економічному зростанню на може принести світовій економіці трильйони доларів. Зазначена тенденція позитивно впливає й на розвиток аудиторської діяльності через можливості зростання ефективності аудиторських послуг [5]. Значними перевагами сучасних продуктів, зокрема DataSnipper, є автоматизація тестування, документообігу, перевірки фінансової звітності та узгодженість різноманітних показників.

Висновки до розділу 4

За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

Аудит виробничих витрат та калькулювання продукції відноситься до складної аудиторської перевірки фінансової звітності через специфічні

особливості обліку зазначених об'єктів підприємств різних видів економічної діяльності та значний їх вплив на фінансовий результат фінансово-господарської діяльності. Так сутність аудиту виробничих витрат полягає у перевірці законності, правильності та достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та калькулювання їх собівартості. Зважаючи на важливість правильного формулювання мети та завдань аудиту сформульовано мету аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції - встановлення достовірності даних щодо виробничих витрат та калькулювання собівартості ГП, повноти і своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності ведення обліку вимогам нормативних документів і положенням облікової політики, достовірності інформації про витрати на виробництво та собівартість продукції у фінансовій звітності

На підготовчому етапі аудиторам доцільно отримати від керівника дозвіл на проведення співбесід з працівниками, присутність при проведенні інвентаризації, отримання необхідних пояснень та документів. Тестування системи внутрішнього контролю передбачає використання певних процедур, зокрема анкетування. На цьому етапі визначається величина аудиторського ризику та аудиторської вибірки. Обов'язковою стадією аудиторської перевірки витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є етап планування, яка суттєво впливає на якість виконання завдань з аудиту. Саме на цьому етапі формуються загальна стратегія та план аудиту, де визначаються період перевірки, виконавці, аудиторські докази та обрані аудиторські процедури.

Важливим показником в організації та проведення аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є аудиторський ризик, який визначають на стадії планування та корегують у подальшому в залежності від якості аудиторських доказів та результату застосування аудиторських процедур. Аудиторським ризикам приділяється увага у значній кількості МСА.

Зокрема, МСА 315 присвячене ідентифікації та оцінюванню складової загального аудиторського ризику - ризику суттєвого викривлення

Зважаючи на важливу роль плану аудиту, який складається на етапі планування аудиту, та корегується при виконанні завдань аудиторської перевірки виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції запропоновано перелік аудиторських процедур для поліпшення якості аудиту

На завершальному етапі аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції узагальнюються результати перевірки, групуються виявлені недоліки та помилки. Для вирішення поставлених завдань аудиту витрат на виробництво запропоновано форми робочих документів аудитора, які дозволять набути доказів якісного проведення аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

Експерти у сфері цифровізації прогнозують, що впровадження сучасних інформаційних технологій в усі сфери бізнесу сприятимуть глобальному економічному зростанню на може принести світовій економіці трильйони доларів. Зазначена тенденція позитивно впливає й на розвиток аудиторської діяльності через можливості зростання ефективності аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведений аналіз розвитку категорії «витрати» та собівартості свідчить про історичне підґрунття розвитку категорій та впливу методів управлінського обліку на процес обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції. Отже, за умов організації обліку за центрами відповідальності, що характерне при впровадженні бюджетування, концентрують увагу на розподілі витрат за центрами відповідальності, що дозволяє визначити внесок кожного окремого підрозділу у загальний результат. Значення класифікації посилюється необхідністю контролю за витратами суб'єкта господарювання, формування конкурентоспроможних цін на продукцію, роботи та послуги. Розглянуто основні класифікаційні ознаки витрат для різних цілей, що має врахувати суб'єкт підприємницької діяльності при організації обліку витратна виробництво та калькулювання продукції, робіт та послуг.

Собівартість не являється стійкою величиною, вона зазвичай змінюється під впливом різних факторів, як зовнішніх, на які підприємство не може вплинути, так і внутрішніх, що виникають при здійсненні господарської діяльності. У склад собівартості реалізованої продукції включають виробничу собівартість продукції та інші витрати, які пов'язані із організацією, управлінням та обслуговуванням виробничого процесу.

Огляд нормативно-правових джерел, що регулюють питання обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції свідчить про те, що об'єкту дослідження приділяється значна увага. Законодавчо-нормативні акти повною мірою врегульовують питання організації виробничої діяльності, обліку та аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції й надають можливість належним чином сформувати облікову політику та провести аналіз витрат підприємства.

Проведений аналіз структури активу балансу свідчить про зростання оборотних за 2022-2024 рр. на 2,4% за рахунок збільшення частки оборотних активів в активах до 98,4%, що свідчить про незначну залишкову вартість

необоротних активів та превалювання оборотних активів у структурі майна товариства. Частка запасів у структурі активів залишилася на попередньому рівні, але змінилась їх структура. Одночасно відбулося зниження частки виробничих запасів, що свідчить про накопичення ГП. Частка дебіторської заборгованість за товари, роботи, послуги у складі оборотних активів практично не змінилась, але зросло її абсолютне значення. Така динаміка може свідчити про збільшення обсягів реалізації на умовах після оплати.

Оцінка динаміки доходів за даними синтетичного обліку свідчить про зростання доходів від реалізації продукції, які мають найбільшу питому вагу у 2023 р. на 7372,3 тис. грн. та їх зменшення на 4043,2 у 2024 р. Такі доходи займали у 2022 р. 96,9 % в загальному обсязі операційних доходів та відповідно 98% та 96,1% у 2023 р. та 2024 р. Доходи від реалізації товарів, наданих послуг та виконаних робіт займають незначну частину доходів від реалізації. За аналізований період відбулося зростання ГП у структурі оборотних активів на 37,9%.

Результати розрахунків продемонстрували прибутковість товариства протягом 2022-2024 рр., але спостерігається негативна тенденція до її зниження. Так, у 2023 р. відбулися позитивні зміни у порівнянні із попереднім роком – роком початку війни, але у 2024 р. чистий прибуток знизився на 53% порівняно з попереднім звітним періодом, що обумовлено зниженням виручки від реалізації ГП на 19,23%. Попри зростання інших операційних доходів на 26,6 тис. грн. загальна сума чистого прибутку значно знизилася. Отже, оцінка основних показників, що характеризують фінансові результати, майно товариства, його заборгованість та фінансові результати, свідчить про нерівномірне співвідношення приросту доходів та прибутку.

При організації виробничого обліку важливе значення має управлінський аспект, що зумовлено особливостями системи управління підприємством виступають витрати виробництва. Управління виробничими витратами являється повторюваним процесом, у ході якого намагаються обґрунтовано скоротити витрати. Організація обліку витрат та калькулювання собівартості

продукції визначається насамперед організаційними та технологічними особливостями товариства та відображає процес формування витрат. За різних умов виробництва накопичення витрат має забезпечити не тільки визначення собівартості продукції, але й сприяти ефективному управлінню витратами. Таким чином, в процесі організації обліку визначення носіїв витрат є важливим з точки зору їх ототожнення з об'єктами калькулювання

Об'єктами калькулювання продукції виступають окремі види продукції різного ступеню готовності, їх окремі частини, групи однорідних виробів, процеси, стадії, окремі операції та замовлення, види діяльності. Об'єкти калькулювання взаємопов'язані з об'єктами обліку витрат виробництва та можуть збігатися. Тому важливо врахувати вплив наступних факторів: організація виробництва, технологія виробництва, рівень спеціалізації, структура управління, система внутрішнього контролю.

Проведений аналіз формування собівартості РП свідчить про те, що вона включає не лише виробничу собівартість, але й нерозподілену частину постійних загальновиробничих витрат та наднормативні виробничі витрати. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати загальну фактичну величину зазначених накладних витрат.

Оцінка положень Наказу про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» містить перелік статей калькуляції собівартості продукції, який враховує особливості виробничого процесу та вимоги НП(С)БО. У Наказі про облікову політику ТОВ «ЕКОКАП» встановлено тривалість нормального операційного циклу становить, перелік та склад постійних та змінних загальновиробничих витрат, який використовують для списання витрат на виробництво продукції. Зазначений наказ не повною мірою відображає усі аспекти організації обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

В динамічних ринкових умовах виникла потреба у змінах усіх економічних процесів включаючи методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції через невідповідність традиційних методів вимогам часу. Використання сучасного зарубіжного досвіду щодо методичного забезпечення

управління витратами забезпечує доповнення традиційних методів, а також надає переваги у конкурентному середовищі.

Протягом звітнього періоду в поточному обліку товариства, зокрема, у видаткових і прибуткових документах, відомостях випуску та реалізації готової продукції, рух готової продукції може оцінюватися за обліковими цінами до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. Використання такої оцінки пов'язане з визначенням фактичної собівартості продукції наприкінці місяця. При використанні оцінки готової продукції за обліковими цінами розглянуто варіанти розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції протягом звітнього місяця.

Для удосконалення організації облікової політики запропоновано здійснювати оцінку сформованої облікової політики на товаристві. Результати експертної оцінки Наказу про облікову політику товариства свідчать про необхідність удосконалити положення наказу.

Отже, внесення змін у Наказ про облікову політику за зазначеними питаннями позитивно вплине на якість організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції на товаристві.

Ефективна аналітична робота на підприємстві залежить від раціональної її організації. Тому важливо приділяти увагу вибору етапів аналізу та виконавців аналітичної роботи на товаристві, зокрема загальне керівництво аналітичною роботою доцільно здійснити заступнику директора, безпосередньо аналітичну роботу очолювати головний бухгалтер, виконувати економічних процедури економіст. Проводити аналіз можуть й зовнішні виконавці, до яких можна віднести аудиторів, працівники комерційних банків та інші особи. Такий аналіз може бути поточним та цільовим. Зібрані під час проведення аналізу дані, розрахунки впливу різних факторів та виявлені резерви узагальнюються та мають бути оформлені у формі довідок, актів, аналітичних та пояснювальних записок, звітів. При залученні зовнішніх виконавців результати аналізу оформлюють у формі висновків.

Ключовим документом, у якому формулюються результати аналізу, являється проект наказу, що затверджує керівник підприємства. Реалізація рекомендацій, сформованих за результатами проведеного аналізу, здійснюється через затвердження розпорядчих документів. Такі документи містять перелік заходів, терміни їх проведення, обсяг необхідних ресурсів, відповідальні, виконавці, Складений документ містить обов'язкові для виконання запропоновані заходи.

Важливим питанням реалізації продукції є раціональна цінова політики, яка полягає у встановленні таких цін та їх варіантів, щоби конкурувати на ринку та забезпечити отримання максимального обсягу прибутку, у тому числі вирішення стратегічних та оперативних завдань.

Зважаючи на значну питому вагу матеріальної складової у собівартості ГП вважаємо за доцільне проведення аналізу прямих матеріальних витрат. Оптимізація таких витрат може слугувати важливим резервом зниження собівартості одиниці ГП, зростання обсягу виробництва та ефективності господарської діяльності. До основних факторних показників, які впливають на відхилення фактичної суми прямих матеріальних витрат від плану, відносяться: зміна обсягу випуску ГП, зміна структури асортименту ГП, зміна рівня матеріальних витрат у собівартості одиниці ГП. Тому доцільно проводити аналіз впливу зазначених показників з використанням факторного аналізу впливу чинників на суму прямих матеріальних витрат.

Одним з перспективних напрямів аналітичних досліджень є системний підхід у дослідженні витрат виробництва, який базується на виявленні складових, типів взаємозв'язків. Застосування системного підходу в аналізі витрат ґрунтується на виявленні місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва, розробці аналітичної моделі на основі класифікації факторів раціонального понесення витрат, виборі способів оцінки впливу факторів та резервів раціонального понесення витрат, встановлення ключових напрямів використання резервів у поточному періоді та при стратегічному плануванні собівартості ГП.

Для реалізації системного підходу до аналізу раціонального витрачання ресурсів запропоновано використовувати показники, на підставі яких можна оцінити ефективність виробництва, вплив обсягів виробництва та реалізації ГП на фінансовий стан товариства. Зокрема, показники рентабельності характеризують рівень прибутковості, ефективність діяльності різних підрозділів та прибутковість різних видів продукції.

Існує велика кількість показників рентабельності, відповідно до предмету дослідження розглянемо пов'язані з виробництвом та реалізацію ГП показники. Основними показниками рентабельності ГП є рентабельність продукції тобто рентабельність продажів та рентабельність витрат.

Проведений аналіз ключових показників рентабельності, оборотності запасів свідчить про критично низький рівень рентабельності (менше 2%) і тривалий період обороту готової продукції (до 133 днів у 2024 р.), що підтверджує проблеми з реалізацією та неефективністю виробництва. Незважаючи на певне покращення обороту запасів у 2023 р. загальний фінансовий стан підприємства вимагає стратегічних змін для підвищення ліквідності, ефективності використання ресурсів та стимулювання розвитку бізнесу.

Аудит виробничих витрат та калькулювання продукції відноситься до складної аудиторської перевірки фінансової звітності через специфічні особливості обліку зазначених об'єктів підприємств різних видів економічної діяльності та значний їх вплив на фінансовий результат фінансово-господарської діяльності. Так сутність аудиту виробничих витрат полягає у перевірці законності, правильності та достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та калькулювання їх собівартості. Зважаючи на важливість правильного формулювання мети та завдань аудиту сформульовано мету аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції - встановлення достовірності даних щодо виробничих витрат та калькулювання собівартості ГП, повноти і своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності ведення обліку вимогам

нормативних документів і положенням облікової політики, достовірності інформації про витрати на виробництво та собівартість продукції у фінансовій звітності

На підготовчому етапі аудиторам доцільно отримати від керівника дозвіл на проведення співбесід з працівниками, присутність при проведенні інвентаризації, отримання необхідних пояснень та документів. Тестування системи внутрішнього контролю передбачає використання певних процедур, зокрема анкетування. На цьому етапі визначається величина аудиторського ризику та аудиторської вибірки. Обов'язковою стадією аудиторської перевірки витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є етап планування, яка суттєво впливає на якість виконання завдань з аудиту. Саме на цьому етапі формуються загальна стратегія та план аудиту, де визначаються період перевірки, виконавці, аудиторські докази та обрані аудиторські процедури.

Зважаючи на важливу роль плану аудиту, який складається на етапі планування аудиту, та корегується при виконанні завдань аудиторської перевірки виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції запропоновано перелік аудиторських процедур для поліпшення якості аудиту

На завершальному етапі аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції узагальнюються результати перевірки, групуються виявлені недоліки та помилки. Для вирішення поставлених завдань аудиту витрат на виробництво запропоновано форми робочих документів аудитора, які дозволять набути доказів якісного проведення аудиту виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової]. К. : Центр учбової літератури. 2013. 384 с.
2. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислового підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. №15. С. 122-126.
3. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В. І./ Брадул О. М., Шепелюк В. А, Ільїна С. Б., Юнацький М. О., Хорошенюк А. П., Брадул Т. В., 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с. URL: <https://lira-k.com.ua/preview/12559.pdf?srsltid=>
4. Баланюк І. Ф., Григорів О. О., Іванюк Т. Л. Організація обліку та контролю готової продукції підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. № 1–2. С. 157–163. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2020_1-2_24, с. 162
5. Бразілій Н. М., Ткаченко А. А., Здір В. А. Цифровізація системи обліку, звітності та оподаткування в сучасних економічних умовах. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (Економічні науки)*. 2023. №2(48). С. 103-112. URL : <https://er.chdtu.edu.ua/bitstream/ChSTU/5222/1/Текст%20статті.pdf>
6. Булкот Г. В., Осика О. О. Особливості обліку та контролю документального оформлення руху готової продукції на підприємствах, установах, організаціях України. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 11. С. 9–14. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2019_11_4
7. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: підручник [3-е видан.] / [за ред. д.е.н., проф. П. О. Куцика; П. О. Куцик, В. І. Бачинський, Р. М. Воронко, О. А. Полянська, С. І. Головацька, М. В. Корягін, К. І. Кузьмінська, М. Ю. Чік]. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2023. 308 с.
8. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 36–42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2018_24_8

9. Волкова Н. А., Подвальна Н. Е., Семенова К. Д. Економічний аналіз: Навч. посібник. Одеса: ППЦ «Белка». 2020. 240 с.
10. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. 234 с. URL: <https://r2.donnu.edu.ua/handle/123456789/3466>
11. Глушач Ю., Фальченко О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. URL: № 29. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-49>
12. Гнатенко Є. П., Бурова Т. А. Основні підходи щодо розуміння сутності поняття «витрати». *Економічні науки*. 2014. №5.2 (101). С. 33-36.
13. Гріднєва Д. В. Проблеми теорії і практики обліку готової продукції та її реалізації. Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Серія: Економіка і менеджмент. 2018. № 1. С. 77–87. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsuem_2018_1_12
14. Данилюк А. Р. Управління витратами торговельного підприємства. *Економіка і менеджмент 2021: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку* : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф., 8-9 квіт. 2021 р. : у 8 т. Дніпро. 2021. С. 24-27.
15. Данилюк М. О. Економічний аналіз: навч. посіб. / М.О. Данилюк, І.М. Метошоп, Л. С. Войтків, Т. М. Паневник, Ю. В. Буй. Івано-Франківськ, 2018. 316 с.
16. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
17. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В., Шара Є. Ю., Слесар Т. М. Готова продукція в системі управління матеріальними ресурсами і витратами підприємства: обліково-аналітична категорія, класифікація, оцінка та облік. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2023. № 2 (70). С. 141-153. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16808501206798.pdf>

18. Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава : РВВД ПДАА. 2018. 290 с. URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f7d688d2-50c5-442d-abc7-9654fdde79f8/content>
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
20. Каленич І. С. Економічна сутність витрат і собівартості продукції. Бізнес Інформ. 2019. № 11. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-11_0-pages-241_246.pdf
21. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. / К.Ф. Ковальчук. Київ: ЦНПЛ, 2022. 328 с.
22. Козаченко Г.В., Погорєлов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: монографія. Київ : Лібра, 2007. С. 18
23. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С. 79–90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut_2015_1_12., с. 83
24. Костащ Т. В. Модернізація фінансової звітності підприємств в умовах цифрової економіки. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 15. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17215812>
25. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Норд Г.Л., Фокін О.К. Економічний аналіз витрат великих промислових підприємств: організація та методика [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, Г.Л. Норд, О.К. Фокін. Житомир: ЖДТУ, 2019. 216 с
26. Кулинич М., Матвійчук І., Писаренко Т. Актуалізація завдань бухгалтерського обліку і бізнес-аналізу в умовах цифрових зрушень економіки. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2021. № 3. С. 30-35. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/689/562>

27. Курган Н. В. Обґрунтування вибору промисловими підприємствами методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9, ч. 7. С. 211–215. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/373.pdf

28. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Мусійченко О. Г. Організація і методика аудиту : навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. 280 с. URL: <https://dspace.znu.edu.ua/jspui/bitstream/12345/19665/1/0059347.pdf>

29. Меліхова Т. О., Височина В. В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 69–75. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=3956&i=12>

30. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку № 356 від 29.12.2000 № 356 (із змінами та доповненнями). URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/408.pdf>

31. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, затверджені Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_укр.pdf

32. Микитюк В.М. Основи економічного аналізу: навч.-метод. посібник / за ред. В.М. Микитюка. Житомир: Рута, 2018. 440 с.

33. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 – VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/ed20190922#Text>

34. Про затвердження національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

35. Про затвердження національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

36. Про затвердження національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>

37. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

38. Організація і методика аудиту : навчально-методичні рекомендації та індивідуальні завдання / упоряд. Т. В. Акімова, В. Д. Зелікман, Ю. О. Распопова ; Укр. держ. ун-т науки і технологій. Електрон. вид. Дніпро : УДУНТ, 2024. 44 с. URL:

https://nmetau.edu.ua/file/organizatsiya_i_metodika_auditu_lbr_met_rbr___2024_aki_mova__zelikman__raspopova_red._ibv.pdf

39. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

40. Онешко С., Хомяк Н., Томілова-Яремчук Н., Кобець Д. Розвиток цифрових інструментів бухгалтерської (фінансової) звітності та її роль у забезпеченні фінансової безпеки економічного суб'єкта. *Академічні візії*. 2022. №10-11. С.29–37. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/66>

41. Основи обліку та калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов та ін. ; за ред. В. А. Новака. : Фінанси, 2017. 167 с.

42. Пожуєва Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник економічної науки України*. 2017. №1 С. 73-77

43. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

44. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

45. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

47. Про зовнішньоекономічну діяльність: закон України від 16.01.1991 № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>

48. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

49. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>

50. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text>

51. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. N 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

52. Рибалко О. М., Ніколаєнко Д. В. Удосконалення обліку готової продукції і її реалізації. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 2. С. 71–77. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_eo_2018_2_12

53. Родіна О. В. Історичний розвиток категорії «витрати». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. с. 420- 424.

54. Савчук В. К. Методичні засади обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 2 (70). С. 154-161. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/16808501206798.pdf>

55. Скриньковський Р., Гладун В., Крамар М. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. *Path of Science*. 2019. Т. 5. № 2. С. 3001-3010. URL : <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/585/607>

56. Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять. URL: https://library.ztu.edu.ua/e-copies/Zbirnyk/Problems_%20accounting_3_15/278.pdf

57. Сніщенко Р. Г., Мазур-Надопта, Д. В. Управління виробничими витратами господарюючих суб'єктів. *Трансформаційна економіка*. 2025. № 1 (10), 94-99. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-8141/2025-10-15>

58. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1-2. С. 83-96. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/iboen/article/view/394>

59. Супрученко О. Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>

60. Ткаченко С. А. Практична реалізація відокремленого обліково-економічного забезпечення ефективності витрат, які пов'язані із покращенням якісних характеристик та технічних параметрів готової продукції-виробів. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2014_10_57

61. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат [Текст]: / Г. Фандель // пер. з нім. М.Г. Грещака. К.: Таксон. 2000. 520 с.

62. Фінансовий облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022.

616 с. URL: <https://dpu.edu.ua/?view=article&id=1789:finansovyi-oblik-navchalnyi-posibnyk&catid=2>

63. Фінансовий облік і звітність : навчальний посібник / укладачі : С. І. Мельник, І. М. Горбан, Н. С. Марушко. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2022. 388 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/5229/1>

64. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435 – IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ed20230903#Text>

65. Шмигель О. Модернізація бухгалтерського обліку в контексті сучасного розвитку цифрової економіки. *Інноваційна економіка*. 2023. №1. С. 94-98. URL : <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2023.1.13>

66. Шнурко А., Мартиненко О., Головка С. Інформаційна роль показників фінансової звітності в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2021. №7-8. С. 104-109. URL : <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/861/938>

67. Яценко В. Класифікація систем обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2020. № 2. С. 268-173. URL: <http://www.tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/75>

ДОДАТКИ

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу I)

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "ЕКОКАП"	Дата (рік, місяць, число)	2023	01	01
Територія	КИЇВСЬКА	за СДРПОУ	31784192		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КАТОТТГ	UA32140150016091295		
Вид економічної діяльності	Виробництво паперових виробів (господарсько-побутової та господарсько-виробничого призначення)	за КОПФГ	240		
Середня кількість працівників, осіб	16	за КВЕД	17.22		
Одиниця виміру:	тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон	вулиця Галафеева, буд. 10, м. ФАСТІВ, КИЇВСЬКА обл., 08500, Україна		0503514197		

1. Баланс на 31 грудня 2022 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	3,2	3,6
Первісна вартість	1001	32,5	39,1
Накопичена амортизація	1002	(29,3)	(35,5)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	3,0	3,9
Основні засоби :	1010	694,0	413,5
первісна вартість	1011	6 508,9	6 508,9
знос	1012	(5 814,9)	(6 095,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	700,2	421,0
II. Оборотні активи			
Запаси :	1100	8 594,9	9 427,0
у тому числі готова продукція	1103	4 796,1	4 070,3
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебиторська заборгованість за продукцією, товари, роботи, послуги	1125	204,4	246,3
Дебиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	10,6	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебиторська заборгованість	1155	1,5	50,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	265,8	200,1
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	12,0	67,8
Усього за розділом II	1195	9 089,2	9 991,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	9 789,4	10 412,2

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 500,0	3 500,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4 220,3	4 406,3
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	7 720,3	7 906,3
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 018,1	1 388,8
розрахунками з бюджетом	1620	182,0	87,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	88,5	40,8
розрахунками зі страхування	1625	5,2	4,4
розрахунками з оплати праці	1630	38,3	25,2
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	245,5	420,4
Усього за розділом III	1695	1 489,1	1 925,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	9 789,4	10 412,2

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2022 р.

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10 373,8	10 436,5
Інші операційні доходи	2120	21,4	104,7
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	10 395,2	10 541,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(9 308,7)	(9 455,0)
Інші операційні витрати	2180	(859,7)	(594,3)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(10 168,4)	(10 049,3)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	226,8	491,9
Податок на прибуток	2300	(40,8)	(88,5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	186,0	403,4

Керівник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

ЕП Шайда Ігор
Васильович

Шайда Ігор Васильович
(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу I)

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Дата (рік, місяць, число)	Коди
Товариство з обмеженою відповідальністю "ЕКОКАП"	за ЄДРПОУ	2024 01 01
Територія Фастівська	за КАТОТГГ 1	31781192
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	U432140150610091295
Вид економічної діяльності Виробництво пшеничних виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення	за КВЕД	240
Середня кількість працівників, осіб 15		17.22
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком		
Адреса, телефон вулиця Галафєєва, буд. 10, м. ФАСТІВ, КИЇВСЬКА обл., 08500, Україна		0503514197

I. Баланс на 31 грудня 2023 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	3,6	4,1
Первісна вартість	1001	39,1	46,8
Накопичена амортизація	1002	(35,5)	(42,7)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	3,9	1,8
Основні засоби :	1010	413,5	287,6
первісна вартість	1011	6 508,9	6 508,9
знос	1012	(6 095,4)	(6 221,3)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	421,0	293,5
II. Оборотні активи			
Запаси :	1100	9 427,0	9 296,4
у тому числі готова продукція	1103	4 070,3	3 791,1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	246,3	93,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	54,1
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	50,0	81,8
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	200,1	461,5
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	67,8	38,5
Усього за розділом II	1195	9 991,2	10 025,6
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	10 412,2	10 319,1

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
I	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 500,0	3 500,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4 406,3	4 654,0
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	7 906,3	8 154,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 388,8	1 201,0
розрахунками з бюджетом	1620	87,1	60,4
у тому числі з податку на прибуток	1621	40,8	55,2
розрахунками зі страхування	1625	4,4	-
розрахунками з оплати праці	1630	25,2	21,4
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	420,4	241,3
Усього за розділом III	1695	1 925,9	1 524,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	10 412,2	10 319,1

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2023 р.

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
I	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	16 531,8	10 373,8
Інші операційні доходи	2120	1,9	21,4
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	16 533,7	10 395,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(15 480,4)	(9 308,7)
Інші операційні витрати	2180	(746,9)	(859,7)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(16 227,3)	(10 168,4)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	306,4	226,8
Податок на прибуток	2300	(55,2)	(40,8)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	251,2	186,0

Керівник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

ЕП Шайда Ігор
Васильович

Шайда Ігор Васильович
(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу 1)

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Дата (рік, місяць, число)	Коди	
Товариство з обмеженою відповідальністю "ЕКОКАП"	за СДРІОУ	2025	01 01
Територія КИЇВСЬКА	за КАТОГТГ 1	31781192	
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240	
Вид економічної діяльності Виробництво паперових виробів господарсько-побутового та санітарно-гігієнічного призначення	за КВЕД	17.22	
Середня кількість працівників, осіб 13			
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком			
Адреса, телефон вулиця Галафєва, буд. 10, м. ФАСТІВ, КИЇВСЬКА обл., 08500, Україна		0503514197	

I. Баланс на 31 грудня 2024 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	4,1	5,2
Первісна вартість	1001	46,8	55,6
Накопичена амортизація	1002	(42,7)	(50,4)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1,8	2,4
Основні засоби :	1010	287,6	161,6
первісна вартість	1011	6 508,9	6 113,8
знос	1012	(6 221,3)	(5 952,2)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	293,5	169,2
II. Оборотні активи			
Запаси :	1100	9 296,4	9 799,1
у тому числі готова продукція	1103	3 791,1	5 614,8
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	93,3	280,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	54,1	8,0
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	81,8	174,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	461,5	70,5
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	38,5	16,4
Усього за розділом II	1195	10 025,6	10 348,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	10 319,1	10 517,4

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (паієвий) капітал	1400	3 500,0	3 500,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4 654,0	4 772,0
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	8 154,0	8 272,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 201,0	1 422,7
розрахунками з бюджетом	1620	60,4	35,2
у тому числі з податку на прибуток	1621	55,2	25,9
розрахунками зі страхування	1625	-	3,4
розрахунками з оплати праці	1630	21,4	25,8
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	241,3	118,0
Усього за розділом III	1695	1 524,1	1 605,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	10 319,1	10 517,4

2. Звіт про фінансові результати
за **Рік 2024** р.

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	13 352,1	16 531,8
Інші операційні доходи	2120	28,5	1,9
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	13 380,6	16 533,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(12 537,8)	(15 480,4)
Інші операційні витрати	2180	(698,9)	(746,9)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(13 236,7)	(16 227,3)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	143,9	306,4
Податок на прибуток	2300	(25,9)	(55,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	118,0	251,2

Керівник _____ (підпис)
Головний бухгалтер _____ (підпис)

ЕП Шайда Ігор
Васильович

Шайда Ігор Васильович
_____ (ініціали, прізвище)
_____ (ініціали, прізвище)

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

ТОВ «ЕКОКАП» 31781192

Додаток 3

до

Наказу №4-ОД від 05.01.2024 р.

Перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат

1. Перелік та склад постійних загальновиробничих витрат:а) витрати на управління виробництвом:

- оплата праці апарату управління цехами, підрозділами;
- нарахування на соціальні заходи (ЄСВ) апарату управління цехами, дільницями;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу управління цехами та дільницями;
- інші витрати (вартість послуг поштово-телеграфних послуг, інтернету, мобільного зв'язку, канцелярського приладдя).

б) Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.в) Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

г) Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загальновиробничого призначення:

- вартість мастильних та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням ;
- оплата праці допоміжних працівників, що обслуговують обладнання-налагоджувальників, слюсарів та інших допоміжних працівників;
- відрахування на соціальні заходи (ЄСВ) на оплату праці працівників;
- вартість спожитого палива, електроенергії , води на приведення в рух обладнання загальновиробничого призначення;
- вартість витраченого інструмента та пристосувань;
- витрат на оренду основних засобів, тощо;

д) Витрати на ремонт основних засобів виробничого та

- загальновиробничого призначення:
- витрати на ремонт будівель та споруд;
- витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів та транспортних засобів (вартість запасних частин та інших матеріалів, інструментів).

е) Витрати на охорону праці та техніку безпеки:

- витрати на встановлення та утримання дезінфекційних камер, умивальників, душів та пральні на виробництві, а також на утримання, шаф для спецодягу , сушарок та іншого обладнання;
- вартість матеріалів, використаних на улаштування та утримування засобів охорони праці;

- вартість спецодягу , спецвзуття, окулярів та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших м'яких засобів, знешкоджуючих засобів, тощо;

- вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із проведенням медоглядів (періодичних), а також щорічний обов'язковий медичний огляд осіб віком до 21 року;

- інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на освітлення, що відповідає санітарним нормам , в тому числі освітлення робочих місць.

є) Витрати на охорону навколишнього природного середовища:

- витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд;

- витрати на зберігання, переробку та охорону екологічно небезпечних відходів.