

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ

Романюк Мирослава Олександрівна

Облік, аналіз і аудит витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в управлінні підприємством (на прикладі ПП «Форвард-Орто»)

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

АВТОРЕФЕРАТ

на здобуття освітнього рівня «магістр»

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

Дипломною роботою за ОР «Магістр» є рукопис.

**Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту
Тернопільського національного технічного університету імені Івана
Пулюя**

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент

Співак Сергій Михайлович,

Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя

Рецензент: асистент кафедри економічної кібернетики

Берестецька Олена Михайлівна

Тернопільський національний технічний університет імені
Івана Пулюя

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

кандидат економічних наук, доцент Білоус О.С.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Собівартість продукції є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства. Собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво. Витрати на виробництво утворюють виробничу собівартість. Показник собівартості застосовують для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції.

Для підприємства собівартість стає мірилом витрат і доходів. За певного рівня ціни зменшення собівартості (витрат на одиницю продукту) забезпечує зростання прибутку, а її збільшення – призводить до зниження прибутку. Собівартість відображає реальні, прямі витрати на виробництво продукту, що дозволяє визначити ефективність діяльності підприємства.

Управління собівартістю продукції тісно пов'язане з калькуляцією. Рівень витрат, розрахований на одиницю продукції, дає змогу робити висновок про те, чи не перевищують окремі статті нормативних величин та визначати фактори, які обумовили такі відхилення.

Досліджуючи витрати такі вітчизняні і зарубіжні науковці, як, Бутинець Ф.Ф., Панасюк В.М., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Друрі К., Ентоні Р., Івашкевич В.Б., Нападовська Л.В., Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В, Стуков С.А., Чумаченко М.Г., Яругова А., стверджують: дієвим способом зменшення витрат є системи управління ними. Вчені переконують, що інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується, як класичним системам обліку, так і традиційним системам управлінського обліку.

Метою обліку собівартості продукції є вчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, визначення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а ще контроль за використанням грошових, матеріальних та трудових ресурсів.

Планування собівартості продукції для підприємств є складовою частиною планування діяльності промислового підприємства і являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які відображають величину поточних витрат, що включаються до складу собівартості валової продукції, а також величину витрат, що склалися протягом усього промислового циклу, які включаються до складу собівартості товарної продукції.

Проте проблема побудови цілісної системи управлінського обліку, формування собівартості продукції залишається відкритою.

Метою дипломної роботи є вивчення діючих систем обліку і калькулювання собівартості продукції та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі **завдання**:

- з'ясувати суть економічного поняття «собівартість»;
- розглянути принципи побудови на підприємстві систем обліку

витрат і формування собівартості;

- вивчити системи обліку витрат виробництва і формування собівартості закордоном;
- описати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- на основі даних бухгалтерського обліку провести аналіз витрат ПП «Форвард-Орто»;
- ознайомитися з можливостями використання маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження було обрано основну діяльність ПП «Форвард-Орто».

Предметом дослідження є методика та організація обліку й аналізу витрат підприємства та калькулювання собівартості продукції.

Методи дослідження. У магістерській роботі використані такі методи дослідження: *порівняльного аналізу* – для з'ясування суті формування сповної та неповної собівартості; *дедукції* – для здійснення класифікації видів собівартості; *індукції* – для опису методики калькулювання собівартості продукції; *групування* – з метою проведення класифікації витрат, здійснення їх аналізу; *статистичні методи* – для аналізу витрат; *моделювання* – для схематичного відображення собівартості продукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні та систематизації комплексу питань щодо обліку й аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Практичне значення одержаних результатів. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, які можна використовувати на підприємствах промислово-виробничого комплексу. Окремі пропозиції автора впроваджені в практику діяльності ПП «Форвард-Орто», що підтверджено відповідною довідкою.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота складається із вступу, шести розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи склав 110 сторінок, в роботі 18 таблиць і 14 рисунків, список використаної літератури нараховує 64 джерела.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

Собівартість продукції є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства. Собівартість відображає реальні, прямі витрати на виробництво продукції, що дозволяє визначити ефективність діяльності підприємства.

Управління собівартістю продукції тісно пов'язане з калькуляцією. Рівень витрат, розрахований на одиницю продукції, дає змогу робити висновок про те, чи не перевищують окремі статті нормативних величин та визначати фактори, які обумовили такі відхилення.

Існує багато визначень дефініції «витрати», оскільки це поняття є одним

із головних у бухгалтерському обліку. У П(С)БО 16 «Витрати» витрати визначають, «...або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства».

Бухгалтерський підхід до визначення витрат тісно пов'язаний з поняттям собівартості. Собівартість є грошовим вираженням загальної суми витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції.

В умовах ринкової економіки собівартість продукції є найважливішим показником господарської діяльності підприємства.

Собівартості продукції за основними класифікаційними ознаками поділяється на такі види (рис. 1.): за ступенем узагальнення, за часом формування витрат, за тривалістю розрахункового періоду, за складом продукції та за складом витрат.

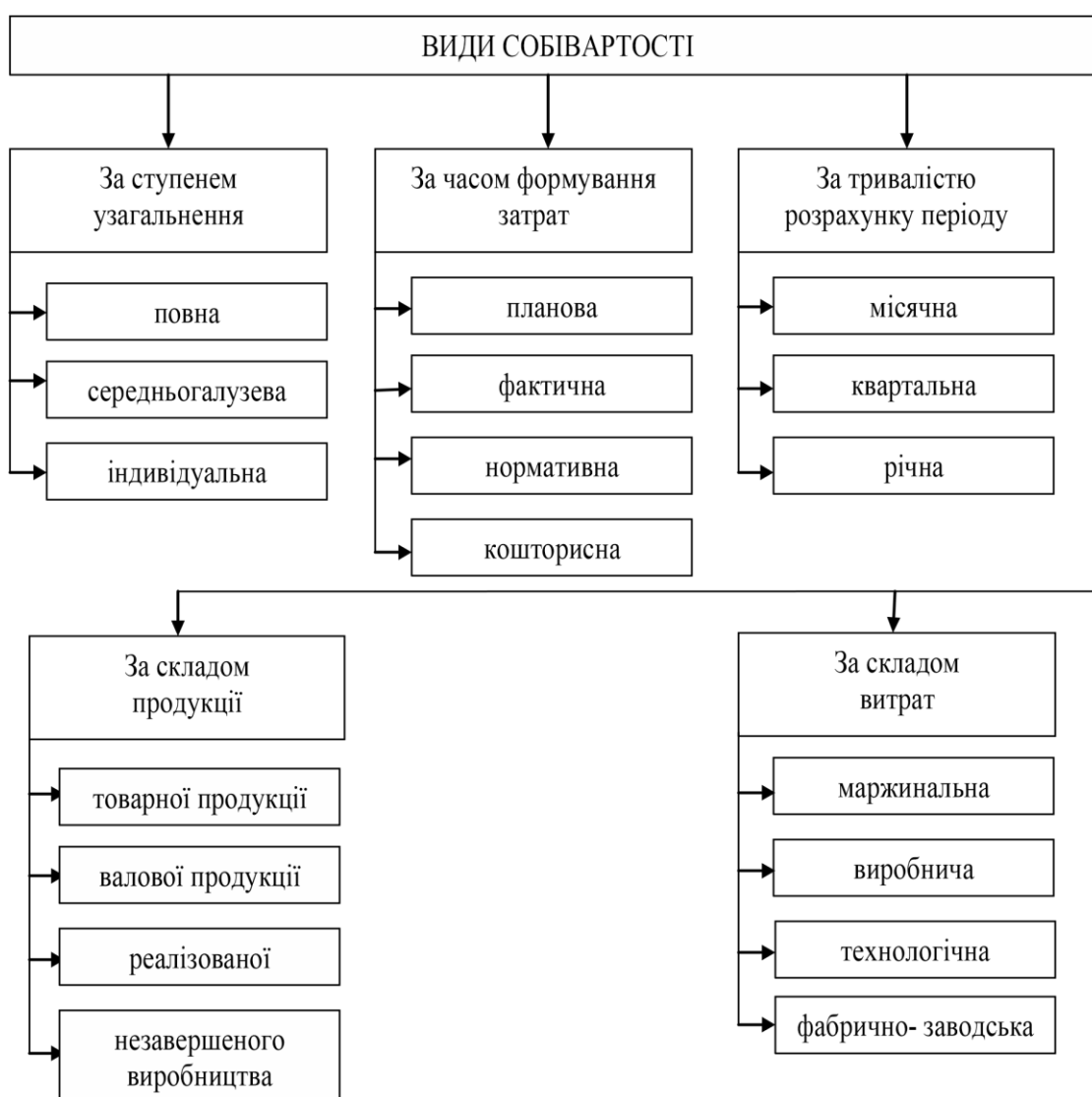


Рис. 1. Види собівартості

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) називають калькулюванням. Метою калькулювання собівартості є визначення витрат, які припадають на одиницю продукції. Калькуляція – це результат калькуляційних обчислень із визначення собівартості у розрізі встановлених статей, оформлений у вигляді документа.

Система обліку витрат на підприємстві складається із двох напрямків: облік витрат та калькулювання продукції, а також вихідної аналітичної інформації, що є підґрунтям для складання наступних варіантів управлінських рішень щодо зміни обсягів виробництва, оцінки показників собівартості, ціноутворення та фінансових результатів. Розрізняють такі системи обліку витрат (рис. 2.)

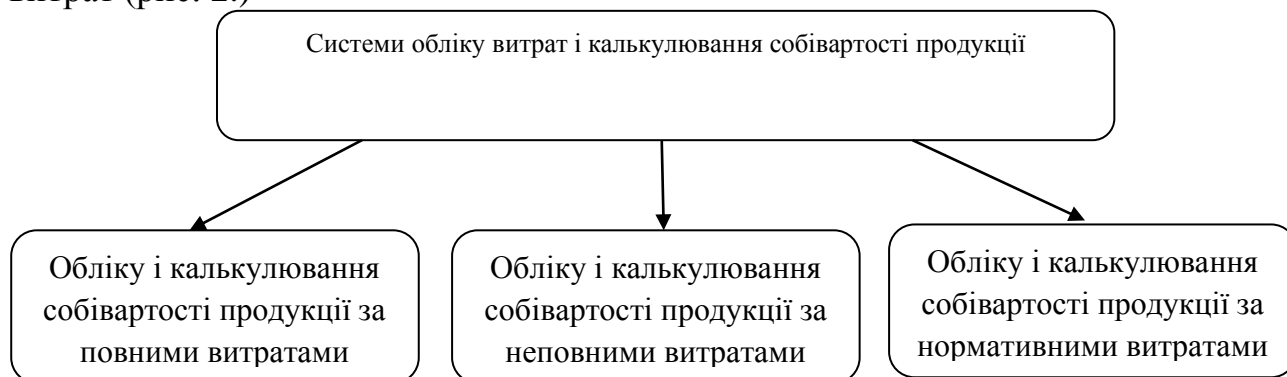


Рис. 2. Види систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні

Серед систем обліку витрат, які використовують у іноземній практиці доцільно відмітити: “абсорбшен-костинг”, “верибл-костинг”, “директ-костинг”, “стандарт-кост”, “кайдзен-костинг”, “таргет-костинг”, ABC-метод, бенчмаркінг затрат, “косткілінг”, LCC-аналіз, система “точно в зазначений термін”, метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА), облік за центрами діяльності та калькулювання за останньою операцією (рис. 3).

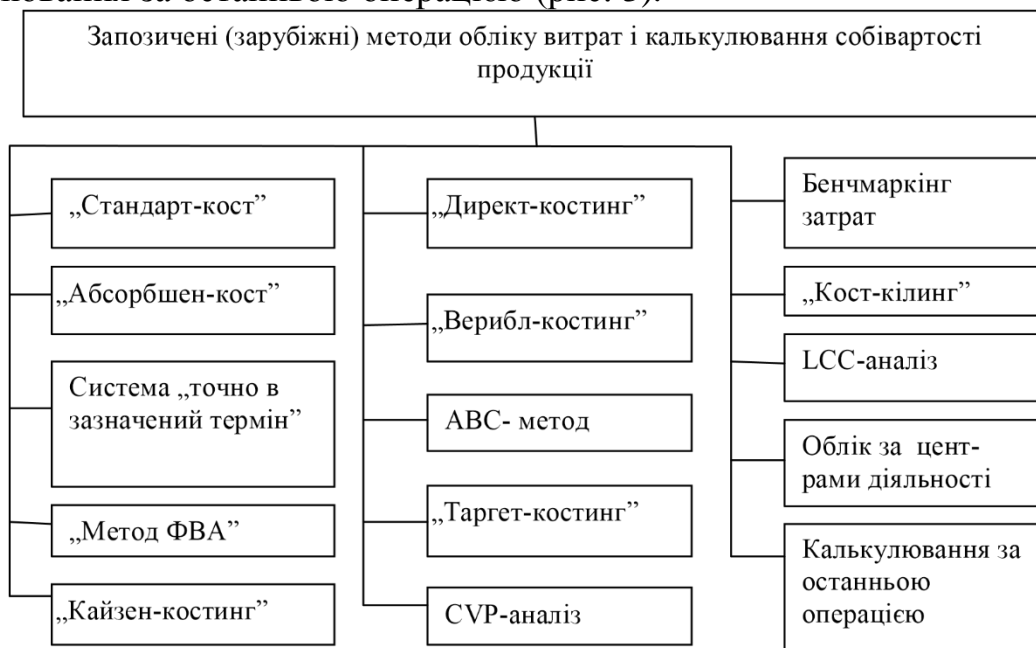


Рис.3. Зарубіжні системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Усі ці системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції мають як переваги так і недоліки, які необхідно враховувати для кожного підприємства окремо. Оскільки, застосування зарубіжних методів

обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняній практиці вимагає масштабних змін традиційних підходів до калькулювання, перегляду поглядів на його значення в управлінні діяльністю підприємства.

Розглядаючи об'єкти обліку витрат і калькуляції за окремими групами визначають їх різне призначення у системі управління підприємством. У П(С)БО 16 «Витрати» під об'єктом обліку розуміють окремий вид продукції (роботи, послуги), для якого необхідно визначити собівартість, сукупність витрат на її виробництво [50].

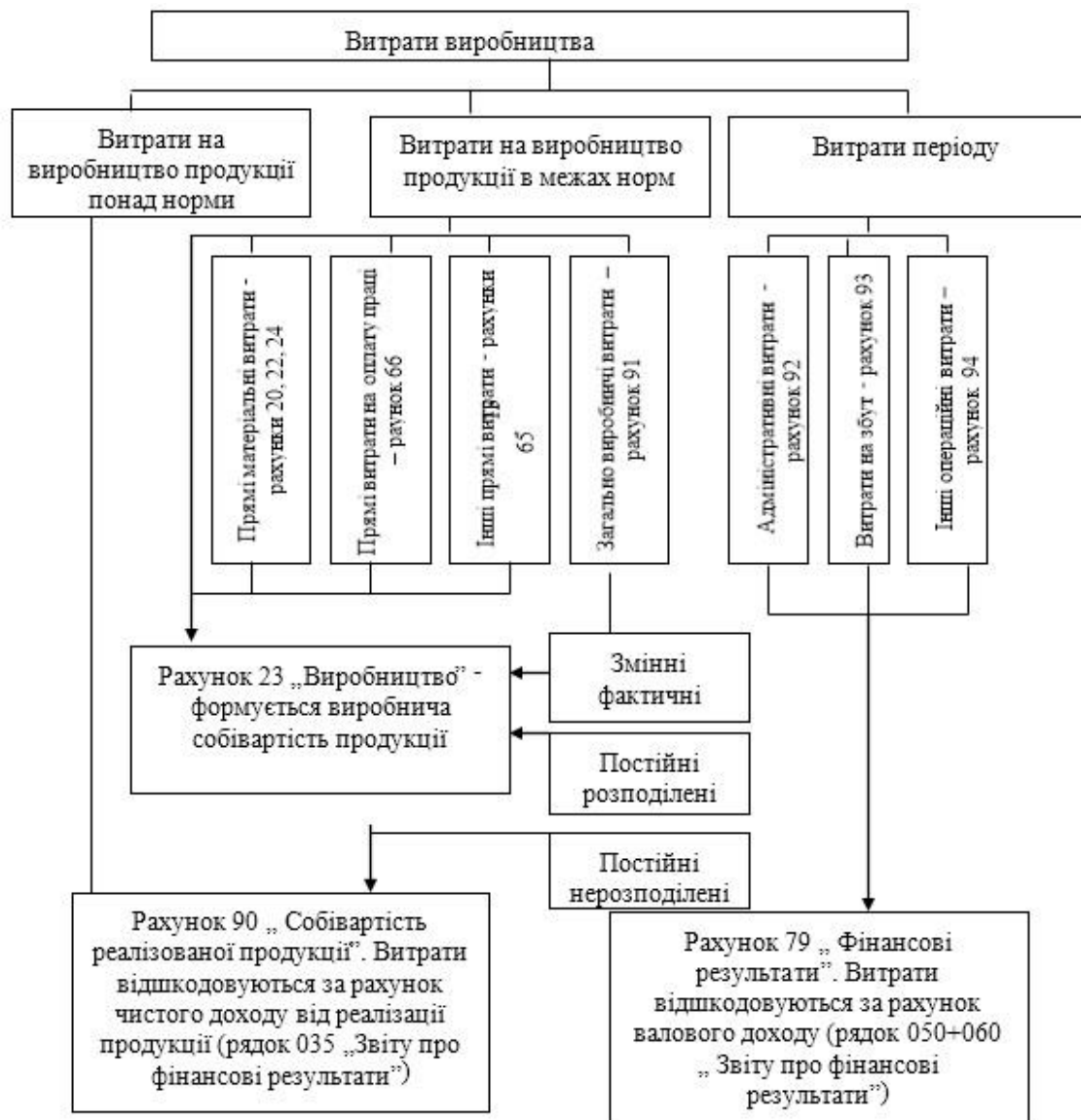


Рис. 4. Схема обліку витрат і формування собівартості продукції, що відповідає П(С)БО 16

В залежності від характеру виробництва на підприємстві, що береться за основу визначення собівартості продукції розрізняють такі основні методи калькуляції продукції:

- простий метод використовують на підприємствах, що виробляють просту, однотипну продукцію, не використовують напівфабрикатів та НЗВ.
- нормативний метод застосовують на підприємствах з масовим і серійним виробництвом продукції.

- позамовний метод визначення собівартості застосовується на підприємствах індивідуального та дрібносерійного виробництва, на яких витрати виробництва розраховують на кожен окремий виріб або замовлення.

- попередільний метод обліку та калькулювання використовується в масовому виробництві за умови короткого закінченого виробничого циклу.

Для досліджуваного підприємства «Форвард-Орто», яке спеціалізується на виготовленні протезно-ортопедичної продукції, зокрема: протези верхніх та нижніх кінцівок, бандажні вироби, ортопедичні устілки, корсети з текстилю, індивідуальні татори, апарати; та характеризується як дрібносерійне виробництво, найкраще підходить позамовний метод. При цьому об'єктом обліку виступає окреме індивідуальне замовлення або партія продукції, яка складається з аналогічної продукції, яка задіяна в одному технологічному процесі.

Для кожного замовлення на ПП «Форвард-Орто» формується картка аналітичного обліку. При цьому всі прямі витрати групуються за елементами витрат, що відносяться до виготовлення даного замовлення, далі вони узагальнюються і проводиться розрахунок фактичної собівартості. Кожний елемент витрат детально розшифровується за кожним видом сировини і матеріалу, що використовується для виготовлення продукції, із вказанням кількості, ціни та загальної вартості витрачених сировини і матеріалів. Далі визначаються прямі виробничі витрати, що відносяться на дане замовлення на підставі первинних документів.

На підставі отриманих даних і звітів використання матеріалів економісти складають виробничу собівартість продукції по кожному замовленню за зведеними статтями калькуляції.

Облік загальноновиробничих витрат ведеться в бухгалтерії ПП «Форвард-Орто», до них відносять: амортизацію основних засобів; заробітну плату управлінського персоналу, витрати на охорону, опалення та освітлення; витрати на проведення ремонтів основних засобів; витрати за податками, зборами та зобов'язаннями, що безпосередньо відносяться до виробництва.

Аналіз управління витратами на ПП «Форвард-Орто» доцільно розпочати з загальної економічної характеристики підприємства.

На основі форми фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати» проаналізуємо фінансово-економічний стан підприємства, його ефективність та основні результати господарської діяльності. Основні показники діяльності ПП «Форвард-Орто» наведено в табл. 1.

Відповідно до даних фінансової звітності відмічаємо стрімке зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації у 2018 р. на 165,4%, при цьому валовий прибуток зріс майже в 2 рази на 92,42 %. Враховуючи такі темпи збільшення реалізації продукції у 2018 р., підприємство отримало чистий прибуток, який склав 12669 тис. грн., що на 10789 тис. грн. більше ніж за попередній період, що в 5,7рази перевищив показник за 2017 рік.

Таке зростання відбулося за рахунок зростання валового прибутку на 25347 тис. грн., порівняно з 2017 роком, та зростання фінансового прибутку в 5,7 рази на 13077 тис. грн. при цьому адміністративні витрати зросли лише на

31%, а витрати на збут зросли на 101,77 %, що вказує на позитивні зрушення у зміцненні фінансового становища підприємства. Таким чином позиції підприємства зміцнилися.

Також в 2018 році зросли Інші операційні доходи на 395,41 % і становлять 4538 тис грн. та інші фінансові доходи на 429,54 %, що становлять 1488 тис. грн.

Чистий прибуток, який зріс на 573,88 % відображає абсолютний ефект від діяльності суб'єкта господарювання, але не враховує використані при цьому ресурси. Тому його доцільно доповнити іншими показниками, таких як показники рентабельності, майнового стану, ефективності використання основних та оборотних засобів, показники оцінки ділової активності, фінансової стійкості та ліквідності.

Таблиця 1

Основні фінансові результати ПП «Форвард-Орто» за 2017-2018 рр. (грн.)

Показники	2017	2018	Відхилення, +/-	Темп приросту (%)
			2018 - 2017	2018 / 2017
1	2	3	5	7
Чистий дохід від реалізації продукції	102515	272076	169561	165,40
Собівартість реалізованої продукції	75089	219303	144214	192,06
Валовий прибуток	27426	52773	25347	92,42
Інші операційні доходи	916	4538	3622	395,41
Адміністративні витрати	14597	19173	4576	31,35
Витрати на збут	10377	21551	11174	107,68
Інші операційні витрати	1301	2625	1324	101,77
Фінансовий прибуток	2067	13962	11895	574,47
Інші фінансові доходи	281	1488	1207	429,54
Фінансовий результат до оподаткування	2373	15450	13077	551,07
Податок на прибуток	493	2781	2288	464,10
Чистий прибуток	1880	12669	10789	573,88

Інформаційною базою для аналізу витрат є оперативні дані фінансової та статистичної звітності, матеріали інвентаризації та проведених перевірок.

**Основні показники витрат ПП «Форвард-Орто»
у 2017-2018 рр., (тис. грн.)**

Показники	2017	2018	Абсолютне відхилення (+/-)	Темп приросту (%)
			2018 / 2017	2018 / 2017
1	3	4	5	7
Абсолютна сума витрат	83663	156776	73113	87,39
Рівень витрат обігу	$83663/102515*100$ =81,61	$156776/272076*100$ =57,62	-23,99	-29,40
Рентабельність витрат	$1880/83663$ =0,02	$12669/156776$ =0,08	0,06	300

З даних табл. 2. видно, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх збільшення протягом 2017-2018 рр. на ПП «Форвард-Орто»: на 87,39% у 2018 р. Показник «рівень витрат обігу» показує, що сума витрат на одиницю товарообороту зменшується у 2018 р. на 29,40 %.

Показник рентабельності витрат показує високий рівень ефективності управління витратами. На одиницю вкладених коштів припадає – 0,02 грн. прибутку у 2017 р., та в 2018 році цей показник зріс у 4 до рівня 0,08 грн.

Отже, на ПП «Форвард-Орто» відбувалося у 2018 р. збільшення обсягів реалізації продукції, що природно, викликало збільшення витрат підприємства.

Для подальшого аналізу доцільно проаналізувати структуру витрат у товарообороті та динаміку їх зміни. Дані розрахунків наведено у таблиці 3.

Як видно із табл. 3, у структурі витрат у звітному періоді не значно зросли матеріальні витрати. Найбільшу питому вагу у структурі витрат займають матеріальні витрати, які становлять 63,06% та 68,95% у 2017 та 2018 рр. відповідно. Також знизилась сума амортизаційних відрахувань на 694 тис.грн. або 25,32 % у 2018 р. Також значну частку у структурі витрат займають інші операційні витрати, що становлять 30,29% та 29,94 % відповідно. Витрати на оплату праці на досліджуваному підприємстві зросли на 1279 тис.грн., що становить 55,15 %, проте у структурі витрат частка витрат на оплату праці знизилась з 2,77% у 2017 році до 2,29% у 2018 р.

Зміна фонду заробітної плати пояснюється змінами в законодавстві (зростання мінімальної заробітної плати) та зміною кількості працівників, оскільки керівництво ПП «Форвард-Орто» прийняло рішення дотримуватися мінімально дозволеного рівня оплати праці, тому цим пояснюється його зниження у загальній структурі витрат.

**Зміна структури операційних витрат на ПП «Форвард-Орто»
у 2017-2018 рр. (тис.грн.)**

Показники	2017	2018	Абсолютне відхилення (+/-)	Темп приросту (%)
			2018/2017	2018 / 2017
Загальна сума прямих витрат	83663	156776	73113	87,39
Частка, %	100	100	0	0
Матеріальні витрати	52756	108091	55335	104,89
Частка, %	63,06	68,95	5,89	9,34
Витрати на оплату праці	2319	3598	1279	55,15
Частка, %	2,77	2,29	-0,48	-17,20
Відрахування на соціальні заходи	500	811	311	62,2
Частка, %	0,60	0,52	-0,08	-13,44
Амортизація	2741	2047	-694	-25,32
Частка, %	3,28	1,31	-1,97	-60,15
Інші операційні витрати	25338	42229	16891	66,66
Частка, %	30,29	26,94	-3,35	-11,06

Проведений аналіз показав, що на ПП «Форвард-Орто» є резерви для зниження величини собівартості продукції, а саме: зниження матеріальних витрат та транспортних витрат. Більш ефективним для пошуку «вузьких місць» та резервів зниження виробничих затрат, що відносяться на собівартість продукції є застосування методу функціонально-вартісного аналізу на ранніх стадіях життєвого циклу продукції.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження організації системи обліку, аналізу та внутрішнього аудиту виробничих витрат та формування собівартості продукції, на основі якого можемо зробити наступні висновки, спрямовані на удосконалення управлінського обліку на підприємстві «Форвард-Орто»:

1. Облік виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції є складовою системи управлінського обліку на підприємстві, метою якого є надання оперативної інформації для зниження затрат та собівартості одиниці продукції.

Залежно від структури підприємства, його особливостей, характеру технологічного процесу та організації виробництва на підприємствах можуть використовуватись різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання

собівартості продукції, а також їх поєднання. ПП «Форвард-Орто» займається дрібносерійним виробництвом і тому оптимальним для нього є використання позамовного методу обліку витрат виробництва.

2. Дослідження системи обліку витрат виробництва є найбільш складними з точки зору обробки великої кількості обліково-розрахункової інформації та звітних даних показало, що доцільно розглянути можливість використання зарубіжного досвіду організації та управління виробництвом, для правильного розподілу та управління витратами виробництва.

3. Удосконалення організаційних і методичних аспектів внутрішнього аудиту витрат виробництва на підприємстві дозволить визначити реальний якісний та кількісний стан об'єктів обліку, визначити відхилення від нормативних показників та проаналізувати ці відхилення з метою усунення негативних наслідків і пошуку резервів зниження рівня витрат. Організація якісної системи внутрішнього аудиту собівартості продукції повинна відображати всі операції, чіткий розподіл витрат за об'єктами обліку і визначення собівартості виробництва, з метою оперативного інформування управлінського персоналу.

4. Проведений аналіз виробничих витрат на ПП «Форвард-Орто» показав, що відповідно до даних фінансової звітності відмічається стрімке зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації у 2018 р. на 165,4%, при цьому валовий прибуток зріс майже в 2 рази на 92,42 %. Враховуючи такі темпи збільшення реалізації продукції у 2018 р., підприємство отримало чистий прибуток, який склав 12669 тис.грн., що на 10789 тис.грн. більше ніж за попередній період, що в 5,7рази перевищив показник за 2017 рік.

Таке зростання відбулося за рахунок зростання валового прибутку на 25347 тис. грн., порівняно з 2017 роком, та зростання фінансового прибутку в 5,7 рази на 13077 тис. грн. при цьому адміністративні витрати зросли лише на 31%, а витрати на збут зросли на 101,77 %, що вказує на позитивні зрушення у зміцненні фінансового становища підприємства. Таким чином фінансові позиції підприємства зміцнилися, проте на ПП «Форвард-Орто» є резерви для зниження величини собівартості продукції та підвищення рентабельності та конкурентоспроможності підприємства.

6. Важливе значення в управлінні витратами і собівартістю продукції на досліджуваному підприємстві має застосування факторного аналізу, який допомагає визначити вплив на формування величини собівартості таких показників як обсяг випуску продукції, структура товарної продукції та ціни.

Проведений аналіз виробничих витрат та собівартості продукції дозволив зробити висновок, що досліджуване підприємство загалом ефективно використовує виробничі ресурси, які формують собівартість продукції.

АНОТАЦІЯ

Романюк М.О. Облік, аналіз і аудит витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в управлінні підприємством (на прикладі ПП «Форвард-Орто»). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2019.

Дипломна робота присвячена теоретичним та практичним аспектам обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в управлінні підприємством та розроблення пропозицій щодо їх вдосконалення.

В роботі проведено дослідження теоретико-методологічних підходів щодо організації системи обліку і аналізу витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, їх характеристика, класифікація і оцінка. Проаналізовано діючу практику бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту виробничих витрат та досліджено організаційно-технічні особливості діяльності ПП «Форвард-Орто». Здійснено аналіз теоретичних та практичних питань процесу обліку і контролю виробничих витрат та калькулювання, проаналізовано основні показники діяльності ПП «Форвард-Орто» та запропоновано шляхи удосконалення процесу обліку та внутрішнього контролю виробничих витрат в системі управління підприємством.

Ключові слова: облік, аналіз, аудит, контроль, витрати виробництва, калькулювання, собівартість.

ANNOTATION

Romanyuk M.O. Accounting, analysis and audit of production costs and costing products in the management of the enterprise (for example, "Forward-Orto"). – Manuscript.

Specialty 071 – Accounting and Taxation. – Ternopil Ivan Puluj National Technical university. – Ternopil, 2019.

The diploma thesis is devoted to theoretical and practical aspects of accounting, analysis and audit of production costs and cost calculation of products in enterprise management and development of proposals for their improvement.

The research of theoretical and methodological approaches to the organization of the system of accounting and analysis of production costs and costing of products, their characteristics, classification and evaluation are carried out. The current practice of accounting, analysis and audit of production costs is analyzed and organizational and technical features of the activity of "Forward-Orto" are investigated. The analysis of theoretical and practical issues of the process of accounting and control of production costs and costing, analyzed the main indicators of the activity of "Forward-Orto" and suggested ways to improve the process of accounting and internal control of production costs in the enterprise management system.

Keywords: accounting, analysis, audit, control, production costs, costing, cost.