

Міністерство освіти і науки України  
 Національний технічний університет  
 «Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки

Фінансово-економічний факультет

Кафедра обліку і аудиту

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА**

кваліфікаційної роботи ступеню **бакалавра**  
 (бакалавра, магістра)

студента Шевченко Олександр  
 (ПІБ)

академічної групи 071-18зск-1  
 (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
 (код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»  
 (офіційна назва)

на тему: «Облік і аудит собівартості дослідно-конструкторських робіт  
 промислового підприємства (на прикладі ДП «НВО «ПХЗ»)»  
 (назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Шишкова Н. Л.		
Рецензент	Куликова Г. П.		
Нормоконтроль	Шишкова Н. Л.		

Дніпро  
 2021

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри

обліку та аудитуПашкевич М.С.

(підпис)

(прізвище, ініціали)

«\_\_» \_\_\_\_\_ року

**ЗАВДАННЯ**

на кваліфікаційну роботу

ступеню роботи ступеню **бакалавра****(бакалавра, магістра)**Студенту Шевченко О. академічної групи 071-18зск-1

(прізвище та ініціали)

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему:

«Облік і аудит собівартості дослідно-конструкторських робіт промислового підприємства (на прикладі ДП «НВО «ПХЗ»)»затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від 14.05.2021 № 265-с

Розділ	Зміст	Термін
1	ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	30.04.2021 – 07.05.2021
2	ОБЛІК СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ПХЗ»	08.05.2021 – 21.05.2021
3	АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ПХЗ»	22.05.2021 – 04.06.2021

Завдання видано

(підпис керівника)

Шишкова Н. Л.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі \_\_\_\_\_.

Дата подання до екзаменаційної комісії \_\_\_\_\_

Прийнято до виконання

(підпис)

Шевченко О.

(прізвище, ініціали)

## РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 92 с., 15 рис., 26 табл., 4 додатка, 59 джерел.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АУДИТ, ПЕРЕВІРКА, СОБІВАРТІСТЬ,  
ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКІ РОБОТИ, ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО**

Об'єкт розроблення – сукупність теоретичних, методологічних, методичних та практичних засад організації бухгалтерського обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт.

Мета роботи – узагальнення та удосконалення теоретичних та практичних аспектів обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт.

Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність промислового підприємства ДП «НВО «ПХЗ». Проведено аналіз фінансового стану і ринкового позиціонування підприємства та запропоновано методи його покращення. Проаналізовано економічну сутність й узагальнено визначення терміну «собівартість». Надано класифікацію собівартості. Розкрито сутність дослідно-конструкторських робіт. Охарактеризовано документальне оформлення собівартості дослідно-конструкторських робіт. Наведено методику відображення операцій з формування собівартості у бухгалтерському обліку. Розглянуто особливості формування собівартості при виконанні державного оборонного замовлення. Розглянуто методику проведення аудиту і розроблено програму аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на ДП «НВО «ПХЗ». Наведено приклади робочих документів аудитора при аудиті собівартості. Запропоновано практичні шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на ДП «НВО «ПХЗ».

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що отримані висновки дають можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку та аудиту собівартості відповідно до сучасних умов господарювання. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та якості обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт підприємства та можуть бути впроваджені на ДП «НВО «ПХЗ».

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	7
1.1 Характеристика діяльності ДП «НВО «ПХЗ»	7
1.2 Фінансовий аналіз діяльності ДП «НВО «ПХЗ»	15
1.3 Ринкове позиціонування підприємства ДП «НВО «ПХЗ»	21
Висновки до розділу 1	25
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ПХЗ»	27
2.1 Економічна сутність собівартості як об'єкту бухгалтерського обліку	27
2.2 Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт	33
2.3 Документальне оформлення собівартості дослідно-конструкторських робіт	38
2.4 Синтетичний та аналітичний облік собівартості дослідно-конструкторських робіт	42
2.5 Напрями удосконалення обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт на державному промисловому підприємстві	50
Висновки до розділу 2	54
РОЗДІЛ 3. АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ПХЗ»	57
3.1 Мета, завдання та джерела аудиту собівартості	57
3.2 Методика аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт	60
3.3 Напрями вдосконалення аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт	69
Висновки до розділу 3	76
ВИСНОВКИ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	79
ДОДАТКИ	85

## ВСТУП

Собівартість виконаних робіт, в широкому розумінні, є одним із найважливіших показників, який використовується для оцінки фінансових результатів будь-якого суб'єкта господарювання.

При здійсненні підприємством науково-дослідної діяльності, коли мова йдеться про створення інноваційного та конкурентоспроможного продукту або технології, які знаходять своє практичне застосування в безпосередній реалізації, інформація про їх собівартість набуває більш вагомого значення. Достовірний рівень витрат (собівартості) при здійсненні наукових досліджень, виражений на одиницю продукції, слугує для управлінського персоналу підприємства підтвердженням можливості та ефективності налагодження серійного виробництва продукції, а для потенційних замовників - гарантом впевненості у її якості.

У зв'язку з цим інформація про собівартість у фінансовій звітності підприємства повинна бути достовірною, повною, неупередженою та відповідати якісним характеристикам підготовки фінансової звітності. А з метою впевненості зовнішніх користувачів у правильності та обгрунтованості інформації щодо собівартості науково-дослідних робіт проводиться аудиторська перевірка з наданням висновку незалежного аудитора.

Протягом останніх років вітчизняними науковцями здійснено ряд ґрунтовних досліджень і публікацій, присвячених питанням удосконалення планування, обліку та калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, поліпшення нормативно-правового забезпечення обліку наукової діяльності та методики аудиту інноваційної сфери. Найбільшу увагу даним проблемам приділили наступні вчені: Д. В. Чеберкус, Л. Г. Ловінська, Л. П. Коритник [1], Задорожний, З.-М. [2], Король Г. О. [3], Столярчук Н. М. [4], Мельничук І. [5]. Саме тому тема обліку і аудиту витрат на проведення дослідно-конструкторських робіт є актуальною.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження стану обліку та порядку проведення аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на промисловому державному підприємстві з метою розроблення шляхів удосконалення облікового та аудиторського процесів формування собівартості.

Завданнями роботи є: розкриття змісту собівартості дослідно-конструкторських робіт, здійснення огляду нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту собівартості, вивчення особливостей документування операцій з виконання дослідно-конструкторських робіт, дослідження організації синтетичного та аналітичного обліку собівартості та шляхів його удосконалення, а також методики аудиту на державному промисловому підприємстві.

Об'єктом дослідження виступає фінансово-господарська діяльність Державного підприємства «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів щодо організації та методики обліку і аудиту формування собівартості дослідно-конструкторських робіт.

У кваліфікаційній роботі використані: методи аналізу і синтезу та системного підходу при розкритті сутності та змісту економічної категорії собівартості дослідно-конструкторських робіт; прийоми дедукції та індукції для визначення місця собівартості в системі бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства; метод економічного аналізу при здійсненні оцінки фінансового стану підприємства; табличний метод для узагальнення результатів дослідження нормативно-правового регулювання, методики та організації обліку і аудиту собівартості; графічний метод для відображення практичної організації обліку собівартості на підприємстві; дедуктивний та індуктивний методи при розробленні напрямів удосконалення обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт.

## РОЗДІЛ 1

### ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### 1.1 Характеристика діяльності ДП «НВО «ПХЗ»

Державне підприємство «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» (далі - ДП «НВО «ПХЗ») засновано в 1929 році, головною метою якого було виробництво вибухових матеріалів і спорядження боеприпасів різного призначення (артилерійських, авіаційних, морських, інженерних й ін.). Історія розвитку підприємства відображена на рис. 1.1.



Рис.1.1 Історія розвитку ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

У 2011 році на території ДП «НВО «ПХЗ» був створений заповідник. Площа заповідника 200 га, де мешкають більше 200 голів тварин. Серед них: олені, муфлони, коні Пржевальського, дикі кабани, косулі, бізони, гірські козли. Тварини мешкають в умовах дикої природи. Промисловий заповідник на ПХЗ є єдиним в Україні і одним з найбільших на території Європи, які сформовані на промисловій зоні підприємств. Його основна мета - вивчення впливу наслідків виробничої діяльності промислового підприємства на довкілля. У 2016 році на Павлоградському хімічному заводі утилізувано один мільйон протипіхотних мін ПФМ-1 в рамках міжнародної програми «Партнерство заради миру».

Павлоградський хімічний завод визначений головним по проведенню утилізації ступенів міжконтинентальних балістичних ракет РС-22 (SS-24). Вони підлягають знищенню за Угодою, заключеною між Україною і США. Паливо витягується гідродинамічним шляхом з подальшою його переробкою в промислові вибухові речовини.

На теперішній час державне підприємство «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» (ДП «НВО «ПХЗ»)) (ЄДРПОУ 14310112) є 100% власністю держави та підпорядковано Міністерству з питань стратегічних галузей промисловості України.

Сьогодні ДП «НВО «ПХЗ» - одне з провідних підприємств в Україні по:

- виробництву вибухових речовин, сумішевих твердих ракетних палив і виробів з ними, буропідривних робіт;
- утилізації різних видів боєприпасів, непридатних для зберігання і використання, твердого ракетного палива;
- проведенню наукових досліджень в області розробки високоенергетичних матеріалів і виробів, розробки технології виготовлення і утилізації вибухових матеріалів і виробів;
- проектуванню і конструюванню процесів і устаткування для виробництва і утилізації вибухопожежонебезпечних матеріалів і виробів, а також процесів і нестандартного устаткування для виробництва полімерних і композиційних матеріалів.



Виробнича діяльність, послуги, науково-дослідна і дослідно-конструкторська діяльність підприємства сертифіковані в рамках Міжнародних стандартів: ISO 9001:2015 – Система управління якістю, ISO 14001:2015 – Система управління довкіллям, OHSAS 18001:2007 – Система управління професійною безпекою і здоров'ям.

Державне підприємство «Научно-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» є учасником як міжнародних, так і державних програм (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Державні і міжнародні програми, в яких приймає участь ДП «НВО «ПХЗ»

Міжнародні програми	Державні програми
По ліквідації стратегічних видів озброєння, у рамках договору СНВ-1 від 31.07.1991р. і Лісабонського протоколу до нього від 23.05.1992р.	«Комплексна програма поетапного скорочення й ліквідації БРК МБР РС-22», затверджена розпорядженням Президента України від 02.12.1997 р.
	«Програма утилізації ТРТ МБР РС-22», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29.10.2000 р. № 1684
	«Програма утилізації звичайних видів боєприпасів непридатних для подальшого використання й зберігання», затверджена постановою Кабінету міністрів України від 20.01.1995 р. № 40-1
	Регіональна комплексна Програма переходу ГЗКів на безтритолові, екологічно чисті вибухові речовини, розвиток вибухової справи в Україні (Постанова КМУ № 21858/45 від 27.01.1996 р.)

Джерело: сформовано самостійно

Підприємство є Членом Міжвідомчої асоціації підприємств виробників і споживачів промислових ВВ «Укрвибухпром». Провідні фахівці підприємства є Членами Міжнародного Союзу інженерів-підривників (ISEE).

У відповідності до Статуту підприємство утворено з метою одержання прибутку за рахунок науково-дослідної, виробничої та підприємницької

діяльності у сфері реалізації основних напрямків та розвитку виробництва хімічної продукції, та інших видів виробничої діяльності.

Основними завданнями ДП «НВО «ПХЗ» є: задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торгівельної, іншої господарської діяльності.

До найважливіших цілей підприємства можна віднести наступні:

- отримання прибутку;
- забезпечення потреб споживачів згідно з ринковим попитом;
- створення додаткових робочих місць;
- створення можливостей для професійного зростання;
- своєчасна виплата заробітної плати;
- сплата обов'язкових платежів до бюджету;
- створення для працівників належних і безпечних умов праці;
- охорона довкілля.

Стратегія розвитку ДП «НВО «ПХЗ» відображена на рис. 1.2.



Рис.1.2 Стратегія розвитку підприємства

Джерело: сформовано на підставі [6]

Організаційна структура управління підприємством складається з 21 функціональних структурних підрозділів (відділів, бюро, служб, груп) апарату управління та 12 виробничих підрозділів, що відображені на рис. 1.3.



Рис.1.3 Структура виробничих підрозділів ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

Виробнича діяльність підприємства здійснюється за напрямками (рис. 1.4):

- виробництво промислових вибухових речовин: промислові вибухові речовини призначені для забезпечення проведення буро-вибухових робіт на гірничодобувних підприємствах України (виготовлення емульсійних ПВР наливного та патронованого типу марки «ЕРА» систем ініціювання неелектричних марки «Прима-ЕРА» та електродетонаторів незапобіжних ЕД-З-Н);
- проведення буровибухових робіт;
- виробництво спецвиробів для потреб Міністерства оборони України;
- утилізація твердого ракетного палива (далі – ТРП) та боєпрасів (далі – БП) непридатних для подальшого використання та спецвідходів;
- розробка рецептур, технологій, проектування процесів, забезпечення безпеки при виробництві, використанні та утилізації ТРП;
- утилізація і переробка ТРП, виготовлення виробів із композиційних матеріалів;

– виробництво металоконструкцій, виробництво нестандартного спецобладнання, ремонт спеціалізованих машин загального призначення.

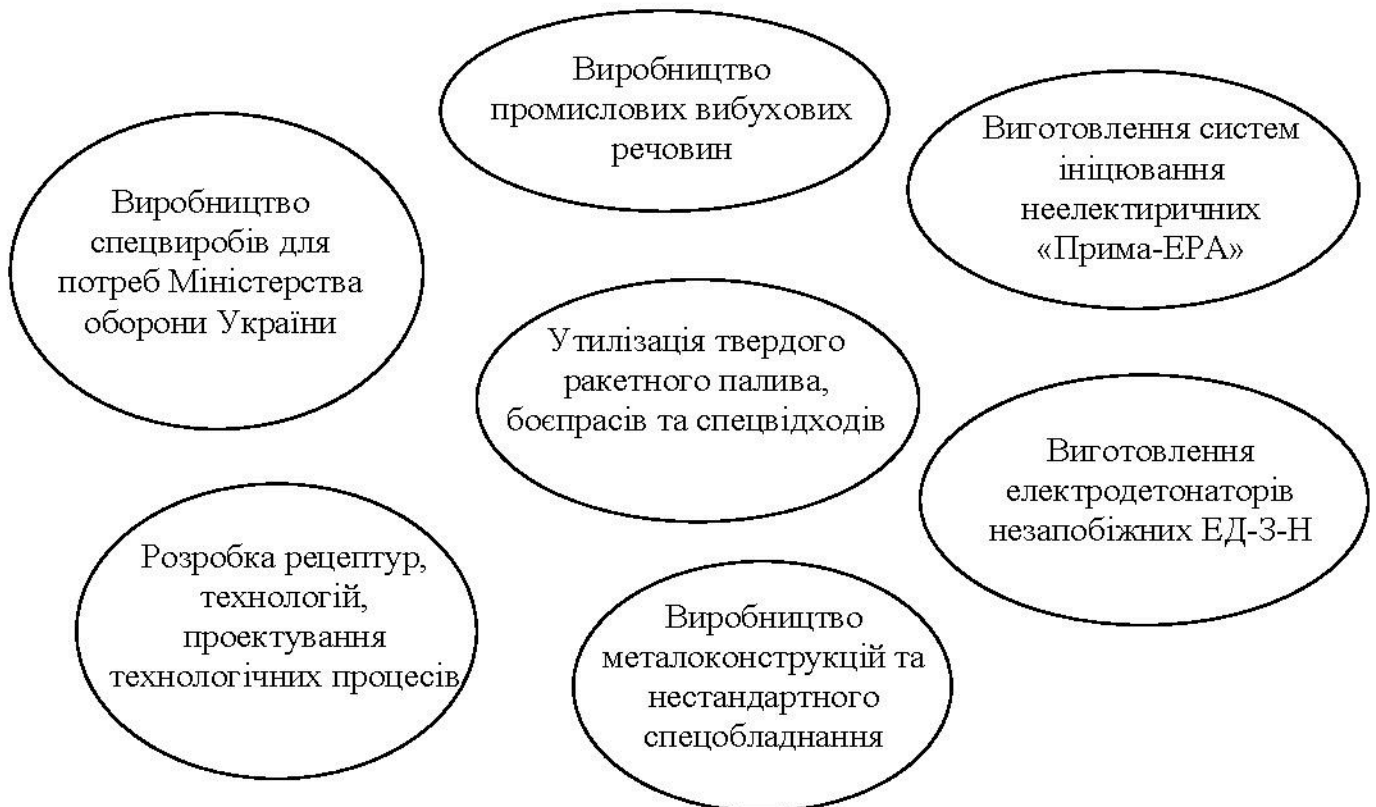


Рис. 1.4 Основні напрями діяльності ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

“Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук” (КВЕД 72.19) також є одним із основних видів діяльності ДП “НВО “ПХЗ”.

На підприємстві в останні роки здійснювалися дослідні роботи з підготовки проектів для об'єктів виробництв із виготовлення спецвиробів та їх складових частин; проектування та проведення будівельних робіт зі створення об'єктів виробництв для виготовлення спецвиробів та їх складових частин.

У 2019 році підприємство продовжувало виконання дослідно-конструкторських робіт в рамках державної «Програми утилізації твердого ракетного палива міжконтинентальних балістичних ракет РС-22», що затверджена постановою КМУ від 29.10.2003р. №1684, зі змінами у редакції ПКМУ від 08.11.2017р. №842. ДП «НВО «ПХЗ» здійснює свою господарську діяльність при наявності дозвільних документів:

- Дозвіл на спеціальне водокористування ДП «НВО «ПХЗ» № 48/ДП/49д – 17 від 21.01.2017р., затверджений Державною агенцією водних ресурсів України;

- Граничнодопустимий скид речовин у водний об'єкт із зворотними водами підприємства, затверджений 09.11.2016р. Департаментом екології та природних ресурсів в Дніпропетровській області ОДА;

- Індивідуальні балансові норми водоспоживання та водовідведення, погоджені 06.01.2016р. Департаментом екології та природних ресурсів ОДА в Дніпропетровській області;

- Декларація утворення відходів, зареєстрована Департаментом екології та природних ресурсів ОДА в Дніпропетровській області;

- Дозвіл на викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів ДП «НВО «ПХЗ» №1212400000-65 від 24.03.2017р., виданий Департаментом екології та природних ресурсів ОДА в Дніпропетровській області.

З метою охорони навколишнього природного середовища на підприємстві функціонує служба бюро екологічного нагляду в складі управління охорони праці, екологічного нагляду та спеціального режиму. На підприємстві щорічно ідентифікуються екологічні аспекти та ризики діяльності підприємства, встановлюються екологічні цілі та задачі. На підприємстві діють єдині вимоги для всіх працівників по формуванню екологічної культури. Також, підприємство щорічно публічно звітує перед громадськістю про стан навколишнього природного середовища.

Генеральним директором ДП «НВО «ПХЗ» задекларована Екологічна політика підприємства, яка доведена до відома усіх працівників підприємства та доступна для ознайомлення зацікавлених сторін.

Екологічна політика ДП «НВО «ПХЗ» декларує наступні цілі:

- дотримання нормативів екологічної безпеки, що відповідає європейським та міжнародним вимогам;

- зниження негативного впливу діяльності підприємства на об'єкти навколишнього середовища за рахунок забезпечення надійної та безаварійної роботи технологічного, механічного та енергетичного обладнання;
- зниження кількості викидів, скидів забруднюючих речовин та кількості утворення відходів за рахунок впровадження екологічно чистих технологій, випуску екологічно чистої продукції, модернізація обладнання;
- проведення ефективного екологічного аудиту функціонування СУНС на підприємстві;
- раціональне використання природних ресурсів та ін.

Щорічно згідно затвердженого графіку виконуються моніторингові дослідження стану об'єктів навколишнього середовища на території підприємства, в санітарно-захисній та сельбищних зонах та в зоні проведення буровибухових робіт на кар'єрах України з застосуванням вибухових матеріалів, виготовлених на ДП «НВО «ПХЗ». Моніторинг виконується спеціалістами служби бюро екологічного нагляду, лабораторного комплексу НДІ ВЕМ, незалежними лабораторіями МОЗ, Мінекології, Укр НДІ екологічних проблем.

За 2020 рік проведено 1420 моніторингових досліджень, у тому числі в зоні проведення буровибухових робіт на кар'єрах України. Негативний вплив від даної діяльності відсутній, що підтверджується результатами моніторингових досліджень. Державне підприємство «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» має потужний виробничий потенціал та висококваліфікований персонал, що дозволяє розширювати обсяги виробництва хімічної продукції і науково-дослідних робіт та забезпечувати існуючі потреби не тільки українського, а й закордонного споживача. Загальна кількість працівників на ДП «НВО «ПХЗ» складає більше 1 тис. осіб.

На ДП «НВО «ПХЗ» функціонує навчальний центр «Професіонал», який надає освітні послуги професійної освіти на рівні кваліфікаційних вимог до професійно-технічного навчання, підвищення кваліфікації, перепідготовки посадових осіб та працівників підприємства; здійснює організацію навчання і перевірку знань з питань охорони праці посадових осіб та інших працівників

підприємства, в тому числі які залучаються до виконання робіт з підвищеною небезпекою.

Протягом останніх 5 років на підприємстві успішно впроваджені проекти, спрямовані на зменшення споживання енергоресурсів і збільшення частки енергії, одержуваної з альтернативних джерел енергії. В проекті впроваджені надсучасні автоматизовані системи опалення та гарячого водопостачання в поєднанні з альтернативними джерелами енергії - сонячними колекторами і тепловими насосами для опалення. Газопоршнева когенераційна станція з шестиступінчастим розподілом теплової енергії без додаткового нагріву забезпечує на 90% поставки електроенергії, технологічного тепла, холоду, гарячої води і теплоенергії у виробничі комплекси. З 2019 року на підприємстві функціонує КЕС, яка забезпечує енергонезалежність виробничих будівель ДП «НВО «ПХЗ».

Державне підприємство «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» має довгострокові взаємовигідні зв'язки по постачанню продукції і наданню послуг закордонним компаніям в 20 країнах світу.

## **1.2 Фінансовий аналіз діяльності ДП «НВО «ПХЗ»**

З метою дослідження ДП «НВО «ПХЗ» та кращого ознайомлення з його фінансово-господарською діяльністю потрібно провести фінансовий аналіз діяльності підприємства. Фінансовий аналіз складається з оцінки майнового стану підприємства та аналізу показників фінансової стійкості, рентабельності, ліквідності та ділової активності.

Аналіз майнового стану ДП «НВО «ПХЗ», наведений у табл. 1.2, показав, що загальна сума активів у 2020 році в порівнянні з 2019 роком зменшилася на 6,62 % або 388 905 тис. грн. З них 53 % зменшення вартості активів припадає на суму основних засобів, що зменшилася на 207 775 тис. грн. або на 6,33 %.

Крім цього, у структурі активу балансу досліджуваного підприємства відбулися зміни у вартості оборотних активів. Наприклад, сума запасів у 2020

року зменшилася на 22,07 %, а готова продукція – на 96,34 % у порівнянні з показниками 2019 року.

Сума власного капіталу підприємства також зменшилася на 163 867 тис. грн або 4,07 % головним чином через те, що результатом діяльності ДП «НВО «ПХЗ» за 2020 рік був збиток. Але при цьому величина довгострокових та поточних зобов'язань те ж зменшилася на 8,73 % та 13,78 % відповідно.

Таблиця 1.2

### Показники оцінки майнового стану ДП «НВО «ПХЗ»

Найменування показника	Одиниця виміру	2019	2020	Відхилення	
				абсолютне, +/-	відносне, %
Сума активів	тис. грн	5 870 910	5 482 005	-388 905	-6,62%
Основні засоби	тис. грн	3 281 030	3 073 255	-207 775	-6,33%
Незавершені капітальні інвестиції	тис. грн	486 933	488 230	1 297	0,27%
Запаси	тис. грн	801 697	624 770	-176 927	-22,07%
Готова продукція	тис. грн	6 883	252	-6 631	-96,34%
Власний капітал	тис. грн	4 028 868	3 865 001	-163 867	-4,07%
Довгострокові зобов'язання	тис. грн	500 943	457 187	-43 756	-8,73%
Поточні зобов'язання	тис. грн	1 236 446	1 066 074	-170 372	-13,78%

Джерело: сформовано самостійно

Основною умовою розвитку підприємства є його фінансова стабільність та незалежність. Відповідно до проведеного аналізу показників фінансової стійкості ДП «НВО «ПХЗ» за період 2019-2020 років (табл. 1.3), можна зробити висновок, що досліджуване підприємство є платоспроможним і укріплює своє положення.

Основні показники фінансової стійкості у 2019 та 2020 роках були на рівні нормативного значення і показали позитивну динаміку: коефіцієнт платоспроможності збільшився за 2020 рік на 2,74 % і склав 0,71, а коефіцієнт фінансової залежності, навпаки, зменшився на 5,99 %. При цьому, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами за 2020 рік склав -0,11 і в порівнянні з попереднім роком збільшився на 30,50 %. Коефіцієнт маневреності власного капіталу у 2020 році збільшився на 4,64 %, що характеризує мобільність використання власного капіталу підприємства.



Таблиця 1.3

**Коефіцієнти аналізу фінансової стійкості ДП «НВО «ПХЗ»**

Найменування показника	Нормативне значення	2019	2020	Відхилення	
				абсолютне, +/-	відносне, %
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	>0,5	0,69	0,71	0,02	2,74%
Коефіцієнт фінансової залежності	<1, зменш.	0,31	0,29	-0,02	-5,99%
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1	-0,16	-0,11	0,05	30,50%
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0, збільш.	2,54	2,66	0,12	4,64%
Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	0,25-1	0,46	0,42	-0,04	-8,49%

Джерело: сформовано самостійно

З метою аналізу ефективності діяльності будь-якого підприємства досліджуються показники рентабельності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Показники рентабельності ДП «НВО «ПХЗ»**

Найменування показника	Нормативне значення	2019	2020	Відхилення	
				абсолютне, +/-	відносне, %
Коефіцієнт рентабельності активів	>0, збільш.	0,000	-0,028	-0,028	-
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	>0, збільш.	0,001	-0,040	-0,041	-4100,00%
Коефіцієнт рентабельності діяльності	>0, збільш.	0,001	-0,132	-0,133	-13300,00%
Коефіцієнт рентабельності продукції	>0, збільш.	0,001	-0,007	-0,008	-800,00%

Джерело: сформовано самостійно

Проаналізувавши показники рентабельності за 2019 рік, можна зробити висновок, що діяльність ДП «НВО «ПХЗ» за 2019 рік була не достатньо

ефективною, про що свідчить нульовий рівень рентабельності за різними коефіцієнтами. У 2020 році ситуація значно погіршилася, оскільки результатом діяльності підприємства за рік був збиток у сумі 156 899 тис. грн.

Динаміку співвідношення чистого доходу від реалізації продукції до величини її собівартості за 2018-2020 роки відображено на рис. 1.5.

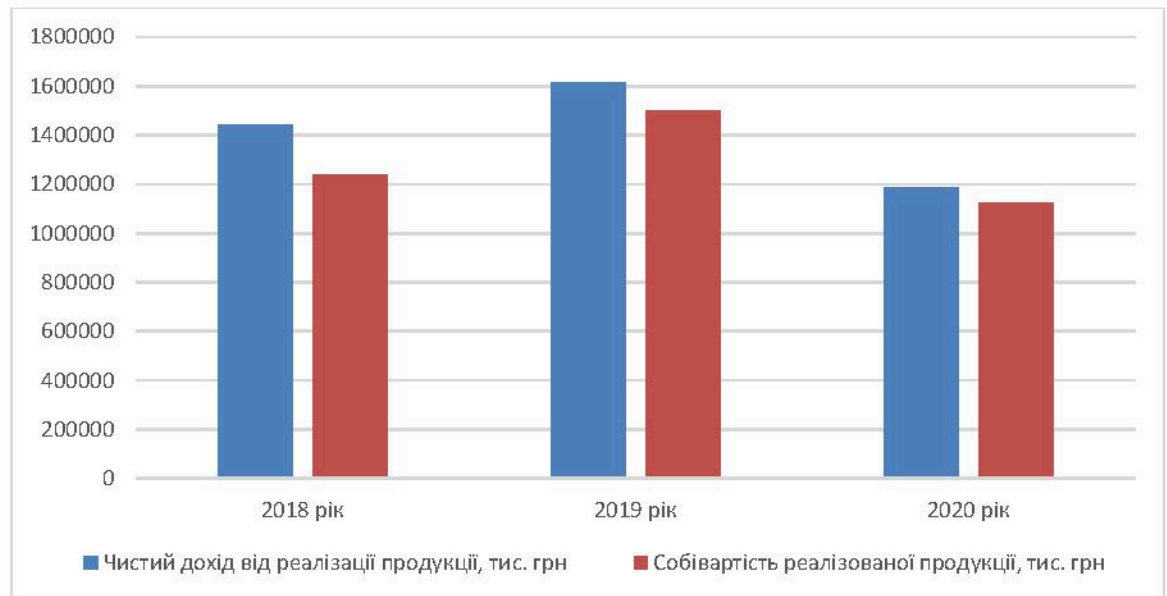


Рис. 1.5. Співвідношення собівартості та чистого доходу від реалізації продукції

Джерело: сформовано самостійно

Можна побачити, що рівень собівартості і чистого доходу від реалізації у 2020 році був майже однаковим, що детально ілюструє негативне значення показників рентабельності діяльності підприємства.

Одним з основних критеріїв оцінки фінансового стану є його ліквідність. Оцінку ліквідності підприємства здійснюють за допомогою системи показників, які дозволяють зіставити вартість поточних активів з різним ступенем ліквідності, із сумою поточних зобов'язань (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Показники оцінки ліквідності ДП «НВО «ПХЗ»**

Найменування показника	Нормативне значення	2019	2020	Відхилення	
				абсолютне, +/-	відносне, %
Власний оборотний (функціонуючий) капітал (ВОК)	> 0	298 953	352 964	54 011	18,07%
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	2,0-2,5	1,28	1,36	0,08	6,25%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,8-1,5	0,64	0,79	0,15	23,44%
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25-0,3	0,30	0,38	0,08	26,67%

Джерело: сформовано самостійно

Проаналізувавши показники ліквідності ДП «НВО «ПХЗ» за 2019 – 2020 рр., можна сказати, що коефіцієнти загальної та швидкої ліквідності у 2019 році не досягли нормативного значення, але при цьому спостерігається збільшення їх рівня у 2020 році на 6,25 % та 23,44 % відповідно, що є позитивною тенденцією. Попри це, коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019 та 2020 роках був в рамках нормативного значення та становив 0,3 та 0,38 відповідно. Крім цього, спостерігається збільшення власного оборотного капіталу на 18,07 %.

Не менш важливим в оцінці фінансового стану підприємства є його ділова активність, що характеризується різноманітними показниками: від розміру чистого прибутку та фондівдачі до тривалості операційного циклу. Оцінка ділової активності досліджуваного підприємства за 2019 та 2020 роки представлена у табл. 1.6.

У 2020 році величина чистого прибутку у порівнянні з 2019 роком зменшилася на 158 839 тис. грн, що стало результатом негативної динаміки всіх інших показників ділової активності ДП «НВО «ПХЗ». Наприклад, показник фондівдачі зменшився на 26,76 %, що характеризує неефективність використання наявних у підприємства основних засобів. Ефективність використання власного капіталу підприємства також знаходиться не у кращому

становищі, адже показник оборотності власного капіталу впав на 23,66 % у порівнянні з відповідними даними 2019 року. Оборотність дебіторської заборгованості зменшилася у 2020 році на 2,58 оборотів, тобто у 2,58 разів за 2020 рік кошти, вкладені в розрахунки, обернулися менше, ніж у 2019. Тривалість операційного циклу, тобто часу трансформації запасів підприємства в гроші, збільшилася більш ніж на місяць у порівнянні з 2019 роком та становила 277 днів.

Таблиця 1.6

### Показники оцінки ділової активності ДП «НВО «ПХЗ»

Найменування показника	2019	2020	Відхилення	
			абсолютне , +/-	відносне, %
Чистий прибуток	1 940	-156 899	-158 839	-8187,58%
Фондовіддача	0,49	0,36	-0,13	-26,76%
Оборотність власного капіталу	0,40	0,31	-0,09	-23,66%
Оборотність активів	0,20	0,22	0,01	7,09%
Оборотність запасів (оборотів)	1,87	1,80	-0,07	-3,88%
Період обертання запасів, днів	193	200	8	4,03%
Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості	0,14	0,21	0,07	54,59%
Оборотність дебіторської заборгованості, оборотів	7,31	4,73	-2,58	-35,31%
Період обертання дебіторської заборгованості, днів	49	76	27	54,59%
Оборотність кредиторської заборгованості, днів	290	333	43	14,79%
Тривалість операційного циклу, днів	242	277	35	14,33%

Джерело: сформовано самостійно

Аналіз фінансово-господарської діяльності ДП «НВО «ПХЗ» показав незадовільний стан діяльності підприємства за підсумками 2020 року, про що свідчать значення показників майнового стану, ліквідності, рентабельності і ділової активності. Діяльність підприємства у 2020 році відбувалася на фоні швидкого зростання пандемії, карантинних обмежень та глибокої економічної кризи, а також зменшення обсягів державного оборонного замовлення та недофінансування програми утилізації.

### 1.3 Ринкове позиціонування підприємства ДП «НВО «ПХЗ»

ДП НВО «ПХЗ» - вертикально-інтегрована компанія, яка представляє промисловим підприємствам, що спеціалізуються на видобутку нерудних матеріалів та надає повний комплекс послуг - від виробництва вибухових матеріалів та проведення комплексу буропідривних робіт до реалізації нерудних матеріалів (щебеню гранітного).

Основними ринками, на яких працює ДП «НВО «ПХЗ», є:

1. Проведення буровибухових робіт;
2. Виробництво та постачання промислових вибухових речовин: емульсійні вибухові речовини наливного та патронованого типу;
3. Виробництво та постачання систем ініціювання неелектричних.

Виробництво вибухових та буровибухових робіт виконується у всіх регіонах України, територіально не прив'язується до будь-якої області і відзначається мобільністю переміщення свого персоналу. Основний обсяг вибухових робіт припадає на кар'єри нерудної промисловості. При цьому виконуються роботи по дрібненню гранітів, пегматитів, мігматитів, вапняку, пісковіку тощо.

Виробництво вибухових та буровибухових робіт має дозвіл на виконання вибухових робіт № 534.05.30-45.11.3, проводить свою діяльність згідно з вимогами міжнародних стандартів ISO 9001 , ISO 14001, OHSAS 18001.

В даний час виробництво вибухових та буровибухових робіт проваджує сучасні технології подрібнення гірських порід з використанням емульсійних вибухових матеріалів та неелектричних систем ініціювання «Прима-ЕРА», які мають підвищену безпеку, дозволяють створювати схеми миттєвого й уповільненого підривання з широким діапазоном інтервалів уповільнення, які довели свою надійність та забезпечують високий рівень якості при проведенні вибухових робіт.

Буровибухові і вибухові роботи здійснюються силами структурних підрозділів ДП «НВО «ПХЗ»: виробництва БВР «Павлоградвибухпром» і філії «Карпативибухпром», які виконують бурові та вибухові роботи на нерудних

кар'єрах по всій території України. Комплекс буровибухових робіт складається з проектування блоків, буріння свердловин, виготовлення вибухових речовин (емульсійних вибухових речовин наливних та патронованих), засобів ініціювання, що здійснюють комутацію блоку і підривання гірничої маси.

Вибухові роботи виконуються із застосуванням вибухових матеріалів власного виробництва:

- емульсійних вибухових речовин марки «ЕРА» (наливних), які доставляються та виготовляються з власної сировини безпосередньо в свердловині за допомогою пересувного обладнання з виготовлення емульсійних вибухових речовин - машин змішувально-зарядних,
- емульсійних вибухових речовин «ЕРА» (патронованих), які використовуються в якості основної вибухової речовини і патронів-бойовиків,
- систем ініціювання неелектричних «Прима-ЕРА», які використовуються при комутації вибухової сітки для ініціювання проміжних детонаторів.

Основними споживачами ДП «НВО «ПХЗ» у цьому напрямку діяльності є нерудні кар'єри гірничодобувної промисловості України, які видобувають нерудну щебенеvu продукцію різних порід (граніт, вапняк, гіпс, крейда) за допомогою буровибухових робіт.

Частка ДП «НВО «ПХЗ» на ринку буровибухових робіт складає 18 %. Вітчизняні підприємства, які є конкурентами підприємства на цьому ринку, представлені у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

### Ринок буровибухових робіт

Найменування підприємства	Частка на ринку, %
ПрАТ «Західкрвибухпром»	16
ТОВ «Євровибухпром»	13
ТОВ «Техрозробка»	11
ТОВ «Юнігран-сервіс»	10
ДП «Західдорвибухпром»	9
ПП «Акватол»	7
ПрАТ «Промвибух»	3
Інші підприємства	13

Джерело: сформовано на підставі [6]

Проведення буровибухових робіт неможливе без використання емульсійних вибухових речовин наливного та патронованого типу. ДП «НВО «ПХЗ» виготовляє емульсійні вибухові речовини марки «ЕРА» Вони призначені для підривання порід будь-якої міцності і обводнення та використовуються у гірничодобувній галузі.

Обсяг споживання емульсійних вибухових речовин у рудному секторі гірничодобувного комплексу складає 75%, нерудному – 25%. При цьому, найбільші обсяги споживання припадають на кар'єри Житомирської, Полтавської, Рівненської, Київської та Кіровоградської областей.

Частка ДП «НВО «ПХЗ» на ринку емульсійних вибухових речовин складає 30 % (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

### Ринок емульсійних вибухових речовин

Найменування підприємства	Частка на ринку, %
ПрАТ ПП «Інтервибухпром»	40
ДП «НВО «ПХЗ»	30
ТОВ «Юнігран-сервіс»	27
ПрАТ «Промвибух»	3

Джерело: сформовано на підставі [6]

Ризиками на ринку виробництва емульсійних вибухових речовин наливного типу є:

- нестабільність виробництва одного з найголовніших компонентів продукції – селітри аміачної;
- вплив коливання курсу валют на вартість імпортової сировини, яка використовується при виробництві.

Перспективою виробництва емульсійних вибухових речовин є створення пересувних ліцензійних складів для оперативної доставки компонентів вибухових речовин.

Насьогодні підприємством виготовлюються системи ініціювання неелектричні марки «Прима-ЕРА», потужність виробництва яких складає до 2,9

млн.шт/рік. Технологічні автоматизовані лінії виробництва дозволяють здійснювати точне дозування вибухових речовин, що забезпечує підвищену точність продукту з широким діапазоном інтервалів уповільнення. Системи ініціювання використовуються при підривних роботах на поверхні, а також у шахтах і рудниках.

Системи ініціювання використовуються при проведенні буровибухових робіт на рудних та нерудних кар'єрах. При цьому, обсяг споживання у рудному секторі складає близько 70%, у нерудному – 30%.

Конкурентом ДП «НВО «ПХЗ» у цьому напрямку є КП ШКЗ «Імпульс», частка якого на ринку становить 65%.

Розробка рецептур, технологій, проектування процесів, забезпечення безпеки при виробництві, використання та утилізації ТРП здійснюється завдяки наявності матеріально-технічного оснащення, кваліфікованого та наукового персоналу на базі створеного у 2003 році науково-дослідного інституту високоенергетичних матеріалів (далі – НДІ ВЕМ).

НДІ ВЕМ визначений головною організацією в галузі з питань розробки технологій з виготовлення, спорядження, утилізації ТРП та виробів на його основі, а також як базова організація в напрямку розробки технологій спорядження та утилізації боеприпасів, їх елементів та інших виробів спецхімії.

ДП «НВО «ПХЗ» у своїй підпорядкованості має філії «Кримвибухпром» і «Донецькввибухпром» та базу відпочинку «Любава», господарська діяльність яких була призупинена у зв'язку з анексією Автономної Республіки Крим та проведення антитерористичної операції на частині території Луганської та Донецької областей, через що підприємство втратило контроль над активами та припинило отримувати економічні вигоди від їх використання.

Значну частину робіт, пов'язаних з виробничою діяльністю, ДП «НВО «ПХЗ» виконує із залученням коштів державного бюджету та власних ресурсів. Також передбачена закупівля імпортного обладнання та матеріалів. Ці напрямки викликають виникнення ризиків при здійсненні діяльності підприємства, що



можуть спричинити істотний негативний вплив на виробничі показники, грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Для зменшення впливу цих ризиків на виробничу діяльність, у тому числі по дослідно-конструкторським роботам, необхідно забезпечити виконання превентивних заходів, які наведені у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

### Заходи щодо зменшення впливу ризиків на ДП «НВО «ПХЗ»

Тип та вид ризику	Можливі негативні наслідки	Заходи щодо зменшення впливу ризиків
Політична нестабільність, політизація та лобізм напрямку	Відсутність бюджетного фінансування робіт	Державні гарантії
Фінансова нестабільність	Відсутність фінансування робіт	
Відмова, заборона та зрив графіків поставки матеріалів та обладнання за імпортом	Зрив строків виконання умов комерційних договорів та державних контрактів	Забезпечення заходів з імпорто заміщення необхідних матеріалів, у тому числі зі створення вітчизняної бази виробництва
Відсутність фінансування	Неможливість виконання робіт	Державні гарантії реалізації державних контрактів
Відсутність системності державних замовлень	Неможливість чіткого планування виконання робіт Додаткові витрати на утримання існуючого виробництва в період вимушених простоїв та під час поновлення проектів	

Джерело: сформовано на підставі [6]

Разом з цим, стратегічними перевагами досліджуваного підприємства є унікальні технології та специфіка виготовлення продукції, яка пов'язана з принципово новими освоєними галузями взаємодії з оборонним сектором національної економіки України.

### Висновки до розділу 1

Державне підприємство «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод» є 100% власністю держави та підпорядковано Міністерству з питань стратегічних галузей промисловості України. ДП «НВО

«ПХЗ» є одним з провідних підприємств в Україні по виробництву вибухових речовин, сумішевих твердих ракетних палив і виробів з ними, буропідричних робіт, утилізації різних видів боєприпасів та твердого ракетного палива, проведенню наукових досліджень в області розробки високоенергетичних матеріалів і виробів.

Організаційна структура управління підприємством складається з 21 функціональних структурних підрозділів (відділів, бюро, служб, груп) апарату управління та 12 виробничих підрозділів.

ДП «НВО «ПХЗ» надає послуги, виконує роботи та виготовляє продукцію оборонного призначення за унікальною технологією.

Основними ринками, на яких працює ДП «НВО «ПХЗ», є:

1. Проведення буровибухових робіт;
2. Виробництво та постачання промислових вибухових речовин: емульсійні вибухові речовини наливного та патронованого типу;
3. Виробництво та постачання систем ініціювання неелектричних.

Після аналізу ринкового позиціонування ДП «НВО «ПХЗ», можна зробити висновок, що підприємству необхідно здійснити детальний аналіз конкурентів, визначити свої переваги і недоліки та розробити стратегію дій з метою укріплення своїх позицій на ринках.

Досліджуване підприємство сильно залежить від державних замовлень, тому задля поліпшення свого фінансового стану ДП «НВО «ПХЗ» потрібно нарощувати замовлення від приватного сектору економіки та розширювати ринки збуту за кордоном.

Здійснивши фінансовий аналіз досліджуваного підприємства, можна побачити, що у 2020 році фінансовий стан ДП «НВО «ПХЗ» значно погіршився, оскільки результатом діяльності підприємства за рік був збиток у сумі 156 899 тис. грн. Діяльність підприємства у 2020 році відбувалася на фоні швидкого зростання пандемії, карантинних обмежень та глибокої економічної кризи, а також зменшення обсягів державного оборонного замовлення та недофінансування програми утилізації.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ЛХЗ»

#### 2.1 Економічна сутність собівартості як об'єкту бухгалтерського обліку

Собівартість робіт (продукції, послуг) є одним із показників, в якому знаходять відображення усі сторони роботи промислового підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання необоротних та оборотних активів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного забезпечення тощо.

Дефініція категорії «собівартість», визначена як вітчизняними науковцями, так і на законодавчому рівні представлена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

#### Визначення поняття собівартості

Автор, нормативний документ	Дефініція
1	2
НП(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.99 р. № 318 [7]	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.
Порядок формування та коригування очікуваної вартості товарів, робіт і послуг оборонного призначення, закупівля яких здійснюється за неконкурентною процедурою від 17 березня 2021 р. № 309 [8]	У собівартість дослідно-конструкторських робіт оборонного призначення включаються витрати, пов'язані з виконанням таких робіт виконавцем державного контракту (договору), а також витрати сторонні суб'єктами господарювання
М.І. Маниліч, О.В. Миронюк [9, с. 3]	Собівартість відшкодовує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції для здійснення процесу відтворення і виражає при цьому складну систему економічних зв'язків і залежностей, що мають місце в процесі виробництва і обігу товару кожного суб'єкта господарювання.
В.П. Завгородній [10, с. 553]	Собівартість продукції формує всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі.
Ф.Ф. Бутинець [11, с. 165]	Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

В.І. Мацибора [12, с. 107]	Собівартість як економічна категорія є частиною вартості товару і включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення.
Ю.С.Цал-Цалко [13, с. 6]	Собівартість – це виражені в грошовій формі затрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи.
В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьєва [14, с. 90-92].	Частина вартості, виражена в грошовій формі, пов'язана з виготовленням і реалізацією продукції, іншими словами, як грошовий вираз витрат на спожиті засоби виробництва і на оплату праці.
Басманов И.А. [15, с. 96].	Сукупність, що включає вартість спожитих засобів виробництва і велику частину вартості необхідного продукту, рівну витратам на оплату праці.
Войтенко Т., Вороная Н. [16]	Собівартість формується безпосередньо на підприємстві і відображає індивідуальні витрати та умови виробництва, конкретні результати господарювання даного виробничого підприємства.
Панасюк В. [17]	Собівартість продукції – якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.

Джерело: сформовано самостійно

Таким чином, собівартістю є вартісне вираження витрат на засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи, здійснені у процесі виробництва і реалізації робіт (продукції, послуг), що представляють собою частину ціни виконаних робіт (виготовленої продукції, наданих послуг).

Собівартість виконаної роботи – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, що і є його результатом.

Можливість деталізації собівартості у вигляді групування витрат за цільовим призначенням, тобто за статтями калькулювання, визначається відповідною обліковою процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції. Процес калькулювання показує, на які цілі та в якому обсязі використано матеріальні та трудові ресурси та визначає їх зв'язок з технологічним процесом.

Підхід у визначенні собівартості за допомогою процесу калькулювання є ефективним при розумінні змістовного наповнення об'єкту витрат, визначення конкретного результату (продукту) як об'єкту калькулювання, який буде отриманий в кінці виробничого процесу, а також визначення класифікації витрат, необхідних для створення продукту.

У відповідності до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 26.11.2015 р. № 848-19 одним з основних видів наукової (науково-технічної) роботи є проведення дослідно-конструкторських робіт (далі – ДКР).

ДКР є складовою частиною єдиного інноваційного процесу «наука – техніка – виробництво», під час виконання якої реалізують результати науково-дослідної роботи або набуті знання і досвід у технічній документації для створення дослідних зразків продукції, що передують її серійному виробництву. Основним завданням ДКР є розроблення нової науково-технічної продукції і модернізація тієї, що вже існує, а також технології її виробництва. [18]

До ДКР належать роботи з розроблення технічної документації і технології виготовлення дослідних зразків або партій техніки, приладів, машин, систем, програм та програмних продуктів, а також обладнання для їх виробництва.

ДКР виконують згідно з договором (контрактом) між замовником і виконавцем, за ініціативою виконавця або за умовами конкурсу. За відсутності замовника ДКР є ініціативою.

Щодо розкриття сутності собівартості дослідно-конструкторських робіт, потрібно зауважити, що поняття «собівартість» використовується в різних значеннях і конкретного змісту набуває при деталізації на: «виробнича собівартість», «собівартість реалізованих робіт», «повна собівартість», «технологічна собівартість» тощо.

У відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізації складається із виробничої собівартості робіт реалізованих протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат. При цьому, до складу витрат виробництва не включаються витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, що поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Виробнича собівартість робіт складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Структура виробничої собівартості проведення ДКР на ДП «НВО «ПХЗ» представлена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура виробничої собівартості ДКР на ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

У відповідності до МСБО 2 «Запаси» витрати на переробку запасів, що є собівартістю робіт (продукції, послуг), складаються з прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці виробничого персоналу, а також постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію (виконанні робіт або наданні послуг).

Крім цього, собівартість поділяється в залежності від складу витрат, ступеню узагальнення та за способом формування. Класифікація собівартості за різними ознаками наведена на рис. 2.2.

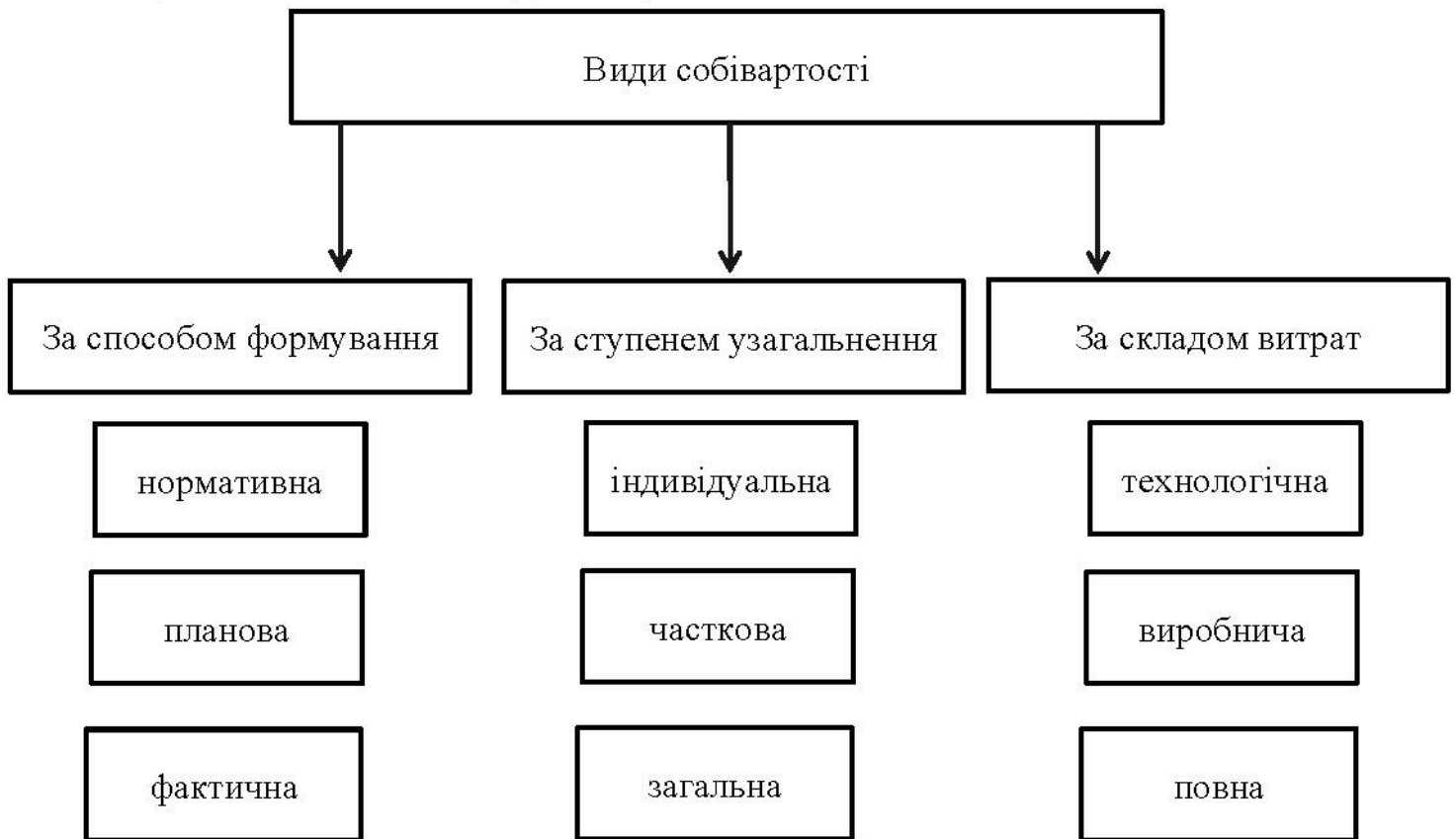


Рис. 2.2 Класифікація собівартості робіт

Джерело: сформовано на підставі [19]

За ступенем узагальненням виділяють індивідуальну, часткову та загальну види собівартості.

Індивідуальна собівартість - це собівартість конкретного виду робіт. Часткова собівартість характеризує витрати з виробництва (та реалізації) певного виду робіт чи витрати окремих підрозділів. Загальна собівартість характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво і реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, в тому числі роботи й послуги. [19]

За способами формування собівартість поділяють на нормативну, планову та фактичну.

Нормативна собівартість відображає витрати на виробництво і реалізацію робіт (продукції, послуг), що розраховуються на основі поточних норм витрат ресурсів. Планова собівартість – собівартість, яку визначають перед початком планового періоду на основі прогресивних норм витрат трудових, матеріальних та інших ресурсів та цін на них на момент складання плану. За допомогою фактичної собівартості на основі даних бухгалтерського обліку відображаються фактичні витрати на виробництво і реалізацію робіт (продукції, послуг).

Характеристика видів собівартості за складом витрат представлена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

### Характеристика собівартості за ознакою складу витрат

Види собівартості	Характеристика за складом витрат
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь, до яких відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, витрати на оплату праці робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі і витрати на утримання і використання обладнання
Виробнича	Складається з технологічної собівартості і розподілених загальновиробничих витрат (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг) та обліковується на рахунку 23 «Виробництво»
Повна	Складається з виробничої собівартості та загальногосподарських витрат (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Її визначають розрахунковим шляхом для цілей планування та ціноутворення

Джерело: сформовано самостійно

Отже, собівартістю дослідно-конструкторських робіт є вартісне вираження витрат на засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи, здійснені у процесі розроблення технічної документації і технології виготовлення дослідних зразків, а також обладнання для їх виробництва, що представляють собою частину договірної ціни. Види собівартості за ступенем формування, узагальнення та ознакою складу витрат дають змогу по-різному розкрити сутність собівартості ДКР і використати інформацію щодо її рівня з метою



планування, контролю за витратами, ціноутворення, оперативного та бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та прийняття управлінських рішень.

## 2.2 Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на законодавчому рівні розглядається як сукупність нормативно-правових актів найвищої влади, Міністерства фінансів України, інших міністерств і кожного окремого підприємства. Ці нормативно-правові акти мають певну ієрархічну послідовність. Рівні нормативно-правового регулювання обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт представлено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Нормативно-правове регулювання собівартості ДКР

Джерело: сформовано на підставі [20]

Нормативно-законодавча база представлена різними рівнями нормативно-законодавчого забезпечення: від Конституції України до внутрішньогосподарських документів підприємств.

I рівень є законодавчим. Найвищу юридичну силу має Конституція України, на основі якої приймаються всі інші закони та законодавчі акти. Кодексами, що регулюють облік і аудит собівартості дослідно-конструкторських робіт, є: Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Бюджетний кодекс України, Цивільний кодекс України, Кодекс законів про працю України тощо. Основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат та порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві встановлює Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Правові засади аудиту фінансової звітності та регулювання відносин, що виникають при провадженні аудиторської діяльності здійснює Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-19.

II рівень – міжнародний. Умови застосування міжнародних стандартів обліку викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Міжнародна практика не містить окремого стандарту бухгалтерського обліку щодо витрат. Основні вимоги до цього об'єкту обліку викладені у МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи». Зокрема, у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» передбачено застосування класифікації витрат за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати.

Нормативне забезпечення аудиту на міжнародному рівні встановлюється Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які визначають принципи проведення аудиту.

III рівень – національно-обліковий. Облік собівартості регулюються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 7 «Основні засоби». НП(С)БО 16 визначено, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

IV нормативно-правовий рівень представлений інструкціями, положеннями, вказівками, постановами, наказами, листами, роз'ясненнями міністерств та відомств. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 (далі – План рахунків) та розроблена до нього Інструкція із застосування призначає і визначає порядок ведення рахунків для обліку собівартості. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 визначає порядок створення, прийняття первинних документів і їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а також зберігання облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності.

V рівень нормативно-правового забезпечення визначається галузевими методичними рекомендаціями. Основні методичні засади формування собівартості визначають методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373 (далі – методичні рекомендації № 373). Єдині методичні засади для визначення кошторисної вартості при виконанні фундаментальних та прикладних наукових досліджень висвітлені у методичних рекомендаціях визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ) від 21.02.2006 року № 119 (далі – методичні рекомендації № 119).

VI внутрішньо-господарський рівень характеризується внутрішніми нормативними документами, що розробляються підприємством самостійно відповідно до норм чинного законодавства. Такими документами, є Наказ про облікову політику, графіки документообігу, форми реєстрів бухгалтерського обліку, стандарти підприємства, технологічні регламенти тощо.

Внутрішньо-господарські нормативні документи підприємства дозволяють врахувати технологічні та організаційні особливості виробничого процесу проведення ДКР, що здійснюють вплив на організацію обліку та аудиту.

Короткий зміст основних нормативно-правових документів кожного рівня представлено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Нормативно-правові документи з регулювання  
обліку і аудиту собівартості ДКР**

№ з/п	Назва нормативно-правового документу	Зміст
1	2	3
1	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальнопромислові, адміністративні, витрати на збут тощо)
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV	Основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат; порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; умови застосування міжнародних стандартів
3	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-19	Правові засади аудиту фінансової звітності; регулювання відносин, що виникають при провадженні аудиторської діяльності
4	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини I, II, III (видання 2016–2017 років)	Принципи проведення аудиту
5	МСБО 2 «Запаси»	Обліковий підхід до запасів; порядок визначення собівартості та подальшого визнання витрат; встановлення формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів
6	НП(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318	Порядок визнання витрат; класифікація витрат; порядок розподілу загальнопромислових витрат
7	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291	Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств

1	2	3
8	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88	Порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності
9	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879	Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів
10	Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ) від 21.02.2006 року № 119	Єдині методичні засади для визначення кошторисної вартості при виконанні фундаментальних та прикладних наукових досліджень

Джерело: сформовано самостійно

Слід відмітити, що до недавнього часу єдині методичні засади визначення собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт встановлювалися Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830. Але за Постановою КМУ від 22 травня 2019 р. № 419 цей нормативний документ втратив чинність з 01 січня 2020 року.

Виходячи з дослідження вітчизняних вчених, даний нормативний документ мав низку недоліків:

- неактуальність ключових правил формування релевантної інформації про витрати й собівартість;
- наявність різнорівневих регулюючих та регламентуючих документів, які здебільшого не узгоджувалися між собою;
- недосконалість нормативних підходів до сучасної класифікації видів наукових (науково-технічних) робіт;
- недоліки групування витрат за елементами й статтями тощо. [2]

Це типові положення, за думкою науковців, не відповідали вимогам до сучасного фінансового управління науково-дослідних установ. Науковцями було

запропоновано ряд змін щодо вдосконалення цього нормативного документа, але при відсутності доробок Типове положення № 830 втратило чинність без його заміни іншим нормативно-правовим актом.

### **2.3 Документальне оформлення собівартості дослідно-конструкторських робіт**

Первинними документами для формування собівартості дослідно-конструкторських робіт слугують балансові звіти про витрату сировини і матеріалів, акт на списання витрачених матеріальних цінностей, лімітно-забірні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти введення в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), розподілення енергетики, фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи і послуги, «Фактична калькуляція випробування», приймально-здавальні накладні тощо.

Перелік основних документів, які використовуються для документування собівартості ДКР, та їх коротка характеристика представлена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

#### **Документування собівартості дослідно-конструкторських робіт**

Найменування документа	Коротка характеристика
Балансовий звіт про витрату сировини і матеріалів	Основний документ, на підставі якого здійснюється відпуск сировини і матеріалів у виробництво. Складається на кожен фазу технологічного процесу та підсумовує витрати матеріалів за місяць.
Акт на списання витрачених матеріальних цінностей	Використовується, здебільшого, при списанні допоміжних матеріалів лабораторним комплексом при проведенні досліджень та випробувань.
Акт введення в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів	Призначений для оформлення введення в експлуатацію оборотних матеріальних активів для супроводу за технологічним процесом.
Фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи і послуги	Відображає кількість витрачених людино-годин, заробітну плату та відрахування ЄСВ за місяць по підрозділу на виконання робіт і послуг.
Розподілення енергетики	Призначений для розподілення фактично витрачених енергоресурсів за місяць на роботи, послуги, напівфабрикати тощо.

Джерело: сформовано самостійно

У «Балансовому звіті про витрату сировини і матеріалів» міститься інформація про найменування основних та допоміжних витрачених матеріалів, одиницю їх виміру, норму та фактичне витрачання. Такий звіт складається на кожен передбачену виробничим процесом технологічну фазу. Відображені у ньому дані повинні співпадати з даними лімітно-забірних.

Лімітно-забірними картками (типові форми № М-8) оформлюється відпуск матеріалів у виробництво. Лімітно-забірні картки виписуються в двох примірниках, один з яких передається цеху-отримувачу, а інший — на склад. В них вказується ліміт відпуску матеріалів на певний період, а потім робиться запис про фактичну кількість відпущених матеріалів. Після цього виводиться залишок невикористаного ліміту.

При виконанні ДКР має місце понаднормове списання матеріалів, що оформлюється актом про використання відповідних матеріалів. Це відбувається у зв'язку з відпрацюванням технології виробництва.

З витрат на матеріальні ресурси, що включаються у собівартість ДКР, вираховується вартість зворотніх відходів.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виконання ДКР і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому не використовуються за прямим призначенням. До зворотніх відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які передаються як повноцінні матеріали для розроблення та створення інших видів ДКР.

Зворотні відходи при проведенні ДКР виникають на етапах виготовлення та випробування дослідних зразків. На ДП «НВО «ПХЗ» утворення зворотніх відходів при виконанні ДКР відображається у балансових звітах про витрати сировини і матеріалів після певної технологічної фази виробничого процесу. Оцінка в бухгалтерському обліку відбувається на підставі Акту якісної оцінки, у якому зазначається % відповідності початковому матеріальному ресурсу. На

операцію оцінки зворотніх відходів оформлюється відповідна бухгалтерська довідка.

Крім зворотніх відходів, при виконанні ДКР, утворюються технологічні залишки. Але, на відміну від зворотніх відходів, технологічні залишки повністю втрачають свої хімічні та фізичні властивості та не можуть бути повторно використані у виробничому процесі. Вони є безповоротними відходами і за технологію виробництва підлягають знищенню шляхом термічної обробки на печі утилізації. Операція знищення безповоротних відходів оформлюється Актом на утилізацію (ліквідацію), а витрати на їх знищення відносяться на собівартість проведення ДКР.

В документі «Фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи і послуги» відображається інформація у розрізі технологічних операцій про кількість витрачених людино-годин на виконання робіт і послуг за місяць, основну та додаткову заробітну плату, резерв відпустки за поточний період та відрахування ЄСВ. Даний документ є об'єднаним звітом щодо відпрацьованого часу усіх основних працівників, який формується на підставі актів здачі-приймання виконаних робіт від кожного окремого виконавця: технологічного бюро, конструкторського бюро, лабораторного комплексу та дослідного виробництва. Додатково, відповідні форми актів виконаних робіт за договорами, генеральним замовником яких є Міністерство оборони України, погоджуються з представництвом замовника.

Документом «Розподілення енергетики» оформлюється розподілення фактично витрачених енергоресурсів відповідним підрозділом або цехом, в т. ч. на проведення ДКР. В ньому знаходиться відображення інформація щодо норм витрачання та фактичних затрат теплової та електроенергії, води і газу у розрізі технологічних фаз виробничого процесу.

«Фактична калькуляція випробування» також є первинним документом, оскільки сума прямих витрат на випробування включається в собівартість продукції, напівфабрикатів власного виробництва та води очищеної, що використовується на етапі виготовлення дослідних зразків при проведенні ДКР.



В цьому документі вказується вид продукції (напівфабрикатів), що випробовувалася, її кількість та виробнича собівартість за статтями витрат.

Передача напівфабрикатів з цеху на склад оформляється приймально-здавальною накладною, в якій вказується номер цеху і складу, найменування виробів, номенклатурний номер, кількість зданих на склад виробів, оптова ціна. Приймально-здавальна накладна підписується представником цеху, який здав продукцію, комірником, який прийняв її на склад, працівником відділу технічного контролю, а також начальником цеху - здавальника. Виписується у трьох примірниках: по одному примірнику в бухгалтерію, на склад та економісту.

Узагальнене обчислення собівартості виконаних робіт за статтями витрат відображається у калькуляції.

Залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних на ДП «НВО «ПХЗ» складаються планові та фактичні калькуляції.

Планові калькуляції складаються перед початком виконання замовлення на підставі планових норм витрат та планового об'єму робіт і протягом виробничого процесу не змінюються. На основі планових калькуляцій встановлюється рівень ціни на ДКР. У контрактах, генеральним замовником яких є Міністерство оборони України, на підставі планових калькуляцій формується орієнтовна ціна дослідно-конструкторських робіт.

Звітна (фактична) калькуляція складається після закінчення звітного періоду (або періоду виконання замовлення) на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати і обсяг робіт. У випадку, коли генеральним замовником робіт є Міністерство оборони України, інформація про фактичний обсяг та витрати надається щомісяця у вигляді фактичних калькуляцій та після закінчення робіт у вигляді зведеної калькуляції фактичних витрат. На підставі зведеної калькуляції фактичних витрат відбувається встановлення фактичного рівня ціни у контрактах за державним оборонним замовленням.

## 2.4 Синтетичний та аналітичний облік собівартості дослідно-конструкторських робіт

Для обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт у відповідності до Плану рахунків передбачено активний рахунок 23 «Виробництво», який згідно з внутрішнім планом рахунків ДП «НВО «ПХЗ» має субрахунки четвертого порядку (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Структура рахунку 23 «Виробництво» на ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо). [21]

Метою обліку витрат на проведення ДКР є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, контроль за термінами виконання етапів робіт та джерелами фінансування. [22]

Потрібно зазначити, що важливі елементи облікового забезпечення собівартості робіт визначені Наказами ДП «НВО «ПХЗ» «Про облікову політику» та «Про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві», наведені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Елементи облікової політики в процесі формування облікового забезпечення собівартості робіт**

Елемент облікової політики	Значення
Критерії визнання витрат	Відповідно до МСБО 2 «Запаси», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», методичних рекомендацій № 373
Показник нормальної потужності	Обсяг випуску продукції, виконання робіт, надання послуг
Об'єкт витрат	Встановлюється в залежності від підрозділу та виду діяльності. НДІ ВЕМ визначено: - номенклатура виготовленої продукції (НТП) - види виконаних робіт - види наданих послуг
Метод обліку витрат	Позамовний
Структура прямих витрат на виробництво	- матеріальні витрати - витрати на паливно-енергетичні ресурси - витрати на оплату праці - інші прямі витрати
База розподілу накладних витрат	Основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників на випуск (виробництво) продукції, виконання робіт і надання послуг на сторону
Порядок розподілу накладних витрат	Щомісячно окремо по промисловій, проектній та непромисловій групі
Структура накладних витрат на виробництво	- витрати на управління виробництвом - витрати на утримання та експлуатацію основних засобів - податки, збори та інші обов'язкові платежі, місцеві податки та збори - витрати на ремонт основних засобів - витрати на удосконалення технології - витрати на освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення, зв'язок - витрати на оплату послуг сторонніх організацій зі страхування ризиків - витрати на обслуговування виробничого процесу - витрати на внутрішньозаводське переміщення - амортизація основних засобів - амортизація оборотних матеріальних активів - амортизація нематеріальних активів

Джерело: сформовано на підставі [23, 24]

Структура виробничої собівартості ДКР на ДП «НВО «ПХЗ» у відповідності до облікової політики складається з наступних витрат:

1. Матеріальні витрати: вартість сировини і основних матеріалів; вартість допоміжних матеріалів; вартість покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; транспортно - заготівельні витрати; вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів, що використовуються безпосередньо як для виконання автотранспортних перевезень, так і на технологічні операції в процесі підготовки рухливого складу до експлуатації.

2. Витрати на паливно-енергетичні ресурси: вартість електроенергії, води, газу, що використовуються на технологічні потреби.

3. Витрати на оплату праці: основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

4. Інші витрати: єдиний соціальний збір на загальнообов'язкове соціальне страхування; вартість спеціальних періодичних випробувань виробів, що випускаються, які проводяться з метою перевірки їх якості, надійності, дотримання встановленої технології виробництва та ін.; витрати на службові відрядження основних виробничих працівників, робітників, зайнятих розробкою науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, пов'язаних з проведенням випробувань машин та приборів і витрати на відрядження на наукові з'їзди, конференції, наради, пов'язані з виконанням конкретних науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт; вартість виготовленого і придбаного спец. обладнання, пристроїв, інструментів, приладів, приборів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спец. обладнання, необхідного для проведення НДДКР, включаючи витрати на їх проектування, виготовлення, транспортування, монтаж і установку; витрати на роботи, що виконуються сторонніми підприємствами, установами та організаціями по проведенню НДДКР, які не можуть бути виконані штатними робітниками та виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями; інші

прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

#### 5. Накладні витрати.

Окрім вимог облікової політики, порядок формування собівартості та ціни реалізації дослідно-конструкторських робіт при виконанні договорів державного оборонного замовлення Міністерства оборони України, визначені вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 27.04.2011 № 464 «Питання державного оборонного замовлення» та постанови Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 № 517 «Про затвердження Порядку формування ціни на продукцію, роботи, послуги оборонного призначення у разі, коли відбір виконавців з постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур». При цьому, відмінними особливостями є: обов'язковість контролю рівня витрат з боку представництва замовника, обмеження граничного розміру прибутку, а також те, що економічні показники, погоджені протоколом орієнтовної ціни, не можуть бути перевищені при визначенні договірної ціни.

Розрахунок собівартості робіт проводиться із деталізацією обґрунтування витрат у вигляді розшифровок за структурою статей калькуляції. Обсяг накладних витрат (загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут) визначається розрахунково шляхом множення бази розподілення на відсоток, розрахований окремо для загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут як співвідношення загального обсягу відповідних накладних витрат до загального обсягу бази розподілення.

Типовими умовами договорів державного оборонного замовлення передбачається, що норми витрат за статтями калькуляції та економічні показники (трудомісткість, рівень прибутку), визначені у розрахунково-калькуляційних матеріалах, що додані до протоколу погодження орієнтовної ціни робіт, що встановлені сторонами при укладанні договорів, не можуть бути перевищені фактичному рівню витрат.

На ДП «НВО «ПХЗ» облік собівартості продукції, робіт, послуг ведеться окремо в кожному підрозділі. При виконанні ДКР підрозділ НДІ ВЕМ визначається відповідальним за ведення контрактів на ДКР, а всі інші підрозділи визначаються співвиконавцями. Це здійснює вплив на порядок обліку, який представлений на рис. 2.5.

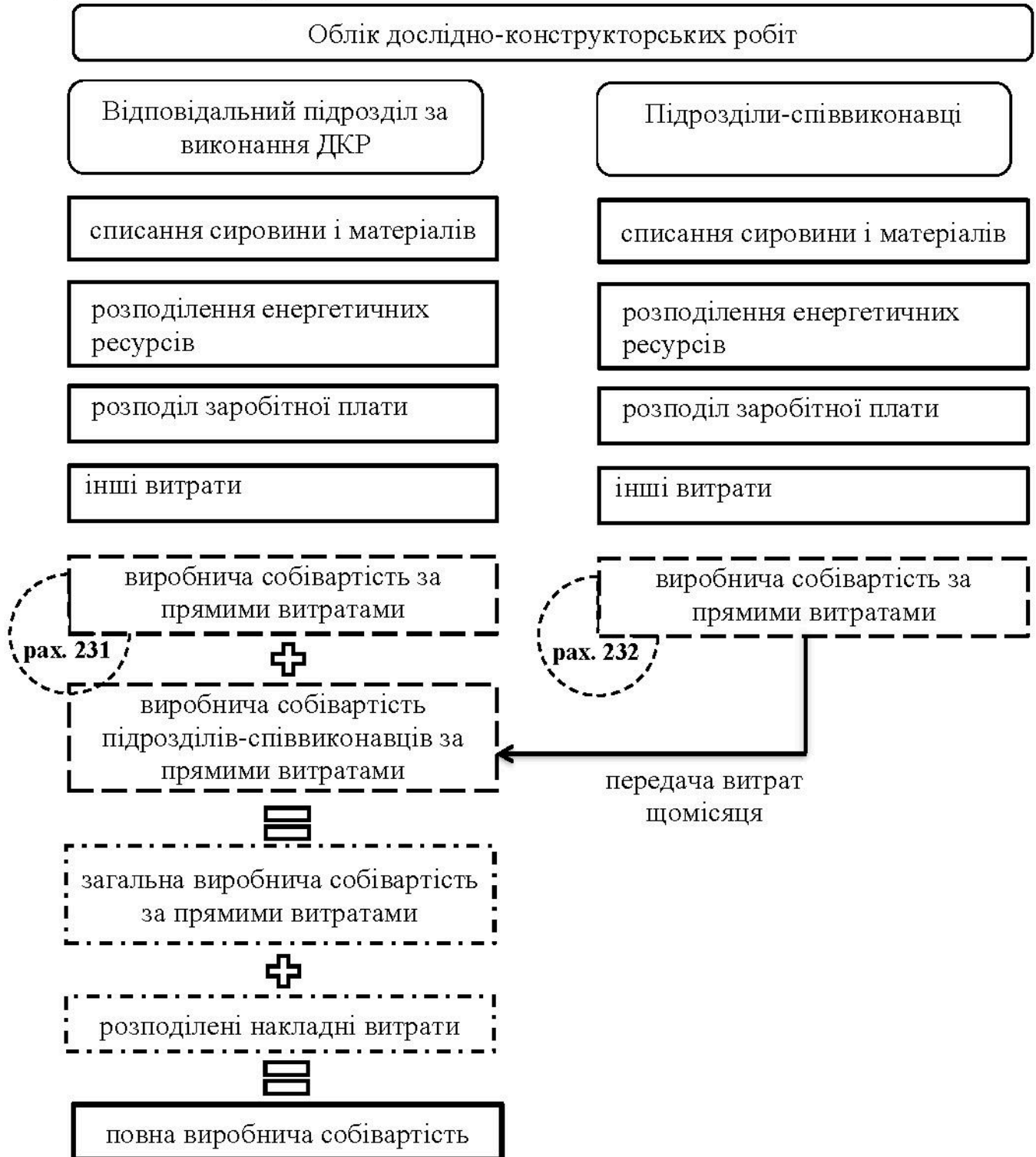


Рис. 2.5. Порядок обліку ДКР на ДП «НВО «ПХЗ»

Джерело: сформовано самостійно

Облік організовано так, що кожен підрозділ-співвиконавець накопичує собівартість робіт за прямими витратами і щомісяця передає їх відповідальному підрозділу за виконання ДКР. Таким чином, у відповідального підрозділу накопичується загальна собівартість на проведення ДКР за прямими витратами, на яку здійснюється розподілення накладних витрат, що у підсумку дає узагальнення виробничої собівартості ДКР у підрозділі НДІ ВЕМ.

З метою аналітичного обліку на ДП «НВО «ПХЗ» впроваджені коди аналітичного обліку (далі - КАО) для кожного субрахунку. Структура КАО для рахунків 231 та 232 наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

### Структура коду аналітичного обліку

Рахунок	Довжина знаків КАО	Значення
231 «Основне виробництво»	1-7	Вид виконуваних робіт/послуг
	8-10	Номер і дата договору
	11-13	Найменування контрагенту
232 «Допоміжне виробництво»	1-7	Вид виконуваних робіт/послуг
	8-10	Документ на замовлення
	11-13	Підрозділ-замовник

Джерело: сформовано самостійно

КАО надає можливість деталізувати накопичені витрати у розрізі контрагентів, договорів та видів виконаних робіт. З цією метою у всіх первинних документах зазначається найменування та шифр договору на виконання ДКР.

Потрібно зазначити, що у відповідності до ДСТУ 3974-2000 шифр дослідно-конструкторській роботі надається замовником при укладанні договору про виконання ДКР.

Заради актуалізації КАО в програмі з автоматизації бухгалтерського обліку «Фінколекція» створений довідник КАО, який за необхідності доповнюється.

Дослідно-конструкторська робота є багатоетапною та багатостадійною частиною науково-дослідної роботи, кожна стадія якої вирішує певні завдання, що необхідні для успішного проведення наступної стадії. Організація собівартості ДКР багато в чому залежить від зрозумілості змісту робіт на всіх

стадіях та етапах її виконання. Типові стадії та етапи виконання робіт визначені ДСТУ 3974-2000 і наведені у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Стадії розроблення конструкторської документації  
та етапи виконання робіт**

Стадія розроблення	Етапи виконання робіт
Технічна пропозиція	1. Добір та узагальнення науково-технічних та патентних документів, підготовка аналітичного огляду 2. Розролення технічної пропозиції на підставі аналізу науково-технічних, патентних, нормативних документів, маркетингових досліджень ІТЗ на ДКР 3. Розглядання та затвердження технічної пропозиції з наданням документам літери «П»
Ескізний проект	4. Розроблення комплексу документів ескізного проекту 5. Виготовлення та випробування макетів або експериментальних зразків, за необхідності 6. Розглядання та затвердження ескізного проекту з наданням документам літери «Э»
Технічний проект	7. Розроблення комплексу документів технічного проекту 8. Розроблення конструкторських рішень виробу та його складових частин 9. Розглядання та затвердження технічного проекту з наданням документам літери «Т»
Робоча конструкторська документація дослідного зразка (дослідної партії) виробу, призначеного для серійного (масового) чи поодинокого виробництва	10. Розроблення робочої конструкторської документації, призначеної для виготовлення і випробування дослідного зразка (дослідної партії), без надання літери 11. Виготовлення і попередні випробування дослідного зразка (дослідної партії) 12. Коригування КД за результатами виготовлення і попередніх випробувань дослідного зразка (дослідної партії) з наданням літери «О» 13. Приймальні випробування дослідного зразка (дослідної партії) 14. Коригування КД за результатами приймальних випробувань дослідного зразка (дослідної партії) з наданням документам літери «О <sub>1</sub> »

Джерело: сформовано на підставі [18]

Наведені вище етапи виконання робіт підлягають розкриттю у календарному плані договору на виконання ДКР і наступному кодуванню при веденні аналітичного обліку собівартості.

В аналітичному обліку витрати, що включається до кошторисної вартості ДКР, групуються в межах визначеної номенклатури статей калькуляції. Перелік



статей витрат складається кожним виконавцем ДКР самостійно та погоджується із замовником. [22]

Накопичення собівартості у розрізі статей витрат здійснюється у картках обліку фактичних витрат ДКР, що є обов'язковим регістром аналітичного обліку при веденні контрактів, генеральним замовником яких є Міністерство оборони України. Обов'язок щодо ведення картки обліку визначається договором, але її форма договором не встановлюється.

Форма картки обліку фактичних витрат ДКР визначена Додатком № 3 до методичних рекомендацій № 119. У картці обліку зазначається кошторисна та фактична вартість ДКР у розрізі калькуляційних статей витрат. При цьому, інформація про фактичну вартість ДКР подається з підсумками за місяць, квартал та рік.

Картка обліку ДКР, яка заповнюється на ДП «НВО «ПХЗ», містить наступну інформацію: період (місяць, квартал, рік), найменування операції, виконавець, людино-години, витрати на оплату праці – основна заробітна плата, витрати на оплату праці – додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, резерв відпустки, відрахування на резерв відпустки, напівфабрикати, матеріали, енергія для науково-виробничих цілей, зворотні відходи, інші прямі витрати, разом прямих витрат, загальновиробничі (накладні) витрати, усього витрат, адміністративні витрати, витрати на збут та власні витрати. Але форма картки обліку на досліджуваному підприємстві не затверджена внутрішніми розпорядчими документами, що може створювати неоднозначності при заповненні цього документа: визначення об'єму інформації, що підлягає розкриттю, переліку статей калькулювання та переліку підписантів.

Окрім картки обліку, регістром аналітичного і синтетичного обліку на досліджуваному підприємстві є оборотно-сальдова відомість, в якій відображаються сальдо на початок і кінець періоду та обороти з розкриттям кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку собівартості ДКР наведена у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Кореспонденція рахунків з обліку собівартості ДКР**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано сировину і матеріали на виробництво	231, 232	20, 22, 25
2	Оприбутковано зворотні відходи	209	231, 232
3	Відображено розподілення енергетики на технологічний процес	231, 232	230
4	Нараховано заробітну плату працівникам основного і допоміжного виробництва	231, 232	661
5	Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників	231, 232	651
6	Проведено нарахування забезпечення виплати відпусток на заробітну плату працівників	231, 232	471
7	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв на витрати основного виробництва	231	232
8	Віднесено вартість робіт і послуг сторонніх організацій на витрати основного виробництва	231	631
9	Віднесено накладні витрати у собівартість робіт	231	911
10	Списано суму фактичної виробничої собівартості виконаних робіт	903	231
11	Списано суму собівартості реалізованих робіт на фінансовий результат	791	903

Джерело: сформовано на підставі [16, 21]

Дослідження стану бухгалтерського обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт на ДП «НВО «ПХЗ» показало, що облік організований виходячи з сутності ДКР і особливостей організаційної структури підприємства та ведеться у відповідності до чинного законодавства та вимог МСФЗ. Але існує низка недоліків, пов'язаних з управлінням витратами, в частині контролю, надання оперативної інформації та автоматизації необлікових процесів.

## **2.5 Напрями удосконалення обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт на державному промисловому підприємстві**

Загалом можна стверджувати, що дослідно-конструкторські роботи характеризуються низкою організаційно-технологічних особливостей, що суттєво впливають на величину собівартості і побудову обліку та контролю діяльності (рис. 2.6).

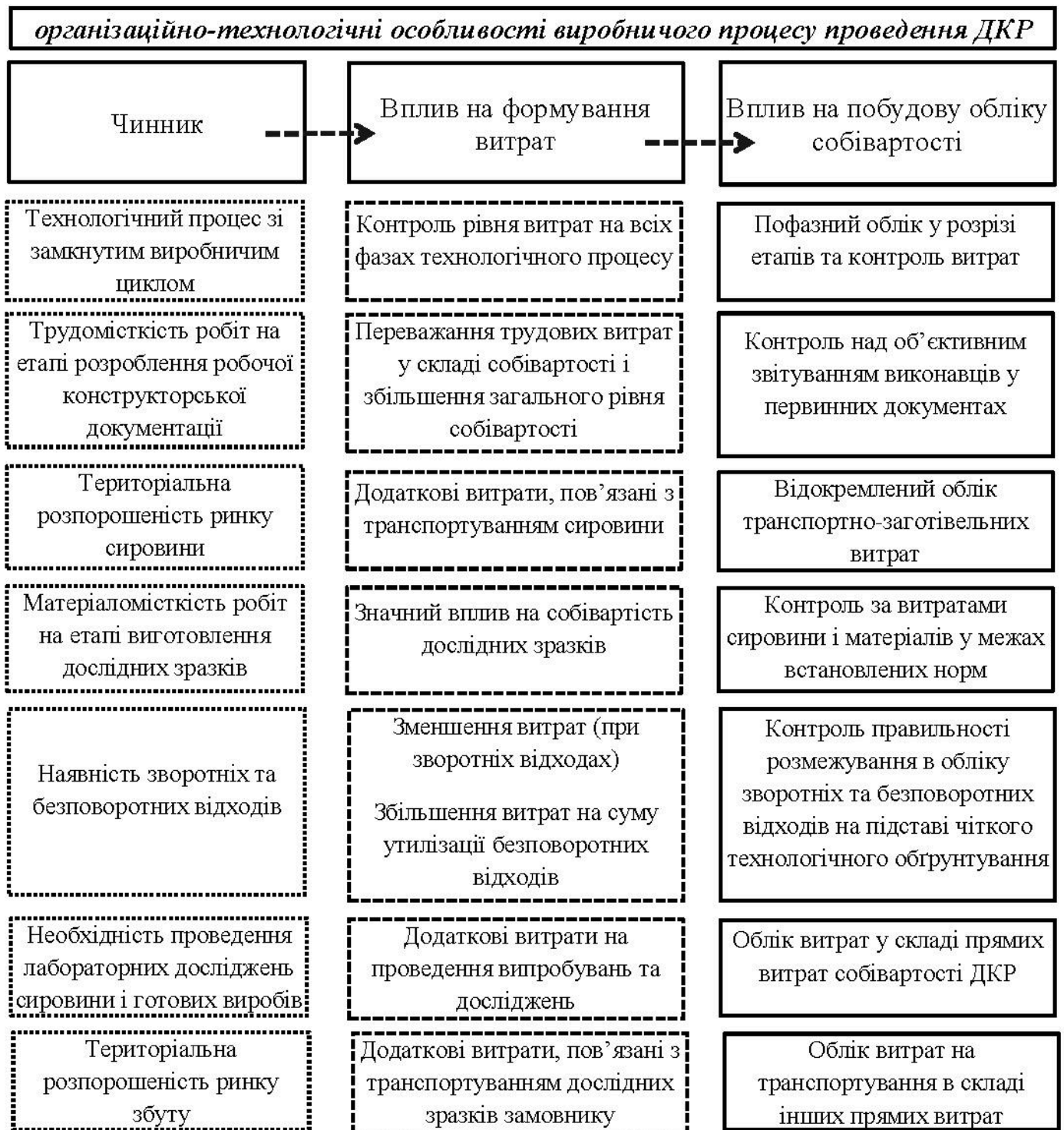


Рис. 2.6 Особливості виробничого процесу проведення ДКР  
Джерело: сформовано самостійно

Майже всі чинники організаційно-технологічних особливостей виробничого процесу ДКР здійснюють вплив на собівартість шляхом збільшення витрат матеріальних, трудових та інших ресурсів, що зумовлює необхідність

впровадження ефективної системи контролю та управління витратами на підприємстві.

В організаційній структурі більшості державних підприємств існують органи внутрішнього контролю, але сенс їх роботи зводиться до традиційного фінансового інспектування: вивчення (перевірка) документів щодо здійснених господарських операцій, пошук порушень дотримання чинного законодавства, підготовка інформації для вищого керівництва та організація контролю за виправленням помилок та покаранням винних осіб. Безумовно, ця робота повинна виконуватися, оскільки діяльність державних підприємств часто підлягає перевіркам з боку керівних міністерств та інших органів державного фінансового контролю (ДАСУ, ДПС України, прокуратура, ДБР тощо). При цьому, система внутрішнього контролю повинна не тільки дублювати функції державних контролюючих органів, але і бути для підприємства партнером, який завчасно попередить про неминучі наслідки прийнятих рішень.

Ефективним процес контролю становиться після створення системи його регулювання. Навіть при відсутності спеціального методичного забезпечення процесу внутрішнього контролю собівартістю робіт на законодавчому рівні вітчизняні підприємства можуть самостійно розробляти стандарти та положення, встановлюючи власні вимоги щодо ведення контролю. Доцільним є створення та введення в дію внутрішніх положень та стандартів, які б врахували особливість діяльності державного підприємства: виконання державних замовлень з визначеним рівнем прибутковості, узгодження дій з керівними органами влади, представництвом замовника тощо.

Важливим напрямом роботи системи внутрішнього контролю є покращення нормування витрат. Цього можна досягти через запровадження на підприємстві обґрунтованих норм та нормативів витрат матеріальних та трудових ресурсів. При цьому, потрібно встановити періодичність їх перегляду – раз на рік, при впровадженні нових технологій, після проведення технічного переоснащення або капітального ремонту технологічного обладнання.

Ґрунтуючись на нормуванні витрат, одним з напрямів вдосконалення обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт є запровадження методу обліку витрат «стандарт-костінг». Метою цього методу є здійснення оптимізації витрат за допомогою їх скорочення до нормативних показників. Використання методу «стандарт-костінг» покликане на здійснення контролю відхилень від встановлених нормативів (стандартів), що сприяє, як зниженню собівартості робіт, так і вдосконаленню самих норм (перегляд на більш прогресивні).

Приймаючи рішення про впровадження методу управління «стандарт-костінг», керівництву підприємства потрібно бути готовим до розрахунку обґрунтованих норм витрат, їх коригування та періодичного перегляду. Це вимагає наявності в організаційній структурі підприємства спеціального бюро або відділу, на який буде покладено обов'язок підготовки прогресивних норм та нормативів, аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних, коригування діючих на підприємстві норм і надання пропозицій щодо зниження собівартості робіт.

Також потрібно розуміти, що використання «стандарт-костінгу» можливе при його поєднанні з іншим методом обліку та управління собівартістю, наприклад, позамовним, що використовується на досліджуваному підприємстві. Це дозволяє зберегти наявні на підприємстві облікові аспекти та використати основні принципи «стандарт-косту»:

1. Нормування витрат;
2. Складання нормативних (планових) калькуляцій;
3. Облік та контроль витрат за нормами та відхиленнями від них у розрізі центрів відповідальності;
4. Аналіз відхилень з метою недопущення непродуктивних витрат.

Ще однією проблемою на сучасних підприємствах є відсутність якісного оперативного обліку. Прогалини в оперативному обліку полягають у застарілості даних про фактичні витрати в цехах і підрозділах, які відображаються у бухгалтерському обліку та можуть бути використані в наступному після звітнього періоді. Ці дані не дають змогу оперативно вносити зміни у виробничі процеси.

Основна мета оперативного обліку в контексті оперативного управління – забезпечення максимально ефективного досягнення цілей короткострокового періоду. Оперативний облік накопичує спеціальну нефінансову інформацію про якісні та кількісні результати здійснених раніше операцій. В результаті керівник отримує оперативну кількісну та якісну оцінку процесів з метою вжиття превентивних заходів для запобігання несприятливим наслідкам.

Впровадження оперативного обліку передбачає налагодження комплексної комп'ютеризації облікових робіт виробничого процесу досліджуваного підприємства. Автоматизована система обліку і контролю повинна бути налагоджена таким чином, щоб первинна обробка облікової інформації та реакція на неї відбувалася автоматизовано у виробничих приміщеннях підприємства з відкритим доступом до інформації відповідальних осіб за проведення контролю та аналізу господарської діяльності, а також керівників (директорів) за напрямками. Зібрана з виробництва інформація повинна автоматично порівнюватися з плановими (нормативними) показниками та відповідними бюджетами підрозділів підприємства, після чого передаватися для подальшого опрацювання бухгалтерською службою підприємства.

Програмне забезпечення управління та контролю за рівнем собівартості робіт повинно являти собою комплексну інформаційну систему прикладних рішень стосовно виробничо-організаційних і техніко-методологічних питань, які поширюються на всі структурні підрозділи підприємства.

Впровадження ефективної системи контролю та управління собівартістю потребує від підприємства великих витрат часу, праці та фінансів, які буде важко переоцінити у майбутньому, адже це дасть змогу знизити й оптимізувати витрати та збільшити величину прибутку.

## **Висновки до розділу 2**

Собівартістю є вартісне вираження витрат на засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи, здійснені у процесі виробництва і реалізації робіт, що представляють собою частину ціни виконаних робіт.

ДКР є складовою частиною єдиного інноваційного процесу «наука – техніка – виробництво», під час виконання якої реалізують результати науково-дослідної роботи або набуті знання і досвід у технічній документації для створення дослідних зразків продукції, що передують її серійному виробництву. До ДКР належать роботи з розроблення технічної документації і технології виготовлення дослідних зразків або партій техніки, приладів, машин, систем, програм та програмних продуктів, а також обладнання для їх виробництва. ДКР виконують згідно з договором (контрактом) між замовником і виконавцем, за ініціативою виконавця або за умовами конкурсу.

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на законодавчому рівні розглядається як сукупність нормативно-правових актів різного рівня: від Конституції України та законів України до внутрішньо-господарських документів підприємств.

Первинними документами для формування собівартості дослідно-конструкторських робіт слугують балансові звіти про витрату сировини і матеріалів, акт на списання витрачених матеріальних цінностей, лімітно-забірні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти введення в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), розподілення енергетики, фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи і послуги, «Фактична калькуляція випробування», приймально-здавальні накладні тощо.

Для обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт у відповідності до Плану рахунків передбачено активний рахунок 23 «Виробництво», за дебетом якого відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості виконаних робіт. При чому, організація виконання ДКР на ДП «НВО «ПХЗ» передбачає виділення основного та допоміжного видів виробництв з використанням відповідних субрахунків в обліку собівартості.

З метою аналітичного обліку на ДП «НВО «ПХЗ» впроваджені коди аналітичного обліку для кожного субрахунку, що надають можливість деталізувати накопичені витрати у розрізі контрагентів, договорів та видів виконаних робіт.

Оскільки дослідно-конструкторська робота є багатоетапною та багатостадійною частиною науково-дослідної роботи, організація аналітичного обліку собівартості зводиться до присвоєння КАО етапам робіт у відповідності до календарного плану договору на виконання ДКР.

Накопичення собівартості здійснюється у картках обліку, що є обов'язковим регістром обліку при веденні контрактів, генеральним замовником яких є Міністерство оборони України. Окрім цього, регістром аналітичного і синтетичного обліку є оборотно-сальдова відомість, в якій відображаються сальдо на початок і кінець періоду і обороти з розкриттям кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Потрібно зазначити, що організаційно-технологічні особливості виробничого процесу ДКР здійснюють вплив на собівартість шляхом збільшення витрат матеріальних, трудових та інших ресурсів, що зумовлює необхідність впровадження ефективної системи контролю та управління витратами на підприємстві. Це потребує від підприємства великих витрат часу, праці та фінансів, які буде важко переоцінити у майбутньому, адже це дасть змогу знизити й оптимізувати витрати та збільшити величину прибутку.



## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ НА ПРИКЛАДІ ДП «НВО «ПХЗ»

#### 3.1 Мета, завдання та джерела аудиту собівартості

Об'єктом аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт є витрати, здійснені під час проведення ДКР та віднесені до собівартості.

Метою аудиту обліку собівартості ДКР є встановлення достовірності, об'єктивності, повноти, своєчасності та законності відображених даних на рахунках бухгалтерського обліку, в зведених документах та облікових регістрах, фінансовій та статистичній звітності підприємства щодо виконання ДКР.

Для цього повинні бути вирішені відповідні завдання (рис. 3.1):

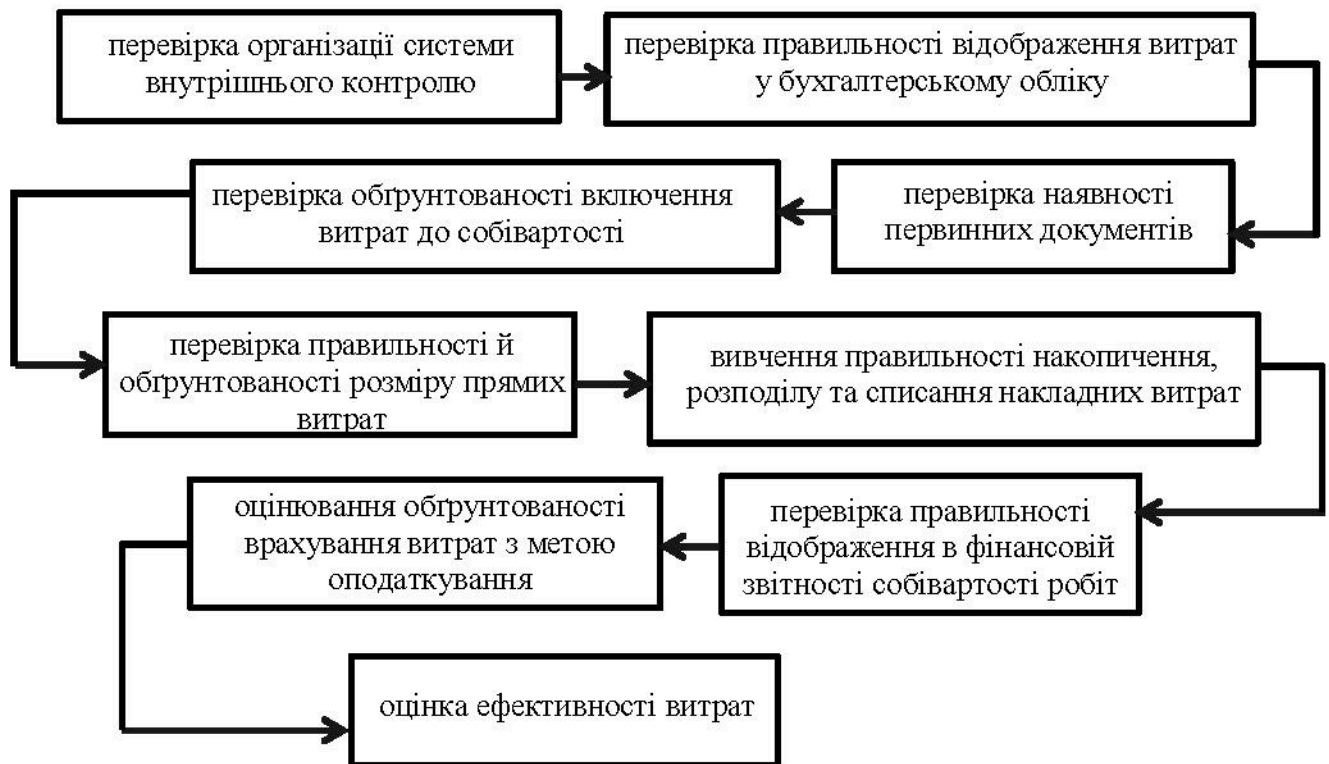


Рис. 3.1 Завдання аудиту собівартості ДКР

Джерело: сформовано самостійно

Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту собівартості ДКР повинен використовувати (рис. 3.2):

1. Первинні документи: балансові звіти про витрату сировини і матеріалів, акт на списання витрачених матеріальних цінностей, лімітно-забірні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти введення в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), розподілення енергетики, фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи і послуги, «Фактична калькуляція випробування», приймально-здавальні накладні, наказ про відрядження, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, бухгалтерські довідки;

2. Аналітичні документи: матеріальний звіт (форма №М-19), розрахункова відомість (форма №П51), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

3. Синтетичні документи: журнал 5 або 5А, оборотно-сальдові відомості, картки обліку фактичних витрат;

4. Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати»;

5. Фінансова звітність: баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1) в частині розділу II Активу «Оборотні активи» (рядок 1100); звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма №2), а саме рядки 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»;

6. Статистична звітність: форми державного статистичного спостереження 1-підприємництво (річна) «Структурне обстеження підприємства», 2-підприємництво (річна) «Структурне обстеження підприємства», 5-НО (зведена) (квартальна) «Звіт про виконання державного оборонного замовлення на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи та роботи за іншими напрямками», № 3-наука (річна) «Звіт про здійснення наукових досліджень і розробок».

7. Акти перевірок інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів (ревізорів), ДАСУ, ДПС України, незалежних аудиторів тощо);

8. Внутрішні накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

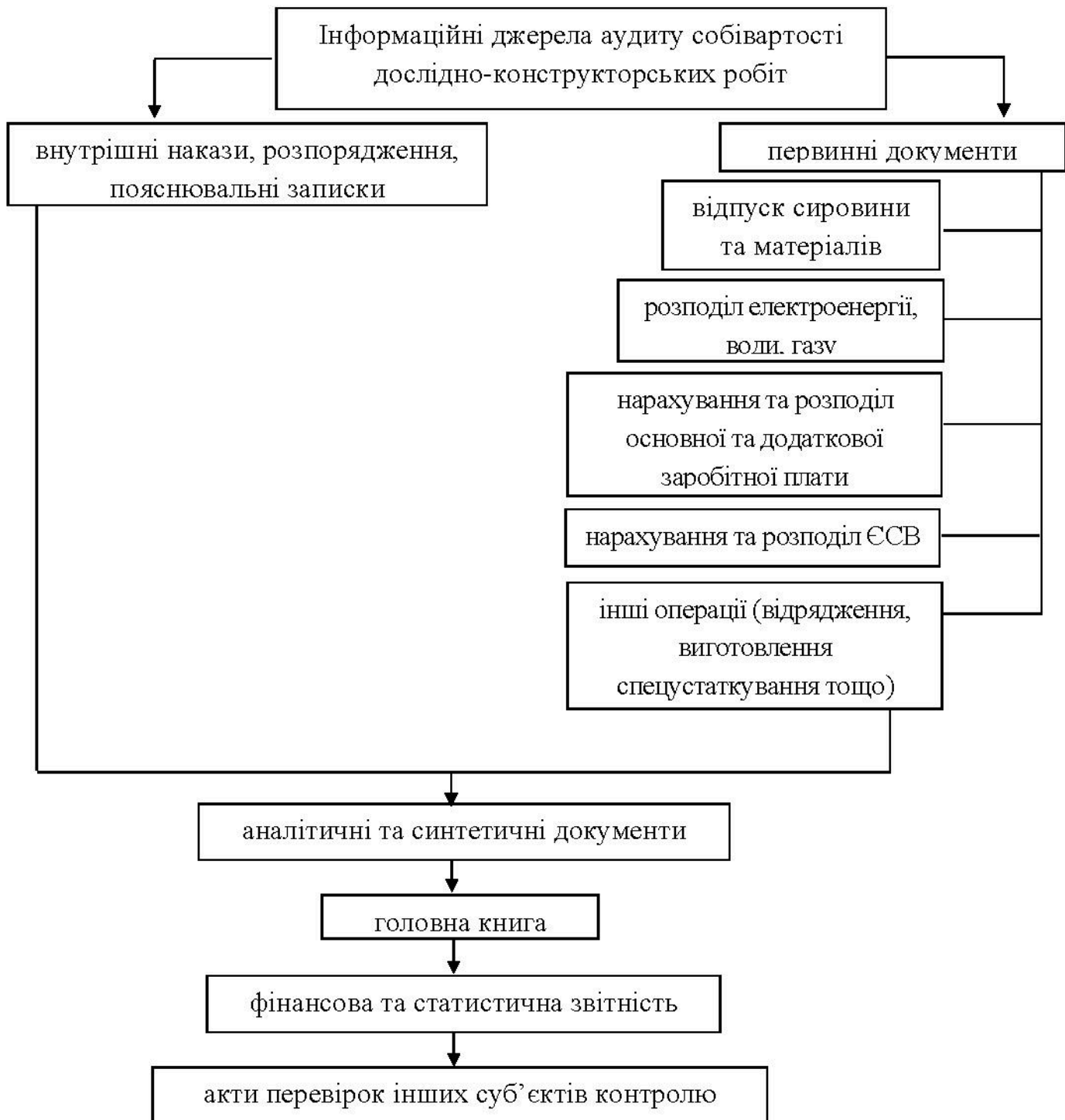


Рис. 3.2 Інформаційні джерела аудиту собівартості ДКР

Джерело: сформовано самостійно

Таким чином, при проведенні перевірки собівартості ДКР аудитор проводить комплексне дослідження виробничої діяльності підприємства: від списання матеріалів у виробництво до відображення зведених даних у формах статистичної та фінансової звітності. Це дозволяє повноцінно оцінити стан обліку і контролю витрат.

### 3.2 Методика аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт

Перед початком проведення перевірки аудитор складає програму проведення аудиту та визначає процедури за кожним етапом перевірки. Програма аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт представлена у табл.3.1.

Таблиця 3.1

#### ПРОГРАМА АУДИТУ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ІХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

№	Перелік завдань аудиту	Аудиторські процедури	Примітки
1	2	3	4
Аналіз Наказу «Про облікову політику» в частині методу обліку виробничих витрат, порядку накопичення та розподілу накладних витрат			
<i>1. Перевірка прямих та накладних витрат виробництва</i>			
1.	Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів	Вибіркова документальна перевірка	<i>РД-1</i>
2.	Перевірка організації ведення аналітичного обліку витрат на виробництво	Фактична перевірка	
3.	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості робіт, послуг	Інспектування, аналітичні процедури	
4.	Перевірка правильності оцінки вибуття матеріальних цінностей, згідно з вимогами МСБО 2 та облікової політики	Перерахунок, аналітичні процедури, запит	
5.	Вивчення та обстеження: - фактично списаних сум матеріальних та трудових витрат з встановленими нормами - залишків ТМЦ в матеріальних звітах при постійному списанні за нормами - причин та напрямків віднесення перевитрат за даними зведених відомостей при понаднормовому списанні	Інспектування, порівняння, аналітичні процедури, повторне обчислення, документальна перевірка	
6.	Перевірка на наявність фактів списання на собівартість матеріальних витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовуються у виробництві	Документальна суцільна перевірка	
7.	Перевірка на наявність фактів списання на собівартість сум ПДВ	Вибіркове повторне обчислення, документальна перевірка	

Продовж. табл. 3.1

1	2	3	4
8.	Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце)	Аналітичні процедури, запит	
9.	Перевірка правильності оцінки і списання зворотніх відходів та супутньої продукції	Вибіркове повторне обчислення, документальна перевірка	
10.	Перевірка обґрунтованості формування витрат на заробітну плату та нарахування на неї (ЄСВ)	Аналітичні процедури, вибіркове повторне обчислення	РД-2
11.	Перевірка правильності віднесення амортизації основних засобів до виробничої собівартості	Аналітичні процедури, вибіркове повторне обчислення	РД-3
12.	Перевірка правомірності віднесення витрат до накладних та їх розподіл	Документальна та арифметична перевірки	РД-4
13.	Перевірка методики розрахунку частини накладних витрат, які включаються у виробничу собівартість	Арифметична перевірка	
14.	Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва	Вибіркове повторне обчислення, документальна перевірка	
15.	Перевірка правильності обліку та документального оформлення витрат від браку	Документальна суцільна перевірка, аналітичні процедури, повторне обчислення	
16.	Перевірка складу статей калькулювання виробничої собівартості	Вибіркова перевірка	РД-5
17.	Перевірка правильності розподілу витрат між виробничою собівартістю реалізації та незавершеним виробництвом	Аналітичні процедури, вибіркове повторне обчислення	
18.	Перевірка правильності відображення кореспонденції рахунків з обліку собівартості робіт	Вибіркова перевірка	
<i>2. Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та їх відображення в бухгалтерському обліку</i>			
<i>3. Перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв (цехів, ділянок, підрозділів)</i>			
<i>4. Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку</i>			
<i>5. Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, статистичній та фінансовій звітності</i>			РД-6
<i>6. Узагальнюючі процедури аудиту собівартості робіт</i>			
1.	Складання переліку відсутніх первинних документів		
2.	Складання переліку витрат, не відображених в обліку		
3.	Перевірка Головної книги щодо суттєвості нестандартних записів на бухгалтерських рахунках		
4.	Узагальнення інформації з аудиту собівартості робіт		

Джерело: сформовано самостійно

Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх виду і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторіві різні ступені достовірності:

- а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними;
- б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримуються суб'єктом господарювання;
- в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання.

Документальні аудиторські докази збираються аудитором протягом перевірки при проведенні аудиторських процедур. Характеристика основних аудиторських процедур стосовно аудиту собівартості наведена у табл.3.2.

Таблиця 3.2

### Аудиторські процедури стосовно аудиту собівартості

Найменування	Характеристика
Запит стосовно обліку витрат	Звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Наприклад, запит до матеріально-відповідальної особи стосовно обсягу витрачання конкретної сировини на виробництво підтвердить інформацію у виробничому звіті.
Процедура підтвердження	Застосовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках обліку витрат. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження витрат сторонніх організацій через контакт із контрагентами підприємства.
Процедура обчислення	Полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів стосовно обліку витрат та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.
Аналітичні процедури	полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників. Наприклад, аналіз даних головної книги в частині елементів витрат і даних форми 2 (звіту про фінансові результати), а саме рядку 2050.

Джерело: сформовано самостійно

Якщо з яких-небудь причин, а саме: обмеженість у часі аудиторської перевірки, відмова керівництва підприємства, що перевіряється, відповідні аудиторські процедури не використовується, про це обов'язково повинно бути згадано в письмовому акті за наслідками аудиторської перевірки.

На початку проведення перевірки аудитор здійснює письмове тестування внутрішнього контролю обліку собівартості ДКР, що наведений у Додатку А.

Аудит витрат виконання дослідно-конструкторських робіт включає в себе аудит собівартості робіт (окремо прямих витрат та накладних витрат) та перевірку зведеного обліку витрат і калькулювання.

Метою аудиту прямих (виробничих) витрат є перевірка правильності віднесення витрат підприємства до їх складу. До прямих витрат відносять прямі матеріальні витрати (сировина, основні матеріали, паливо й енергія тощо), прямі витрати на оплату праці (основна та додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробничому процесі з проведення робіт), інші прямі витрати (відрахування на соціальне страхування, амортизація, втрати від браку, витрати на відрядження тощо).

При перевірці прямих матеріальних витрат аудитору необхідно [25]:

1. Перевірити наявність та правильність складання первинних документів та облікових реєстрів, які стосуються списання ТМЦ у виробництво, у яких повинні бути зазначені центр витрат і назва виробу, номер замовлення тощо. Це дає змогу ідентифікувати витрати за виробами (продукцією, роботами, послугами), що вплине на точність собівартості. Перевірка повноти оформлення первинних документів висвітлена у Додатку Б.

2. Звернути увагу на обґрунтування оцінки вибуття матеріальних цінностей, згідно з МСБО 2, які списуються у виробництво – ФІФО, середньозваженої собівартості або ідентифікаційної собівартості: чи дотримується метод списання запасів прийнятій обліковій політиці, адже це має вплив на визначення собівартості.

3. Перевірити правильність списання матеріалів і сировини.

4. Перевірити наявність і рух зворотніх відходів: чи вірно зменшувались матеріальні витрати на суму зворотніх відходів, чи не відносять до відходів залишки матеріальних ресурсів, які, відповідно до встановленої технології, передаються до інших цехів, чи не відносять до відходів супутню продукцію, чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним підрозділом (відділом, цехом, дільницею) на зворотні відходи.

5. З'ясувати чи не включались до собівартості робіт матеріали, які були списані на ремонт.

7. Перевірити правильність розподілу між роботами і послугами допоміжних матеріалів, витрат на паливо-енергетичні ресурси.

Здійснюючи аудиторську перевірку прямих виробничих витрат, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку та звітності у розрахунках з оплати праці. Типові помилки наведені наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Типові помилки в обліку та звітності у розрахунках з оплати праці, що здійснюють вплив на собівартість робіт**

<b>Типова помилка</b>	<b>Вплив на собівартість робіт</b>
Сума нарахованої заробітної плати за даними первинної документації не відповідає даним облікових реєстрів	викривлення оборотів і залишків за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці» і, як результат, недостовірно відображення витрат на оплату праці у складі собівартості.
Заробітна плата не підтверджена відповідними документами про фактично відпрацьований час та виконаний обсяг робіт	Неможливість підтвердити обґрунтованість нарахування оплати праці та достовірність показника собівартості, що призводить до завищення собівартості.
Витрати на заробітну плату в обліку і звітності відображені не в тому періоді, в якому вони виникли	Як наслідок – перекручені показники собівартості й прибутку.
Неправильно застосовані норми і розцінки, посадові оклади тощо при нарахуванні оплати праці	Завищення/заниження собівартості робіт.
При віднесенні на витратні рахунки заробітної плати порушено принцип бухгалтерського обліку «нарахування та відповідності доходів і витрат» – на собівартість віднесені витрати майбутніх періодів	В обліку і звітності за звітний період перекручені показники собівартості й прибутку.

Джерело: сформовано на підставі [26]



Після перевірки обґрунтованості формування витрат на заробітну плату аудиторю необхідно дослідити правильність нарахування ЄСВ та віднесення до собівартості. Робочий документ аудитора при фіксуванні результатів перевірки ЄСВ наведений у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ РД-2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ПХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

### Перевірка правильності віднесення ЄСВ до собівартості

Показник	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4
Нарахована заробітна плата, грн			
Ставка ЄСВ, %			
Сума ЄСВ, грн			

Джерело: сформовано самостійно

Наступним етапом аудиту прямих витрат є перевірка правильності нарахування амортизації на об'єкти, які безпосередньо приймають участь у виробничому процесі, а також її розподіл між роботами (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ РД-3

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ПХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

### Перевірка правильності віднесення амортизації необоротних активів до собівартості

Інвентарний № НА	Метод амортизації	Дата введення в експлуатацію	Первісна вартість НА	Ліквідаційна вартість НА	Строк експлуатації	Розрахована сума амортизації, грн		
						За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення

Джерело: сформовано самостійно

Аудитор перевіряє чи не була віднесена до прямих витрат амортизація, що нарахована на основні засоби та нематеріальні активи загальнопромислового призначення та чи пропорційно розподілена амортизація на конкретні вироби.

Останнім етапом аудиту прямих витрат собівартості робіт є перевірка обліку витрат від браку та інших прямих витрат. Зокрема, аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення браку у виробництві й правомірність списання витрат від браку, правильність складання бухгалтерських проведення.

Після аудиту прямих витрат аудитор перевіряє правильність формування та розподілу накладних витрат на підприємстві.

Досліджуючи операції з обліку накладних витрат, необхідно перевірити правильність та обґрунтованість віднесення витрат до накладних та достовірність їх розподілу. При цьому, перш за все, перевіряється дотримання підприємством вимог МСБО 2 щодо порядку накопичення та розподілу: досліджується Наказ «Про облікову політику» в частині встановлення переліку витрат, які відносяться до накладних (загальнопромислових) та бази їх розподілу. Після перевірки правильності проведення розподілу накладних витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Аудитору необхідно пам'ятати, що всі розподілені змінні та постійні загальнопромислові витрати є елементами собівартості реалізації ДКР та незавершеного виробництва.

Приклад вибіркової перевірки обґрунтованості включення витрат до накладних (загальнопромислових) наведений у Додатку В.

Після оцінки та аналізу накладних витрат аудитор перевіряє зведений облік витрат виробництва і калькуляції собівартості робіт.

Зведеним обліком витрат на виробництво називається комплекс облікових робіт, пов'язаних з групуванням витрат в розрізі встановлених на підприємстві статей витрат, по підрозділах, цехах, ділянках та за іншими місцями виникнення витрат.

Аудитору необхідно перевірити правильність групування витрат за видами діяльності (видами ДКР), послугами основного виробництва, роботами і послугами допоміжного виробництва тощо. Одночасно аудитором здійснюється перевірка правильності ведення обліку витрат допоміжних виробництв (цехів, ділянок, підрозділів). Потім аудитор перевіряє правильність складання журналу 5, в якому підприємство відображає витрати в розрізі підрозділів та цехів.

На послідовність і методику аудиту фактичної собівартості також мають вплив використовувані методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості. На ДП «НВО «ПХЗ» використовується позамовний метод обліку витрат. Поряд з цим, облік ДКР ведеться у розрізі технологічних фаз виробничого процесу з урахуванням норм матеріальних ресурсів. Особливості аудиту фактичної собівартості при різних методах обліку витрат наведені у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Особливості аудиту фактичної собівартості в залежності від методу обліку витрат**

Метод обліку витрат	Особливості аудиту
Нормативний	Дозволяє аудитору виявити винних осіб, які допустили помилки в допущені відхилень від норм і вплив цих відхилень на формування собівартості. Аудитор також встановлює повноту внесених змін в технічну і планову документацію, на основі якої виписуються первинні документи на видачу сировини і матеріалів у виробництво.
Попередільний	Аудитор охоплює масову обробку сировини, матеріалів і напівфабрикатів на окремих переділах, фазах технологічного процесу і перетворення їх в готові вироби.
Позамовний	Аудит здійснюється з урахуванням специфіки індивідуального і дрібносерійного виробництва виробів.

Джерело: сформовано на підставі [26]

Вибіркова перевірка складу статей калькулювання виробничої собівартості робіт на обґрунтованість та підтвердженість первинними документами відображена у Додатку Д.

Потім проводиться перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва за відповідними описами, актами, протоколами та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Після цього встановлюється відповідність записів синтетичного й аналітичного обліку записам у Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ РД-6

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ЛХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

**ПЕРЕВІРКА ВІДПОВІДНОСТІ ЗАЛИШКІВ У СИНТЕТИЧНИХ І АНАЛІТИЧНИХ РЕГІСТРАХ ОБЛІКУ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА**

№	Показники	Дата			
		31.03	30.06	30.09	31.12
1	2	3	4	5	6
1.	Залишок в оборотній відомості, у т.ч.:				
1.1					
1.2					
1.3					
2.	Залишок у Головній книзі				
	<i>Відхилення (ряд. 2 – ряд. 1)</i>				
3.	Залишок у фінансовій звітності (Баланс, рядок 1102)				
	<i>Відхилення (ряд. 3 – ряд. 2)</i>				
	<i>Відхилення (ряд. 3 – ряд. 1)</i>				

Джерело: сформовано самостійно

На основі проведених процедур аудитором здійснюється фіксування аудиторських доказів у робочих документах, проводяться узагальнюючі процедури аудиту та складається аудиторський висновок, який згідно з МСА 700 може бути безумовно-позитивним або модифікованим: безумовно-позитивним з пояснювальним параграфом; умовно-позитивним; негативним; з відмовою від надання висновку. [27, Частина I, С. 748-804]

### **3.3 Напрями вдосконалення аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт**

Зростання обсягів діяльності досліджуваного підприємства утворює проблему обміну інформацією між вищим керівництвом та середніми ланками управління в багаторівневому апараті управління, що ускладнює здійснення контролю та збільшує ризик помилок і зловживань з боку виконавчого персоналу. Актуальним для керівництва становиться необхідність перевірки ефективності роботи внутрішньої системи менеджменту та контролю. Вирішенням цієї проблеми на підприємстві є створення підрозділу внутрішнього аудиту та систематичного проведення внутрішнього фінансового аудиту діяльності підприємства.

Внутрішній фінансовий аудит повинен ґрунтуватися на перевірці фінансових процесів та операцій, відображених у бухгалтерському обліку та звітності, і, що є важливим, механізмів їх контролю. Однак, результати практичної діяльності внутрішніх аудиторів державного сектору економіки показують, що на сьогодні в Україні фінансовий аудит зводиться до перевірки лише фінансової звітності та бухгалтерського обліку, що робить неможливим надання оцінки заходів контролю, які застосовуються на досліджуваному об'єкті.

Потрібно зазначити, що головною метою внутрішнього фінансового аудиту при перевірці собівартості дослідно-конструкторських робіт є надання аудитором гарантії щодо достовірності інформації про собівартість у фінансовій та управлінській звітності у вигляді аудиторського висновку. Для цього обов'язковим є встановлення чітких критеріїв надання висновку (безумовно позитивного, умовно-позитивного чи негативного), а також визначення рівня гарантії та матеріальності.

Підприємству при створенні системи внутрішнього аудиту можна встановити наступні критерії аудиторського висновку щодо достовірності інформації про відповідні об'єкти аудиту у фінансовій звітності:

- помилки < 2 % - безумовно позитивний висновок;

- помилки 2 %, але < 6 % - умовно-позитивний висновок;
- помилки > 6 % - негативний висновок.

Щодо рівня гарантії, то, зазвичай, він складає не менше 95%, а рівень матеріальності – 1%, що означає допустимий рівень помилок та неточностей.

Процес проведення внутрішнього фінансового аудиту собівартості повинен відбуватися у чотири етапи, які наведені на рис. 3.3.



Рис. 3.3 Етапи проведення внутрішнього фінансового аудиту собівартості

Джерело: сформовано самостійно на підставі [28]

Початковим етапом перевірки є планування аудиторської діяльності, яке складається з двох важливих компонентів: аналізу потенційних об'єктів аудиту та ризиків.

Першим заходом планування є вивчення потенційних об'єктів аудиту. В основі його здійснення знаходиться твердження, що усі процеси установи поділяються на загальні, які притаманні будь-якій установі (оплата праці, списання матеріалів у виробництво, створення резерву відпустки тощо) та функціональні, що характерні лише для певних сфер діяльності. Результатом проведеного аналізу потенційних об'єктів аудиту є база даних, яку доцільно сформувати у вигляді матриці (табл. 3.8), по вертикалі якої буде визначений перелік структурних підрозділів та цехів, а по горизонталі – перелік ключових процесів, що відбуваються в системі.

Таблиця 3.8

## База даних потенційних об'єктів аудиту

Процеси Підрозділ	Загальні процеси				Функціональні процеси	
	Процес виконання плану витрат	Процес оплати праці	Процес оплати витрат на відрядження	Процес списання матеріалів у виробництво	Процес отримання дозволу на промислові речовини	Процес реалізації дослідних зразків

Джерело: сформовано самостійно на підставі [28]

Після цього аудитором визначається ймовірність настання потенційних подій та їх наслідків (ризиків), які можуть негативно вплинути на:

- 1) виконання підрозділом першочергових завдань;
- 2) ефективність виконання бюджетів та планів;
- 3) якість надання послуг та виконання робіт;
- 4) стан збереження активів та інформації;
- 5) стан управління майном;
- 6) правильність ведення бухгалтерського обліку;
- 7) достовірність фінансової, управлінської та статистичної звітності.

Останнім кроком у процесі планування аудиторської діяльності є групування ризиків за категоріями та визначення їх пріоритетності.

Наступним етапом проведення внутрішнього фінансового аудиту є його планування, в результаті якого повинні бути виконані заходи, представлені на рис. 3.4.

На цьому етапі аудитору необхідно провести аналіз процесу - детальне вивчення господарських операцій, включаючи запроваджені заходи контролю, їх систематизацію та побудову блок-схеми операцій. Кінцевою метою аналізу процесу є визначення найбільш ризикових операцій та заходів контролю, які знаходять своє відображення у звітності. Як правило, до найбільш ризикових фінансових потоків та операцій відносять ті, що містять стратегічні ризики (є значущими для зовнішніх суб'єктів, важливими для керівництва або не

надійними з точки зору контролю) та є фінансово суттєвими (значний відсоток загальної суми фінансової звітності).

Після постановки завдання аудиту та попереднього його планування з керівництвом підприємства повинна бути проведена зустріч, мета якої – обговорення цілей, обсягів та термінів перевірки, визначення контактів посадових осіб, порядку отримання інформації та документів та інше.

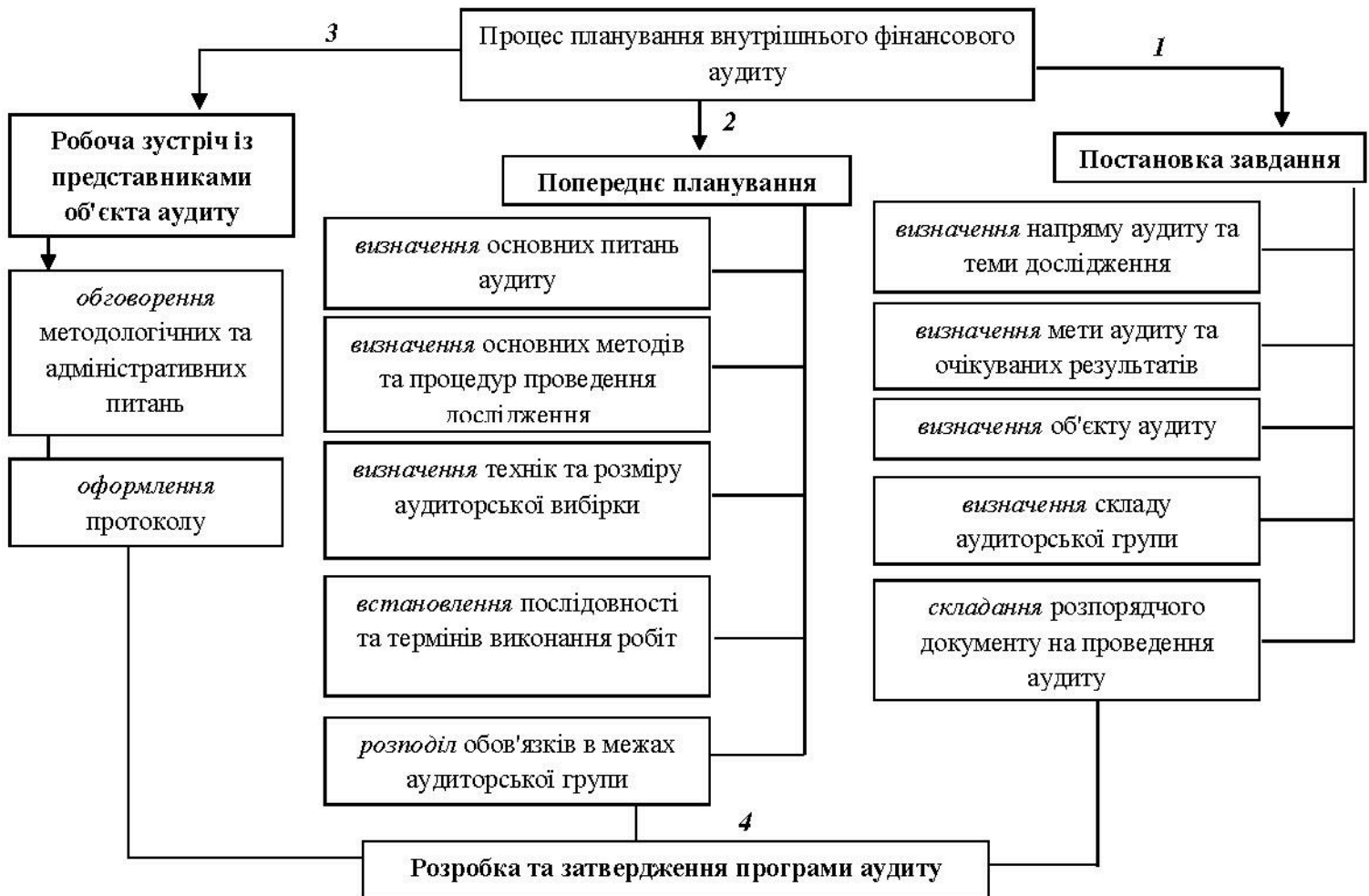


Рис. 3.4 Етапи планування внутрішнього фінансового аудиту

Джерело: сформовано самостійно на підставі [28]

Заключним етапом планування внутрішнього фінансового аудиту є формування та затвердження програми внутрішнього аудиту. Потрібно зазначити, що програма внутрішнього аудиту складається у письмовому вигляді, повинна бути підписана та затверджена керівником підрозділу внутрішнього аудиту до початку проведення перевірки.



У затвердженій програмі аудиту повинні бути зазначені методи і процедури, необхідні для проведення дослідження, які, в свою чергу, залежать від виду, напряму та цілей внутрішнього аудиту. Оскільки внутрішній фінансовий аудит собівартості проводиться з метою оцінки стану достовірності та справедливості інформації у фінансовій та управлінській звітності, набором методів та методичних прийомів будуть стандартні види документальних та/або фактичних перевірок, а також аудиторських вибірок.

Саме виконання сукупності цих перевірок призводить до збирання аудитором доказів. При цьому, аудитору потрібно пам'ятати про «правило триангуляції», суть якого полягає в тому, що проблема вважається підтвердженою, якщо зібрано докази з трьох різних джерел. Наприклад, можна використати документальний та фактичний види перевірки та проведення тестування користувачів або запиту третім особам.

Проведення різних видів перевірок в результаті надає різні види аудиторських доказів: документальні (документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси), аналітичні (докази, отримані за результатами аналітичних процедур), фізичні (спостереження, фотографія тощо) та такі, що отримані за результатами інтерв'ю і тверджень.

Потрібно зазначити, що в залежності від цілей аудиту перевірки можуть проводитися суцільно чи вибірково із використанням відповідних технік аудиторської вибірки. Методи відбору елементів сукупності можуть бути нестатистичними і статистичними.

Нестатистична вибірка проводиться на підставі професійного судження аудиторської групи виходячи із досвіду їх роботи або випадковим чином. У ході проведення внутрішнього фінансового аудиту здебільшого використовується статистичний метод відбору для складання точних висновків про досліджувану аудитором сукупність інформації. Прикладом статистичної вибірки є ділення загальної кількості операцій за період на відповідну кількість частин (наприклад – 5) і перевірка аудитором кожної останньої операції в кожній п'ятій частині.

Після збору та аналізу всіх доказів аудитором виконується найважливіша частина перевірки – підготовка та представлення аудиторського висновку з переліком рекомендацій.

До звіту за результатами внутрішнього аудиту ставляться певні вимоги щодо його структури та характеристики. Аудиторський звіт перевірки підрозділом внутрішнього аудиту повинен мати наступну структуру: структура аудиту (зміст), резюме, вступ, фонові дані, причини проведення аудиту, опис об'єкта аудиту, результати аудиту, аудиторські висновки, рекомендації, додатки. Він повинен бути написаний чіткою та зрозумілою мовою, бути точним, чітким, об'єктивним, лаконічним та мати коригуючий характер. Коригуючий характер звіту надають висловлені аудитором рекомендації, які також повинні відповідати певним правилам:

- 1) рекомендації мають містити конкретні, доцільні та економічні заходи;
- 2) за кожним заходом повинно бути визначено відповідальних виконавців і чіткі терміни виконання;
- 3) рекомендації повинні бути орієнтовані на конкретний результат, досягнення якого також має бути чітко визначено у часі.

Останнім, але не менш важливим етапом внутрішнього фінансового аудиту, є відстеження результатів виконання наданих рекомендацій. Існують чотири основних заходи, за допомогою яких внутрішні аудитори можуть відстежити виконання наданих рекомендацій: усне інформування, документальне відстеження, фактичне відстеження та наступний аудит.

Усне інформування передбачає спілкування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями організації та спостереження, що є найлегшим способом відстеження аудиторських рекомендацій, але менш ефективним, оскільки надає обмежені та не перевірені докази. Документальне відстеження забезпечує докази більш високого рівня шляхом здійснення офіційного листування, направлення запитів та проведення відповідних тестувань (опитувань). При цьому, офіційні відповіді відповідальних виконавців все ще потребують перевірки впровадження рекомендаційних заходів

аудиторами. Фактичне відстеження передбачає візити на об'єкт аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій. Наступний аудит є одним з найефективніших методів контролю, оскільки передбачає проведення комплексної перевірки стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

Результати впровадження аудиторських рекомендацій повинні підлягати систематичному відстеженню та оцінці, а також доповідатися вищому керівництву. Здійснення цих дій допоможе продемонструвати керівникові ефективність роботи підрозділу внутрішнього аудиту та його необхідність на підприємстві. Дослідження системи обліку і контролю собівартості ДКР на ДП «НВО «ПХЗ» та методики незалежного та внутрішнього аудиту дозволяє систематизувати виявлені недоліки та заходи щодо їх усунення (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Шляхи удосконалення обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на ДП «НВО «ПХЗ»**

Недоліки	Запропоновані заходи	Методи впровадження
Відсутність затвердженої форми картки обліку фактичних витрат у договорах та стандартах підприємства	Затвердити форму картки обліку фактичних витрат	Внести зміни до стандарту підприємства з порядку проведення ДКР щодо доповнення формою картки обліку
Відсутність комплексної системи внутрішнього контролю та аудиту	Створити відокремлений підрозділ внутрішнього контролю та аудиту	Розробити та ввести в дію внутрішні стандарти контролю, розробити посадові інструкції працівників, здійснити підбір кадрів
Неефективність нормування витрат	Запровадити метод обліку та управління витратами «стандарт-костінг»	Створити бюро з нормування, внести зміни до внутрішніх розпорядчих документів щодо паралельного використання позамовного методу обліку витрат та «стандарт-костінг», розробити та затвердити прогресивні норми витрат та порядок їх перегляду
Відсутність оперативної інформації про витрати	Налагодити комплексну автоматизацію облікових робіт виробничого процесу	Придбати відповідне програмне забезпечення та провести навчання персоналу

Джерело: сформовано самостійно

Впровадження заходів, вказаних в табл. 3.9, дозволить покращити процес управління витратами, вирішить проблему обміну інформацією між вищим

керівництвом та середніми ланками управління і підвищить якість облікової інформації щодо собівартості ДКР.

### **Висновки до розділу 3**

Об'єктом аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт є витрати, здійснені під час проведення ДКР та віднесені до собівартості. Метою аудиту обліку собівартості ДКР є встановлення достовірності, об'єктивності, повноти, своєчасності та законності відображених даних на рахунках бухгалтерського обліку, в зведених документах та облікових регістрах, фінансовій та статистичній звітності підприємства щодо виконання ДКР.

Перед початком проведення перевірки аудитор складає програму проведення аудиту та визначає процедури аудиту. Протягом перевірки аудитором збираються документальні аудиторські докази. Джерелами перевірки собівартості є: первинні документи, аналітичні та синтетичні регістри обліку, дані головної книги, фінансової та статистичної звітності, інформацію з актів перевірок інших суб'єктів контролю, внутрішні накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

Аудит витрат виконання дослідно-конструкторських робіт включає в себе: перевірку прямих витрат і накладних витрат, зведеного обліку витрат і калькулювання, результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва, встановлення відповідності записів синтетичного й аналітичного обліку записам у Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності. На основі проведених процедур аудитором здійснюється фіксування аудиторських доказів у робочих документах, проводяться узагальнюючі процедури аудиту та складається аудиторський висновок.

Зростання обсягів діяльності досліджуваного підприємства утворює проблему обміну інформацією між вищим керівництвом та середніми ланками управління, що ускладнює здійснення контролю та збільшує ризик помилок і зловживань з боку виконавчого персоналу. Вирішенням цієї проблеми є створення підрозділу внутрішнього аудиту.

## ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку і аудиту собівартості дослідно-конструкторських робіт на прикладі ДП «НВО «ПХЗ» дозволило дійти наступних висновків:

1. ДП «НВО «ПХЗ» є вертикально-інтегрованою компанією, яка надає повний комплекс послуг - від виробництва вибухових матеріалів та проведення комплексу буро підривних робіт до реалізації нерудних матеріалів. Крім цього, підприємство спеціалізується на проведенні наукових досліджень в області розробки високоенергетичних матеріалів і спецвиробів для Міністерства оборони України. Значну частину робіт, пов'язаних з виробничою діяльністю, ДП «НВО «ПХЗ» виконує завдяки наявності державних оборонних замовлень, що зумовлює його залежність від коштів державного бюджету.

2. Проведений аналіз фінансового стану ДП «НВО «ПХЗ» дав змогу констатувати, що унікальне державне підприємство при відсутності державних замовлень не може бути прибутковим, рентабельним та мати міцне фінансове становище. Про це свідчать результати аналізу, систематизовані в табл. 1.2 – 1.6. Тому з метою поліпшення свого фінансового стану ДП «НВО «ПХЗ» необхідно нарощувати замовлення від приватного сектору економіки та розширювати ринки збуту за кордоном.

3. Собівартістю дослідно-конструкторських робіт є вартісне вираження витрат на засоби виробництва, оплати праці і соціальні заходи, здійснені у процесі розроблення технічної документації і технології виготовлення дослідних зразків, а також обладнання для їх виробництва, що представляють собою частину договірної ціни. Для обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт передбачено активний рахунок 23 «Виробництво», який згідно робочого плану рахунків ДП «НВО «ПХЗ» має субрахунки четвертого порядку. З метою аналітичного обліку на підприємстві впроваджені коди аналітичного обліку для кожного субрахунку, що надають можливість деталізувати накопичені витрати у розрізі контрагентів, договорів та видів виконаних робіт.

4. Дослідно-конструкторські роботи характеризуються низкою організаційно-технологічних особливостей, що суттєво впливають на величину собівартості і побудову обліку, та відображені на рис. 2.6. Майже всі чинники організаційно-технологічних особливостей здійснюють збільшення витрат матеріальних, трудових та інших ресурсів. При дослідженні існуючої системи обліку і контролю на підприємстві були виявлені недоліки у налагодженні якісного оперативного обліку і комп'ютеризації облікових робіт виробничого процесу, відсутності методичного забезпечення процесу внутрішнього контролю та недосконалої нормування витрат, що зумовлює необхідність впровадження на ДП «НВО «ПХЗ» ефективної системи контролю та управління витратами.

5. Метою аудиту обліку собівартості дослідно-конструкторських робіт є встановлення достовірності, об'єктивності, повноти, своєчасності та законності відображених даних на рахунках бухгалтерського обліку, в зведених документах та облікових регістрах, фінансовій та статистичній звітності підприємства щодо виконання дослідно-конструкторських робіт. Перед початком проведення перевірки аудитор проводить планування своєї діяльності, складає програму проведення аудиту та визначає процедури перевірки. На основі проведених процедур аудитором здійснюється фіксування аудиторських доказів у робочих документах, проводяться узагальнюючі процедури аудиту та складається аудиторський висновок.

6. Зростання обсягів діяльності досліджуваного підприємства утворює проблему обміну інформацією між вищим керівництвом та середніми ланками управління, що збільшує ризик зловживань з боку виконавчого персоналу. Актуальним для керівництва стає необхідність перевірки ефективності роботи внутрішньої системи менеджменту та контролю. Вирішенням цієї проблеми на ДП «НВО «ПХЗ» є створення підрозділу внутрішнього аудиту та систематичне проведення внутрішнього фінансового аудиту діяльності, методика якого розкрита у дослідженні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок: удосконалення методичного забезпечення / Д. В. Чеберкус, Л. Г. Ловінська, Л. П. Коритник // Фінанси України. - 2019. - № 4. - С. 8-31. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2019\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_4_3)
2. Задорожний, З.-М. Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у сфері нематеріального виробництва [Текст] / Зеновій–Михайло Задорожний, Валентина Ясишена // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2019. – Вип. 2. – С. 123-133. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/35165>
3. Король Г. О. Методичні підходи до обліку і аудиту інноваційної діяльності суб'єктів господарювання / Г. О. Король, І. М. Ізвекова, О. Л. Єршоміна // Проблеми економіки та політичної економії. - 2018. - № 2. - С. 145-159. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/perp\\_2018\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/perp_2018_2_9).
4. Столярчук Н. М. Облік капітальних витрат в об'єкти інтелектуальної власності / Н. М. Столярчук // Облік і фінанси. - 2018. - № 4. - С. 70-76. - URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2018\\_4\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2018_4_11).
5. Мельничук І. Проблемні аспекти оцінювання й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / Інна Мельничук, Наталія Мужевич // Галицький економічний вісник. — Т. : ТНТУ, 2019. — Том 56. — № 1. — С. 123–130. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27924>
6. Звіт про управління ДП «НВО «ПХЗ». URL: [http://www.ric-phz.com.ua/index.php?pages=activity\\_enterprise](http://www.ric-phz.com.ua/index.php?pages=activity_enterprise)
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Положення від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
8. Порядок формування та коригування очікуваної вартості товарів, робіт і послуг оборонного призначення, закупівля яких здійснюється за неконкурентною процедурою: Постанова КМУ від 17 березня 2021 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/309-2021-%D0%BF#Text>

9. Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua>.

10. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине : учеб. пособие для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. – К. : Издательство А.С.К., 2003. – 847 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.

12. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства : підручник / В.І. Мацибора. – К. : Вища шк., 1994. – 415 с.

13. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства / Ю.С. Цал-Цалко. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

14. Управление затратами на предприятии: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; [под общ. ред. Г. А. Краюхина]. – СПб: Издательский дом “Бизнеспресса”, 2003. – 256 с.

15. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М.: “Финансы”, 1970. – 167 с

16. Войтенко Т., Вороная Н. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Х. : Фактор, 2005. 266 с

17. Панасюк В. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль : Астон. 2005. - 288 с.

18. ДСТУ 3974-2000 Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання дослідно-конструкторських робіт. Загальні положення.

19. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.



20. Столяр Л.Г. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат виробництва // Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 8–9 листопада 2012р., – Дніпропетровськ : «Герда», 2012. С. 223 - 225. URL: [https://conf.at.ua/archive/sbornik\\_materialov\\_konferencii\\_8-9\\_nojabrja\\_2012\\_g.pdf](https://conf.at.ua/archive/sbornik_materialov_konferencii_8-9_nojabrja_2012_g.pdf)

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

22. Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ) від 21.02.2006 року № 119. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0119290-06#Text>

23. Про облікову політику : Наказ ДП «НВО «ПХЗ» від 29.12.2018 р. № 3890

24. Про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві : Наказ ДП «НВО «ПХЗ» від 29.12.2018 р. № 3891

25. Хома Д. М. Внутрішній аудит процесу виробництва / Д. М. Хома // Сталий розвиток економіки. - 2013. - № 3. - С. 283-288. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2013\\_3\\_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_62)

26. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. - 3-е вид. – К.: Каравела; 2006. - 560 с.

27. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Видання 2016–2017 років Частина I, II, III. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>

28. Методичний посібник «Внутрішній фінансовий аудит» URL: [//mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju](https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju)

29. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190101>

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

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

32. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

33. Про інвентаризацію активів та зобов'язань : Положення від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

34. Аудит: організація і методика [навч. посіб.] / [М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна]; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. — К.: Алерта

35. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підручник. - К. : Центр учбової літератури, 2009. - 728 с

36. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; За ред. акад. АНУ, проф. М.Г. Чумаченка. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К. : КНЕУ, 2003. — 556 с.

37. Карпова І.С. Впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності в комерційному банку [Учебник]/ . — К.: МІМ-Київ, 2001.- 454 с.

38. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник, М.М. Шигун. — Житомир : ПП «Рута». — 2002. — 591 с.

39. Міжнародні стандарти фінансової звітності. // URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Положення від 07.02.2013 р. № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Положення від 20.10.1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Положення від 27.04.2000 № 92 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

43. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник / І.М. Бойчик. – К. : Атіка, 2002. – 480 с.

44. Економіка підприємств : посібник / за ред. П. С. Харіва. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 500 с

45. Грещак М.Г. Управління витратами: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с

46. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2009 р. – 192 с.

47. Облік витрат виробництва та їх місце в системі управління підприємством / С. О. Олійник // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1).

48. Белоусова І. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Облік: теорія і практика. – 2008. – №10. – С.3-7.

49. Белоусова І. Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С.3-11.

50. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – №4 (50).

51. Поляк В., Гринь В. (2019). КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ. ЛОГОС. ОНЛАЙН. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/2663-4139/article/view/271>

52. Пилипів Н. І. Особливості організації внутрішньогосподарського обліку затрат підприємств нафтогазового комплексу в умовах застосування інформаційних систем [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів // Актуальні проблеми розвитку економіки. – 2010. – № 6. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/aprer/2010\\_6\\_1/15.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2010_6_1/15.pdf). (07.11.2012).

53. Пилипів Н.І. Нормативний метод у межах центрів відповідальності – важливий інструмент вдосконалення організації внутрішньогосподарського обліку / Н.І. Пилипів // Фінансова система України. – Наукові записки. Серія «Економіка». – 2010. – Випуск 14. – С. 238-245.

54. Щипанова О. В. Досвід упровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / О. В. Щипанова, А. В. Галенко // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 317-325.

55. Костецька Н.І. Особливості механізму стратегічного управління витратами підприємства / Костецька Н.І. // Інноваційна економіка. – 2017. – № 5-6(69). – С. 91-96. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/23894>

56. Фостолович В. А., Сімаков О. О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством. Економіка та держава. 2019. № 10. С. 36–45. – URL: [10.32702/2306-6806.2019.10.36](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.10.36)

57. Дідоренко, Тетяна, Белова Ірина. "ЗНАЧЕННЯ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ" Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації [Онлайновий ресурс], Номер 1-2 (12 December 2017). URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/25428>

58. Таргет-костинг [Электронный ресурс] // Финансовая энциклопедия. [Електронний ресурс] – URL: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>

59. Тижневик «Все про бухгалтерський облік».

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ЛХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

### ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології виробництва на підприємстві?				
2	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в номенклатурі виконуваних робіт та послуг?				
3	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованих робіт?				
4	Чи були у звітному періоді зміни "об'єктів обліку" витрат?				
5	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості?				
6	Чи були у звітному періоді зміни порядку обліку витрат "усередині" об'єкту обліку витрат?				
7	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?				
8	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?				
9	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації накладних витрат на постійні та змінні?				
10	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту статей калькулювання?				
11	Чи контролюється наявність необхідних первинних документів, що підтверджують відображені в обліку витрати (акти, накладні тощо)? Яким чином?				
12	Яка періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів? (необхідно вибрати та відмітити) - щомісячно - щоквартально - раз на рік				
13	Чи ведеться на підприємстві аналітичний облік собівартості? Яким чином? (необхідно вибрати та відмітити) - за видами виробництва; - за підрозділами підприємства; - за центрами витрат і відповідальності; - за статтями витрат і групами або видами продукції.				

1	2	3	4	5	6
14	<p>Чи відповідає відображення на рахунку 23 "Виробництво" витрат виробництва вимогам НП(С)БО 16 (або МСБО 2) та галузевим нормативним актам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямих матеріальних витрат;</li> <li>- прямих витрат на оплату праці;</li> <li>- інших прямих витрат;</li> <li>- виробничих накладних витрат та втрат від браку продукції.</li> </ul>				
15	<p>Чи ведеться аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв в розрізі наступних виробництв та господарств? <i>(необхідно вибрати та відмітити)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- житлово-комунальні (утримання гуртожитків, житлових будинків, пролинй, тощо);</li> <li>- науково-дослідні та конструкторські підрозділи;</li> <li>- майстерні побутового обслуговування (ательє, перукарні);</li> <li>- їдальні, буфети, магазини;</li> <li>- будинки відпочинку, санаторії, спортивні клуби, тощо.</li> </ul>				
16	<p>За яким методом визначається вартість виробничих запасів у разі їх використання у процесі виробництва? <i>(необхідно вибрати та відмітити)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ідентифікованої собівартості;</li> <li>- середньозваженої собівартості;</li> <li>- собівартості перших за часом надходження (ФІФО);</li> <li>- собівартості останніх за часом надходження (ЛІФО).</li> </ul>				
17	<p>Чи встановлено Наказом «Про облікову політику» перелік і склад змінних та постійних накладних (загальновиробничих) витрат?</p>				
18	<p>Чи відповідає калькулювання виробничої собівартості вимогам галузевих нормативних документів (рекомендацій) щодо планування, обліку і калькулювання?</p>				
19	<p>Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва, між виробничою собівартістю реалізації і незавершеним виробництвом?</p>				
20	<p>З якою періодичністю проводиться інвентаризація незавершеного виробництва?</p>				
21	<p>Чи не містить у собі залишок рахунку 23 неписані з будь-яких причин витрати на роботи чи послуги, що виконані та надані раніше чи за анульованими замовленнями та припиненими роботами?</p>				
22	<p>Чи фіксуються в окремих інвентаризаційних описах матеріальних запасів сировина та матеріали, що знаходяться біля робочих місць, але ще не оброблялись?</p>				

1	2	3	4	5	6
23	Чи визначається кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві згідно технічним розрахункам в порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості ДКР?				
24	Чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним підрозділом (цехом, відділом, дільницею) та в одиночному виробництві - за кожним виробом?				
25	Чи складається окремий інвентаризаційний опис на виявлені в незавершеному виробництві остаточно забраковані деталі?				
26	Чи складаються інвентаризаційні описи окремо кожним підрозділом (цехом, відділом, дільницею) по зворотнім відходам та супутній продукції?				
27	Чи підлягав коригуванню розмір незавершеного виробництва після проведення щорічної інвентаризації?				
28	Чи оцінюються зворотні відходи за ціною їх можливого використання?				
29	Чи не відносяться до відходів залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції?				
30	Чи не відноситься до відходів супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості?				
31	Яким чином здійснюється застосування облікових регістрів виробничих витрат? (необхідно вибрати та відмітити) - вручну, за рекомендованими формами; - зі застосуванням ЕОМ (програма, відомості, тощо) за самостійно розробленими формами; - зі застосуванням ЕОМ (програма, відомості, тощо) за рекомендованими формами.				

Тест внутрішнього контролю собівартості пройшов:

Посада, ПІБ	Підпис	Дата

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ПХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

### ПЕРЕВІРКА ПОВНОТИ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

Елемент вибірки (витрати, відображені в обліку, або первинний документ)	Дата		Оформлення документа		Всього відхилень по елементу вибірки
	Первинного документа	Записів бухгалтерського обліку	Повне	Не повне	
Балансовий звіт про витрату сировини і матеріалів	липень 2020	31.07.2020	+		-
Накладна-вимога на відпуск матеріалів (внутрішнє переміщення) матеріалів	15.06.2020	15.07.2020	+		Невідповідність дати проведення у бух.обліку даті складання документа
Акт про витрату давальницьких матеріалів	31.07.2020	31.07.2020	+		-
Лімітно-забірна картка	31.07.2020			+	Відсутність підпису матеріально-відповідальної особи
Акт про списання матеріалів	31.07.2020	31.07.2020	+		-
Приймально-здавальна накладна	31.07.2020	31.07.2020	+		-
Розподілення енергетики	липень 2020	31.07.2020	+		-
Фактичні трудовитрати і ФОП основних робочих на роботи, послуги, виробн	липень 2020	31.07.2020	+		-
«Фактична калькуляція вигробивання»	липень 2020	31.07.2020	+		-
Акт виконаних робіт	липень 2020	31.07.2020	+		-

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_





Витрати на освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення, зв'язок	624 049,35	800 403,92	624 049,35	800 403,92	0,00	0,00
Витрати на оплату послуг сторонніх організацій зі страхування ризиків	382 915,71	418 916,34	382 915,71	418 916,34	0,00	0,00
Витрати на обслуговування виробничого процесу	85 686,30	111 213,93	85 686,30	111 213,93	0,00	0,00

1	2	3	4	5	6	7
Витрати на внутрішньозаводське переміщення	109 927,22	141 128,24	109 927,22	36 985,57	0,00	- 104 142,67*
Витрати на охорону праці	51 014,75	19 971,87	51 014,75	19 971,87	0,00	0,00
Нестачі і втрати у межах норм природного убутку	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати, пов'язані з оплатою послуг з професійної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації	2 111,53	5 716,80	2 111,53	5 716,80	0,00	0,00
Інші витрати	6 887,71	910 981,87	6 887,71	910 981,87	0,00	0,00

\* - Підприємство включило до складу витрат на внутрішньозаводське переміщення витрати, які виникли під час транспортування дослідних зразків виробів до Замовника, що підтверджується первинними документами, та згідно з вимогами договору повинно бути відображено у складі інших прямих витрат. Дана помилка була відкоригована під час проведення перевірки.

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство ДП «НВО «ЛХЗ»  
 Період перевірки \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_

**ВИБІРКОВА ПЕРЕВІРКА СКЛАДУ СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
 ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ДОСЛІДНО-  
 КОНСТРУКТОРСЬКИХ РОБІТ**

№	Стаття	Склад статті у відповідності до облікової політики підприємства	За даними бухгалтерського обліку				За даними аудиту				Відхилення + збільшення / - зменшення			
			Місяць року				Місяць року				Місяць року			
			03.2020	07.2020	09.2020	12.2020	03.2020	07.2020	09.2020	12.2020	03.2020	07.2020	09.2020	12.2020
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини і основних матеріалів; вартість допоміжних матеріалів; вартість покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; транспортно - заготівельні витрати; вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів, що використовуються безпосередньо як для виконання автотранспортних перевезень, так і на технологічні операції в процесі підготовки рухливого складу до експлуатації.	5 250 647,29	2 047 896,67	3 569 547,35	1 057 249,84	5 250 647,29	2 047 896,67	3 569 547,35	1 057 249,84	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Прямі витрати на паливно-енергетичні ресурси	Вартість електроенергії, води, газу, що використовуються на технологічні потреби	395 246,57	237 569,30	268 947,00	196 246,35	395 246,57	237 465,30	268 947,00	196 246,35	0,00	- 104,00*	0,00	0,00
3	Прямі витрати на оплату праці	Основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг	1 054 952,37	953 256,51	989 625,32	657 241,65	1 054 952,37	953 256,51	989 625,32	657 241,65	0,00	0,00	0,00	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
4	Інші прямі витрати	Єдиний соціальний збір на загальнообов'язкове соціальне страхування; податок на землю, нарахований по земельним ділянкам, що задіяні під виконання Програми утилізації ТРП МБР РС-22; вартість спеціальних періодичних випробувань виробів, що випускаються, які проводяться з метою перевірки їх якості, надійності, дотримання встановленої технології виробництва та ін.; витрати на службові відрядження основних виробничих працівників, робітників, зайнятих розробкою науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, пов'язаних з проведенням випробувань машин та приборів тощо; вартість виготовленого і гридбаного спец. обладнання, пристроїв, інструментів, приладів, приборів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спец. обладнання, необхідного для проведення НДДКР; витрати на роботи, що виконуються сторонніми підприємствами, установами та організаціями по проведенню НДДКР, які не можуть бути виконані штатними робітниками; страхування об'єктів ОЗ, виготовлення ГП, виконання робіт, надання послуг; інші прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.	232 089,52	228 966,8	217 717,57	144 593,16	232 089,52	228 966,8	217 717,57	144 593,16	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Загальновиробничі витрати	Постійні та змінні загальновиробничі витрати	3 024 265,32	1 548 256,32	1 780 547,63	989 654, 32	3 024 265,32	1 548 256,32	1 780 547,63	989 654, 32	0,00	0,00	0,00	0,00

\* Підприємство включило до складу прямих витрат на паливно-енергетичні ресурси витрати, пов'язані зі здійсненням обслуговування виробничого процесу, що підтверджується первинними документами, та у відповідності до облікової політики Підприємства повинно бути відображено у складі накладних витрат.

Виконав \_\_\_\_\_

Перевірив \_\_\_\_\_