

УДК 330.3

Ю. С. Бездушна,
д. е. н., професор, завідувач відділу обліку та оподаткування,
Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5924-0805>
Г. В. Романюк,
аспірант відділу обліку та оподаткування,
Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-1424-853X>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.21.81

АУДИТ ПРОЦЕСУ КАЛЬКУЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИНОРІБНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Yu. Bezduشنا,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation,
National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics"
H. Romaniuk,
Postgraduate student, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics"

AUDIT OF THE COST CALCULATION PROCESS FOR WINE PRODUCTS

У статті обґрунтовано методичні засади аудиту калькулювання собівартості продукції у виноробній сфері в умовах трансформації української системи обліку відповідно до міжнародних стандартів. Актуальність дослідження обумовлена потребою підвищення достовірності облікової інформації з метою оптимізації використання ресурсів та розвитку системи управління. У роботі визначено предмет і об'єкт аудиту. Відображено основні завдання аудиту процесу калькулювання собівартості виноробної продукції. Визначено джерела аудиту калькулювання собівартості виноробної продукції. Запропоновано послідовність аудиту калькулювання собівартості, які охоплюють підготовчо-аналітичну, перевіроно- та заключну фази. Детально проаналізовано зміст робіт і очікувані результати кожного етапу. Приділено увагу формуванню критеріїв оцінювання достовірності калькулювання (повнота, достовірність, відповідність нормативам, раціональність, своєчасність, прозорість), що сприятиме проведенню комплексної оцінки правильності розрахунку й оформленню собівартості. Запропонований методичний підхід створить умови для уніфікації процедур аудиту, підвищення аналітичної цінності аудиторських висновків і сприятиме гармонізації фінансового й управлінського обліку. У результаті вдосконалено систему контролю, що дозволить підвищити ефективність здійснення витрат, знизить ризики викривлення собівартості й фінансових результатів та створить єдину інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

The article substantiates the methodical foundations of auditing the calculation of production costs in the wine-making sector in the context of the transformation of the Ukrainian accounting system in accordance with international standards. The relevance of the study is determined by the need to improve the reliability of accounting information in order to optimize the use of resources, develop the management system, and ensure transparency of reporting. The paper defines the subject and object of the audit. It reflects the main tasks of auditing the process of calculating the cost of wine production. The sources of auditing the calculation of costs in the wine industry are identified. A sequence of stages of cost calculation auditing is proposed, covering the preparatory-analytical, verification, and final phases. The content of the work, audit methods, analytical procedures, and expected results of each stage are analyzed, ensuring the systematic

and consistent nature of the audit. Attention is paid to the formation of criteria for assessing the reliability of costing (completeness, reliability, compliance with regulatory requirements, rationality, timeliness, transparency), which contributed to a comprehensive assessment of the correctness of the calculation and registration of costs. A methodological approach is proposed that will create conditions for a unified audit procedure, increase the analytical value of audit conclusions, and contribute to the harmonization of financial and management accounting. As a result of the study, the control system has been improved, which will increase the efficiency of expenditures, reduce the risks of distortion of costs and financial results, and create a unified information base for management decision-making.

Ключові слова: аудит, собівартість, оцінка виноробства, витрати, калькулювання, облік, управління, управлінський контроль.

Key words: audit, cost price, winemaking, expenses, costing, accounting, management control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Сучасні умови функціонування виноробної галузі України вимагають створення уніфікованої методичної бази для визначення собівартості продукції та її аудиту. Законодавчі зміни, гармонізація з міжнародними стандартами фінансової звітності та зростання конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках обумовлюють необхідність удосконалення підходів до планування, обліку і контролю витрат. Виноробство є специфічною галуззю, для якої характерні сезонність, тривалі виробничі цикли та значна частка непрямих витрат, що ускладнює визначення реальної собівартості продукції.

За таких умов посилюється актуальність розробки ефективної методики аудиту процесу калькулювання собівартості, яка буде здатна забезпечити достовірність і повноту облікової інформації. Крім того, сучасні виклики, які пов'язані з диджиталізацією облікових процесів, гармонізацією міжнародних норм та потребою в максимальній прозорості звітності в умовах сталого розвитку, вимагає від виноробних підприємств переосмислення підходів до методики калькулювання собівартості та специфіки відображення даних в обліку загалом. Тому виникає потреба в розробці системи аудиту, що враховуватиме специфічні особливості галузі, технологічних процесів та буде задовольняти інформаційні запити менеджменту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Над питанням аудиту та облікового узагальнення витрат у виробничій сфері, зокрема виноробній галузі, працювали як вітчизняні так і іноземні науковці.

В. Моссаковський і С. Булик висвітлювали економічні особливості виноробних підприємств і їхній вплив на облікове забезпечення

визначення витрат і калькулювання собівартості [1]. М. Дунаєва зосереджувалась на формуванні собівартості виготовленої продукції у виноробній промисловості [2]. Євтушевська О. порівнює практики обліку й оцінки у виноробній галузі за національними й міжнародними стандартами [3]. I. Martins, M. Major, A. Fernandes працювали над розробкою системи обліку витрат у виноробному підприємстві [4]. Водночас аудит процесу калькулювання у виноробній галузі залишається майже не дослідженим.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою даного дослідження є обґрунтування й розробка методичних підходів до аудиту процесів калькулювання собівартості виноробної продукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Виноробна галузь одна з найскладніших і ресурсномістких сфер агропромислової сфери, де економічна ефективність безпосередньо залежить від точності обліку витрат і правильності калькулювання собівартості продукції. Процес виробництва вина характеризується багатостадійністю, тривалим періодом дозрівання, використанням натуральної сировини й біологічних компонентів, що в сукупності зумовлює необхідність використання специфічних методичних підходів до формування витрат. За таких умов аудит процесу калькулювання собівартості продукції виступає вагомим інструментом для забезпечення достовірності облікової інформації та контролю за ефективним використанням ресурсів і дотриманням норм законодавства.

У порівнянні з традиційними підходами до аудиту виробничих підприємств, аудит у виноробстві потребує глибшого аналітичного підхо-

ду, котрий враховує не лише фінансові показники, а й технологічні, біохімічні та агрономічні фактори, що впливають на собівартість і якість кінцевого продукту.

За методологічним підходом аудит у виноробній галузі трактується як комплексна система перевірки достовірності, правильності, точності й економічної доцільності формування витрат, які пов'язані з виробництвом вино-матеріалів і готової продукції. Його метою виступає підтвердження відповідності суто облікових даних і калькуляції фактичного виробничого стану та оцінка використання всіх ресурсів (матеріальних, фінансових і трудових).

У вузькому розумінні аудит у виноробній галузі виступає процесом перевірки правильності калькулювання собівартості виноробної продукції, враховуючи обґрунтоване включення витрат до певного етапу виробництва. За ширшого бачення він охоплює оцінку внутрішньої контрольної, управлінської й планової систем, що беруть участь у процесі формування фінансових результатів.

Загалом аудит у виноробній галузі є спеціалізованим видом фінансово-економічного контролю, котрий поєднує традиційні принципи аудиторської діяльності з галузевими особливостями виноробної галузі. Його трактування розширюється за традиційні межі простої перевірки облікових записів і охоплює оцінку ефективності всього процесу розрахунку й відображення собівартості.

Метою аудиту є перевірка достовірності формування виробничої собівартості виноробної продукції, правильності відображення витрат у бухгалтерському обліку та відповідності методики калькулювання вимогам Національних положень

Перевірка структури собівартості продукції	• Аналізуються складові собівартості та внутрішні регламенти підприємства. Особлива увага приділяється включенню всіх витрат у собівартість продукції.
Оцінка правильності класифікації витрат	• Перевіряється правильність групування витрат за статтями й видами діяльності.
Контроль застосування передільного методу калькулювання	• Перевіряється правильність визначення витрат на кожному переділі, зіставляють дані виходу готової продукції з фактичним витратами ресурсів і виходом побічної продукції.
Перевірка розподілу непрямих витрат	• Перевіряється обґрунтованість вибору бази розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції й переділами. З'ясовується відповідність бази розподілу суті витрат, чи не були вони завищені. Оцінюються правильність формування центрів розподілу.
Перевірка узгодженості калькуляційних даних із фінансовою звітністю	• Аналізується взаємоузгодженість даних калькуляцій, регістрів обліку витрат і фінансових звітів. Виявляються розбіжності між звітними й фактичними даними.
Оцінка впливу облікової політики на результати калькулювання	• Перевіряється відповідність методів обліку витрат, оцінки запасів і розподілу накладних витрат обліковій політиці.

Рис. 1. Основні завдання аудиту процесу калькулювання собівартості виноробної продукції

Джерело: побудовано авторами.

стандартів бухгалтерського обліку, галузевих рекомендацій і облікової політики підприємства.

З огляду на специфіку галузі, завданнями аудиту охоплюються такі напрями (Рис. 1).

Реалізація означених завдань дозволить аудиторам не тільки перевіряти достовірність розрахунку собівартості, а і виявити потенційні

Первинні документи
• Накладні; • акти приймання-передачі; • акти списання сировини й матеріалів; • калькуляційні картки; • таблиці обліку робочого часу, наряди на виконання робіт.
Регістри аналітичного й синтетичного обліку витрат
• Відомості аналітичного обліку; • журнали; • зведені відомості руху матеріалів; • реєстри обліку загальновиробничих витрат.
Наказ про облікову політику
Калькуляції собівартості продукції
Фінансова звітність
Інші джерела

Рис. 2. Джерела аудиту калькулювання собівартості виноробної продукції

Джерело: побудовано автором.

Таблиця 1. Етапи аудиту калькулювання собівартості виноробної продукції

№ етапу	Назва аудиту	Характеристика (перелік робіт)	Очікувані результати
1	Підготовчо-аналітичний	Вивчається облікова політика, аналізуються галузеві особливості, оцінюються ризики викривлення собівартості, складається програма аудиту.	Визначаються об'єкти й обсяги перевірки, установлюються ключові ризики, формуються аудиторська стратегія та план аудиту.
2	Перевірка класифікації та повноти витрат	Звірка первинних документів з обліковими регістрами, аналіз відповідності НП(С)БО 16, виявлення помилок у структуруванні витрат.	Підтверджується правильність систематизації витрат, виявляються можливі неточності і викривлення.
3	Перевірка розподілу непрямих витрат	Оцінка обґрунтованості баз розподілу, перевірка формування центрів відповідальності, аналіз точності розподілу витрат.	Підтверджуються раціональність і точність розподілу непрямих витрат, оцінюється ефективність системи внутрішнього контролю.
4	Перевірка оцінки незавершеного виробництва	Зіставлення інвентаризаційних даних з обліковими регістрами, дослідження правильності оцінки напівфабрикатів і купажу.	Установлюється достовірність оцінки незавершеного виробництва, підтверджується правильність віднесення витрат до собівартості.
5	Перевірка капіталізації фінансових витрат	Вивчення відповідності НП(С)БО 31 щодо правильності нарахування фінансових витрат на виробничі активи.	Забезпечується правильне відображення фінансових витрат у собівартості без завищення (заниження).
6	Аналітична перевірка собівартості	Порівняння планових і фактичних даних, аналіз відхилень, розрахунок коефіцієнтів ефективності.	Визначаються причини відхилень, оцінюється ефективність використання ресурсів, виявляються резерви для оптимізації витрат.
7	Формування висновку та рекомендацій	Узагальнення порушень, підготовка аудиторського висновку, розроблення рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат.	Підготовка обґрунтованого висновку щодо достовірності калькулювання, надання пропозицій для підвищення ефективності управління витратами.

Джерело: побудовано автором.

Повнота	- Усі понесені витрати повинні повністю відображатися в обліку. - Недотримання приводить до заниження собівартості і завищення прибутку, що викривлює дані фінансової звітності.
Достовірність	- Усі витрати повинні мати документальне підтвердження. - Дотримання гарантує правомірність витрат і мінімізацію ризиків появи викривлень у фінансових звітах.
Відповідність нормативам	- Методика калькулювання повинна відповідати вимогам стандартів обліку, галузевим інструкціям і внутрішній обліковій політиці. - Дотримання забезпечує єдність облікової методології й порівнюваності показників.
Раціональність	- Пояснює економічну обґрунтованість вибору бази розподілу непрямих витрат реальним виробничим умовам. - Дотримання принципу сприяє точному формуванню собівартості і забезпеченню справедливої оцінки ефективності процесів.
Своєчасність	- Витрати повинні відноситися до періоду, де вони виникли. - Недотримання критерію спотворює фінансові результати.
Прозорість	- Система калькулювання має забезпечувати деталізацію інформації. - Дотримання забезпечує відкритість облікової й контрольної системи.

Рис. 3. Критерії оцінювання достовірності калькулювання

Джерело: побудовано авторами.

резерви, що дозволяють оптимізувати витрати, підвищити ефективність управління ресурсами та посилити внутрішній контроль.

Об'єктом аудиту є процес формування виробничої собівартості виноробної продукції. Предметом аудиту виступає достовірність і повнота відображення витрат на виробництво, їх класифікація та методи калькулювання. Джерелами аудиту можуть бути: первинні документи (накладні, акти списання, калькуляційні листи), регістри аналітичного обліку витрат, наказ про облікову політику, калькуляції собівартості, фінансова звітність (Рис. 2).

Широка варіація джерел аудиту забезпечує комплексний підхід до перевірки процесу калькулювання та сприяє створенню обґрунтованого висновку щодо достовірності представлення витрат та відповідності калькуляційних методик нормативно-правовим актам.

Методика аудиту калькулювання передбачає системний підхід до аналізу й перевірки всіх складових процесу. Кожен етап виконує окрему функцію, починаючи з попереднього аналізу та закінчуючи формуванням висновків і рекомендацій. Особливу увагу потрібно приділяти технологічним особливостям, оскільки формування собівартості відбувається протягом тривалого часу, що зумовлює детальне вивчення процесів акумулювання, розподілу й списання витрат. Крім того, етапи аудиту дозволяють не тільки виявити помилки й порушення, а й оцінити ефективність обліково-управлінської системи загалом (Табл. 1).

У процесі аудиту застосовуються такі методи: документальна перевірка (аналіз первинних документів, актів калькуляцій, кошторисів), аналітичні процедури (порівняння, кореляційний аналіз), вибірковий контроль, оцінка внутрішнього контролю (тестування системи обліку витрат за центрами відповідальності), підтвердження інформації зовнішніми запитами.

Для об'єктивного визначення відповідності калькулювання принципам повноти, точності, нормативності й економічної доцільності потрібно розробити критерії оцінювання, серед яких виокремлено: повноту, достовірність, відповідність нормативам, раціональність, своєчасність, прозорість. Їх упровадження сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, забезпеченню прозорості облікової інформації та вдосконаленню системи управління виноробних підприємств (Рис. 3).

Застосування означених критеріїв дає змогу комплексно оцінювати правильність розрахунку собівартості, виявляти потенційні викривлення на різних етапах та підвищити ефективність системи контролю. У підсумку аудит розширює діапазон функцій з акценту на перевірку на зосередженість на аналітичній спрямованості.

Результатом аудиту є підтвердження достовірності калькуляцій і фінансової звітності, підвищення ефективності контролю за витратами, зниження ризику викривлення собівартості, розроблення рекомендацій щодо вдосконалення управлінського обліку та планування витрат у виноробних підприємствах.

Упровадження запропонованих методичних рішень дозволяє гармонізувати фінансовий та управлінський облік, створити єдину інформаційну базу для стратегічного аналізу ефективності галузі. Визначення витрат за центрами відповідальності підвищує мотивацію управлінського персоналу до раціонального використання ресурсів. Застосування передільного методу калькулювання дає змогу враховувати специфіку технологічних процесів, а також сприяє удосконаленню внутрішнього контролю і бюджетування витрат.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Розроблені методичні підходи до планування, обліку та калькулювання собівартості виноробної продукції забезпечують єдність облікових процедур, підвищують достовірність управлінської інформації та сприяють розвит-

ку внутрішнього контролю. Запровадження рекомендацій створює підґрунтя для підвищення економічної ефективності діяльності виноробних підприємств і формування галузевої політики управління витратами відповідно до міжнародних стандартів.

Перспективним напрямом досліджень є апробація методологій аудиту калькулювання собівартості в конкретних підприємствах різних розмірів і форм господарювання.

Література:

1. Моссаковський В. Б., Бублик С. Я. Облік витрат та калькулювання собівартості виноробної продукції. Облік і фінанси АПК. 2007. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-vitrat-ta-kalkulyuvannya-sobivartosti-vinorobnoi-produkcii.html>.

2. Дунаєва М. В. Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у виноробній промисловості. Формування ринкової економіки. 2011. С. 374—379.

3. Євтушевська О. О., Хамардюк А. Б. Особливості обліку і аналізу витрат діяльності на підприємствах виноробної галузі. Економіка харчової промисловості. 2018. Т. 10. № 1. С. 81—86.

4. Martins I., Major M., Fernandes A. Designing a cost accounting system at a winemaking company. International Journal of Entrepreneurship and Small Business, Inderscience Enterprises Ltd. 2020. Vol. 41 (3). P. 331—367.

References:

1. Mossakovsky, V. B. and Bublik, S. Ya. (2007), "Accounting for expenses and calculating the cost of wine production", Accounting and finance in agriculture, available at: <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-vitrat-ta-kalkulyuvannya-sobivartosti-vinorobnoi-produkcii.html> (Accessed 11 October 2025).

2. Dunaeva, M. V. (2011), "Features of cost accounting and product cost calculation in the wine industry", Formation of a market economy, pp. 374—379.

3. Yevtushevska, O. O. and Khamarduk, A. B. (2018), "Features of accounting and analysis of operating costs at enterprises in the wine industry", Economics of the food industry, vol. 10, no. 1, pp. 81—86.

4. Martins, I. Major, M. and Fernandes, A. (2020), "Designing a cost accounting system at a winemaking company", International Journal of Entrepreneurship and Small Business, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 41 (3), pp. 331—367.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2025 р.