

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку  
Кафедра фінансового контролю та аудиту**

**МУСІЄНКО Андрій Миколайович**

**ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ І  
МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

Д.е.н., професор В. М. Панасюк

**Тернопіль-2020**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Інформаційне забезпечення аудиту витрат вітчизняних підприємств	6
1.1 Теоретико-методичні підходи до визначення економічної сутності витрат	6
1.2 Класифікація основних засобів	16
1.3 Бухгалтерський та податковий облік основних засобів	26
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. Організація та методика аудиту основних засобів вітчизняних підприємств	36
2.1 Мета і завдання аудиту основних засобів	36
2.2 Методика аудиту основних засобів	43
2.3 Теоретико-методичні засади управління основними засобами	53
Висновки до розділу 2	59
РОЗДІЛ 3. Аналіз ефективності використання основних засобів	61
3.1 Теоретичні аспекти аналізу ефективності використання основних засобів	61
3.2 Аналіз динаміки основних засобів підприємства	68
3.3 Облікова політика щодо основних засобів як фактор підвищення ефективності управління	76
Висновки до розділу 3	85
ВИСНОВКИ	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	90
ДОДАТКИ	100

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання характеризується управлінням його витратами. Оптимізація виробничих витрат є основою забезпечення прибутковості, рентабельності та конкурентоспроможності підприємства. Аудит витрат відіграє важливу роль у вдосконаленні управління витратами. Саме він дає змогу визначити незаконність, ненадійність та доцільність витрат. Використання аудиту на підприємстві дозволяє швидко виявити, запобігти та виправити недоліки, спричинені працівниками, випадково чи навмисно, виявити спотворену інформацію та уникнути прийняття неправильних управлінських рішень. Головною метою будь-якого бізнесу є отримання доходу, який може не тільки покривати витрати, але й забезпечувати прибуток. У зв'язку з цим компанія намагається мінімізувати та контролювати свої витрати.

Оскільки аудит здатний ефективно впливати на діяльність підприємства, необхідно поглибити та вдосконалити теоретичні та методологічні аспекти аудиту витрат, які є ключовим фактором ефективності діяльності підприємства. Тому, важливого значення набувають запитання систематизації даних, реєстрації, групування витрат та калькулювання собівартості продукції.

Незважаючи на значні здобутки вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що низка питань оптимізації обліку та управління витратами залишилась невирішеною. Рівень вирішення проблем організації аудиту та методи моделювання обліку витрат, формування, організації та впровадження автоматизованої системи управління бізнес-процесами обліку витрат і калькуляції витрат на підприємствах залишається недостатньою.

Результати досліджень питань щодо витрат підприємства та проблематики аналізу та аудиту відображені в наукових працях С.В. Бардаш, В.В. Головач, В. А. Дерій, Н.І. Дорош, З. Г. Зорій, Т.О. Каменська, Г.І. Кіндрацька, В.Г. Козак, Т.Г. Маренич, Н.М. Проскуріна,

О.Ю. Редько, В.В. Сопко, О.В. Сметанко, Л.О. Сухарева, В. М. Панасюк, Н.С. Шалімова, та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Основною метою дослідження теоретичних та практичних аспектів інформаційного забезпечення, організації і методики аудиту витрат підприємства.

Для реалізації поставленої мети дослідження сформовані наступні завдання:

- класифікувати витрати для реалізації тактичних і стратегічних цілей управління;
- сформулювати інформаційні джерела аудиту витрат підприємства;
- типізувати організаційні моменти проведення аудиту витрат підприємства;
- розробити методику аудиту витрат досліджуваного підприємства;
- провести аналіз структури витрат досліджуваного підприємства;
- систематизувати

**Об'єктом дослідження** є інформаційне забезпечення, організація і методика аудиту витрат підприємства Товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А».

**Предметом дослідження** є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту витрат підприємства.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у наступному:

- для реалізації стратегічних і тактичних цілей досліджуваного підприємства доцільно класифікувати витрати згідно життєвого циклу

продукції, створення доданої вартості та відносно ринкової вартості підприємства.

- визначено інформаційні джерела аудиту на основі систем управління витратами вітчизняних підприємств;
- узагальнено організаційні моменти аудиту бізнес-процесів обліку витрат як найбільш ефективного підходу;
- сформовано етапи аудиту витрат підприємства з деталізацією з аудиторських процедур, методів і прийомів перевірки та проміжними результатами;
- проведено аналіз структури витрат досліджуваного підприємства протягом за п'ять років та сформовано причинно-наслідкові зв'язки їх виникнення;
- визначено основні підходи до управління витратами досліджуваного підприємства на засадах контролінгу.

**Практичне значення отриманих результатів.** Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх застосування з метою вдосконалення методики та практики аудиторської діяльності.

**Апробація результатів дипломної роботи.** За результатами магістерської роботи опубліковано одну статтю в збірниках наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

**Обсяг і структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

## РОЗДІЛ 1. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 1.1. Теоретико-методичні підходи до визначення економічної сутності витрат

Економічна категорія "витрати" є основоположною для діяльності будь-якого економічного суб'єкта. У законодавстві, як і в економічній літературі, тлумачення поняття витрат суттєво відрізняється. З огляду на важливість надійного визначення цієї категорії, її визначення повинно базуватися на тих інтерпретаціях, які є загальними для всіх складових економічної науки.

Витрати вивчали класики політичної економії. Поняття і концепція витрат розвинулися в працях видатних економістів, зокрема в працях А. Сміта, Д. Рікардо вивчав теорію витрат, К. Маркс - теорію вартості праці, В. Петті - вчення про справедлива ціна. Рікардівська теорія взаємозв'язку між виробничими витратами та вартістю займає важливе місце в історії економіки.

Д. Рікардо стверджував, що вартість визначається лише вартістю праці на виробництво, абсолютизував окремий випадок формулювання вартості А. Смітом. Крім того, Д. Рікардо вважав, що собівартість продукції формується як кількістю, так і якістю витраченої праці, а також кількістю накопиченого капіталу для оснащення робочої сили та часом, протягом якого для цього використовується капітал [11, с. 27].

А. Сміт запропонував інтерпретацію "абсолютних витрат", а Д. Рікардо розглядається як зачинатель теорії, званої "теорією порівняльних витрат". Розуміння «витрат» згаданими вченими зводилося до розуміння середніх соціальних витрат на одиницю. Якщо розшифрувати більш докладно, це означає, скільки коштує одна одиниця виробництва в середньому суб'єкті господарювання або що дорівнює середня вартість усіх суб'єктів

господарювання в певній галузі. Виробничі витрати визначалися класикою і як ціна продукції з урахуванням орендних платежів [108, с. 135].

Основні положення щодо тлумачення сутності поняття "виробничі витрати" були розроблені К. Марксом. Домінування розгляду витрат з точки зору теорії вартості праці нещодавно змінилося, ігноруючи або лише згадуючи цю теорію при розгляді теорії витрат. Така позиція не може відповідати науковому підходу до економічних досліджень, а також догматичному підходу, який існує тривалий час. Згідно з марксистською концепцією, собівартість продукції - це те, що витрачають товари капіталістичного, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва і праці (основного та змінного капіталу).

З капіталістичних витрат К. Маркс відрізняв фактичні витрати на виробництво товару (витрати на оплату праці), які є його величиною. Згідно з марксистською теорією, загальна вартість живої та матеріалізованої праці - це собівартість продукції, яка вимірюється величиною суспільно необхідного робочого часу (часу на виробництво за певних економічних та організаційно-технологічних умов) [110, с. . 166].

У той же час, розглядаючи теорію вартості праці з точки зору ринкових відносин, ми помітили, що ця теорія має загальнотеоретичне значення, не враховує особливості сучасного ринкового та економічного ціноутворення у разі відхилення ціни від вартості праці. Наприкінці XIX ст. з'явилася низка нових концепцій.

Маржиналісти (найвидатнішими представниками були К. Менгер, Ф. Візер) розуміли витрати як психологічне явище, засноване на граничній корисності, вважали, що поняття "вартість" відноситься до окремого підприємства і розглядається як функція масштабу виробництва. Ф. Візер є розробником суб'єктивної теорії витрат на альтернативні можливості, згідно з якою фактична собівартість виробництва певного товару дорівнює найбільшій корисності тих благ, які могло б отримати суспільство, якщо б інакше використовували витрачені виробничі ресурси [110, с. 166].

А. Маршалл у своїй відомій праці "Принципи економіки" також розглядав вплив попиту та пропозиції на ціни. А. Маршалл ввів врахування фактора часу при аналізі цін. Автор вважав, що здійснення господарської діяльності вимагає використання різних видів праці та використання капіталу у багатьох формах, званих виробничими витратами [55, с. 21].

Крім того, А. Маршалл зазначив, що ми можемо вивести загальне правило: чим коротший період, що розглядається, тим більше слід враховувати при аналізі впливу попиту на вартість, і чим довший цей період, тим важливішим є вплив виробничих витрат на вартість [55, с. 33]. Справа в тому, що вплив змін на виробничі витрати зазвичай триває довше, ніж вплив змін на попит.

Представник інституціоналістської теорії Дж. А. Хобсон представив поняття "людські витрати", що вимірюється якістю та характером трудових зусиль робітників, а також їх здібностями. Неокласичні концепції розглядають витрати як суму грошей на придбання факторів виробництва. Наприкінці ХІХ ст. з'явилася низка нових концепцій.

Маржиналісти (найвидатнішими представниками були К. Менгер, Ф. Візер) розуміли витрати як психологічне явище, засноване на граничній корисності, вважали, що поняття "вартість" відноситься до окремого підприємства і розглядається як функція масштабу виробництва. Ф. Візер є розробником суб'єктивної теорії витрат на альтернативні можливості, згідно з якою фактична собівартість виробництва певного товару дорівнює найбільшій корисності тих благ, які могло б отримати суспільство, якщо б інакше використовували витрачені виробничі ресурси [110, с. 166].

А. Маршалл у своїй відомій праці "Принципи економіки" також розглядав вплив попиту та пропозиції на ціни. А. Маршалл ввів врахування фактора часу при аналізі цін. Автор вважав, що здійснення господарської діяльності вимагає використання різних видів праці та використання капіталу у багатьох формах, званих виробничими витратами [55, с. 21].



Крім того, А. Маршалл зазначив, що ми можемо вивести загальне правило: чим коротший період, що розглядається, тим більше слід враховувати при аналізі впливу попиту на вартість, і чим довший цей період, тим важливішим є вплив виробничих витрат на вартість [55, с. 33]. Справа в тому, що вплив змін на виробничі витрати зазвичай триває довше, ніж вплив змін на попит.

Представник інституціоналістської теорії Дж. А. Хобсон представив поняття "людські витрати", що вимірюється якістю та характером трудових зусиль робітників, а також їх здібностями. Неокласичні концепції розглядають витрати як суму грошей на придбання факторів виробництва. Наприкінці ХХ ст. стала відома теорія трансакційних витрат, розроблена представниками неоінституціоналізму [110, с. 167].

Якщо вітчизняна економічна теорія інтерпретувала витрати, спираючись на вчення Маркса та його послідовників, то зовнішня економіка базується на теорії факторів виробництва та граничної корисності. Економічна наука ринкової економіки, спираючись на дії та механізми, формує собівартість продукції як вартість виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності.

Так, Дж. Шумпетер у своїй праці "Теорія економічного розвитку" заявив, що господарська людина розглядає як витрати суму грошей, яку вона змушена заплатити іншим суб'єктам господарювання з метою отримання їх товарів або засобів виробництва, тобто їх виробництва витрати або придбання товарно-матеріальних цінностей [110, с. 90]. Такою ж була точка зору Дж. М. Кейнса.

Ще одну таку позицію виокремлює П. Самуельсон: за ринкових умов конкурентоспроможність ілюструє вартість втрачених можливостей [109, с. 106]. У країнах з розвинутою ринковою економікою в мікроекономічній площині широко використовується поняття граничних витрат (граничних факторових витрат).

Питання теорії граничних середніх виробничих витрат, залежно від її масштабу, відповідно до мікроекономічної площини, найбільш повно відображені в працях американських економістів, а саме К.Р. Макконнелл, Е. Долана та Д.Є. Ліндсі. У цих роботах місце і роль витрат не розглядаються в абстрактному теоретичному аспекті, як у марксистській політичній економії, а виражаються в прикладному аспекті як складова механізму цін. Ціна формується під впливом сукупності факторів у площині функціонування ринкових відносин на основі зміни попиту та пропозиції.

Ці автори припускають, що виробництво будь-якого товару визначає вартість економічних ресурсів, які через свою відносну рідкість мають певні ціни. Економічні рішення приймаються також тоді, коли суб'єкт господарювання в умовах обмежених ресурсів (матеріальних, трудових та ін.) Повинен зробити вибір на користь альтернативного методу використання цих ресурсів.

Власник суб'єкта господарювання повинен враховувати той факт, що певні ресурси можуть бути використані в альтернативному порядку. І в такій ситуації необхідно контролювати очікувані вигоди від цього.

Керівник, приймаючи рішення про використання ресурсів у певному виробничому процесі, відмовляється виробляти інші товари чи послуги, тобто жертвує вартістю альтернатив. З цієї точки зору можна стверджувати, що витрати, що враховуються при прийнятті економічних рішень, завжди є альтернативними витратами, тобто альтернативними витратами (вартістю) ресурсів для найкращого альтернативного застосування [49, с. 129].

Таким чином, теорія витрат у ринковій економіці має відношення до практики підприємницької діяльності і має на меті створити такий механізм економічного прогнозування, який допомагає виробникам залишатися конкурентоспроможними або своєчасно переводити свій капітал в іншу більш вигідну сферу діяльності.

Сучасні дослідження в галузі управління витратами часто спрямовані на формування та реалізацію загальної стратегії розвитку підприємства.

Стратегія мінімізації витрат є однією з основних стратегій, яка активно використовується в періоди посилення кризових явищ і процесів. Для його адекватної реалізації (як і для більшості інших стратегій) необхідно сформувати відповідне інформаційне поле з можливістю поглибленого аналізу існуючих тенденцій у галузі управління витратами.

Історичний аспект дослідження розвитку систем управління витратами та саме розуміння сутності витрат відображено у значній кількості наукових праць. Тому ми зазначаємо, що найчастіше є чотири етапи еволюції знань про витрати [8], а саме:

- I етап - публічна звітність про видатки, відстеження, облік та контроль видатків на економічному та державному рівнях (XXVIII-II ст. до н. е.);
- II етап - спроби розкрити суть поняття "витрати", поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);
- III етап - використання математичних методів у теорії, вивчення поведінки витрат, дослідження витрат як об'єкта обліку та контролю (XX століття);
- IV етап - поява нового напрямку досліджень - управління витратами (кінець XX - початок XXI ст.).

У рамках четвертого етапу відбувається активний пошук методів та інструментів, які забезпечували б досягнення стратегічних цілей у галузі управління витратами, а також розробка та випробування нових підходів до управління операційними витратами відповідно до потреб управління конкретними підприємствами .

У контексті основних положень економічної теорії більшість вчених, що займаються управлінням витратами, дають певну послідовність поглядів на природу та поведінку витрат (табл. 1.1).

Таким чином, бухгалтерське розуміння витрат відрізняється від їх економічної інтерпретації. Витрати - це загальна економічна категорія, яка позиціонує використання різних речовин і сил природного середовища в процесі господарської діяльності. Економічні витрати - це "витрати

втрачених можливостей", тобто сума грошей, яку можна отримати за найбільш вигідне з усіх можливих альтернативних видів використання ресурсів [49, с. 15].

Таблиця 1.1

Розвиток підходів до розуміння категорії «витрати» з позиції економічної теорії

Автор	Основні положення теорії
Теорія фізіократів	
Кене Ф.	Поняття витрат він пов'язував із вартістю капіталу для засобів виробництва та праці. Він також зазначив, що в процесі промислового виробництва вартість товару визначається витратами на його виробництво і "чистий продукт" не створюється, наголошуючи при цьому на зниженні "торгових витрат"
Трудова теорія вартості	
Сміт А.	Одним з основних положень є теорія вартості та ціни. Згідно з цією теорією, вартість товару складається із суми доходу, оскільки кожен вид витрат, що бере участь у створенні вартості товарів (витрати на оплату праці, капітал, землю), еквівалентний відповідному доходу працівника, власника бізнесу, землевласник. Однак, аналізуючи ці теоретичні положення, необхідно констатувати той факт, що витрати на засоби виробництва ігноруються, що є суттєвим недоліком.
Рікардо Д.	Він вважав, що основою чистого доходу є продуктивна праця. Вводить поняття "різні швидкості обороту капіталу" і з цієї точки зору розглядає проблему витрат. Рікардо, як і Сміт, термін "витрати" означав середні соціальні витрати на одиницю продукту
Петті У.	Він сформулював основні положення трудової теорії вартості, на яких базується вся система класичної політичної економії. Сутність еквівалентного обміну товарами аналізували на основі витрат на оплату праці, яка вимірювалася робочим часом, витраченим на виробництво товарів; величина була поставлена в залежність від продуктивності праці. Однак він не зміг розвинути ідею трудової теорії вартості в чітку доктрину і послідовно проводити її у своїх дослідженнях. Не розуміючи подвійної природи праці у товарному виробництві, вчений змішував вартість і природні форми багатства, не міг узгодити її джерела, такі як праця і земля.
Маркс К.	Він трактував собівартість продукції як суму витрат на придбання засобів виробництва і праці, тобто змінний та основний капітал. На його думку, витрати відшкодовуються під час продажу товарів або негайно (заробітна плата, вартість сировини) або частинами (засоби праці). Теорія вартості праці є дещо абстрактною і відірваною від

	реальності, що, відповідно, призвело до розвитку багатьох інших теорій вартості, в яких витрати розглядалися з іншого боку.
Теорія витрат виробництва	
Мак-Куллох Дж., Мілль Дж., Торренс Р.	Представники цієї теорії вважали, що величина виробничих витрат залежить від цін їх окремих елементів (предметів і засобів праці, праці). Відповідно ціни на товари, на їх думку, пояснюються цінами на елементи витрат, тобто вони вважали собівартість продукції основою мінової вартості та ціни
Теорія трьох факторів виробництва	
Сей Ж. Б., Бастія Ф.	Ця теорія базується на твердженні, що вартість товару формується в результаті взаємодії трьох факторів - землі, капіталу та праці. Зазначимо, що прихильники теорії трьох факторів виробництва не включають у ціну продукції матеріальні витрати та амортизацію машин, будівель та обладнання. Загалом представники цієї теорії висунули тезу про гармонію капіталістичних відносин між капіталістами та землевласниками, яка є цілком ідеалістичною та абстрактною
Маржиналізм	
Менгер К.	Стосовно виробничих витрат висловив думку, що витрати зумовлені очікуваною вартістю товарів нижчого порядку, при виробництві яких використовуються різні фактори виробництва. Він заперечував істотну роль об'єктивних витрат у процесі виробництва. Менгер вважав суб'єктивну оцінку та припущення щодо майбутніх подій найважливішими елементами, що визначають економічні рішення.
Візер Ф.	Він розробив суб'єктивну теорію витрат. Згідно з цією теорією, виробничі витрати - це не довільні витрати, а форма компенсації за відмову в іншому використанні. Тобто категорія витрат суб'єктивна. Досліджуючи проблему витрат, Ф. Візер намагався знайти рішення, відверто звернувшись до корисності. Він трактував витрати як непрямі або витрати на користь вигоди
Кларк Дж. Б.	Незалежно від представників австрійської школи він відкрив поняття граничної корисності. Особливу увагу він приділив накладним витратам. Окрім загальновиробничих витрат, Кларк також досліджував тривалість короткострокових, абсолютних та додаткових, індивідуальних та соціальних, фінансових та виробничих витрат
Неокласична теорія вартості	
Маршалл А.	Він поєднав теорію граничної корисності з теорією попиту та пропозиції, а також з теорією витрат. Дослідження в рамках теорії "граничних витрат виробництва" дозволили Альфреду Маршаллу виявити закономірності зміни собівартості одиниці продукції зі збільшенням обсягів виробництва на підприємстві. Він звернув увагу на розподіл постійних та змінних витрат, а також довів, що в довгостроковій перспективі постійні витрати стають змінними. На його думку, головним мотивом змушення фірми піти з ринку є вищий

	рівень собівартості продукції, ніж її ринкова ціна.
Теорія ціни	
Кейнс Дж. М.	Згідно з його теорією, ціна пропозиції в довгостроковому періоді визначається як сума прямих та додаткових витрат, витрат на ризик та процентних витрат. Він також ввів поняття "прямих витрат", які є сумою факторних витрат та операційних витрат
Неоінституціоналізм	
Коуз Р., Вільямсон О., Алчіан А.	Введено поняття трансакційних витрат. Витрати підприємства поділяються на три групи: виробничі (трансформаційні), трансакційні та організаційні. Виробничі витрати - це витрати, безпосередньо пов'язані з процесом перетворення факторів виробництва в готову продукцію. Трансакційні витрати - це конкретні витрати на встановлення та здійснення передачі товарів, послуг, майнових прав, які здійснюються між фізичними та юридичними особами. Організаційні витрати - це витрати на забезпечення контролю та розподілу ресурсів всередині організації
Еволюційна теорія (організаційна екологія)	
Ханнан М., Фрімен Дж., Керролл Г., Олдріч Х.	Розглянемо витрати з точки зору їх унікальності для певного комплексу підприємств. Тобто для забезпечення еволюційного розвитку окремого суб'єкта чи їх груп (популяцій) важливо витратити певний обмежений ресурс. У цьому випадку, якщо компанії здатні робити масштабні витрати і отримувати цільовий прибуток, немає необхідності зменшувати їх для пошуку резервів для розвитку

Поняття економічних витрат зумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. Облік витрат на позиції як конкретні витрати ресурсів. Таким чином, в П (С) БО 16 "Витрати" витрати визначаються як зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок внесків власників).

У Податковому кодексі під витратами розуміють суму будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній або нематеріальній формі, що здійснюються для господарської діяльності платника податку, що призводить до зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (крім змін капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власником) [74].

Концептуальна основа фінансової звітності зазначає, що витрати - це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття або амортизації активів або у формі зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з платежами до учасників [47].

Аналізуючи еволюцію підходів до розуміння витрат, необхідно констатувати трансформацію поглибленого розуміння сутності витрат та відповідності теоретичних положень загальним умовам функціонування господарюючих суб'єктів у певний проміжок часу. Що стосується сучасних підходів, то більшість експертів зосереджується на ресурсному забезпеченні виробничих процесів та відповідному створенні витрат. Таким чином, у сучасній економічній літературі існує багато визначень поняття "витрати", які суттєво різняться (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Дефініції економічної сутності витрат

Автор, джерело	Визначення поняття «витрати»
Ананькіна Є. А., Данілочкіна Н. Г.	Відображено вартість ресурсів, що використовуються в процесі виробництва підприємства, робіт та послуг
Вербило О. Ф. Мних Є. В., Шваб Л. І.	Зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
Грещак М. Г., Коцюба О. С.	Обсяг використання ресурсів в грошовому вимірнику з метою досягнення певної мети
Давидович І. Є.	Поняття, характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної або фізичної особи
Івашкевич В. Б.	Це відтік або інше використання активів та (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг чи інших операцій, що є основою суб'єкта господарювання
Куцигіна О. А.	Це вартість використаних ресурсів або грошей, витрачених на придбання ресурсів, необхідних для виробництва продукції, виконання робіт або надання послуг
Міддлтон Д.	Те, що потрібно віддати, щоб отримати бажане
Мочерний С. В.	Споживчі фонди підприємства споживаються в процесі виробництва продукції

Нашкерська Г. В.	Це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт та послуг у процесі отримання доходу. Витрати прямо чи опосередковано пов'язані з процесами виробництва та збуту
Савчук В. П.	Являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (зобов'язань), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом та постачанням товарів у межах діяльності підприємства
Селіванов В. Н., Воронова Л. К.	Вони складаються з витрат, пов'язаних із використанням у процесі виробництва (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на його виробництво.
Сухарева Л. А., Петренко С. Н.	Найневизначеніше слово в управлінні, яке визначається величиною витрат, понесених підприємством на момент придбання товарів або послуг
Турило А. М.	Вираження вартості абсолютної вартості витрачених споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства та досягнення поставленої ним мети
Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж.	Споживані ресурси або гроші для оплати товарів та послуг
Цал-Цалко Ю. С.	Загальні витрати на життя і матеріальну працю для виробництва

Після аналізу у таблиці. 1.2 визначень, слід зазначити відсутність єдності підходу цих вчених у детальному розумінні поняття "витрати". Окрім неоднозначного ставлення вчених до трактування витрат, існують різні думки щодо можливості використання термінів "витрати", "платежі", "витрати".

Таким чином, на думку О.О. Орлова, необхідно відокремити поняття "витрати", "платежі", "витрати": "коли підприємство отримує засоби виробництва, закупівельна ціна - це витрати компанії. Момент витрати, сума яких зафіксована в бухгалтерських документах, як правило, збігається з постачанням цього засобу виробництва. Якщо відбувається виплата грошей з каси, з банківських та інших рахунків підприємства, це називається платежем. У разі використання того чи іншого виробничого фактора мова йде про виробничі витрати ... »[67, с. 104].



Професор О. В. Олійник переконаний, що у системі вітчизняної науки доцільно вживати термін "витрати", оскільки цей термін використовується українцями протягом багатьох століть. Що стосується терміна "затрати", то він вживається у значенні "вартісна затрата", тобто:

- 1) втрата, утрата, збиток;
- 2) руйнування [66, с. 146–147].

За даними І. Д. Шеламової [103, с. 37], використання терміна "затрати" - це механічне запозичення іноземного слова.

Проаналізувавши підходи науковців, фахівців, мовознавців до зазначеної проблематики, В. Дерій вважає, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Термін «затрати» згаданий автор пропонує вживати лише тоді, коли мова йде про затрати визначеного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, одиниць тощо), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей [26, с. 157].

Тому для практичного використання, найбільш коректним є використання терміну «витрати», оскільки, вітчизняна нормативно-правова база термін «затрати» взагалі не використовує, а такі терміни як «видатки», «платежі» пов'язані з бюджетною сферою та використанням інструментів фіскального впливу держави. Тому у нормативних положеннях використовують термін «витрати» майже безальтернативно.

Враховуючи значні відмінності трактування базових понять у сфері управління витратами, компромісом можна вважати дотримання термінів, які стандартно використовуються у основних нормативно-правових актах (стандартах). При цім доцільно констатувати, що з точки зору менеджменту підприємств, важливе значення належить інформаційному забезпеченню процесів управління витратами. Тільки інформація з сформованими якісними параметрами може забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень, стосовно оптимізації витрат промислового підприємства і якісного управління процесами виробництва загалом та витратами зокрема.



## **1.2. Класифікація витрат підприємства як інструмент для управління**

Для проведення управління, аудиту та існує потреба у класифікації витрат за видами продукції, центрами відповідальності, місцями їх походження, робіт, послуг. Тут слід розрізняти такі види витрат, як госпрозрахункові або центру відповідальності, які визначають бригадну собівартість; галузеві, які становлять виробничу собівартість, та господарські (організації), які складають повну виробничу собівартість продукції. Витрати на госпрозрахункові або витрати центру відповідальності – це витрати, які несуть окремі бригади, ферми тощо і контролюються трудовими колективами.

Галузеві характеризують витрати, понесені галуззю на виробництво певного виду продукції або групи продуктів. Економічні - це загальна сума витрат, понесених економікою в результаті її виробничої діяльності. Крім того, слід розрізняти вартість послуг).

За допомогою цієї класифікації витрат ми можемо планувати ефективніше, оцінювати діяльність бізнес-підрозділів та аналізувати окремі витрати або групи витрат. Таким чином, вчені в таких умовах поділяють витрати на планові та непланові. На наш погляд, коли в господарствах калькулювання з використанням нормативного методу обліку та управління або його елементів (нормативно-перевірочна система планування, обліку та контролю витрат) у господарствах доцільніше розподіляти витрати за вказаною ознакою на планові (нормативні), відхилення від планових (нормативних) витрат. Цей поділ дозволить провести більш детальний аналіз витрат безпосередньо за місцем їх виробництва.

В економічній літературі часто зустрічаються два госпрозрахункові та продуктивні. Збільшення частки, наприклад, продуктивних кормів (або

коефіцієнта продуктивного використання кормів) збільшує продуктивність тварин і, як наслідок, знижує рівень витрат на одиницю продукції.

Висновки. Таким чином, підводячи підсумок, зауважимо, що однією з найбільш оптимальних та об'єктивних класифікацій витрат, яка відповідає сучасним вимогам, завданням та функціям управлінського обліку, планування, контролю, аналізу витрат та собівартості в системі управління виробництвом, є класифікація, показана в додатку Е.

Ці аспекти класифікації витрат дозволяють використовувати різні моделі управління витратами стосовно виробництва.

Що стосується класифікації виробничих витрат, в економічній теорії вже давно приділяється значна увага, але єдиної класифікації витрат, яка відповідає інформаційним потребам більшості користувачів, все ще не існує.

З огляду на різноманітність витрат, з якими має справу кожне виробниче підприємство, їх класифікація має велике значення для функціонування кожного елемента системи управління витратами. Правильна класифікація витрат дозволить їм прогнозувати, планувати, оцінювати, здійснювати належний облік та своєчасний контроль за своїм оптимальним рівнем. Впорядкування витрат відповідно до відповідних ознак класифікації спрямоване на вирішення різноманітних управлінських завдань.

Ефективна система організації інформації про витрати підприємства відіграє важливу роль, оскільки дозволяє визначити особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. У сучасних умовах класифікація витрат важлива не тільки для правильного визначення собівартості та цінової політики підприємства, вона використовується для ефективного управління витратами з метою досягнення стратегічної мети та тактичних цілей підприємства. Тому виникає необхідність систематизувати класифікацію витрат через призму тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Науково обґрунтована класифікація витрат має велике значення для їх ефективного прогнозування, планування, нормування, організації, обліку, аналізу, пошуку оптимізації та контролю резервів.

Класифікація витрат - це процес поділу видів та різновидів витрат на окремі категорії. Класифікація витрат необхідна для того, щоб:

- визначити найважливіші характеристики витрат, які мають свої особливості і тому заслуговують на спеціалізацію;
- розглянути, наскільки ці обрані характеристики притаманні іншим класам витрат;
- покращити розуміння процесу управління витратами.

При цьому для ефективної класифікації витрат необхідно визначити, до якого напрямку управління витратами вони належать - тобто мова йде про поточне або стратегічне управління. Правильно застосована класифікація витрат забезпечує якість рішень щодо раціоналізації витрат та збільшення корпоративного прибутку.

Аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду класифікації витрат у рамках стратегічного та поточного управління дозволив сформулювати основні принципи класифікації витрат:

- 1) орієнтація на певний клас (групу) управлінських завдань;
- 2) відображення специфіки окремих видів економічної діяльності;
- 3) врахування характеру організаційно-фінансової структури виробництва та управління;
- 4) єдність класифікацій з метою планування, аналізу та контролю витрат;
- 5) взаємозв'язок класифікації витрат;
- 6) комплексне використання в управлінні витратами всіх видів класифікацій витрат.

Наукова література пропонує різні класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації: для зовнішніх або внутрішніх

користувачів; для різних цілей управління; для структурних підрозділів підприємства; для певних сфер управління витратами.

Зауважимо, що кожна групування витрат базується на тому, що певні види витрат мають різний характер формування та методи змін, зв'язок із виробничим процесом, неоднакову еластичність до змінних внутрішніх та зовнішніх умов, різняться за характером фінансових результатів, ступінь контролю та інші.

Вивчення зарубіжної та вітчизняної класифікацій груп витрат дозволило розробити класифікацію витрат (з виявленням особливостей класифікації та типів управлінських завдань, які необхідно вирішити), яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних і тактичних цілей. альтернативні можливості функціонування підприємств, що визначаються ринком та зростанням вартості підприємства (табл. 1.3).

Для досягнення тактичних цілей підприємства виокремлюють такі групування витрат: спосіб включення до собівартості, економічні елементи, техніко-економічний зміст, статті калькуляції, обсяг виробництва, заплановані норми й нормативи, вплив управлінських рішень, ефективність, ступінь регулювання. Цю розроблену класифікацію сучасні вчені пропонують доповнити ще рядом класифікаційних ознак, а саме життєвий цикл продукції, в рамках якого витрати можна поділити на узгоджені та неузгоджені.

Окрім того, для досягнення господарюючим суб'єктом стратегічної мети запропоновано застосувати класифікацію стосовно створення доданої вартості (поділ на стратегічні витрати й тактичні) і відносно ринкової вартості підприємства (поділ на стратегічно важливі й стратегічно неважливі).

Слід зазначити, що окреслені класифікації витрат мопов'язані між собою. Таким чином, розподіл витрат на два елементи: вхідні та минулі;

постійні і змінні нездійсненні без застосування класифікації за елементами і статтями поділу витрат.

Внаслідок вимог часу в сучасні класифікаційні ознаки доповнено життєвий цикл продукції (поділ на узгоджені й неузгоджені витрати). Також витрати класифікують відносно створення доданої вартості (поділ на тактичні й стратегічні) і стосовно ринкової вартості підприємства (поділ на стратегічно важливі та стратегічно не важливі). Це допомагатиме ефективності управління витратами із врахуванням тактичних цілей та стратегічної мети підприємства.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат для реалізації тактичних і стратегічних цілей  
управління підприємством в ринкових умовах

Ознака класифікації витрат	Мета класифікації (групи управлінських завдань)	Види витрат
<i>Реалізація тактичної мети підприємства</i>		
1. Економічні елементи	Групування витрат за однорідними елементами. Облік й відображення інформації у фінансовій звітності.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- матеріальні витрати; витрати на</li> <li>- оплату праці;</li> <li>- відрахування на соціальні заходи;</li> <li>- амортизація;</li> <li>- інші</li> </ul>
2. Спосіб включення до собівартості	Управління розподілом витрат за окремими об'єктами	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прями;</li> <li>- непрями</li> </ul>
3. Техніко-економічний зміст	Виявлення резервів зниження витрат при плануванні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- основні (виробничі);</li> <li>- накладні (невиробничі)</li> </ul>
4. Статті калькуляції	Групування витрат за статтями калькуляції. Визначення вартості випущеної продукції.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сировина й матеріали;</li> <li>- зворотні відходи (віднімаються);</li> <li>- покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничого характеру;</li> <li>- паливо та енергія на виробничі цілі;</li> <li>- основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників;</li> <li>- вирахування на соціальні потреби виробничих робітників;</li> <li>- витрати на підготовку та освоєння виробництва;</li> <li>- загальновиробничі витрати;</li> <li>- витрати через брак;</li> <li>- інші виробничі витрати;</li> <li>- позавиробничі комерційні витрати</li> </ul>
5. Заплановані норми й нормативи	Аналіз реальності й ефективності встановлених норм й нормативів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- в межах норм;</li> <li>- понаднормові</li> </ul>



6. Обсяг виробництва	На цій класифікації заснована система «директ-кост», що використовується для цілей прийняття управлінських рішень; основа аналізу беззбитковості виробництва, розрахунку ефекту виробничого важеля тощо	- змінні; постійні; - умовно-постійні
7. Вплив управлінських рішень	Аналіз результатів прийняття управлінських рішень з метою їх регулювання в майбутньому	- релевантні (майбутні); нерелевантні (минулі)
8. Відносно додаткової одиниці продукції	Концепція (розрахунок) маржинального прибутку	маржинальні витрати
9. Відносно збільшення обсягів виробництва	Оцінка доцільності збільшення випуску продукції, створення нової продукції, збільшення ринків збуту	інкрементні витрати
10. Ступінь регулювання	Аналіз нерегульованих витрат з метою їх мінімізації	- регульовані (підконтрольні); - нерегульовані (непідконтрольні)
11. За ефективністю	Оцінка менеджменту центрів відповідальності	- ефективні; - неефективні
12. Життєвий цикл продукції	Оптимізація розміру непрямих витрат на продукцію високого попиту	- узгоджені; - неузгоджені
<i>Реалізація стратегічної мети підприємства</i>		
13. Відносно створення доданої вартості	Дотримання оптимальних пропорцій при плануванні ланцюга створення вартості продукції	- стратегічні - тактичні
14. Відносно ринкової вартості підприємства	Для стратегічного планування збільшення прибутковості	- стратегічно важливі - стратегічно не важливі

Схема критеріїв, що визначають формування класифікації витрат, може застосовуватися до багатьох видів підприємств. Однак слід зазначити, що сама система управління витратами, її організаційна структура та

компоненти також безпосередньо впливають на принципи класифікації. Тому з метою дослідження товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» пропонуємо систематизувати класифікації функцій системи управління:

- 1) прийняти рішення;
- 2) реалізувати рішення, тобто визначити собівартість виробленої продукції та прибуток;
- 3) реалізувати процес контролю витрат.

Для кожної з цих трьох функцій пропонується класифікація витрат, представлена в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Систематизація класифікацій витрат залежно від функцій управління  
витратами

Функції управління витратами	Класифікації витрат
Розробка стратегії управління витратами	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Змінні, постійні та умовно-постійні.</li> <li>2. Релевантні й нерелевантні.</li> <li>3. Інкрементні та маржинальні.</li> <li>4. Тактичні й стратегічні</li> <li>5. Стратегічно важливі й стратегічно не важливі</li> </ol>
Реалізація рішення	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. За економічними елементами.</li> <li>2. За статтями калькуляції.</li> <li>3. Прямі й непрямі.</li> <li>4. Основні та накладні.</li> <li>5. Узгоджені й неузгоджені.</li> </ol>

Процес управління витратами досить складний і багатогранний, що вимагає системного підходу до його вивчення. Оскільки всі управлінські рішення у сфері ефективного використання ресурсів та організації їх обороту тісно взаємопов'язані та прямо чи опосередковано впливають на кінцеві результати фінансової діяльності підприємства, управління витратами слід розглядати як комплексну функціональну систему управління, що забезпечує розвиток взаємозалежних управлінських рішень. Його внесок у загальну діяльність підприємства.

### 1.3. Еволюція системи обліку витрат

Бухгалтер підприємства при проектуванні системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами стикається з величезною кількістю методів та підходів до обліку витрат й калькулювання собівартості продукції, наявність яких свідчить про тривалі розробки визначення впливу витрат ефективність управління інформацією. Проте базових методів обчислення витрат і розрахунку собівартості є небагато, а значно більше систем обліку витрат, в основу яких покладені такі методи або їх комбінації.

Передумовою обліку як функції управління можна вважати виробничий облік. Уже в XIV столітті зафіксовано виникнення та використання системи виробничого обліку, проте, теоретичного опрацювання методики обліку витрат не існувало до початку XIX століття.

Новий імпульс саме до розвитку виробничого обліку дала промислова революція дала. До того часу в більшості комерційних фірм витрати розподіляли і відображали на рахунках: «Прямі матеріальні витрати», «Прямі витрати на оплату праці» і «Накладні витрати» (не виокремлюючи адміністративні витрати та витрат на реалізацію).

Традиційна система калькуляції витрат сформувалася в XIX столітті на металопереробних підприємствах в умовах індустріалізації економічної системи, домінуючими факторами виробництва були праця та матеріали, асортимент продукції був обмежений, а технологія - стабільною, тому діяльність була чітко розділена у виробництво та обслуговування. Висока матеріало- та трудомісткість виробничого процесу призвели до використання прямих матеріальних або трудових витрат як основи розподілу непрямих виробничих витрат між видами продукції чи замовлень.

Технологічний аспект методу розподілу характеризується суб'єктивним характером, особливо для постійної складової виробництва непрямих витрат, методологічний - середньої величини розподілених змінних та постійних виробничих непрямих витрат для певного обсягу

виробництва. Що стосується невиробничих (комерційних та управлінських) витрат, то вважалося, що вони забезпечують життєздатність підприємства в цілому, тому для їх розподілу на конкретну продукцію чи замовлення не потрібно, бажано списати на період.

До традиційної системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції відносимо системи обліку за повними витратами (absorption-cost system), які знаходять своє відображення у сучасному підході до організації обліку витрат. Базова концепція системи – модель «витрати-обсяг», динаміка витрат відносно до зміни обсягів виробництва. Витрати поділяються на прямі та непрямі, вважається, що виробничі накладні витрати завжди «непрямі».

Повна система обліку витрат є прийнятною для практичного використання та складання фінансової звітності підприємства, але є непринятною для прийняття оперативних управлінських рішень, оскільки вона не відображає собівартості виробництва додаткової одиниці продукції в короткостроковій перспективі. На підприємствах, де коливання виробництва у короткостроковій перспективі незначні, використання системи не створює дисфункцій, однак для підприємств, що надають послуги, система не є прийнятною через незначну частку матеріальних витрат у вартості робіт та послуг та тенденція значних коливань витрат на обслуговування.

Отже, система обліку і калькулювання собівартості продукції, яка враховує повні витрати має три варіанти:

1. За фактичними витратами (actual-costs system) – заснована на фактичних (історичних) даних, фіксує прямі витрати виробництва (матеріальні й на оплату праці) на об'єкт витрат та непрямі виробничі витрати для подальшого розподілення між об'єктами витрат. На основі калькуляції розраховується собівартість продукції після закінчення її виробництва та підготовки до реалізації, тому система обліку за фактичними витратами ретроспективна, надає реальну інформацію про фактичні ресурси, використовувані/споживані в процесі виробництва конкретного продукту.

Критика системи обліку за фактичними витратами здебільшого звучить з боку управління, оскільки величина непрямих виробничих витрат стане відомою тільки після завершення періоду (як правило, за місяць), а значить розподілення непрямих витрат та розрахунок собівартості можливе тільки після завершення всього процесу обробки та розрахунку даних.

Однак переваги використання системи бухгалтерського обліку для фактичних витрат полягають у наступному:

- високий рівень достовірності даних, що підтверджується первинними документами та даними фінансового обліку;
- можливість інтеграції обліку витрат для цілей управління у фінансовий облік;
- здатність будувати та аналізувати тенденцію;
- економія грошей при плануванні витрат на майбутні періоди.

Використання системи обліку фактичних витрат є незмінним на підприємствах, де виробничий процес характеризується значними змінами в обсягах виробництва та сезоні коливань, тобто щомісячний розрахунок виробничих витрат буде надмірно залежати від конкретних умов конкретних місяців (наприклад, значних коливання протягом року. опалення взимку вище, ніж влітку).

Таким чином, метод обліку фактичних витрат не може задовольнити інформаційні потреби керівництва підприємства при прийнятті оперативних рішень у короткостроковій перспективі та при плануванні виробничої діяльності на майбутнє, однак найбільш точно відображає "справедливі", найближчі до реальних, результати року на тактичному рівні). Система обліку фактичних витрат базується на фундаментальних принципах теорії бухгалтерського обліку - фіксації та відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, що відбулися, отже, ця система найкраще виконує управлінські функції: облік і контроль.

2. За нормованими витратами (normal-costing system) – використовує фактичні прямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці,

непрямі виробничі витрати розподіляють між носіями витрат за розрахованою заздалегідь ставкою шляхом множення її на фактичну кількість встановленої бази розподілення.

Складність розподілу непрямих виробничих витрат:

- бюджетна норма розподілу визначається співвідношенням двох прогнозованих величин, як правило, на рік: непрямі виробничі витрати та кількість видів діяльності відповідної бази (кількість продукції, машино-години, людино-години тощо);

- база розподілу (кількість продукції, машино-години, людино-години тощо) повинна адекватно відображати рівень активності (виробництва), оскільки результати розподілу непрямих витрат більше залежать від точності одиниці продукції, ніж про метод розрахунку;

- виявлення та списання відхилень (економія чи перевитрата) фактичної величини непрямих виробничих витрат від запланованих можливе після закінчення операційного циклу виробництва, а іноді навіть після реалізації продукції;

- розподіл непрямих виробничих витрат між незавершеним виробництвом, готовою продукцією та вартістю реалізованих товарів на дату складання фінансової звітності.

Однак облік витрат та нормальна собівартість (normal-costing system) є необхідними для визначення реальних прямих витрат та привабливого рівня надійності непрямих витрат, оскільки економічна ситуація в Україні та світі характеризується швидкими, значними, часом шокуючими змінами у сировині, енергії, робочій силі та інших.

3. За стандартними витратами (standard-costing system) – попереднє (до початку виробничого процесу) нормування прямих та непрямих витрат на виробництво за статтями калькуляції з метою посилення контролю за раціональним використанням ресурсів з явними ознаками надзору.

Концепція стандартної системи обліку витрат базується на фундаментальних положеннях теорії стандартизації, що виникла на початку

XX століття у Сполучених Штатах. На його основі розроблено метод нормативного визначення витрат.

Історія та причини методу описані різними авторами наступним чином. «Метод нормативного визначення витрат був одним з принципів менеджменту, на основі якого почала розвиватись система нормативного контролю витрат виробничих ресурсів. Вперше розробив і впровадив діючу систему нормативного визначення витрат у 1911 р. Дж. Чартер Гаррісон. У 1908 і 1909 рр. Харінгтон Емерсон пропагував розвиток інформаційної системи, яка була спрямована на досягнення певного рівня продуктивності. Х. Емерсон був одним з перших науковців, який підкреслив факт, що інформація про нормативи дає змогу менеджерам контролювати витрати та диференціювати відхилення від норм. Крім того, система нормативного визначення витрат дає можливість: встановлювати норми витрат; контролювати витрати; аналізувати чинники, що зумовили відхилення від норм; визначити ціну на продукцію».

«Поняття «стандартні витрати» з'явилося в другій половині минулого століття. В обох системах обліку витрат за нормальними (normal-costing system) та стандартними витратами (standard-costing system) для визначення непрямих виробничих витрат використовується запланована ставка розподілення, але в першій системі вона помножується на фактично відпрацьований час (або інша база), а в другій на встановлений стандарт, необхідний для виробництва певного обсягу продукції за нормальних умов.

Метод «standard costing» був розроблений і придатний сьогодні для практичного використання для масового виробництва, що характеризується значними інвестиційними витратами на обладнання, яке, в свою чергу, покривається великим виробництвом однорідної продукції. Однак використання методу може бути громіздким та неефективним:

- за умов виробництва широкого асортименту продукції;
- при виготовленні споріднених груп продукції, що виробляються в одному виробничому процесі;

– для використання в наукоємних виробництвах тощо.

Розглядаючи систему обліку нормативних витрат, слід зупинитися на вітчизняному досвіді використання нормативного обліку, заснованого на основних принципах методу "стандартної калькуляції". Точка зору вчених щодо ідентифікації нормативного обліку має два основних варіанти:

– нормативний облік й облік за стандартними витратами – синоніми.

– нормативний облік базується на принципі стандартизації витрат, але має відмінності від системи обліку за стандартними витратами методологічного характеру.

Підсумовуючи, можна зазначити, що технічний аспект нормативного обліку співпадає з методом «standard costing», відмінності зумовлені скоріш соціально-економічними факторами ніж носять методологічний характер.

Нормативний облік створювався як радянська система обліку витрат, тому вивчення його особливостей повинно базуватися на теорії інституціоналізму, яка пояснює вплив факторів на "дизайн" системи бухгалтерського обліку. Перш за все, вважалося, що всі витрати контролюються, і кожне відхилення має свої причини та обов'язки, тому був розроблений перелік можливих відхилень, кожен з яких мав свій код та винуватця, який, як правило, повинен був відшкодувати перевитрати.

Проте, нормативи не розглядалися як стала величина, не зважаючи на достатньо стабільні умови функціонування підприємств в умовах командно-адміністративної економіки, нормативи регулярно переглядалися і собівартість часто коригувалася, в результаті фактична собівартість розраховувалася за формулою: нормативна собівартість +/- відхилення від нормативу +/- зміна нормативу.

Таким чином, поряд із суворим контролем за роботою виконавців, законні умови створені для списання неефективності та прямого розкрадання шляхом зміни нормативних актів. Це вплинуло на те, що нормативний метод обліку витрат у радянській країні не набув такого широкого застосування, як



у Європі та США. Іншими причинами перешкоджання використанню нормативного методу є неефективність існуючого зв'язку між підрозділами підприємства – економічним, який розробляв та фіксував стандарти в технічній документації, та бухгалтерським, який документував витрати та узагальнював дані у звітності; а також відсутність необхідних інформаційних систем та технологій.

Отже, поряд з жорстким контролем роботи виконавців, були створені законні умови для списання неефективності діяльності та відвертих розкрадань за рахунок зміни нормативів. Може саме через це, «економіка не стала економною» та нормативний метод обліку витрат в країні рад не набув такого широкого використання як в Європі й США. Іншими причинами перешкоджання використанню нормативного методу є неефективність діючої комунікації між відділами підприємства – економічного, який розробляв та фіксував норми в технічній документації, та бухгалтерією, що документувала витрати й узагальнювала дані у звітності; а також, відсутність необхідних інформаційних систем і технологій.

В науковій літературі можна зустріти сумніви щодо віднесення «standard-costing system» до систем обліку. Автор вважає, що система обліку за стандартними витратами спирається на основні положення теорії та елементи методу бухгалтерського обліку, що дозволяє побудувати детальну систему виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, передачі інформації про витрати за кожною операцією певного етапу загального процесу виробництва та формування змістовних звітів для контролю та аналізу собівартості продукції керівництвом підприємства.

«Метод «стандарт-кост» дозволяє поєднати функції управління: облік, планування і контроль витрат в єдине ціле. Розробником методу був Ф. Тейлор, а засновником – інженер-шляховик Гарінгтон Емерсон.

Отже, система обліку за стандартними витратами – елемент обліково-аналітичного забезпечення управління витратами відповідно до методу «standard costing».

Серед критичних зауважень науковців щодо практичного використання методу «standard costing» можна виділити чотири основних:

- існування коливань між фактичними та стандартними витратами, що спотворює вартість використаних ресурсів;
- складність розподілення накладних виробничих витрат між процесами;
- продукція виробництва повинна бути однорідна;
- неточність вимірювання відпрацьованого часу.

Три десятиліття поспіль теоретики прогнозують відмову від стандартної системи обліку витрат та її повне забуття, практикуючи бухгалтерів через скорочені життєві цикли продукції, передові технології, що компенсують важливість праці у виробничому процесі та тиск глобальна конкуренція. Виконання функції управління як головної мети методу послаблюється або взагалі неможливе через тимчасові процеси в сучасному економічному просторі.

Аналіз відхилень та причин їх виникнення може бути відкладеним або неефективним, оскільки протягом часу (зазвичай місяця), необхідного для виявлення та обчислення відхилення, причинно-наслідковий зв'язок та / або фактори, що впливали на рівень фактичних даних, вже не актуальні. на наступний період. З іншого боку, коливання відхилень у такому середовищі спричиняють більші значення дисперсії показників, які важко проаналізувати та неможливо контролювати.

Перспектива використання системи бухгалтерського обліку стандартних (регуляторних) витрат у сучасних умовах вбачається в переорієнтації завдань контролю з управлінських та фінансових на технічні та оперативні, оскільки, в цьому сенсі, «standard-costing system» є необхідною. Поділ витрат на контрольовані (внутрішнє середовище) та неконтрольовані (зовнішнє середовище) та домінування прогнозних (планових) даних дозволяє віднести «standard-costing system» до інструментів стратегічного управління витратами. Не зважаючи на критику «standard-

costing system», емпіричні дані підприємства свідчать про продовження його застосування більшістю провідних фірм світу та українських підприємств.

## Висновки до розділу 1

Історичний підхід до трактування значення «витрат» створювався на вимогах часу їх виникнення та державного устрою. Розвиток підходів до трактування категорії витрати з позиції економічної теорії ґрунтується на теорії фізіократів, трудової вартості, теорії витрат виробництва, неінституціоналізму, трьох факторів виробництва, маржиналізму та інших. Аналізуючи еволюцію підходів до розуміння витрат, необхідно констатувати трансформацію поглибленого розуміння сутності витрат та відповідності теоретичних положень загальним умовам функціонування господарюючих суб'єктів у певний проміжок часу. Що стосується сучасних підходів, то більшість експертів зосереджується на ресурсному забезпеченні виробничих процесів та відповідному створенні витрат. Таким чином, у сучасній економічній літературі існує багато визначень поняття "витрати", які суттєво різняться.

Комплексне використання в управлінні витратами всіх розглянутих класифікацій витрат створить найбільш ефективну систему поточного управління витратами, орієнтовану на досягнення стратегічних і тактичних цілей.

Виникнення різних облікових систем зумовлено великою зацікавленістю внутрішніх користувачів підприємства, а саме управлінського персоналу, власників та ін. Усі системи обліку витрат умовно можна поділити на: за стандартними, нормованими та фактичними витратами. Таким чином перспектива використання системи бухгалтерського обліку стандартних (регуляторних) витрат у сучасних умовах вбачається в переорієнтації завдань контролю з управлінських та фінансових на технічні та оперативні.



## РОЗДІЛ 2. Організація та методика аудиту витрат підприємства

### 2.1. Інформаційне забезпечення аудиту витрат підприємства: визнання, класифікація та схеми обліку

Уся інформація про діяльність підприємства знаходить відображення у системі обліку, тому саме облікова система є надійним джерелом даних. Порядок обліку і відображення витрат в фінансовому обліку регламентовано рядом нормативних документів, які відображені на рисунку 2.1:



Рис. 2.1. Нормативно-правове регулювання обліку витрат

Методологічні основи визначення інформації про витрати підприємства всіх форм власності (окрім банків та бюджетних установ) і відображення у фінансовій звітності визначено в П(С)БО 16 «Витрати».

Витратами є зменшення економічної вигоди шляхом вибуття активів чи шляхом збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілення власниками). Причини, які впливають на зменшення активів і збільшення зобов'язань, які призводять виникнення витрат наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

## Основні причини виникнення витрат

Причини зменшення активів, що призводять до виникнення витрат	Причини збільшення зобов'язань, що призводять до виникнення витрат
1. Використання активів	1. Нарахування заробітної плати працівникам підприємства
2. Продаж (обмін) активів (крім іноземної валюти)	2. Проведення відрахувань на соціальне страхування
3. Безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам	3. Виникнення заборгованості перед постачальниками за одержану електроенергію
4. Втрата активів внаслідок нестач, стихійного лиха і т.п.	4. Виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги
5. Зменшення вартості активів у результаті уцінки, зменшення корисності	5. Виникнення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток
6. Списання внаслідок невідповідності встановленим умовам визнання активу	6. Інші причини
7. Інші причини	

Основними критеріями відображення витрат та визнання їх витрат за певний період (операційні витрати) є:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу шляхом вилучення або розподілу власниками);
- можливість їх надійної оцінки;
- визнання їх одночасно з визнанням доходу, для якого вони створені.

Витрати, які не можуть бути безпосередньо пов'язані з доходом певного періоду, відображаються у витратах звітного періоду, в якому вони були понесені.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом декількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його

вартості між відповідними звітними періодами (наприклад, у формі амортизації).

Витрати відображаються на конкретні статті. Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або діяльність підприємства, які потребують визначення витрат, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням). На вибір об'єктів обліку витрат впливають особливості технологічного процесу, технічні параметри продукції, тип виробництва тощо.

Основними завданнями обліку витрат є:

- своєчасне, повне та точне відображення витрат;
- формування інформації про місця їх походження та періоди визнання;
- розробка та застосування методів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, послуг;
- розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

При відображенні витрат необхідно дотримуватися таких принципів: обачність, повного висвітлення, послідовності, нарахування, превалювання сутності над формою, періодичності, фактичної (історичної) собівартості. Вітчизняна методика обліку витрат і доходів націлена на максимально точне визначення результатів поточної діяльності і не достатньо надає уваги приросту вартості активів (капіталізації витрат). Вартість основного капіталу є важливим показником, що характеризує фінансовий стан підприємства, що особливо важливо в умовах економічної кризи. Тому необхідно зосередити фінансовий облік на зменшенні поточних витрат та збільшенні їх капіталізації.

Інформація про витрати підприємства за звітний період відображається у формі фінансової звітності "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)".

Одним із важливих етапів обліку витрат є їх групування за окремими класифікаційними ознаками. У питанні 1.2 відображено класифікацію витрат за різними класифікаційними характеристиками. Найтипівіша класифікація витрат для цілей обліку подана у додатку Б.

Наведена класифікація витрат необхідна для правильного визначення фінансових результатів підприємства за звітний період. Для посилення контролю за формуванням витрат компанії можуть також використовувати інші особливості своєї групування. Найважливішими ознаками класифікації витрат у фінансовому обліку є їх поділ за видами діяльності (операцій), періодами визнання, економічними елементами.

Вартість кожного виду діяльності - це сума витрат на проведення певних операцій (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика витрат підприємства за видами діяльності



Витрати діяльності	Склад витрат
1. Витрати операційної діяльності	Витрати основної діяльності та інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю:
1.1. Витрати основної діяльності	– витрати, пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг (собівартість реалізованої продукції, товарів);
1.2. Витрати іншої операційної діяльності	– адміністративні витрати (витрати, пов'язані із організацією і управлінням діяльності підприємства); – витрати на збут; – інші витрати операційної діяльності (витрати внаслідок списання оборотних активів при їх реалізації, знеціненні, втратах та інші витрати)
2. Витрати інших видів діяльності	Фінансові витрати (відсотки за позики, плата за фінансову оренду, сума премії за придбаними і дисконту за проданими цінними паперами до погашення, витрати на емісію (випуск) цінних паперів. Втрати від участі в капіталі (збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі). Інші витрати (витрати, пов'язані із списанням вартості фінансових інвестицій, ліквідованих необоротних активів, втрати від зменшення вартості необоротних активів, інші витрати, які виникають під час діяльності підприємства та не пов'язані з операційною діяльністю

Операційна діяльність – це основні напрямки діяльності підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Операційні витрати пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративними витратами, витратами на організацію та проведення збуту. Витрати на іншу операційну діяльність включають: витрати на організацію та проведення продажів; витрати на дослідження та розробки; вартість списаних оборотних активів при їх продажу, знецінення, збитків; витрати на житлово-комунальні послуги, дитячі дошкільні заклади, заклади охорони здоров'я та культури; інші витрати, які не пов'язані з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

Витрати на інші види діяльності включають витрати на фінансову та інвестиційну діяльність. Поточна система бухгалтерського обліку не дає чіткої інформації про витрати на цю діяльність, оскільки витрати на

фінансову та інвестиційну діяльність обліковуються на одних і тих самих рахунках, що ускладнює відокремлення фінансового результату від кожного з них. Фінансові витрати пов'язані із залученням фінансових ресурсів ззовні (випуск та розміщення акцій та інших цінних паперів, виплата відсотків, дивідендів, збитки від курсових різниць за грошовими статтями фінансової діяльності в іноземній валюті). Витрати на інвестиційну діяльність включають: збитки у разі зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування при оцінці фінансових інвестицій методом пайової участі; витрати, пов'язані з ліквідацією, знеціненням необоротних активів, списанням вибулих необоротних активів та фінансовими інвестиціями; збитки від курсових різниць при перерахунку грошових статей інвестиційної діяльності в іноземну валюту.

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Перелік елементів операційних витрат, які визначено в П(С)БО 16 "Витрати" наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

## Склад економічних елементів витрат операційної діяльності

Найменування економічного елементу	Склад витрат, що включають до економічного елементу
1. Матеріальні затрати	вартість витрачених сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів.
2. Витрати на оплату праці	заробітна плата за тарифами і розцінками, премії та заохочення, матеріальна допомога, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, компенсаційні виплати, інші витрати на оплату праці.
3. Відрахування на соціальні заходи	нарахування єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.
4. Амортизація	амортизація основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів.
5. Інші операційні витрати	інші витрати операційної діяльності, які не увійшли до вищеназваних елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, податки і збори та інші платежі.

За способом включення у собівартість продукції витрати виробництва поділяють на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певних видів продукції (робіт, послуг) і включають їх до собівартості певних видів продукції на підставі первинних документів (матеріальні витрати, заробітна плата виробничих робітників, інші прямі витрати). Непрямі витрати пов'язані з виробництвом в цілому (витрати на утримання та виробництво). Вони включаються до собівартості певних видів продукції шляхом розподілу пропорційно встановленій базі.

По відношенню до обсягу діяльності (продукція, роботи, послуги) витрати поділяються на змінні та постійні (умовно постійні).

Змінні витрати змінюються зі зміною обсягу діяльності – матеріальні витрати, заробітна плата робітників, які виробляють продукцію, інші прямі витрати. Постійні (умовно фіксовані) витрати залишаються незмінними (або

майже незмінними) при зміні обсягу діяльності - витрат на управління виробництвом та інших накладних витрат.

Щодо вартості продукції (робіт, послуг):

- витрати, включені у собівартість продукції (робіт, послуг). Це витрати, пов'язані з виробництвом продукції, робіт, послуг (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг). Вони визнаються витратами звітного періоду, в якому реалізується продукція (роботи, послуги);

- витрати періоду, які не включаються до собівартості продукції, але списуються на фінансові результати в тому періоді, в якому вони понесені (адміністративні витрати, витрати на продаж, інші операційні витрати, фінансові витрати, капітальні втрати, інші витрати ).

Витрати в період їх визнання вираховуються з фінансового результату.

Витрати, понесені у звітному періоді, можуть бути витратами звітного періоду або витратами майбутніх періодів. Відстрочені витрати - це витрати, які понесені у звітному періоді, але стосуються наступних звітних періодів. Вони представляють інші активи та відображаються у другому розділі активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) [71].

Бухгалтерські рахунки класу 8 "Витрати за елементами" (рахунки 80-85) та рахунки класу 9 "Операційні витрати" (рахунки 90-98) призначені для обліку витрат. Ці рахунки активні, їх дебет відображає формування (збільшення) витрат, кредит - списання (зменшення) витрат.

Облікові записи класу 8 є транзитними. Дебет цих рахунків відображає виникнення витрат за їх видами, кредит – списання витрат за місцем походження, видами діяльності. Рахунки 80-84 призначені для обліку операційних витрат. Рахунок 85 "Інші витрати" використовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати підприємства. Цей рахунок ведеться підприємствами та організаціями, які не використовують рахунки класу 9.

Рахунки класу 9 узагальнюють інформацію про витрати звітного періоду за видами діяльності. Наприкінці звітного періоду (місяць, квартал) витрати з цих рахунків списуються на рахунок 79 "Фінансові результати". Відповідно до інструкції № 291 рахунки класу 9 "Операційні витрати" ведуться на всіх підприємствах, крім малого бізнесу, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з відкриттям власних рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Малі підприємства та інші некомерційні організації можуть вести бухгалтерський облік витрат, використовуючи лише рахунки класу 8.

"Витрати за елементами" або в загальному порядку (з використанням рахунків класу 9 "Операційні витрати").

Таким чином, облік витрат у системі бухгалтерських рахунків може здійснюватися за такими варіантами:

1. використання рахунків класів 8 та 9 (додаток В);
2. використання лише облікових записів класу 9 (додаток Г);
3. використання лише облікових записів класу 8 (додаток Д).

На вибір схеми обліку витрат підприємства впливає обсяг і характер його діяльності, спосіб обробки облікової інформації. Проводячи аудит та аналіз витрат підприємства обов'язково має бути уточнено варіанти застосованих класів рахунків.

## 2.2. Організація аудиту витрат підприємства

На сучасному етапі розвитку економіки України одним із найскладніших питань, що вирішуються керівниками різних рівнів, є мінімізація витрат підприємства та оптимізація використання його наявних ресурсів. Окрім обліку та аналізу, важливу роль у цьому відіграє контроль, зокрема його прогресивна форма – аудит. Важливим напрямком аудиту є аудит витрат підприємства як провідної структурної складової процесу використання ресурсів господарської одиниці.

Необхідність вдосконалення організації та методології аудиту витрат підприємства полягає у необхідності підвищення його якості, що не забезпечує зовнішнім та внутрішнім користувачам надійну інформацію про основні показники діяльності підприємства та потенціал у майбутньому.

Метою аудиту витрат є формулювання думки аудитора щодо того, чи відповідає інформація в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про витрати загалом у всіх суттєвих аспектах вимогам національних норм (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародним стандартам фінансової звітності чи іншим вимогам, нормативно-правовому регулюванню та податковому законодавству.

В управлінні, заснованому на процесах, поняття "бізнес-процес" є основним. Успіх впровадження певних методів управлінського обліку, аналізу та контролю залежить від правильності ведення господарського процесу. Представлення діяльності компанії у формі моделі процесу дозволяє компанії застосовувати передові методи управління, зокрема, управління, засноване на діяльності, яке за кордоном відомо як Управління на основі видів діяльності, що включає використання різних методів обліку витрат та калькулювання за окремими видами діяльності (Activity Based Costing), їх бюджетування на основі процесів підприємства (Activity Based Budgeting), а також використання функціонально-вартісного аналізу.

Розподіл діяльності підприємства за бізнес-процесами є важливим та актуальним питанням, оскільки вони розглядаються як об'єкт розрахунку, обчислюється вартість операцій та аналіз прибутковості процесів та бізнес-процесів [54].

В економічній літературі існує значна кількість визначень поняття "бізнес-процес". Класичне тлумачення сформував Давенпорт у 1993 р., який пише, що "бізнес-процес" – це "структурований набір вимірюваних видів діяльності, метою якого є створення конкретного виходу для конкретного споживача або ринку. У той же час великий значення надається тому, як виконується робота в організації ... Таким чином, процес подається як спеціально організована трудова діяльність у часі та просторі, що має початок і кінець з чітко визначеними вхідними та вихідними показниками: структура дій» [54; 2 с. 17], а процеси управління пропонується означати - «бізнес-процеси, що охоплюють весь спектр управлінських функцій на рівні кожного процесу та бізнес-системи в цілому, тобто взаємопов'язаний набір усіх бізнес-процесів підприємства» [102, с. 41].

Інформація про витрати на подальший аудит витрат та управління ними займає центральне місце в системі управління будь-якої компанії загалом та їхніх підрозділів зокрема. Процес бухгалтерського обліку передбачає реєстрацію, групування, систематизацію даних, а також обчислення собівартості продукції [68].

У цьому випадку джерелом інформації про суб'єкт господарювання в цілому, і зокрема про витрати, є бухгалтерський облік, який сам вимагає інформаційного забезпечення, особливо регулятивного.

В Україні діє багаторівнева система правового регулювання обліку виробничих витрат та розрахунку продукції, крім того, кожен рівень охоплює ряд документів і відповідно впливає на бухгалтерський облік [68, с. 28]. Узагальнена схема регулювання бухгалтерського обліку витрат підприємства для цілей аудиту подана на рисунку 2.2.

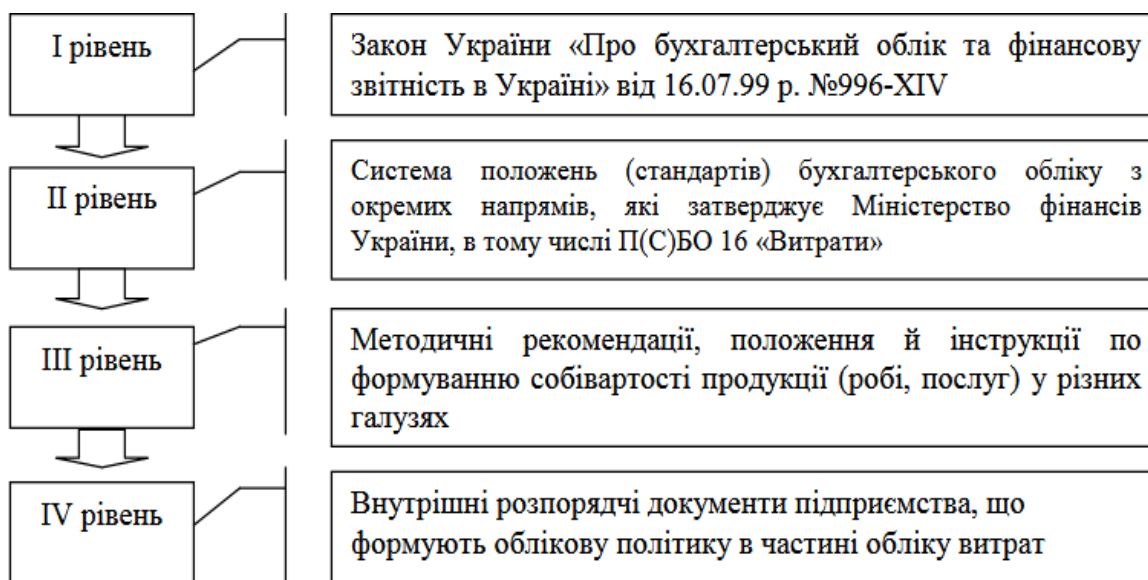


Рис. 2.2. Схема нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат

Для ефективної аудиторської перевірки бізнес-процесів обліку витрат слід враховувати, що в податковому обліку витрати класифікуються з метою визначення оподаткованого доходу, у фінансовому – для формування інформації про собівартість підприємства, в управлінському – для досягнення стратегічних цілей, надання допомоги менеджерам у прийнятті раціональних рішень.

Для прийняття правильних рішень на основі аудиту бізнес-процесів обліку витрат менеджер повинен знати, наскільки витрати впливають на рівень витрат, щоб визначити ту частину витрат, на яку менеджер може вплинути.

Отже, для подальшого розгляду, складання, моделювання, проведення оптимізації, удосконалення обліку та аудиту бізнес-процесів обліку витрат доцільно відокремити об'єкти дослідження у залежності від функціонального призначення та користувачів отриманої інформації.

Формування об'єктів аудиторської перевірки згідно порядку формування витрат досліджуваного підприємства подано на рисунку 2.3. Згідно такого підходу витрати підприємства за призначенням поділяються на надзвичайні, на оплату податку на прибуток та витрати звичайної діяльності



з їх деталізацією за видами діяльності (операційну, фінансову, втрати від участі в капіталі та інші витрати підприємства).

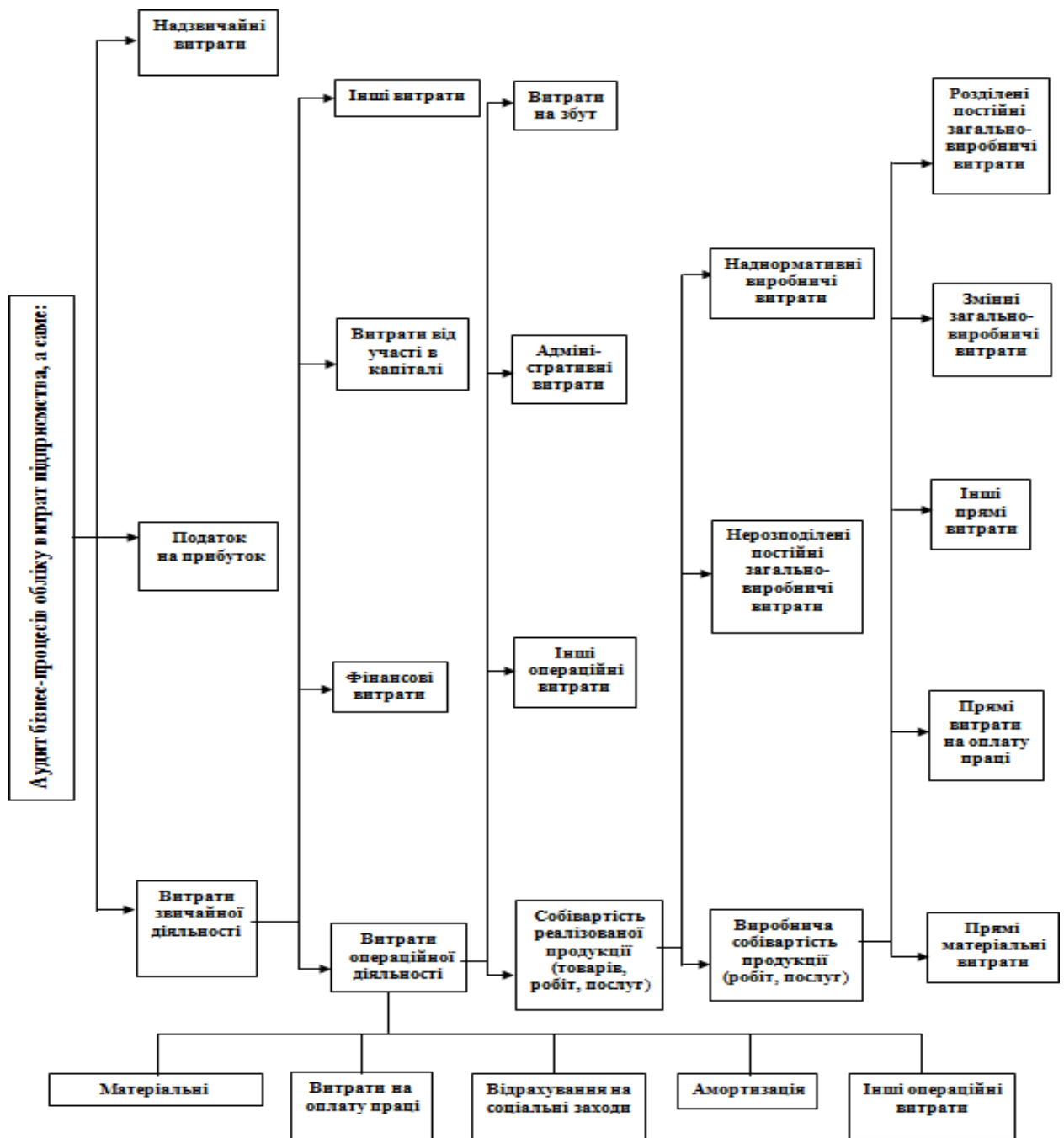


Рис. 2.3. Об'єкти аудиту бізнес-процесів обліку витрат підприємства за видами та порядком формування

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» за бізнес-процесами витрати розподіляються на: проведення звичайної діяльності, оплату податку на прибуток від звичайної діяльності та

надзвичайні витрати. Узагальнені об'єкти аудиту за бізнес процесами згідно П(С)БО 16 «Витрати» подано на рис. 2.4.

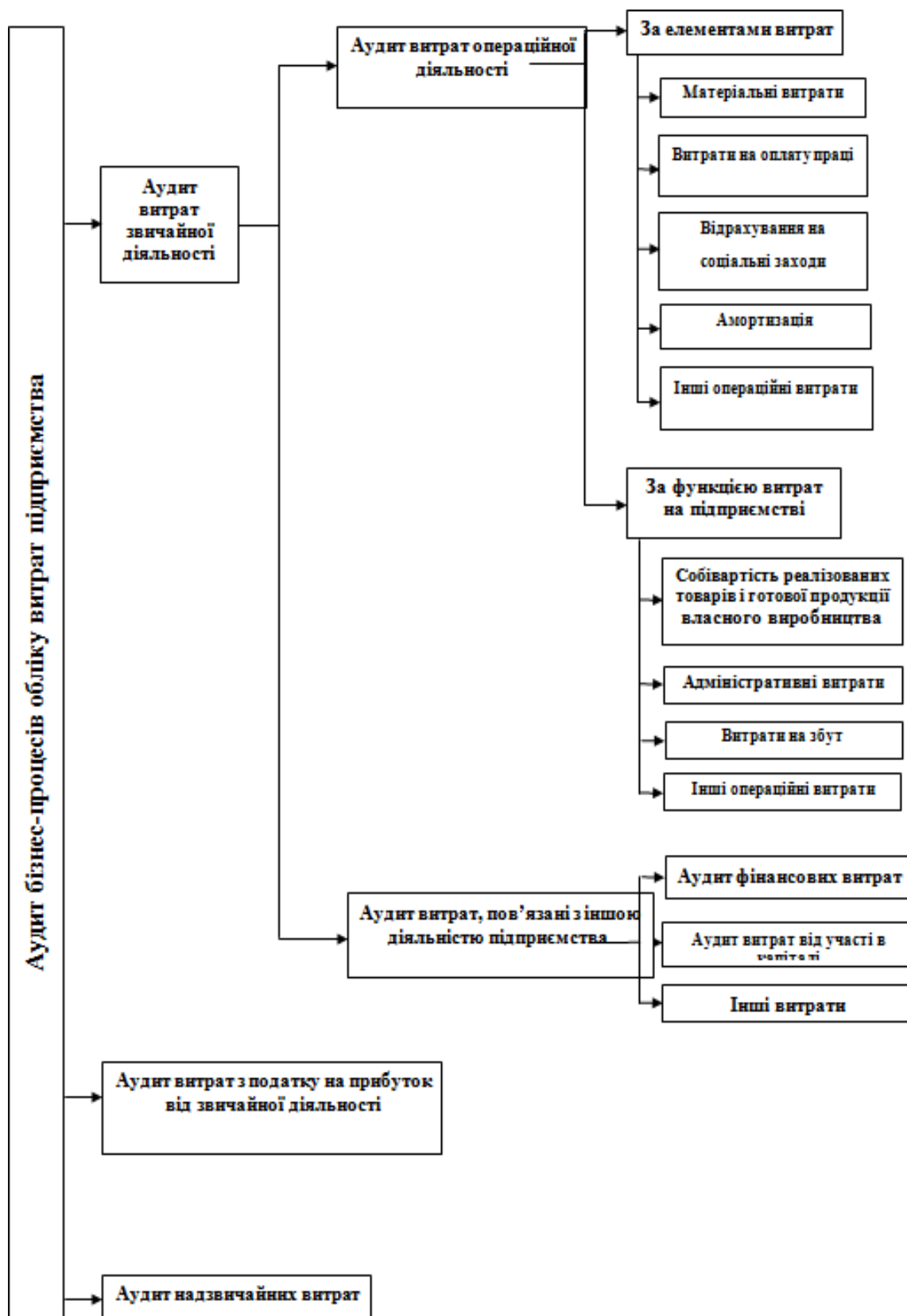


Рис. 2.4. Об'єкти аудиту бізнес-процесів обліку витрат підприємства відповідно до їх угруповання у П(С)БО 16 "Витрати"

Проте представлені класифікації витрат підприємства у практичній діяльності відрізняються від необхідних управлінському персоналу. Таким чином з метою керування в управлінському обліку представлена інший розподіл витрат. На рисунку 4 описано об'єкти аудиту витрат відповідно до напрямів управлінського обліку.

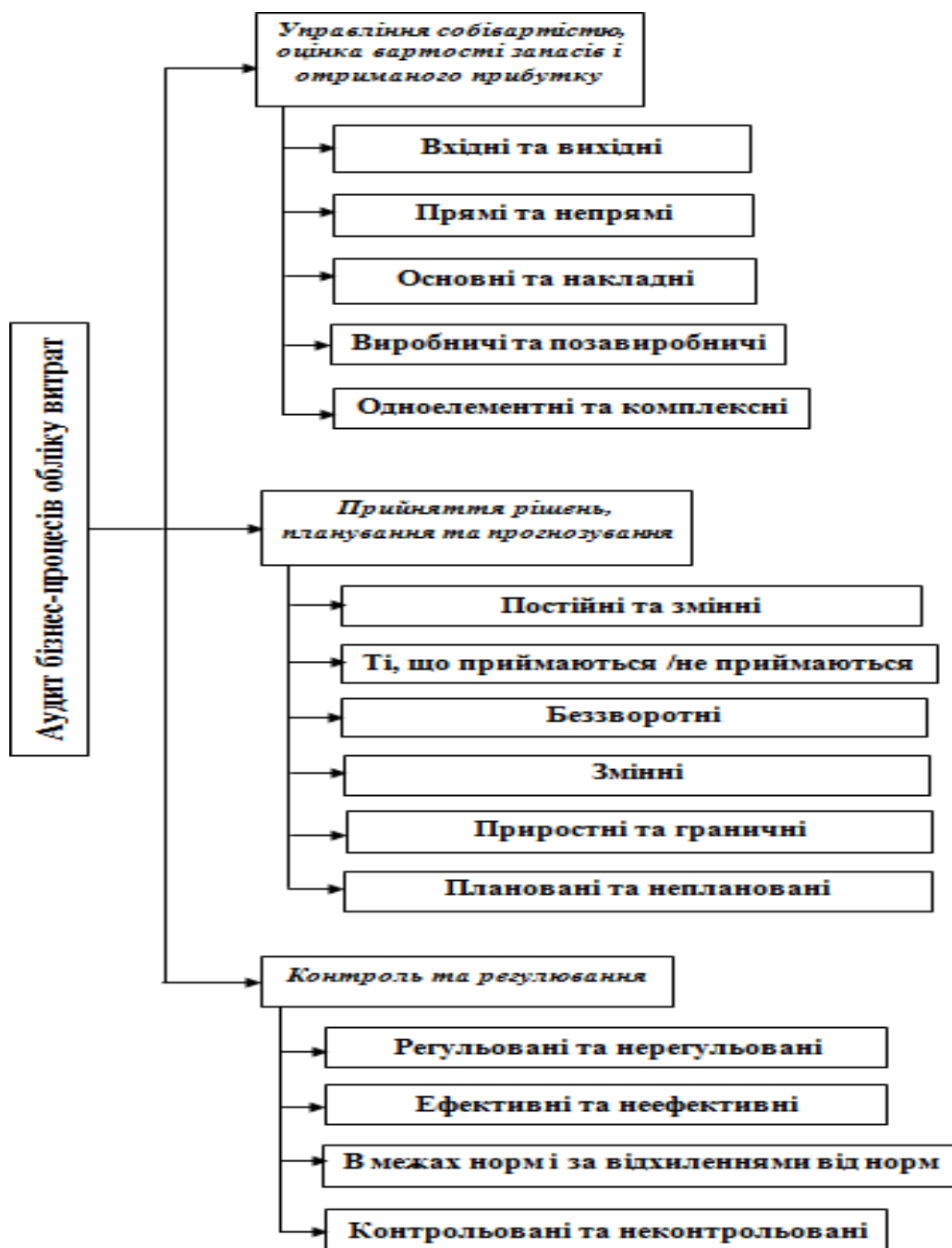


Рис. 2.5. Об'єкти аудиту витрат відповідно до напрямів управлінського обліку

Згідно представленого розподілу об'єктів витрат відбувається управління собівартістю продукції, плануванням та прогнозуванням її

випуску і здійснюється контроль за її випуском і реалізацією та регулювання випуску згідно попиту.

Далі для ефективного функціонування підприємства проводиться бюджетування бізнес-процесів. Схема проведення процедури бюджетування підприємства подана у додатку А. Складання бюджету передбачає складання планів або нормативів для кожного центру відповідальності.

Процес бюджетування передбачає підготовку окремих елементів - бюджетів, з прогнозом продажів - першим кроком у процесі бюджетування, потім може бути складений бюджет на витрати на збут (комерційні витрати). Усі поточні бюджети тісно взаємопов'язані. Бюджет продажів також залежить від прогнозу продажів, на основі якого розробляється бюджет закупівлі / використання матеріалів, бюджети витрат на оплату праці та загальнопромислові витрати. Усю відповідальність за виконання бюджету несе директор бюджету.

Успіх процесу виконання бюджету визначається двома важливими моментами.

1. Потрібне чітке та правильне розуміння дій та цілей усіх відповідальних осіб організації. Кожен залучений повинен знати, що від них очікується, та отримувати інструкції щодо досягнення своїх цілей.

2. Не менш важливою є система підтримки та стимулювання вищого керівництва. Яким би складним не був процес складання бюджету, він успішний лише тоді, коли керівники середнього та нижчого рівня впевнені, що вищий менеджмент справді зацікавлений у кінцевих результатах і буде стимулювати їх до виконання запланованих бюджетних цілей [68].

Оскільки основною метою обліку витрат на підприємствах є формування повної та точної інформації про витрати, понесені у звітному періоді, в тому числі для розрахунку фактичної собівартості продукції та / або послуг, а досягнення цієї мети передбачає створення інтегрованого система бухгалтерського обліку з тісним взаємозв'язком мово фінансового та управлінського обліку в єдиній системі рахунків [104, с.142], в процесі

аудиту бізнес-процесів обліку витрат для визначення рівня організації та ефективності процесів обліку витрат необхідно:

- визначити цілі та завдання, які ставлять власники й керівники підприємства щодо системи обліку витрат;
- виявити проблеми й причини неефективності обліку витрат;
- віднайти потрібні рішення у формуванні системи обліку витрат;
- визначити та погоджувати склад завдань, їх пріоритетність;
- сформувати "дорожню карту" проекту щодо формування системи обліку витрат та можливостей її автоматизації [92].

Під час проведення перевірки джерелом інформації для аудитора є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси», Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Наказ про облікову політику на підприємстві, установчі документи і інші нормативно-правові документи.

Сформоване групування витрат за бізнес-процесами підприємства визначає необхідність акцентування уваги на чотирьох обов'язкових умовах, які характеризують витрати протягом діяльності підприємства.

Перше – склад витрат. Як відомо, процес виробництва завжди є взаємодією трьох основних виробничих чинників: засобів праці, предметів праці і робочої сили.

Друге – остаточне споживання виробничих чинників. Обґрунтування такої умови пов'язане у бухгалтерському розумінням сутності досліджуваних понять.

Третє – форма представлення витрат. З метою оперативного бухгалтерського обліку величину спожитих чинників можна виражати в вартісному, натуральному або трудовому вимірі.

Четверта – визначення витрат переважно співвідноситься з реальними завданнями за винятком надзвичайних витрат. У загальному випадку цим завданням стає формування фінансових результатів діяльності підприємства, коли потрібно встановити величину витрат.

Ці умови дозволяють розглядати облік витрат діяльності як зведений (вторинний) напрямок обліку розрахунку заробітної плати, обліку виробничих запасів, основних засобів, фінансових розрахунків тощо. Він базується майже на всіх первинних документах та зведений облік фінансово-господарської діяльності підприємства. Крім того, це забезпечує можливість розподілу витрат за видами діяльності, економічними елементами, місцем походження, статтями калькуляції та об'єктами калькуляції – замовленнями, продукцією [70].

В результаті цього витрати діяльності підприємства варто розглядати як індикатор ефективності діяльності підприємства та як один з невідкладних об'єктів контролю, у тому числі аудиторського.

Дотримуючись логіки дослідження та поставлених завдань, доцільно дослідити сутність взаємозв'язку понять «аудит» та «організація».

У цьому сенсі доцільно наголосити, що для практики дослідження витрат підприємства найбільш ґрунтовним і об'ємним є визначення аудиту, запропоноване Понікаровим В. Д., де аудит розглядається як незалежне дослідження.

По-перше, таке трактування економістами-дослідниками аудиту надає інформативне забарвлення контрольній функції управління та дозволяє усунути недоліки терміну "перевірка", яке притаманне для радянської системи загального контролю та передбачає можливість фіскальної санкції.

По-друге, запропоноване визначення дозволяє чітко визначити об'єкт аудиту: фінансову звітність та іншу інформацію про фінансову діяльність суб'єкта господарювання, що, в свою чергу, передбачає вивчення не тільки звітності, але й окремих сфер бухгалтерського обліку.

По-третє, це визначення встановлює кінцеву мету дослідження, яка полягає у формуванні висновків аудитора. Тобто, як зазначає Петрик О.А., аудит не затверджує фінансову звітність і не гарантує її точності, він лише висловлює думку.

Щодо поняття "організація", слід зазначити, що цей термін вживається в різних значеннях, що відображають досить широке коло загальних ідей та застосувань. У таблиці 2.4 наведено систематизацію понять терму «організація як об'єктів дії базового поняття».

Таблиця 2.4

## Систематизація визначень поняття «організація»

<b>Базове поняття</b>	<b>Визначення</b>
Інституційне об'єднання	Соціальна спільність, що поєднує деяку множину індивідів для досягнення загальної мети, які діють на основі певних процедур та правил
	Об'єднання людей для досягнення спільних цілей
Процес	Сукупність цілеспрямованих процесів або дій, що приводять до утворення необхідних зв'язків
Організаційна діяльність	Процес, пов'язаний зі свідомим впливом на об'єкт, а отже, і з наявністю організатора та контингенту суб'єктів, що підлягають організації
Система	Будова, взаємозв'язок складових описуваного
	Внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія частин цілого, обумовлені його побудовою
Сприймання	Уявлення про модель процесу або системи

Таким чином, підсумовуючи вищезазначені терміни, можна зазначити, що організація завжди допомагає досягти мети та оптимізувати отримані або бажані результати. В інтересах цього дослідження пропонується дотримуватися наступного визначення поняття "організація": система (сукупність) заходів, спрямованих на координацію та функціонування дій, взаємозв'язок та взаємозалежність окремих елементів (частин) системи " спрямований на досягнення певних цілей [27, с. 47]. Це бачення засноване на симбіозі процесу та системних підходів та підкреслює їх основні положення: структуру складових елементів та набір заходів (дій).

### 2.3. Об'єкти та етапи аудиту витрат вітчизняних підприємств

На думку економіста Подольського В.І., недоліком сучасного аудиту є якраз «низький рівень технологічності, який проявляється в організації та проведенні аудитів та наданні послуг, пов'язаних з аудитом». Крім того, низький рівень організації аудиторського процесу створює додатковий час під час перевірки, а результати аудиту є актуальними, коли вони є своєчасними.

Таким чином, для ефективної організації аудиту витрат діяльності підприємства необхідно дотримуватися науково обґрунтованої побудови і послідовності здійснення аудиторських процедур.

Варто зазначити, що системна сторона організації аудиту операційних витрат представлена загальновідомими складовими елементами: предметом, об'єктом, методом, принципами, правовою та інформаційною базою тощо. На додаток до принципів, які залишаються послідовними для будь-якого типу аудиту, ці елементи мають певні особливості, які визначаються об'єктом та предметом аудиту. Стосовно процесуальної сторони слід зазначити, що організація аудиту витрат підприємства базується на загальних принципах і водночас має певні особливості.

Відповідно визначеній меті перевірки встановлюються безпосередні об'єкти аудиту. Результати аналізу економічної літератури показали широке визначення підходів у різних вчених до формування безпосередніх об'єктів аудиту витрат на вітчизняних підприємствах (табл. 2.5).

Як видно з таблиці різними науковцями виокремлено ряд безпосередніх об'єктів аудиту витрат підприємства, а саме: первинні документи, методи обліку витрат та калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіли витрат, об'єктивність класифікацій витрат за елементами, обґрунтованість операцій пов'язаних з браком, обґрунтованість операцій придбання, списання та ін.



## Види об'єктів аудиту витрат підприємства

<i>Автори</i>	<i>Бутинець Ф.Ф.</i>	<i>Душко З.О., Колос М.М., Усач Б.Ф.</i>	<i>Зорій Н.М., Мельник Н.Г.</i>	<i>Савченко В.Я.</i>	<i>Редько О.Ю.</i>	<i>Усач Б.Ф.</i>
Об'єкти аудиту витрат та собівартості						
1. Первинні документи, облікові реєстри та звітність	+		+	+		
2. Метод обліку витрат і калькулювання	+					
3. Облік собівартості реалізованої продукції	+					
4. Проектно-кошторисна документація			+		+	
5. Розподіл витрат на постійні і змінні	+				+	
6. Класифікація витрат за елементами	+	+			+	
7. Операції з обліку розрахунків з постачальниками		+				
8. Операції пов'язані з обліком витрат від браку					+	
9. Операції, що пов'язані з придбанням, утриманням та списанням основних засобів, що застосовуються у виробничому процесі		+				
10. Організація виробництва						+
11. Непродуктивні витрати					+	
12. Ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів		+			+	+
13. Норми витрачання запасів				+		
14. Розмір нормальної виробничої потужності	+					
15. Номенклатура виробів та технологія виробництва					+	

У науковій практиці загальноприйнятим є формування чотирьох базових стадій аудиту витрат підприємства, які подано на рисунку (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Загальні стадії аудиторського процесу

Як видно з рис. 2.6, процес аудиту має послідовну спрямованість, а саме коли кожна стадія виконується з певною метою та розпочинається після завершення попередньої.

Відповідно до проведеного дослідження можна визначити узагальнені об'єкти аудиту витрат та собівартості продукції, які представлені в організаційній моделі (рис. 2.7).

Відповідно до розробленої організаційної моделі у процесі аудиту визначаються основні етапи аудиторської перевірки виробничих витрат та собівартості продукції.

Перший етап - це планування аудиту, яке передбачає ознайомлення з діяльністю підприємства, його організаційно-технологічними особливостями, розробкою стратегії та тактики аудиту. Це необхідно для того, щоб приділити належну увагу відповідним напрямкам аудиту.

Для прийняття рішення про спосіб організації аудиту витрат, аудитор повинен перевірити систему внутрішнього контролю та обліку. Ще однією важливою процедурою на цьому етапі є оцінка аудиторського ризику. Щоб сформувавши об'єктивну думку щодо собівартості та собівартості продукції,

аудитор повинен отримати обґрунтовані докази того, що інформація в бухгалтерському обліку та інших джерелах даних про аудит є достовірною. Оскільки завжди існує ймовірність того, що інформація, надана перед аудитом, може містити помилки або викривлення. Ризик ніколи не можна звести до нуля, але завдання аудитора полягає в його мінімізації.

Наступним кроком є безпосереднє проведення аудиту. На цьому етапі відбувається безпосереднє здійснення аудиторських процедур. Такий аудит включає перевірку правильності формування витрат та відповідності їх обліку згідно вимогам чинного законодавства. Це дозволяє розробити та впровадити ефективні заходи щодо усунення непродуктивних витрат та втрат. Тому не менш важливо проводити аудит на всіх етапах руху матеріальних ресурсів.

Впровадження аудиторських процедур може здійснюватися з використанням таких методів: фактична перевірка, документальна перевірка, тестування, спостереження, опитування, перехресна перевірка, узагальнення. Особливу увагу слід звернути на перевірку розрахунку собівартості продукції, а саме перевірку відповідності обраного методу розрахунку порядку облікової політики та правильності застосування обраного методу.

Під час аудиту витрат підприємства, які становлять собівартість продукції, аудитор повинен пам'ятати, що інформація, передбачена розділом III «Елементи операційних витрат» звіту за формою № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», та інформація про виробничі витрати на рахунку 23 "Виробництво" не ідентичні.

- Проаналізувавши в різних літературних джерелах напрями аудиту витрат і собівартості продукції, можна виділити основні, згідно з якими проводиться аудит:
- перевірка первинних документів щодо обліку витрат;
- перевірка відповідностей здійснених операцій в обліковій політиці підприємства;
- перевірка законності та правомірності проведених операцій;

<b>1. Мета.</b> Висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності щодо витрат та собівартості виготовленої продукції, їх відповідність вимогам законів України, П(с)БО
<b>2. Об'єкти.</b> Первинні документи, облікові регістри, звітність, метод обліку витрат і калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіл витрат на постійні і змінні, класифікація витрат за елементами, втрати від браку виробництва, організація виробництва, непродуктивні витрати, ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів, норми витрачання запасів, номенклатура виробів та технологія виробництва
<b>3. Методи аудиту.</b> Фактична перевірка, документальна перевірка, тестування, спостереження, опитування, зустрічна перевірка, узагальнення
<b>4. Нормативно-правова інформація.</b> Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Наказ Міністерства промислової політики про затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 09.07.2007 № 373

#### 5. Фактографічна інформація

Наказ про облікову політику, установчі документи	Первинні документи, облікові регістри	Зведена звітність підприємства
↓		
Фінансова звітність підприємства		

#### 6. Послідовність проведення аудиторської перевірки витрат виробництва та собівартості продукції

<b>1 етап. Планування аудиту:</b> тестування систем обліку та внутрішнього контролю, складання плану і програми аудиту	<b>2 етап. Проведення аудиту:</b> здійснення аудиторських процедур, збір аудиторських доказів та оформлення робочих документів аудитора	<b>3 етап. Оформлення висновку (звіту):</b> оцінка результатів аудиту витрат та собівартості продукції, висловлення незалежної думки аудитора за результатами аудиту
--	---	--

#### 7. Процедури аудиту витрат

Ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю підприємства, вивчення системи формування витрат та собівартості продукції, організації їх обліку, визначення аудиторського ризику	Перевірка первинних документів з обліку витрат, перевірка правильності формування та відображення в обліку обсягів незавершеного виробництва, перевірка відповідності здійснених операцій обліковій політиці підприємства та їх законності, перевірка дотримання підприємством принципу відповідності витрат, перевірка обліку майбутніх витрат, перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів, перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку, перевірка правильності обліку нарахованого зносу основних засобів, перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат, перевірка результатів інвентаризації незавершеного виробництва та відображення їх в бухгалтерському обліку, перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції	Складання переліку відсутніх первинних документів, узагальнення інформації з аудиту витрат та собівартості продукції, аналіз достовірності зібраних доказів, формування звіту за результатами перевірки
---	---	---

Рис. 2.7. Організаційна схема аудиту витрат

- перевірка правильності відображення та формування в обліку обсягів незавершеного виробництва;
- перевірка правильності дотримання підприємством принципів відповідності витрат;
- перевірка правильності обліку майбутніх витрат підприємства;
- перевірка правильності відображення у обліку витрат в результаті знецінення, нестачі або псування запасів;
- перевірка правильності відображення витрат на відповідних рахунках обліку;
- арифметична перевірка правильності обліку нарахованої амортизації;
- перевірка обґрунтованості розподілу загальновиробничих витрат;
- перевірка результатів інвентаризації незавершеного виробництва;
- перевірка правомірності і своєчасності зарахування витрат до складу собівартості продукції.

Заключним етапом аудиту є підготовка звіту (аудиторського висновку про результати перевірки. На цьому етапі аудитор узагальнює інформацію про витрати і втрати та формує аудиторський висновок на основі достатньої кількості аудиторських доказів. Звіт аудитора формується з урахуванням наступних подій, що відбулися після звітної дати, але до закінчення аудиту.

На основі узагальненої організаційної схеми аудиту витрат основної діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» запропоновано виокремити послідовність перевірки з її деталізацією за стадіями, етапами, рядом аудиторських процедур, методами та прийомами перевірки в таблиці 2.6.

Запропоновано такі стадії та етапи аудиту:

1. Початковий (включає планування і ознайомлення з предметною областю).

На цьому етапі відбувається вибір об'єкта аудиту і аудиторів, які проводитимуть перевірку. Також вивчаються нормативно-правові документи,

Таблиця 2.6

## Послідовність аудиту витрат товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А»

Стадія аудиту	Етап аудиту	Аудиторські процедури	Методи та прийоми перевірки	Результат етапу
Початкова	Планування	Вибір об'єкта аудиту. Формування бригади аудиторів	Загальнонаукові методи дослідження, економічний аналіз	Складання плану аудиту
	Ознайомлення з предметною областю дослідження	Вивчення нормативних документів, звітності, статистичних даних тощо. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, визначення певних показників. Ознайомлення з організацією виробництва та технологічного процесу на підприємстві, умовами роботи. Визначення аудиторських процедур		Складання програми аудиту
Переддослідна	Підготовчий	Проведення процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення контролюючих процедур	Загальнонаукові методи дослідження	Внесення відповідних коректив до Плану та Програми аудиту
	Тестування	Розробка тестів контролю. Тестування засобів контролю	Тестування, анкетування, опитування, експертних оцінок	Складання актуальних тестів контролю. Визначення розміру аудиторського ризику та аудиторської вибірки
Фактичне дослідження	Інвентаризація	Інвентаризація незавершеного виробництва	Інвентаризація, контрольний обмір, оцінка якості сировини і матеріалів тощо	Виявлення відхилень. Коригування ризику аудитора
Дослідження операцій по суті (документальна перевірка)	Перевірка достовірності показника собівартості продукції	Встановлення правильності включення витрат до собівартості, тотожності показників синтетичного та аналітичного обліку	Суцільна, вибіркова, документальна, камеральна, фактична, аналітична та комбінована перевірки, методи опитування, інспектування, запиту, аналітичного огляду, анкетування та тестування тощо	Складання робочих документів аудитора
	Перевірка правильності розподілу загально-виробничих витрат	Перевірка правомірності віднесення витрат до загально-виробничих (правильність їх розподілу), відповідності відображення їх в обліку		Складання робочих документів аудитора
	Аудит витрат діяльності	Перевірка правомірності віднесення витрат до операційних, фінансових, інвестиційних і надзвичайних витрат, відповідності відображення їх у бухгалтерському обліку		Складання робочих документів аудитора
Завершальна стадія	Творчий	Розробка актуальних рекомендацій із застосуванням методів економічних наук	Економічний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, економіко-статистичні методи кореляції та регресії тощо	Підготовка окремих параграфів аудиторських узагальнюючих документів
	Узагальнюючий	Систематизація матеріалів аудита	Загальнонаукові	Складання аудиторського звіту та висновку
	Ознайомлення клієнта з результатами аудита	Доповідь та роз'яснення клієнту висновків	Графічні методи представлення інформації	Підписання акта виконаних робіт

що регулюють діяльність, форми звітності, статистична інформація, відбувається ознайомлення з організацією виробництва та особливостями технологічного процесу. На цьому етапі використовують загальнонаукові методи дослідження та прийоми економічного аналізу.

## 2. Переддослідний (включає підготовчий етап та тестування).

На цьому етапі проводяться процедури організаційного характеру, які спрямовані на забезпечення потрібних умов якісної перевірки і організація контролюючих процедур. До цього моменту застосовують ще загальнонаукові методи дослідження.

У другій частині цього етапі відбувається розробка тестів контролю і проводиться їх тестування. Перевірка відбувається шляхом тестування, анкетування, опитування або експертних оцінок. Метою власне дослідження, як одного з фундаментальних етапів аудиту, є моніторинг виробничої діяльності підприємства на предмет недоліків, надлишків та інших відхилень та розробка рекомендацій аудиторів щодо зменшення витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства.

## 3. Фактичне дослідження (передбачає проведення інвентаризації).

Цей етап передбачає проведення фактичної наявності витрат шляхом інвентаризації незавершеного виробництва, контрольних обмірів та оцінки якості сировини й матеріалів. У цьому випадку доцільно обрати незавершене виробництво як об'єкт інвентаризації, оскільки правильний розрахунок його залишків важливий для визначення собівартості продукції. Джерелом перевірки, у свою чергу, є матеріали інвентаризації незавершеного виробництва.

## 4. Дослідження операцій по суті.

Документальна перевірка є базовим етапом усього процесу аудиту, оскільки вона сприяє повному вивченню та критичному аналізу правильності формування та обґрунтованості витрат підприємства. Це один з найбільших етапів перевірки, який включає перевірку правильності показників

собівартості продукції і визначення доцільності включення витрат до загальновиробничих, звірку показників синтетичного і аналітичного обліку.

Окрім цього відбувається вивчення правильності розподілу загальновиробничих витрат, а саме правомірності віднесення їх до загальновиробничих, відповідність відображення в обліку. Завершує цей етап перевірки аудит витрат діяльності і вивчення законності віднесення витрат до операційних, інвестиційних чи фінансових або надзвичайних та достовірність відображення окреслених сум в облікових документах. Оскільки цей етап становить основу всього аудиторського дослідження відбувається суцільна, документальна, вибіркова, камеральна, аналітична, фактична і комбінована перевірки, опитування працівників, проводиться інспектування, аналітичний огляд, анкетування і тестування.

У той же час дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів, оскільки сфера правопорушення господарських операцій набагато ширша.

5. Завершальна стадія (передбачає творчий і узагальнюючий етапи та ознайомлення клієнта з результатами перевірки).

Завершується перевірка розробкою рекомендацій із застосуванням методології сучасної економічної науки шляхом використання економічного та функціонально-вартісного аналізу, математичного моделювання, економіко-статистичних методів та ін. Після розробки відповідних рекомендацій відбувається узагальнення та систематизація усіх матеріалів шляхом загальнонаукових методів. Останнім етапом є ознайомлення клієнта з результатами аудиторської перевірки, доповідаються та пояснюються висновки і перспективи, які відображені у аудиторському висновку. У практиці інтерпретації даних найбільш ефективною для аудиторського звіту вважається графічна інформація з елементами аналітичного опису.



На базі узагальнення доробок провідних науковців та практиків було опрацьовано традиційний склад стадій та етапів аудиторського дослідження витрат діяльності підприємства та сформовано пропозиції проведення аудиторської перевірки Товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А». Доповнюючи традиційне ведення перевірки, на початковій стадії аудиту витрат діяльності запропоновано проводити аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, а завершальна стадія доповнена творчим етапом, що дозволяє розробити актуальні рекомендації щодо усунення виявлених аудитором недоліків та заходи щодо зниження собівартості готової продукції тощо.

## Висновки до розділу 2

Інформаційна система обліку становить основу для прийняття управлінських рішень. Оскільки основними завданнями обліку витрат є своєчасне, повне та точне відображення витрат; формування інформації про місця їх походження та періоди визнання; розробка та застосування методів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, послуг; розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг; забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Основним завданням аудиту є перевірка правильності виконання завдань обліку та підтвердження достовірності інформації.

На сучасному етапі розвитку економіки України одним із найскладніших питань, що вирішуються керівниками різних рівнів, є мінімізація витрат підприємства та оптимізація використання його наявних ресурсів. Окрім обліку та аналізу, важливу роль у цьому відіграє контроль, зокрема його прогресивна форма – аудит. Важливим напрямком аудиту є

аудит витрат підприємства як провідної структурної складової процесу використання ресурсів господарської діяльності. Організація завжди допомагає досягти мети та оптимізувати отримані або бажані результати.

Відповідно визначеній меті перевірки встановлюються безпосередні об'єкти аудиту. Результати аналізу економічної літератури показали широке визначення підходів у різних вчених до формування безпосередніх об'єктів аудиту витрат на вітчизняних підприємствах. Як видно з таблиці різними науковцями виокремлено ряд безпосередніх об'єктів аудиту витрат підприємства, а саме: первинні документи, методи обліку витрат та калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіли витрат, об'єктивність класифікацій витрат за елементами, обґрунтованість операцій пов'язаних з браком, обґрунтованість операцій придбання, списання та ін. На основі проведеного дослідження сформовано організаційну схему аудиту витрат вітчизняних підприємства, яка складається з семи елементів: мети, об'єкту, методів, нормативно-правового регулювання, фактографічної інформації, послідовності проведення та процесів аудиту. Ґрунтуючись на узагальненій організаційній схемі аудиту витрат основної діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» запропоновано виокремити послідовність перевірки з її деталізацією за стадіями, етапами, рядом аудиторських процедур, методами та прийомами перевірки.

## **РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

### **3.1. Розвиток методичних положень економічного аналізу витрат вітчизняних підприємств**

Для забезпечення формування методологічних положень економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств існує необхідність обґрунтувати склад методів економічного аналізу та їх вибір у контексті формування аналітичної інформації для управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Метод економічного аналізу виробничих витрат підприємств нерозривно пов'язаний з такою складовою системи, як зворотний зв'язок. Адже обрані методи економічного аналізу дозволяють сформулювати певну інформаційну модель поведінки виробничих витрат, на основі якої приймаються рішення щодо параметрів цієї поведінки, і можуть надалі впливати на розробку методологічних інструментів, обраних для оцінки ефективності виробничі витрати. За цих умов актуальними стають питання дослідження таких складових системи економічного аналізу, як методологічна дія та зворотний зв'язок.

Методологічна дія – це метод економічного аналізу, що використовується для оцінки виробничих витрат підприємства. Цей елемент системи особливо важливий з позицій формування інформаційної моделі витрат для цілей управління ними та оцінки ефективності виробничих процесів на підприємствах. Розвиток економічного аналізу як прикладної функціональної науки пов'язаний із вдосконаленням його методології, розробкою спеціальних методів дослідження.

Розвиток методології нерозривно пов'язаний і супроводжується розширенням та поглибленням обсягу знань, змінами в засоби пізнання, зміст

визначення категорій і понять, трансформація культурних цінностей. Питання про методологію, методи, прийоми економічного аналізу є однією з тих галузей, де співіснують різні, іноді протилежні за змістом позиції.

Існує чітка різниця та підпорядкованість таких понять, як метод, метод, техніка, технологія, процедура; системний підхід до розкриття змісту понять предмета, методу, завдання економічного аналізу не передбачено; питання формування науково обґрунтованої класифікації методи та прийоми економічного аналізу залишаються відкритими»[81].

Кожне підприємство повинно визначити метод економічного аналізу з урахуванням галузевої специфіки своєї діяльності. Hamster TR в цьому контексті зазначає, що "вдосконалення або розробка методу аналізу виробничих витрат і виробничих втрат має визначатися можливістю врахування галузевих та технологічних аспектів операційної діяльності підприємства, а також бачення її подальшого розвитку"[33, с. 21].

Це, в свою чергу, вимагає уніфікації методів економічного аналізу виробничих витрат на підприємстві для формування єдиного і цілісного інформаційного простору для управління ними. «Інформаційно-методологічні підходи до її аналізу мають важливе значення в процесі управління витратами. При проведенні одночасних аналітичних досліджень з метою отримання узагальненої інформації схема аналізу повинна бути раціонально уніфікована»[33, с. 81].

Основою формування методів економічного аналізу виробничих витрат підприємств є визначення проблем, з якими стикається економічний аналіз, та подальша аналітична інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень щодо поведінки виробничих витрат. У науковій літературі завдання економічного аналізу виробничих витрат досить різноманітні, як показано в таблиці 3.1.

## Завдання економічного аналізу витрат в науковій літературі

Автор	Завдання економічного аналізу за елементами
Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній	Виділяють такі завдання аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції: визначення загальної вартості використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, організація контролю за рівнем цих витрат; аналіз виробничої собівартості одиниці продукції, виявлення резервів зменшення собівартості продукції.
Г.В. Савицька	Акцентує увагу на таких завданнях, як вивчення матеріало-, трудо-, енерго-, фондомісткості виробництва, визначення впливу технічного прогресу на структуру витрат
Н.В. Тарасенко	До завдань аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції відносить також визначення величини економії (перевитрат) за кожною статтею
Буфатіна І.	До завдань аналізу витрат за елементами витрат за припускає: <ul style="list-style-type: none"> <li>• вивчення складу елементів витрат, питомої ваги кожного елемента витрат;</li> <li>• виявлення динаміки й напрямку зміни окремих елементів витрат;</li> <li>• оцінку виконання плану за сумою загальних витрат;</li> <li>• виявити причини економії або перевитрати за кожною статтею витрат</li> <li>• установити резерви зниження собівартості</li> </ul>
В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович	Здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою економічно однорідних витрат. Оцінка структури витрат на виробництво (питомої ваги кожного елемента) дозволяє зробити висновок про матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість виробництва, а відтак намітити основні напрямки пошуку резервів зниження витрат за рахунок детального аналізу тих витрат, які мають найбільшу питому вагу. Скласти кошторис (бюджет) витрат на виробництво для визначення необхідного обсягу виробничих запасів, планового фонду оплати праці і т.п. Оцінити витрати, пов'язані з випуском валової продукції, бо витрати за елементами – це витрати як на готові вироби, так і на незавершене виробництво
Л.А. Богдановська	оцінка потреби підприємства в матеріальних ресурсах; <ul style="list-style-type: none"> <li>– вивчення якості планів матеріально-технічного постачання та аналіз їх виконання;</li> <li>– характеристика динаміки показників використання матеріальних ресурсів;</li> <li>– визначення системи факторів впливу на відхилення фактичних показників використання матеріалів від планових або від аналогічних фактичних показників за попередній період;</li> </ul> оцінка внутрішніх резервів економії матеріальних ресурсів

Г.М. Мельничук	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вивчення забезпеченості виробництва сировиною, матеріалами, паливом та енергією;</li> <li>– об'єктивна оцінка ефективності їх використання;</li> <li>– виявлення недоліків в організації матеріально-технічного забезпечення;</li> <li>– пошук резервів покращення використання виробничих запасів</li> </ul>
С.В. Калабухова	<ul style="list-style-type: none"> <li>– оцінка ефективності формування портфеля замовлень;</li> <li>– визначення характеру складських запасів, оцінка руху та структури споживання виробничих запасів;</li> <li>– систематизація факторів впливу на відхилення фактичних показників від прогнозних;</li> <li>– моделювання взаємозв'язку між обсягом випуску продукції та матеріаломісткістю й матеріаловіддачею;</li> <li>– оцінка ефективності використання виробничих запасів;</li> <li>– аналіз динаміки оптових цін на матеріальні ресурси, транспортно-заготівельних витрат і норм витрачання матеріальних цінностей;</li> <li>– пошук резервів економії виробничих запасів;</li> <li>– оцінка можливих варіантів мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання виробничих запасів;</li> <li>– розробка політики управління виробничими запасами і формування нового портфеля замовлень</li> </ul>

Наукові погляди на проблему економічного аналізу витрат у працях вітчизняних вчених досить різноманітні. Однак вважаємо, що головним завданням є отримання аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки у поведінці витрат промислових підприємств. Саме на основі причинно-наслідкових зв'язків формуються управлінські рішення та параметри стратегічного розвитку підприємства. Ось чому всі інші завдання економічного аналізу є похідними.

"Послідовність економічного аналізу не повинна базуватися на пріоритетних аспектах господарської діяльності підприємства, а впливати із сутності предмета економічного аналізу, тобто відображати причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними явищами. Таким чином, аналітичне дослідження, залежно від щодо завдань, може починатися або з аналізу первинних показників (причин), що спричинили або вплинули на

формування відповідного рівня показників ефективності діяльності підприємства (наслідки) (аналіз прогнозу), або аналізу показників результативності діяльності підприємства (наслідки), що їх спричинило (ретроспективний аналіз) "[83, с. 246]. Виходячи з цього та специфіки інформаційних запитів користувачів аналітичної інформації, завдання економічного аналізу трансформуватимуться залежно від змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства. Загалом це повною мірою виявляється у виборі методів економічного аналізу собівартості продукції.

Вітчизняний дослідник проблем економічного аналізу І. Т. Райковська у своїй кандидатській дисертації [78, с. 246] запропоновані вимоги до методології економічного аналізу підприємства з урахуванням сучасних умов ведення бізнесу, які включають: забезпечення реалізації цілей дослідження; використання оптимального переліку показників залежно від об'єкта аналітичного дослідження; безперервне і безперервне вивчення економічних процесів; відображення функціонально необхідних процесів аналізу на різних рівнях управління; орієнтація методів і прийомів аналізу на отримання необхідної та достатньої ефективної інформації та обґрунтування їх використання; методологія повинна бути систематичною реалістичною оцінкою моделі виконання функцій бізнес-аналізу на відповідному рівні управління.

Для задоволення цих вимог ми пропонуємо при виборі аналітичних процедур для оцінки ефективності управління витратами підприємств враховувати їх характеристики та групувати за такими компонентами, а саме: спостереження, порівняння, узагальнення та висновки. Такий підхід до формування методів був використаний у докторській дисертації Д. О. Грицишени [21] з проблем розробки методології еколого-економічного аналізу господарської діяльності підприємств. Пристосовуючи цей підхід до економічного аналізу виробничих витрат підприємств, варто підкреслити такі характеристики:

- спостереження - це особливий компонент аналітичного дослідження поведінки виробничих витрат, під час якого використання відносних та абсолютних показників створює загальне уявлення про стан виробничих витрат з точки зору їх формування, розподілу та місця у собівартості готової продукції підприємства;

- при порівнянні даних, отриманих в результаті спостереження, їх систематизують, групують і порівнюють для отримання інформації про відповідність поведінки виробничих витрат зазначеним параметрам;

- на етапі узагальнення використовуються аналітичні процедури, які дозволяють оцінити сукупність факторів, що впливають на поведінку витрат, та виявити причинно-наслідкові зв'язки у зміні поведінки відповідно до встановлених параметрів;

- у висновках суб'єкта аналітичного дослідження формує інформацію про результати таких досліджень та надає ряд рекомендацій щодо зміни параметрів поведінки виробничих витрат.

Основними напрямками методичного забезпечення економічного аналізу виробничих витрат підприємств є наступні методологічні положення:

- традиційні методи економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, метод порівняння, середні значення, групування, балансовий метод;

- математичні методи економічного аналізу: факторний та стохастичний аналіз: кореляційний (парний, ранговий, канонічний), регресійний аналіз; дисперсійний аналіз; компонентний аналіз;

- евристичні методи економічного аналізу: метод експертних оцінок, метод мозкового штурму, окремі методи (анкетування, тестування, співбесіди).

Кожен із цих методів економічного аналізу використовується з відповідною метою при вивченні поведінки витрат підприємства. Відповідно, методологія економічного аналізу повинна передбачати послідовність використання цих методів економічного аналізу, інформаційне забезпечення



та представлення результатів для користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх. Зауважимо, що економічний аналіз виробничих витрат підприємств слід організовувати та проводити на відповідних етапах. У науковій літературі не існує єдиного підходу до цього етапу.

Цаль-Цалко Ю.С. [98] визначає п'ять етапів економічного аналізу виробничих витрат і вартості готової продукції:

- 1) загальна оцінка виконання кошторису витрат з точки зору економічних елементів;
- 2) оцінка прямих витрат та їх відхилення від плану;
- 3) аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат;
- 4) аналіз собівартості (калькуляція) окремих товарів;
- 5) оцінка впливу зміни витрат на кінцевий випуск продукції та фінансові результати підприємства.

Гайдаєнко О., Малицька І. [18] виділяють чотири етапи економічного аналізу витрат:

- 1) аналіз змін розміру та рівня витрат на підприємстві в цілому (передбачає загальну оцінку змін розміру та рівня отриманих витрат порівняно з попередніми аналітичними періодами;
- 2) аналіз зміни обсягу та рівня витрат за окремими статтями (елементами), а також структури витрат (дозволяє виявити зміни величини витрат за окремими статтями (статтями), а також зміни структури витрат сукупні дають можливість визначати більш значущі та критичні статті витрат, зміни в яких визначають тенденцію розвитку витрат на підприємстві в цілому);
- 3) аналіз змін обсягу та рівня умовно змінних та умовно постійних витрат підприємства (для цього етапу аналізу проводиться групування витрат залежно від еластичності до обсягу діяльності. Інформація дозволяє визначити зміни в обсяг і рівень змінних і констант, необхідних для управління не тільки витратами, але і обсягом виробництва підприємства (визначення "точки беззбитковості");

4) аналіз змін обсягу, рівня та складу витрат щодо інших кваліфікацій (залежно від мети та глибини дослідження); кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат на підприємстві в цілому та щодо окремих елементів витрат [110].

Стільки ж етапів відрізняє Андреева Г.І., але їх зміст різний:

1) аналіз виробничих витрат: оцінка прийнятих рішень щодо рівня виробничих витрат, робіт, послуг;

2) загальна оцінка виконання кошторису витрат з точки зору економічних елементів та статей витрат; аналіз виявлених відхилень фактичних витрат від запланованих або отриманих у попередньому періоді;

3) виявлення резервів зниження собівартості продукції та витрат на 1 грн. вироблена продукція; мобілізація внутрішніх виробничих резервів та впровадження їх у виробництво;

4) виявлення впливу зміни виробничих витрат на кінцеві результати діяльності підприємства.

Андросенко О.О. визначає стадії власне аналітичного процесу:

- підготовчий етап (визначення мети та завдань аналізу виробничих витрат, встановлення його об'єктів та предмета; визначення типів та форм; ідентифікація користувачів результатів зазначеного аналізу);

- технологічний етап (визначення виконавців та вибір форми організації економічного аналізу; вибір типу організаційної структури аналітичного підрозділу; підготовка та затвердження Положення про організацію аналітичної роботи на підприємстві; розробка плану та програми аналізу виробництва витрати);

- аналітичний етап (формування інформаційно-технічної підтримки для організації аналізу витрат на виробництво кондитерських виробів; визначення системи показників та методів аналізу; оцінка відхилень, виявлених за результатами аналізу, та встановлення причин їх виникнення);

- заключний етап (узагальнення та реєстрація результатів аналізу витрат на виробництво кондитерських виробів; визначення заходів щодо

усунення виявлених відхилень та недоліків, контроль за їх виконанням), результати яких пропонуються в аналітичному звіті) [6]. Такий підхід найбільш відповідає специфіці економічного аналізу виробничих витрат підприємств, але повинен бути адаптований до відповідних інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. З огляду на це, ми пропонуємо розширити зміст кожного з етапів економічного аналізу виробничих витрат підприємств (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Етапи економічного аналізу виробничих витрат підприємств

Етап	Характеристика
<b>Підготовчий етап</b>	<b>Мета економічного аналізу</b> – формування інформаційного ресурсу про поведінку виробничих витрат та ефективність управління ними через обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків та формування напрямів розвитку
	<b>Об'єкт економічного аналізу</b> – виробничі витрати за місцями їх виникнення (цехи, виробництва) та видами (прямі та непрямі, постійні та змінні, за елементами)
	<b>Предмет економічного аналізу</b> – причинно-наслідкові зв'язки стану виробничих витрат
	<b>Користувачі результатів економічного аналізу</b> – внутрішні та зовнішні стейкхолдери
<b>Технологічний етап</b>	<b>Виконавці аналітичних процедур</b> – залежить від цілей економічного аналізу пріоритетного користувача та форми організації економічного аналізу на великому промисловому підприємстві
	<b>План економічного аналізу</b> – визначає завдання та сукупність аналітичних процедур щодо оцінки поведінки витрат та ефективності управління ними
	<b>Програма економічного аналізу</b> – визначає порядок застосування аналітичних процедур та інформаційного забезпечення за кожною із них
	<b>Класифікатор відхилень</b> – внутрішній документ, який визначає види відхилень виробничих витрат від заданих параметрів (бюджетів) та причини їх виникнення
<b>Аналітичний етап</b>	<b>Методичні рекомендації з економічного аналізу виробничих витрат</b> – документ, що визначає порядок застосування аналітичних процедур, їх сукупність за кожним завданням економічного аналізу
	<b>Оцінка відхилень</b> – процедура оцінки відхилень та їх причин
	<b>Факторний аналіз</b> – встановлення причинно-наслідкових зв'язків за окремими видами відхилень
<b>Підсумковий етап</b>	<b>Аналітична записка за наступними розділами:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- опис застосованої методики та її обґрунтування;</li> <li>- опис інформаційного забезпечення та підтвердження його достовірності;</li> <li>- представлення отриманих результатів та їх опис;</li> <li>- опис виявлених відхилень;</li> <li>- опис факторів впливу на стан виробничих витрат та обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків;</li> <li>- обґрунтування заходів щодо подолання відхилень;</li> <li>- представлення варіантів зміни параметрів управління витратами</li> </ul>

Такий підхід до формування методологічних положень економічного аналізу виробничих витрат підприємств та порядку їх здійснення визначається наступними положеннями:

- підготовчий етап економічного аналізу виробничих витрат на підприємствах може відбуватися як один раз, так і періодично, залежно від мети економічного аналізу.

Якщо говорити про постійне аналітичне забезпечення управління витратами, то підготовчий етап економічного аналізу є прерогативою організації системи на підприємстві та формування її взаємозв'язку з іншими інформаційними підсистемами, для яких економічний аналіз виступає як джерело інформації, тобто генератор інформації та споживач. Відповідно визначається мета економічного аналізу виробничих витрат, після чого пропонується зрозуміти: формування інформаційних ресурсів про поведінку виробничих витрат та ефективність управління ними через обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків та напрямків розвитку.

Відповідно, об'єктом є виробничі витрати за місцем походження (цехи, виробництво) та видами (прямі та непрямі, постійні та змінні, за елементами), а предметом - причинно-наслідкові зв'язки стану виробничих витрат. Загалом, підготовчий етап повинен формувати організаційні та методологічні положення, які б надавали інформацію відповідним внутрішнім та зовнішнім зацікавленим сторонам. У деяких випадках економічний аналіз може бути одноразовим, за умови, що вам потрібно оцінити конкретний вид виробничих витрат або відповісти на конкретне питання. У таких випадках підготовчий етап буде основою всього наступного;

- Технологічний етап має організаційний характер, оскільки пов'язаний із призначенням виконавців аналітичних процедур та визначенням сфери їх діяльності. Вибір виконавців аналітичних процедур залежить від цілей економічного аналізу пріоритетного користувача та форми організації економічного аналізу на підприємстві.

Діапазон виконавців визначається нами в контексті вивчення предметів економічного аналізу. Процедура застосування аналітичних процедур регламентується: планом економічного аналізу (визначає завдання та сукупність аналітичних процедур з оцінки поведінки витрат та ефективності управління ними) та програмою економічного аналізу (визначає порядок застосування аналітичних процедур та інформаційне забезпечення кожного з них). Для формалізації результатів аналітичних досліджень ми пропонуємо сформувати класифікатор відхилень на підприємствах, що означає внутрішній документ, що визначає види відхилень витрат виробництва від заданих параметрів (бюджетів) та причини їх виникнення;

- аналітичний етап пов'язаний із безпосереднім застосуванням аналітичних процедур суб'єктом-виконавцем системи економічного аналізу виробничих витрат підприємств. Загалом, цей етап повинен регулюватися керівними принципами економічного аналізу виробничих витрат (документ, що визначає процедуру застосування аналітичних процедур, їх сукупність для кожного завдання економічного аналізу). Особливістю цього етапу є оцінка відхилень за класифікатором і, відповідно, встановлення причинно-наслідкових зв'язків шляхом застосування методології факторного аналізу;

- Заключний етап економічного аналізу витрат підприємств - це завершальний етап, який пов'язаний з формуванням аналітичної записки. Ми пропонуємо структуру зазначеного документа: опис застосовуваної техніки та її обґрунтування; опис інформаційного забезпечення та підтвердження його справжності; презентація отриманих результатів та їх опис; опис виявлених відхилень; опис факторів, що впливають на стан виробничих витрат та обґрунтування причинно-наслідкових зв'язків; обґрунтування заходів щодо подолання відхилень; презентація варіантів зміни параметрів управління витратами.

### 3.2. Аналіз структури витрат підприємства

Сучасні підприємства в Україні не використовують активно аналітичні інструменти для поліпшення своєї діяльності. Існує низка причин цього явища в вітчизняній економіці. По-перше, необхідність економити через складне економічне становище суб'єктів господарювання. По-друге, відсутність високопрофесійних спеціалістів, які б володіли методологією та методами аналізу та орієнтувались на галузеву специфіку конкретного суб'єкта, вимоги його системи управління, а також здатність отримувати необхідні результати. Українські виробники - відсутність сучасної аналітичної підтримки управління витратами, пристосованої до економічної діяльності підприємства в операційному та стратегічному аспектах, що призводить до необґрунтованих управлінських рішень.

Крім того, однією з проблем аналізу витрат є забезпечення успішного поєднання інформаційної бази та формулювання її завдань, позиціонування об'єктів, моделювання підходу до вибору факторів, що впливають, та пошук шляхів мінімізації витрат. У цьому випадку виникає необхідність у розширенні інформаційної бази аналізу, розробці його інструментів, вдосконаленні методів і прийомів, особливо з точки зору витрат.

У сучасних умовах аналіз витрат базується головним чином на даних системи бухгалтерського обліку. Оцінка досягнень, так і перспектив виявлення резервів для підвищення ефективності вимагає використання дещо ширшого кола інформаційних даних. Отже, джерела інформації для аналізу операційних витрат слід розділити на дві групи: внутрішні (отримані із системи бухгалтерського обліку) та зовнішні (взяті із зовнішніх джерел, включаючи статистичні довідники тощо).

Кожна з цих груп відіграє свою роль у процесі аналізу, але всебічно всі джерела дозволяють отримати більш точні, кращі та адекватніші результати аналізу. Внутрішніми джерелами даних для аналізу є бухгалтерські документи, зовнішніми - усі можливі інформаційні ресурси зовнішнього

характеру (довідники, Інтернет-інформація, дані бухгалтерського обліку та звітності інших суб'єктів, офіційна інформація з веб-сайтів міністерств, відомств, контролюючих та контролюючих органів тощо).

Використання даних цих джерел забезпечує отриману інформацію, яка є прийнятною для вирішення проблем, пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання (рис. 3.1).

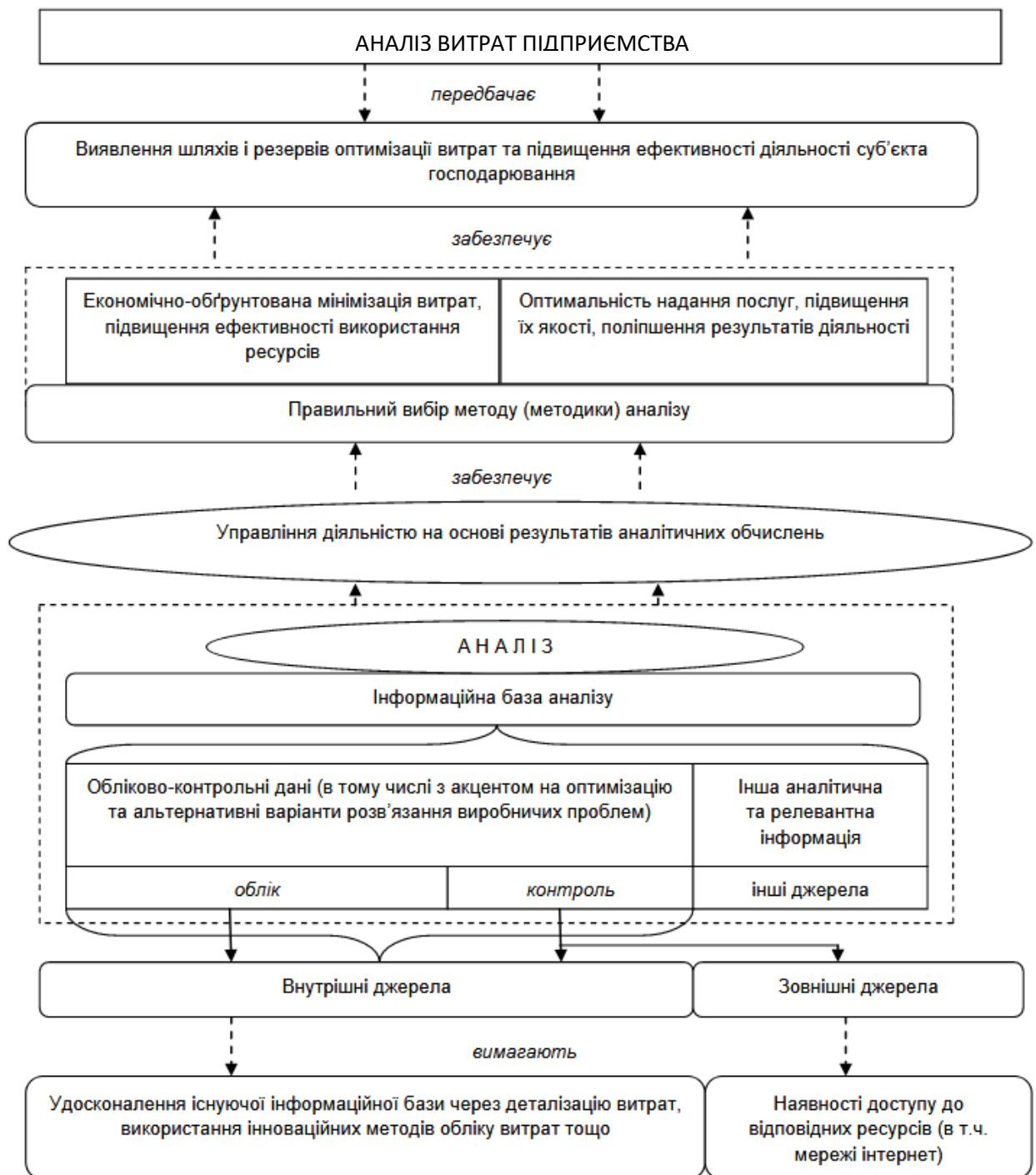


Рис. 3.1. Загальна схема взаємозв'язку джерел і результатів аналізу витрат діяльності

До внутрішніх джерел інформаційного-забезпечення проведення аналізу витрат, наприклад, для суб'єкта, що здійснює роздрібну торгівлю: «Звіти про витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) підприємства (організації)», планові і звітні калькуляції собівартості продукції (послуг), облікові дані з аналітичних і синтетичних рахунків, котрі відображують витрати різних видів ресурсів (матеріальних, трудових, грошових), а також первинні документи, відомості, журнали з обліку витрат, звітність (фінансова та статистична).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [75]. Основним джерелом інформації про витрати підприємства для зовнішніх користувачів є форма фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», склад інформації в якій регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [62].

В першому розділі цієї форми операційні витрати відображаються за функціональною ознакою, та поділяються на собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати відповідно до структури 9 класу плану рахунків. В третьому розділі витрати поділяються за економічними елементами, зокрема матеріальні витрати, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати.

Для досягнення мети дослідження необхідно здійснити аналіз структури витрат підприємств за елементам та функціональним призначенням, та визначити її залежність від процесів розвитку на підприємстві.

Дослідження проведено за відкритими даними фінансової звітності товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А». Досліджуване підприємство протягом п'яти років мало позитивний фінансовий результат.



Першим етапом аналізу операційних витрат обраних підприємств було порівняння суми операційних витрат за підсумками Розділу 3 «Елементи операційних витрат» Форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» із сумою відображених у Розділі 1 «Фінансові результати» цієї форми витрат, які включаються до розрахунку фінансового результату від операційної діяльності.

Структура операційних витрат підприємства значною мірою залежить від галузі, особливостей господарської діяльності, облікової політики тощо. Дослідження товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» показало відмінності в структурі витрат підприємства протягом п'яти років. Структура бізнес-процесів витрат за економічними елементами операційної діяльності підприємства подана в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

## Структура витрат за економічними елементами

Стаття витрат	2015	2016	2017	2018	2019
Матеріальні витрати	57,60%	55,70%	56,30%	58,40%	60,30%
Витрати на оплату праці	19,00%	18,70%	15,10%	15,40%	17,50%
Відрахування на соціальні заходи	7,50%	6,00%	5,20%	5,40%	3,70%
Амортизація	4,70%	4,60%	5,70%	5,40%	5,10%
Інші операційні витрати	11,20%	15,00%	17,70%	15,40%	13,00%

Аналіз даних таблиці показує динаміку відхилення показників структури витрат. Матеріальні витрати – витрати на сировину, матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі, придбані у третіх осіб, паливо та енергію, тару, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети, що використовуються в операційній діяльності підприємства.

Не включено до матеріальних витрат:

- придбані матеріали, паливо, енергія, які реалізуються без додаткової переробки на підприємстві;

- поворотні відходи - це залишки сировини, напівфабрикатів, охолоджуючих рідин та інших матеріальних цінностей, що утворюються в процесі виробництва, втрачають повністю або частково свої споживчі властивості і тому використовуються з високою вартістю або взагалі не використовуються.

Динаміка показника матеріальних витрат відображена на рисунку 3.2.

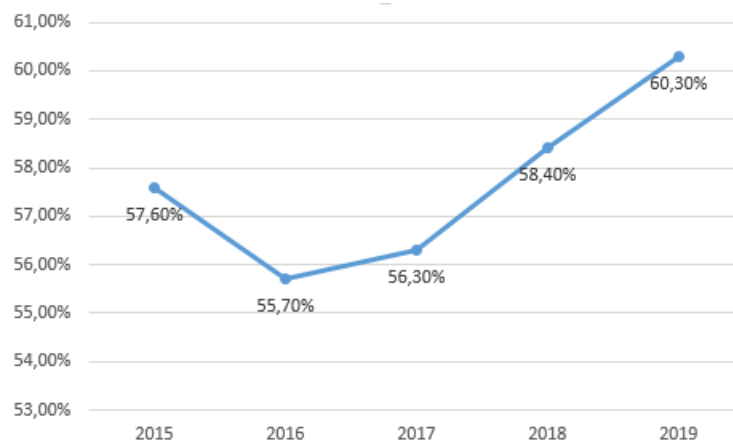


Рис. 3.2. Динаміка матеріальних витрат протягом 2015-2019 рр.

З рисунка видно, що у загальній структурі витрат матеріальні витрати становлять найбільший показник у 2019 р. (60,3 %), а найменший у 2016 р. (55,7 %).

Наступним елементом структури витрат є витрати на оплату праці. Показник "витрати на оплату праці" є складовою показника "операційні витрати на реалізовану продукцію, роботи, послуги". Цей показник відображає витрати компанії на оплату праці, пов'язані з виробництвом продукції виконанням робіт або наданням послуг.

Витрати на оплату праці є одним з основних елементів операційних витрат підприємства. Він складається з (пункту 23 П(С)БО 16): заробітної плати за зарплату; премії та заохочення; фінансової допомога; компенсаційних виплати; оплати відпусток; оплати іншого невідпрацьованого часу; інших витрати на оплату праці. Динаміка зміни витрат на оплату праці подано на рис. 3.3.

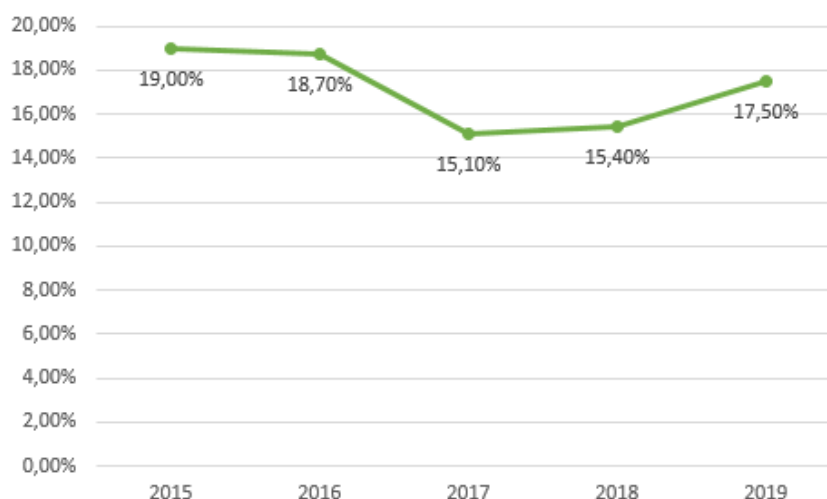


Рис. 3.3. Динаміка часток витрат на оплату праці протягом 2015-2019 рр.

З рисунка 3.3 видно, що показник оплати праці в загальній структурі операційних витрат становить приблизно однаковий розмір. У 2015 р. він був найбільшим та становив 19 %. Найменше оплата праці займала частку у загальних витратах у 2017 р. – 15,10 %.

Наступним елементом є відрахування на соціальні заходи. Відповідно до елементів "Відрахування на соціальні заходи" включає: відрахування загальних послуг державного соціального страхування, відрахування індивідуального страхування персоналу підприємства, відрахування інших соціальних заходів.

Динаміка показника відрахування на соціальні заходи показано на рисунку 3.5.

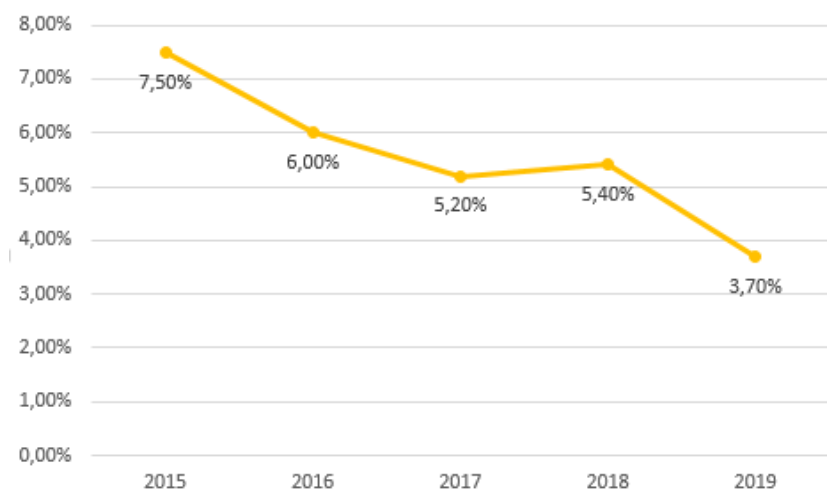


Рис. 3.5. Динаміка показника відрахування на соціальні заходи  
протягом 2015-2019 рр.

З рисунка видно, що найбільшими соціальні відрахування були у 2015 р. (7,5 %), а найменшими у 2019 р (3,7 %). Показник відрахувань на соціальне страхування потрібно розглядати у взаємозв'язку з показниками витрат на оплату праці. Аналізуючи два рисунки видно, що збільшення цих показників відбувається дисгармонійно.

Наступним елементом статей витрат є амортизація. Об'єктом амортизації є всі основні засоби (крім земельних ділянок). Амортизація - це процес переведення вартості основних засобів на вартість новоствореної продукції з метою повного їх відновлення. Для відшкодування вартості амортизованих основних засобів підприємства вираховують певні грошові суми відповідно до суми їх амортизації (фізичної та моральної), які включаються у вартість новоствореної продукції. Ці відрахування називаються амортизацією. Після продажу створеного продукту частина грошової суми, що відповідає переданій вартості основних засобів, відокремлюється і накопичується до повної суми, яка в основному відповідає початковій вартості основних засобів. Накопичені амортизаційні відрахування є джерелом повернення основних засобів. Амортизація - це перенесення вартості основних засобів на вартість готової продукції, з метою окуплення їх амортизованої частини.

Динаміка амортизаційних витрат товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» подана на рисунку 3.6.

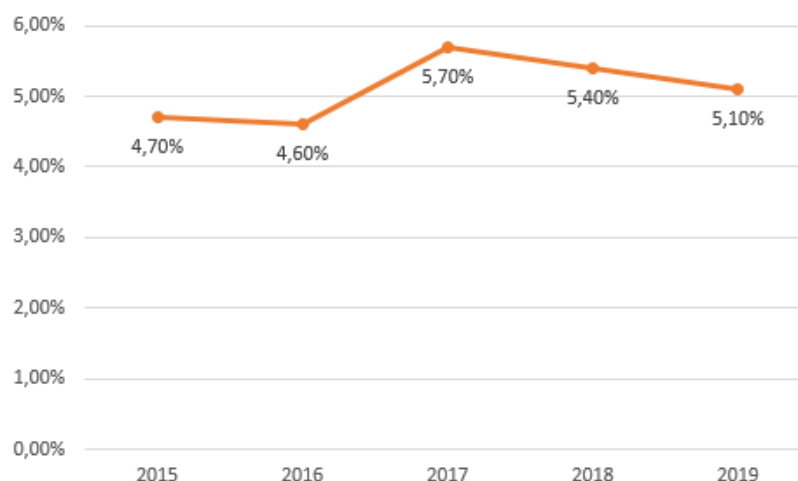


Рис. 3.6. Динаміка амортизації протягом 2015-2019 рр.

На основі такого аналізу визначають найбільш актуальні для компанії напрямки зниження витрат. Також необхідний аналіз структури операційних витрат за економічними елементами, щоб підприємство не потрапило в "ножиці" еластичного попиту на свою продукцію та нееластичного власного попиту на певні виробничі ресурси.

Створення ефективної аналітичної підтримки для управління витратами пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції;
- наявністю якісної та реальної інформації про вартість певних видів продукції, виконану роботу (послуги) та їх позиції на ринку;
- можливістю використання гнучких цін;
- надання об'єктивних даних для бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціональності витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності.

Досліджуючи витрати товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» доцільно розглянути їх структуру за функціональним призначенням (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4.

Структура операційних витрат за функціональним призначенням

Стаття витрат	2015	2016	2017	2018	2019
Собівартість реалізованої продукції	73,40%	60,70%	55,80%	67,80%	73,70%

Адміністративні витрати	7,40%	5,70%	6,60%	6,30%	5,10%
Витрати на збут	4,00%	3,50%	4,10%	5,80%	3,90%
Інші операційні витрати	15,20%	30,10%	33,50%	20,10%	17,30%

Операційні витрати товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» складаються з собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Динаміка зазначених показників собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат подана на рисунку 3.7.

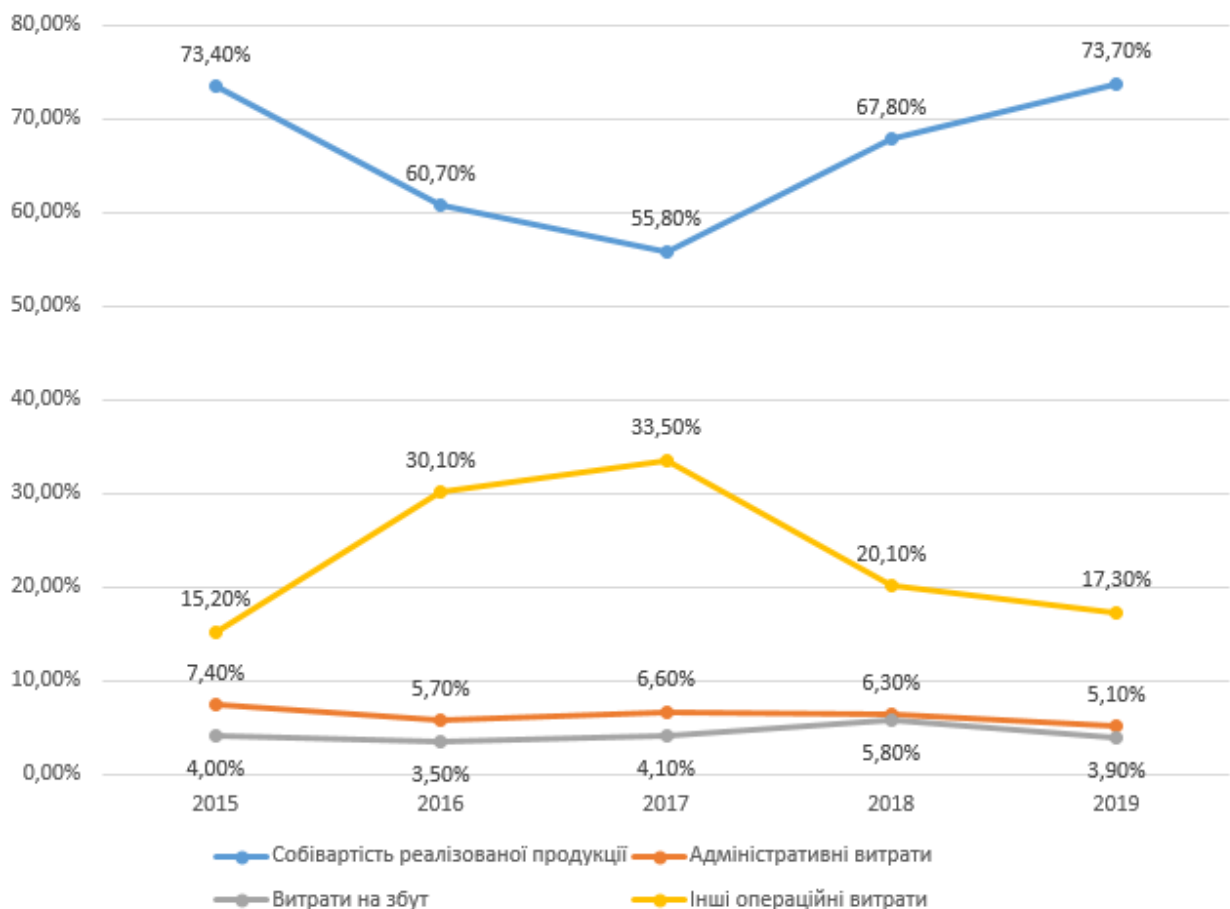


Рис. 3.7. Динаміка операційних витрат за функціональним призначенням протягом 2015-2019 рр.

В наведеному графіку доцільно виокремити «кризовий» період 2016-2017 рр., який характеризується суттєвим зростанням питомої ваги інших операційних витрат. В даному дослідженні проведено частотний аналіз структури операційних витрат в розрізі економічних елементів та за функціональним призначенням.



### 3.3. Системний підхід до управління витратами підприємства на засадах контролінгу

Впровадження ринкових методів господарювання викликало глибокі зміни в економічних відносинах в Україні, де удосконалення управління підприємством набирає все більшої ваги.

Порівняння понесених витрат і результатів діяльності підприємства дозволяє оцінити ефективність його роботи підприємства, оскільки економічний результат функціонування підприємства в загальному вигляді визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції і витрат, понесених на її виробництво, реалізацію, а також інших витрат притаманних діяльності підприємства, де можна виокремити трансакційні витрати. Отже, управління витратами можна розглядати як ефективний засіб досягнення підприємством високого економічного результату. Слід зазначити, що ефективно управління витратами, яке приводить до їх мінімізації, повинно охоплювати всі елементи управлінського циклу. Вирішення проблем управління витратами підприємства значно поліпшується при здійсненні системного підходу до управління ними на засадах контролінгу.

Насамперед зазначимо, що з позицій кібернетики, управління як система включає підсистему, яка управляє, і підсистему, якою управляють, тобто суб'єкт і об'єкт управління. Крім цього системний підхід до управління витратами підприємства передбачає існування єдності і взаємозв'язку суб'єкта управління та об'єкта, які повинні охоплюватись зворотнім зв'язком і знаходитись у безперервному русі та удосконаленні. Інформація про стан системи, яка циркулює в замкнутому контурі, використовується для здійснення корегування динаміки процесу управління.

Зауважимо, що системний підхід до управління по-винен відповідати наступним основним вимогам:

- мати чітко визначені цілі системи і її кінцевий стан;



- здійснення пошуку альтернативних варіантів досягнення поставленої мети, що доцільно реалізовувати при використанні контролінгу;
- визначення витрат та вигод, пов'язаних з можливою реалізацією кожної альтернативи. Проведення класифікації витрат і вигод на релевантні та не релевантні, де приймаються до уваги тільки релевантні ви-трати та доходи.
- вибір найбільш вигідної альтернативи із розглянутих.

При розробленні системного підходу треба врахувати наступне:

- не компоненти системи складають ціле, а сама система породжує необхідні компоненти, тобто система є первинною по відношенню до її компонентів;
- структура системи повинна бути гнучкою, мати мінімальну кількість компонентів, зміни у вертикальних зв'язках повинні мінімально впливати на її функціонування, мати мінімальну кількість горизонтальних зв'язків;
- спочатку необхідно формувати параметри «ви-ходу», потім визначати вплив факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, встановити вимоги до «входу», передбачити зворотній зв'язок, під кінець проектувати параметри процесу в системі.

Зазначимо, що практична реалізація поставлених вимог може бути здійснена на засадах контролінгу. Дефініція «контролінг» в різних джерелах трактується неоднозначно.

Тому доцільно визначити суть контролінгу (в перекладі з англійської to control — контролювати, регулювати, управляти), його призначення та можливості щодо управління витратами підприємства. В дослідженнях проведених під керівництвом О. М. Денисюк пропонується таке визначення контролінгу: «Контролінг – це функціонально – обособлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень» [24, с.6].

Визначення контролінгу, яке подають Л.О.Сухарева та С.М.Петренко, дещо відрізняється від зазначеного. Дослідники підкреслюють, що «система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує виробку альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства» [88, с.15].

У вступі до російського видання книги Хілмара Й. Фольмут [97, с.5] М.Л.Лукашевич та О.М.Тихоненкова зазначають, що «відомо достатньо широке і загальне розуміння контролінгу як цілісної концепції управління підприємством, направленої на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку». Далі відмічаються основні специфічні особливості контролінга. Використовуючи напрацювання Хілмара Й. Фольмут визначимо його особливості щодо управління витратами підприємства:

— ув'язка оперативних фінансово-економічних роз-рахунків і стратегічних рішень. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне виокремити стратегічний контролінг та оперативний контролінг щодо здійснення управління витратами підприємства;

— нова орієнтація фінансово-економічних розрахунків на прийняття економічно обґрунтованих рішень. Зазначимо на необхідності класифікації витрат, де доцільно виокремити трансакційні витрати, які можна класифікувати як витрати пошуку інформації, витрати ведення переговорів і укладення договорів, витрати специфікації і захисту прав власності, витрати опортуністичної поведінки, витрати на вимірювання якості;

— новий зміст таких традиційних функцій управління, як планування, контроль, інформаційне забезпечення, які складають ядро контролінга як концепції управління. Необхідно також врахувати такі функції управління як організація і мотивація (стимулювання);

— новий психологічний зміст ролі планово-економічних служб на підприємстві, де доцільно виокремити службу контролінгу.

Вивчення наукових джерел та практики функціонування контролінгу дало можливість прийняти його визначення щодо управління витратами підприємства, функція якого більш широка ніж інформаційна підтримка процесу управління. «Система контролінгу — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, планування, контролю, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей та результатів діяльності підприємства» [96, с.56].

При цьому слід зробити наголос на те, що система контролінгу повинна охоплювати не тільки поточні завдання, але і довгострокову перспективу розвитку підприємства.

Враховуючи системний підхід, зазначимо, що необхідно передбачити адаптацію стратегічних завдань розвитку до швидкоплинних умов зовнішнього середовища, узгодження оперативних планів (бюджетів) із стратегічними планами розвитку системи, координацію і інтеграцію оперативних планів (бюджетів) згідно різних процесів, створення системи забезпечення менеджерів різних рівнів інформацією для управління, створення системи контролю виконання планових показників, внесення необхідних змін при виявленні відхилень, створення гнучкої структури управління, яка змогла б реагувати на зміни зовнішнього середовища, у тому числі і на міжнародних ринках.

Контролінг повинен забезпечувати методичну і інструментальну базу для підтримки функцій управління, які складаються з планування, організації, мотивації, контролю, координації, а також оцінку внутрішніх та зовнішніх умов при прийнятті управлінських рішень.

Звідси впливають основні складові концептуальних засад щодо системного управління витратами підприємства:

— орієнтація на ефективну і результативну роботу не тільки в теперішній час, але і на довгостроковий період. Це виражається в забезпеченні рентабельності, контролі витрат і розробці заходів щодо їх

зниження, орієнтації на клієнтів та отриманні доходів, зв'язку системи морального і матеріального стимулювання працівників з конкретним вкладом кожного в досягнення цілей діяльності підприємства на різних рівнях, взаємозв'язку таких, перманентній оцінці управління витратами за критеріями доходності;

- формування служби контролінгу на підприємстві із врахуванням стратегічних і тактичних цілей управління витратами підприємства;

- створення інформаційної системи, орієнтованої на задачі цільового управління витратами підприємств. При цьому визначається коло повноважень і обов'язки керівників різних ланок управління, здійснюється розробка і узгодження цілей і задач управління в рамках визначених повноважень і обов'язків, складаються плани досягнення поставлених цілей, здійснюється контроль і оцінка роботи, коригування при необхідності цілей і планів. Зазначимо, що ефективним може бути створення центрів відповідальності і доведення до них бюджетів витрат;

- розбивка задач контролінгу на етапи: планування, реалізація, контроль виконання, коригування рішень. Спочатку розробляються методика планування, координація і деталізація планів (бюджетів) за рівнями управління (центрами відповідальності), зведення планів в єдиний план управління витратами. На етапі

контролю виконання здійснюється порівняння планових і фактичних величин, аналіз відхилень і розробка необхідних заходів щодо усунення відхилень.

Процес управління підприємством, в т.ч. і управління витратами, реалізується за допомогою таких функцій як прогнозування, планування, організація, мотивація, контроль та координація, які взаємопов'язані між собою і вимагають підготовки необхідної інформації для прийняття конкретних рішень. З метою поліпшення управління необхідно застосування інструментів контролінгу, де можна виокремити бюджетування, управління за центрами відповідальності, управлінський облік. Сама система управління

повинна охоплюватись зворотнім зв'язком. Структурно-логічна схема системного підходу до управління витратами підприємства на засадах контролінгу подана на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Структурно-логічна схема системного підходу до управління витратами підприємства на засадах конотролінгу

За використання прогнозування та планування встановлюються цілі і задачі управління витратами підприємств, розробляються стратегія, програми, плани для досягнення поставлених цілей, визначаються необхідні ресурси і їх розподіл за цілями та задачами, доводяться плани до виконавців і відповідальних за їх виконання. В ринкових умовах господарювання підприємства самостійно здійснюють планування ви-трат, орієнтуючись на попит на продукцію, роботи, по-слуги, тобто плани не доводяться за допомогою різних директив, а визначаються конкретною ситуацією на ринку. Слід врахувати основні положення контролінгу щодо планування. В проведеному дослідженні А. Дай- ле зазначає, що треба планувати тоді, коли є багато змін. Коли ж все залишається таким, до чого звикли, достатньо

просто переносити минулі тенденції на майбутнє. Крім цього, відхилення від планів є сигналами, які дозволяють поліпшити регулювання. Для того, щоби співробітник сам взяв на себе відповідальність за виконання плану або ідентифікував себе із своєю метою необхідно залучити його до процесу постановки цієї цілі чи розробки цього плану [23, с.184-188]. З такою позицією доцільно погодитись.

Важливого значення набуває питання організаційного забезпечення управління витратами підприємства, що «охоплює сукупність засобів, методів і відповідного персоналу». В дослідженнях зазначено, що «воно має забезпечити регламентацію взаємодії персоналу між собою і з комплексом технічних засобів у процесі розв'язання завдань управління розробленням та впровадженням інтегрованої системи і контролю ефективності її функціонування» [37, с.488]. Організація як функція управління передбачає формування структури підприємства, забезпечення всім необхідним для ефективного функціонування: персоналом, матеріалами, обладнанням, грошовими коштами тощо. Пропонується створення на підприємстві структурного підрозділу, який здійснював би управління його витратами за використання системного підходу на засадах контролінгу.

Мотивація передбачає активізацію працівників і зацікавлення їх в ефективній праці для виконання цілей, визначених в планах. За допомогою морального та матеріального стимулювання управлінці постійно впливають на фактори результативної та ефективної роботи своїх працівників. Доцільно було б створеному структурному підрозділу з управління витратами розробляти і доводити до інших структурних одиниць норматив витрат на одну гривню реалізованої продукції, і здійснювати преміювання за їх зниження.

Контроль забезпечує кількісну та якісну оцінку впливу управління на зниження витрат, а також облік результатів. В системі контролю як управлінській діяльності можна виділити такі основні напрямки:

- контроль за правильністю складання планів;

- контроль за виконанням запланованих робіт;
- розробка заходів щодо здійснення коригування відхилень фактичних результатів від планових завдань.

Можна визначити такі основні інструменти контролю як спостереження, перевірка всіх сторін управління витратами на підприємстві, облік і аналіз. При цьому окремо можна виділити управлінський облік як одну із складових частин контролінгу. Основним завданням управлінського обліку є надання інформації заінтересованим особам для прийняття управлінських рішень. Інформаційною базою управлінського обліку є бухгалтерський облік і звітність, оперативний облік, статистичний облік, а також не облікові джерела інформації. Предметом управлінського обліку є витрати, собівартість продукції, робіт, послуг, їх калькулювання та управління собівартістю на рівні підприємства, в цілому, а не тільки виробництва, як зазначають деякі дослідники, а також підготовка інформації для здійснення контрольних функцій управління організацією. Тобто, управлінський облік — це система обробки та підготовки інформації для забезпечення діяльності підприємства для внутрішніх користувачів у процесі його управління, який складається з прогнозування та планування, організації, мотивації, контролю, координації.

Координація забезпечує узгодженість всіх ланок процесу управління витратами шляхом встановлення необхідних зв'язків між ними, де доцільно враховувати зворотні зв'язки.

Як уже зазначалось, практичну реалізацію управління витратами підприємств доцільно здійснювати за допомогою бюджетування у створених центрах відповідальності. Існують різні підходи до формування центрів відповідальності. Враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід створення та діяльності таких центрів можна запропонувати наступні основні положення щодо їх формування та здійснення бюджетування (рис. 3.9).

Система управління витратами на різних рівнях може базуватись на бюджетуванні, що передбачає розробку, аналіз та контроль бюджетів.

Передусім зазначимо, що бюджет — це план діяльності підприємства чи окремих його підрозділів, як правило, в кількісних вимірниках. Бюджети можуть охоплювати всі сфери діяльності.

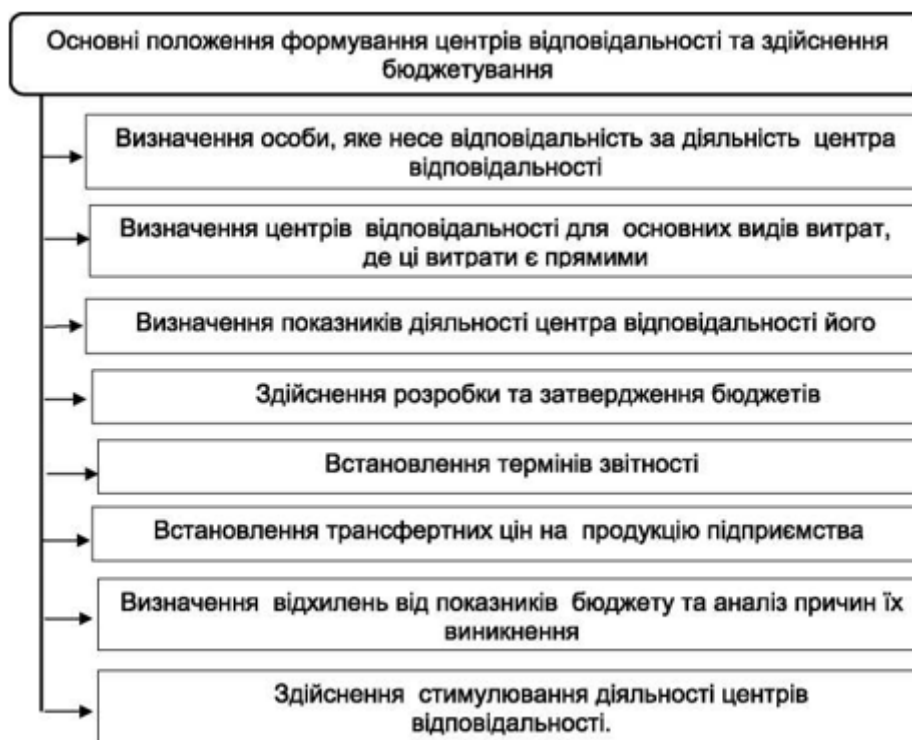


Рисунок 3.9. Формування центрів відповідальності та здійснення їх бюджетування при управлінні витратами підприємства

Складання бюджету є процесом планування, як правило, на один рік з розподілом на квартали, місяці, тижні. Бюджетування дає можливість здійснити вирішення наступних питань управління витратами підприємства:

- планування діяльності структурних підрозділів;
- координація діяльності структурних підрозділів;
- контроль і оцінка ефективності роботи структурних підрозділів;
- стимулювання діяльності працівників підприємства з метою орієнтації їх на досягнення цілей.



### Висновки до розділу 3

Наукові погляди на проблему економічного аналізу витрат у працях вітчизняних вчених досить різноманітні. Однак вважаємо, що головним завданням є отримання аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки у поведінці витрат промислових підприємств. Саме на основі причинно-наслідкових зв'язків формуються управлінські рішення та параметри стратегічного розвитку підприємства.

Для досліджуваного підприємства товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А» проведено аналіз структури витрат за економічними елементами та структура операційних витрат за функціональним призначенням протягом 2015-2019 рр. На основі такого аналізу визначають найбільш актуальні для компанії напрямки зниження витрат. Також необхідний аналіз структури операційних витрат за економічними елементами, щоб підприємство не потрапило в "ножиці" еластичного попиту на свою продукцію та нееластичного власного попиту на певні виробничі ресурси. Досліджуючи структуру операційних витрат за функціональним призначенням визначено, що в наведеному графіку доцільно виокремити «кризовий» період 2016-2017 рр., який характеризується суттєвим зростанням питомої ваги інших операційних витрат. В даному дослідженні проведено частотний аналіз структури операційних витрат в розрізі економічних елементів та за функціональним призначенням.

Управління витратами підприємства необхідно проводити з використанням системного підходу передбачити забезпечення єдності і взаємозв'язку суб'єкта управління і об'єкта управління. Практична реалізація системного підходу може бути забезпечена за використання контролю, яка являє собою концепцію інформації та управління і визначена як обліково-аналітична система, що реалізує синтез елементів прогнозування та планування, організації, мотивації, контролю та координації.

## ВИСНОВКИ

1. На основі дослідження еволюції підходів до розуміння витрат виявлено трансформацію глибинного змісту сутності витрат у процесі розвитку соціально-економічних відносин. Доведено, що сучасні підходи орієнтуються на ресурсне забезпеченні виробничих процесів і відповідне генерування витрат. Також існує паралельне використання термінів «видатки», «платежі», «затрати», що обумовлено термінологічною базою вітчизняного інституційного середовища. Однак, у вітчизняній нормативно-правовій базі термін «затрати» взагалі не використовується, а терміни «видатки» та «платежі» пов'язані з бюджетною сферою і використанням інструментів фіскального впливу держави, тому більш виправданим є застосування терміну «витрати».
2. В сучасних умовах ефективне управління витратами повинно базуватися на обґрунтованому класифікаційному поділі витрат, який дає основу для розуміння та удосконалення їх регулювання. В економічній літературі традиційно, класифікаційними ознаками поділу витрат виділено: спосіб включення до собівартості, економічні елементи, заплановані норми й нормативи, техніко-економічний зміст, обсяг виробництва, статті калькуляції, ступінь регулювання, вплив управлінських рішень, ефективність додаткової одиниці продукції та збільшення обсягів виробництва. Сучасні умови управління витратами виходить за межі аналізу нормативних відхилень показників. Такі методи управління витратами використовують різний інструментарій досягнення підприємством тактичних та стратегічних цілей. Такі умови створюють необхідність класифікації витрат за критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть техніко- організаційні особливості підприємства. Це сприятиме

удосконаленню процесу управління витратами і надасть можливість розглядати їх з позицій системного підходу.

3. Основними факторами виробництва є праця та земля. Розвиток суспільства призвів до появи інших факторів, необхідних для виробництва промислової продукції і характерних для індустріального суспільства, а саме: фактично використовуваних у виробничому процесі матеріальних, трудових та інших ресурсів. Ці фактори призвели до розподілу витрат в системі бухгалтерського обліку за повними витратами на прямий матеріал, пряму зарплату, непряме виробництво. На основі фундаментальної теорії стандартизації розроблений Ф. Тейлором, Г. Емерсоном метод «standard costing» став одним з основних методів наукового менеджменту. Для забезпечення інформацією управління витратами за методом «standard costing» призначена система обліку за стандартними витратами. Три варіанти системи обліку за повними витратами (absorption-cost system) свідчать про переорієнтацію вектору управління витратами з реально спожитих/використаних ресурсів при виробництві продукції на майбутні (прогнозні) витрати. Виникнення різних облікових систем зумовлено великою зацікавленістю внутрішніх користувачів підприємства, а саме управлінського персоналу, власників та ін. Усі системи обліку витрат умовно можна поділити на: за стандартними, нормованими та фактичними витратами.
4. Інформаційна система обліку становить основу для прийняття управлінських рішень. Оскільки основними завданнями обліку витрат є своєчасне, повне та точне відображення витрат; формування інформації про місця їх походження та періоди визнання; розробка та застосування методів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, послуг; розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; точний і правильний розрахунок собівартості продукції, робіт, послуг; забезпечення контролю за

використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Основним завданням аудиту є перевірка правильності виконання завдань обліку та підтвердження достовірності інформації.

5. Визначено, що процес аудиторської перевірки включає в себе три основних етапи: планування аудиту (ознайомлення з діяльністю підприємства), проведення аудиту (здійснення аудиторських процедур), оформлення висновку (звіту) (висловлення незалежної думки аудитора). В ході дослідження були встановлені узагальнені об'єкти аудиту витрат та собівартості продукції, а саме: первинні документи, облікові реєстри, звітність, метод обліку витрат і калькулювання, проектно-кошторисна документація, розподіл витрат на постійні і змінні, класифікація витрат за елементами, втрати від браку виробництва, організація виробництва, непродуктивні витрати, ефективність використання в процесі виробництва матеріальних і трудових ресурсів, норми витрачання запасів, номенклатура виробів та технологія виробництва. Використання узагальненої моделі організації аудиту витрат як базової вдосконалить процедуру аудиту та покращить його якість. З практичної точки зору, аудит витрат спрямований на оцінку правильності відображення в обліку виробничих витрат, обґрунтування формування витрат для вдосконалення економічних важелів управління господарською діяльністю, виявлення та використання резервів для зменшення витрат і підвищення рентабельності. Отже, правильно організований процес аудиту витрат сприяє зростанню ефективності проведення перевірки і покращення якості як аудиторського висновку (звіту) так і аудиту загалом.
6. На базі узагальнення доробок провідних науковців та практиків було опрацьовано традиційний склад стадій та етапів аудиторського дослідження витрат діяльності підприємства та сформовано пропозиції проведення аудиторської перевірки Товариства з обмеженою відповідальністю «Тарко-А». Доповнюючи традиційне ведення

перевірки, на початковій стадії аудиту витрат діяльності запропоновано проводити аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, а завершальна стадія доповнена творчим етапом, що дозволяє розробити актуальні рекомендації щодо усунення виявлених аудитором недоліків та заходи щодо зниження собівартості готової продукції тощо.

7. За результатами дослідження нами сформовано основне завдання економічного аналізу виробничих витрат промислових підприємств, а саме створення аналітичної інформації про причинно-наслідкові зв'язки у поведінці виробничих витрат. На основі цього обґрунтовується склад методів економічного аналізу за видами: традиційні методи економічного аналізу, математичними методами економічного аналізу, евристичними методами економічного аналізу. Порядок їх застосування визначається шляхом значущого розширення етапів економічного аналізу: підготовчий етап, технологічний етап, аналітичний етап, заключний етап. Це є основою для формування настанов та розробки аналітичних процедур оцінки поведінки виробничих витрат та ефективності управління ними на вітчизняних підприємствах.
8. Аналіз діяльності досліджуваного підприємства дозволив зробити висновки, що в процесі діяльності підприємства стикаються з різними проблемами ситуаціями, в основі яких лежать результати несвоєчасного проведеного аналізу операційних витрат. Зокрема, невірно інтерпретовані дані можуть призвести до помилкових управлінських рішень. У результаті проведеного дослідження одержано висновки й зроблено обґрунтування доцільності використання для цілей проведення аналізу операційних витрат джерел внутрішньої та зовнішньої інформації досліджуваного підприємства. Запропоновано розширювати інформаційні джерела відповідно до існуючих можливостей, а також з урахуванням потреб, для яких проводиться аналіз. В такому разі буде враховано об'єктивні,

а також релевантні дані і аналіз даватиме більш якісні й адекватні результати.

9. Системний підхід до управління витратами підприємства включає підсистему, яка здійснює управління (суб'єкт управління), і підсистему, якою управляють (об'єкт управління). Необхідно дотримуватись принципів системного підходу, і передбачити забезпечення єдності і взаємозв'язку суб'єкта управління і об'єкта управління. Практична реалізація системного підходу може бути забезпечена за використання контролінгу. Система контролінгу являє собою концепцію інформації та управління, яка визначена як обліково-аналітична система, що реалізує синтез елементів прогнозування та планування, організації, мотивації, контролю, координації, забезпечує оперативне та стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства, де важливого значення набуває питання управління витратами. Практичну реалізацію управління витратами на підприємствах доцільно реалізовувати на основі контролінгу в створених центрах відповідальності. Подальші дослідження доцільно зосередити на питаннях науково-методичного забезпечення центрів відповідальності та доведенні до них бюджетів, що сприятиме поліпшенню якості продукції та мінімізації витрат на її виготовлення та реалізацію.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Andersch A. et al. Product costing practices in the North American hardwood component industry. Blacksburg : Virginia Tech University, 2011. Pp. 135–145.
2. Arlbjørn Jan Sten-toft, Haug Anders. Business Process Optimization. Aarhus: Academica, 2010. 224 p. URL: <https://hansreitzel.dk/.../business-process-optimization-bog-2...>
3. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление; пер. с англ. под. ред. С.Г. Божук . СПб. : Питер, 2007. 496 с.
4. Аврова И. А. Управленческий учет. Москва : Бератор-Пресс, 2003. 175 с.
5. Ананькина Е. А., Данилочкина Н. Г. Управление затратами : конспект лекций. Москва : ПРИОР, 1998. 64 с.
6. Андреева Г.І. Економічний аналіз : навчальний посібник. 2008. 263 с.
7. Андросенко О.О. Бухгалтерський облік і аналіз в управлінні витратами : автореф. дис. на здоб. ступ. канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Київ : НАСО, 2015. 23 с.
8. Андриющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 5. С. 3–7.
9. Апчорч А. Управленческий учет: принципы и практика Москва : Финансы и статистика, 2005. 952 с.
10. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
11. Афанасьев В.С. Давид Рикардо. Москва: Экономика, 1988. 128 с.
12. Белоусова И., Чумаченко Н. Проблемы учёта производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности. Бухгалтерский учёт и аудит. 2009. № 4. С. 3–10.
13. Богдановская Л. А., Виногоров Г. Г., Мигун О. Ф. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности. Москва : Высшая школа, 1996. 363 с.
14. Бутинец Ф.Ф. Аудит: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.

- 15.Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. Сер. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 2012. № 1 (22). С. 11–18.
- 16.Буфатіна І. Особливості обліку витрат за Національними стандартами / І.Буфатіна // Бухгалтерський облік. 2010. № 14. 27 с.
- 17.Внешнеэкономический словарь / под ред. И.П. Фаминского. Москва: ИНФРА-М, 2000. 512 с.
- 18.Гайдаєнко О. Аналіз витрат підприємства та їх структуризація. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>.
- 19.Гайдаєнко О., Малицька І. Аналіз витрат підприємства. URL: [http://studopedia.com.ua/1\\_129743\\_tema-analiz-vitrat-pidpriemstva.html](http://studopedia.com.ua/1_129743_tema-analiz-vitrat-pidpriemstva.html).
- 20.Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. Посібник. Київ : КНЕУ, 2002. 31 с.
- 21.Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств. URL: [http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1654/Avtoref\\_Gritsishen\\_D.O..pdf?sequence=1](http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1654/Avtoref_Gritsishen_D.O..pdf?sequence=1).
- 22.Грищенко О. В. Управленческий учет: конспект лекций. Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007. URL: [http://www.aup.ru/books/m166/2\\_2.htm](http://www.aup.ru/books/m166/2_2.htm)
- 23.Дайле А. Практика контроллинга: монографія / А.Дайле: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. М.: Финансы и статистика, 2001.336 с.
- 24.Денисюк О.М. Аналіз операційних витрат машинобудівних підприємств на прикладі Вінницької області. Агросвіт. 2015. № 22. С. 38-44. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2015\\_22\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_22_8).
- 25.Державна установа «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України». URL: <https://smida.gov.ua/db/emitent>
- 26.Дерій В. А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку та контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1 (26). С. 154–160



- 27.Дорош Н. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2017. № 5(194). С. 13–21.
- 28.Дорош Н.І. Документальне оформлення аудиторської перевірки// Вісник податкової служби України. 2000. № 15. С. 50–55.
- 29.Дорош Н.І. Аудит: теорія і пратика. К.: Знання, 2006. 495 с.
- 30.Дробязко С.І. Аналіз структури витрат машинобудівного підприємства. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПН» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес і ефективність виробництва. Харків : НТУ «ХШ», 2010. № 8. С. 47-54.
- 31.Друкер П. О професіональному менеджменті / П. Друкер ; пер. с англ. Москва : ИД «Вильямс», 2006. 320.
- 32.Душко З.О., Колос М. М., Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту: підручник Київ: «Знання», 2006. 295 с.
- 33.Економічний аналіз : навч. посібник / (М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін). Київ : КНЕУ, 2001. 540 с.
- 34.Зорій Н.М., Мельник Н. Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві. Економіка: реалії часу, 2012. №3-4. С. 94-100.
- 35.Зянько В.В., Тесьолкіна А. О. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством. Вісник Вінницького політехнічного інституту. 2016. № 1. С. 39–43
- 36.Иванченко Э., Серов М. Бюджетирование: дорожная карта, анализ сильных и слабых сторон. URL: <https://www.src-master.ru/article28956.html>
- 37.Інноваційні механізми стратегії фінансового управління: монографія / редкол.: Т.І.Єфименко (голова) та ін. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. 1302 с.
- 38.Інститут Внутрішніх Аудиторів України URL: [https://www.iaa.org.ua/?page\\_id=212](https://www.iaa.org.ua/?page_id=212).

- 39.Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект. Електронний фаховий науково-практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку». 2017. № 4. С. 138–141.
- 40.Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник. Москва: ЮНИТИ, 2000. 350 с.
- 41.Касьянюк С.В., Мішура В.Б. Оцінка ефективності інвестиційної діяльності підприємств машинобудування. Економічний вісник Донбасу. 2018. №3. С. 100-105.
- 42.Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. Львів : «Магнолія Плюс», 2006. 428 с.
- 43.Кісіль М. І. Критерії і показники економічної ефективності малого та середнього бізнесу на селі. Економіка АПК. 2001. № 8. С. 59–64.
- 44.Коба О.В., Миронова Ю. Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. Вил. 4. С. 99-103.
- 45.Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях: монография / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примаков, С.Г.Фалько. Москва: Финансы и статистика, 2002. 256 с.
- 46.Контроллинг как инструмент управления предприятием: монография / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; Под ред.Н.Г.Данилочкиной . Москва:Аудит, 1999. 297 с.
- 47.Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтер-ського обліку, від 1 вересня 2010 р. (зі змін. і доп.). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
- 48.Кринецкий И. И. Основы научных исследований. Киев ; Одесса : Вища школа, 1981. 208 с.
- 49.Курс экономической теории: учебник / под общ. ред. М.Н. Чепурина, Е.А. Киселевой. Киров: АСА, 1997. 624 с.

- 50.Ковова І. С. Обліково-аналітичне забезпечення контролю витрат малих підприємств в умовах євроінтеграції. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 11. С. 353-358.
- 51.Лаврик У. В., Бондик К. Ю. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2013, вип. 24. С. 360-369
- 52.Лищенко О.Г., Кас'яненко А. В. Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2012. № 2. С. 84–89.
53. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). – 234 с. – С. 64-6
54. Мартинюк Н.Ю. Аналіз підходів до виділення бізнес-процесів на підприємстві. URL: <https://nubip.edu.ua/sites>
55. Маршалл А. Принципы экономической науки. Т. 2. Москва: Прогресс, Универс, 1993. 310 с.
56. Мужевич Н. В. Імітаційне моделювання дослідження витрат на експлуатацію будівельної техніки / Н. В. Мужевич // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – Вип. № 265, т. 2. – С. 151–157.
57. Мужевич Н. В. Класифікація витрат з експлуатації будівельної техніки та її оптимізація / Н. В. Мужевич // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Київ, 24–25 листоп. 2011 р.). – К. : МІБО КНЕУ, 2011. – С. 144–147.
58. Мужевич Н. В. Принципи економічного аналізу витрат та виконаних робіт будівельними машинами та механізмами / Н. В. Мужевич // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку : Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Сімферополь, 19–20 квітня 2013 р.). – Сімферополь : ДІАЙП, 2013. – С. 308–311.

59. Мужевич Н. В. Принципи формування інформації про витрати на використання будівельної техніки / Н. В. Мужевич // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю : матеріали I Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців, асп., здобувачів та студ., (м. Луцьк, 18 груд. 2009 р.). Ч. 2 / [відп. ред. З. В. Герасимчук]. – Луцьк : РВВ Луцького нац. техн. ун-ту, 2009. – С. 269–273.
60. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти відображення в обліку витрат з експлуатації будівельної техніки / Н. В. Мужевич // Сталий розвиток економіки. – 2014. – Вип. 1 (23). – С. 185–193.
61. Мужевич Н. В. Удосконалення структури статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 29–30 листоп. 2012 р.). – С. 143–145.
62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
63. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет: учебник. Москва: ЛКИ, 2010. 400 с
64. Оганян Г. А., Паламарчук В. О., Румянцев А. П. Політична економія : навчальний посібник. Київ : МАУП, 2003. 520 с.
65. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
66. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства. Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія: економічні науки. 2001. № 14. С. 146–152.
67. Орлов О. О. Планування діяльності промислового підприємства : підручник. Київ : Скарби, 2002. 336 с.
68. Остапенко Ю. П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту: дисертація на

- здобуття наукового ступеня канд. екон. наук за спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». Київ. 2016. URL: [https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Dis\\_Ostapenko.pdf](https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Dis_Ostapenko.pdf)
69. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.
70. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект ХХІ», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
71. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
72. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
73. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
74. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. і доп.). URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ № 318 від 31.12.99 зі змінами та доповненнями URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
76. Прохар Н.В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.
77. Пушкар М.С. Розробка системи обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.
78. Райковска І.Т. Методика економічного аналізу на промислових підприємствах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6585/1/239.pdf>.

- 79.Редько О.Ю. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації, 2014. №1. С. 282-289.
- 80.Рябцев В.М., Чудилин Г. И. Структурно-динамический анализ индикаторов инвестиционного климата в Самарской области. Вопросы статистики. 2002. № 3. С. 30-38.
- 81.Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. Київ : Знання, 2004. 654 с.
- 82.Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник. Київ: 2002. 322 с.
- 83.Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз. Тернопіль : Астон, 2010. 380 с.
- 84.Сиротюк Г.В., Сиротюк К. С. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2(2). С. 251–259.
- 85.Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2009. Вип. 1 (13). С. 163–165.
- 86.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
- 87.Соціально-економічний розвиток України за 2019 рік. Державна служба статистики України, 2020/ URL: [http://ukrstat.gov.ua/operativ/infografika/2020/soes/ukr/sed/ser\\_07\\_2020.pdf](http://ukrstat.gov.ua/operativ/infografika/2020/soes/ukr/sed/ser_07_2020.pdf)
- 88.Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг - основа управления бизнесом: монография. Киев: Зльга, Ника- Центр, 2002. 208 с.
- 89.Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навчальний посібник. Київ : Алерта, 2003. 487 с.
- 90.Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 554 с.
- 91.Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навчальний посібник. Київ : Центр навч. л-ри, 2006. 120 с.

92. Управление затратами. Активный проектный менеджмент. URL: <http://active-pm.ru/costs-management>.
93. Усач Б. Ф. Аудит: Навчальний посібник. Київ: «Знання-Прес», 2004. 223 с.
94. Фатюха Н.Г., Калюга О. Є. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2013. № 4. С. 1–3.
95. Фізлова Л.Д., Харченко В. О. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства. Культура народів Причорномор'я. 2012. № 252. С. 101-105.
96. Фінансова санація: теоретичні та прикладні аспекти / С.С.Гасанов, А.М.Штангрет, Я.В.Котляревський та ін. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 310 с.
97. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. : монография / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. Москва.: Финансы и статистика, 2001. 288 с.
98. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2002. 647 с.
99. Череп А.В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.04. Київ, 2008. 38 с.
100. Черешнюк О. М. Трансакційні витрати інноваційної діяльності. Зб. тез доповідей Тринадцятої Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ ст.: національна візія та виклики глобалізації» 24–25 березня 2016 р.: Тернопіль: Вектор, 2015. С. 225–226.
101. Черешнюк О. М., Саченко С. І. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства з споживачами. Приазовський економічний вісник. 2017. № 2. С. 159–163
102. Чернявський Д.И., Рудаков Д.В. Моделирование и реинжиниринг бизнес-процессов: учеб. пособие. Омск: Изд-во ОмГТУ, 2010. 84 с.

103. Шеламова І. Д. Управління системою «витрати–ціна» в машинобудуванні : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01. Київ, 2003. 190 с.
104. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учеб. пособие. Москва: ФБК-Пресс, 2000. 152 с.
105. Шестерняк М. М. До питання порядку розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках. Наукові записки. Серія «Економіка»: збірник наукових праць. Острог : Видання Національного університету «Острозька академія», 2012. Випуск № 20. С. 273-276
106. Шестерняк М. М. Удосконалення обліку трансакційних витрат від спільної діяльності у будівництві. Економічний аналіз: зб. наук. праць: Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 192-200
107. Шестерняк М. М., Романів С.Р.. Проблемні аспекти класифікації витрат спільної діяльності. Економічний аналіз: зб. наук. Праць. Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль: Видавництво: ТНЕУ «Економічна думка». 2011. Вип. 8. Частина 2. С. 416-422
108. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Москва: Прогресс, 1982. 450 с.
109. Экономикс: теория и практика. Т. 2. Санкт-Петербург: АО «Дорваль», АО «Лига», 1993. 288 с.
110. Экономическая теория: учебник / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. Санкт-Петербург: изд. СПбГУЭФ, изд. «Питер Пабблишинг», 1997. 480 с.