

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

САМИЦЯ Олег Богданович

АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма – Аудит та державний фінансовий контроль
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:
д.е.н., професор М. Р. Лучко

Тернопіль-2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
Розділ 1. Витрати діяльності: історичний розвиток виникнення трактування, економічна сутність та складові	6
1.1 Історичні аспекти розвитку вчення про витрати та концептуальні підходи до їх трактування і класифікації	6
1.2 Економічна сутність та структура витрат діяльності	15
Висновки до розділу 1	22
Розділ 2. Аналіз витрат діяльності підприємства	23
2.1 Аналіз собівартості реалізації готової продукції	23
2.2 Аналіз адміністративних витрат	30
2.3 Аналіз витрат на збут та інших витрат операційної діяльності	40
Висновки до розділу 2	47
Розділ 3. Розділ 3. Аудит витрат діяльності підприємства	48
3.1 Організація аудиторської перевірки витрат діяльності	48
3.2 Аудит собівартості продукції	55
3.3 Аудит адміністративних витрат	62
Висновки до розділу 3	68
ВИСНОВКИ	69
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	72
ДОДАТКИ	78

ВСТУП

Актуальність теми. Кожна діяльність підприємства неодмінно включає витрати різних ресурсів, таких як трудові ресурси, матеріали, фінанси інформація та інші, необхідні для процесів виробництва, продажу, транспортування, зберігання, упаковки, сортування, фасування продукції, а також фінансові та інвестиційні затрати. Все це у сукупності формує витрати діяльності компанії.

В умовах сучасного економічного середовища, аналіз витрат є важливою проблемою. Знаходження способів зниження витрат має велике значення для збільшення прибутковості та ефективності підприємств, забезпечення їхньої стійкості на ринку, а також для розширення можливостей внутрішньої реструктуризації з метою адаптації до змін у ринкових умовах. Оскільки аудит є основою для прийняття достовірних рішень, то його проведення може стати змістовним підґрунтям для створення надійної системи управління на основі аналітичного підходу.

Питання аналізу та аудиту витрат на здійснення діяльності підприємства є об'єктом дослідження ряду науковців, а саме М. Р. Лучка, М. С. Пушкаря, Ф. Ф. Бутинця, Я. П. Пастернака, Л. В. Івченка, О. В. Крушельницької, О. Л. Шільвінської, Ю. С. Цал-Цалко, М. І. Скрипника. Проте питання дослідження витрат діяльності, як узагальненої категорії, з метою збільшення ефективності діяльності залишається відкритим.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є здійснення аналізу та аудиту витрат діяльності підприємства.

Для виконання поставленої мети визначено перелік завдань, що дозволять її реалізувати, а саме:

- узагальнити історичні аспекти розвитку вчення про витрати в світі;
- охарактеризувати структуру витрат діяльності підприємства;
- провести аналіз собівартість готової продукції на досліджуваному підприємстві;
- здійснити дослідження адміністративних витрат;

- здійснити дослідження витрат на збут й інших витрат операційної діяльності;
- окреслити організаційні особливості проведення аудиту витрат діяльності;
- розробити рекомендації щодо проведення аудиту собівартості досліджуваного підприємства;
- розкрити особливості здійснення аудиту витрат на адміністративні потреби.

Об'єктом дослідження є процес аналізу та аудиту витрат діяльності досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит».

Предметом дослідження є ряд засад, а саме: організаційні, теоретичні, методичні й практичні стосовно аналізу та аудиту витрат діяльності підприємства.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи дослідження, а саме опис – для характеристики поняття «витрати діяльності», етапів здійснення аудиторської перевірки, загальних принципів аудиторського дослідження; аналіз – для вивчення собівартості продукції, витрат на адміністративні потреби, збут продукції та інші витрати діяльності; синтез – для виокремлення впливових факторів на досліджувані питання; узагальнення – для формування висновків про роботу підприємства; індукції – для створення висновку про роботу підприємства на основі витрат на собівартість; класифікація – для виокремлення витрат за їх характерними особливостями.

Наукова новизна отриманих результатів після проведення дослідження формується рядом висновків:

- на основі праць науковців виокремлено періоди формування вчення про витрати та охарактеризовано їх;
- охарактеризовано структуру витрат діяльності підприємства та описано їх основні складові;

- визначено тенденції зміни собівартості готової продукції на досліджуваному підприємстві та виокремлено фактори впливу й сформовано висновки, а також досліджено показник рентабельності продукції протягом останніх п'яти років;
- сформовано динаміку зміни адміністративних витрат й окреслено основні показники приросту;
- виокремлено послідовність проведення аналізу витрат на збут й сформовано фактори впливу на їх динаміку змін;
- узагальнено особливості здійснення аудиторської перевірки витрат діяльності підприємств;
- сформовано тест системи внутрішнього контролю формування собівартості продукції для виявлення проблемних напрямів в роботі й запропоновано програму перевірки з виокремленням переліку процедур, методів дослідження й періоду здійснення;
- виокремлено основні завдання при проведенні аудиту витрат адміністративного призначення, об'єкти перевірки та послідовність її проведення; запропоновано програму дослідження, що включає мету перевірки, її методи, період здійснення та перелік процедур.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати у цій кваліфікаційній роботі є придатними для практичного використання при проведенні аналізу та аудиту витрат діяльності підприємства.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами випускної кваліфікаційної роботи опубліковано дві статті в збірнику 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 і додатків.

Розділ 1. Витрати діяльності: історичний розвиток виникнення трактування, економічна сутність та складові

1.1. Історичні аспекти розвитку вчення про витрати та концептуальні підходи до їх трактування і класифікації

Компанії різних форм власності виконують різноманітні види витрат у своїй діяльності. Щоб залишатись конкурентоспроможними, важливо для них здійснювати ефективний контроль, планування, аналіз та оптимізацію своїх витрат. Глибоке розуміння витрат передбачає вивчення їхньої еволюції та історії, щоб уникнути помилок минулого.

В контексті трансформацій української економіки, що орієнтовані на ринкові принципи, управління витратами стає стратегічно важливим. Ефективне прогнозування, планування, організація, регулювання та мотивація, а також детальний аналіз, облік й контроль витрат допомагають досягти високого рівня економічного управління компанією. Це включає порівняння витрат із прибутком для точної оцінки результатів діяльності компанії та виявлення можливостей для їх поліпшення.

Традиційно, витрати завжди привертали значну увагу людства. Поняття «витрати» еволюціонувало разом із розвитком економіки та суспільства. Для розуміння їх сучасного значення необхідно вивчити історичний розвиток концепції витрат. Науковці визначають декілька ключових етапів у розвитку цього поняття. На рисунку 1.1 виокремлено етапи розвитку теорії про «витрати» вітчизняними науковцями.

О.В. Олійник та В.О. Іваненко, провівши аналіз обліку витрат у давніх цивілізаціях, сформулювали ключові засади та методи, що використовувалися для бухгалтерського обліку в стародавні часи які подані в додатку А.

Аналізуючи історичні докази, можна стверджувати, що початки розуміння витрат сягають до стародавніх країн, як Єгипет, Вавилон та Греція. У ці часи формується концепція «витрат», хоча її точне визначення

ще не було розроблено. Тоді витрати розглядались як ресурси, використані в економічній діяльності, і були предметом обліку на національному рівні.

Науковці			Характеристика
Н.С. Андрющенко	С. Сорока	О.Л. Ліжжавська	
Етап / Період часу	Етап / Період часу	Етап / Період часу	
I етап (XXVIII – II ст. до н.е.)	I етап (XXVIII – IV ст. до н.е.)	I етап (XXVIII – IV ст. до н.е.)	Вистежування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях, початок використання кошторисів, щоденних звітів про витрати, нарядів на виконання робіт
	II етап (III – II ст. до н.е.)	II етап (III – II ст. до н.е.)	Поява публічної звітності, ведення обліку в хронологічному порядку, започаткування основ складання фінансової звітності
		III етап (I ст. до н.е. – XV ст.)	Знання про витрати ґрунтувалися на наявних уявленнях та досягненнях попередніх періодів
II етап (XV – XIX ст.)	III етап (XV – XIX ст.)	IV етап (XV – XIX ст.)	Здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати» поява різних теорій витрат: трудова теорія вартості, теорія граничної вартості
III етап (XX ст.)	IV етап (XX ст.)	V етап (поч. – сер. XX ст.)	Використання математичних методів в теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю
IV етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	V етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	VI етап (кін. XX – поч. XXI ст.)	Виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами, що ґрунтується на теорії економіки підприємства, управлінському обліку, аналізі

Рис. 1.1. Етапи розвитку вчення про термін «витрати» [61]

Вагомий внесок у розвиток теорії витрат у 15-19 століттях зробили класики політекономії, такі як Д. Рікардо, А. Сміт, В. Петті, К. Маркс. Цей період характеризується появою двох основних теорій витрат – теорії граничної і трудової вартості. В. Петті висунув думку, що вартість товару визначається витратами праці на його виробництво і залежить від продуктивності праці у різних секторах [21].

А. Сміт та Д. Рікардо заклали основи трудової теорії вартості. А. Сміт представив концепцію абсолютних витрат та визначив три підходи до вартості:

- «вартість залежить від праці, затраченої на виробництво товару;
- вартість обумовлюється купівельною спроможністю праці (обсяг чужої праці, який може бути придбаний в обмін на власну);
- вартість визначається як сума доходів, включаючи заробітну плату, ренту і прибуток» [21].

Д. Рікардо, інтерпретуючи витрати як заробітну плату та прибуток, вважав, що рента не входить у витрати виробництва. Він стверджував, що вартість продукції не лише включає в себе витрачену на виробництво працю, але й затрати на засоби виробництва [21].

Згідно з марксистською теорією, витрати виробництва визначаються як загальна сума, витрачена капіталістом на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного та змінного капіталу). К. Маркс розрізняв капіталістичні витрати від реальних витрат виробництва товару, які, на його думку, формують його вартість.

Австрійська школа, відома як маржиналісти, досліджувала витрати як унікальний вид корисності. Ф. Візер активно розвивав цю ідею, трактуючи витрати як жертву корисності. Він встановив, що вартість витрат впливає з вартості продукту. Інший науковець Н. С. Сеніор у власній розробленій теорії вартості надавав велике значення корисності, вважаючи її первинним фактором вартості. Він визначав другий фактор як доступність блага, яка залежить від витрат на виробництво. Н.С. Сеніор вважав, що «витрати виробництва охоплюють капітал й працю» [10, с. 456].

А. Маршалл зміг синтезувати елементи теорії граничної корисності й трудової теорії у своїй синтетичній теорії, фокусуючись на розробці теорії цін. Він розглядав витрати виробництва як затрати на такі чинники: праця, земля, капітал і організаторські здібності.

У цей період витрати визнавалися як: витрачена праця на виробництво товарів, інвестований капітал, земля, використана у процесі виробництва. У 20 столітті в теорії витрат використовувались математичні методи. Неокласики розробили виробничу функцію, що базувалася на принципі порівняння результатів по відношенню до витрат. Натомість Є. Є. Слуцький застосував математичний аналіз для демонстрації взаємозв'язку між теорією витрат виробництва та теорією попиту та пропозиції.

Німецькі бухгалтери також зробили значний внесок стосовно розвитку теорії вчення про витрати. Зокрема, Е. Шмаленбах у 1925 році запропонував диференціювати витрати на два основні види, а саме постійні та змінні, систематизувавши фактори, які впливають на рівень витрат. Він вважав, що активами є витрати, які не перетворились на доходи, а пасивами – доходи, які не стали витратами.

У двадцятому столітті англійські вчені представили ряд новаторських підходів до обліку витрат. Англієць Дж. Ч. Гаррісон в 1911 році підготував систему стандартних витрат, яка включала суворе нормування передбачуваних витрат. Інший науковець Ч. Кларк у 1933 році запропонував принципи директ-костингу – метод обліку, який враховував лише прямі витрати у собівартості. Згодом у 1952 році А. Хіггінс ввів концепцію обліку витрат за центрами відповідальності. Середина двадцятого століття позначена появою управлінського обліку, що зосереджується на обліку витрат.

У цьому періоді витрати сприймалися як набір матеріальних і фінансових активів, які є ключовими для комерційної діяльності та служать фундаментом для калькуляції собівартості товарів. У 20-21 століттях економічна література пропонувала різні тлумачення терміна «витрати», виходячи з різних методологічних підходів. Деякі джерела описували витрати як засоби виробництва, тоді як інші зосереджувалися на їх використанні у виробничих процесах. Ця варіативність у визначенні витрат

була окреслена з їх впливом на різні процеси, такі як виробництво, комерція, споживання, а також з їх значенням у обліку, плануванні, контролі та аналізі.

У різноманітних наукових дослідженнях останніх десятиліть термін «витрати» став предметом глибокого аналізу, що призвело до його більш точного визначення. Британський вчений Д. Міддлтон описує витрати як те, що має бути віддано для отримання бажаного. Професори Гарвардського університету Дж. Ріс і Р. Ентоні розглядають витрати як грошовий еквівалент ресурсів, використаних з певною метою. Вітчизняні науковці М. Г. Грещак і О. С. Коцюба, вважають витрати обсягом використаних ресурсів підприємства у фінансовому вимірі, направленим на досягнення конкретної мети. Американці Дж. Форстер і Ч. Г. Хорнгрен інтерпретують витрати як ресурси або кошти, які споживаються чи витрачаються на товари та послуги [55]. Етапи розвитку теорії управління витратами підприємства наведені в додатку Б

На сучасному етапі в Україні концепція «витрат» визначається відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та відображається у Податковому кодексі України. Згідно з НП(С)БО 16, витрати звітного періоду «включають або зниження активів, або зростання зобов'язань, що веде до скорочення власного капіталу організації, окрім випадків, коли це відбувається через їх вилучення або розподіл серед власників. Важливою умовою є те, що такі витрати можна надійно виміряти» [47].

Відповідно до статті 14 з Податкового кодексу України, витрати визначаються як загальна сума вкладів платника податків у фінансовій, матеріальній, чи нематеріальній формі, необхідних для ведення бізнесу. Ці витрати призводять до зменшення економічних переваг, що виявляється у втраті активів або зростанні зобов'язань, внаслідок яких зменшується власний капітал підприємства, за виключенням випадків, коли зміни капіталу відбуваються через його вилучення або розподіл власником. [41].

З аналізу дефініцій терміна «витрати», представлених у наукових економічних працях, випливає, що витрати представляють собою

використання різноманітних ресурсів компанією для досягнення її цілей. Витрати ведуть до зменшення активів, а також до зростання зобов'язань організації. Тому витрати слід розглядати як економічний індикатор, який відображає споживання ресурсів підприємством у рамках їх фінансової та економічної діяльності, з метою створення доходу, що в кінцевому результаті трансформується в фінансовий результат.

У своїх працях вітчизняний науковець Ф. Ф. Бутинець формує твердження про визначення «витрати» [10, с. 33]. Ці твердження подані на рисунку 1.1 і слугують основою для подальших наукових розробок.

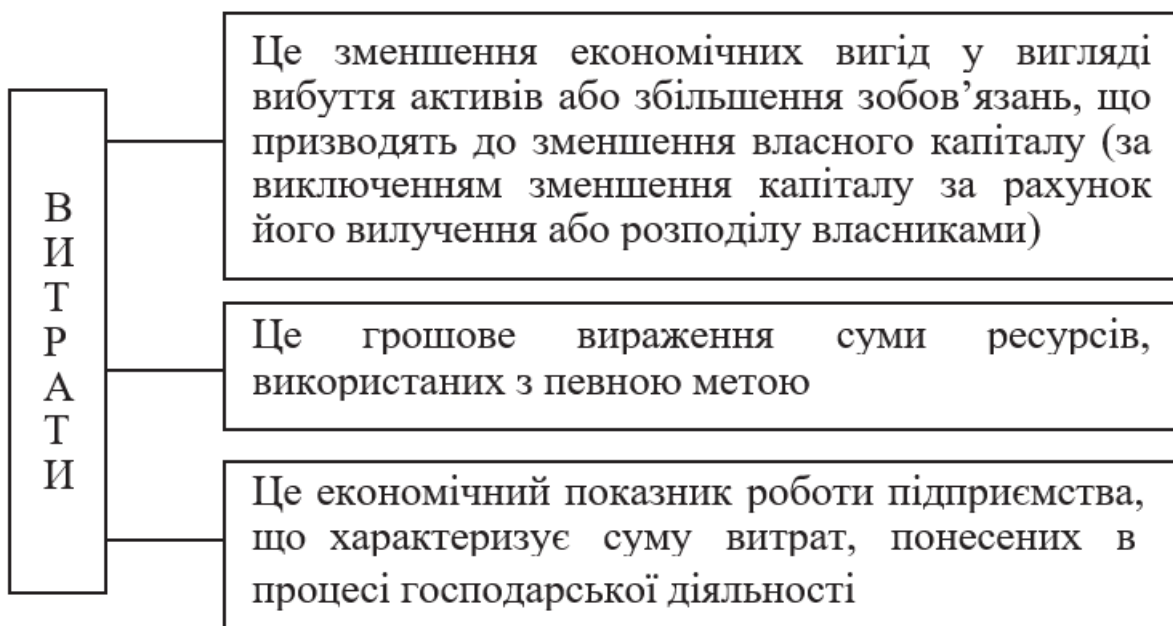


Рис. 1.1. Тракткування терміну «витрати» [10, с. 33]

Економічне розуміння категорії «витрат» відрізняється, якщо дивитися з спрямування нормативних актів та літературних джерел. У додатку В подано трактування терміну «витрати» різними сучасними науковцями.

У роботах зарубіжних авторів виявляються наступні особливості у розкритті сутності витрат:

- існує уніфікований підхід до аналізу витрат підприємств, що займаються різними видами діяльності, з урахуванням специфіки галузей;

- витрати розглядаються як інтегральна частина системи управління, тісно пов'язана з іншими ключовими фінансовими та господарськими показниками;
- надано умови для практичного застосування теоретичних висновків в системі управління компаніями.

К. Друрі тлумачить термін «витрати» як ресурси, втрачені для отримання прибутку, але це визначення має обмеження, оскільки воно розглядає витрати виключно через призму фінансових ресурсів. Д. Г. Сігел і Д. К. Шим описують витрати як грошовий показник витрачених ресурсів для досягнення чітко окресленої мети, однак цей підхід відображає сутність витрат тільки через їхній матеріально-кількісний склад, ігноруючи більш глибокі аспекти даної проблеми [18].

В ході своєї діяльності, підприємства зазнають різноманітних витрат, які відрізняються за своїм зв'язком з виробничим процесом. Деякі витрати прямо прив'язані до виробництва, інші можуть не мати такого зв'язку, але водночас є необхідними з огляду на соціальні вимоги. Залежно від характеру діяльності, всі витрати підприємства можна поділити на дві основні категорії: витрати, що виникають під час звичайної діяльності, а також та витрати, що пов'язані з надзвичайними обставинами. Класифікацію цих витрат за типами діяльності можна знайти на рисунку 1.2 [8, с. 160], де окреслено особливості формування витрат.

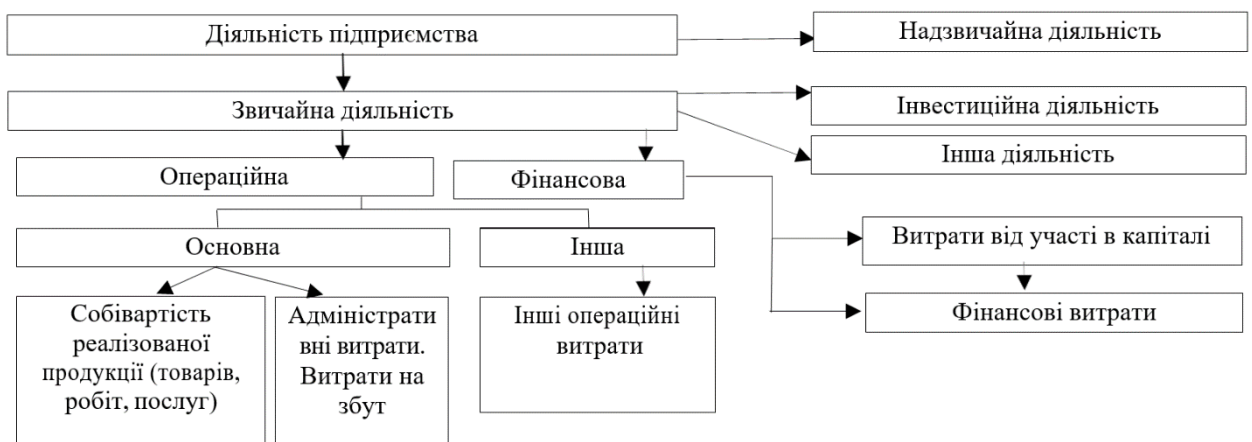


Рис. 1.2. Розподіл витрат відповідно до різних видів діяльності

Класифікація витрат полягає у групуванні їх за спільними характеристиками та закономірними зв'язками між об'єктами. З розвитком та ускладненням діяльності підприємства зростає потреба в різноманітних класифікаціях витрат та методах їх збору та розподілу. Такі класифікації є ключовими для ефективного контролю, обліку, планування, управління і аналізу витрат. Важливість обліку та класифікації витрат підкреслена у наукових роботах як вітчизняних, так і зарубіжних економістів та практиків, зокрема М. Р. Лучка, М. С. Пушкаря, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В.В. Сопко та інших.

Витрати можна класифікувати за різними критеріями, залежно від конкретних цілей. Чим більша кількість критеріїв класифікації використовується, тим глибше розуміння об'єктів витрат. Для задоволення потреб різних користувачів інформації про витрати, класифікація має бути настільки детальною, щоб забезпечити найповнішу та найточнішу інформацію. Ф. Ф. Бутинець запропонував класифікувати витрати за трьома спрямуваннями, а саме в залежності від їх цілей [8, с. 146]. У додатку Г подана окреслена класифікація.

Однією з ключових функцій процесу класифікації витрат є надання допомоги керівнику у прийнятті виважених та обґрунтованих управлінських рішень. Адже, приймаючи рішення, менеджер повинен розуміти, які витрати та вигоди ці рішення зумовлюють. Сама суть класифікації витрат полягає в тому, щоб виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник підприємства.

В провідних країнах світу у практиці управлінського обліку існує безліч різних класифікацій витрат, які залежать від цілей та напрямів обліку. Користувачі внутрішньої інформації обирають спеціальні спрямування формування інформації в обліку, який найкраще відповідає їх потребам для забезпечення даними про досліджувану проблематику.

Контроль та управління витратами проводиться на базі їх класифікації, яка включає критерії, такі як розмір, економічний зміст, структура та етапи

обороту. Усі витрати можна поділити на такі категорії: «інвестиційні, операційні, фінансові й інші витрати, що пов'язані зі звичайною діяльністю, а також на надзвичайні витрати» [40, с. 92]. Сучасні українські науковці А. А. Трубнікова й Я. П. Пастернак узагальнили класифікація витрат за різними характеристиками, яка подана на рисунку 1.3 та може слугувати для цілей управління.

Класифікація витрат є ширшою, ніж може здатися з першого погляду. Різноманітність критеріїв для групування витрат обумовлена потребами різних користувачів інформації, які використовують її для управлінських рішень та пошуку можливостей для зниження виробничих витрат.

Ознака класифікації	Групування витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8. За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9. Залежно від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10. За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Рис. 1.3. Систематизація витрат підприємства [40, с. 92]

Аналізуючи економічну літературу, можна дійти висновку, що витрати характеризують завершення процесу виробництва і відображають ту частину витрат, яка припадає на готову продукцію. У бухгалтерському обліку існує категорія «витрати діяльності», яку доцільно ширше проаналізувати.

1.2. Економічна сутність та структура витрат діяльності

В літературі з економіки часто можна зустріти різні інтерпретації терміна «витрати діяльності». Ці визначення можна класифікувати у дві

основні категорії: погляд з позиції економічної теорії та погляд з боку бухгалтерського обліку, які мають суттєві відмінності.

Зі сторони економічної теорії, витрати визначаються на основі їхньої природи, тобто як витрати на відтворення використаних ресурсів, а не залежно від способу чи джерел їх відшкодування. Цей підхід вимагає врахування усіх витрат, що пов'язані з поточною діяльністю компанії, включаючи витрати, що виникають через непродуктивність або порушення у виробництві, а також через неефективне використання ресурсів.

Цей метод важливий для власників підприємств, оскільки він відображає загальний обсяг витрат, пов'язаних з поточною діяльністю, дозволяючи точніше визначити реальний фінансовий результат діяльності бізнесу.

В економічному контексті, поточні витрати підприємства представляють собою загальну кількість витрат на живу та уречевлену працю, що здійснюється в рамках поточної комерційно-виробничої діяльності фірми. З точки зору матеріального аспекту, це включає в себе споживання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Витрати, розглянуті з економічної перспективи, більш детально висвітлюють їхню економічну суть, тоді як бухгалтерський підхід зосереджується на економічних наслідках після завершення виробничого процесу.

Основи методології, які лежать в основі ведення бухгалтерського обліку витрат діяльності та їхнього відображення у фінансовій звітності, визначені НП(С)БО 16. Згідно з НП(С)БО 1 та НП(С)БО 16, витрати визначаються як «зниження економічних вигод, які виникають у результаті зменшення активів або зростання зобов'язань, що, у свою чергу, веде до скорочення власного капіталу підприємства (за винятком випадків, коли зменшення капіталу пов'язане з його вилученням або розподілом серед власників), при умові, що такі витрати можна надійно оцінити» [46, 47].

На рисунку 1.4 подано структуру витрат діяльності згідно плану рахунків, яким відповідає клас 9 [19].

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» [19] використовується для збирання та систематизації інформації про вартість проданої готової продукції, реалізованих товарів, або виконаних робіт й наданих послуг.

На дебеті рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображаються такі показники: вартість виробництва проданих готових виробів, здійснених робіт, послуг; реальна вартість проданих товарів (без урахування торгових націнок), а також страхові виплати в рамках діючих страхових угод. На кредиті цього рахунку фіксується списання у порядку закриття показників за дебетом у відповідності на рахунок 79 «Фінансові результати». Теж за дебетом цього рахунку компанії, що займаються організацією та проведенням лотерей в Україні, створюють резерв виплат призового фонду та резерву для покриття суми джек-поту, який не покривається внесками учасників лотереї.

У фінансовому обліку, готова продукція та інші запаси, створені самостійно (включаючи власні напівфабрикати, незавершене виробництво тощо), а також надані послуги та виконані роботи, оцінюються на основі їх виробничої собівартості.

Для визначення вартості конкретних видів продукції (чи послуг, робіт), виробничі витрати сортуються за різними категоріями калькуляції. Основні категорії калькуляції, які використовуються для розрахунку у фінансовому обліку виробничої собівартості продукції, включають наступне: витрати на матеріали і сировину; вартість купівельних напівфабрикатів, комплектуючих, робіт і послуг з виробничим призначенням від інших компаній та організацій; витрати на паливо та енергію для технологічних потреб; відрахування вартості зворотних відходів; основна оплата праці й додаткова заробітна плата виробничого персоналу та відрахування з цієї заробітної

90	Собівартість реалізації	901 Собівартість реалізованої готової продукції 902 Собівартість реалізованих товарів 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг 904 Страхові виплати
91	Загальновиробничі витрати	
92	Адміністративні витрати	
93	Витрати на збут	
94	Інші витрати операційної діяльності	940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю 941 Витрати на дослідження і розробки 942 Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти 943 Собівартість реалізованих виробничих запасів 944 Сумнівні та безнадійні борги 945 Втрати від операційної курсової різниці 946 Втрати від знецінення запасів 947 Нестачі і втрати від псування цінностей 948 Визнані штрафи, пені, неустойки 949 Інші витрати операційної діяльності
95	Фінансові витрати	951 Відсотки за кредит 952 Інші фінансові витрати
96	Втрати від участі в капіталі	961 Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства 962 Втрати від спільної діяльності 963 Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
97	Інші витрати	970 Витрати від зміни вартості фінансових інструментів 971 Собівартість реалізованих фінансових інвестицій 972 Втрати від зменшення корисності активів 974 Втрати від неопераційних курсових різниць 975 Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій 976 Списання необоротних активів 977 Інші витрати діяльності
98	Податок на прибуток	

Рис. 1.4. Конструкція витрат діяльності визначена у Плані рахунків

плати; витрати на експлуатацію і утримання обладнання; загальні виробничі витрати; вирахування вартості попутної продукції.

До категорії загальновиробничих витрат, які розмішені на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [19] відносяться витрати на адміністрування і організацію процесу виробництва, включаючи управління різними виробничими підрозділами, такими як цехи, дільниці, відділи, бригади та інші елементи основного та допоміжного виробництва. Це також охоплює витрати, що пов'язані з утриманням, обслуговуванням та експлуатацією обладнання та машин. На рисунку 1.5 подано загальну класифікацію загальновиробничих витрат [58]

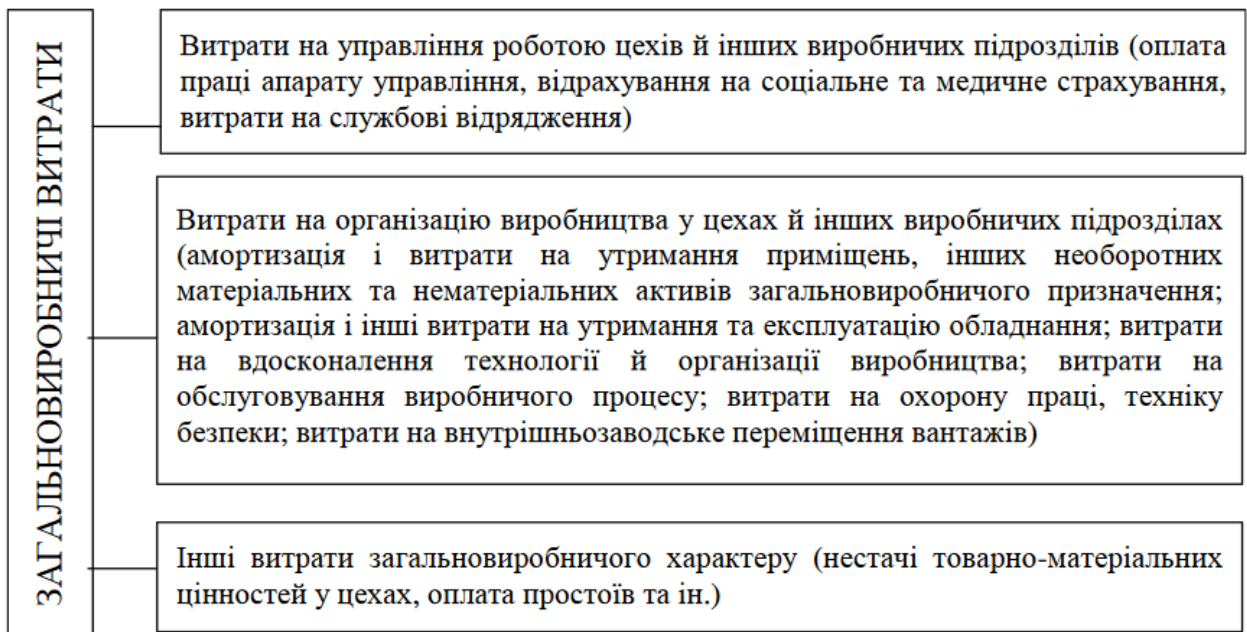


Рис. 1.5. Класифікація загальновиробничих витрат [58]

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» [19] створений для реєстрації витрат, що виникають під час управління та адміністративного обслуговування підприємства, включаючи різноманітні загальні господарські витрати.

За положеннями НП(С)БО 16 і 18, адміністративні витрати не входять у собівартість продукції, послуг і робіт. Ці витрати класифікуються як витрати поточного періоду, які під час підсумкового обліку операційної діяльності підприємства цього періоду списуються шляхом зменшення фінансового результату.

Адміністративні витрати охоплюють різні види загальних господарських витрат, необхідних для управління та функціонування підприємства. Це включає:

1) «витрати, що пов'язані з керуванням підприємством, включають оплату праці керівного персоналу, також відрахування на соціальні заходи, витрати на матеріально-технічне забезпечення, включаючи транспорт, витрати на відрядження, закупівлю інформаційних матеріалів та участь у професійних семінарах;

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів та інших активів, також включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу, витрати на матеріали, запасні частини, інвентар, паливо і енергію для утримання будівель, споруд, опалювальних та освітлювальних систем адміністративного призначення;

3) нараховані збори, податки і інші обов'язкові платежі, визначені законодавством, які не входять у виробничу собівартість;

4) витрати, що пов'язані з професійною освітою чи перепідготовкою персоналу, включають заробітну плату за час навчання та витрати пов'язані з оплатою праці учнів професійно-технічних училищ;

5) інші загальні господарські витрати» [58, с. 293].

Рахунок 93 «Витрати на збут» [19] використовується для реєстрації витрат, які безпосередньо виникають у процесі збуту (тобто реалізації чи продажу) товарів, продукції, робіт і послуг. Дебет цього рахунку відображає загальну суму витрат на збут, які були визнані, тоді як за кредитом цього рахунку фіксується їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати на збут, які понесені у процесі реалізації товарів, продукції, робіт і послуг, включають витрати:

1) на функціонування збутових підрозділів підприємства: включають заробітну плату і комісійні винагороди персоналу, соціальні відрахування, витрати на відрядження, матеріали та канцелярські товари;

2) на експлуатацію, утримання і ремонт основних засобів і нематеріальних активів, пов'язаних із збутом: оплата праці обслуговуючого персоналу, вартість використаної матеріалів, електроенергії, запасних частин;

3) витрати, асоційовані з транспортуванням та страхуванням продукції: компенсація транспортних і страхових витрат, оплата послуг транспортно-експедиційних компаній;

4) пов'язані з дотриманням норм охорони праці: заробітна плата працівників, відповідальних за безпеку та умови праці;

5) реальні витрати на гарантійний ремонт і обслуговування, якщо не створено резервний фонд: включають витрати на персонал, який забезпечує нормальну роботу продукції;

б) витрати на маркетинг, рекламу та передпродажні заходи: включають розробку рекламних матеріалів, витрати на зовнішню рекламу, придбання рекламних матеріалів;

7) витрати на зберігання, пакування та вантажно-розвантажувальні операції: компенсація складських витрат, витрати на пакувальні матеріали;

8) збори і податки, встановлені законодавством України, пов'язані з продажем продукції [49].

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [19] ведеться облік витрат, які не належать до попередніх категорій, проте виникли в результаті здійснення основної господарської діяльності. Ці інші витрати, які не входять у собівартість послуг, продукції і робіт прямо впливають на зниження фінансових результатів діяльності. Серед цих витрат від зниження вартості запасів; через нестачу та псування активів; офіційно визнані штрафи, пені, неустойки; суми, що не можуть бути стягнуті з дебіторів; на утримання соціальної інфраструктури; на обслуговування приміщень, які надаються безкоштовно, включаючи амортизацію, ремонт, освітлення, опалення, водопостачання та інше; на дослідження та розробки; собівартість проданої іноземної валюти та пов'язані з цим витрати; на купівлю та продаж

іноземної валюти, у тому числі від'ємна різниця поміж купівельною та продажною ціною.

Рахунок 95 «Фінансові витрати» [19] використовується для реєстрації витрат підприємства, які включають витрати на виплату відсотків та інші пов'язані з позиками витрати.

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» [19] призначено для відстеження зменшення вартості інвестицій, ведення обліку яких здійснюється згідно з методом участі в капіталі, що відбувається під час інвестиційної діяльності компанії. Ключові правила та вимоги щодо обліку інвестицій визначені в НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [45].

Рахунок 97 «Інші витрати» [19] використовується для реєстрації витрат, які виникають в період загальної діяльності підприємства, не включаючи фінансові витрати, і які не мають прямого зв'язку з процесом виробництва або збуту основних товарів, продукції і послуг.

Рахунок 98 «Податок на прибуток» [19] слугує для ведення обліку витрат, пов'язаних з податком на прибуток. Ця сума включає поточний податок на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу, розрахованого відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [45]. На цьому рахунку також проводиться облік відрахувань до Державного бюджету України з доходів від державних грошових лотерей та податку на доходи, отримані від страхової діяльності.

Висновки до розділу 1

Розвиток вчення про витрати розпочався у відповідь на вимоги управління про необхідність інформації для створення керівних рішень. Перші систематизовані підходи до виокремлення витрат та способи управління ними розпочались у 19 столітті. З розвитком облікової теорії вчення про «витрати» значно розширилось та доповнилось новими трактуваннями. Основним спрямуванням розвитку економічної теорії стосовно витрат було розширення класифікаційних ознак, що дозволяло знаходити причинно-наслідкові зв'язки їх виникнення та впливу. Теоретичні розробки стосовно категорії «витрати» знаходили застосування у економічному аналізі, менеджменті, аудиті та інших напрямках. Класифікація витрат допомагає ідентифікувати помилки у їх формуванні, дозволяє прогнозувати майбутнє діяльності підприємства та забезпечує ефективний контроль за їх доцільністю.

Економічна категорія «витрати діяльності» відповідає 9 класу рахунків, які окреслені в бухгалтерському обліку. Ці витрати, перш за все, пов'язані з забезпеченням господарської діяльності підприємства, а саме створенням продукції, діяльністю адміністративного апарату, просуванням продукції на ринку та її збутом, реалізацію фінансової діяльності й інвестиційними проектами. Проведення аналітичної й аудиторської перевірки цих витрат є основою для визначення ефективності діяльності усього підприємства, адже відображає основні показники господарської й фінансової діяльності, що дозволить розробити стратегію оптимізації витрат та збільшення економічних й соціальних вигод.

Розділ 2. Аналіз витрат діяльності підприємства

2.1. Аналіз собівартості реалізації готової продукції

Собівартість продукції є ключовим елементом у діяльності будь-якого підприємства, адже витрати на її формування є основними у витратах діяльності і здебільшого є найбільшою складовою. Також вона визначає економічну ефективність виробництва у певних природних та економічних умовах. Цей показник, відомий як собівартість, враховує витрати на виробничі засоби та оплату праці, що допомагає оцінити фінансову доцільність виробництва певного виду продукції [43].

Дослідження вартості виробництва аграрної продукції, як в цілому, так і по кожному виду, вимагає адекватного інформаційного забезпечення. Ключовими джерелами інформації для аналізу виробничих витрат є фінансові та статистичні звіти, первинні документи, облікові записи, бюджети витрат, аудиторські звіти, а також результати попередніх аналізів витрат. Собівартість, важливий економічний індикатор, використовується для планування, аналізу та контролю в рамках загальної системи обліку та аналітики управління виробничими підприємствами. В процесі планування розраховують вартість калькуляційних об'єктів за різними альтернативними сценаріями, щоб визначити найбільш вигідний варіант із максимальною вигодою, а також для створення планових розрахунків витрат.

Дослідження проводяться витрат на матеріали, заробітна плата, а також комплексні витрати, які включають експлуатаційні витрати та витрати на обслуговування обладнання, а також загальновиробничі витрати. Важливо також враховувати втрати, що виникають через брак або простої. Під час факторного аналізу слід уважно вивчити виробничу структуру підприємства, оскільки вона визначає елементи для контролю та аналізу [50].

Розуміння діяльності підприємства та його підрозділів, відображеної у системі показників, дає чітке уявлення про щоденні результати. Мета аналізу полягає у своєчасному виявленні причин відхилень від планових параметрів і

розробці управлінських рішень. Це вимагає систематичного ведення оперативного, внутрішньогосподарського та порівняльного аналізу, щоб уникнути зайвих витрат часу на пошук резервів для збільшення обсягу продукції чи послуг і зниження собівартості в минулих періодах.

Процес аналізу вартості продукції включає кілька ключових кроків:

1. Першочергово оцінюється виконання планових завдань щодо зниження вартості одиниці продукції. Цей етап включає розрахунок загальної суми фіксованих витрат на виготовлення усієї продукції.
2. Наступною дією є підрахунок змінних витрат на кожну одиницю продукції.
3. Проводиться розрахунок вартості одиниці продукції.
4. Етап порівняння фактичної вартості з запланованою, з метою виявлення розбіжностей та аналізу факторів, що вплинули на ці відхилення.
5. Детально вивчаються окремі складові калькуляції для конкретного виду продукції.
6. Останній крок включає аналіз матеріальних витрат, зосереджуючись на конкретних видах матеріалів, використаних у виробництві певного виду продукції [50].

На зниження собівартості одиниці продукції впливають декілька ключових факторів:

- ✓ зміни у обсязі виробництва продукції;
- ✓ зміни в загальній сумі фіксованих витрат;
- ✓ варіації в загальній сумі змінних витрат;

Порівняльний аналіз вважається найефективнішим методом для виявлення не використаних резервів зниження собівартості. З'ясування причин недосягнення планових показників зі зниження собівартості допомагає керівництву виявити та мобілізувати ці невикористані ресурси.

Основними напрямками для зниження собівартості є:

- збільшення обсягу виробництва через більш ефективне використання виробничих потужностей.

- скорочення витрат виробництва шляхом підвищення продуктивності праці.
- економія використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива та обладнання.
- уникнення невиробничих витрат.

У додатку Е подано розміри витрат діяльності досліджуваного підприємства протягом 2018-2022 років за складовими елементами. Для визначення тенденцій господарської діяльності досліджуваного підприємства проведено аналіз собівартості реалізації готової продукції досліджуваного АФ «Тер Аудит» протягом 2018-2022 років. У таблиці 2.1 наведено основні показники аналізу собівартості продукції.

Таблиця 2.1

Аналіз собівартості продукції досліджуваного підприємства протягом
2018-2022 років

Рік	Собівартість продукції, тис. грн	Абсолютний приріст собівартості продукції, тис. грн	Темп зміни обсягу собівартості продукції, %	Коефіцієнт зростання собівартості продукції, %
2018	111796			
2019	130336	18540	16,58	116,58
2020	113133	-17203	-13,20	86,80
2021	127100	13967	12,35	112,35
2022	213803	86703	68,22	168,22

Протягом досліджуваного періоду на підприємстві собівартість продукції значно змінювалась. У 2019 році її обсяги зросли на 16,58 % (на 18540 тис. грн) у порівнянні з 2018 роком, у 2020 році зменшились на 13,20 % (на 17203 тис. грн)) у порівнянні з 2019 роком, у 2021 році зросли на 12,35 % (на 13967 тис. грн) у порівнянні з 2020 роком, а в 2022 році – зросли на 68,22 % (на 86703 тис. грн) у порівнянні з 2021 роком. На рисунку 2.1 подано динаміку зміни собівартості продукції протягом досліджуваного періоду.

Така зміна собівартості зумовлює необхідність більш детального аналізу її складових та розробку методів щодо її оптимізації, адже важливим є визначення факторів, що впливають на структуру витрат.

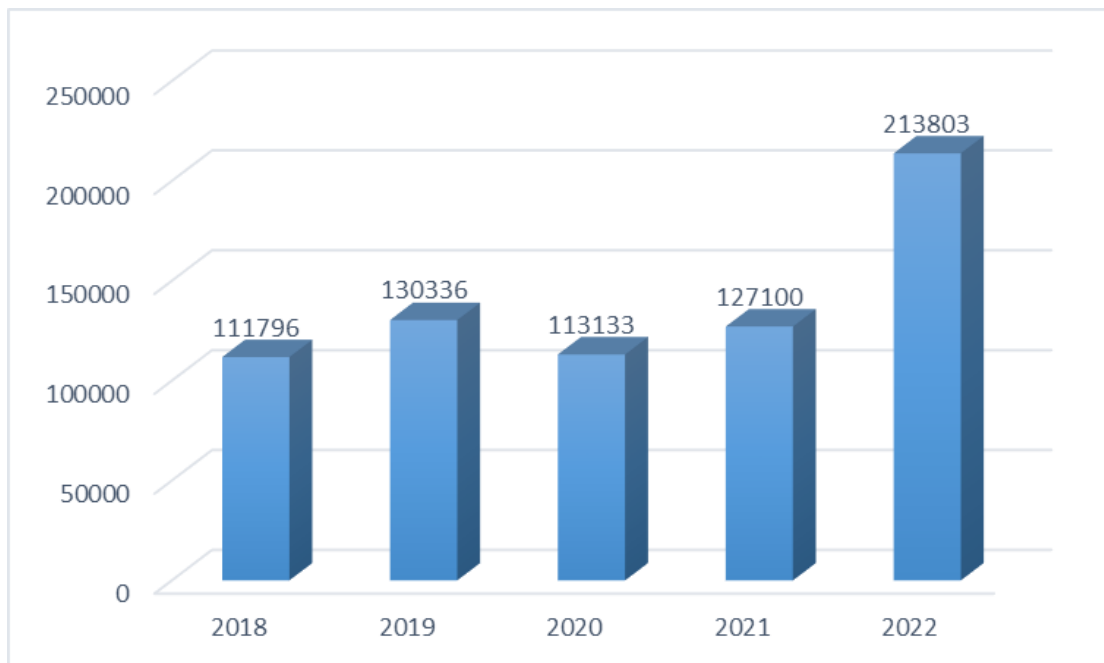


Рис. 2.1. Динаміка собівартості продукції підприємства досліджуваного АФ «Тер Аудит» протягом 2018-2022 років

Оптимізація собівартості продукції є ключовою для поліпшення фінансових результатів підприємства і сприяє розширеному відтворенню. Це включає збільшення виробництва продукції та зниження затрат на працю та виробничі ресурси на кожну одиницю продукції.

Враховуючи потребу в оптимізації витрат та підвищенні доходності підприємства, слід розглянути наступні стратегії:

1. Застосування сучасної техніки та обладнання, автоматизація та механізація виробництва.
2. Підвищення технічного рівня виробничих процесів, що включає впровадження інноваційних технологій, використання нових матеріалів та сировини.
3. Аналіз причин дефектів у продукції та зниження собівартості шляхом зменшення втрат від браку та інших непродуктивних витрат, що також сприятиме більш раціональному використанню відходів виробництва.

4. Оптимізація організації виробництва і трудових процесів, включаючи реформування методів праці, поліпшення системи управління та зменшення транспортних витрат.
5. Ефективніше використання природних ресурсів, заміна на дешевші матеріали, переробка та використання безвідходних технологій.
6. Регулювання обсягу та структури продукції для зниження витрат на матеріали та працю.

Аналізування фінансових показників є важливим для розробки стратегій фінансового оновлення підприємства та зміцнення конкурентних позицій його продукції на ринку. Основними критеріями для оцінки фінансових результатів є відносні показники, такі як рівень рентабельності, які вказують на прибутковість підприємства.

Коефіцієнти рентабельності відіграють ключову роль у визначенні здатності підприємства генерувати прибуток, ефективності використання активів та капіталу в процесі виробництва. Вони є важливими індикаторами загальної продуктивності підприємства та якості виробленої продукції.

Рентабельність продукції розраховується як співвідношення чистого прибутку, отриманого від продажу продукції, до її собівартості [51].

У додатку Д наведено показники чистого прибутку досліджуваного підприємства АФ «Гер Аудит» протягом 2018-2022 років. Рентабельність продукції за формулою обчислюється наступним чином.

У 2018 році: $10927 \text{ тис. грн} / 111796 \text{ тис. грн} = 0,10$

У 2019 році: $12057 \text{ тис. грн} / 130336 \text{ тис. грн} = 0,09$

У 2020 році: $10645 \text{ тис. грн} / 113133 \text{ тис. грн} = 0,09$

У 2021 році: $8133 \text{ тис. грн} / 127100 \text{ тис. грн} = 0,06$

У 2022 році: $10521 \text{ тис. грн} / 213803 \text{ тис. грн} = 0,05$

Цей показник оцінює рентабельність основної діяльності підприємства, тобто прибутковість від реалізації продукції основної діяльності. На рисунку 2.2 подано графік зміни рентабельності продукції досліджуваного підприємства протягом цього періоду.

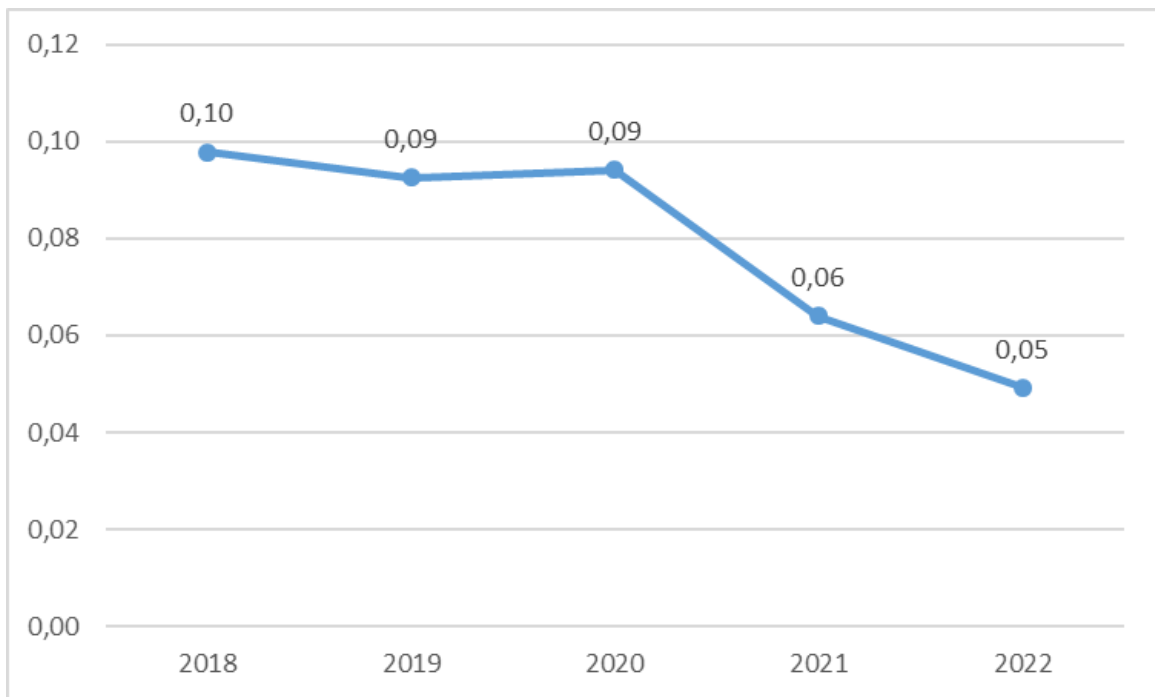


Рис. 2.2. Графік зміни рентабельності продукції досліджуваного підприємства АФ «Тер Аудит»

Як видно з графіка 2.2 рентабельність продукції зпротягом досліджуваного періоду зменшилась вдвічі, що створює необхідність більш детального вивчення факторів впливу на показник прибутку та собівартості.

Показники рентабельності найточніше відображають рівень прибутковості, оскільки вони вказують на ефективність використання затрачених коштів та ресурсів у процесі виробництва та продажу товарів, виконання робіт, надання послуг. Підвищення рентабельності підприємства тісно пов'язане зі зростанням чистого прибутку, доступного після оподаткування. Таким чином, для підвищення рентабельності ключовим є збільшення обсягу прибутку [5].

Досягнення певного рівня прибутку та рентабельності є ключовим для розв'язання широкого спектру завдань, які забезпечують стабільність та ефективність бізнесу. Проте, шлях до отримання прибутку є складним, адже він залежить від різноманітних факторів. Всі ці фактори, що впливають на рентабельність, можна поділити на дві основні групи: зовнішні (об'єктивні) фактори та внутрішні (суб'єктивні) фактори [53, с. 95].

Фактори зовнішнього середовища, які впливають на діяльність підприємства, включають такі елементи, як: загальна економічна ситуація у країні, рівень інфляції, інтенсивність конкуренції, ринкову кон'юнктуру або баланс між попитом і пропозицією на продукцію та послуги, податкову та кредитну політику держави та комерційних банків, тарифи на товари та послуги, що надаються третіми сторонами, а також ціни на сировину і матеріали. Деякі з цих факторів впливають на прибуток безпосередньо, інші – опосередковано, через обороти та виробничі та обігові витрати.

Внутрішні фактори, які безпосередньо залежать від самого підприємства, включають такі аспекти: тип та категорія підприємства, які визначають розмір націнок на сировину, продукцію та послуги; технічне оснащення та рівень автоматизації праці; сучасність та ефективність техніки та обладнання; характер і прогресивність технологічних процесів; продуктивність праці; обсяг і структура виробленої продукції, послуг і товарообігу; розмір і структура витрат на виробництво і обіг, включаючи співвідношення між змінними та постійними витратами; загальний обсяг активів підприємства, їх структура і рентабельність, серед інших факторів.

Для дослідження показників господарської діяльності необхідно провести аудиторське дослідження фінансових показників з метою встановлення їх достовірності. На основі отриманої інформації можна проводити ряд управлінських дій з метою підвищення рентабельності.

Адже в умовах ринкової економіки роль собівартості продукції та процесу ціноутворення стає все більш важливою. Ефективне управління собівартістю, зосереджене на її зниженні, вимагає вибору оптимального методу обліку витрат. Такий підхід забезпечує наявність відповідної інформаційної бази для факторного аналізу витрат, що є ключовим для оперативного управління витратами.

2.2. Аналіз адміністративних витрат

Проведення аналізу адміністративних витрат має на меті визначити особливості витрат підприємства на здійснення управління, що включає ряд складових, таких як оплата праці менеджменту, утримання основних засобів управлінського призначення, професійний розвиток менеджменту, витрати на їх відрядження тощо. Оскільки ці витрати не є обов'язковими для отримання продукту, проте без їх виникнення є неможливим процес господарської діяльності.

У наукових джерелах визначено три основні етапи проведення економічного аналізу на підприємстві: підготовчий, який включає організаційні роботи; основний, присвячений безпосередньо аналітичним завданням; та завершальний, де відбувається узагальнення та оформлення результатів аналізу. Кожен з цих етапів містить додаткові підетапи, реалізація яких у сучасних умовах може викликати організаційно-методичні проблеми. Ефективне вирішення цих проблем є ключовим для підвищення результативності аналізу у всіх його аспектах, включаючи дослідження адміністративних витрат.

У фаховій літературі як перший підетап підготовчого етапу визначено встановлення мети аналізу, а другим є вибір об'єктів дослідження. Поділ цих етапів вважається недоцільним, адже об'єкти аналізу зазвичай визначаються його метою, що утворює єдиний сектор аналітичної роботи.

В області економічного аналізу загально прийнято, що ключовою задачею управління адміністративними витратами є їх мінімізація та контроль за зміною цих витрат у майбутньому. Це означає, що основна увага спрямована на зменшення загального обсягу адміністративних витрат і на зниження їх зростання в період, що настає після проведення аналізу. У таблиці 2.2 представлено напрями аналізу витрат на адміністративні потреби запропоновані вітчизняними науковцями Н. О. Литвиненко й О. С. Височан [11, с. 129].

Таблиця 2.2

Напрями управління витратами на адміністративні потреби

№ з/п	Напрями	Стандартні способи
1.	Реалізація заходів щодо зменшення витрат на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, що використовуються в загальногосподарських цілях	Реалізація заходів для зниження витрат на освітлення, опалення, водопостачання, оптимізація орендованих площ під офіси, а також скорочення службового автопарку є частиною стратегії ефективного управління ресурсами підприємства.
2.	Реалізація заходів щодо оптимізації роботи персоналу	Імплементация методів нематеріального стимулювання працівників, зменшення розміру преміального фонду та використання аутсорсингу для найму співробітників є частиною стратегії з оптимізації витрат на персонал.
3.	Реалізація заходів стосовно зменшення витрат на відрядження менеджерів підприємства	Здійснення заходів для виявлення та уникнення необґрунтованих відряджень, наприклад, шляхом заміни їх на ділові зустрічі у форматі Skurk-конференцій, а також встановлення обмежень на витрати, які покриваються підприємством (вибір транспорту, готельних номерів тощо), є частиною стратегії контролю витрат на ділові подорожі.
4.	Реалізація заходів стосовно зменшення витрат на послуги від сторонніх організацій	Ведення постійного моніторингу ринку професійних юридичних, аудиторських, консалтингових та інших послуг з метою знаходження партнерів, які пропонують найбільш вигідні цінові умови, є ключовою стратегією для оптимізації витрат на зовнішні консультативні послуги.
5.	Реалізація заходів стосовно зменшення загальних корпоративних витрат	Реалізація заходів для скорочення непродуктивних організаційних та представницьких витрат є важливою частиною стратегії зниження загальних витрат підприємства.
6.	Реалізація заходів для мінімізації податкового зобов'язання	Імплементация законних методів для зниження обсягів сплачених податків та зборів, пов'язаних з операційною діяльністю, є важливою частиною фінансового планування та оптимізації витрат підприємства.

В теоретичному вивченні економіки, концепція мінімізації витрат, яка полягає у прагненні досягнути мінімально можливих витрат в умовах певних обмежень, часто замінюється критерієм оптимізації. Оптимізація передбачає досягнення оптимальної, а не обов'язково мінімальної, величини витрат відповідно до заздалегідь встановлених параметрів. У контексті управління адміністративними витратами, параметри оптимізації часто не є очевидними і залежать від суб'єктивних оцінок менеджера. Зростання витрат протягом певного часу не завжди є негативним явищем, а їх зниження не обов'язково означає поліпшення в господарській діяльності підприємства. Це ускладнює визначення кінцевої мети аналізу витрат на адміністративні потреби.

При аналізі фінансово-господарської діяльності, важливо порівнювати оптимальний розмір витрат та позитивні зміни у їх динаміці з іншими показниками, такими як виробничі витрати або прибуток. Вважається, що збільшення обсягів продажу та прибутковості свідчить про ефективність управління, тому зростання витрат на управлінський апарат може бути виправданим, і навпаки. Однак на практиці, особливо в періоди зростання, впровадження нових продуктів або реорганізації підприємства, адміністративні витрати часто зростають швидше, ніж виробничі витрати або прибуток.

Планується, що ці додаткові загальногосподарські витрати будуть компенсуватися майбутнім прибутком, але рішення про їх зниження може бути помилковим. Крім того, така практика веде до негативних наслідків у встановленні планових витрат на адміністративні потреби у бюджеті підприємства як фіксованого відсотку від обсягу виробничих витрат. Головне не стільки адекватне зростання витрат на адміністративні потреби, скільки здатність підприємства фінансувати їх.

Порівняння різних за характером величин стає проблематичним уже на стадії структурного аналізу витрат на адміністративні потреби через їхню економічну неоднорідність. Зіставляючи такі витрати, як оплата праці адміністративного персоналу, представницькі витрати, витрати на

консультаційно-інформаційні послуги та інші категорії, ми стикаємося зі складністю моделювання їх оптимального співвідношення. Це обмежує функціонал аналізу, перетворюючи його більше на довідковий, ніж на інструмент для прийняття рішень.

Тому проведення аналізу витрат адміністративного призначення повинно відбуватись в комплексі зі співставленням стосовно інших показників. Збільшення цих витрат не є безпосередньо негативним наслідком, а може слугувати джерелом отримання додаткового доходу завдяки залученню різних методів та способів управління.

На початковому етапі організації аналітичної роботи важливо визначити періодичність проведення аналізу витрат адміністративного призначення. Завдяки сучасному рівню автоматизації облікових і аналітичних процесів, аналіз може проводитися щодня, якщо це необхідно. Зазвичай вважається достатнім місячний чи навіть квартальний період, проте для прийняття швидких рішень аналітичні дані можуть бути підготовлені на замовлення за будь-який обраний часовий інтервал. Також, в контексті сучасних можливостей, розробка окремої програми аналізу з визначенням порядку участі, масштабу та оцінки наявності ресурсів для його проведення може виглядати застарілою.

На другому етапі аналізу витрат на адміністративні потреби основним підетапом є вибір і практичне застосування методичних підходів для вирішення поставлених завдань. У таблиці 2.3 подано основні методи аналізу витрат на адміністративні потреби та виокремлено особливості їх здійснення.

На підетапі збору та оцінки даних у рамках аналітичної роботи основною проблемою часто є недостатнє використання можливостей роботи облікових програм, як важливого джерела аналітичної інформації. Ця проблема часто виникає через недостатній розвиток аналітичного обліку в підприємствах, який не відповідає потребам управління.

Таблиця 2.3

Особливості застосування методів аналізу витрат на адміністративні потреби

Метод аналізу витрат	Мета аналізу витрат	Методика дослідження	Особливості здійснення
Горизонтальний аналіз	Аналіз змін у часі загальної кількості витрат на адміністративні потреби та їх окремих елементів для виявлення основних тенденцій	Проводиться розрахунок темпів приросту шляхом порівняння показників звітного періоду з даними попереднього періоду, звітного періоду з показниками відповідного періоду попереднього року, звітного періоду з базовими показниками, а також шляхом порівняння даних декількох попередніх періодів.	Не врахування факторів зовнішнього та внутрішнього впливу, які впливають на загальну суму витрат на адміністративні потреби та окремі її складові, є важливим. Ці фактори, такі як інфляційні процеси або розвиток інноваційних методів управління, можуть змінювати свою впливовість з часом.
Вертикальний аналіз	Установлення структури витрат на адміністративні потреби та аналіз їхнього впливу на фінансові результати діяльності підприємства є ключовим аспектом для оцінки ефективності управління та оптимізації витрат.	В аналізі витрат на адміністративні потреби розраховується питома вага окремих складових цих витрат, а також їхня частка у інших категоріях витрат, таких як непрямі, операційні та загальні витрати. Це допомагає краще зрозуміти структуру витрат та знайти шляхи їх оптимізації.	Існує дискусія щодо необхідності порівняння показників, які мають різну практичну корисність та економічну сутність, як наприклад, порівняння витрат на оплату праці управлінського персоналу та витрат, затрачених на придбання канцелярського приладдя.
Кількісний аналіз	Аналіз ефективності використання коштів, спрямованих на управління діяльністю підприємства, є важливим для оцінки загальної продуктивності та раціональності управлінських витрат.	Порівняння фактичних показників витрат на адміністративні потреби з встановленими нормативами, запланованими значеннями або з теоретично можливими оптимальними моделями є ключовим для оцінки ефективності фінансового управління на підприємстві.	Розробка детальної моделі розвитку підприємства, на базі якої розраховуються точні нормативні показники, є фундаментальною для точного планування та управління.

Галузевий аналіз	Збір додаткових даних для визначення рівня конкурентоспроможності підприємства є важливим елементом стратегічного аналізу та планування.	Проведення порівняльного аналізу витрат на адміністративні потреби аналізованого підприємства з подібними підприємствами, лідерами галузі, або середніми показниками по галузі є ключовим для оцінки ефективності витрат та стратегічного позиціонування підприємства.	Забезпечення достовірності аналітичної інформації в умовах висококонкурентного ринкового середовища є особливо важливим для ефективного управління та прийняття обґрунтованих рішень.
Факторний аналіз	Оцінка впливу різних факторів на формування величини витрат на адміністративні потреби є ключовою для розуміння та управління цими витратами ефективно.	Проводиться детальний розподіл складових показників витрат на адміністративні потреби з наступним розрахунком величини впливу кожної з них для глибшого аналізу та кращого управління цими витратами.	Існує можливість урахування в аналізі лише тих технічних факторів, які можна кількісно оцінити, що може обмежувати повноту аналітичної інформації.
Аналіз коефіцієнтів	Проведення загального аналізу ефективності використання коштів (рентабельності) у діяльності підприємства є важливим для оцінки його фінансової стабільності та успішності.	Розрахунок коефіцієнтів, у яких показники витрат на адміністративні потреби порівнюються з іншими складовими витрат, а також з доходами підприємства, є важливим для глибшого розуміння фінансової ефективності.	Відсутність чіткої залежності між джерелами формування ресурсів та способами їх витрачання (окрім коштів цільового фінансування) ускладнює оцінку ефективності використання коштів на адміністративні потреби.

Розподіл витрат за групами відбувається залежно від їхнього впливу на загальний результат за цим параметром. Для аналізу використовуються дані останнього звітного періоду (року).

Основною трудностю при тлумаченні даних про адміністративні витрати на завершальній стадії аналізу є обмеженість цих даних лише кількісними показниками зі звітних документів. Часто такі показники можуть ввести в оману, створюючи видимість повної та точної інформації, яка не завжди адекватна для вирішення певних завдань. Більш важливим є

досягнення гармонії між кількісними та якісними аспектами, які включають в себе якомога більше факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на обсяг, структуру та динаміку витрат на адміністративні потреби. Також критично важливою є ефективна система делегування повноважень, де на кожному рівні управлінської ієрархії приймаються обґрунтовані рішення, ґрунтуючись на аналітичних даних різних рівнів деталізації.

Основні показники витрат на адміністративні потреби та їх аналіз на досліджуваному підприємстві за період 2018-2022 років аудиторською фірмою «Гер Аудит» подано в таблиці 2.4. Ця таблиця 2.4 містить інформацію про розмір витрат на адміністративні потреби, їх абсолютний приріст, темп зміни обсягів, коефіцієнт зростання та їх співвідношення до обсягів собівартості продукції в поточному році.

Таблиця 2.4

Аналіз витрат на адміністративні потреби досліджуваного підприємства протягом 2018-2022 років

Рік	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	Адміністративні витрати, тис. грн	Абсолютний приріст адміністративних витрат, тис. грн	Темп зміни обсягу адміністративних витрат, %	Коефіцієнт зростання адміністративних витрат, %	Співвідношення адміністративних витрат і собівартості продукції, %
2018	111796	22423				20,06
2019	130336	21341	-1082	-4,83	95,17	16,37
2020	113133	16728	-4613	-21,62	78,38	14,79
2021	127100	16039	-689	-4,12	95,88	12,62
2022	213803	20802	4763	29,70	129,70	9,73

Протягом досліджуваного періоду обсяг витрат на адміністративні потреби зменшувався, за винятком 2022 року. У 2019 році їх стало на 1082 тис. грн менше (на 4,83 %), у 2020 році – на 4613 тис. грн менше (на 21,62 %),

у 2021 році – на 689 тис. грн менше (на 4,12 %). У 2022 році обсяг цих витрат збільшився на 4763 тис. грн (на 29,7 %). На рисунку 2.3 представлена діаграма зміни витрат на адміністративні потреби на досліджуваному підприємстві.

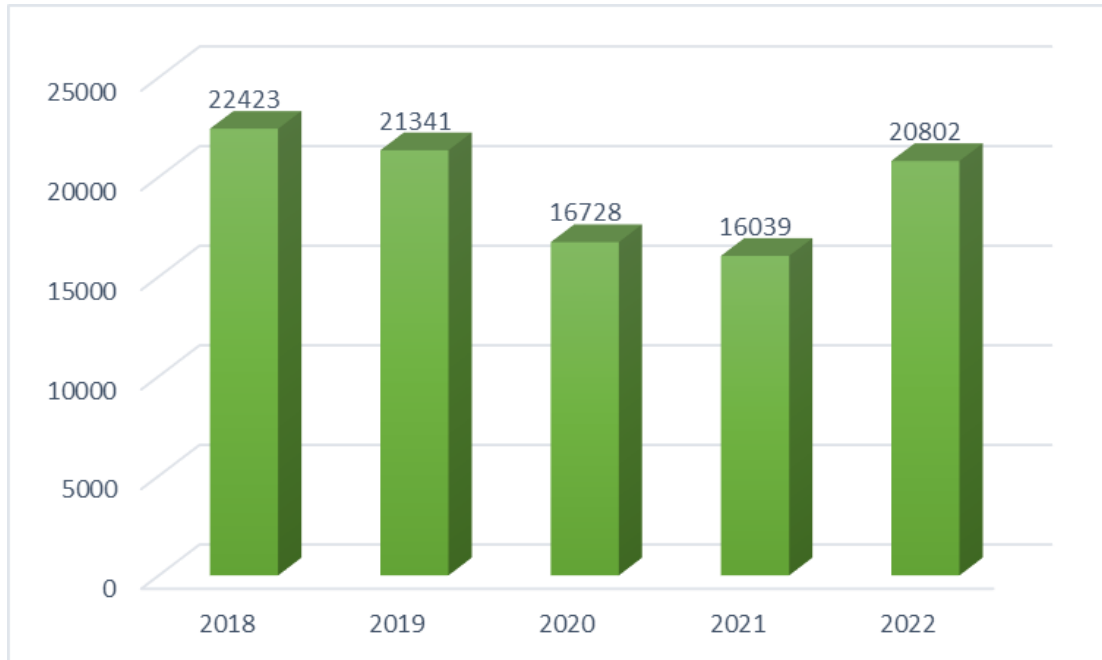


Рис. 2.3. Динаміка зміни витрат на адміністративні потреби досліджуваного підприємства АФ «Тер Аудит» протягом 2018-2022 років

Протягом досліджуваного періоду коефіцієнт приросту адміністративних витрат мав різну тенденцію змін. У 2019-2021 роках він не досягав рівня попереднього року, а саме 95,17 % в 2019 році, 78,38 % – в 2020 році, 95,88 % – в 2020 році. Така тенденція зменшення витрат на адміністративні потреби має певні особливості, а саме зменшуються кошти на роботу менеджерів підприємства та управлінського персоналу. Це показує значну оптимізацію коштів, проте такий підхід може мати негативну тенденцію, адже внаслідок відсутності донавчання або необхідних ресурсів може знижуватись їх кваліфікація. Зменшення комфорту та ергономічності робочих місць може спричинити падіння ефективності роботи співробітників. Додатково, існує загроза втрати важливої конфіденційної інформації, зниження лояльності серед працівників, а також зростання ймовірності виникнення несанкціонованого саботажу та інших проблем. У

2022 році натомість обсяги витрат на адміністративні потреби значно зросли – 129,70 % у порівнянні з 2021 роком. Оскільки цей рік був кризовим, внаслідок воєнних дій, додаткове збільшення витрат негативно впливає на фінансове становище підприємства.

Для аналізу тенденцій змін потрібно дослідити середнє арифметичне зміни показника витрат адміністративного призначення. Сума всіх значень у наборі даних, розділена на загальну кількість елементів цього набору, являє собою середнє арифметичне цих значень.

Середнє арифметичне зміни показника за окресленою формулою:

$$(- 1082 + (- 4613) + (- 689) + 4763) / 4 = - 405,25 \text{ (тис. грн)}$$

На основі отриманого значення можна співставити показники зміни витрат на адміністративні потреби. На рисунку 2.4 показано абсолютний приріст витрат на адміністративні потреби і середнє арифметичне за період.



Рис. 2.4. Показники приросту витрат на адміністративні потреби протягом 2019-2022 років.

З рисунку 2.4 видно, що зміна витрат на адміністративні потреби відбувалася неоднорідно, що свідчить про їх різні структур кожного року. У 2020 і 2022 роках їх значення значно відрізняється від середнього показника.

У 2020 році динаміка зміни витрат на адміністративні потреби значно відрізняється від середнього значення у сторону зменшення, а в 2022 році в сторону збільшення.

Така зміна обсягу цих витрат зумовлює необхідність їх аналізу у співвідношенні до собівартості продукції, адже показуватиме їх пропорційність до виконаних робіт. На рисунку 2.5 подано графік зміни відношення адміністративних і витрат на виготовлення продукції, що становлять її собівартість.

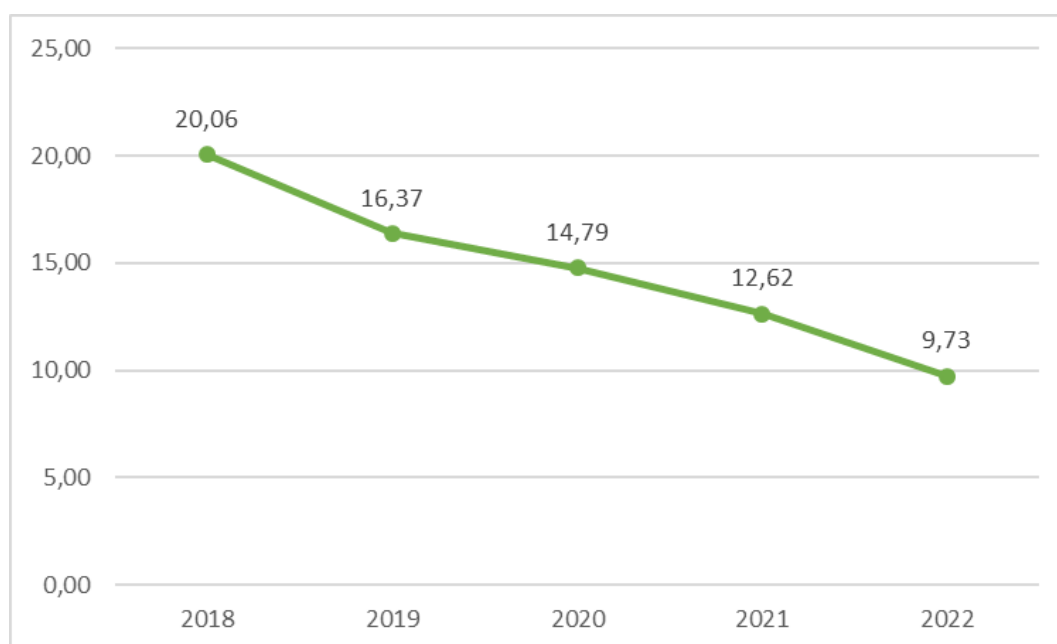


Рис. 2.5. Графік зміни відношення витрат на адміністративні потреби і собівартості продукції протягом 2018-2022 років

У 2018 році відношення цих витрат становило приблизно п'яту частину собівартості продукції (20,06 %), то у 2022 році їх обсяг становить приблизно 1/11 від загальних витрат собівартості. Як видно з графіка відношення цих витрат має тенденцію зменшення, що показує правильно сформовану управлінську теорію. Хоча попередні рисунки показували значну неоднорідність у динаміці, то аналіз витрат на адміністративні потреби у співвідношенні до собівартості демонструє правильно збудовану управлінську політику, що має позитивний результат.

2.3. Аналіз витрат на збут та інших витрат операційної діяльності

Збільшення кількості учасників на ринку та інтенсивніша конкуренція, процеси угруповання в індустрії, зростаючі вимоги з боку споживачів до якості товарів, глобальні зміни, міжнародна інтеграція та різноманітність, а також технологічні інновації ставлять перед керівництвом збутових операцій підприємств нові завдання. Для ефективного управління реалізацією продукції на промисловому підприємстві необхідно врахувати унікальні особливості підприємства, а саме історичні особливості функціонування, його розміри, характеристики і число клієнтів-покупців товарів, тривалість виробничого процесу, стан розвитку інфраструктури, наявність і кількість конкурентів [30].

Оцінювання ефективності збутової діяльності на підприємстві є комплексним завданням, оскільки кількісне вимірювання ефекту не завжди можливе. Працівники маркетингу та збуту не виробляють продукцію, але вони займаються організаційною та комерційною діяльністю, що допомагає вивести товар на ринок. У наукових дослідженнях існують різні точки зору щодо методів та показників для оцінки ефективності збутової діяльності. Вчені пропонують використовувати «соціологічні, якісні, кількісні, бальні та інформаційні методи оцінки» [28]. Якісні методи включають застосування маркетингового аудиту. Натомість кількісні методи базуються на порівнянні витрат на збут у відношенні до прибутку, витрат на рекламу із обсягом продажів. Ці показники характеризують фінансові результати загальної діяльності підприємства.

Н. В. Бутенко пропонує «оцінювати ефективність рекламної та збутової діяльності на основі ефективності виконання функцій маркетологами» [7]. З іншого боку, Ю.Т. Меленчук визначає «основним показником ефективності збутової діяльності показник прибутковості вкладень у рекламу або рентабельність маркетингових інвестицій, яка розраховується як різниця між валовим прибутком і витратами на маркетингову діяльність, віднесена до

витрат на маркетинг» [28]. Цей показник дозволяє оцінювати і порівнювати ефективність різних маркетингових стратегій.

С.О. Музичка визначає такі критерії для оцінки ефективності діяльності пов'язаної зі збутом: «темпи зростання обсягу реалізації, частка витрат на збут у загальній величині реалізації, швидкість збільшення частки на ринку, ріст збутових витрат, коефіцієнт зростання обсягу реалізації порівняно з приростом збутових витрат, рентабельність витрат на збутову діяльність і маркетинг, а також показник збільшення доходів від додатково вкладених витрат на збут» [34].

Колектив авторів Л. М. Янчева, , Н. М. Гаркуша, В. І. Оспіщев вважають, що «під час аналізу витрат на збут критично важливим є дослідження їх рівня, динаміки, структури та структурних змін, причин зміни витрат, можливостей для зниження збутових витрат та виявлення резервів для їх скорочення. Загальний обсяг витрат на реалізацію збутової діяльності включає витрати на утримання збутового підрозділу підприємства; витрати на підготовку продукції до продажу, такі як придбання та складання тари й упаковки, на розподіл та реалізацію продукції, на проведення рекламних акцій та дослідження ринку; та інші витрати, пов'язані зі збутом продукції» [63].

Зниження окремих компонентів витрат позитивно вплине на зменшення загальних збутових витрат. Тому на підприємстві важливо аналізувати структуру збутових витрат і досліджувати їх ефективність, оптимізувати цю структуру, зосереджуючись на підвищенні витрат на найбільш ефективні компоненти збутової діяльності. При визначенні частки збутових витрат доцільно порівнювати їх із витратами на оперативну діяльність з виготовлення та реалізації продукції та обсягом проданої продукції.

Співвідношення витрат на збут до загальної собівартості реалізованої продукції дозволяє оцінити вплив збутових витрат на загальний рівень витрат підприємства. Порівняння цих витрат з обсягом реалізованої

продукції допоможе оцінити їх вплив на кінцеві результати виробничої й збутової діяльності підприємства.

В. І. Оспіщев, Л. М. Янчева, Н. М. Гаркуша пропонують проводити аналіз витрат на збут за певною послідовністю [63] (рис. 2.6), яка передбачає дослідження за складом, загальним обсягом та структурою.

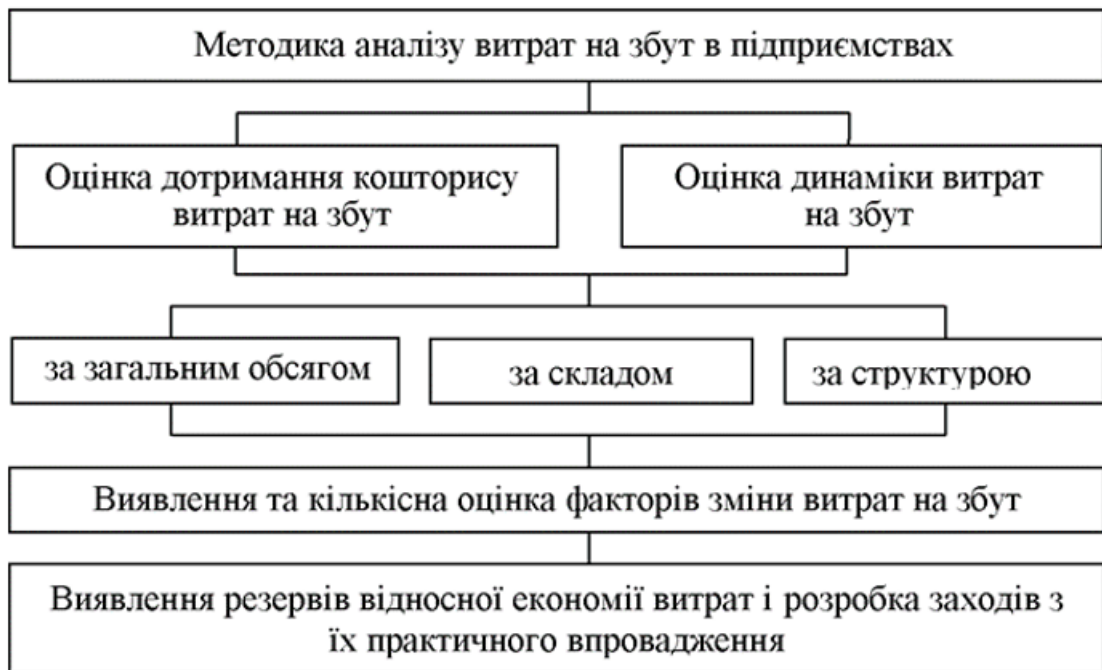


Рис. 2.6. Послідовність аналізу витрат на збут [63]

Проведемо аналіз витрат на збут в таблиці 2.5 досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит».

Таблиця 2.5

Аналіз показників витрат на збут досліджуваного підприємства

Рік	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	Витрати на збут, тис. грн	Абсолютний приріст витрат на збут, тис. грн	Темп зміни обсягу витрат на збут, %	Коефіцієнт зростання витрат на збут, %	Співвідношення витрат на збут і собівартості продукції, %
2018	111796	23602				21,11
2019	130336	23135	-467	-1,98	98,02	17,75
2020	113133	15222	-7913	-34,20	65,80	13,45

2021	127100	16159	937	6,16	106,16	12,71
2022	213803	17354	1195	7,40	107,40	8,12

Протягом досліджуваних 2018-2022 років витрати на збут мали неоднорідну тенденцію в розмірах. У 2018 році їх обсяг становив 23602 тис. грн, у 2019 році на 467 тис. грн менше (на 1,98 % менше) в порівнянні з попереднім роком, у 2020 році – на 7913 тис. грн менше (на 34,2 % менше) в порівнянні з попереднім роком, у 2021 році – на 937 тис. грн більше (на 6,16 % більше) в порівнянні з попереднім роком, у 2022 році – на 1195 тис. грн більше (на 7,4 % більше) в порівнянні з попереднім роком. Графічно динаміку зміни витрат на збут протягом 2018-2022 років подано на рисунку 2.7, де подано їх обсяги.

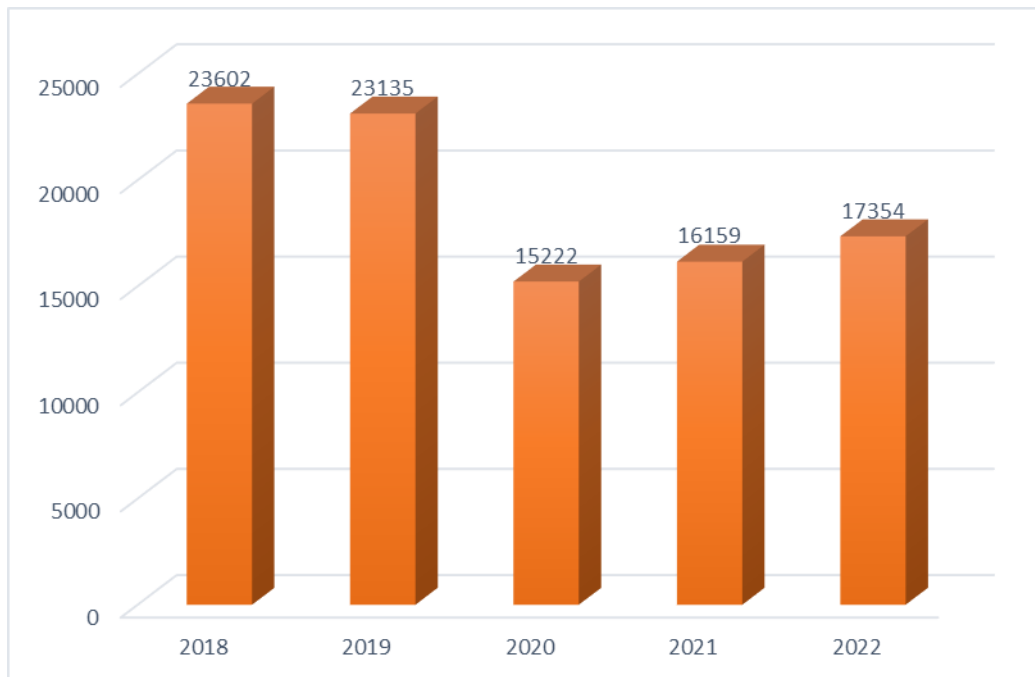


Рис. 2.7. Динаміка витрат на збут протягом 2018-2022 років досліджуваного підприємства

Таким чином, протягом 2018-2020 років витрати на збут зменшувались, а протягом 2021-2022 років – зростали. Проте протягом років зростання їх обсяг не досягнув розмірів 2019 року. При врахуванні витрат на збут варто врахувати показники інфляції, які чинять безпосередню дію на цей показник. Тому показник обсягу витрат не зазнав значного збільшення. Натомість варто

дослідити причини зменшення витрат на збут і чи може така тенденція вплинути на доходи підприємства.

Аналіз змін витрат на збут та їхньої пропорції у собівартості проданої продукції ефективно відображає тенденції в показниках ефективності збутових витрат. На рисунку 2.8 показано відношення витрат на збут до собівартості продукції досліджуваного підприємства.

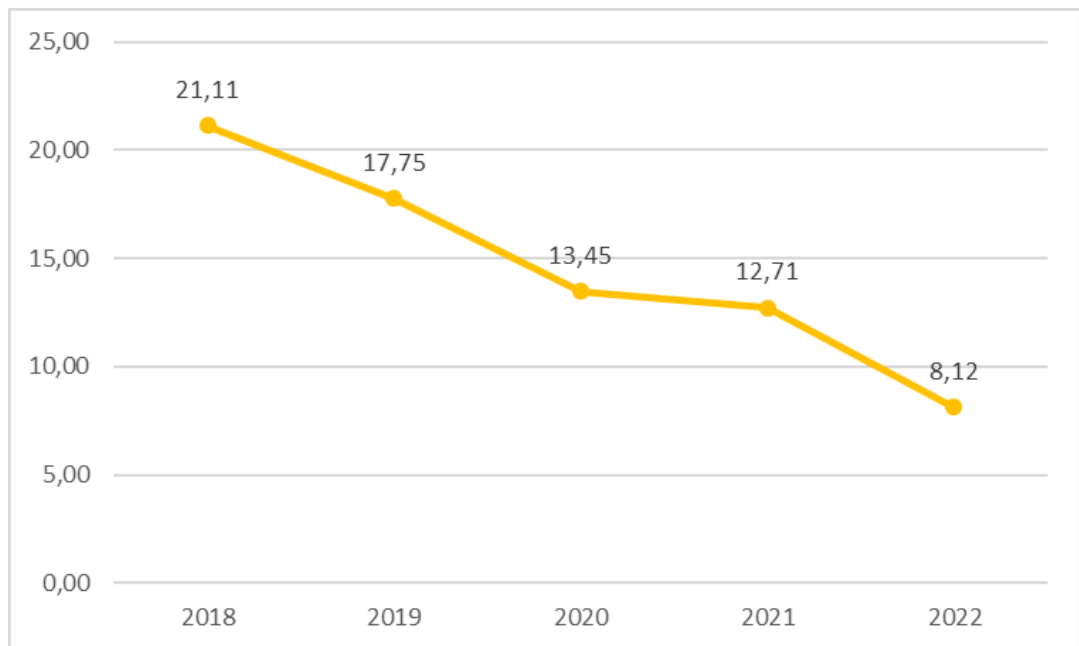


Рис. 2.8. Графік відношення витрат на збут до собівартості продукції досліджуваного підприємства протягом 2018-2022 років

У 2018 році показник відношення становить 21,11 %, у 2019 році є дещо меншим і становить 17,75 %, у 2020 році – 13,45 %, у 2021 році – 12,71 %, у 2022 році – 8,12 %. При збільшенні обсягів продажу продукції можна досягнути зниження витрат на збут за рахунок впровадження інноваційних заходів у сфері збуту підприємства. Позитивний вплив на кінцеві результати та ефективність збуту можливий, якщо зростання збутових витрат відбуватиметься повільніше, що призведе до зменшення їхньої частки у загальній вартості реалізованої продукції. Для досягнення цього необхідно оптимізувати збутову діяльність на підприємстві.

Ключовими методами оцінювання ефективності витрат на збут є їх порівняння з доходами та прибутками підприємства через розрахунок показників дохідності та рентабельності збутових витрат. Це підкреслює

важливість регулярного моніторингу динаміки показників ефективності збутових витрат для оптимізації фінансових результатів.

Іншим напрямом дослідження витрат діяльності підприємства є інші витрати операційної діяльності, які показують обсяг витрат, які не належать до попередніх категорій, проте виникли в результаті здійснення основної господарської діяльності. На рисунку 2.9 представлена динаміка інших витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства «Тер Аудит»

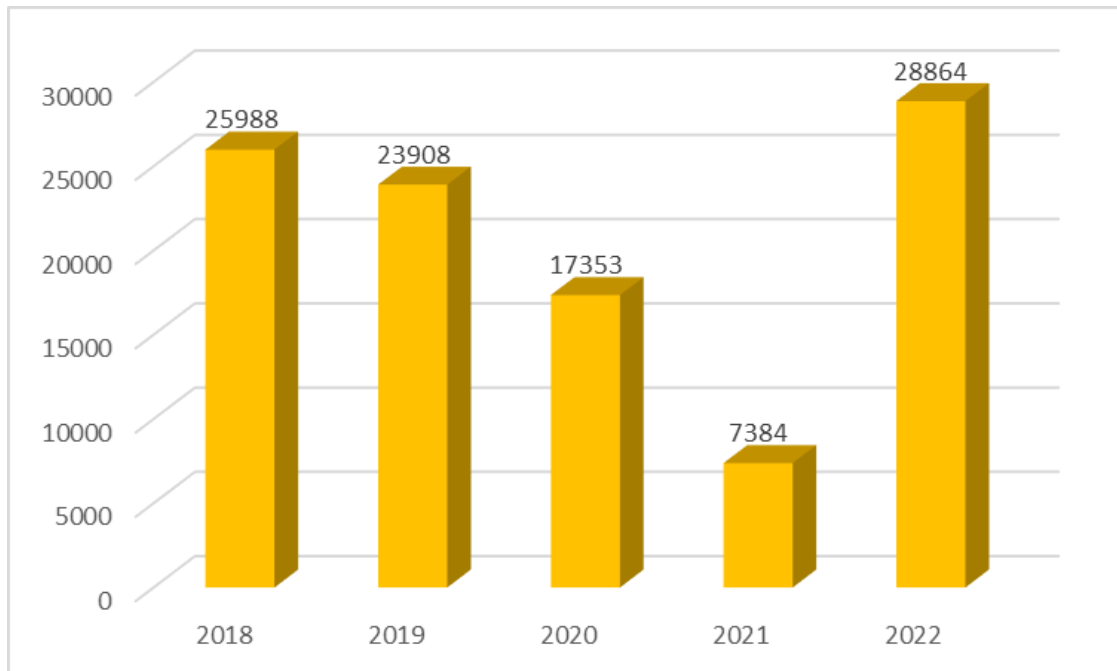


Рис. 2.9. Динаміка інших витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства «Тер Аудит»

Протягом досліджуваного періоду, а саме 2018-2021 років цей вид витрат зменшувався, проте в 2022 році значно ріс, перевищивши навіть показники першого досліджуваного року. Проаналізувавши склад витрат можна сказати, що у 2019 році обсяг інших витрат операційної діяльності зменшився на 2080 тис. грн у порівнянні з 2018 роком (на 8,00 % менше), у 2020 році – на 6555 тис. грн менше у порівнянні з 2019 роком (на 27,42 % менше), у 2021 році – на 9969 тис. грн менше у порівнянні з 2020 роком (на 57,45 %). У 2022 році внаслідок непередбачуваних обставин та кризових явищ через воєнне вторгнення обсяги витрат значно зросли на 21480 тис. грн, а саме на 290,90 %. Таке різке збільшення обсягу інших витрат операційної

діяльності може значно вплинути на розміри доходів та в результаті на формування прибутку.

Досліджуючи співвідношення інших витрат до собівартості виготовленої продукції, сформовано графік залежності який подано на рисунку 2.10.

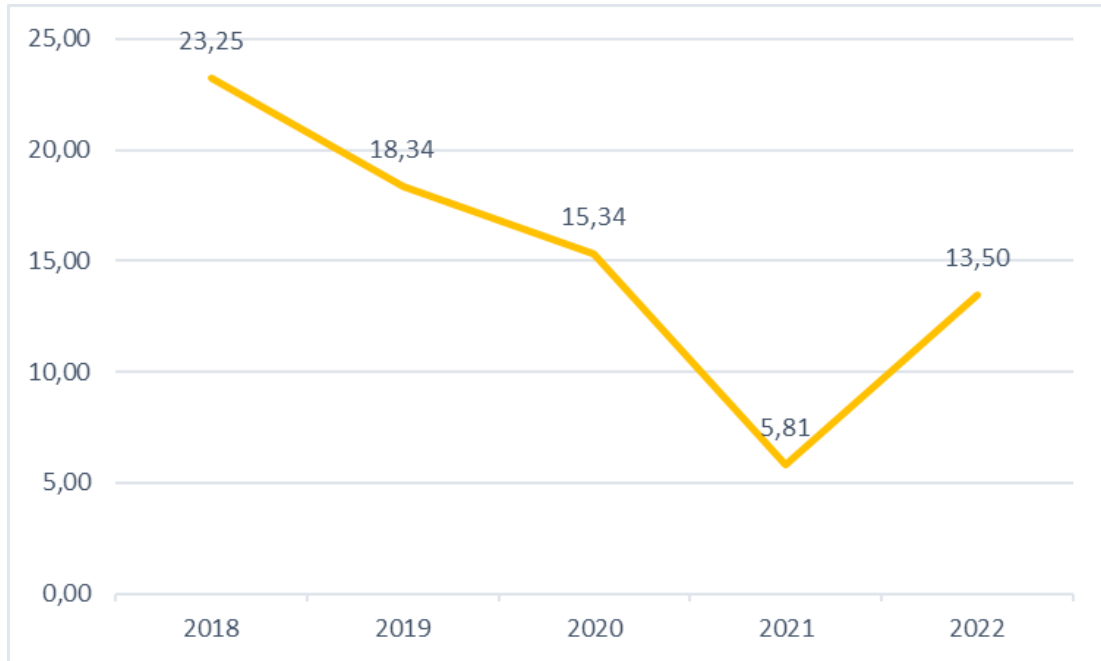


Рис. 2.10 Графік відношення інших витрат операційної діяльності до собівартості продукції досліджуваного підприємства протягом 2018-2022 років

Протягом цього періоду зменшення інших витрат зумовлює зменшення їх у загальній частці собівартості. Найменшою частка цих витрат була у 2021 році. Навіть кризовий 2020 рік у зв'язку з пандемією не змінив тенденцію зменшення цих витрат. Проте у 2022 році, внаслідок воєнних дій ці витрати і їх частка значно зросли. Це найперше пов'язано з зниженням вартості запасів; через нестачу та псування активів; утримання соціальної інфраструктури; обслуговування приміщень, які надаються безкоштовно, включаючи амортизацію, ремонт, освітлення, опалення, водопостачання та інше. Досліджуване підприємство в період воєнного вторгнення надало безкоштовно приміщення для розміщення внутрішньо-переміщених осіб, а у сьогоденні їх використовують для волонтерських цілей.

Висновки до розділу 2

Собівартість продукції виступає основною складовою витрат діяльності, адже забезпечує створення продукції на досліджуваному підприємстві та становить основу для отримання в майбутньому доходу, що інтерпретується у фінансовий результат. Дослідження собівартості продукції проводиться найперше з метою оптимізації витрат на виготовлення продукції, простеження тенденцій зміни та встановлення факторів впливу на їх формування. Протягом 2018-2022 років на досліджуваному підприємстві собівартість продукції значно варіювалась. Цей показник найперше пов'язаний з попитом на ринку на продукцію. У 2019 році її обсяги зросли на 16,58 % (на 18540 тис. грн) у порівнянні з 2018 роком, у 2020 році зменшились на 13,20 % (на 17203 тис. грн) у порівнянні з 2019 роком, у 2021 році зросли на 12,35 % (на 13967 тис. грн) у порівнянні з 2020 роком, а в 2022 році – зросли на 68,22 % (на 86703 тис. грн) у порівнянні з 2021 роком.

Іншою вагомою складовою витрат діяльності є адміністративні витрати, які безпосередньо не приймають участь в створенні продукції, але забезпечують належне функціонування підприємства. Протягом досліджуваного періоду обсяг витрат адміністративного призначення зменшувався, за винятком 2022 року. У 2019 році їх стало на 1082 тис. грн менше (на 4,83 %), у 2020 році – на 4613 тис. грн менше (на 21,62 %), у 2021 році – на 689 тис. грн менше (на 4,12 %). У 2022 році обсяг цих витрат збільшився на 4763 тис. грн (на 29,7 %).

Витрати на збут забезпечують процес реалізації продукції, просування на ринку, інформування покупців про новинки та створюють можливість доставки продукції до кінцевого споживача. Витрати на збут є важливою складовою у формуванні кінцевого фінансового результату, адже забезпечують доступність продукції споживачу та його поінформованість з метою створення лояльності.

Розділ 3. Аудит витрат діяльності підприємства

3.1. Організація аудиторської перевірки витрат діяльності

В наш час, коли українська економіка переживає етап активного розвитку, ключовими завданнями для менеджерів на всіх рівнях є зниження витрат підприємств та підвищення ефективності використання доступних ресурсів. В цьому контексті велике значення мають не тільки облік та аналітика, але й контроль, зокрема його сучасна форма - аудит, особливо в аспекті аудиту витрат. Так, аудит витрат на здійснення діяльності підприємства стає ключовим елементом у процесі управління ресурсами. Тому витрати на діяльність підприємства слід розглядати не лише як показник його продуктивності, а й як основний об'єкт контролю, включно з аудиторським.

Для здійснення діяльності необхідною є його належна організація, яка передбачає створення послідовності, ресурсного забезпечення, розробка нормативної документації та послідовності здійснення. З цією метою на рисунку 3.1 подано визначення терміну «організація», що дозволяє розширити трактування його значення для проведення аудиторської діяльності витрат діяльності.

Підсумовуючи теми, можна стверджувати, що організація завжди ставить за мету досягти визначених цілей та максимізувати очікувані або бажані результати. Згідно з поглядами Н. І. Дорош, організація може бути визначена як система заходів, яка зосереджена на координації та забезпеченні ефективної роботи різних дій, включаючи взаємозв'язок і взаємозалежність її компонентів, щоб досягти певних цілей [14, с. 47].

Це уявлення про організацію впливає з інтеграції процесного та системного підходів, з акцентом на їх ключових аспектах: структуруванні елементів та наборі дій та заходів. Сучасний економіст Є. Б. Бережний вказує на основну проблему сучасного аудиту: недостатню технологічність у організації та проведенні аудиторських перевірок, що підсилюється

неефективністю супутніх аудиту послуг [4, с. 270]. Такий підхід призводить до зайвих часових витрат під час перевірок і знижує актуальність результатів аудиту.

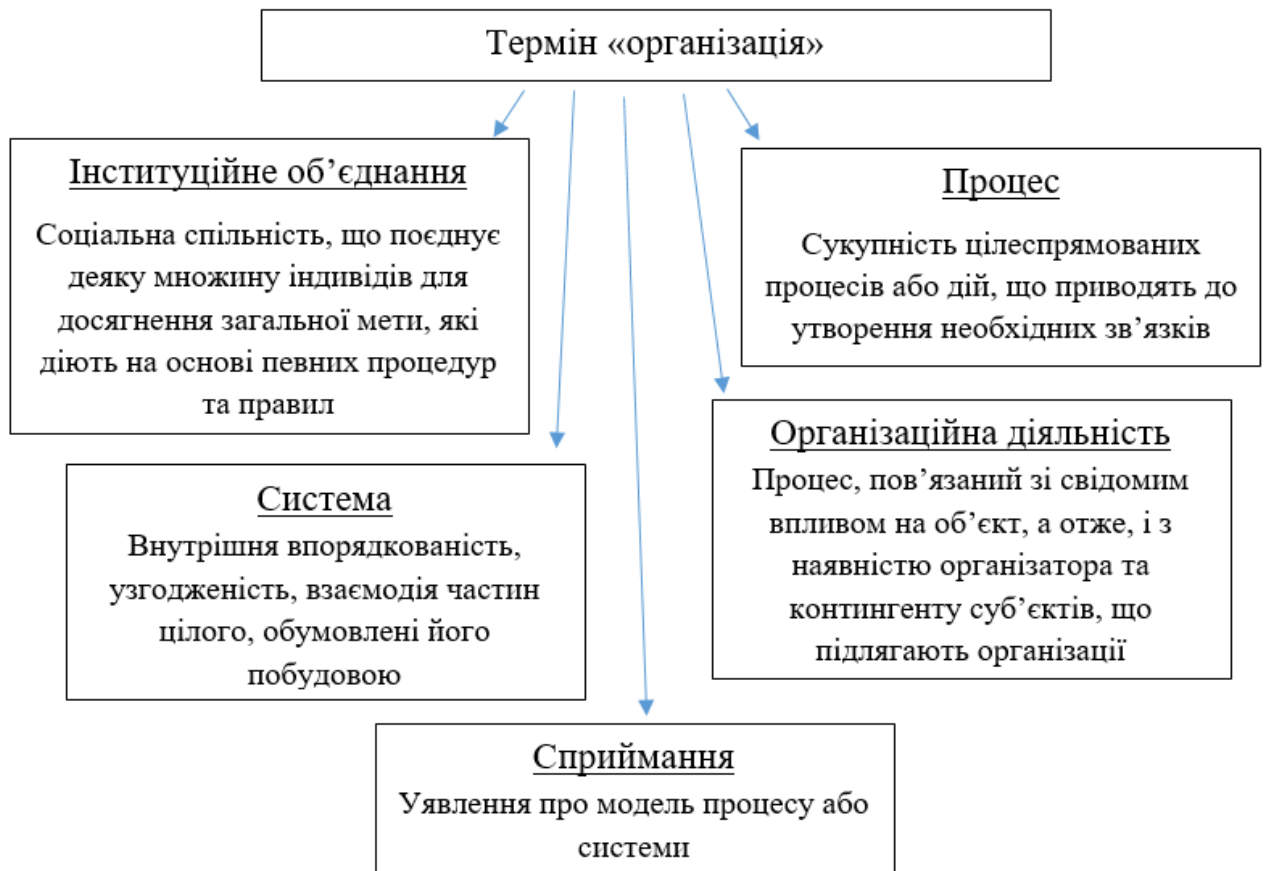


Рис. 3.1. Визначення терміну «організація»

Отже, для досягнення ефективності у проведенні аудиту витрат на здійснення діяльності критично важливо дотримуватися науково обґрунтованої структури та порядку виконання аудиторських процедур.

Важливо відмітити, що системний аспект організації аудиту витрат на здійснення діяльності охоплює відому структуру, яка включає суб'єкт аудиту, його об'єкт, методика, способи, принципи, а також законодавчу та інформаційну основу. Хоча принципи залишаються однаковими для всіх видів аудиту, інші елементи мають свої специфічні особливості, що залежать від об'єкта та предмету перевірки. Щодо процесного боку, організація аудиту витрат на здійснення діяльності підприємства базується на загальних принципах, але також включає унікальні характеристики. Зазвичай аудит проходить через чотири основні стадії, кожна з яких має своє значення у

загальному процесі. На рисунку 3.2 відображені основні етапи проведення аудиторської перевірки витрат діяльності підприємства.

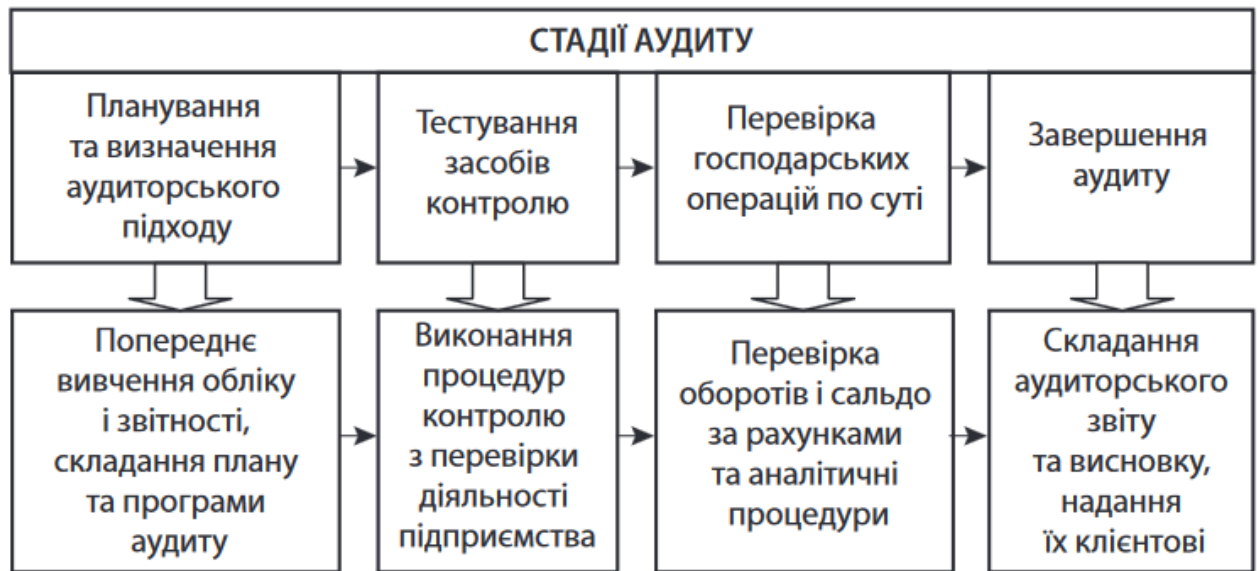


Рис. 3.2. Послідовність аудиторської перевірки

Згідно з зображенням на рисунку 3.2, аудиторський процес характеризується послідовним підходом, де кожна стадія має специфічну мету і розпочинається лише після завершення попередньої. Це забезпечує логічну послідовність і цілісність усього процесу аудиту, забезпечуючи тим самим його ефективність та надійність отриманих результатів.

Досліджуючи послідовність аудиторської перевірки витрат діяльності Є. Б. Бережний розробив організаційну схему проведення перевірки, яка подана в таблиці 3.1.

Перша стадія аудиту, яку можна назвати початковою, розділяється на два ключові етапи: планування та ознайомлення. Ця стадія має на меті підготовку до самого аудиту і збирання вступної інформації про предмет дослідження. Під час етапу планування, який є необхідним для будь-якого аудиторського дослідження, визначаються стратегія та тактика аудиту, обсяг перевірки, складається детальний план аудиту, а також встановлюються часові рамки для перевірки. Ці дії забезпечують ефективну організацію та управління аудиторським процесом з самого початку.

Таблиця 3.1

Узагальнена послідовність проведення аудиторської перевірки витрат діяльності [4, с. 272]

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 сировинні 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

На початковому етапі аудитор здійснює глибоке вивчення інформації, що дозволяє йому відтворити повну картину взаємопов'язаних аспектів діяльності об'єкта ознайомлення. Для цього аудитору важливо звернути увагу на основні ключові елементи. Розуміння технологічних процесів, що використовуються на підприємстві, є важливим для аналізу витрат і ефективності виробництва. Вивчення обладнання, що використовується у виробництві, допомагає оцінити його ефективність, вплив на витрати та потреби в обслуговуванні або оновленні. Аналіз організаційної структури управління дає змогу зрозуміти розподіл відповідальності та рішень, що впливають на витрати.

Також детальному вивченню підлягають посадові інструкції персоналу, фінансова, статистична та оперативна звітність, зведені відомості, первинні документи, а також пояснення та інформація від персоналу. Важливим є також вивчення наказу про облікову політику, що допоможе аудитору зрозуміти, як саме ведеться облік на підприємстві. Всі ці аспекти разом формують повне уявлення про об'єкт аудиту і дозволяють аудитору ефективно підготуватися до наступних стадій аудиту [25, с. 458–459].

На основі інформації, зібраної під час етапу ознайомлення, аудитор розробляє специфічні аудиторські процедури та складає детальну програму аудиту. Це завершує другий етап організаційної стадії. Далі настає переддослідна стадія, яка включається безпосередньо у процесі аудиту. Ця стадія спрямована на забезпечення принципу раптовості контролю, що є важливим для забезпечення об'єктивності та ефективності аудиту.

Основною метою аудиту на цьому етапі, як зазначають науковці, є «створення оптимальних умов для проведення належної перевірки. Це включає оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві, що дозволяє аудитору визначити ключові ризики та слабкі місця в системі, які потребують додаткової уваги. Таким чином, переддослідна стадія формує основу для ефективного та цілісного проведення аудиту» [37, с. 9].

Під час підготовчого етапу аудиту важливо, щоб аудитор отримав необхідні дозволи та доступ до важливих ресурсів. Це включає дозвіл на співбесіди з персоналом, можливість бути присутнім під час інвентаризації, доступ до необхідних документів і роз'яснень, а також використання комп'ютерної техніки та інших обчислювальних засобів.

Далі, етап тестування передбачає активне виконання розроблених контрольних процедур. Особливо важливим є «тестування системи внутрішнього контролю. Цей етап має ключове значення для визначення розміру аудиторського ризику та аудиторської вибірки, що допомагає визначити обсяг і глибину подальшого аудиту» [4, с. 271].

Наступні два загальні етапи – це фактична перевірка й проведення операцій по суті. Вони є центральними у процесі аудиту витрат на здійснення діяльності підприємства. На цих стадіях аудитор здійснює детальний аналіз та оцінку витрат, проводячи комплексне дослідження операцій для встановлення їх відповідності встановленим стандартам, правилам і процедурам.

На стадії фактичного дослідження, яка є однією з ключових в процесі аудиту, аудитор проводить глибокий аналіз організації виробництва, його обліку і проведення контролю на підприємстві. Це включає безпосереднє знайомство з фактичною наявністю об'єкта дослідження, зокрема через інвентаризацію.

Основна мета фактичного дослідження полягає у моніторингу виробничої діяльності підприємства для виявлення надлишків запасів чи продукції, їх недостач або інших відхилень. На підставі цього аудитор розробляє рекомендації, спрямовані на зниження витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Важливою частиною цієї стадії є інвентаризація незавершеного виробництва, оскільки точний розрахунок цих даних має ключове значення для визначення собівартості готової продукції [25, с. 471-473].

Основою аудиту є документальна перевірка, яка відіграє ключову роль у всебічному аналізі та оцінці правильності утворення та виправданості витрат підприємства. Ця стадія зокрема зосереджується на аналізі собівартості та витрат загальнопромислового призначення, що часто пов'язано з численними порушеннями, як встановлено в дослідженнях. Також аудит включає ретельне вивчення обліку оперативних, фінансових, інвестиційних та надзвичайних витрат [56].

Однак аудит не обмежується тільки аналізом бухгалтерських записів. Він охоплює ширший спектр господарських операцій, виходячи за рамки простої документації, для більш глибокого розуміння фінансової діяльності підприємства [25, с. 458].

На останньому етапі аудиту витрат, ретельно зібрана інформація переглядається, а виявлені проблеми систематизуються. У цей час велике значення набуває креативний підхід, відображаючи сучасне бачення аудиту. Цей етап зосереджений на використанні інноваційних методів аналізу для виявлення та усунення слабких місць і на розробці стратегій для більш ефективного використання наявних засобів на підприємстві.

Результатом цього етапу є звіт для керівництва, який включає кілька ключових елементів:

- рекомендації щодо поліпшення обліку різних компонентів собівартості готової продукції;
- пропозиції стосовно зниження вартості виготовлення продукції;
- поради стосовно збереження і ефективнішого використання ресурсів;
- ймовірні напрямки стосовно поліпшення технологічного процесу виробництва.

Підсумовуючи результати цього дослідження, слід підкреслити, що хоча в області аудиту взагалі та аудиту витрат підприємства зокрема існує багато теоретичних і практичних досягнень, все ж залишаються відкритими питання, що стосуються організаційного аспекту процесу аудиту окремих напрямів витрат, які становлять витрати діяльності.

3.2. Аудит собівартості продукції

Згідно з українським законодавством, зокрема Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [44], аудит визначається як процес перевірки бухгалтерських записів та елементів фінансової звітності економічного суб'єкта. Цей процес має на меті забезпечити незалежну оцінку аудитором щодо їх достовірності у всіх значущих аспектах та їх відповідності законодавству України, нормам бухгалтерського обліку та іншим регулятивним документам відповідно до потреб користувачів [44].

В Україні, як національні стандарти аудиту, функціонують Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [31]. У цих стандартах викладені ключові принципи проведення аудиторських перевірок і формування професійного, незалежного висновку стосовно фінансової звітності підприємства.

Планування аудиту є ключовим елементом аудиторської перевірки, оскільки добре сплановані дії дозволяють всебічно оцінити стан бухгалтерського обліку в підприємстві. Це особливо важливо при аудиті собівартості продукції, де облік може містити численні складові з потенційними порушеннями. Під час планування аудиторської перевірки необхідно встановити основні етапи аудиту, починаючи з огляду діяльності клієнта.

С. Т. Пілецька і Л. М. Арендар зазначають, що якість аудиту значною мірою залежить від того, наскільки ретельно виконана підготовча робота до початку аудиторського обстеження. Це включає в себе вибір клієнта, визначення та узгодження умов співпраці між підприємством та аудиторською фірмою, збір інформації про клієнта, а також планування самого аудиту. Перед початком аудиту проводиться попередній аналіз, метою якого є оцінка слабких та сильних сторін системи внутрішнього контролю, процесів виробництва та обліку витрат [3, с. 6]. В цьому процесі

необхідно використовувати спеціалізовані підходи й методи, розроблені аудиторською фірмою, а також проводити спеціальні аудиторські процедури, включаючи тести.

Під час аудиту проводяться організаційні заходи, визначаються основні напрями перевірки, а також оцінюється стан системи внутрішнього контролю, рівень значущості та аудиторського ризику. Система внутрішнього контролю розглядається як набір процедур, що виконуються на різних робочих місцях в рамках управлінської системи, зокрема через делегування персоналу відповідних прав і обов'язків для забезпечення відповідності поточної діяльності установленим стандартам (нормам, правилам, законам, планам, рекомендаціям). Для аналізу ефективності системи внутрішнього контролю проводяться спеціальні тести, приклад яких можна знайти в таблиці 3.2, яка подана нижче. При проведенні оцінки системи внутрішнього контролю опитано 15 працівників, які опосередковано або безпосередньо приймають участь у формуванні інформації про собівартість продукції.

Таблиця 3.2

Тест системи внутрішнього контролю формування собівартості
продукції досліджуваного підприємства

№ з/п	Перелік питань	Відповідь		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1.	Яка тривалість вашої роботи на підприємстві? - менше 1 року; - від 1 до 4 років; - більше 4 років	2 12 3		
2.	Чи в посадових інструкціях чітко визначено персонал, відповідальний за розрахунок та відображення собівартості продукції допоміжних виробництв	14		1
3.	Чи було затверджено в обліковій політиці	12	2	1

	конкретний перелік статей, які входять до калькуляції собівартості продукції, робіт, чи послуг?			
4.	Чи здійснюються інвентаризації запасів продукції?	13	2	
5.	Як часто на підприємстві проводиться обов'язкова інвентаризація? - один раз на рік; - кожного місяця; - 4 рази на рік	13 1 1		
6.	Чи було затверджено в рамках облікової політики конкретний метод розрахунку собівартості продукції?	15		
7.	Чи існує в підприємстві встановлений графік обігу документації, пов'язаної з калькулюванням собівартості продукції?	14	1	
8.	Чи виявлено випадки порушень у процесі обліку калькуляції собівартості продукції під час попередніх перевірок?	5	1	9
9.	Яке облікове проведення відображає включення до виробничої собівартості вартості виготовленої продукції? - Дт 91 Кт 23; - Дт 90 Кт 23; - Дт 90 Кт 66	2 14		
10.	Яке облікове проведення відображає включення до собівартості реалізації нерозподілених постійних загальновиробничих витрат? - Дт 91 Кт 23 - Дт 90 Кт 91 - Дт 66 Кт 91	1 14 1		

Проаналізувавши дані тестування працівників видно, що більшість працює від одного до чотирьох років, що показує відповідний рівень досвід та кваліфікації. Позитивним потрібно відмітити період роботи більше

чотирьох років трьох працівників. Аудитору потрібно звернути увагу на осоловості проведення інвентаризації та дослідити чи персонал, який допустив помилки приймає безпосередньо участь в її проведенні.

Другим важливим напрямом дослідження є перевірка правильності облікового відображення господарських операцій, адже приблизно 13 % персоналу (2 особи) помилились в складанні облікових проведення стосовно формування собівартості.

Загальна послідовність етапів аудиту відображена в плані аудиторської перевірки, який включає послідовний загальний опис дій, які необхідно виконати під час проведення перевірки окреслено на рисунку 3.3.

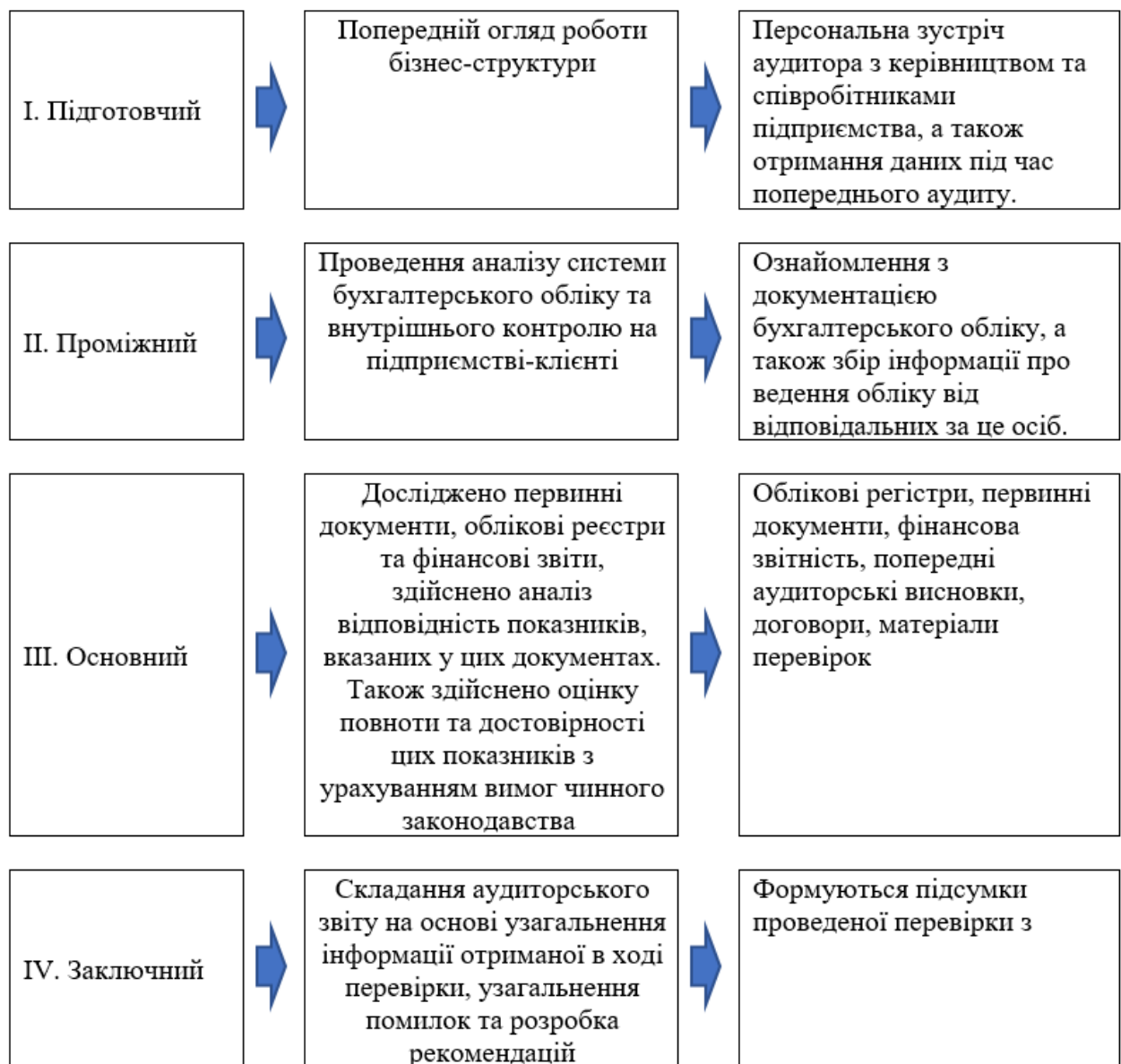


Рис. 3.3. Етапи проведення аудиту собівартості продукції*

*складено автором на основі [24, с. 80]

Спочатку аудитор розпочинає безпосередньо перевірку, визначаючи її обсяг - чи буде вона суцільною або вибірковою. Через обмеження за часом і коштами, зазвичай проводиться вибіркова перевірка. Перевірка охоплює роботу з первинними документами та їх зведеними версіями, порівнюючи ці дані з відомостями облікових реєстрів, які, у свою чергу, аналізуються на відповідність даним фінансової звітності.

При плануванні аудиту собівартості продукції слід зосередити увагу на наступних ключових елементах:

- ✓ дослідження технічних особливостей допоміжного виробництва;
- ✓ аналіз облікової політики фірми, включно з переліком статей калькуляції виробничих витрат, способами розподілу загальновиробничих витрат та методиками калькулювання собівартості;
- ✓ оцінка точності обліку матеріальних витрат, витрат на заробітну плату, соціальні внески та амортизаційні відрахування у допоміжному виробництві;
- ✓ перевірка коректності обліку інших прямих витрат, наявності та обліку незавершеного виробництва;
- ✓ оцінка дотримання методів розподілу витрат та своєчасності їх віднесення на собівартість продукції;
- ✓ порівняння даних синтетичного та аналітичного обліку, а також узгодження даних облікових реєстрів із загальними даними фінансової звітності.

На основі цих напрямків формується детальна програма аудиту, яка включає список процедур, графік їх виконання та перелік відповідальних осіб. Програма аудиторської перевірки передбачає збір відповідної інформації за допомогою спеціальних методів дослідження, опрацювання її та отримання узагальнених висновків, які дозволять сформулювати думку про досліджуваний об'єкт. У таблиці 3.3. подано програму аудиторської

перевірки досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» з викоремленням переліку аудиторських процедур, методів дослідження, доказів, відповідальних виконавців та періоду виконання.

Таблиця 3.3

Програма аудиту собівартості продукції досліджуваного підприємства

№ з/п	Аудиторські процедури	Методика перевірки	Перелік аудиторських доказів	Період дослідження
1.	Вивчення технічних нюансів виробництв, аналіз точності документації та розрахунків, що стосуються витрат на матеріали для виробництв	Ознайомлення	Карти технологічного процесу	28-29 серпня
2.	Перевірка коректності документів, що відображають матеріальні витрати виробництв	Арифметична, формальна, зустрічна	Карти складського обліку, накладні, акти списання	29 серпня
3.	Перевірка коректності документів, що відображають розрахунки заробітної плати та соціальних внесків для співробітників виробництв	Арифметична, формальна	Табель обліку робочого часу, подорожній лист, Розрахунково-платіжна відомість, виробничий звіт	30 серпня
4.	Перевірка коректності документації та розрахунків амортизації виробництв	Арифметична, формальна, зустрічна	Відомість нарахування амортизації	31 серпня - 1 вересня
5.	Дослідження правильності розподілу та врахування загальновиробничих витрат у витрати виробництв	Арифметична, формальна, зустрічна	Калькуляція, розрахунок бухгалтерії	1-4 вересня
6.	Контроль наявності незавершеного виробництва	Інвентаризація	Інвентаризаційний опис	5 вересня

7.	Оцінка правильності класифікації та повноти відображення витрат за калькуляційними статтями	Арифметична, формальна, зустрічна	Облікова політика, документи	6 вересня
8.	Перевірка своєчасного віднесення витрат до затрат відповідного періоду	Зустрічна, арифметична	Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, журнали	6 вересня
9.	Перевірка коректності списання собівартості послуг, продукції, робіт допоміжних виробництв на витрати інших підрозділів	Зустрічна, арифметична	Розрахунок бухгалтерії	7 вересня
10.	Порівняння даних бухгалтерських реєстрів	Зустрічна, арифметична	Головна книга, журнали	7 вересня
11.	Зіставлення сум, представлених у фінансовій звітності, з залишками в реєстрах бухгалтерського обліку	Зустрічна, арифметична	Головна книга, Звіт про фінансові результати, Звіт про фінансовий стан, Примітки	8 вересня

Виявлені порушення систематизуються в спеціальній відомості. Далі відбувається підготовка аудиторського звіту та формування аудиторського висновку. Останній етап полягає у представленні звіту клієнту та підписанні відповідних документів.

3.3. Аудит адміністративних витрат

Перед тим як розпочати аудит витрат на адміністративні потреби, важливо чітко визначити ціль цього процесу. Ціль аудиту витрат адміністративного призначення, як визначають вітчизняні вчені, демонструється на відповідному рисунку 3.4, що представлено нижче.

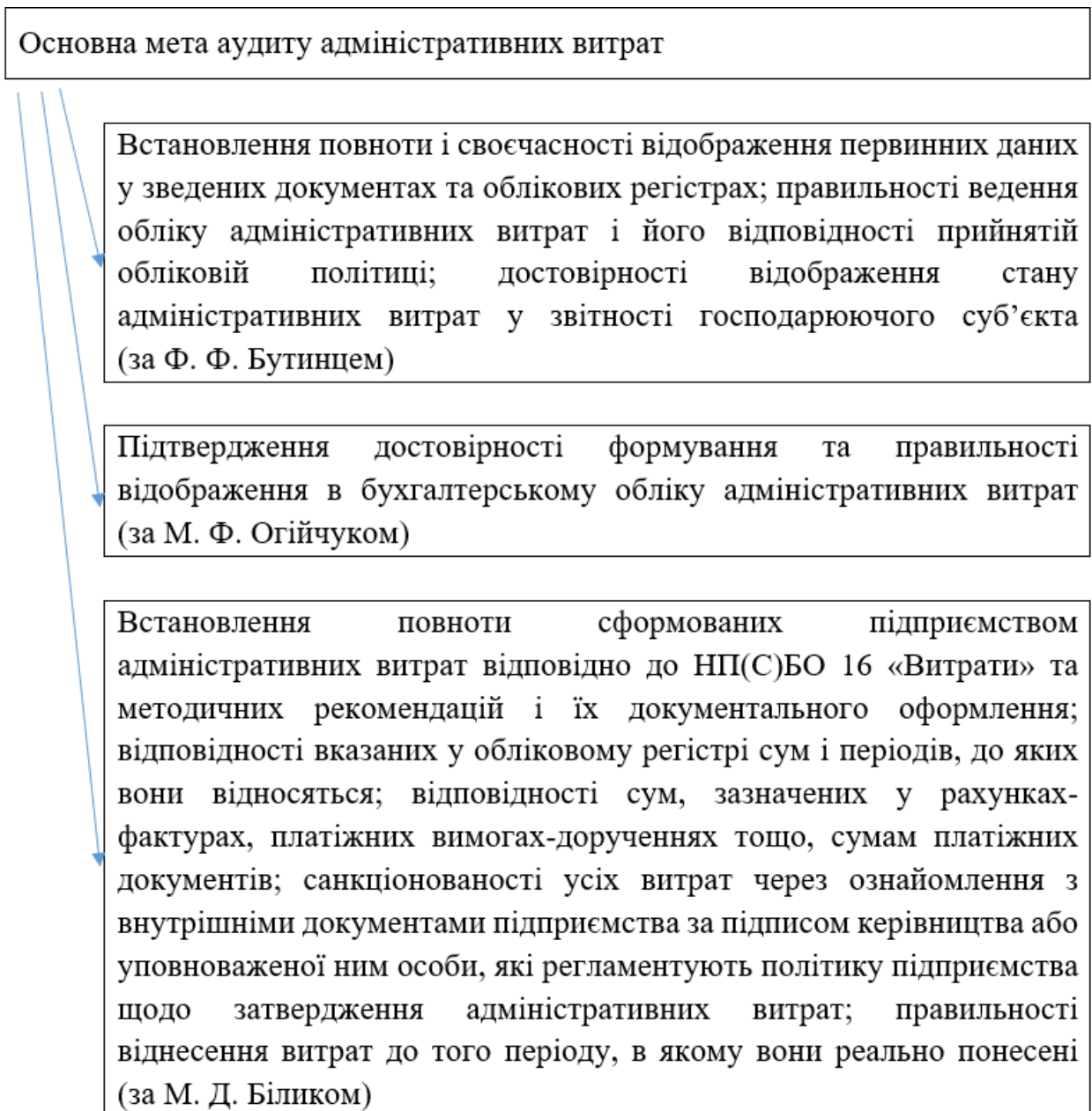


Рис. 3.4. Основна мета аудиту адміністративних витрат

Таким чином, можна визначити ціль аудиту витрат адміністративного призначення як перевірку достовірності, коректності та правильності ведення

їх обліку та їх відображення у фінансовій звітності, відповідно з вимогами НП(С)БО 16 «Витрати».

Під час аудиту витрат адміністративного призначення необхідно виконати ряд завдань для забезпечення їх коректності та законності. Основні завдання аудиту включають:

- перевірка дотримання нормативів для службових відряджень та витрат на утримання керівного персоналу.
- підтвердження обґрунтованості витрат на здійснені ремонтні роботи.
- перевірка дотримання норм здійснених витрат на оплату комунальних послуги й охорону.
- оцінка обґрунтованості сум винагород за надані професійні послуги.
- аналіз правильності класифікації витрат як адміністративних.
- перевірка точності відображення витрат адміністративного призначення у бухгалтерських реєстрах та їх віднесення на фінансові результати в кінці місяця [6].

Натомість вітчизняний науковець М. Ф. Огійчук виокремлює чотири завдання аудиту витрат адміністративного призначення, що вимагають:

- аналізувати економічну сутність витрат адміністративного призначення, їх структуру та різноманітність, враховуючи специфіку різних галузей, в яких діють підприємства.
- виявити способи поліпшення методів обліку витрат адміністративного призначення у підприємствах.
- довести необхідність впровадження системи аудиту витрат адміністративного призначення у підприємствах та окреслити ключові моменти її організації.
- вдосконалити процес постійного моніторингу витрат адміністративного призначення підприємств шляхом розробки ефективної методології внутрішнього аудиту [36]

Під час аудиту витрат адміністративного призначення основні використовувані методи включають порівняння, опитування, перерахунок, вибіркове дослідження і документальну перевірку.

У теорії та практиці аудиту важливо визначити об'єкти аудиту, що становлять основу діяльності. Цими об'єктами можуть бути окремі або взаємозалежні економічні, організаційні та інші аспекти діяльності системи, які можна оцінити кількісно та якісно, наприклад організаційні форми, ресурси, економічні результати, господарські процеси, методи та функції управління [25]. Об'єкти аудиту визначаються виходячи з цілей, що ставить перед собою аудитор під час дослідження витрат на адміністративні потреби.

Об'єкти аудиту витрат адміністративного призначення охоплюють широкий спектр елементів, включаючи операції, які стосуються обліку витрат адміністративного призначення, елементи облікової політики, пов'язані з адміністративними витратами, відмітки в первинних документах, здійснення узагальнення в облікових регістрах та звітності, організацію обліку витрат адміністративного призначення і стан внутрішнього контролю за ними, інформацію про порушення в обліку, підтверджену в актах ревізій та перевірок, а також висновках аудиторів, визнання та оцінка витрат адміністративного призначення. Ці об'єкти становлять фундамент аудиту витрат адміністративного призначення, дозволяючи аудиторам проводити всебічний та ефективний аналіз.

В процесі аудиту витрат адміністративного призначення застосовуються різні документи та матеріали, такі як: наказ про облікову політику компанії, документи нарахування зарплати адміністративному та управлінському персоналу, інвойси за оренду офісних приміщень, регістри бухгалтерського обліку, що відображають фінансові транзакції і витрати, звіти про попередні перевірки, аудиторські звіти та іншу фінансову звітність.

Методологія аудиту витрат адміністративного призначення має бути узгоджена з ключовими етапами аудиторського процесу.

Організаційно-методичний документ, який лежить в основі цього процесу, - це план аудиту. Він включає основні фази аудиту, розташовані в чіткій послідовності, з визначенням конкретних завдань, переліком аудиторських процедур, термінами їх виконання. На рисунку 3.5 представлено основні етапи проведення аудиторської перевірки запропоновані Н. М. Жидовською та Т. Д. Гром'як

I. Початкова стадія
✓ ознайомлення з бізнесом клієнта, діючою на підприємстві системою бухгалтерського обліку
✓ ознайомлення із системою внутрішнього контролю витрат
✓ визначення обсягів робіт, узгодження оплати та складання угоди
✓ складання плану та робочої програми аудиту
II. Стадія дослідження
✓ перевірка господарських операцій та записів із обліку витрат
✓ коригування плану і робочої програми
✓ оцінювання (аналіз) витрат
III. Завершальна стадія
✓ оцінювання (аналіз) результатів перевірки
✓ написання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовника
✓ складання аудиторського висновку й акта виконання робіт

Рис. 3.5. Етапи проведення аудиту витрат на адміністративні потреби [16, с. 178]

Для досліджуваного підприємства аудиторською фірмою «Тер Аудит» визначено ряд завдань при дослідженні витрат адміністративного призначення, а саме аналіз основних витрат адміністративного призначення, аналіз витрат на зв'язок, аудит витрат на утримання основних фондів та інших матеріальних активів, що використовуються в загальному господарстві, оцінка витрат на відрядження та функціонування керівництва компанії, огляд амортизаційних відрахувань нематеріальних активів, які

використовуються в загальному господарстві, перевірка оплати за професійні послуги, оцінка витрат, пов'язаних з судовими процесами перевірка податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які передбачені законодавством.

Програма аудиту описує підхід та техніки, які використовуються під час аудиту, представляючи докладний список завдань аудитора на кожній стадії обстеження. У таблиці 3.4 подано програму здійснення аудиторської перевірки витрат адміністративного призначення на основі розробки досліджуваному підприємстві АФ «Тер Аудит» протягом вересня 2023 року.

Таблиця 3.4

Програма здійснення аудиторської перевірки витрат на адміністративні потреби досліджуваному підприємстві АФ «Тер Аудит»

№ з/п	Мета	Метод перевірки	Перелік аудиторських процедур	Період проведення
1	Перевірка точності розрахунку загальних адміністративних витрат	Арифметичний, документальний, суцільний	Перевірка корпоративних витрат компанії	11 вересня
2	Забезпечення точності обрахування витрат на ділові поїздки та управлінський апарат компанії	Арифметичний, документальний, суцільний	Дослідження витрат на відрядження та експлуатацію керівного апарату	11 вересня
3	Контроль за коректністю витрат на утримання основних фондів та інших матеріальних активів, використовуваних у господарській діяльності	Арифметичний, документальний, суцільний	Огляд витрат на підтримку основних засобів й інших довготривалих активів для загальногосподарських потреб	12-13 вересня
4	Перевірка правильності нарахування винагород за надані професійні послуги	Арифметичний, документальний, суцільний	Перевірка оплати за надані професійні послуги	12-13 вересня

5	Контроль за точністю обліку витрат на зв'язок	Арифметичний, документальний, суцільний	Оцінка витрат на телекомунікаційні послуги	12-13 вересня
6	Підтвердження коректності амортизації нематеріальних активів, що використовуються у господарській діяльності	Арифметичний, документальний, суцільний	Контроль амортизації нематеріальних активів, використовуваних у загальному господарстві	14 вересня
7	Забезпечення точності обрахування витрат на врегулювання судових спорів	Арифметичний, документальний, суцільний	Огляд витрат на правові спори та врегулювання судових справ	14 вересня
8	Підтвердження правильності розрахунків податків, зборів та інших платежів, що є обов'язкових за законом	Арифметичний, документальний, суцільний	Перевірка обрахунку податків, зборів та інших платежів, що є обов'язкових за законом	14 вересня
9	Перевірка точності обліку плати за банківське обслуговування та інші банківські послуги	Арифметичний, документальний, суцільний	Оцінка платежів за банківське обслуговування та інші фінансові послуги	15 вересня
10	Підтвердження точності розрахунків інших витрат, що мають значення для загальногосподарської діяльності	Арифметичний, документальний, суцільний	Аудит інших витрат, що мають господарське значення	15 вересня

Після завершення аудиту, формується звіт про проведену роботу. Перед тим як оформити звіт, аудитор здійснює фінальну перевірку достовірності своїх висновків та обґрунтувань. В аудиторському звіті, що готується відповідно до визначених правил та стандартів, повинні бути чітко вказані докази або обґрунтовані причини для непідтвердження достовірності,

повноти та відповідності фінансової звітності клієнта чинному законодавству.

Висновки до розділу 3

Сучасна економіка України знаходиться на шляху активного розвитку, а основними викликами для менеджменту на різних рівнях є оптимізація витрат підприємств і підвищення ефективності використання наявних ресурсів. Шляхом пошуку таких ресурсів є проведення ґрунтовного дослідження на складу та структури витрат та вивчення факторів впливу на них. Для проведення аналітичних досліджень необхідною є достовірна інформація, що дозволяє бути впевненим в правильності сформованих рішень. Тому аудит витрат на здійснення діяльності стає джерелом отримання такої інформації і основою для побудови ефективної управлінської системи.

Процес виготовлення продукції є послідовністю, що складається з ряду технологічних етапів. Тому дослідження витрат, які становлять собівартість продукції, вимагає проведення дослідження цього ряду етапів з метою встановлення формування достовірної інформації на кожному з них. Для дослідженого підприємства розроблено анкетування працівників стосовно системи внутрішнього контролю процесу формування собівартості продукції та сформовано програму аудиторської перевірки.

Проведення аудиторської перевірки адміністративних витрат полягає у встановленні вірності відображення цих витрат в первинних документах, правильності їх визнання та встановленні їх об'єктивності. На досліджуваному підприємстві запропоновано програму проведення аудиту адміністративних витрат, що включає мету і метод дослідження, наявний перелік аудиторських процедур й період здійснення кожного етапу.

Висновки

Провівши аналітичне дослідження та аудит витрат діяльності сформовано ряд висновків.

1. Вчення про витрати розвивалось відповідно до інформаційних вимог суспільства. Протягом усього періоду відбулося чотири етапи розвитку. В першому періоді, а саме до 2 ст. н.е. відбувалося спостереження за витратами, з'явилась перші прототипи публічної звітності. В другому періоді, який тривав до 19 ст. з'явилися перші класифікації витрат, а саме їх розподілили за об'єктами виникнення. У третьому періоді відбувається активне використання математичних і економічних методів для дослідження природи витрат. Четвертий етап триває з кінця 20 ст. та характеризується застосуванням аналітичних методів для дослідження витрат і застосуванням спеціальних аналітичних програм для їх дослідження.
2. Витрати діяльності забезпечують функціонування підприємства та створюють підґрунтя для його функціонування. Тому проведення аналітичного дослідження витрат на забезпечення діяльності є основою для прийняття рішень управлінського персоналу. Ця інформація слугуватиме джерелом для вивчення причинно-наслідкових зв'язків в ході роботи підприємства, оптимізації витрат, зменшення фінансового та податкового навантаження.
3. Провівши аналіз показників собівартості підприємства, яке досліджувалось АФ «Тер Аудит» визначено, що показник не мав чіткої тенденції змін. Тому проведено аналіз показника у взаємозалежності з прибутком підприємства шляхом визначення рентабельності. Рентабельність продукції протягом 2018-2022 років мала низхідну тенденцію, що показує значне збільшення витрат діяльності та отримання меншого прибутку. Тому важливим є розробка шляхів

- оптимізації витрат та проведення аналізу їх складових і факторів впливу.
4. Вагому частину в складі витрат для здійснення діяльності в досліджуваному підприємстві складають витрати на адміністративні потреби. Проте підприємство протягом досліджуваного періоду вжило ряд заходів, що вплинули на розмір адміністративних витрат. У 2018 році відношення цих витрат становило приблизно п'яту частину собівартості продукції (20,06 %), то у 2022 році їх обсяг становить приблизно 1/11 від загальних витрат собівартості.
 5. Іншою вагомою складовою витрат на забезпечення діяльності є витрати на організацію збутової діяльності. Показник використання матеріальних ресурсів на забезпечення реалізації продукції у відношенні до витрат на виготовлення продукції має низхідну тенденцію. У 2018 році показник відношення становить 21,11 %, у 2019 році є дещо меншим і становить 17,75 %, у 2020 році – 13,45 %, у 2021 році – 12,71 %, у 2022 році – 8,12 %. Оскільки відбулося зменшення витрат на реалізацію продукції, а вартість продукції зросла, важливим є дослідження фактичної кількості реалізації одиниць продукції з метою розробки управлінських рішень, що не зменшать обсяги реалізації.
 6. Проведення аналітичного дослідження має відбуватись на основі використання підтвердженої інформації, яка може бути отримана завдяки аудиторській перевірці. Визначено, що аудит витрат на забезпечення діяльності відбувається у п'ять етапів, які передбачають підготовку до перевірки, її планування, визначення ключових напрямів дослідження на основі спеціальних тестів, розробку програми дослідження, безпосередній процес перевірки, узагальнення і систематизацію даних та складання аудиторського звіту і формування висновків.
 7. Аудит собівартості виготовленої продукції є важливим етапом дослідження витрат на забезпечення діяльності. Для досліджуваного

підприємства запропоновано тест системи внутрішнього контролю за формуванням собівартості продукції, який складається з десяти запитань. Це дозволило визначити найбільш проблемні напрями роботи п'ятнадцяти працівників досліджуваного підприємства. На основі цього підходу сформовано програму перевірки, яка містить одинадцять напрямів дослідження, переліку аудиторських процедур, переліку аудиторських процедур, термінів проведення та методики дослідження.

8. Оскільки витрати на забезпечення адміністративних потреб є вагомою складовою витрат, їх аналітичне дослідження потрібно проводити у сукупності з аудиторським дослідженням з метою підтвердження даних. Для досліджуваного підприємства запропоновано програму перевірки витрат на адміністративні потреби, яка передбачає десять напрямів дослідження, перелік методів дослідження, аудиторських процедур, період проведення та основну мету перевірки.

Список використаних джерел

1. Competitiveness and innovation : current trends in business management : collective monograph / scientific editorship M. Luchko and St. Szmitka. - Ternopil : WUNU, 2021. 228 p.
2. Андрущенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 5. С. 3-7.
3. Арендар Л. М., Пілецька С. Т. Аудит формування виробничої собівартості продукції на підприємстві. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*. 2016. № 3. С. 5-8
4. Бережний Є. Б. Організаційна модель аудиту витрат діяльності підприємства. *Бізнес Інформ*. 2019. № 12. С. 268-274
5. Бець М. П. Планування рентабельності виробництва. *Економіка України*. 2007. № 2. С. 40-45.
6. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 628 с.
7. Бутенко Н. В. Основи маркетингу: навчальний посібник. Київ: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2004. 140 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник. Житомир : Рута, 2002. 672 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Житомир : Рута, 2002. 592 с.
10. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. Житомир : ЖДТУЮ 2006. 620 с.
11. Височан О. С., Литвиненко Н. О. Проблематика аналітичного опрацювання облікових даних щодо адміністративних витрат підприємства. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2019. Т. 24, Вип. 5. С. 128-133
12. Глен А. Велш, Деніел Г. Шор. Основи фінансового обліку. Київ : Основи, 1997. 943 с.

- 13.Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 131 с.
- 14.Дорош Н. І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 4. С. 40–47.
- 15.Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т. Д. Костенко, С. О. Підгора, В. С. Рижиов та ін. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.
- 16.Жидовська Н. М., Гром'як Т. Д. Удосконалення організаційно-методичних підходів до проведення аудиту адміністративних витрат. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 16. С. 176-180
- 17.Завербна М. С. Планування витрат підприємства з урахуванням чинника часу. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2013. № 778. С. 41-45
- 18.Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 11. С. 12–17.
- 19.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
- 20.Ісай О. В. Особливості аналізу собівартості продукції за умов застосування нормативного методу обліку витрат. *Економіка та підприємництво*. Київ, 2009. Вип. 22. С. 122–127
- 21.Козюк В.В. Історія економіки та економічної думки : навчальний посібник. 2011. URL: http://pidruchniki.ws/1796060241110/politekonomiya/istoriya_ekonomiki_ta_ekonomichnoyi_dumki_-_kozyuk_v.

- 22.Кривенко К. Т., Савчук В. С., Беляєв О. О. Політична економія : навчальний посібник / за ред. д.е.н., проф. К. Т. Кривенка. Київ : КНЕУ, 2005. 508 с.
- 23.Крушельницька О. В. Управління витратами : навч. посіб. для студ. екон. спец. Житомир : ЖДТУ, 2005. 196 с.
- 24.Кудренко Н. В., Коротченко Ю. С. Особливості планування аудиту калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв як важливої складової аудиторської перевірки. Формування ринкових відносин в Україні. 2018. № 2. С. 77-83
- 25.Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Каравела, 2012. 544 с.
- 26.Кулішов В. В. Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посіб. Київ : Ніка-Центр, Ельга, 2004. 216 с.
- 27.Лучко М. Р. Нові підходи до розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку. Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку і оподаткування: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11-12 травня 2017 р. ТНТУ ім.І.Пулюя. 2017. С. 98–103
- 28.Меленчук Ю. Т. Теоретико-методичні підходи до оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємств. *Технологічний аудит і резерви виробництва*. 2015. № 1(16). С. 18–21
- 29.Мельник Л. Г., Карінцева О. І. Економіка підприємства : конспект лекцій. Суми : Університетська книга, 2003. 412 с.
- 30.Миронюк О. О. Організаційно-економічні засади ефективного функціонування збутової діяльності підприємства. *Наука й економіка*. 2012. № 4 (28). Т. 2. С. 224–227
- 31.Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина 1. ІFAC. 1236 с.

32. Мілаш І. В. Історико-еволюційний розвиток теорії управління витратами підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2015. Вип. 1. С. 128-136.
33. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
34. Музичка С. О. Оцінка ефективності управління збутовою діяльністю туристичних підприємств. *Економічний часопис – XXI*. 2013. № 11-12. С. 64-67
35. Назаренко О. В. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : Економічні науки*. 2019. № 4. С. 56-64
36. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навчальний посібник. Київ : Алерта, 2012. 664 с.
37. Озеран А. В. Планування та організація аудиту витрат на виробництво. *Аудитор України*. 2005. № 10. С. 9–10.
38. Онисько С. М., Марич М. П. Фінанси підприємств : підручник. Львів : Магнолія Плюс, 2005. 366 с.
39. Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. Економічний словник. Київ : Кондор, 2007. 358 с.
40. Пастернак Я. П., Трубнікова А. А. Економічна сутність та класифікація витрат діяльності. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. Вип. 33. Ч. 1. С. 89–95
41. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.10 р. Все про бухгалтерський облік № 1-3 від 03.01.2011 р. 354 с.
42. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Осетрова Г. Ю. Облік та аудит адміністративних витрат. *Агросвіт*. 2018. № 23. С. 38-44
43. Поліщук В. М., Лобастов І. В., Мороз А. І. Моделювання собівартості вирощування зернових культур. *Науковий вісник Національного*

- університету біоресурсів і природокористування України. 2009 Вип. 134. Ч. 2. С. 76.*
44. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Відомості Верховної Ради. 2018. № 9. ст. 50.
45. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства фінансів № 91 від 26.04.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>
46. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів № 73 від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
47. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів № 318 від 31.12.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
48. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів № 205 від 28.04.2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>
49. Пушкар, М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
50. Пятківська К. В. Аналіз собівартості сільськогосподарської продукції та шляхи її зниження. *Управління розвитком*. 2014. № 4. С. 100-102
51. Рентабельність продукції. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Рентабельність_продукції
52. Саннікова С. Ф., Іванова М. В. Аналіз збутової діяльності підприємства на основі оцінки ефективності витрат на збут. *Економічний простір*. 2017. № 117. С. 192-203

- 53.Свірідова С. С., Пожар О. О. Оцінка факторів впливу на рентабельність підприємства. Молодий вчений. 2014. № 11 (14). С. 93-96
- 54.Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ: економічні науки*. 2009. № 4 (50). С. 159-166.
- 55.Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. URL : http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf.
- 56.Сухарева Л. О., Саєнко А. О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 3. С. 147–153
- 57.Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
- 58.Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
- 59.Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 600 с.
- 60.Черешнюк О. М. Планування інноваційної діяльності на основі витратного підходу. *Економіка та суспільство*. 2021. № 30. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/30>
- 61.Шільвінська О. Л. Історичні етапи розвитку знань про витрати. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. Вип. 7(5). С. 169-171
- 62.Шарманська В. М., Панкратова Т. В. Сутність управлінського обліку та витрат за центрами відповідальності, їх роль у господарській діяльності підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»* . 2020. № 2. С. 24–27
- 63.Янчева Л. М., Оспіщев В. І., Гаркуша Н. М.Факторний аналіз витрат на збут підприємств роздрібної торгівлі. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 1(1). С. 3–12