

Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту

Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Семенова Олена Олексіївна

АУДИТ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студентка групи ОБЕМ-21

Семенова О.О. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ ___ ” _____ 2018 р.

Зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. _____

Тернопіль 2018

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ОБ'ЄКТИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ

1.1 Економічна сутність та еволюція знань про витрати підприємства

Аудит і аналіз як науки постійно розвивається, виникають нові наукові аспекти дослідження, удосконалюється методика їх здійснення. Особливе місце у цих дослідження займають показники витрат, оскільки формують собівартість продукції, впливають на її ціну, обсяг отриманого прибутку і, загалом, на функціонування діяльності підприємства, рівень його конкурентоспроможності.

Витрати як економічна категорія пройшла певні етапи свого становлення. Розглядаючи еволюція знань про витрати, Н.С. Андрющенко виокремив такі чотири етапи [3, с. 4]:

- перший етап – найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства (XXVIII-II ст. до н.е.);
- другий етап – виникнення спроб визначити сутність категорії «витрати», поява різних теорій витрат (XIV-XIX ст.);
- третій етап – застосування економіко-математичних методів у теорії вивчення поведінки витрат, виокремлення витрат як об'єктів обліку, контролю і аналізу (XX ст.);
- четвертий етап – формування окремого напрямку дослідження – управління витратами (кін. XX -поч. XXI ст.).

Перший етап, який характеризувався лише простими уявленнями про витрати і їх значення у веденні господарства, відповідав періоду античності. Одним з основоположників наукової економіки був Ксенофонт. Він є автором праць «Про доходи» та «Економіка або вчення про господарство». Проте справжнім представником економічного вчення античності можна вважати Аристотеля. Він вважав ідеалом господарства натуральні замкнені господарські системи, у яких застосовувалася праця рабів. Багатством вважалася сукупність продуктів та виробів, які вироблялися у цих господарствах. Основним способом

формування багатства у ті часи вважалося загарбання нових територій та рабів з наступною раціональною організацією їх праці. Таким чином, вже тоді поставало завдання зменшення витрати предметів праці шляхом раціонального їх використання.

Вітчизняні науковці відмічають староіндійський трактат «Артхашастра» датований IV-III ст. до н.е., автором якого є Каутілья – радник царя Чандрагупти I. Каутілья вивчав проблему «вартості речей» і ринкової ціни товару. За його дослідженнями ціна товару на ринку формується із витрат на виробництво і торгових витрат. Через це торговець має визначати частку прибутку товару у розмірі 5 % від ціни на місцеві товари та 10 % – на ввізні [57, с. 383].

Розгляд сутності встановлення факторів, які зумовлюють зниження витрат, проводилися дослідниками Римської імперії. У зв'язку із занепадом Римської імперії, продуктивність рабовласницької праці досить сильно знизилася. Цю проблему досліджував у своїй праці «Про сільське господарство» римський вчений Колуммела. Він вказував на те, що раби завдають значних збитків полям, погано ставляться до праці, до інвентаря, крадуть. Дослідник вважав, що для виходу з даної кризи необхідно перейти до використання праці вільних виробників [57, С. 383]. Таким чином, можна зробити висновок, що економічний розвиток країни впливає не тільки на господарську діяльність господарства в цілому, але і на кожний її елемент. Шляхи розв'язання даної проблеми пропонує римський дослідник Варрон у своєму трактаті «Про сільське господарство». Він намагався знайти шляхи зміцнення економіки за рахунок росту інтенсивності виробництва, удосконалення шляхів експлуатації праці рабів, формування у них матеріальної зацікавленості тощо. Це у підсумку повинно було підвищити прибутковість рабовласницьких господарств, привести до зростання ефективності виробництва.

Крім Н.С. Андрющенко, проблемами розуміння сутності витрат у стародавні часи займалися О.В. Олійник та В.О. Іваненко. Ними узагальнено

основні принципи і прийоми ведення обліку у ті давні часи (табл. 1.1).
Результати їх досліджень подано нами в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Основні принципи та прийоми ведення бухгалтерського обліку витрат в давні часи[44]

Країна	Часовий період	Основний вклад у розвиток обліку витрат	Зародження основних принципів та елементів
Єгипет	2500 р. до н.е.	Використання кошторисів і контроль за їх виконанням, нормуванням	Складання щоденних письмових звітів про витрати
Вавилон	2200-2150 рр. до н.е.	Використання зведених нарядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників	Здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці
Єгипет	15 ст. до н.е.	Поява державного рахівництва - ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками	Ведення централізованого обліку доходів і витрат
Греція	3 ст. до н.е.	Започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності	Спеціалізація обліку залежно від галузей господарства, тобто складання самостійної звітності за кожним видом діяльності

Дані табл. 1.1 свідчать, що розвиток знань про витрати пов'язують з такими стародавніми країнами як Єгипет, Вавилон, Греція. Дослідниками цих країн сформувалися зародки категорії «витрати» та їх відображення в обліку. Це стало підґрунтям для здійснення подальших досліджень.

Другий етап – пов'язаний із значними результатами досліджень. Категорію витрату своїх працях досліджували ряд науковців. Зокрема, відомою є теорія затрат А. Сміта та Д. Рікардо, теорія трудової вартості К. Маркса, вчення про справедливую ціну У. Петті.

О.В. Олійник [44 с. 65] зазначає, що основні положення економічної категорії витрат виробництва, розроблені класиком політичної економії К.

Марксом, і викладені ним у праці «Капітал». Дану дефініцію він розглядає з позиції теорії трудової вартості, що базується на витратах виробництва та витратах обігу. Під витратами виробництва економіст розуміє витрати, які повинен понести власник підприємства з метою виготовлення продукції і отриманням прибутку. Категорія витрат обігу пов'язана із реалізацією продукції. Вона включає додаткові витрати, а саме витрати на пакування, сортування, транспортування продукції. Крім того, К.Маркс виокремлював особливі види витрат – витрати на зберігання, витрати на ремонт основних засобів, поділяючи його на капітальний та поточний.

У К. Маркса категорія «витрат виробництва» застосовується на різних рівнях абстракції, у різних взаємозв'язаних значеннях. При цьому кожне з них послідовно впливає з іншого, а саме:

- витрати виробництва визначаються як: $c + v + m$, де c – витрати придбання засобів виробництва, v – витрати на купівлю робочої сили, m – додана вартість;

- капіталістичні витрати виробництва як затрати капіталу: $c + v$. Ця категорія відображає просте відтворення на найнижчому рівні абстракції, рівні узагальнення;

- витрати виробництва як ціна виробництва, яка дорівнює капіталістичним витратам виробництва з врахуванням середнього прибутку: $c + v + p$;

- витрати виробництва функціонуючого капіталіста ($c + v +$ частина m), які формують собівартість [73].

А. Сміт вважає, що вартість товару є сумою таких складових як: заробітна плата, прибуток та земельна рента. У своїй праці « Дослідження про природу багатства і причини багатства народів» дослідник зазначає, що вартість, яку працівники додають до вартості матеріальних ресурсів розподіляється на дві частини, одна з яких використовується для оплати їх заробітної плати, а друга – на капітал підприємця, який його авансував у вигляді матеріалів та заробітної плати [73].

Д. Рікардо, якого вважають послідовником А. Сміта у наукових дослідженнях, стверджував, що вартість товару, на який він обмінюється, залежить від кількості праці, потрібної для його виробництва, а не від розміру заробітної плати, що виплачується працівнику за його роботу.

Досить великий внесок у дослідження витрат здійснили представники неокласичної школи. Так, А. Маршаллом було запропоноване нове розуміння категорії «витрати виробництва». Зі їх складу він виключив витрати на засоби виробництва, однак включив прибуток. Неокласик зробив висновок, що заробітна плата і прибуток зростають разом із збільшенням виробництва. А ще, А. Маршалл вважає прибуток відсотком, рівень якого залежить від попиту і пропозиції капіталу [73].

У кінці XIX століття виникає низка нових концепцій. У маржиналістів (Менгер, Візер) витрати розглядаються як функція, що залежить від масштабу виробництва, яка ґрунтується на граничній корисності, іє сумою коштів, що виплачує підприємство за придбані фактори виробництва [73].

Австрійський теоретик Ф. Візер запропонував суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей. Відповідно до даної теорії дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби по-іншому використало зазначені виробничі ресурси. Таким чином, дослідник розглядає витрати як своєрідну корисність. Згідно теорії Візера – вартість витрат є похідною від вартості товару [45].

Третій етап – характеризується застосуванням економіко-математичних моделей у теорії витрат. Так, Є.Є Слуцьким з використанням математичного інструментарію було показано взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції [45].

Варто відмітити німецького теоретика бухгалтерського обліку Е. Шмаленбаха. Він вказував на те, що актив, крім грошових коштів включає витрати, які ще не стали доходами, а пасив є доходами, які ще не стали витратами. Такий підхід дав можливість теоретику виокремити [48]:

- витрати, але ще не затрати;

- витрати, але ще не витрачання коштів;
- цінності, які стануть затратами;
- цінності, які стануть доходами;
- капітал.

На основі вивчення літературних джерел нами узагальнено визначення категорії «витрати» вітчизняними і зарубіжними науковцями. Розглянемо деякі з них (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення поняття «витрати» економічної категорії в працях сучасних науковців

Джерело	Визначення поняття «витрати»
Бланк І.А. [10]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції [с. 19]
Грещак М.Г., Коцюба О.С. [13]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [с. 26]
Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В. А., Герасимов А.А., Ровенська В. В. [19]	Витрати – це сукупність виражених у грошовій формі витрат підприємства, пов’язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією [с. 179]
Крушельницька О. В. [26]	Витрати - грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг [с. 16]
Онисько С.М., Марич П.М. [47]	Виробничі витрати - це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва) [с. 123]
Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О. О. [57]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції [с. 132]
Турило А. М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. [72]	Витрати - це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети [с. 32]
Цал-Цалко Ю.С.[79]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [с. 17]

Проаналізувавши визначення подані у табл. 1.2, видно, що під витратами розуміють сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, або як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи. Скрипник М.І [67] не вважає останні не є витратами, а лише коштами, які сплачує підприємство з метою забезпечення безперервності ведення господарської діяльності. Такі виплати не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Вплив таких виплат на прибуток простежується при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – при нарахуванні амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо такі необоротні активи використовуються у процесі виробництва, або на фінансовий результат за звітний період.

Досить часто автори, висвітлюючи проблему витрат, крім категорії «витрати» вживають – «затрати», «собівартість» або в однаковому, або у різному тлумаченні. Інші не погоджуються з цією позицією і переконані у протилежному. Науковці обґрунтовують це тим, що у процесі перетворення придбаних ресурсів у продукт діяльності до моменту його продажу відбуваються технологічні та організаційні операції, які що пов'язані з терміном «витрати». А процес витрачання грошей, який не характеризує процес перетворення ресурсу, потрібно вважати затратами.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати є зменшенням економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [40]. Аналогічне визначення категорії «витрат» подано у П(С)БО 16 «Витрати». Різниця у визначеннях лише у тому, що зменшення активів відбувається за умови їх достовірної оцінки [49].

Вивчення визначання категорії «витрат» у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати» дає змогу підтримати критику науковців щодо його некоректності[81]. Науковці вказують на те, що виробничі витрати не мають прямого відношення до капіталу підприємства. Аргументом, які підтверджує їхні висновки є те, що в Інструкції про застосування Плану

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій по дебету рахунків 40 «Зареєстрований капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал» жодної кореспонденції з витратними рахунками не передбачено.

1.2. Основні ознаки типізації витрат діяльності підприємства

Витрати є загальноекономічним поняттям, яке відображає використання різних за своїм характером і властивостями ресурсів у процесі господарювання. За своїм значенням дефініція «витрати» багатогранна і багатоаспектна. Її вивчення з різних позицій дозволяє більш гнучко оперувати обліковою інформацією для задоволення потреб менеджменту. Побудувати ефективну систему аналізу і аудиту витрат неможливо без розумінням сутності витрат та їх економічно обґрунтованої класифікації. У зв'язку з цим виникає необхідність виокремлення різних критеріїв розмежування витрат із метою вивчення закономірностей формування залежно від їх поведінки. Вважаємо, що класифікація повинна бути не тільки теоретично і методично обґрунтованою, але і придатною для практичного використання. Вивчення літератури дає можливість стверджувати про існування різних точок зору щодо кількості і складу ознак, за якими слід групувати витрати. Спробуємо узагальнити позиції науковців щодо типізації ознак витрат діяльності підприємства.

Групування витрат за об'єктами (на продукцію, роботи, послуги, господарські процеси, види діяльності) дозволяє визначити ефективність виробництва окремих видів продукції, замовлень, оцінити витрати певних видів діяльності. За цією класифікаційною ознакою найбільш загальним і важливим є поділ витрат на операційні, інвестиційні, фінансові, та виокремлення витрат з податку на прибуток (рис.1.1).

Операційні витрати пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; управлінням та обслуговуванням підприємства, реалізацією продукції; гарантійним обслуговуванням і гарантійним ремонтом; а

також з іншими операціями, що виникають у процесі операційної діяльності (визнані економічні санкції, втрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць і т.п.)

Таким чином, операційні витрати включають витрати на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) і так звані витрати періоду, до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Витрати на фінансову та інвестиційну діяльність представлені фінансовими витратами, втратами від участі в капіталі та іншими витратами. Фінансові витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Втрати від участі в капіталі відображають збиток спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

У складі інших витрат відображається собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю.

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування втрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

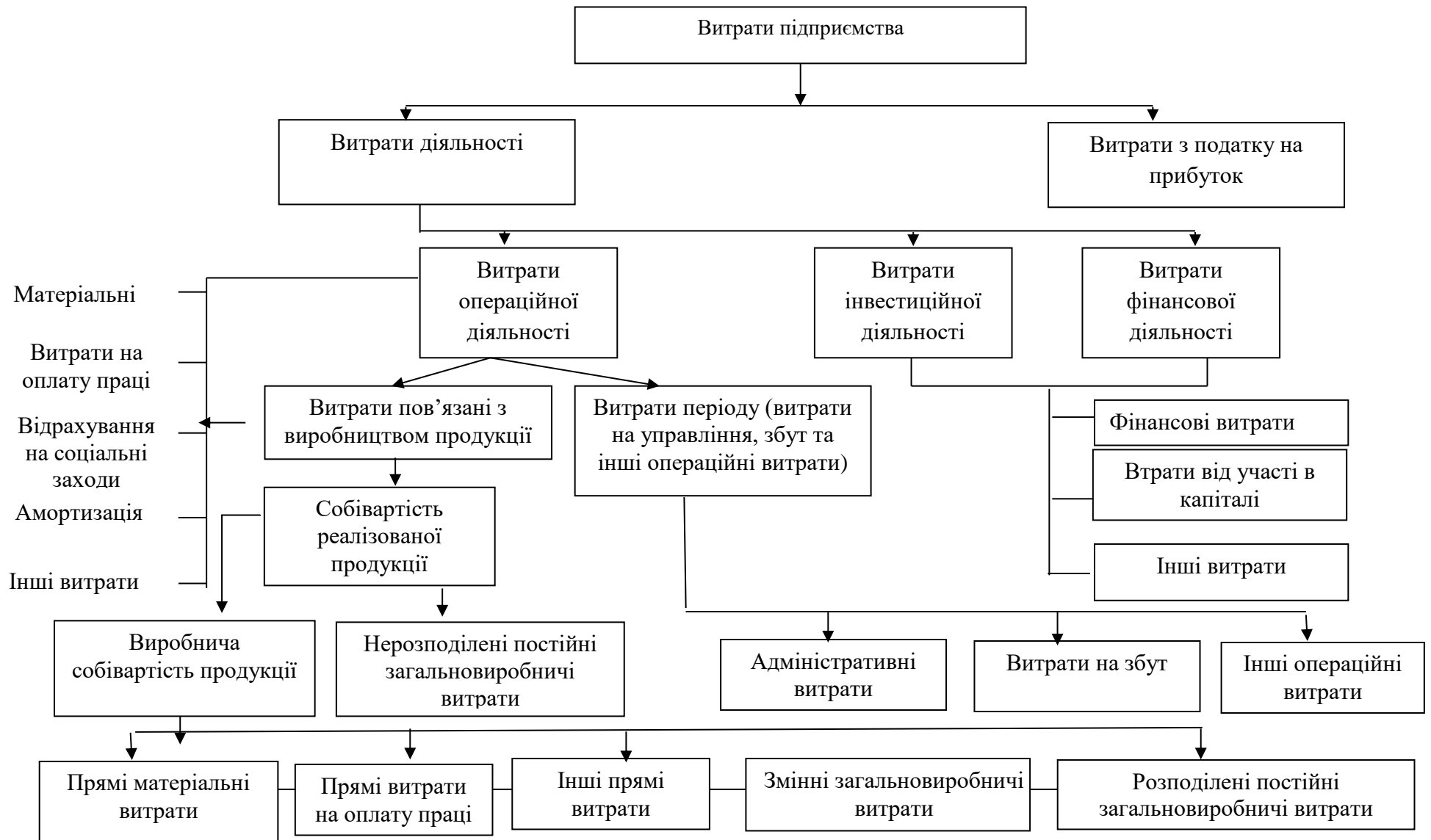


Рис. 1.1. Формування витрат підприємства[розроблено самостійно]

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Це, так звані, витрати періоду.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) є основною складовою собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Виробничу собівартість формують прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати та частина загальновиробничих витрат.

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу.

Непрямі витрати є витратами підрозділу підприємства, який виробляє декілька видів продукції, але які не можуть бути прямо віднесені до собівартості конкретного виду продукції і включені до їх виробничої собівартості за прямою ознакою, зокрема: амортизація обладнання, спожита обладнанням електроенергія, опалення цеху тощо. Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт.

Групування витрат за калькуляційними статтями призначене для:

- визначення цільового напрямлення витрат і їх місця в процесі виробництва ;
- для визначення планової і фактичної собівартості всієї продукції і

окремих її видів, робіт, послуг, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення.

- для відображення витрат пов'язаних лише з товарним випуском продукції робіт, послуг.

Перелік і склад статей калькуляції визначається підприємством самостійно і затверджується наказом про облікову політику.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє:

- здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою економічно однорідних витрат;

- оцінити структуру витрат на виробництво (питому вагу кожного елементу) і зробити висновок про матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість виробництва, а відтак намітити основні напрямки пошуку шляхів зниження витрат за рахунок детального аналізу тих витрат які мають найбільшу питому вагу;

- скласти бюджет витрат на виробництво для визначення обсягу виробничих запасів, планового фонду оплати праці і т.п.;

- оцінити витрати пов'язані з випуском валової продукції, бо витрати за елементах – це витрати як на готові вироби, так і на незавершене виробництво.

Організувати облік за статтями калькуляції значно складніше, ніж за економічними елементами. На його організацію впливає ряд факторів: характер виробленої продукції і технології на її виготовлення, спеціалізація та кооперування виробничих підрозділів, їх структура та внутрішні взаємозв'язки.

Взаємозв'язок між витратами згрупованими за статтям калькуляції і економічними елементами відображено на рис. 1.2

Групування витрат основної діяльності за функціями (виробництво, збут, управління, тощо) передбачає, включення до собівартості реалізованої продукції лише виробничих витрат, а решта витрат (адміністративні витрати, витрати на збут) відносяться до операційних. Такий поділ дає змогу визначити вартість окремих функцій бізнесу та оцінити якість управління ними.

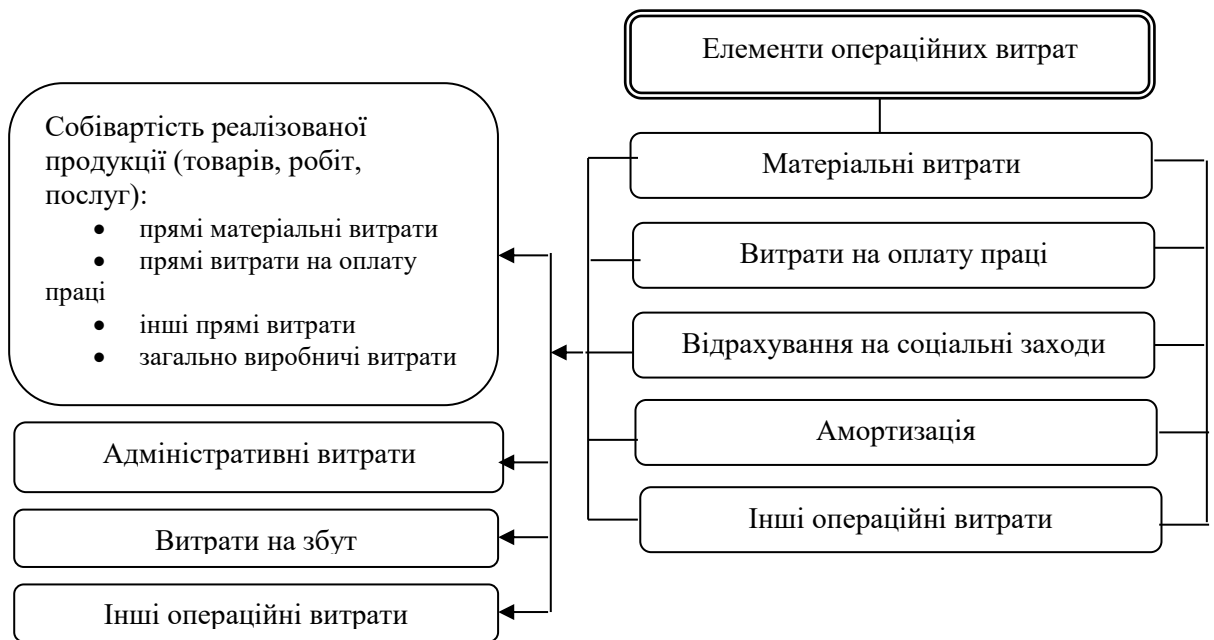


Рис. 1.2 Взаємозв'язок елементів і статей витрат

За єдністю складу витрати поділяють на одноелементні та комплексні. Одноелементні складаються з одного елементу, а комплексні з кількох елементів. До одноелементних належать витрати сировини і матеріалів, палива, енергії і т.д., а до комплексних – практично всі економічні елементи. Характерним прикладом таких витрат є адміністративні витрати.

По відношенню до технологічного процесу витрати поділяють на основні та накладні. Основні витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг). До них відносять витрати на сировину і матеріали, заробітну плату робітників, відрахування на соціальні заходи і т.д. До накладних належать витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням.

По відношенню до зміни обсягів виробництва операційні витрати ділять на змінні та постійні. Змінні витрати змінюються зі зміною обсягу випуску продукції. Так, ріст обсягу випуску продукції призводить до збільшення прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці виробничих робітників і т.п.

Постійні витрати залишаються незмінними при зміні обсягу продукції. Ними є витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом.

Конкретний перелік постійних і змінних витрат зазначається керівництвом у наказі про облікову політику.

За рівнем впливу менеджменту на рівень витрат виділяють релевантні та не релевантні витрати. Релевантними можна вважати матеріальні витрати, адже їх рівень визначається нормами, які розробляються на підприємстві. Прикладом витрат, які не регулюються підприємством є витрати пов'язані зі сплатою єдиного соціального внеску, податку на прибуток. Їх рівень регламентуються нормативно-правовими актами.

За доцільністю витрачання витрати поділяють на продуктивні і непродуктивні. Продуктивні витрати передбачені технологією і організацією виробництва. Непродуктивні витрати виникають в результаті певних недоліків та через недотримання параметрів технологічного процесу. Наприклад, витрати на виправлення браку (втрати від браку), списання нестач і т. д.

За місцями виникнення та здійснення контролю за витратами розрізняють центри витрат та центри відповідальності.

Групування витрат за місцями виникнення здійснюється відповідно до організаційної структури підприємства та його підрозділів. Слід вказати, що об'єктом управління можуть стати тільки ті витрати, які піддаються вимірюванню, плануванню та аналізу. Тому, центри витрат (місця виникнення) є осередком їх формування і відповідно, контролю за ними. Вони можуть збігатися з організаційною одиницею (цехом, підрозділом, дільницею) або ж бути частиною цих організаційних структур. Основою такого розмежування є різні ознаки: єдність устаткування, виконання операцій та функцій. Так, за функціями та характеристикою структурних підрозділів виділяють виробничі центри витрат (цехи основного виробництва) та обслуговуючі (допоміжні цехи).

Центрами витрат може бути :

- обладнання, або група обладнання з однаковими технічними характеристиками;
- робітники, або група робітників, які виконують однакову роботу;

- одна операція ,або кілька операцій однакової складності.

Центри відповідальності створюються на основі центрів витрат з метою делегування відповідальності за витрати керівникам структурних підрозділів різних рівнів. Один центр витрат може мати один центр відповідальності (керівника підрозділу), або декілька, якщо певні посадові особи призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства. Так, головний енергетик відповідає за економне витрачання енергії в цілому по підприємству. Виникають і такі ситуації, коли декілька центрів витрат є об'єктом контролю однієї посадової особи. Наприклад, відповідає за формування собівартості продукції начальник цеху, але за всіма дільницями, що входять до його складу.

Визначення конкретних центрів витрат та центрів відповідальності здійснюється підприємством з врахуванням особливостей організації і технології виробництва, структури управління з метою оцінки витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів господарювання.

За можливістю регулювання витрати поділяють на регульовані (релевантні) та нерегульовані (не релевантні). Витрати сировини і матеріалів на обсяг випуску продукції регулюється нормами їх витрачання на одиницю конкретного виду продукції. Прикладом витрат, які не регулюються підприємством є витрати з податку на прибуток, бо ставка податку встановлюється чинним законодавством.

За характером виробництва розрізняють витрати основного та допоміжного виробництва. Витрати основного виробництва включають витрати основних цехів, дільниць, що займаються безпосередньо виготовленням продукції. До допоміжних виробництв належать ремонтні цехи, енергетичні, компресорні, тарні і т.д. Витрати вказаних цехів формуються в процесі обслуговування цехів основного виробництва, а саме забезпечення парою, холодом, тарою, транспортними та іншими послугами.

За періодичністю виникнення розрізняють поточні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це основна частина

витрат на виробництво.

Одноразовими є витрати, пов'язані з впровадженням нової продукції, її модернізацією, виплатою одночасної винагороди за вислугу років і т.п.

За календарними періодами виділяють витрати звітного періоду, майбутніх періодів і наступних періодів.

Витратами звітного періоду визнаються витрати, які понесені в звітному періоді і формують фінансовий результат звітного періоду.

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, які стосуються наступного облікового періоду та ті, що будуть віднесені на більш пізні періоди, якщо підприємство здійснило їх у звітному періоді (наприклад, наперед сплачені орендні плати, страховка, рекламні послуги тощо).

Наступні витрати можуть виникати через події чи операції, які вже відбулися. Однак, сума і час майбутніх платежів не визначені (оплата відпуски працівникам, здійснення гарантійного ремонту відпущеної продукції тощо). Сума цих витрат визначається із застосуванням попередніх аналітичних чи експертних оцінок.

1.3. Основні вимоги до визнання та оцінки витрат

Організація облікового процесу витрат визначається Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [15]; методичними рекомендаціями галузевих міністерств і відомств, внутрішніми робочими документами підприємства, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Нормативно-правові акти регламентують поняття, визначають склад витрат, умови їх визнання та оцінювання. Їх положення є обов'язковими для виконання господарюючими суб'єктами. Однак наявність у них варіативної частини значно впливає на формування витрат та потребує відшукування наукових підходів до вибору альтернатив.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться [49]:

1) витрати, що зменшують активи:

- по списанню сировини, матеріалів на виробництво, для ремонту обладнання та на адміністративні потреби;
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів;
- нарахування амортизації;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших нематеріальних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- визнані економічні санкції;
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості;

2) витрати, що збільшують зобов'язання:

- заробітна плата;
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;
- транспортні витрати;
- послуги сторонніх організацій;
- оренда, витрати зв'язку, послуг з реклами, інші витрати, пов'язані зі збільшенням зобов'язань.

У бухгалтерському обліку витрати визнаються витратами певного періоду виходячи з принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно з ним витрати відносяться до того періоду в якому був визнаний дохід, для отримання котрого здійснено ці витрати. Наприклад, матеріальні витрати, заробітна плата включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами і доходами встановити важко. Наприклад, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати

економічні вигоди протягом кількох років. У цьому разі витрати визнаються (у вигляді амортизації) на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих облікових періодів коли споживаються економічні вигоди. Якщо витрати неможливо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того з звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з П (С)БО 16 «Витрати» витрати визнаються за наступних умов[49]:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Наприклад, списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства;
- визнання на основі систематичного та раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періоді. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів;
- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Наприклад, уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів;
- можлива достовірна оцінка суми витрат.

Норми П(С)БО 16 «Витрати», які регламентуються умови визнання витрат підприємства узагальнено на рис. 1.3.

Основна частина економічної інформації про витрати підприємства існує у вигляді облікових даних. З метою планування, аналізу та аудиту вони трансформуються у показники внутрішньої та зовнішньої звітності для задоволення потреб менеджменту підприємства та вимог державних органів. Методика оцінювання показників і порядок підготовки фінансової, податкової, статистичної звітності визначається нормативними актами Міністерства

фінансів України, державної служби статистики України, Правліннями фондів державного соціального страхування, галузевих міністерств та ін.



Рис. 1.3 Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16

Однак, для деяких принципів, методів та процедури, які застосовуються господарюючим суб'єктом для ведення фінансового обліку, підготовки фінансової звітності нормативно-правовими актами передбачено кілька варіантів. Відповідно до одного із принципів складання фінансової звітності – «послідовності» варіативна частину облікових стандартів підприємство самостійно визначає та наводяться у наказі про облікову політику.

Проведені дослідження нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку свідчать про те, що достатньо велика частина елементів облікової політики безпосередньо стосується або здійснює вплив на оцінку витрат підприємства. Інформація узагальнена у табл. 1.3 свідчить, що рішення, пов'язані з вибором параметрів оцінки значної частини активів, забезпечень впливає на суму витрат і дату їх визнання.

Таблиця 1.3

Перелік елементів облікової політики, що впливають на витрати підприємства

[61]

Об'єкти фінансової звітності	Елементи облікової політики	
	назва елементу	варіанти вартісних ознак, процедур, методів
Необоротні активи		
Основні засоби	min вартісна ознака	- 6000,00 грн. за ПКУ [2]; - за рішенням підприємства
Малоцінні необоротні матеріальні активи	min, max вартісна ознака	- max 5999,99 грн. за ПКУ/ за рішенням підприємства; - min за рішенням підприємства
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи	строк корисного використання	- min за ПКУ; - за рішенням підприємства
Нематеріальні активи		- визначений, - невизначений
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи	ліквідаційна вартість	за рішенням підприємства
Нематеріальні активи		- визначена, - невизначена
Основні засоби	метод амортизації	5 методів за П(С) БО7 [3]
малоцінні необоротні матеріальні активи		2 методи за П(С) БО 7
нематеріальні активи		4 методи за П(С) БО 8 [4]
довгострокові біологічні активи		5 методів за П(С) БО 7
Основні засоби, нематеріальні активи	підходи до переоцінки	- переоцінка, - зменшення корисності
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи	дата первісного визнання об'єкту для продажу	- виконання умов за П(С) БО 27 [5]; - оприбуткування
Основні засоби, нематеріальні активи	витрати на поліпшення	- капіталізація всієї суми
Невиробничі основні засоби	витрати на поліпшення	- зменшують фінансовий результат []
Основні засоби	компонентний облік	наявність частин об'єкту, вартість яких є суттєвою стосовно первісної / балансової вартості [6]
Оборотні активи		

Продовження табл. 1.3

Запаси	метод оцінки вибуття запасів	5 методів за ПБО 9 [7]
	періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці	- оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю; - оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю
Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом	метод визначення величини резерву сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності
	спосіб розрахунку коефіцієнту сумнівності	3 методи за ПБО 10 [8]
Всі активи	ознаки подібних активів	за рішенням підприємства
Зобов'язання		
Забезпечення	створення забезпечень майбутніх витрат і платежів	- створення / не створення; - перелік забезпечень

Наприклад, відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що які зумовлюють збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта капіталізуються, тобто збільшують первісну вартість основних засобів [50].

Загальна сума витрат у цьому випадку знаходить відображення у відповідних статтях звіту про фінансові результати (звіту про сукупний капітал) при нарахуванні амортизації після введення модернізованого основного засобу в експлуатацію. Витрати підприємства, пов'язані з поліпшенням невиробничих основних засобів, згідно норм Податкового кодексу України визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійсненні, тобто зменшують фінансовий результат діяльності підприємства звітного періоду. Витрати на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення є досить значними і потребують тривалого періоду. Це суттєво впливає на показники ліквідності, платоспроможності, оборотності активів підприємства, рентабельності його операційної діяльності.

У процесі прийняття рішень щодо вибору методів оцінки, дати визнання активів, підходу до створення забезпечень і інших параметрів, які здійснюють вплив на витрати потрібно керуватися:

- критеріями облікових стандартів, Податковим кодексом України [49-54; 56], методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України [34-36] тощо. Зокрема, метод нарахування амортизації основних засобів можна обирати «з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [50]; строк корисного використання об'єктів – на підставі мінімально допустимих строків згідно податкового кодексу [56] тощо;

- професійним судженням, з врахуванням специфіки господарської діяльності підприємства, наприклад при розрахунку ліквідаційної вартості основних засобів і нематеріальних активів, доцільності формування забезпечень тощо.

Вибір певних параметрів оцінки активів, зобов'язань та витрат вимагає від управлінського персоналу визначення критеріїв суттєвості, зокрема при обґрунтуванні рішень щодо нарахування амортизації основних засобів за компонентами, здійснення переоцінки основних засобів ті нематеріальних активів, встановлення ознак подібних активів тощо.

Критерії кількісних ознак суттєвості облікової інформації, які рекомендуються до окремих господарських операцій, об'єктів обліку, статей фінансової звітності визначаються підприємствами самостійно з врахуванням вимог національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та рекомендацій Міністерства фінансів України (табл.1.4).

Проведений огляд наказів про облікову політику підприємств свідчить про поверхове ставлення багатьох керівників малих та середніх підприємств до визначення порогу суттєвості.

Варто відмітити, що посилення на рекомендації Міністерства фінансів України часто не дають однозначного розуміння щодо порогу суттєвості, оскільки у них наведений перелік критеріїв для різних об'єктів.

Таблиця 1.4

Поріг суттєвості інформації в бухгалтерському обліку [36]

Операції, об'єкти обліку і статті звітності, за якими встановлюється поріг суттєвості	Розмір порогу суттєвості	База для визначення порогу суттєвості
Господарські операції і події, пов'язані зі змінами у складі (русі) активів, зобов'язань, власного капіталу	3 %	Вартість відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу
Відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості	10 %	Справедлива вартість активу (об'єктів обміну)
Визначення подібності активів		
Господарські операції та події щодо доходів і витрат	2 %	Сума чистого прибутку (збитку)
	0,2 %	-загальна сума доходів/витрат підприємства; - найбільша – за значенням класифікаційна група доходів (наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)) і відповідно витрат (наприклад, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)) підприємства
Звітний сегмент	10 %	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); -фінансові результати сегменту; активи всіх сегментів підприємства
Інші господарські операції та події	5 %	Обсяги діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інші якісні фактори, що можуть впливати на визначення порогу суттєвості
Статті Балансу (Звіту про фінансовий стан)	5 %	Сума підсумку балансу
	15 %	Підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	5 %	Сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	25 %	Фінансовий результат від операційної діяльності
Статті Звіту про рух грошових коштів	5 %	Сума чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Статті Звіту про власний капітал	5 %	Розмір власного капіталу підприємства

В окремих випадках для визначення порогового значення суттєвості для активів, операції з якими впливають на витрати, потрібно обирати між двома критеріями, що потребує застосування додаткових аналітичних процедур.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація аудиту витрат підприємства

Під організацією аудиту слід розуміти визначений аудиторською фірмою порядок та методику проведення перевірки, що дозволяє знизити трудомісткість і підвищити ефективність аудиторської роботи.

Фінансова звітність є основним об'єктом аудиту у ході якого аудитор має сформулювати думку про її достовірність і відповідність чинному законодавству. Це обумовлено існування аудиту фінансової звітності як одного із найважливіших видів аудиторських послуг. Однак у сучасних умовах зростає роль неаудиторських послуг, які пов'язані з наданням допомоги управлінському персоналу підприємства у формуванні стратегії розвитку на основі інформації отриманої у ході аудиту з використанням методики економічного аналізу.

Ефективна організація аудиторської роботи будь-яких об'єктів, у тому числі і витрат діяльності, вимагає застосування науково-обґрунтованої послідовності аудиторських процедур. Під час проведення аудиту доцільно виокремлювати такі етапи як підготовчий, основний та підсумковий (рис. 2.1).

Під час підготовчого етапу аудитор повинен спланувати свою роботу, розробивши її стратегію і тактику, вибравши процедури та методи отримання аудиторських доказів відповідно до мети, поставленої клієнтом. Це дозволяє виділити особливо важливі завдання, оптимізувати трудомісткість праці шляхом раціонального розділу обов'язків та координації робіт між членами аудиторської групи, раціонально розподілити бюджет часу за окремими напрямками.

Рекомендації щодо планування аудиту фінансової звітності подано у МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» подано [33].



Рис. 2.1. Перелік етапів аудиторської перевірки [42]

У ході підготовчого етапу аудитор виконує аудиторські процедури, пов'язані з отриманням інформації про стан бізнесу клієнта. Така інформація дозволяє з'ясувати існування подій здатних суттєво впливати на стан його фінансового обліку. При цьому аудитор керується рекомендаціями міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [33].

Під час попереднього обстеження клієнта, аудитор бере до уваги вплив макроекономічної ситуації в країні, у регіоні на діяльність підприємства клієнта. Ріст конкуренції, збільшення у галузі підприємств-банкрутів можуть викликати у нього сумніви щодо можливості підприємства функціонувати у майбутньому. Разом з тим, економічне зростання національної та галузевої економіки може супроводжуватися збільшенням облікових фахівців з

недостатнім рівнем кваліфікації і досвіду роботи. А це, у свою чергу, зумовить, ріст помилок при веденні фінансового обліку і складанні фінансової звітності.

Розуміння галузевих особливостей діяльності клієнта дозволить аудиторів оцінити власну спроможність ефективно виконати завдання, обґрунтувати необхідність залучення інших спеціалістів. У ході попереднього обстеження клієнта аудитор має здійснити знайомство його організаційно-управлінською структурою; з'ясувати, якими видами діяльності він займається, яку продукцію випускає, які роботи виконує, які послуги надає. Важливим є встановлення характеру взаємовідносин та проблем з діловими партнерами, наявності пов'язаних сторін; напрямків розподілу прибутку та принципів розрахунків з працівниками; рівня компетентності облікового і управлінського персоналу, раціональності розподілу обов'язків та встановлення відповідальності і т.п.

Для отримання таких даних аудитор повинен мати доступ до різних інформаційних джерел, а саме до статутних документів; протоколів засідань вищого керівництва (ради директорів, зборів акціонерів і т.п.); юридичних документів (контрактів, договорів, угод, судових позовів, рішень, наказів, розпоряджень керівництва клієнта); матеріалів перевірок внутрішніх та зовнішніх контролюючих органів і т.д.

У ході попереднього обстеження клієнта аудитор повинен прийняти рішення про прийняття завдання і укладання договору з клієнтом. Після підписання договору аудитор має задокументувати вибір загальної стратегії у Меморандумі, де відобразити ключові рішення щодо обсягу, часу і порядку проведення аудиту.

Важливим у розробці стратегії аудиту є визначення аудиторського ризику і його складових, визначення рівня суттєвості помилок, які виявлені у веденні обліку і складанні звітності клієнтом.

Під аудиторським ризиком розуміють суб'єктивну ймовірність того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Високий ризик вказує на низьку якість проведення

аудиторської перевірки. Наявність такої ситуації веде до втрати репутації, престижу аудитора, супроводжується втратою його клієнтів, припиненням його діяльності. Здійснення перевірки з надто низьким ризиком супроводжується ростом трудомісткості, вартості, що також може привести до втрати клієнтів і репутації аудитора. Через це оцінювання рівня аудиторського ризику займає важливе значення у теорії і практиці аудиту. Варто зазначити, що його не розглядають і не виділяють у інших видах контролю.

Рекомендації щодо оцінювання ризику подано у МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання, його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень». Аудиторський ризик залежить від трьох факторів: правильності ведення фінансового обліку, надійності системи внутрішнього контролю, ефективності застосування аудиторських процедур. Відповідно до цього існують такі три складові аудиторського ризику [33]:

- властивий ризик, який пов'язаний з неефективним веденням системи фінансового обліку через вплив внутрішніх та зовнішніх факторів. Такий ризик притаманний підприємницькій діяльності, яка веде до виникнення помилок і спотворень фінансової звітності. Ця складова ризику відображає ймовірність виникнення помилок у фінансовому обліку за відсутності системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- ризик контролю – відображає суб'єктивну ймовірність того, що помилки за окремим рахунком, господарською операцією, статтею фінансової звітності не виявляються системою внутрішнього контролю підприємства. Ця складова аудиторського ризику дає можливість оцінити внутрішній контроль відповідно до його спроможності попереджати та виявляти помилки;
- ризик не виявлення відображає суб'єктивну ймовірність аудитора не виявити суттєві помилки у фінансовому обліку і звітності після застосування ним аудиторських процедур.

Властивий ризик і ризик контролю не залежать від аудитора, а існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом діяльності клієнта. Ризик

не виявлення повністю залежить від аудитора, визначає якість його роботи. За нього аудитор несе відповідальність, тому повинен знизити до мінімуму.

В аудиторській практиці використовують, як правило, інтуїтивний і розрахунковий методи оцінки аудиторського ризику. Інтуїтивний – визначається на підставі професійного судження аудитора і розуміння ним бізнесу клієнта. Аудиторський ризик при цьому оцінюється за шкалою, яка має три рівні градації: високий, середній, низький.

При застосуванні розрахункового методу беруть до уваги наступну мультиплікативну модель:

$$A_p = BP \times P_k \times P_n$$

де A_p – аудиторський ризик;

BP – величина властивого ризику;

P_k – величина ризику контролю;

P_n – величина ризику не виявлення.

З представленої формули випливає, ризик не виявлення можна визначити наступним чином:

$$P_n = \frac{A_p}{BP \cdot P_k}$$

Між властивим ризиком, ризиком контролю і ризиком не виявлення існує обернено залежність. При високому рівні двох перших видів ризиків, ризик невиявлення потрібно зменшити шляхом збору більшої кількості аудиторських доказів, збільшення обсягу вибірки при дослідженні облікових документів, зменшення суттєвості за операціями.

Для оцінювання складових ризику використовуються спеціальні аудиторські процедури, які називають тестуванням. Для чого розробляють спеціальні анкети тестів. У додатку А наведено тест для оцінювання системи внутрішнього контролю витрат підприємства.

Розробляючи стратегію перевірки, аудитор мусить визначити певний рівень суттєвості помилок за окремими рахунком, статтею фінансової звітності.

Наявність помилок такого розміру не впливатиме на рішення її користувачів фінансової звітності і, вона вважатиметься достовірною.

Аудитор встановлює межі суттєвості і базові показники щодо її визначення на підставі професійного досвіду. При цьому він використовує рекомендації МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [33] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [36].

Рівень суттєвості визначають із застосуванням індуктивного та дедуктивного підходів. При індуктивному підході, спочатку встановлюють суттєвість за кожним рахунком, потім за статтею, а далі – визначається загальний рівень суттєвості.

При використанні дедуктивного підходу визначають рівень суттєвості для фінансової звітності вцілому, а потім його розподіл між статтями, а в середині них – за рахунками.

З теоретичної точки зору більш раціональним є дедуктивний підхід, бо виключає ситуацію при якій сума визначених рівнів суттєвості за окремими рахунками і статтями є більшою від допустимої величини для всієї фінансової звітності.

Між аудиторським ризиком і суттєвістю існує обернено пропорційний зв'язок. При зростанні суттєвості, то аудиторський ризик знижується і навпаки. Можна запропонувати розроблений науковцями порядок встановлення залежності між рівнем суттєвості помилок, питомою вагою статті фінансової звітності і ризиком контролю [71]. Відповідно до нього для тих статей фінансової звітності, частка яких у підсумку фінансової звітності значна, ризик внутрішнього контролю є високим, і суттєвість має знижуватися. Це ілюструють дані табл. 2.1.

Рівень суттєвості помилок визначає аудиторську думку та впливає на модифікацію аудиторського висновку. Формуючи думку, аудитор враховує значимість статті для користувачів фінансової звітності, яка визначається рівнем уваги до неї користувача при прийнятті управлінського рішення.

Аудитор може змінювати розроблений план під час перевірки у разі одержання несподіваних фактів. Інколи це зумовлює потребу у збільшенні кількості аудиторських доказів, застосованих аудиторських процедур, тривалості перевірки і, відповідно, вимагає додаткової оплати. Такі ситуації повинні обговорюватися з керівництвом клієнта. Факт відмови керівництво відображають в аудиторському звіті.

Після визначення загальної стратегії аудиту аудитор розробляє детальний план аудиту, де розглядає питання, які були ідентифіковані у меморандумі аудиту. Плану аудиту розробляють за окремими об'єктами, які часто називають аудиторськими програмами. У плані вказують види та обсяги аудиторських процедур, строки їх проведення. Такий план, фактично, є інструкцію для членів аудиторської групи, як засіб розподілу обов'язків між ними. Він дозволяє координувати роботу усіх учасників, здійснювати перевірку виконаної ними роботи.

Планування є не статичною процедурою процесу аудиту, не окремим етапом аудиту, а швидше безперервною і інтерактивною дією, яка починається після попереднього обстеження клієнта і прийняття рішення про співпрацю з ним та триває до завершення виконання завдання з аудиту.

Орієнтовний план (програму) аудиту витрат підприємства представлено у додатку Б.

Виконані аудиторські процедури відображаються у робочій документації аудитора. Обсяги, види, склад та зміст робочих документів залежить від професійного судження аудитора. Однак МСА 230 «Аудиторська документація» вказує на ряд вимог та дає рекомендації щодо оформлення робочих документів. Робочі документи повинні [33]:

- складатися лише під час перевірки;
- бути достатньо повними та детальними, професійно оформленими для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки;
- містити дані про джерело отримання інформації;

- містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які вимагають висловлення думки аудитора.

Проведення аудиту вимагає вирішення організаційних питань, які пов'язані із створення комфортних умов для її виконавців, а саме: виділення робочих місць, формування необхідних умов для збереження документів і т.д.

У ході основного етапу аудитор виконує план, здійснює процедури, необхідні для того, щоб з відповідний рівнем впевненості зробити висновок про законність, доцільність, достовірність, своєчасність та повноту відображення у фінансовому обліку та звітності витрат підприємства.

У процесі аудиту витрат діяльності необхідно виконати наступні основні завдання [60; 63; 55]:

- ознайомитися із статутними документами, особливостями функціонування та видами діяльності підприємства;
- провести експертизу дотримання чинних нормативно-правих активів щодо формування витрат підприємства;
- перевірити порядок відображення в обліку витрат відповідно до вимог облікової політики;

Основні види робіт і процедури аудиту витрат діяльності більш детально розглянуто у наступних підрозділах дипломної роботи.

У процесі перевірки використовуються різноаспектні джерела [46]:

- юридичні документи – статутні документи, наказ про облікову політику, копії листування з іншими аудиторськими фірмами чи експертами, свідоцтво про державну реєстрацію, про прийняття на облік у контролюючих органах, протоколи зборів засновників, акціонерів, ліцензії за видами діяльності, що ліцензуються, тощо;
- підтверджуючі документи, які містять підтверджену інформацію від третіх осіб;
- первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність підприємства.

Витрати діяльності знаходять своє відображення в Звіті про фінансові результати. Для фінансового обліку витрат застосовуються три варіанти ведення обліку.

Перший варіант передбачає застосування для обліку лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати діяльності підприємства (див. Додаток В). За дебетом рахунків класу 9 відображаються суми витрат, а за кредитом – їх списання у кінці звітнього року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Другий варіант обліку передбачає застосування рахунків класу 8 і 9 одночасно (додаток Г). При другому варіанті обліку рахунки класу 8 є транзитними рахунками, так як вони виконують допоміжну функцію з формування витрат за елементами і відображаються у розділі II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати. За дебетом цих рахунків відображаються суми витрат, за кредитом – списання їх на рахунок 23 «Виробництво», або на рахунки класу 9.

Третій варіант обліку витрат передбачає застосування рахунків класу 8. Даний варіант обліку застосовують підприємства малого бізнесу та організації, робота яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. За дебетом рахунків класу 8 відображаються суми витрат, а за кредитом списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати».

2.2 Аудит операцій з обліку витрат операційної діяльності

Мета аудиту витрат операційної діяльності полягає у дослідженні операцій, пов'язаних з виготовленням продукції, надання послуг та операцій, які супроводжують основну діяльність з метою підтвердження відображених у фінансовому обліку витрат за звітний період.

Завданнями аудиту операцій з обліку витрат операційної діяльності є:

- встановити правильність документального відображення нагромаджених і списаних витрат операційної діяльності;

- перевірити правильність і обґрунтованість формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції;
- підтвердити правильність розподілу загальновиробничих витрат і його відповідність обліковій політиці підприємства;
- перевірити правильність відображення адміністративних витрат, витрат на збут й інших операційних витрат
- підтвердити законність та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності;
- перевірити повноту, правильність та достовірність відображення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності підприємства.

Аудит собівартості реалізованої продукції вимагає перевірки правильності формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). У зв'язку з цим аудиторську перевірку розпочинають з вивчення організації виробництва і технологічних процесів, з оцінки бюджетів витрат, планових калькуляцій, норм витрачання матеріальних ресурсів. Вивчення потребує і наказ про облікову політику з питань, що відносяться до обліку витрат.

Перевіряючи правильності формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), варто акцентувати увагу на тому, що до її складу включаються лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні й розподілені постійні загальновиробничі витрати. Таким чином, потрібно перевірити правильність віднесення витрат до собівартості.

Прямі матеріальні витрати, а саме витрати сировина, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, які складають основу виробленої продукції і відносяться безпосередньо на собівартість продукції, аудитор перевіряє за первинними витратними документами на відпуск запасів. Ними є лімітно-забірні карти, вимоги, накладні.

Особливістю проведення процедур аудиту операцій виробничого циклу є, передусім, перевірки процедур санкціонування й документального підтвердження відповідних витрат. Проте наявність належним чином оформлених первинних документів в окремих випадках може виявитися недостатнім аудиторським доказом, оскільки продукція, яка фактично була виготовлена впродовж звітнього року, може бути оприбуткована не в повному обсязі, на її виробництво витрачено менше сировини, ніж відображено в документах.

Кожне виробниче споживання матеріальних, трудових та інших ресурсів підприємства слід обґрунтувати наявними нормами технологічних витрат. Нормативна перевірка виробничого процесу є одним із пріоритетів здійснення процедур перевірки операцій виробничого циклу. Основні напрями здійснення перевірки чинних на підприємстві норм такі:

- визначити перелік статей, які підлягають нормуванню;
- встановити фактичний перелік наявних норм, які існували протягом звітнього року;
- дослідити застосовувані на підприємстві процедури затвердження та перегляду норм;
- порівняти (за можливості) норми, які використовують на підприємстві, з аналогами на інших підприємствах або із офіційними галузевими;
- перевірити правильність застосування встановлених норм упродовж звітнього року.

Аудитор перевіряє дотримання встановлених норм витрачання матеріальних ресурсів на основі взаємного контролю технологічної документації і калькуляцій собівартості продукції; зустрічної перевірки видаткових документів (лімітно-забірних карт, вимог на видачу матеріальних ресурсів, даних матеріального звіту МВО), що зберігаються у різних місцях підприємства (на складах, цехах, в бухгалтерії). Точність норм витрачання

матеріальних ресурсів можна встановити на основі контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво.

Матеріальні витратами пов'язані з споживанням матеріальних ресурсів безпосередньо у процесі виробництва. Невикористана їх частина має бути поновлена на рахунку 20 «Виробничі запаси». Тому аудитор має переконатися, що ті запаси, які відпущені у виробництво, але не піддалися обробці в процесі виробництва виключені із виробничих витрат. Виключенню також підлягають і зворотні відходи. Важливим є перевірка правильності оцінки таких відходів. Їх оцінюють за зниженою ціною вхідного матеріалу при подальшому використанні у виробництві або за чистою вартістю реалізації при реалізації на сторону. Оцінку кількості та вартості зворотних відходів аудитор здійснює за накладними і відповідними записами в облікових регістрах.

Прямі витрати на оплату праці, а саме заробітна плата виробничих робітників, яка може бути безпосередньо включена до конкретного об'єкта витрат, відрахування на соціальні заходи аудитор перевіряє за первинними документами і обліковими регістрами з нарахування заробітної плати. Ними є наряди, акти виконаних робіт, розрахунково-платіжні відомості тощо.

Дані табельного обліку підтверджуються первинними документами з обліку кадрів. У ньому повинні зазначатися відхилення від нормальної тривалості робочого дня (простої, прогули, наднормові години і т.п.). У ході перевірки встановлюється правильність оформлення табеля обліку робочого часу, наявність документів, які засвідчують невідпрацьований час (лікарняні листки, накази (розпорядження) про надання відпусток працівникам, направлення у відрядження і т.п.).

Для перевірки нарахування заробітної плати працівникам-відрядникам необхідна інформації про [64]:

- обсяг виробітку і відрядні розцінки (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу готової продукції тощо),
- листки на доплату (на допоміжні роботи не передбачені технологічним процесом, листки простою тощо).

Достовірність даних про обсяг виконаної роботи робітниками-відрядниками встановлюється шляхом контрольного обміру робіт, а також за іншими пов'язаними обліковими документами (наприклад, документами з оприбуткування готової продукції).

При вивченні інших прямих витрат аудиторі потрібно перевірити рахунки оплати за оренду земельних і майнових паїв, правильність нарахування амортизації виробничого обладнання, за умови його застосування лише для виготовлення певного виду продукції.

Вимагають вивчення і операції з обліку втрат від браку, які відносять до складу інших прямих витрат. Важливим є перевірка правильності визначення вартості остаточно забракованої продукції. Її визначають за нормативною (плановою) сумою прямих затрат, яка включає частину загальновиробничих витрат. Собівартість внутрішнього виправного браку включає: витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, які пішли на усунення дефектів; заробітну плату працівників, нараховану їм за виправлення браку, нарахування на неї і частину загальновиробничих витрат.

У загальну суму втрат від браку включають вартість остаточно забракованої продукції і витрати на виправлення браку. У ході перевірки необхідно впевнитися, що обліковий персонал виключив із загальної суми втрат, вартість забракованої продукції за ціною її можливого використання, суми відшкодування винних осіб (працівників або постачальників неякісних ресурсів, використання яких призвело до утворення браку), і лише отриману, так чином, суму списав на витрати основного виробництва (Д 231 «Виробництво» К 24 «Брак у виробництві»).

Правильність відображення в обліку прямих витрат здійснюють у розрізі видів продукції, яка виготовляється.

У процесі операційної діяльності виникають витрати, які відносяться до собівартості реалізованої продукції частково, або взагалі не відносяться до неї. Це загальновиробничі, адміністративні, збутові витрати та інші операційні витрати.

Загальновиробничі витрати згідно з п. 15 П(С)БО 16 є комплексними і складаються із сукупності витрат. Вони є непрямими та відносяться на собівартість конкретних виробів пропорційно певній базі розподілу, яка прийнята на підприємстві.

Перевірка загальновиробничих витрат розпочинається із вивчення наказу про облікову політику і відповідності прийнятим методам розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні, що обумовлює їх окремий облік

Змінними є витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Змінні витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням певної бази розподілу.

Нею є години роботи обладнання, заробітна плата виробничих робітників, обсяг прямих витрат, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Змінні загальновиробничі витрати повністю відносять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, а саме списують на витрати виробництва (за дебетом рахунка 23 «Виробництво») щомісяця у повному обсязі.

Постійними є загальновиробничі витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Такі витрати виникають протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу виробництва. Серед них – амортизація, орендна плата за основні засоби, які застосовують з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів (ділянок), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо [63].

Аудитор має впевнитися у правильності розподілу змінних загальновиробничих витрат на кожний об'єкт з використанням обраної підприємством бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійних – з нормальної виробничої потужності. Важливим, при

цьому, є встановлення правильності розрахунку бухгалтерією підприємства суми постійних загальновиробничих витрат, яка не перевищує за звітний місяць їх величину при нормальній потужності виробництва (розподіленої частини), і відображення її у складі виробничої собівартості. А сума, що перевищує нормальну потужність підприємства (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати) – у складі собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення.

Не менш важливим у процесі дослідження застосовуваних елементів облікової політики підприємства є вивчення підходів до формування й оцінки нормальної потужності. Наприклад, якщо базою розподілу є заробітна плата виробничих робітників, то визначається її середній рівень протягом кількох років. Нормальною виробничою потужністю при цьому буде обсяг діяльності, при якому фонд оплати праці таких працівників складає розраховану середню величину.

Якщо базою розподілу на підприємстві є сума прямих витрат, то, з метою визначення нормальної виробничої потужності, треба розрахувати середню суму прямих витрат за показниками минулих років. При цьому нормальною потужністю підприємства буде вважатися обсяг діяльності, при якому сума прямих витрат на виробництво продукції буде складати розраховану величину.

Якщо підприємство тільки починає свою діяльність, то у розрахунку використовуються планові суми.

Значна сума нерозподілених загальновиробничих витрат може бути результатом:

- неправильного оцінювання показників нормального рівня виробництва, які потребують аналізу аудитором з метою визначення напрямів подальшого тестування;
- низького рівня виробництва, що є результатом певних обставин, пов'язаних із неефективним управлінням господарською діяльністю.

Таким чином, правильне (адекватне) визначення нормальної потужності впливає на значення показників балансу та фінансових результатів підприємства. Особливе значення тут має інформація, отримана аудитором під

час попереднього ознайомлення із бізнесом замовника, а також розуміння його функціонування.

Після списання розподілених постійних загальновиробничих витрат на рахунку 23 «Виробництво», всі витрати, які включені до собівартості виготовленої продукції, мають бути перенесені на рахунок 26 «Готова продукція», а сальдо рахунку 23 «Виробництво» – відображати суму незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво формує продукція, яка не пройшла всіх стадій технологічної обробки, не укомплектована повністю, не пройшла стадії технологічного приймання, і не може бути оприбуткована на складі готової продукції. У процесі проведення аудиту може бути проведена інвентаризація незавершеного виробництва. Це дає можливість виявити нестачі, лишки та інші спотворення даних. Дані інвентаризації дозволяють перевірити витрати, які обліковуються на рахунках основного виробництва та визначити вартість виготовленої продукції.

Перед проведенням інвентаризації матеріальні ресурси непотрібні цехам, ділянкам, відділам, а також деталі та вузли, обробка яких завершена, здаються на склад. А ті матеріальні ресурси, що знаходяться біля робочих місць, але ще не брати участь у виробничому процесі, до інвентаризаційного опису не включаються, а відображаються в описах матеріальних запасів. При цьому в інвентаризаційних описах вказується їх фактична кількість, яка розраховується шляхом зважування, замірів, підрахунків, лабораторних аналізів. Кількість сировини та матеріалів, які входять у склад неоднорідної маси або суміші у незавершеному виробництві, встановлюється за допомогою технічних розрахунків у порядку, який передбачений галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

Інвентаризаційні описи формуються окремо кожним цехом (відділом, ділянкою), а в одиничному виробництві – за кожним виробом.

Незавершене виробництво має перевірятися не тільки на предмет фактичної наявності, а й щодо їх правильної оцінки вартості. Це зумовлене тим,

що дуже часто виробнича діяльність підприємства характеризується неперервним технологічним процесом, що може значно ускладнювати фізичну оцінку кількості залишків на дату проведення інвентаризації. У таких випадках процедури інвентаризації, здійснюють з урахуванням галузевих особливостей кожного підприємства. Для цього члени комісії повинні досконало знати весь технологічний процес виготовлення того чи іншого виробу, умовно поділити його на етапи і залежно від того, який етап проходить виріб, визначати відсоток його готовності.

Періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва – невід’ємний елемент облікової політики кожного підприємства, який має бути врегульований наказом про облікову політику. Тому кожне підприємство залежно від характеру виробництва, розмірів незавершеного виробництва, достовірності облікових даних, методу калькулювання собівартості продукції має самостійно визначити, як часто інвентаризувати запаси незавершеного виробництва та відображати це у наказі про облікову політику. У такому разі періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва буде відповідати умовам виробництва кожного підприємства.

У кожному випадку аудитор має провести процедури перевірки надійності отриманих результатів інвентаризації й обов’язково виконати альтернативні (додаткові) процедури отримання доказів, якими є повторне обчислення та застосування аналітичних процедур.

Використовуючи дані про затрати на виробництво за звітний місяць і про залишки незавершеного виробництва на початок і кінець звітного місяця, аудитор перевіряє правильність розрахунку фактичної собівартості виробленої продукції.

Протягом місяця рух готової продукції відображається за плановою калькуляцією. Через це у кінці місяця, коли здійснюється розрахунок собівартості продукції, визначають різницю між фактичною і плановою собівартістю. Тому аудитору необхідно, що цю різницю віднесено до собівартості реалізованої продукції з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» та

відповідних рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції при передачі на склад готової продукції та при реалізації.

Типові порушення порушенні з ведення операцій з обліку виробничих витрат узагальнено у додатку Д.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Ці витрати мають комплексний характер і їх вичерпний перелік поданий в П(С)БО 16 «Витрати».

Аналітичний облік цих витрат ведеться у розрізі статей витрат та за економічними елементами. Загальна методика побудови обліку витрат полягає в наступному: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому відбувається їх списання на фінансові результати – у фінансовому обліку (додаток Г).

У ході перевірки необхідно перевірити правомірність віднесення витрат до складу адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. А також встановити чи не включені вони до собівартості реалізованої продукції.

Помилки в такій класифікації, як правило, не мають наслідком перекручення фінансового результату звітного року, проте вони можуть бути наслідком шахрайства у зв'язку з необхідністю приховати фактичну величину витрат, які відстежуються системою внутрішнього контролю. Наприклад, показники преміювання працівників адміністративного апарату відстежують з урахуванням рівня запланованих витрат на утримання адміністрації, що зафіксовано у бюджеті. Скажімо, з метою дотримання вимог виплати премії керівництво перенесло частину витрат на відрядження зі статті «Адміністративні витрати» до статті «Витрати на збут». Виявити можливі відхилення у правильності класифікації витрат можна шляхом проведення аналітичних процедур, коли аудитор досліджує співвідношення між рівнем доходів та витрат, їхню динаміку, порівнює заплановані та фактичні витрати.

Окрім цього у ході аудиту необхідно[69]:

- перевірити наявність та правильність оформлення документів, які підтверджують понесені витрати, наявність в документах всіх необхідних реквізитів, санкціонування операцій з витратами керівником або уповноваженою ним особою;
- шляхом взаємного контролю порівняти суми і дати витрат в обліковому регістрі з сумами і датами первинних документів (рахунків, договорів, банківських виписок, товарно-транспортних накладних тощо).
- за наявності на підприємстві орендованих об'єктів основних засобів перевірити правильність і своєчасність нарахування орендної плати відповідно до умов договору;
- перевірити правильність віднесення до витрат вартість ремонтних робіт, виконаних для підтримання об'єктів в працездатному стані; наявність необхідної первинної документації;
- перевірити правильність визначення до витрат із заробітної плати на основі вивчення трудових угод, наказів про посадові оклади тощо і правильність її обліку на відповідних рахунках;
- перевірити відповідність інших виплат працівникам підприємства, віднесених на рахунки обліку витрат, даним первинних документів;
- оцінити правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;
- оцінити правильність визнання витрат на оплату послуг банку, порівняння їх зі ставками і сумами, вказаними у кредитних договорах;
- перевірити наявність та правильність складання бюджету представницьких витрат підприємства, правильність накопичення та списання таких витрат;
- перевірити обґрунтованість віднесення до складу адміністративних витрат зборів та обов'язкових платежів;
- перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок. Всі визнані підприємством чи присуджені господарським судом

штрафи, пені, неустойки, суми претензій за штрафними санкціями, за якими минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати. У ході перевірки потрібно з'ясувати чи погашена така заборгованість, чи не обліковується вона у складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і облікових записів потрібно встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;

- визначити правомірність відображення втрат від операційної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;
- визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94. У кінці кожного місяця адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати списуються на фінансові результати.

Вивчення облікової практики витрат діяльності дозволило виявити деякі суперечності щодо віднесення витрат по рахунках за видами діяльності. Не зовсім зрозумілим є формування резерву сумнівних боргів у складі лише операційної діяльності. Очевидно, що створення такого резерву може бути пов'язане також з реалізацією фінансових інвестицій. Тому доцільним є формування нового субрахунку 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності» із збереженням субрахунку 944 «Сумнівні і безнадійні борги». А субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що буде логічним, виходячи з методики обліку витрат діяльності підприємства.

Також, варто відзначити, що створення нематеріального активу власними силами є процесом капітального інвестування, і не пов'язано безпосередньо з основною чи операційною діяльністю. Даний процес пов'язаний з діяльністю, що забезпечує її виконання, а саме інвестиційною. Вважаємо, що субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» є не стільки операційними витратами, а витратами інвестиційної діяльності. У зв'язку з цим було б доцільним перенести даний субрахунок у склад рахунку 97 «Інші витрати». Крім того у зв'язку з новим порядком реалізації основних засобів, доцільним є

перейменування субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» на «Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів».

2.3. Аудит витрат фінансової та інвестиційної діяльності

У складі діяльності підприємства, крім операційної, виокремлюють ще фінансову і інвестиційну.

Фінансова діяльність призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. При здійсненні такої діяльності виникають фінансові витрати, які пов'язані із обслуговуванням позикових коштів, отриманих на умовах платності й повернення.

До них відносяться витрати на відсотки за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових витрат є видатковий касовий ордер, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо.

В ході перевірки правильності накопичення та списання фінансових витрат необхідно звернути увагу на:

- правильність ведення обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків тощо за користування кредитами банків. Потрібно ознайомитися з кредитними умовами договорів;
- достовірність обліку витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, наявність та правильність відображення витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом цінних паперів; витрат, пов'язаних з фінансовою орендою.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати». За дебетом рахунку аудитор повинен перевірити суму визнаних фінансових витрат, а по кредиту – списання їх на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

До 2007 року відсотки за користування кредитами (позиками) повністю, не відкладали на наступні звітні періоди і не включали до первісної вартості основних засобів, а відображали у складі витрат та враховували при формуванні фінансового результату (прибутку, збитку) підприємства лише поточного звітного періоду. З прийняттям ПС(БО) 31 «Фінансові витрати» було запроваджено в облікову практику вітчизняних підприємств альтернативний метод обліку фінансових витрат.

У П(С)БО 31 зазначено, що фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони нараховані (виникли), крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає включення фінансових витрат до первісної вартості активу. Треба зазначити, що фінансові витрати можуть включатися до первісної вартості не будь-якого актива, а тільки кваліфікаційного актива.

У ході проведення аудиту необхідно врахувати, що капіталізація фінансових витрат, тобто включення фінансових витрат до складу первісної вартості кваліфікаційного активу, відбувається лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не проводилися витрати на створення кваліфікаційного активу. Крім того, витрати, пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу з метою капіталізації повинні зменшуватися на суму будь-яких отриманих проміжних виплат і цільового фінансування, які безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу.

Фінансовий облік фінансових витрат, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу має забезпечити отримання обліково-економічної інформації внутрішніми і зовнішніми користувачами фінансової звітності.

У П(С)БО 31 розглядається три варіанти використання залучених позикових коштів з метою капіталізації фінансових витрат [54]:

- безпосереднє залучення позикових коштів для створення кваліфікаційного активу;

- використання позикових коштів безпосередньо не пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;
- використання позикових коштів, які безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, та позикових коштів, які безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу.

Якщо позикові кошти безпосереднього залучаються для створення кваліфікаційного активу, то сумою фінансових витрат, яка підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу, будуть фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим залученням.

Норма капіталізації фінансових витрат є часткою від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду [54].

Сума фінансових витрат, що включається до собівартості кваліфікаційного активу, визначається у послідовності, яка визначена П(С)БО 31:

1. Визначають фактичні фінансові витрати визнані у звітному періоді, які пов'язані з залученням позикового капіталу, або іншими словами визначають відсотки, які нараховані на ту частину запозичень, яка використовувалася на створення кваліфікаційного активу,

2. Визначають добуток норми капіталізації фінансових витрат, яка не враховує непогашені запозичення, безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу на середньозважені витрати, які безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу (без непогашених запозичень, які безпосередньо пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу).

3. За вказаними розрахунками визначають загальну суму фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу.

Таким чином, третій варіант визначення фінансових витрат, які підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу поєднує два попередніх.

Фінансові витрати можуть виникати і при виготовленні або придбанні некваліфікаційних активів. Однак у такому випадку вони не підлягають капіталізації, тобто не включаються до собівартості таких активів.

Інвестиційна діяльність підприємства, перш за все, формують операції з придбання та продажу фінансових інвестицій. Під фінансовою інвестицією розуміють господарську операцію, яка передбачає вкладення придбання корпоративних прав, цінних паперів. Фінансові інвестиції поділяють на прямі та портфельні. Пряма – передбачає внесення коштів, майна в статутні капітали інших підприємств в обмін на корпоративні права. Портфельна – передбачає придбання цінних паперів на фондовому ринку. Цінні папери є борговими і пайовими. Перші характеризують відносини позики, а другі – відносини прав власності. Боргові цінні папери не дають права на участь у капіталі об'єкта інвестування, приносять дохід у вигляді процентів, мають визначений строк обігу і утримуються інвестором до строку погашення. Пайові цінні папери надають право інвестору на частку в капіталі об'єкта інвестування та не мають встановленого строку обігу. Дохід по них виплачується у вигляді дивідендів.

В залежності від часу утримання фінансові інвестиції поділяють на поточні та довгострокові.

Перший блок аудиторських процедур спрямований на перевірку правильності класифікації фінансових інвестицій, яка залежить від мети їх придбання: фінансові інвестиції, які придбані для перепродажу, як правило, показують у складі поточних, ті, які утримуються до погашення – у складі довгострокових, фінансові інвестиції у дочірні та асоційовані підприємства (пов'язані з придбання акцій і часток в капіталі) – можуть відобразитися в складі поточних і довгострокових фінансових інвестицій. Відповідні докази можуть бути отримані шляхом запитів до керівництва, вивчення протоколів наглядової ради та інших внутрішніх розпорядчих документів підприємства.

Залежно від цілей та об'єктів аудиту можна виділити різні напрямки проведення перевірки фінансових інвестицій.

Головною метою аудит інвестицій у статутні капітали інших підприємств є встановлення достовірності первинних даних щодо здійснених інвестицій, повноти, своєчасності та правильності відображення інформації в облікових регістрах і фінансовій звітності.

Аудит інвестицій у цінні папери дочірніх та асоційованих підприємств передбачає вивчення правильності зберігання придбаних цінних паперів і оплати послуг депозитарію, зберігача, реєстратора відповідно до умов договору та чинного законодавства України. Варто зазначити, що асоційованим підприємство є підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Якщо інвестор володіє більш ніж 50% акцій іншого, то вважають, що він володіє контрольним пакетом акцій, і може контролювати діяльність об'єкта інвестування, приймати рішення з питань його функціонування.

Аудит інвестицій у спільну діяльність вимагає перевірки порядку формування та оцінки статутних документів спільних підприємств, достовірності та правильності оформлення облікових записів, первинних документів щодо відображення фінансових інвестицій. Спільне підприємство є об'єктом спільного контролю двох чи більше сторін відповідно до угоди між ними.

Аудит боргових фінансових інвестицій пов'язаний з перевіркою правильності ведення обліку за даним об'єктом.

Операції з інвестиціями пов'язані з витратами, які відображають на таких субрахунках:

- втрати від інвестицій в асоційовані підприємства (961);
- втрати від спільної діяльності (962);
- втрати від інвестицій у дочірні підприємства (963);
- витрати від зміни вартості фінансових інструментів;
- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (971);
- втрати від зменшення корисності активів (972);

- втрати від неопераційних курсових різниць(974);
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (975);
- списання необоротних активів (976);
- інші витрати діяльності (977)

У ході перевірки правильності накопичення та списання витрат необхідно звернути увагу на:

- достовірність показників щодо формування собівартості реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів;
- правильність відображення витрат від неопераційних курсових різниць, уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій. При цьому необхідно перевірити наявність документів, що санкціонують проведення уцінки, списання та визначають порядок її проведення.

До джерелам інформації для проведення аудиту фінансових інвестицій належать наказ про облікову політику підприємства, у якому вказуються перелік первинних документів, пов'язаних з відображенням операцій з фінансовими інвестиціями; перелік осіб, які мають право підписувати ці документи. Самі первинні документи, якими можуть бути документи з приймання-передачі внесків до статутних капіталів, внесків у спільну діяльність, цінних паперів, платіжні доручення і виписки банку, прибуткові і видаткові касові ордери і т.д

Первісною вартістю, за якою фінансові інвестиції відображаються в обліку є собівартість. Вона складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, борів, обов'язкових платежів, інших витрат, які безпосередньо пов'язані з їх придбанням. Собівартість фінансових інвестиції придбаних шляхом обміну на цінні папери власної емісії визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів. Якщо придбання здійснюється шляхом на інші активи –т о за справедливою вартістю переданих активів.

Фінансові інвестиції оцінюють також за справедливою вартістю якщо вони придбані і утримуються виключно для перепродажу протягом

дванадцяти місяців з дати їх придбання; або асоційоване або дочірнє підприємство функціонує в умовах, які унеможливають передачу коштів інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (наприклад, воєнні дії).

Справедливою є вартість за якою фінансова інвестиція може бути реалізована в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Збільшення або зменшення балансової вартості інвестицій під час складання бухгалтерської звітності відображається у складі інших доходів або інших витрат.

У разі відхилення справедливої вартості фінансових інвестицій від їх балансової вартості потрібно здійснювати переоцінку, результати якої визнаються як інші доходи або інші витрати. У фінансовому обліку витрати від переоцінки відображають на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких не можна визначити достовірно, показуються у балансі за собівартістю з врахуванням зменшення їх корисності. Під зменшенням корисності розуміють втрату економічної вигоди у сумі, яка перевищує балансову вартість інвестицій над сумою, яку підприємство очікує одержати за період володіння нею. Обставини, які знижують прибутковість фінансових інвестицій є різними. Ними можуть бути погіршення фінансового стану підприємства-об'єкта інвестування. Через них ринкова ціна на акції такого підприємства може знижуватися. Однак ціна може впасти навіть тоді, коли підприємство-емітент тимчасово припиняє виплату дивідендів у зв'язку із масштабною реконструкцією, яка вимагає на тривалий час значного обсягу капітальних інвестицій. При цьому виникає необхідність реінвестицій і виплати дивідендів знижуються. Відповідно, знижується і ринкова ціна акцій через зниження попиту на них. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат одночасно із зменшенням їх балансової вартості.

Фінансові інвестиції, які придбані і утримуються до їх погашення (боргові цінні папери), оцінюються за амортизованою собівартістю.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства на дату складання балансу відображають за методом участі в капіталі. Під час функціонування підприємство може мати втрати від участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно до збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Втрати від участі в капіталі виникають тоді, коли підприємство, інвестиції у яке обліковуються за методом участі в капіталі, отримує збиток.

У ході перевірки правильності накопичення та списання втрат від участі у капіталі аудиторі необхідно звернути увагу на правильність визначення та ведення обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими (дочірніми, спільними) підприємствами збитків від зменшення власного капіталу підприємств внаслідок інших подій. При цьому необхідно перевірити документи, що підтверджують отримання збитку або зменшення власного капіталу, а також перевірити правильність розрахунку втрат від участі в капіталі.

Не дивлячись на обов'язковість, багато інвесторів, які здійснюють суттєвий вплив на об'єкти інвестування, не використовують в обліку метод участі у капіталі. Це пояснюється різними причинами: цей метод є досить складним у сприйнятті; відсутні дієві способи контролю за достовірністю інформації про результати господарювання асоційованих, дочірніх підприємств, які мають братися до уваги у інвестора; даний метод не узгоджується з вітчизняним податковим законодавством щодо оподаткування прибутку.

У вітчизняній практиці варто використовувати кілька альтернативних варіантів обліку інвестицій у пов'язані сторони: базовий підхід, за яким в обліку інвестицій у дочірні підприємства використовується метод участі у

капіталі та альтернативні варіанти: за фактичною собівартістю інвестованого капіталу або за переоціненою вартістю, яка б відповідала справедливій вартості об'єктів на ринку.

При списанні необоротних активів використовують субрахунок 976 «Списання необоротних активів». У ході аудиту необхідно врахувати причини списання, адже від них буде залежати необхідність нарахування і сплати податку на додану вартість. Якщо списання здійснюється із не залежних від підприємства причин, то це надає йому право не нараховувати податкові зобов'язання на підставі абз.2 п. 189.9 Податкового кодексу України [56]. Уникнути ПДВ не вдасться без правильно оформлених документів щодо списання, тому підставою для списання необоротних активів і уникнення ПДВ є правильно оформлені документи. Якщо йдеться про розкрадання, то необхідним є відповідний документ, виданий правоохоронними органами. В інших випадках – Акт списання основних засобів (типова форма № ОЗ-3) або Акт на списання автотранспортних засобів (типова форма № ОЗ-4), висновок відповідної експертної комісії про неможливість використання ОЗ за первісним призначенням (наприклад, через невідповідність існуючим технічним або експлуатаційним нормам, неможливість ремонту).

При обліку операцій в іноземній валюті потрібно врахувати, що усі статті балансу поділяються на монетарні і немонетарні. За монетарними статтями на кожну дату здійснення розрахунків та на дату балансу визначають курсові різниці. За умови зростання курсу іноземної валюти курсова різниця по заборгованості за придбаними необоротних активів від нерезидента має відобразитися на субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», а за умови зменшення курсу – на 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

У ході перевірки правильності визначення та обліку витрат з податку на прибуток необхідно звернути увагу на правильність ведення обліку нарахованої суми податку на прибуток, що визначається за даними бухгалтерського обліку.

Основні види можливих порушень П(С)БО 16, які виявляються при документальній перевірці узагальнено в додатку Ж.

Таким чином, виявлені порушення пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналітичні елементи системи управління витратами

Управління витратами є процесом цілеспрямованого формування різних видів витрат за умов постійного контролю їх рівня і оптимізації. У сучасних умовах ефективно управління витратами дозволяє підвищувати ефективність господарювання, збільшувати фінансові результати та вартість підприємства. Система управління витратами характеризується функціональним і організаційним аспектами.

Функціональна структуризація витрат дозволяє будувати різні алгоритми оцінки ефективності функцій управління.

До організаційних аспектів відносять: пошук та виявлення факторів зниження витрат ресурсів, їх нормування; планування витрат за їх видами; облік і аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такі підсистеми керуються відповідними структурними одиницями підприємств залежно від їх розміру. Ними можуть бути відділи, бюро чи окремі виконавці. Це досить складний, багатоаспектний і динамічний процес, які включає управлінські дії, метою яких є ріст результатів господарювання за рахунок оптимізації витрат.

На підприємствах управління витратами є важливим засобом побудови системи обліку витрат з врахуванням тактичних і стратегічних цілей менеджменту. Воно вимагає систематичного моніторингу фактичних витрат, вивчення їх поведінки під дією внутрішніх і зовнішніх факторів, прийняття рішення щодо покращення структури операційних витрат, фінансових і інвестиційних витрат.

Аналітичні елементи системи управління витратами подано на рис. 3.1



Рис. 3.1. Аналітичні елементи системи управління витратами [26]

Кожен з складових елементів системи виконує окремі поставлені перед ними завдання, а всі разом забезпечують ріст конкурентоспроможності і ефективності господарювання. За її допомогою вирішуються наступні завдання:

- здійснюється нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;
- збираються, аналізуються інформація про витрати, виявляються фактори формування і причини зміни;
- виявляються тенденції змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;
- здійснюється пошук напрямків економії ресурсів і оптимізації витрат;
- здійснюється контроль і регулювання показників господарської діяльності підприємства.

Системі управління витратами притаманні певні ознаки, серед яких варто виокремити: цілеспрямованість (оптимізація рівня витрат і отримання

прибутку); складність (наявність достатньо великого числа підсистем); гнучкість (приспосовування до дії різних факторів); керованість (можливість впливу на рівень витрат залежно від потреб).

Ефективна система управління витратами ґрунтується на дотриманні певних принципів. Розглянемо основні з них.

Перш за все, це системний характер організації управління витратами. Цей принцип є визначальний і передбачає її розгляд як цілісної системи планових, облікових, контрольних-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством позитивних фінансових результатів господарювання.

Дані системи управління витратами мають лише внутрішнє призначення і орієнтуються на задоволення власних інформаційних потреб менеджменту і не можуть виходити за межі підприємства.

У процесі управління витратами підприємство самостійно визначає форми і зміст звітності. Принцип самостійності означає повну незалежність підприємства при розробці систем ведення внутрішнього обліку та контролю. Їх завданням є забезпечення керівництва необхідною інформацією.

Дотримання принципу пріоритетності стратегічних цілей перед поточними завданнями вимагає від системи управління витратами обґрунтування перспективних напрямків розвитку на основі отриманої інформації.

Принцип неперервності передбачає постійне формування та аналіз інформації для потреб менеджменту. Управлінський облік є обов'язковою складовою інформаційної системи підприємства і разом з нею повинен функціонувати на постійній основі.

Єдність і універсальність інформаційної бази системи управління витратами є принципом її організації та вимагає формування внутрігосподарської бази даних багатофункціонального призначення. Це дозволяє спростити та здешевити пошук необхідної інформації для

обґрунтування управлінських рішень, з максимальною ефективністю застосувати накопичену інформацію.

Принцип економічної обґрунтованості і достовірності вимагає точності у відображенні господарських операцій, ретроспективного аналізу діяльності підприємства і його підрозділів. Стратегічні плани повинні обґрунтовувати цілі і шляхи їх досягнення, а короткострокові – потрібно деталізувати до рівня інструкцій. Тільки достовірна допоможе керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Важливим принципом ведення системи управління витратами є принцип мінімальної трудомісткості, який передбачає використання методик, сучасних технічних засобів, програмного забезпечення. Це дозволить виконувати своєчасно та у повному обсязі комплекс планових, облікових, контрольних і аналітичних розрахунків.

Принцип бюджетного методу управління витратами передбачає поділ сфери діяльності підприємства на центри відповідальності; формування бюджетів витрат по підприємстві в цілому і його структурних одиницях, дотримання відповідності показників між показниками бюджету і стратегічними цілями; організацію контролю за виконанням бюджетів;

Принцип оцінювання результатів діяльності підрозділів підприємства на основі бюджетів та внутрішньої звітності дозволяє системі управління витратами стати інструментом мотивації працівників як головної складової економічного механізму.

Дотримання даних принципів створює базу економічної конкурентоспроможності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку.

Для управління витратами застосовують різні методи, а саме: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVR-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо.

Інформаційно-аналітичні можливості директ-костінгу допомагають приймати раціональні управлінські рішення з метою визначення беззбитковості виробництва, ціноутворення. Основними характеристиками директ-костінгу є наступні:

- обов'язкова класифікація витрат на змінні та постійні;
- визначення виробничої собівартості основі лише змінних витрат по об'єктах або по центрах відповідальності;
- особлива схема побудови звіту про доходи (маржинальний підхід);
- оцінювання незавершеного виробництва та готової продукції по виробничій собівартості.

З метою комерційного успіху на ринку продукція повинна бути конкурентоспроможною, тобто поєднувати такі характеристики як якість і відносна дешевизна. Для досягнення такої мети ефективним є такий метод, як таргет-костінг, який є концепцією управління цільовою собівартістю. Важливою відмінністю даного методу оптимізації витрат є специфічний підхід до формування собівартості. Метод націлений на виготовлення лише інноваційної продукції, розрахункова собівартість якої не перевищує заплановану цільову собівартість на 3–5%. При її застосуванні така традиційна модель ціноутворення, коли: *собівартість + прибуток = ціна*, для потреб концепції таргет-костінгу отримала вигляд: *ціна - прибуток = собівартість*.

Метод кайзен-костинг ідейно схожий з таргет-костингом, адже також застосовується для досягнення цільової собівартості. Концепція кайзен-костингу передбачає удосконалення діяльності підприємства або її окремих підрозділів за допомогою технічного та організаційного поліпшення внутрішніх бізнес-процесів процесів без залучення інвестицій ззовні, а саме забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня.

Взаємодія методів таргет-костингу і кайзен-костингу дозволяють ефективно управляти собівартістю.

Ще одним методом управління витратами є CVP-аналіз (аналіз точки безбитковості), який ґрунтується на функціональному зв'язку між витратами, обсягом продажу і прибутком. Зіставленні трьох величин дозволяє визначити обсяг реалізації, що за відомою величиною постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить безбитковість діяльності або запланований прибуток. Такий метод лежить, що лежить в основі маржинального аналізу є простим, наочним і оперативним.

Переваги та недоліки сучасних методів управління витрати подано у додатку 3.

Отже, система управління витратами повинна сприяти:

- аналізу витрат ресурсів, які споживаються різними видами діяльності для виявлення факторів і причин виникнення і зміни окремих витрат;
- виявленню і усуненню непродуктивних витрат, які не додають цінності підприємству і його продукції і можуть бути усунені без шкоди для його діяльності;
- постійному пошуку можливостей зниження витрат та економії ресурсів;
- прийняттю рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності продукції;
- визначенню ефекту та ефективності різних видів діяльності підприємства.

Оперативний вибір дій, які коригують управлінням витратами вимагає щоденного відстеження та зіставлення витрат не тільки за окремими видами продукції, ринками, клієнтами, але і за всіма бізнес-процесами підприємства, операціями та замовленнями. Це знижує придатність традиційних методів обліку витрат та обумовлює їх невідповідність потребам менеджменту в аналітичній інформації. У зв'язку з цим виникає необхідність у створенні і постійному удосконаленні механізму управління витратами, пошуку наукових підходів до вибору методів і способів цілеспрямованої дії на процес формування витрат діяльності.

Узагальнюючи викладене, можна зробити висновок, що система управління витратами має вирішальне значення як в обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища, так і у налагодженні ефективного механізму планування, контролю і аналізу витрат. Перевагами ефективного управління витратами є наявність своєчасної, достовірної і повної інформації про собівартість окремих видів продукції, їх комерційні позиції на ринку; наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення; організація виробництва продукції за конкурентною ціною, зміцнення фінансової стійкості і ріст ділової активності тощо.

3.2. Аналіз операційних витрат підприємства

Методика економічного аналізу, яка покликана вивчати причинно-наслідкові зв'язки між показниками діяльності підприємства дозволяє аудитору виявити навмисні і ненавмисні помилки і обліку і звітності. Рекомендації щодо використання аналітичних процедур дає міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури» [33]. Аналітичні процедури ґрунтуються на тому, що між показниками діяльності підприємства існують логічні причинно-наслідкові зв'язки. Зміна одного показника неминуче веде до зміни іншого. Тому їх використання пов'язане з вивченням взаємозв'язків між показниками, встановлені між ними характерних співвідношень і тенденцій. Динаміка залежностей, якщо не відбулося ніяких змін в діяльності, як правило, повинна, бути стабільна, а зміни, що виникають – логічними. При появі неочікуваних, незвичайних, не логічних відхилень аудитор повинен з'ясувати причини і ретельно їх вивчити. Однією з причин можуть бути спотворення облікових даних.

Крім того, використання аналітичних процедур дозволяє аудитору розв'язати стратегічні завдання пов'язані з розробкою стратегії розвитку підприємства, надати клієнту дієві консультації з метою підвищення ефективності господарювання.

Управління витратами неможливе без аналізу структури витрат, динаміки і факторів їх формування, виявлення непродуктивних витрат.

Важливим етапом аналізу витрат є оцінка їх структури, що проводиться за такими напрямками:

- аналіз витрат на виробництво за елементами витрат;
- аналіз витрат, згрупованих за їх функціональною роллю у виробничому процесі, тобто за статтями калькуляції;
- аналіз прямих матеріальних і трудових витрат;
- аналіз непрямих витрат.

Методика аналізу витрат за економічними елементами полягає в зіставленні витрат за економічними елементами в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, фактичними за минулий рік з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів. Абсолютні відхилення по економічних елементах відображають загальні результати використання фонду оплати праці, матеріальних ресурсів, нарахування амортизації, але не зміни собівартості продукції, так як ці відхилення викликані ще й змінами в обсязі і структурі виробництва продукції. Аналіз структури витрат на виробництво дозволяє дати оцінку раціональності такої структури, виявити найбільш резервомісткий об'єкт.

За результатами аналізу структури витрат за елементами можна зробити наступні висновки:

- зміна питомої ваги витрат на заробітну плату характеризує зміни трудомісткості продукції: збільшення питомої ваги таких витрат є наслідком збільшення трудомісткості продукції, і навпаки;
- зміна питомої ваги матеріальних витрат – визначає зміни продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат є наслідком зростання продуктивності праці, і навпаки;
- зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань – характеризує зміни технічного рівня виробництва, амортизаційної політики підприємства.

Таким чином, вивчення структури витрат за елементами (а при необхідності і за найважливішими їх складовими частинами), а також змін, які відбулися за звітний період, дає можливість оцінити раціональність такої структури та зробити висновок про необхідність і можливість її зміни в напрямі зниження матеріало- або трудомісткості.

Для оцінки складу та структури і динаміки операційних витрат скористаємося підприємства таблицею 3.1.

Таблиця 3.1

Оцінка складу і структури операційних витрат ТОВ «Вітраж» за 2016-2017 рр.

Елементи витрат	За 2016 рік		За 2017 рік		Динаміка		
	сума тис.грн	частка %	сума тис.грн	частка %	Абсолютна тис.грн.	Відносна тис.грн	В структурі %
1.Матеріальні витрати	3076,9	72,9	3278,9	71,8	202,0	6,6	-1,1
2.Витрати на оплату праці	431,9	10,3	515,1	11,3	83,2	19,3	1,0
3.Відрахування на соціальні заходи	156,6	3,7	183,0	4,0	26,4	16,9	0,3
4.Амортизація	134,7	4,4	152,1	3,3	17,4	12,9	-1,1
5.Інші операційні витрати	418,6	8,7	439,0	6,6	20,4	4,9	-2,1
Разом	4218,7	100	4568,1	100	662,8	7,3	-
6.Обсяг продукції, тис грн	5686,5	x	8122,0	x	2435,5	42,8	x
7.Матеріаломісткість, коп	54,1	x	40,4	x	-13,7	-28,4	x
8.Трудомісткість, коп	10,4	x	8,6	x	-1,8	-17,0	x
9.Фондомісткість, коп	2,4	x	1,9	x	-0,5	-21,4	x

За даними таблиці можна зробити висновок, що операційні витрати за елементами витрат в звітному періоді порівняно з минулим зросли на 662,8тис.грн, або на 7,3%.

За всіма елементами витрат спостерігається негативна динаміка(відбувається їх ріст), але вирішальний вплив у її формуванні мали матеріальні витрати, які в звітному періоді зросли на 202,0 тис грн.або на 6,6%.

Структура витрат протягом двох років не зазнала суттєвих змін. Найбільшу частку займають матеріальні і трудові витрати, що становлять в звітному періоді відповідно 71,8% і 15,3%. Досить значною є частка інших операційних витрат.

Наведені в таблиці дані свідчать, що аналізоване виробництво є матеріаломістким. Так, матеріаломісткість в минулому періоді ставила 54,1 коп., це означає, що підприємство на одиницю виготовленої продукції витратило матеріальних ресурсів на суму 54,1 коп. Як позитивний момент в роботі підприємства, слід відмітити її зниження в звітному періоді на 13,7 коп. при збільшенні обсягу виробництва.

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами (а при необхідності і за найважливішими їх складовими), а також змін, які відбулися за звітний період дає можливість виділити найбільш резервомісткий об'єкт. Ним на підприємстві є матеріальні, трудові витрати та інші операційні витрати.

Для аудиту і аналізу витрат, поряд з обліком їх за економічними елементами, застосовується групування за статтями калькуляції, у розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Дане групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції та місцем їх виникнення (за цехами, ділянками тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування, технологічного процесу, продукції, що виготовляється. Встановлення переліку та складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене до компетенції підприємства та має бути регламентоване його обліковою політикою.

Аналіз собівартості продукції за статтями є важливою складовою оцінки результатів господарювання підприємства. Його результати дають можливість встановити, за якими статтями є економія, а за якими – перевитрачання, тим

самим визначаючи конкретні напрями оптимізації рівня собівартості продукції, подальшого вивчення можливих резервів її зменшення.

Аналіз витрат за статтями калькуляції передбачає визначення абсолютного та відносного відхилення за статтями витрат, порівняння фактичних даних з даними за минулі періоди, прогнозними (плановими) даними; обчислення частки кожної статті в загальній сумі витрат, вивчення структурних зрушень, що відбулися; надання оцінки змін кожної статті.

У процесі аналізу у першу чергу приділяється увага статтям, за якими були допущені значні перевитрати, непродуктивні витрати та втрати, а також тим, які займають значну питому вагу в собівартості продукції.

Аналітичну цінність для подальшого пошуку напрямків економії витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів будуть мати і такі розрахункові аналітичні показники, які показують обсяг витрат за калькуляційними статтями, що припадають на одну гривню окремо випущеної і реалізованої продукції. Вони розраховуються шляхом ділення суми витрат за кожною статтею на суму відповідно випущеної і реалізованої продукції.

Для більш глибокого вивчення причин зміни собівартості товарного випуску аналізуються звітні калькуляції окремих виробів, порівнюють фактичний рівень витрат на одиницю продукції з плановим і даними минулих років в цілому по виробках і за окремими статтями витрат.

В аналізі статей калькуляції окремих видів продукції особливу увагу зосереджують на перевитратах, які повинні стати об'єктом факторного аналізу.

Важливим узагальнюючим показником витрат є витрати на 1 грн. продукції (витратомісткість продукції). Цей показник є універсальним. Може розраховуватися в будь-якій галузі виробництва. Він наочно показує зв'язок між витратами і прибутком.

Аналіз витрат на 1 грн. продукції підприємства проводиться у наступній послідовності:

- оцінка динаміки витрат на 1 грн. продукції;

- порівняння з даними інших підприємств, середньогалузевими показниками тощо;
- виявлення впливу факторів на зміну рівня витрат на 1 грн. товарної продукції;
- визначення впливу виявлених факторів на зміну прибутку підприємства.

Витрати на 1 грн. товарної продукції розраховуються за формулою[65]:

$$B = \frac{\sum_{i=1}^n q_i \cdot C_i}{\sum_{i=1}^n q_i \cdot P_i}$$

q - обсяг продукції i -го виду;

C_i – собівартість одиниці i -го виду продукції;

P_i - оптова ціна i -го виду продукції;

n - кількість видів продукції.

На зміну рівня витрат на 1 грн продукції впливають безліч факторів, пов'язаних з формуванням як чисельника, так і знаменника наведеної формули вище формули.

Безпосередньо на зміну рівня витрат на 1 грн. продукції впливають фактори, які знаходяться з ним у прямому функціональному зв'язку, тобто фактори першого рівня:

- зміна структури випущеної продукції: цей фактор впливає на загальну суму витрат через зміну середньої собівартості одиниці продукції у зв'язку зі збільшенням або зменшенням питомої ваги конкретного виду продукції (роботи, послуги). При зростанні питомої ваги продукції, яка має витрати на 1 грн. нижче, ніж на всю продукцію, величина витрат на гривню продукції в цілому знизиться, і навпаки;
- зміна рівня витрат на виробництво окремих видів продукції: собівартість продукції по суті є сумою витрат на виробництво окремих видів продукції; відповідно, чим меншою є сума витрат на виробництво окремих видів продукції, тим нижчий рівень витрат на 1 грн. продукції, і навпаки;

- зміна цін на використані ресурси: характер впливу цього фактору аналогічний впливу попереднього фактору;
- зміна цін на продукцію: цей фактор здійснює зворотній вплив на рівень витрат на 1 грн. продукції, тобто зниження цін спричиняє збільшення витрат на 1 грн. продукції, і навпаки.

Вплив наведених факторів на зміну витрат на 1 грн. продукції можна визначити способом ланцюгових підстановок.

Загальна сума витрат ($Z_{заг}$) може змінитися через зміну обсягу виробництва (q), її структури ($ПВ$), рівня змінних витрат на одиницю продукції (B_i) і суми постійних витрат на весь випуск продукції (A).

$$Z_{заг} = \sum (g \cdot ПВ \cdot B_i) + A$$

Використовуючи дану факторну модель і методи елімінування, можна зробити факторний аналіз зміни загальних витрат підприємства.

Аналіз матеріальних витрат полягає у порівнянні їх фактичного обсягу з плановим (прогнозним) чи базовим і в обчисленні впливу окремих факторів на виявлені відхилення. Кількість факторів і методика їх дослідження залежать від особливостей технологічного процесу, а також видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, що використовуються.

Загальна сума матеріальних витрат залежить від обсягу та структури виробництва продукції та рівня матеріальних витрат у собівартості окремих видів продукції.

Фактори зміни обсягу та структури продукції – елементні, які не підлягають деталізації. Зміна рівня витрат на окремі види продукції – складний фактор, що поділяється на фактори другого та третього рівнів.

Рівень впливу кожного фактору на зміну величини матеріальних витрат визначається способом ланцюгових підстановок.

У процесі аналітичного дослідження значна увага приділяється зміні матеріальних витрат за рахунок зміни рівня витрат на окремі види продукції. Для підприємств більшості галузей аналіз цієї зміни полягає у вивченні впливу трьох факторів: норм витрат, ціни, заміни матеріалів (цей фактор виражається у

відхиленні норми витрат і ціни матеріалу, який замінює, від норми і ціни матеріалу, який замінюють). На кожен з цих чинників впливають фактори третього рівня:

- норми витрат: чиста вага виробу, зворотні відходи, безповоротні відходи;
- ціна: ціна матеріалу, структура, склад матеріалів;
- заміна матеріалів: норми витрат, ціна матеріалів.

Подальший аналіз спрямований на виявлення причин, що викликали вплив розглянутих факторів, і працівників, з вини яких відбулися ці відхилення. При цьому проявляється специфіка не тільки галузі, що аналізується, але й особливості технології, організації виробництва, а також системи управління.

Відхилення за рахунок нераціонального використання матеріалів виявляють за повідомленнями про зміну норм, відхиленнями від норм, актами про брак тощо; вони можуть виникати через низьку якість і некондиційність матеріалів, неефективні способи виробництва, використання заміників, низьку кваліфікацію робітників, їх недисциплінованість тощо.

Відхилення за рахунок змін цін виникають внаслідок недотримання кошторису витрат на транспортування і зберігання, придбання матеріалів нижчої якості та ін.

Виявлену економію оцінюють позитивно, якщо її досягнуто не за рахунок цінових факторів, застосування застарілих норм або завищення планових витрат.

Вартість матеріалів є складним економічним елементом, що включає в себе як основні матеріали, так і комплектуючі вироби, напівфабрикати, паливно-енергетичні витрати тощо. За кожним видом матеріалів ведеться порівняння витрат і виявляються причини відхилень.

Одним із найважливіших джерел зниження собівартості продукції є швидше зростання продуктивності праці, ніж зростання середньої оплати праці.

Загальна сума прямої заробітної плати залежить від обсягу та структури виробництва продукції та рівня витрат на оплату праці у собівартості окремих видів продукції.

Проводячи аналітичне дослідження, можна визначити розмір впливу на собівартість продукції усіх розглянутих факторів, який визначається як сума добутків зміни собівартості продукції за рахунок кожного фактору на фактичний обсяг виробництва.

Проведення аналізу витрат підприємства передбачає вивчення рівня, динаміки і структури загально виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут. Ці витрати є комплексними, складаються з різних елементів, що зумовлює необхідність складання бюджетів для потреб планування, обліку та аудиту.

У процесі аналізу вивчають динаміку та напрями зміни непрямих витрат, виконання бюджету з кожного виду витрат, визначають відхилення від бюджету та причини відхилень, підраховують непродуктивні втрати, перевіряють обґрунтованість розподілу витрат між товарною продукцією та незавершеним виробництвом, окремими видами продукції і розробляють заходи по використанню виявлених напрямків зниження витрат.

Враховуючи, що не всі види непрямих витрат однаково пов'язані зі зміною обсягу виробництва продукції, аналіз непрямих витрат проводиться окремо за статтями витрат умовно-постійних і умовно-змінних:

- аналіз умовно-постійних витрат здійснюється шляхом порівняння суми та рівня цих витрат за звітний період у динаміці або з бюджетом. Детально вивчаються причини, які викликали перевитрачання і економію за кожною статтею;
- аналіз умовно-змінних витрат проводиться шляхом порівняння їх фактичної величини на 1 грн. продукції (тобто рівня витрат) з бюджетними або базисним рівнем, перерахованим на фактичний обсяг виробництва продукції.

Умовно-змінні витрати порівнюють з фактичними у динаміці за кілька звітних періодів і у такий спосіб оцінюють динаміку змін витрат, абсолютну та відносну економію або перевитрачання, виявляють резерви зниження витрат

У результаті зіставлення визначаються темпи зміни витрат, які порівнюються між собою і з темпами зміни обсягу виробництва, показниками оборотності готової продукції. Це дозволяє оцінити динаміку і напрямки зміни витрат. Нераціональним є перевищення темпів зміни витрат над темпами зміни обсягу продукції, темпів зміни витрат на рекламу і дослідження ринку над темпами зміни оборотності готової продукції.

На основі первинних документів по обліку витрат матеріалів, запасних частин, палива, енергії, зарплати, аналітичних розрахунків бюджетів, матеріалів спостережень за ходом виробничого процесу виявляються фактори і причини економії і перевитрат по кожному елементу статті. Наприклад, сума заробітної плати, витрати на відрядження, що показані в складі загальновиробничих і адміністративних витрат змінюється під впливом зміни чисельності працівників і їх середньої зарплати (зміни окладів, виплати премій, доплат), кількості відряджень, середньої тривалості та вартості одного дня відрядження

Сума витрат по внутрішньому переміщенню вантажів залежить від: виду транспортних засобів, повноти їх використання, рівня виконання виробничої програми, економного витрачання засобів на утримання і експлуатацію рухомого складу.

Втрати від псування і нестачі матеріалів і продукції визначаються їх кількістю і ціною.

Утримання основних засобів і нематеріальних активів, амортизація, освітлення, опалення, водопостачання і ін. залежить від зміни вартості внаслідок надходження, вибуття, переоцінки і норм амортизації, а також зміни норм споживання і вартості послуг.

Утримання легкового транспорту, витрати на ремонт залежать від зміни кількості машин і витрат на утримання однієї машини, обсягу робіт і їх вартості.

Оскільки витрати на збут пов'язані з реалізацією продукції, то основними факторами їх формування є відстань перевезення, види транспортних засобів, транспортні тарифи на перевезення вантажів, вага відвантаженої продукції,

розцінки за навантаження і розвантаження однієї тони продукції, витрати на тару і пакувальні матеріали, що визначаються їх кількістю, вартістю та нормами витрачання на одиницю продукції.

Дано оцінку складу та динаміки загальновиробничих витрат підприємства на основі даних таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Оцінка загально виробничих витрат

Статті витрат	Згідно бюджету	Згідно бюджету на фактичний обсяг продукції	Факт	Відхилення від бюджету		
				всього	В т. ч. за рахунок зміни	
					обсягу	інших факторів
1. Витрати на управління виробництвом	490,0	489,0	500,0	10,0	-1,0	11,0
2. Амортизація	75,0	75,0	75,0	-	-	-
3. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів	92,5	91,1	100,0	7,5	-1,4	8,9
4. Витрати на утримання виробничих приміщень	125,0	125,0	143,5	18,5	-	18,5
5. Інші витрати	77,5	76,8	81,5	8	-0,7	4,7
Разом	860,0	856,9	900,0	40	-3,1	43,1

Дані таблиці свідчать, що порівняно з бюджетом відбулося збільшення загально виробничих витрат на 40тис.грн., або на 4,7%. Слід відмітити, що перевитрати отримано майже за всіма складовими, крім амортизації основних засобів загальновиробничого призначення. Причини перевитрат можуть бути різні. Їх встановлюють на основі вивчення аналітичних розрахунків по кожній статті витрат та первинних документів, якими оформляються витрати за нормами, відхилення від норм і зміна норм.

Ріст загальновиробничих витрат часто пов'язаний із необхідністю вдосконалення технології і організації виробництва, диверсифікацією господарської діяльності, переходом на нові технології, оновлення основних засобів загально виробничого призначення у зв'язку з посиленням конкуренції, зміною кон'юнктури товарного ринку.

Проведемо аналіз адміністративних витрат, дотримання бюджету адміністративних витрат за окремими статтями на основі таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка адміністративних витрат

(тис. грн.)

Складові адміністративні витрати	За 2016 рік факт	За 2017 рік		Динаміка				Відхилення від плану	
		план	факт	Запланована		Фактична		сума	%
				сума	%	сума	%		
1.Корпоративні витрати	25,0	40,5	40,0	15,5	62,0	15,0	60,0	-0,5	-1,2
2.Утримання апарату управління	34,4	66,5	70,0	32,1	93,3	35,6	103,58	3,5	5,3
3.Утримання основних засобів	45,0	55,0	59,0	10,0	22,2	14	31,1	4	7,3
4. Винагороди за професійні послуги	7,0	4,0	4,0	-3,0	-42,9	-3,0	-42,9	-	-
5. Амортизація	35,5	30,0	44,0	-5,5	-15,5	8,5	23,9	14	46,6
6. Плата за розрахунково-касове обслуговування	1,7	2,0	2,2	0,3	17,6	0,5	29,4	0,2	10,0
7. Інші витрати	3,0	2,5	2,0	-0,5	-16,6	-1,0	33,33	-0,5	20,0
Разом:	151,6	200,5	221,2	48,9	32,3	69,6	45,9	20,7	2,8

*розроблено самостійно з використанням додатку К

Особливість проведення аналізу адміністративних витрат полягає в оцінці дотримання бюджету. Як свідчать дані таблиці, адміністративні витрати в звітному періоді ставили 221,2 тис.грн., що на 20,7 тис.грн.. або на 2,8% більше бюджету. Планом передбачалося збільшення витрат порівняно з минулим періодом на 48,9 тис.грн. або 32,3 %, фактично вони зросли на 69,6 тис.грн., або на 45,9%.

Оцінюючи окремі складові адміністративних витрат, можна констатувати, що лише за однією статтею підприємство дотрималося бюджету, за іншими - спостерігаються перевитрати і економія.

Для з'ясування причин такої ситуації необхідно вивчити обґрунтованість бюджету за кожним елементом витрат і первинні документи, якими оформляються витрати за нормами та відхилення від норм.

Проаналізуємо витрати на збут, оцінимо їх динаміку та структуру за даними таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Оцінка динаміки та структури витрат на збут

(тис.грн.)

Складові витрат на збут	За 2016 рік	За 2017 рік		Динаміка				Відхилення від плану		
		факт	план	факт	запланована		фактична		сума	%
					сума	%	сума	%		
1. Витрати пакувальних матеріалів	24,0	22,5	22,5	-1,5	-6,3	-1,5	-6,3	-	-	
2. Витрати на транспортування продукції	25,0	29,0	28,0	4,0	16,0	3,0	12,0	-1	-3,4	
3. Витрати на оплату праці й комісійні продавцям	19,9	15,5	15,0	-4,4	-22,1	-4,9	-24,6	-0,5	-3,2	
4. Витрати на рекламу	7,5	10,5	10,2	3,0	40,0	2,7	36,0	-0,3	-2,9	
Всього	76,4	77,5	75,7	1,1	1,4	-0,7	-0,9	-1,8	-2,3	

*розроблено самостійно з використанням додаткуК

Витрати на збут продукції у звітному періоді становили 75,7 тис.грн.. Згідно даних таблиці відбулася економія бюджету в сумі 1,8 тис.грн.. або 2,3%. В минулому ж періоді при бюджеті 72,5 тис.грн.. фактичні витрати на збут становили 76,4 тис.грн. Планом на звітний період передбачався ріст витрат на збут на 1,1 тис. грн. або 1,4% . Це обумовлено збільшенням обсягу виробництва. Фактично витрати зменшилися порівняно з минулим періодом на 0,7 тис.грн.або 0,9%. Підприємство у звітному періоді за всіма складовими витрат на збут має економію бюджету. Так, витрати на транспортування продукції знизилися 1 тис.грн. або 3,4%. Це стало можливим в результаті росту обсягу продажу на регіональному ринку.

Досить значну частку у складі витрат на збут займають витрати на рекламу (13,5%). Тому виникає необхідність оцінити їх ефективність.

Ефективність витрат на рекламу можна вивчити на основі розрахунку та

оцінки динаміки співвідношення витрат на рекламу та чистого доходу підприємства, частки нереалізованої продукції в складі майна підприємства.. Темпи росту витрат повинні відставати від темпів росту обсягу продажу. Наявність такого співвідношення свідчатиме про ефективну рекламну діяльність підприємства. Слід зазначити, що цінність реклами, в цілому, визначається не тільки приростом збуту продукції, але і одержанням прибутку та підвищенням кінцевих показників господарської діяльності підприємства. Аналізуючи ефективність витрат на рекламу, доцільно враховувати , що є такі види реклами, які розраховані на довгострокову дію і спрямовані на підтримку марки, престижу підприємства перед споживачами.

Проаналізуємо склад, структуру та динаміку інших витрат операційної діяльності на основі даних таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Оцінка інших операційних витрат

(тис.грн.)

Склад інших операційних витрат	Минулий період		Звітний період		Динаміка	
	сума	%	сума	%	сума	у структурі
1. Відрахування до резерву сумнівних боргів	-	-	-	-	-	-
2. Собівартість реалізованих виробничих запасів	60,1	13,3	62,9	11,2	2,8	-2,1
3. Нестачі і втрати від псування цінностей	75,2	16,6	-	-	-75,2	-16,6
4. Штрафи, пені, неустойки	0,4	0,1	0,5	0,1	0,1	-
5. Утримання об'єктів соціально-культурного призначення	15,2	3,4	14,3	2,6	-0,9	-0,8
6. Інші витрати операційної діяльності	301,7	66,8	481,3	86,1	179,6	19,3
Всього	452,6	100,0	559,0	100	212,7	-

Дані таблиці свідчать, що величина інших операційних витрат підприємства у звітному періоді порівняно з минулим зросла на 212,7 тис.грн.. або на 23,5% і становить 559,0 тис.грн. Оцінюючи структуру витрат, слід вказати, що найбільшу частку як в минулому, так і в звітному періоді займають інші витрати операційної діяльності (відповідно 66,8% і 86,1%). Частка

сплачених штрафів, пені, неустойок є дуже низькою і протягом двох років залишалася незмінною (0,1%). Це з позитивної сторони характеризує роботу підприємства і свідчить про дотримання договірної дисципліни та ефективну роботу відділу збуту, маркетингової та фінансової служб підприємства.

На підприємстві у звітному періоді відсутні втрати і нестачі від псування товарно-матеріальних цінностей, які в минулому періоді становили 16,6% інших операційних витрат. Це свідчить про ефективність управлінських рішень щодо організації складського господарства.

В процесі аналізу необхідно ретельно вивчити інші витрати операційної діяльності. Складовими їх формування є витрати на гарантійне обслуговування та гарантійний ремонт, інші витрати, пов'язані із забезпеченням наступних витрат і платежів, витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів соціально-культурного і побутового призначення.

При аналізі інших операційних витрат слід пам'ятати, що доходи від операцій, які сприяють основній діяльності повинні перевищувати витрати на них. Тільки в цьому випадку підприємство отримає прибуток від іншої операційної діяльності.

В процесі аналізу повинні бути виявлені непродуктивні витрати в складі операційних витрат, які можна розглядати як невикористані можливості їх зниження.

До непродуктивних витрат належать: витрати від псування і нестачі матеріальних ресурсів, незавершеного виробництва, готової продукції; оплата простоїв з вини підприємства; доплата у зв'язку з використанням робітників на роботах, що потребують менш кваліфікованої праці, вартість спожитої енергії і палива за час простоїв підприємства, невідшкодовані втрати від браку, безнадійна дебіторська заборгованість, визнані штрафи, пені, неустойки і т.п.

Ці витрати виникають через комплекс причин, тому необхідно здійснювати по-елементне їх вивчення з метою усунення в майбутньому.

Адже витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю покриваються за рахунок інших операційних доходів та валового прибутку, і

зменшують прибуток від операційної діяльності.

В таблиці 3.6 зроблена оцінка інших витрат діяльності ТОВ «Вітраж».

Таблиця 3.6

Оцінка динаміки та структури витрат від іншої діяльності

Показники	2016 рік		2017 рік		Динаміка		
	Сума, тис.грн	Питома вага,%	Сума, тис.грн	Питома вага,%	Абсол. Тис.грн.	Віднос. %	В структурі
Витрати							
Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	-	-	-	-	-	-	-
Собівартість реалізованих необоротних активів	50,2	45,6	100,6	66,8	50,4	100,4	21,2
Списання необоротних активів	-	-	-	-	-	-	-
інші	60,0	54,4	50,0	33,2	-10,0	-16,7	-21,2
Разом	110,2	100,0	150,6	100,0	40,4	36,7	-

Вивчаючи динаміку і структура витрат від іншої діяльності можна зробити висновок, вони пов'язані з продажем основних засобів і отримання процентів від інвестицій в боргові цінні папери.

3.3. Особливості управління витратами на основі маржинального аналізу

Керівнику будь-якого підприємства доводиться приймати безліч управлінських рішень, що стосується ціни, витрат, обсягу і структури реалізації продукції, які впливають на обсяг фінансових результатів. Простим і дієвим методом визначення взаємозв'язку і взаємозалежності між цими категоріями є встановлення точки беззбитковості – визначення моменту, починаючи з якого доходи підприємства повністю покривають її витрати. Він допомагає виявити оптимальні пропорції між змінними і постійними витратами, ціною і обсягом продажів, мінімізувати підприємницький ризик. Результати аналізу беззбитковості

використовують для встановлення ціни продукції та розробки стратегії продажів, формуванні бюджету витрат.

Ключовими елементами аналізу беззбитковості виробництва є виступають маржинальний дохід, поріг рентабельності (точка беззбитковості), виробничий важіль та зона безпеки підприємства.

Маржинальний дохід відображає різницю між чистим доходом підприємства і сумою змінних витрат. Беззбитковості характеризує обсяг виробництва при якому підприємство не отримує прибутку, а лише покриває свої витрати. Під операційним (виробничим) важелем (левериджем) розуміють механізм управління операційним (валовим) прибутком підприємства на основі встановлення оптимальних пропорцій між змінними і постійними витратами підприємства. Зона безпеки підприємства показує розмір можливого зниження обсягу реалізації без шкоди для його фінансового стану.

За допомогою даних аналізу легко прорахувати різні варіанти виробничої програми, коли змінюються, наприклад, постійні чи змінні витрати, ціни, структура виробництва. Інакше кажучи, аналіз «витрати – обсяг – прибуток» дозволяє отримати відповідь на питання, що буде коли зміниться один із параметрів виробничого процесу або кілька таких параметрів. У зв'язку з цим методика аналізу беззбитковості (маржинального аналізу) обґрунтовує управлінські рішення, які стосуються визначення асортименту виробів, обсягу виробництва, типи маркетингової стратегії і т.д.

Розглянемо можливості використання даної методик для обґрунтування управлінських рішень щодо визначення розміру витрат, продажною ціни з метою отримання певної величину прибутку.

Перш за все, методика маржинального аналізу дозволяє визначити обсяг продажу, який дозволяє підприємству працювати беззбитково, враховуючи існуючі ціни та розмір постійних і змінних витрат.

Для визначення точки беззбитковості (порога рентабельності) використовують метод рівнянь, який ґрунтується на такому розрахунку:

$$\text{Прибуток} = \text{Обсяг продажу} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати}$$

У точці беззбитковості прибуток відсутній і обсяг продажу дорівнює величині змінних і постійних витрат. Враховуючи це і деталізуючи порядок розрахунку показників, формулу можна представити таким чином [65]:

$$x \cdot p = a + bx \quad (3.1)$$

де x – обсяг продажу продукції у натуральних одиницях;

p – ціна продукції;

b – змінні питомі витрати;

a – постійні витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Після простих арифметичних розрахунків беззбитковий обсяг продукції при одно номенклатурному виробництві можна визначити за формулою [65]:

$$x = \frac{a}{p - b} \quad (3.2)$$

Якщо підприємство працює з різноманітним асортиментом, то точку беззбитковості необхідно розраховувати у вартісній оцінці із застосуванням показника маржинального доходу. При цьому виходять з таких міркувань. Для досягнення беззбитковості необхідно, щоб постійні витрати дорівнювали маржинальному доходу, а обсяг реалізації – критичному обсягу продажу, тобто величині постійних і змінних витрат, тому [65]:

$$\frac{ТБ}{a} = \frac{ЧД}{Дм} \quad (3.3)$$

Звідси:

$$ТБ = \frac{a \cdot ЧД}{Дм} = a \div \frac{Дм}{ЧД} = \frac{a}{Д_{не}}$$

де: $Д_{не}$ – питома вага маржинального доходу у чистому доході від реалізації продукції;

$Дм$ – маржинальний дохід;

$ТБ$ беззбитковий обсяг продажу;

$ЧД$ – чистий дохід від реалізації продукції.

Графічно беззбитковий обсяг продажу відображено на рис. 3.2.

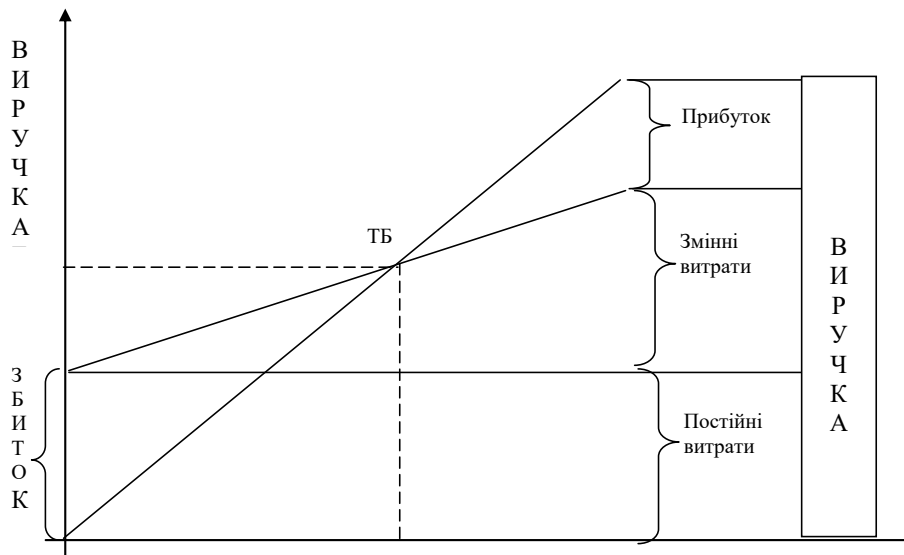


Рис. 3.2 Графічне зображення точки беззбитковості [65]

Зона безпеки або маржинальний запас міцності є величиною, яка відображає розмір перевищення фактичного обсягу продажу над беззбитковим. Крім абсолютного розміру зону безпеки можна порахувати і у відсотках, а саме як відношення різниці між фактичним обсягом продажу і беззбитковим обсягом до фактичного обсягу продажу. Формула розрахунку набуде вигляду [65]:

$$ЗБ = \frac{ЧД - ТБ}{ЧД} \quad (3.4)$$

де $ЗБ$ – зона безпеки.

Показник зони безпеки розрахований у відсотках показує на скільки відсотків можна знизити обсяг реалізації продукції, щоб працювати беззбитково. Якщо підприємство працює збитково, то і показник запасу фінансової міцності не розглядається (запасу немає).

Як видно із наведених формул беззбитковий обсяг продажу і зона безпеки формується під впливом змінних і постійних витрат та ціни на продукцію. Вплив витрат є прямо пропорційний, а витрат - обернено пропорційний. Якщо зростають витрати, то для досягнення беззбиткового обсягу продажу необхідно збільшувати обсягу продажу, а якщо зростають ціни, то розмір беззбиткового продажу зменшується. Це значить, що підприємству треба менше реалізувати продукції, щоб покрити свої витрати.

Кожне підприємство намагається скоротити частку постійних витрат на одиницю продукції, зменшити беззбитковий обсяг продажу і збільшити зону безпеки.

Методика маржинального аналізу дозволяє визначити обсяг реалізації для отримання певної суми прибутку. Для цього формулу (3.2) треба модифікувати наступним чином [65]:

$$x = \frac{a + \Pi}{p - b} \quad (3.5)$$

А формулу 3.5 так [65]:

$$X = \frac{a + \Pi}{Днев} \quad (3.6)$$

де: Π – необхідний обсяг прибутку.

Якщо підприємство сформуло виробничу програму, розрахувало розмір змінних витрат на виробництво продукції, визначило можливий обсяг продажу, то користуючись методикою маржинального аналізу може розрахувати під них критичний рівень постійних витрат.

Модифікована формула для визначення критичного рівня постійних витрат в умовах одно номенклатурного виробництва матиме наступний вигляд [65]:

$$a = x \cdot (p - b) \quad (3.7)$$

Для багатноменклатурного виробництва її вигляд буде наступний [65]:

$$a = x \cdot Днев \quad (3.8)$$

Беззбиткову ціну реалізації, виходячи із заданого обсягу реалізації і рівня постійних і змінних витрат можна розрахувати так [65]:

$$P = \frac{a + x \cdot b}{x} = \frac{a}{x} + b \quad (3.9)$$

Поділ витрат на змінні і постійні привів до використання механізму управління валовим (операційним) прибуток підприємства, який називається виробничий (операційний) леверидж. Його дія пов'язана з тим, що між чистим

доходом і прибутком немає прямо пропорційної залежності. Обсяг прибутку змінюється швидше, ніж обсяг реалізації. Чутливість прибутку до зміни обсягу реалізації визначається часткою постійних витрат, яку називають коефіцієнтом операційного левериджа. Чим більше значення коефіцієнта, тим більшою мірою впливу на прибуток володіє підприємство збільшуючи обсяг реалізації. Однак чим більший розмір постійних витрат, тим пізніше підприємство досягне беззбиткового обсягу продажу. Лише після подолання точки беззбитковості проявляється дія ефекта операційного важеля, який має вигляд [10; 76]:

$$\text{ефект операційного левериджу} = \frac{\text{темп приросту операційного прибутку}}{\text{темп приросту обсягу реалізації}}$$

Він відображає на скільки відсотків зросте операційний прибуток, якщо обсяг реалізації зросте на 1% при певному значенні коефіцієнта операційного важеля. Треба пам'ятати, що при зниженні обсягу реалізації, прибуток буде знижуватися більшими темпами.

Розрахуємо точки беззбитковості, зону безпеки та ефект дії операційного левериджа для підприємства у таблиці 3.7, користуючись даними фінансової звітності (додаток М).

Таблиця 3.7

Розрахунок точки беззбитковості, зони безпеки та ефекта дії операційного левериджа

(тис. грн.)

Показники	2016 рік	2017 рік	Динаміка	
			Абсолют на	відносна, %
А	1	2	3= 2-1	4=3:1
1. Змінні витрати	9280	8645	-635	-6,84
2. Постійні витрати	2931	2715	-216	-7,37
3. Загальна сума операційних витрат (ряд.1 + ряд.2)	11360	12211	851	7,49
4. Прибуток від операційної діяльності	4182	4759	577	13,80
5. Чистий дохід	15517	16950	1433	9,23
6. Коефіцієнт операційного левериджу (ряд.2 : ряд.3)	0,258	0,222	-0,036	-13,95
7. Ефект операційного левериджу (ряд.4.гр.4 : ряд.5гр.4)	x	1,495	x	x
8. Маржинальний дохід (ряд.5 – ряд.1)	6237	8305	2068	33,16
9. Питома вага маржинального доходу у чистому доході, % (ряд.8 : ряд.5)	40,2	48,9	8,7	21,64
10. Обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність (ряд.2 : ряд.9)	7291	5552	-1739	-23,80
11. Зона безпеки, % (ряд.5 – ряд.10) : ряд.5	8226	11398	3172	38,56

Дані таблиці 3.7 свідчать про те, що беззбитковий обсяг продажу для підприємства у 2017 році склав 5552 тис.грн. Це на 1739 тис.грн. або на 23,80% менше рівня 2016 році. Зменшення беззбиткового обсягу продажу вказує на те, що у 2017 році товариству треба було менше продати продукції або досягнути беззбиткового стану. У 2017 році зросла його зона безпеки підприємства, тобто воно може на 38,56% знизити свій обсяг продажу і при цьому працюватиме беззбитково.

Зроблений розрахунок ефекту операційного левериджа свідчить про те, що приріст обсягу продукції на 1% приведе до росту операційного прибутку на 1,495%.

Варто врахувати, що між обсягом продукції і змінними витратами може бути прямо пропорційна, прогресивна, регресивна і дегресивна залежність.

Пропорційними є витрати, обсяг яких зростає або знижується пропорційно до зростання або зниження обсягу виробництва. Такими є матеріальні витрати, витрати електроенергії на здійснення технологічного процесу витрати і т.п.

Якщо обсяг виробництва змінюється у більшій мірі, ніж витрати, то останніх називають дегресивними. Прикладом таких витрат є витрати пов'язані технічним обслуговуванням і ремонт устаткування. Якщо витрати зростають швидше, ніж обсяг виробництва, їх називають прогресивними. До таких витрат можна віднести витрати на заробітну плату за умови використання відрядно-преміальної або відрядно-прогресивної систем при перевиконанні працівниками планових завдань. Як видно з рис. 3.3, спочатку між витратами на оплату праці і обсяг виробленої продукції простежується прямо пропорційна залежність (до точки М). Далі перевиконання планового завдання веде до того, що витрати на заробітну плату зростають швидше, ніж зростає обсяг виробленої продукції. На рис.3.3 такий ріст показано пунктирною лінією.

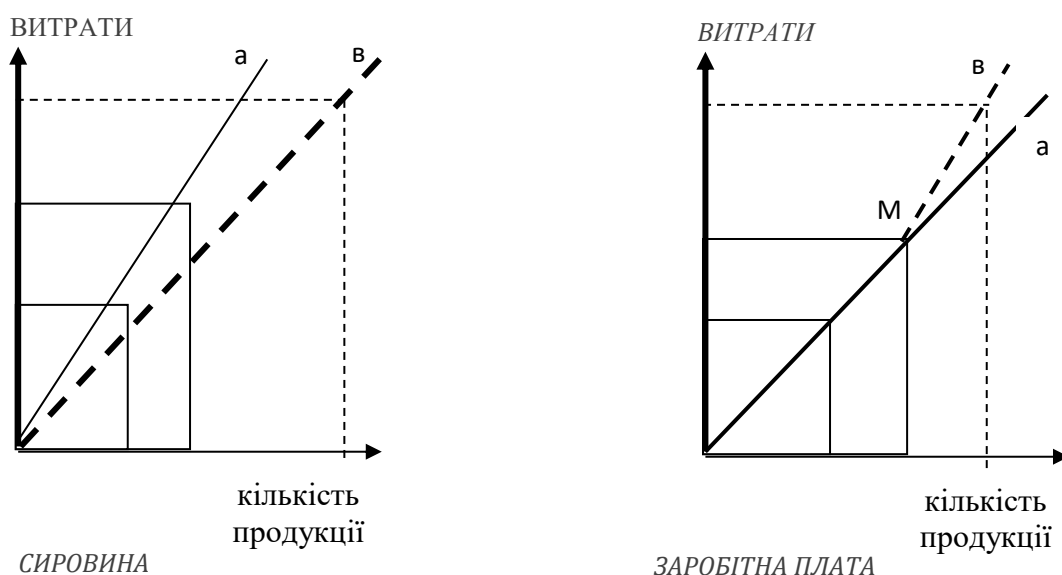


Рис.3.3 Схема поведінки умовно-змінних витрат [29, с.33]

Регресивні витрати зменшуються зі збільшенням обсягу виробництва. До таких витрат можна віднести витрати пов'язані технічним обслуговування обладнання, яке тимчасово не використовують.

При значному зростанні розмірів поставки матеріальних ресурсів і отриманні суттєвих знижок від постачальників в оплаті, обсяг виготовленої продукції буде зростати швидше, ніж вартість спожитих на її виробництво матеріальних ресурсів. На рис.3.3 таке зниження представлено пунктирною лінією. Це у кінцевому підсумку зумовить зменшення матеріаломісткості продукції.

Для того, щоб собівартість продукції знижувалася і підвищувався рівень рентабельності необхідним є виконання наступної умови, а саме: прогресивні і пропорційні витрати повинні зростати швидше, ніж знижуватися дегресивні.

По відношенню до одиниці продукції такі витрати є змінними. Якщо обсяг продукції збільшується, то розмір постійних витрат, який припадає на одиницю продукції зменшується. Отримана економія на постійних витратах дозволяє знизити собівартість продукції та збільшити прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017
2. Panasyuk V., Cheresnyuk, O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project // Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania, 2017
3. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23). –
4. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
5. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005
6. Адамик, О.В.; Сисюк, С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 14. – С. 891-895
7. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум: навч. посіб. / Н. Ю. Єршова, О. В. Портна. – Львів: Магнолія 2006, 2017. – 312 с. – (Вища освіта в Україні).
8. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект/ Н.С. Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2017. - №5. – С.3-7.

9. Аудит : підручник / Г. М. Давидов, М. В. Кужельний, І. Г. Давидов [та ін.]; за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – К. : Знання, 2009. – 495 с.
10. Аудит: методика документування : нав.посібник [Пилипенка І.В. та ін.]; під ред. Пилипенка І.І. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003.– 457 с.
11. Аудит: підручник / за заг. ред. д.е.н., проф. Петрик О. А., К.: АПУ, 2015. – 504с.
12. Безверхий К. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку [Електронний ресурс] / К. Безверхий // Вісник КНТЕУ. – 2009. - № 4. – Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vknteu/2009_4/14.pdf
13. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості/ І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. –2009. - №4 - С.3-10.
14. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк – К.: Ника-Центр,1999. – 528с.
15. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник- [2-е вид.]- Житомир: ПП «Рута», 2002.- 672 с.
16. Бухгалтерський облік в Україні: навч.посібник / [Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І.Лемішовського. - [6-те вид]. – Львів : Національний університет „Львівська політехніка”, (Інформаційно-видавничий цент „Інтелект +” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект - Захід, 2007. – 1200с.
17. Гаценко О. П. Управлінський облік : навч. посіб. для дист. навч. / О. П. Гаценко ; за наук. ред. Ю. В. Ніколенка. – К. : Університет «Україна», 2008. – 359 с.
18. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. - Харків: ХНАМГ, 2007. -200 с.
19. Грещак М.Г. Управління витратами: навч. метод. посібник / М.Г. Грещак, О. С. Коцюба. – КНЕУ, 2002. – 131 с.

досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія / О.В.Олійник, В.О.Іваненко. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

20. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. - пер. с англ. В.Н.Сгорова. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

21. Економічний аналіз : навч. посібник / Серединська В.М., О.М.Загородна, О.С.Білоус, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. – 416 с.

22. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Костенко Т.Д., Підгора С.О., Рижиков В.С., Панков В.А., Герасимов А.А., Ровенська В.В.] – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 400с.

23. Задорожний З.В. Облік в галузях економіки : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. – 360 с.

24. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність України від 16.07.1999р. зі змінам і допов. № 996-XIV / [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

25. Іваненко В.О. Аналіз господарської діяльності (практикум): [Навч. посіб. Для студ. вищ. навч. закладів екон. спец.] / В.О. Іваненко, Л.С. Новіченко. – К.: ТОВ «Август Трейд», 2016. – 164 с.

26. Іванова Н.А.О.В. Організація і методика аудиту:навч. пос./ Н.А. Іванова, О.В. Ролінський– К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

27. Каменська Т.О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва: навч. посіб. / Т.О. Каменська, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько. - К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. - 128 с.

28. Керимов В.Е. Управленческий учет: учебник / В.Е Керимов. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг“ . – 2001. – 268 с.

29. Кіндрацька Г. І. Аналіз господарської діяльності: посібник / Г. І. Кіндрацька, А. Г. Загородній, Ю. І. Кулиняк. – Львів : ЗУКЦ, 2017. – 310 с.

30. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. посібник. / О.І. Кобелянська – К.: Знання, 2004. – 473с.

31. Крушельницька О.В. Управління витратами : навч. посібник/ О.В Крушельницька. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с.
32. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посібник/ Л.П Кулаковська, Ю.В. Піча– К.:Каравела, 2008. – 568 с.
33. Лаврик У.В. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств/ У.В.Лаврик, К.Ю.Бодник// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2013, вип.24. – С.360-367.
34. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навчальний посібник / В.С.Лень. - ЦУЛ.-2008.- 608 с.
35. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб / – О.В. Лишиленко. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 253 с.
36. Лузан Ю.Я. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / Ю.Я Лузан, В.М Гаврилюк. - 2-е вид., доп. і перероб. - К.: "Юр-Агро-Веста", 2009. - 328 с.
37. Майданевич Ю.П. Аналіз методів обліку витрат і методів калькулювання: перспективи застосування на підприємствах молочної промисловості/ Ю.П.Майданевич / [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.nbuu.gov.ua/Articles/Kultnar/knp93/knp93_104-109.pdf
38. Макконнелл К.Р. Экономика: принципы, проблемы и политика. Т.2 / К.Р.Макконнелл , С.Л.Брю. –М.: Республика,1992. – 400с.
39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс]:наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009р. №1327.- Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/oldjrm/Soc_Gum/Oif_apk/2010_2/met_rec.pdf
40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.03.2003р. №561
Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?artjd=293623&catjd=293536>

41. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р.№635 - Режим доступу:http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/rTiain?artId=382876&search_pararTi=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

42. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років, частина 1. [Електронний ресурс.] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

43. Мних Є.В.Фінансовий аналіз : підручник / Є.В.Мних, Н.С.Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –536с.

44. Мултанівська Т. В. Аудит : навч. посіб / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова, О. О. Вороніна. – Харків : ХНЕУ, 2010. – 336 с.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»/ [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 зі змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

46. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : навчальний посібник.- К.: ЦУЛ, 2008.- 240 с.

47. Никонович М.О.Аудит :підручник / М.О.Никонович, К.О.Редько ;за ред. Є.В. Мниха. –К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –748 с.

48. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навч.посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна -К: Алерта, 2010.-584с.

49. Озеран А.В.Напрями удосконалення обліку загальнопромислових витрат на хлібопекарських підприємствах України [Електронний ресурс] / А.В.Озеран, Ж.С.Труфіна // Фінанси, облік і аудит. – 2010. № 15. - Режим доступу: - http://ir.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/276/1/15_35.pdf

50. Олійник О.В. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати

51. Олійник О.В. Поняття витрат в працях вчених економістів [Електронний ресурс] / О.В. Олійник // Механізм господарювання і економічна

динаміка в АПК .- Харків: Вісник ХДАУ, 2001. – С.65-66.- Режим доступу:<http://laa.ucoz.ru/load/knigi/vysh/2-1-0-50>

52. Онисько С.М. Фінанси підприємств: підручник / С.М.Онисько, П.М.Марич. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

53. Основи аудиту: навч. пос. [С.І. Деревянко, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М.Ганяйло]. – К.: центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

54.Павелко О.В. «Витрати» в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття [Електронний ресурс] / О.В.Павелко // Вісник національного університету водного господарства та природокористування [Збірник наукових праць,Ч.2].- 2008. - № 4. – С.363-370.– Режим доступу http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/2009_4/index.htm

55. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017. – Випуск №10. – С. 803-810

56. Петрик О.Н. Аудит: методологія і організація: монографія / О.Н. Петрик - К.: КНЕУ, 2003.- 260 с.

57. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.Й. Плиса, З.П Ріль -К.: Каравела, 2010-400с.

58.Податковий кодекс України станом на 19.06.2018р. /[Електронний ресурс. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

59.Політична економія: навч.посіб./ [К.Т.Кривенко, В.С.Савчук, О.О.Беляєв та ін.]; за ред. д.е.н., проф. К.Т.Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.99 № 242 зі змінами і доповненнями. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

61.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.99 № 348 зі змінами і доповненнями. Режим доступу:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415 зі змінами і доповненнями. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» / [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.99 № 242 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288->

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.99 № 242 зі змінами і доповненнями. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.99 № 242 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

66. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба .– Тернопіль: Карт-бланш, 2010.- 260с.

67. Пчелинська Г. Сучасні проблеми оцінки витрат/ Г.Пчелинська // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.– 2016.– № 3.– С. 39-44.

68. Пшенична А.Ж. Аудит: навчальний посібник / А.Ж. Пшенична.- К.: ЦУЛ. - 2008.- 320 с.

69. Рудницький В.С. Організація і методика аудиту: підручник / В.С. Рудницький, З.О. Душко. – К.: УБС НБУ, 2014. – 479 с.;

70. Рыбакова О. В. Финансовый менеджмент издержек : учеб. пособ. / О. В. Рыбакова. – М. : Рагс, 2010. – 246 с.

71. Рядська В.В.Аудит: навчальний посібник/ В.В Рядська.- К.: ЦУЛ 2008. - 416с.

72. Серединська В.М. Економічний аналіз: навч. посібник / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович; за ред. проф. Р.В.Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

73. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії [Електронний ресурс]. – Назва з екрану. http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/33.pdf

74. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять [Електронний ресурс] / М.І. Скрипник // Економічні науки. - Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). – Ч.5. - 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2010_7_5/27.pdf

75. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л.К Сук, П.Л.Сук. – Каравелла, 2009.- 624 с.

76. Суха О.Р. Аудит : навч. посіб. / О. Р. Суха. – Львів : Новий Світ-2000. - 2011. – 284 с.

77. Сухораб В.П. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат [Електронний ресурс] / В.П.Сухораб, С.М.Кзьондз // Вісник Технологічного університету Поділля [Ч.2, Т.1]. – Хмельницький, 2013. – С.169-173. - Режим доступу: <http://www.tup.km.ua/science/journals/visnik/red-sov.html>

78. Товстоп'ят Ю. Суттєвість інформації / Ю.Товстоп'ят, Н.Чернишова, Т.Крилова// Податковий кодекс - 2014. №24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/december/issue-24/article-4139.html>

79. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. - № 4. – С.380-388.

80. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч.посібник / А.М.Турило, Ю.Б.Кравчук. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

81. Усач Б.Ф. Організація та методика аудиту : підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос – К.: 2006.- 295 с.

82. Філіна Г. І. Управління витратами та цінами : навч. посіб. / Г. І. Філіна. – К. : Персонал, 2008. – 240 с.

83. Фінансовий менеджмент : підручник / [Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. Невмержинська Н.Ю., Я.І.Невмержинський та ін.]; за ред. А.М.Поддєрьогіна. – К.: КНЕУ, 2005. – 536 с.

84. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. – 542 с.

85. Хонгрєн Ч. Бухгалтерський учєт: управлєнчєський аспект / Ч.Т. Хонгрєн , Дж Фостєр; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.:Финансы и статистика, 2004. – 416 с.

86. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посібник/ Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

87. Чернєлевський Л.М. Аудит: навч. посібник / Л.М. Чернєлевський, Н.І.Бєрєнда. - К.: Міленіум, 2002.- 466 с.

88. Чумачєнко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» ./ М.Чумачєнко, Білоусова І. // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3. – 2007. – С.13-16.

89. Шарманська В.М. Первинна докумєнтація і реєстри бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.М. Шарманська. - К.: Знання – Прєс, 2003.- 268 с.