

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

ЧОП Руслан Володимирович

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

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Саченко С. І.

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1 Витрати підприємства: економічна сутність та фактори впливу	6
1.2 Порядок визнання і класифікація витрат підприємства	19
1.3 Теоретичні аспекти аудиту витрат: сутність, зміст, етапи проведення	30
Висновки до розділу 1	38
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	40
2.1 Система і методи обліку витрат підприємства	40
2.2 Організація інформаційного забезпечення аудиту витрат підприємства	55
Висновки до розділу 2	66
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	68
3.1 Документування процесу проведення аудиторської перевірки витрат підприємства	68
3.2 Методика аудиту витрат на промислових підприємствах	75
3.3 Розробка програми аудиту витрат з метою підвищення ефективності діяльності підприємства	90
Висновки до розділу 3	97
ВИСНОВКИ	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	102
ДОДАТКИ	116

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Витрати підприємства: економічна сутність та фактори впливу

Визначення фінансового результату діяльності підприємства полягає в зіставленні доходів, отриманих підприємством, і витрат, що були понесені ним у зв'язку з отриманням таких доходів. Отже, величина витрат є одним із основних якісних показників операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, від якої залежить ефективність функціонування та фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів на виготовлення, зберігання, транспортування, сортування, пакування, фасування та реалізацію товарів. Сукупність усіх цих витрат і становить поточні витрати підприємства. Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання. Пошук шляхів зниження витрат виробництва слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрівиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції.

Перш, ніж перейти до визначення економічної сутності поняття «витрати», слід розглянути історичний аспект виникнення даної категорії. Перші згадки про витрати, як стверджує О. В. Павелко [94], сягають Стародавніх Греції, Риму та Єгипту. Так, у Стародавньому Римі та Греції існували спеціальні контролери (чиновники), основним функціональним обов'язком яких було складання звітів про доходи та витрати держави. У

Єгипті близько 2500 р. до н. е. склалися щоденні письмові звіти про витрати, а близько 1500 р. до н. е. спостерігалось централізоване ведення обліку витрат. Однак, на думку Т. І. Шутько [128] попри зародження аналогів сучасного обліку витрат ще до нашої ери, науковий зміст поняття «витрати» почав формуватися у XV–XVI століттях.

Поняття «витрати» з'явилося в епоху Середньовіччя, в епоху зародження бухгалтерського обліку, і викладено в праці італійського вченого Луки Пачолі у «Трактаті про рахунки і записи». Л. Пачолі здійснив класифікацію витрат обігу залежно від їх відношення до підприємства, товару, господарського процесу відповідно на торгові і домашні, прямі й непрямі, звичайні та надзвичайні. Прямі витрати він відносив безпосередньо на собівартість товарів, непрямі витрати – на рахунок торгових витрат. Ідеї, викладені в Трактаті, були більш чітко сформульовані у XVII ст. у роботах Уільяма Петті (1623–1687).

У «Трактаті про податки і збори» У. Петті розвиває теорію складу витрат виробництва та формулює закон вартості. Теорії обліку витрат виникли в другій половині XIX ст. У 1887 р. було опубліковано теоретичну працю англійських економістів Джона Магнера Феса та Еміля Гарке «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», в якій автори зробили спробу створити більш мобільну систему обліку витрат, яка збільшувала б інформативність даних про витрати і сприяла посиленню контролю за їх використанням.

В основі цієї системи лежало два нововведення. Перше полягало в тому, що всі записи по всіх витратах зводились в реєстри за допомогою подвійного запису; друге – всі витрати поділялися на фіксовані (сьогодні це умовно-постійні витрати) і змінні (умовно-змінні) [13, с. 215–216]. Економічна сутність категорії «витрат» є різною з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення

власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [86].

В новому вираженні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через результати операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства. У своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Л. М. Янчева, Т. П. Остапчук, С. І. Якименко при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання.

Поняття витрат у бухгалтерському розумінні відрізняють від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. Це тлумачення базується на ресурсному розумінні природи господарства, не беручи до уваги інші аспекти. Якщо розглядати роботи іноземних авторів, то особливостями вирішення проблеми розкриття сутності витрат є:

- наявність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності, із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності;
- створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

К. Друрі визначає термін «витрати» як засоби, що втрачено на одержання прибутку. Це тлумачення є одностороннім, адже здійснюється ототожнення витрат з використанням фінансових ресурсів. Д. К. Шим, Д. Г. Сігел трактують витрати як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети. Це тлумачення виражає сутність витрат лише через натурально-речовий склад, не беручи до уваги сутнісний, часовий аспекти даної проблеми [13, с. 263].

На думку О. В. Павелко [94] та Т. І. Шутько [128], до основних відомих економічних концепцій, які безпосередньо розглядали сутність витрат, належать трудова теорія вартості, теорія граничної корисності, теорія трьох факторів виробництва, неокласична теорія вартості та теорія ціни.

Однак поряд із фундаментальними економічними теоріями витрат, внаслідок: соціальноекономічних, інноваційних змін у сучасному суспільстві; загострення конкуренції; наявності різноманітних умов господарювання тощо, з'явилися нові погляди щодо тлумачення поняття «витрати» [45, с. 25]. Така ситуація зумовлена також тим, що витрати є об'єктом різних видів обліку: оперативного, фінансового, управлінського, бухгалтерського, податкового. Слід зазначити, що поширеними серед науковців є такі підходи до трактування поняття «витрати»: точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку. Таке групування зумовлене економічною сутністю витрат, часом виникнення та метою формування інформації про них.

Як зауважує О. І. Грицай [29], «визначення витрат з економічної точки зору супроводжується фактом вибуття коштів або витрачання ресурсів незалежно від дати виникнення зобов'язань та безпосередньо пояснює економічний зміст поняття; а бухгалтерське трактування характеризує економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, що призводить до збільшення зобов'язань».

Своєю чергою, О. М. Денисюк [36] виокремлює три концепції щодо тлумачення поняття «витрати»: економічну, бухгалтерську та податкову.

Перша концепція передбачає розуміння категорії «витрати» з позиції раціонального споживання виробничих ресурсів та досягнення максимального прибутку. Бухгалтерський (обліковий) підхід визначає витрати за результатами документального оформлення господарських операцій. Податкова концепція ідентифікує ті витрати, що враховуються при обчисленні суми податку на прибуток. Однак після того, як за основу визначення податку на прибуток було взято бухгалтерський підхід формування фінансового результату, податкова концепція стала тотожною бухгалтерській.

Враховуючи наведені вище підходи, у табл. 1 наведено трактування економічної сутності поняття «витрати».

Таблиця 1.1

Систематизація підходів до трактування поняття «витрати»

Автор	Визначення
перший підхід – сутність витрат розглядається з точки зору економічної теорії	
Долюк А. В., Кургінян А. З. [38]	Витрати – це споживання ресурсів у процесі діяльності підприємства, що включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію, збитки від інших операцій та подій, нереалізований збиток
Півнюк О. П. [100]	Витрати підприємства – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємництвом своєї виробничої та реалізаційної діяльності
Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. [103]	Витрати – це вартість використаних підприємством матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а використання грошових коштів називається видатками
Грицай О. І. [29]	Витрати – це реальне споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, яке супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства

другий підхід – сутність витрат розглядається з точки зору бухгалтерського обліку	
Павелко О. В. [94]	Витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу, крім змін капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власником
Шутько Т. І. [128]	Витрати – частина затрат, понесених у результаті господарсько-фінансової діяльності підприємства, яка призводить до зменшення активів або збільшення зобов'язань та розраховується одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені
П(С)БО 16 «Витрати» [87]	Витрати звітного періоду – це 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
Концептуальна основа фінансової звітності (IASB)	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [85]	Витрати – це зменшення 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)

Проаналізувавши дані табл. 1.1, видно, що витрати трактують як сукупність понесених витрат для виготовлення продукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. Останні не є витратами, це лише кошти, які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна простежити при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва,

або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період.

Отже, можна стверджувати, що витрати як об'єкт бухгалтерського обліку – це сукупність матеріальних, трудових, фінансових ресурсів у вартісному або натуральному вираженні, використання яких призводить до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу (окрім вилучення чи розподілу власниками власного капіталу).

Витрати є однією з найважливіших якісних характеристик діяльності підприємства, оскільки вони визначають розмір доходів, фінансовий стан, рентабельність та конкурентоспроможність підприємства. Тому серед великої різноманітності впливу факторів доцільно виокремити та дослідити головні, які забезпечать ефективне функціонування суб'єктів господарювання на ринку. Доцільно зазначити, що в економічній літературі «фактор» розглядають як істотне об'єктивне причинне явище або процес у виробництві, під впливом якого змінюється рівень його ефективності [80, с. 781]. Для визначення впливу характеру цих факторів важливе значення має їх класифікація, яка передбачає їх поділ за різноманітними ознаками.

У науковій літературі існують різні точки зору стосовно факторів, що впливають на витрати підприємства, які необхідно враховувати при розробці стратегії зниження витрат. В управлінському обліку розглядається лише один фактор – обсяг виготовленої продукції. Цей підхід обмежує процес управління витратами, оскільки зводиться по-перше, до порівняння постійних витрат зі змінними, а середніх – з граничними; по-друге, до аналізу співвідношення витрат; по-третє, до обсягу виробництва і прибутку; по-четверте, до аналізу беззбиткового обсягу виробництва, гнучких бюджетів, валового прибутку [66, с.161].

У 70-х роках ХХ ст. економісти дійшли висновку, що обсяг виробництва не відповідає на питання про те, що саме визначає величину

витрат підприємства. У відповідь на це, Дж. Ріле систематизував і згрупував усі витратоутворюючі фактори на структурні та функціональні, рис. 1.1.

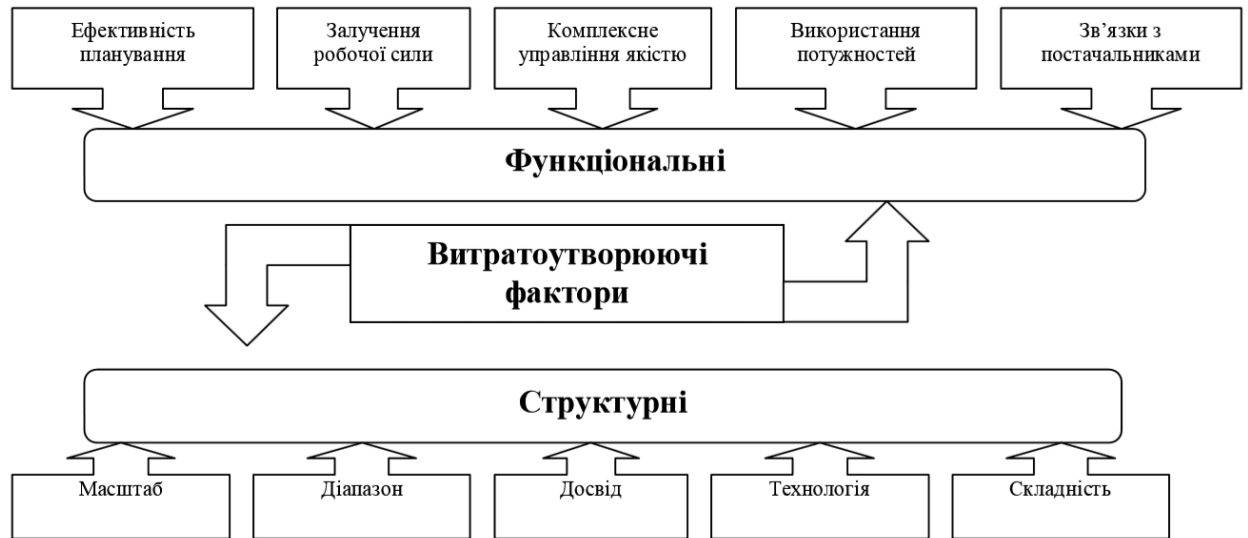


Рис. 1.1. Витратоутворюючі фактори за теорією Дж. Ріле

Розглядаючи структурні витратоутворюючі фактори для підприємства, слід зазначити, що існує п'ять стратегічних варіантів для вибору, які залежать від економічної основи структури витрат, а саме:

- ✓ масштаб - це обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розробки, маркетингові заходи для випуску продукції;
- ✓ діапазон є ступенем вертикальної інтеграції, що визначає рівень розширення управління підприємством;
- ✓ досвід показує, скільки разів у минулому періоді підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення;
- ✓ технологія, яка використовується на кожній стадії ланцюга вартостей;
- ✓ складність визначає широту асортименту виробів чи послуг, які планується запропонувати споживачам [30, с. 393].

Кожен з представлених факторів передбачає вибір, який зробить підприємство з метою зниження витрат. Врахувавши особливості підприємства можна визначити вплив кожного фактора на результати його діяльності. Функціональні фактори пов'язані зі здатністю підприємства успішно функціонувати. На відміну від структурних, які неможливо порівняти пропорційно з показниками діяльності підприємства. Згідно з цією

класифікацією для всіх функціональних факторів «більше» завжди означає «краще» [66, с.162].

Ще один відомий німецький вчений Г. Фандель вважає, що фактори впливу слід виявляти та систематизувати залежно від того, впливають вони із процесу виробництва чи пов'язані з іншою діяльністю підприємства, необхідною для виготовлення продукції. Тобто, згідно з теорією витрат, усі фактори вчений поділяє на виробничі, які мають безпосередній зв'язок з виробництвом, та позавиробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства [12, с. 292-298].

Систему факторів, яка впливає на величину витрат підприємства представлено в узагальненому вигляді на рис. 1.2.

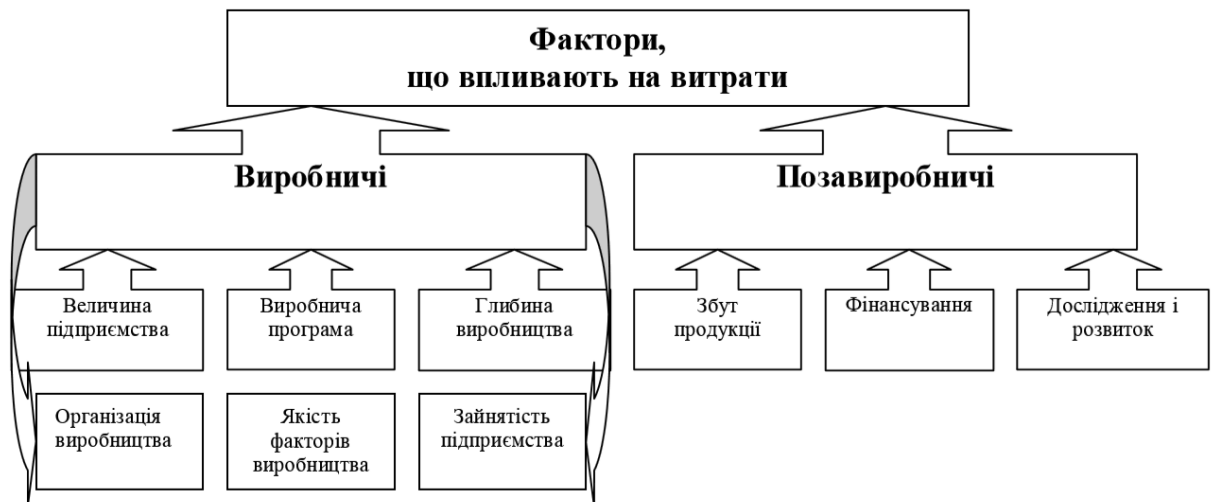


Рис. 1.2. Фактори, що впливають на величину витрат за Г. Фенделем

До таких факторів відносяться:

- величина підприємства - це сукупна виробнича потужність, яка диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів:
 - виробнича програма - випуск продукції в межах наявної номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства у відповідні період функціонування:
 - глибина виробництва визначається кількістю стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві:

- організація виробництва стосується рівня механізації та автоматизації, видів, типів, принципів та методів виробництва на підприємстві;
- якість факторів виробництва включає такі елементи: матеріали та ресурси відповідної якості, технічне оснащення, персонал з високим рівнем професійної підготовки, що забезпечить високий рівень продуктивності праці;
- зайнятість підприємства чи потенційного фактора визначається кількістю одиниць продукції, що виготовляється за певний період діяльності.

Дослідження виробничих факторів впливу на витрати свідчить, що між ними існує тісний взаємозв'язок і взаємозалежність. Зміна величини підприємства, виробничої програми чи організації виробництва завжди зумовлюють зміну якості виробничих факторів та їх пропозиції. При цьому кожна зміна рівня витрат спричиняє зворотний вплив на якість факторів виробництва, їх ціну та пропозицію. Якщо зазначені фактори не змінюються, то й рівень витрат підприємства залишається незмінним [66, с.162].

Що стосується позавиробничих факторів, то їх кількість є значно меншою і зводиться: по-перше, до збуту продукції, що виражається у вартості благ, витрачених на реалізацію продукції (робіт, послуг); по-друге, фінансування, що означає співвідношення використання власного та можливість отримання залученого капіталу; по-третє, дослідження і розвиток, що забезпечує підвищення якості продукції, факторів виробництва, удосконалення методів та принципів виробництва тощо.

З вище зазначеного можна стверджувати, що фактори зниження витрат це виробничі, організаційні, технічні, технологічні, природні, фінансово-економічні умови діяльності підприємства, внаслідок яких змінюється рівень, обсяг, структура, динаміка витрат будь-якого суб'єкта господарювання.

Крім того, український вчений І. Давидович пропонує наступну класифікацію за суб'єктами впливу на витрати, які об'єднує у три групи: загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі, рис. 1.3.



Рис. 1.3. Класифікація факторів за суб'єктами впливу

Наведені фактори можуть викликати як підвищення, так і зниження собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг). При розгляді внутрішньовиробничих факторів, що впливають на собівартість продукції підприємства, необхідно враховувати особливості галузі. Як показує практика, одні фактори діють постійно, інші мають тимчасовий характер, тобто впливають на рівень собівартості у певні періоди діяльності організації. Ряд факторів не може бути точно визначеними, оскільки деякі з них залежать від особливостей складу трудового колективу та рівня керівництва, інші - від діяльності суміжних субпідрядних організацій та служб замовлень [35, с. 136].

Загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі фактори взаємопов'язані між собою і прямо або опосередковано впливають один на одного. Підкреслимо, що в процесі діяльності, основну увагу слід звертати на

внутрішньовиробничі фактори, так як на них впливає діяльність підприємства, його трудовий колектив, рішення які приймаються менеджментом та власниками та інше. Але при вирішенні важливих завдань слід узгоджувати їх з безпосередніми виконавцями, оскільки вони виконують ці завдання і можуть заздалегідь передбачити вплив того чи іншого прийнятого рішення на кінцевий результат діяльності.

Зауважимо, що в економічній літературі представлено безліч різноманітних класифікацій. Вони відрізняються одна від одної класифікаційними ознаками. При виборі способів та інструментів, за допомогою яких можна визначати та аналізувати зміни у структурі витрат, обирається найбільш дієва. Всі фактори впливу можна поділити на зовнішні, які не залежать від діяльності підприємства та внутрішні так звані внутрішньовиробничі, тобто ті, які залежать від підприємства та управління ним (рис. 1.4.).



Рис. 1.4. Класифікація факторів впливу на витрати за сферою дії

Кожне підприємство, яке здійснює господарську діяльність, повинно приділяти значну увагу виявленню факторів впливу і шукати шляхи їх попередження чи усунення. Для цього необхідно їх деталізувати згідно сфери дії на зовнішні та внутрішні.

Ступінь впливу різних факторів на величину витрат неоднаковий: одні впливають на зміну кількох елементів витрат, інші – на один чи два, одні впливають безпосередньо, інші – опосередковано. Але управління кожним із них являється важливим елементом ефективного функціонування всього підприємства. Тому всім факторам впливу на витрати підприємства потрібно приділяти належну увагу. Це в першу чергу, зумовлює необхідність у представленні узагальненої класифікації, яка наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Узагальнена класифікація факторів за ознаками розподілу

Ознака поділу	Класифікація факторів
Об'єкт дослідження	Залежить від технології; належать до сфери виробництва; стосуються реалізації продукції; входять до сфери маркетингу; відносяться до професійних навичок; пов'язані з організаційними можливостями.
Природа виникнення	Основні та розвинуті; загальні та спеціалізовані; природні та штучно створені; структурні та функціональні.
Сфера дії	Зовнішні та внутрішні; виробничі та позавиробничі.
Керованість	Контрольовані і неконтрольовані; керовані та некеровані.
Конкурентний рівень	Мікрорівневі, мезорівневі та макрорівневі; загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі

Досліджувані фактори впливають на витрати підприємства не відокремлено за окремими групами, а створюють синергетичний ефект. А саме впливаючи на витрати та конкурентоспроможність продукції фактори призводять до зміни один одного. Управління представленими факторами забезпечує використання цілого ряду заходів для систематичного вдосконалення продукції, постійний пошук нових каналів збуту, груп

покупців, шляхів поліпшення сервісу. Отже управління витратами є джерелом збільшення ефективності роботи підприємства.

1.2. Порядок визнання і класифікація витрат підприємства

Розуміння економічної сутності і ролі витрат у господарському процесі має важливе значення для ефективного управління ними і є основою науково-обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями. Пошук резервів економії, зростання прибутку та рентабельності підприємства зумовлює розробку чітко налагодженого організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту витрат, які є інформаційною базою в системі управління. Це зумовлює важливість класифікації витрат підприємства з урахуванням особливостей його роботи. Відтак науковий та практичний інтерес викликає узагальнення наявних у зарубіжній та вітчизняній практиці класифікацій витрат підприємств з метою виявлення найбільш типових класифікаційних ознак.

Чітка класифікація витрат сприяє вирішенню завдань, що стоять перед підприємством. Виділення економічно однорідних видів витрат повинно сприяти реалізації завдань оперативного управління, побудови раціональної організації бухгалтерського обліку, слугувати інформаційною базою для аудиту, експертного дослідження і аналізу.

Досліджуючи наукову літературу витрати можна розглядати з двох позицій. А саме, витрати як витрачена грошових коштів і вартісна оцінка використовуваних у процесів виробництва матеріалів, палива, основних засобів, енергії, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу, що з ними пов'язаний. У результаті господарської діяльності підприємства здійснюють різні витрати, які за своїм характером по різному залежать від процесу виробництва або зовсім не пов'язані з ним, але з погляду суспільних потреб є обов'язковими. Враховуючи особливості виду діяльності підприємства усі витрати розподіляються на дві групи: витрати,

що виникають у процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності. Класифікацію витрат за видами діяльності проілюстровано на рис. 1.5 [12, с. 160].

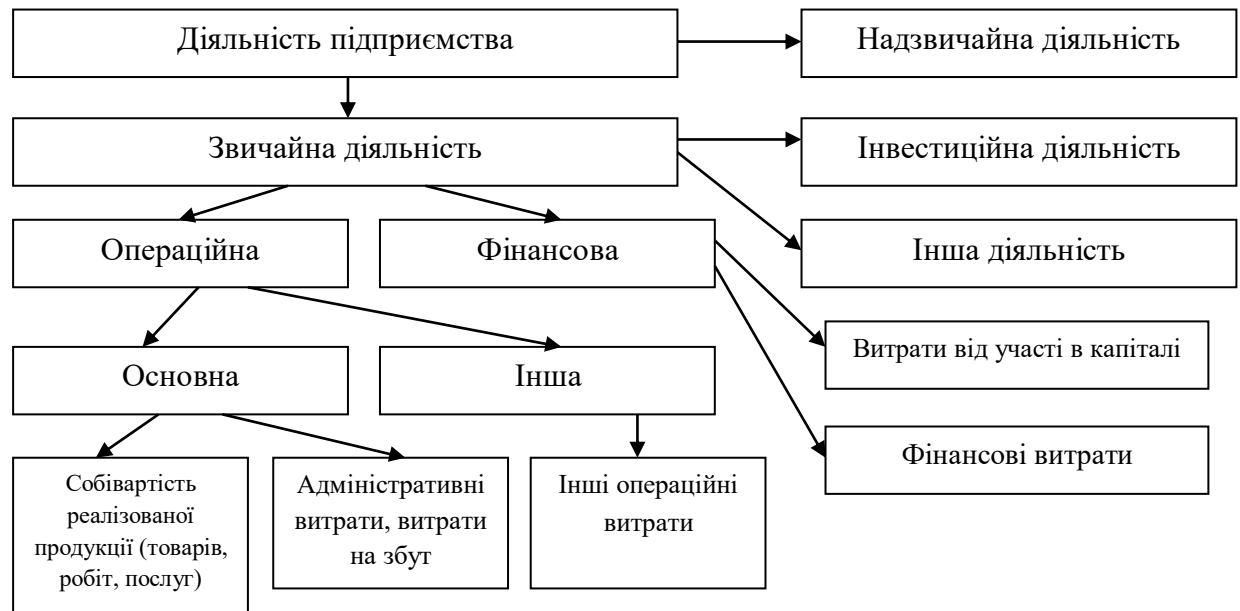


Рис 1.5. Класифікація витрат за видами діяльності

У сучасних умовах ринкової економіки для підприємств різних галузей важливим є процес контролювання витрат, що забезпечує зниження собівартості виробленої продукції та гарантує отримання прибутку. Важливу роль при цьому відіграє класифікація витрат. Класифікація витрат – це поділ на групи на основі узагальнюючих ознак об’єктів, закономірностей зв’язків між ними [97, с. 91]. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення має класифікація витрат для управління ними і, передусім, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління

Класифікацію витрат можна за різними ознаками, залежно від поставленої мети. При цьому, чим вищий ступінь деталізації класифікаційних ознак, тим детальніше пізнання об’єктів. З метою задоволення потреб різних груп споживачів необхідно роздрібнювати ознаки класифікації до повного інформаційного забезпечення зацікавлених осіб. Професор Ф. Ф. Бутинець виокремлює три напрямки класифікації витрат, які

відображено на рис. 1.6. В основу класифікації покладено принцип диференціації витрат для різних цілей [12, с. 146].

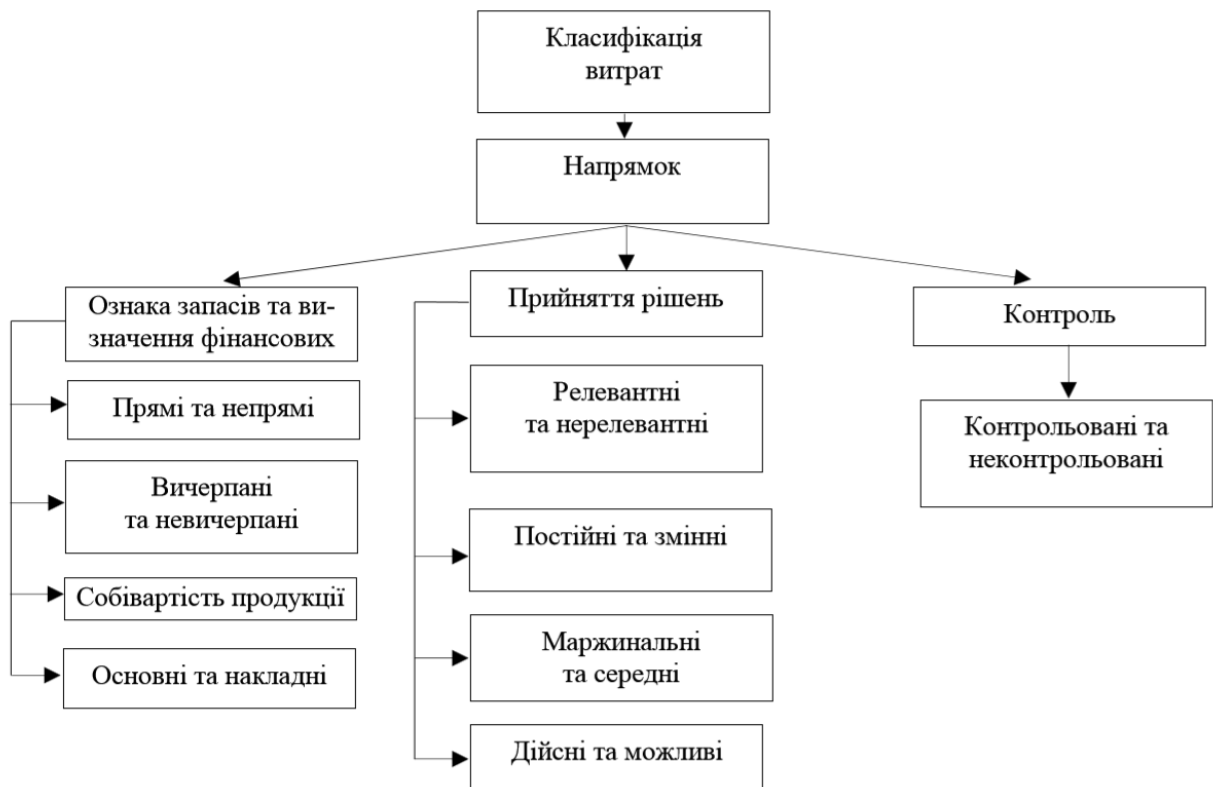


Рис. 1.6. Класифікація витрат в управлінському обліку

Серед наукових класифікацій вітчизняних та зарубіжних економістів найбільш часто виокремлюються ознаки за економічним змістом, за ступенем реагування (еластичності) на зміну обсягів діяльності, за ступенем однорідності (за складом), за можливістю (ступенем) контролю в конкретному структурному підрозділі, за ступенем доцільності (раціональності) понесених витрат, за способом віднесення витрат на об'єкти калькулювання витрат, за участю у створенні вартості.

Класифікація витрат за економічними елементами найчастіше використовується у фінансовому обліку, зокрема, для складання форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)». Така класифікація дозволяє визначити й аналізувати структуру витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) [33, с. 268]. За економічними елементами склад витрат визначається Методичними рекомендаціями [75] та П(С)БО 16 «Витрати» [87], згідно з якими витрати операційної діяльності

підприємств поділяються на матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію, відрахування на соціальні заходи та інші операційні витрати.

Групування витрат за економічними елементами допомагає знайти відповідь на запитання, що витрачено на конкретний об'єкт у процесі операційної діяльності і має важливе значення для аналізу ефективності витрат. Разом з тим це групування не характеризує цільовий напрямок витрат. Визначити призначення, місце їх виникнення, організувати контроль за процесом формування витрат, виявити якісні показники господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів, установити напрямки дії щодо їх зниження дозволяє групування витрат за їх статтями. Перелік номенклатури статей витрат у розрізі видів діяльності регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [87]. Враховуючи те, що внутрішнє інформаційне забезпечення управлінських рішень організації витрат залежить від індивідуальних умов господарської діяльності підприємства, тому з метою підвищення ефективності внутрішньої системи управління доцільно кожному підприємству самостійно формувати номенклатуру статей витрат, спираючись на відповідні нормативно-правові акти та на основі існуючих класифікаційних характеристик.

Так, для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) основними ознаками класифікації витрат можуть бути місця виникнення і центри відповідальності, періоди відображення, спосіб віднесення тощо. Для прийняття ефективних управлінських рішень витрати доцільно оцінювати за доцільністю, роллю, релевантністю від дій менеджерів, кон'юктурними особливостями. Контроль і регулювання витрат здійснюють на основі їхньої класифікації за величиною, економічним змістом, складом, фазами кругообігу. Оскільки всі витрати поділяються залежно від видів діяльності господарюючого суб'єкта на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати. Зважаючи на існуючий розподіл узагальнена класифікація основних характеристик витрат подана на рис. 1.7.

Класифікаційна ознака	Групування витрат
1. Спосіб перенесення вартості на продукцію	Прямі Непрямі
2. Залежно від видів продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. Характер формування	Прості Складні
4. Ступінь контролю	Контрольовані (керовані) Неконтрольовані (некеровані)
5. Економічний зміст (елементи витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
6. Статті калькуляції	Сировина і матеріали Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
7. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
8. Місце виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
9. Календарний період	Поточні Одноразові
10. Функції управління	Виробничі Невиробничі
11. Залежно від доцільності їх здійснення	Продуктивні Непродуктивні
12. Порядок обчислення (склад)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Рис. 1.7. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Важливим питанням для організації обліку, аналізу, аудиту, прогнозування і контролю є розподіл витрат за ступенем їх еластичності до товарообороту на змінні та постійні. Однак на практиці виникають труднощі, бо цей розподіл залежить від тривалості періоду та розміру зміни обсягу товарообороту. Тому не часто можна ідентифікувати витрати, які за своєю суттю є винятково постійними або змінними. У своїй більшості витрати є умовно-постійними або умовно-змінними, бо містять як постійні, так і змінні складові. Такий розподіл витрат вважається ефективним в практиці фінансового планування і у теорії фінансового менеджменту. Застосування групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє використати систему «директ-костинг», яка санкціонує оптимізувати фінансові результати діяльності підприємства.

За ступенем однорідності або характером формування автори [23, с. 42; 16; 102, с. 9] виділяють одноелементні (прості) та комплексні (складні) витрати. Водночас інші автори такі витрати пропонують виокремлювати за складом [111, с. 177]. Таку позицію можна вважати доцільною лише з точки зору формування інформації про витрати, оскільки одноелементні витрати складаються з одного елемента і не підлягають розкладанню (витрати на заробітну плату, амортизацію основних засобів тощо), а комплексні містять декілька економічних елементів (адміністративні витрати, витрати на збут та ін.).

Згідно з Методичними рекомендаціями [75] та поглядами науковців [23, с. 42; 62, с. 379] важливим для контролю діяльності окремих підрозділів є поділ витрат за можливістю (ступенем) контролю на контрольовані та неконтрольовані. Це групування має за мету, насамперед, виокремити ті види витрат, які дозволять контролювати діяльність окремих підрозділів і давати оцінку роботи їх керівників.

Поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера конкретного центру відповідальності і обумовлює можливість альтернативних рішень з управління витратами. Відтак ця

класифікаційна ознака логічно пов'язується з іншою кваліфікаційною ознакою, яка наводиться у багатьох дослідженнях – це поділ витрат за ступенем управління на керовані та некеровані. З нашої точки зору, як і у випадку розподілу витрат за ступенем залежності від товарообороту, неможливо чітко визначити ті чи інші витрати, які є повністю керованими. Вважаємо, що більш коректно за ознакою ступеня управління витрати розподіляти на повністю керовані, обмежено керовані та некеровані. Запропонований поділ має значення для ефективної реалізації окремих функцій управління витратами (організація, аналіз, аудит, стимулювання зменшення витрат) і обґрунтовує розмежування витрат за ступенем регульованості на повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані, нерегульовані.

За ступенем доцільності (раціональності) понесених витрат науковці [9, с. 207; 24, с. 81] виокремлюють корисні та безкорисні (марні) витрати. Таке групування перш за все залежить від ступеня використання ресурсного потенціалу підприємства і має вагоме значення, на наш погляд, для визначення напрямків усунення марних витрат у межах побудови ефективної системи управління витратами.

За способом віднесення витрат на об'єкти калькулювання найчастіше виділяють прямі і непрямі. При цьому об'єктами калькулювання можуть бути витрати, що формуються загалом по підприємству, за структурними підрозділами, комерційними угодами та товарними групами [62, с. 377].

Окремі дослідники пропонують класифікацію витрат за участю у створенні вартості, згідно з якою вони розподіляються на чисті та додаткові. Поряд з вищевикладеними критеріальними ознаками розподілу витрат у науковій літературі зустрічається ще безліч класифікаційних ознак. Так наводиться розподіл витрат на поточні та одноразові, планові та непланові, продуктивні та непродуктивні, релевантні та нерелевантні, явні та альтернативні, короткострокові та довгострокові та ін. Інші автори класифікацію витрат доповнюють за потребами аналізу (планові, фактичні,

прогнозні, кошторисні, стандартні, загальні, структурні, нормативні, повні і часткові). Поливана Л. А. виокремлює такі класифікаційні ознаки витрат: за швидкістю усунення відхилень, за етапами торговельної діяльності, за обсягом нормування, залежно від характеру повернення [102, с. 9]. Сопко В. В. визначає, що в основу будь-якої класифікації повинен бути покладений принцип: різні витрати для різної мети [118, с. 494].

Класифікаційні ознаки дозволяють більш докладно представити витрати та більш детально проводити аудит та аналіз з метою підвищення ефективності управління ними. В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є здійснення допомоги керівнику в прийнятті правильних, обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигід вони призведуть [119, с. 259]. Тому суть процесу класифікації витрат – це виявити ту частину витрат, на які може вплинути керівник підприємства. Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямків обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації вибирають такий напрямок обліку, в якому вони мають потребу для забезпечення інформацією проблеми, що вивчається.

Загальну класифікацію витрат згідно з потребами управлінського обліку навів Л. В. Івченко [54, с. 22] (додаток А). У бухгалтерському обліку інформацію про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». В стандарті викладена класифікація витрат з урахуванням їх поділу на прямі й непрямі, тобто за способом включення до собівартості продукції, що є основою управлінської деталізації витрат. Зокрема, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Дослідження класифікації полягає в розробці такого групування, яке відповідатиме діяльності цієї галузі бізнесу, організаційній структурі самого

підприємства та забезпечувала б інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень з урахуванням функцій управління. Узагальнення практичного досвіду та поглядів вітчизняних і зарубіжних науковців щодо складу функцій управління витратами в різних системах управління дозволило не лише виявити найбільш типові з них, але й встановити їх логіку і визначити хронологію реалізації, а саме: прогнозування, планування, нормування, організація, облік, регулювання, координація, калькулювання виробленої та реалізованої продукції, економічний аналіз, контроль, стимулювання зменшення витрат.

На думку Г. В. Козаченко, Г. А. Макухіна, Ю. С. Погорелова, Л. Ю. Хлап'юнова, усі функції управління витратами можна поділити залежно від характеру функцій (загальні та часткові), сутності функцій (управлінського впливу та інформаційної підтримки) та значення для систем управління витратами (першого і другого порядку) [62, с. 28]. Для побудови ефективної системи управління витратами на вітчизняних підприємствах їх класифікація має бути узгоджена відповідно до сутності функцій управління витратами, а саме – управлінського впливу та інформаційної підтримки. З'ясування сутності кожної з функцій управління витратами та видів витрат за їх класифікаційними ознаками надало можливість розробити класифікацію витрат, яка здатна забезпечувати інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління з урахуванням його функцій (рис. 1.8).

При побудові цієї класифікації пріоритетними принципами їх формування були:

- виокремлення функцій управління витратами;
- забезпечення управлінського персоналу своєчасною, повною та логічно згрупованою інформацією щодо витрат;
- простота практичного застосування та реалізованості функцій і цілей управління витратами.

Узагальнена системна класифікація видів витрат сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати їх з позицій системного підходу для цілісного розуміння задля реалізації кожної з функцій управління. Перевагами узагальненої класифікації витрат підприємств відповідно до функцій управління витратами слід вважати інтегрованість функцій інформаційної підтримки управлінських рішень та функцій управлінського впливу на всіх рівнях управління щодо окремих видів витрат. Доцільно зазначити, що класифікація витрат впливає не лише на вибір і подальше застосування методів управління витратами як інструментів управлінського впливу, але й сприяє більш глибокому вивченню факторного впливу чинників, які обумовлюють їх зміну шляхом проведення експертного дослідження і аудиту.

Отже на промисловому підприємстві витрати становлять закінченість процесу виробництва, виражають ту частину зміни активів, що відноситься до готового результату діяльності. Сутність витрат діяльності підприємства в бухгалтерському обліку виражається через результати операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства, а класифікація витрат дає змогу виявляти допущені прорахунки у їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої динаміки.

1.3. Теоретичні аспекти аудиту витрат: сутність, зміст, етапи проведення

Аудит витрат найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки, тому що одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість. Зниження собівартості продукції є найважливішим чинником розвитку економіки підприємства, оскільки формування ринкової економіки в Україні залежить від виробництва конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх та зарубіжних ринках.

Зниження собівартості продукції сприяє тому, що продукція стає більш конкурентоспроможною. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про витрати виробництв необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

З метою правового регулювання аудиторської діяльності в Україні прийнято ряд законодавчих та нормативних актів. Нормативне та правове забезпечення першого, другого та третього рівня аудиторської діяльності формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою. Прийнятий в Україні Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» слугує нормативним актом, який передбачає становлення аудиту в нашій державі [48, с. 108]. Особливо важливим з погляду теорії і практики аудиторської діяльності є визначення терміну «аудит», адже від нього залежить правильне розуміння його мети, завдань, об'єктів та суб'єктів. З цього приводу у спеціальній літературі та нормативних документах не існує єдиної точки зору. Тому визначення аудиту потребує глибокого і всебічного наукового дослідження й уточнення, з тим щоб воно відбивало сучасний стан

його розвитку та майбутню спрямованість. Розглянемо детальніше генезис сприйняття й формування наукової думки щодо аудиту, який орієнтований на задоволення інтересів суспільства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Концептуальні підходи до трактування аудиту

Автор	Визначення
Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	аудит - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [48].
Комітет Американської бухгалтерської асоціації з основних концепцій обліку	аудит – це системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні операції та події, який встановлює рівень їх відповідності певному критерію і надає результати заінтересованим користувачам; аудит є підприємницькою незалежною діяльністю, яка здійснюється на добровільних засадах, на підставі договору між клієнтом та аудитором [88, с. 17].
Петрик О. А.	аудит – це оцінка діяльності установи (підприємства), виробництва продукції або послуг, наданих нею згідно з нормами, призначеними у даній сфері діяльності, виконана незалежним професіоналом; це процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів [99, с. 17].
Дж. Робертсон	аудит – це діяльність, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій [106, с. 4].
Ільїна С. Б.	аудит – це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу [55, с. 14].
Аренсон Е. А. та Лоббекон Дж. К.	аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює свідчення про інформацію, котра підлягає кількісній оцінці та належить до специфічної господарської системи, щоб визначити та висловити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [125, с. 71].

Зважаючи на неоднорідне трактування терміну «аудит» серед вітчизняних та іноземних науковців сформувалися його різні класифікаційні розподіли. В таблиці 1.4 наведено різні класифікації аудиту українських і зарубіжних авторів в залежності від функціонального призначення [125, с. 7].

Таблиця 1.4

Класифікація аудиту вітчизняними та іноземними вченими-економістами

Автори Види аудиту	Адмас Р.	Андрєєв В. Д.	Аренс Е. А.	Кузьмінській А. М.	Робертсон Д. К.	Зубілевич С. Я.	Білуха М. Т.
1	2	3	4	5	6	7	8
Зовнішній	+	+		+	+	+	+
Внутрішній	+	+		+	+	+	+
Фінансової звітності	+	+	+			+	
Екологічний	+	+					
Оглядова перевірка	+						
Добровільний		+		+		+	
Обов'язковий		+		+		+	
Узгоджений		+				+	
Організаційний			+				
Спеціальний			+				
Загальний				+			
Локальний				+			
Залежний				+			
Незалежний				+			
Державний					+	+	+
Приватного сектора						+	
Періодичний						+	
Неперіодичний						+	
Регламентований							+
Однопредметний							+
Багатопредметний							+
Комісійний							+
Договірний							+
Запобіжний							+
Перманентний							+
Ретроспективний							+
Стратегічний							+

З наведеної класифікації аудиту видно, що його деталізований розподіл передбачає різний кінцевий результат діяльності. А отже, мета аудиту в залежності від окресленого кола питань теж матиме різний результат. Узагальнену і систематизовану мету аудиту згідно тверджень вчених-економістів наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Визначення вчених про мету аудиту

№ п/п	Автор	Мета аудиту
1.	Усач Б. Ф.	Сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку [125, с. 12]
2.	Ільїна С. Б.	Підтвердити достовірність формування витрат, виходу продукції та правильності їх відображення в обліку [55, с. 109]
3.	Кулаковська Л. П.	Складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання звітів [69, с. 419]
4.	Міжнародні стандарти аудиту	Полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності [77]

Оскільки, на думку авторів, метою аудиту витрат є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності. Дослідження організації аудиту витрат зумовлюється необхідністю вивчення його особливостей для підприємств реального сектору виробництва, яким характерні складні господарські процеси, пов'язані з застосовуваними організаційними та технологічними схемами, які накладають певний відбиток на процеси обліку та контролю витрат. Аудит витрат виробництва є системним дослідженням і

оцінкою усього комплексу економічних показників виробничої діяльності підприємства.

Відтак, аудит витрат на виробництво – це процес, при якому аудитор складає висновок про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [22, с. 128].

Для дослідження витрат вітчизняних підприємств доцільно спершу визначити основну мету такої аудиторської перевірки. Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко зазначають, що мета аудиту витрат – складання висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки й подання фінансових звітів [28, с. 137]. А. Б. Л. Дугинський та І. О. Дугинська стверджують, що мета аудиту з обліку витрат діяльності – встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта [43, с. 267].

Отже, на думку авторів, метою аудиту витрат за елементами є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат за елементами, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності.

У практичній діяльності зацікавлені особи у результатах перевірки і аудиторів значну увагу приділяють якості аудиту. Якість аудиту – це тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень бухгалтерського обліку та інших правил суб'єктів господарювання. Якість аудиторської перевірки складається з таких

елементів: наявність; правдивість; права та зобов'язання; повнота; вимірювання; оцінка вартості; подання і розкриття.

Відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» - аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямувала розробку плану аудиту [77, с. 265]. Для виконання вимог та рекомендацій МСА основними стратегічними завданнями аудиту витрат виробництва, серед інших, можна виділити дослідження та перевірку наступних об'єктів та ділянок обліку:

- дослідження обґрунтування розподілу витрат за елементами і статтями калькуляції в бухгалтерському обліку;
- перевірка визначення нормування витрат;
- дослідження системи розподілу витрат;
- виявлення непродуктивних витрат та джерел їх виникнення;
- оцінка ефективності та відповідності господарським процесам на підприємстві;
- оцінка відповідності та правильності визнання, документування та обліку витрат обліковій політиці.

Для виконання наведених завдань, процес отримання аудитором розуміння, щодо системи накопичення, систематизації, обліку та консолідації даних про витрати доцільно розділити за елементами, статтями калькуляції та джерелами формування. Перш за все аудитору необхідно здійснити загальну оцінку інформаційної бази аудиту, в аспекті її використання в якості джерела аудиторських доказів.

При проведенні аудиту витрат виробництва вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю підприємства. Якість аудиту залежить від того, наскільки ретельно проведена робота до початку аудиторської перевірки: увага до підбору клієнта, отримання інформації про клієнта, встановлення і прийняття умов і зобов'язань підприємства і аудиторської фірми, планування аудиту [112, с. 228]. Алгоритм проведення аудиторської перевірки подано на рис. 1.9).

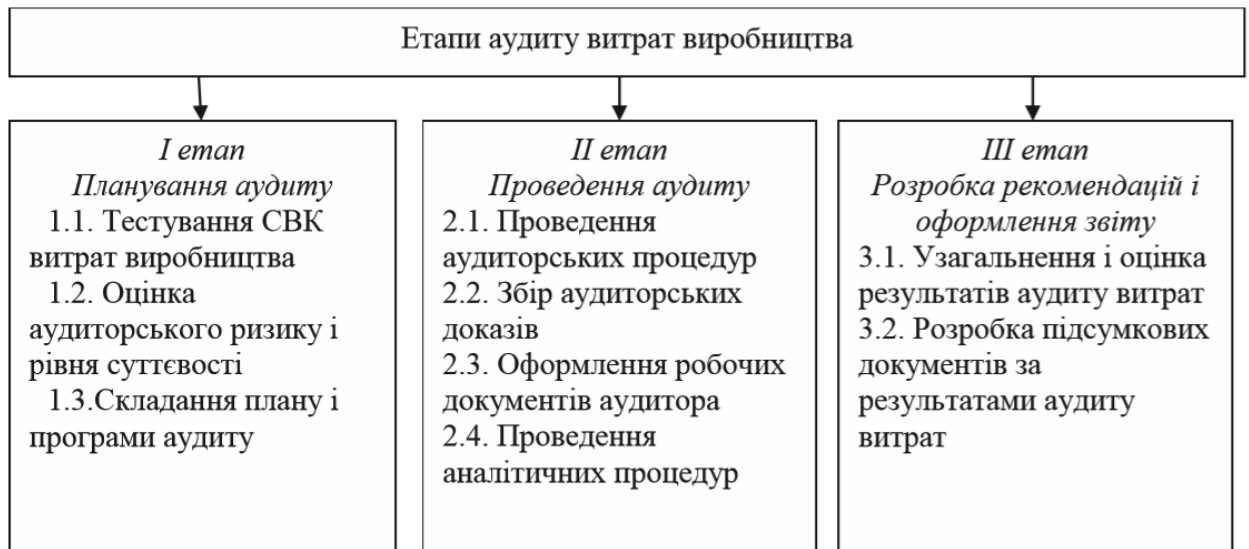


Рис.1.9. Алгоритм проведення аудиторської перевірки витрат

Аудиторська діяльність строго регламентується спеціальними нормативно-правовими документами. Основна їх мета – впорядкувати роботу аудитора та чітко визначити окреслені межі роботи. Адже в ході перевірки аудитор може мати доступ до інформації, що характеризує конкурентоспроможність, ресурсозабезпеченість та ін.. Аудит витрат за елементами регламентується нормативними документами, які наведені в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Нормативно-правові вимоги аудиту витрат

№ з/п	Нормативно-правові акти	Характеристика документу
1	Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Створює правові засади організації аудиторської діяльності. Визначає поняття аудиту, аудиторської діяльності, аудитора, аудиторської фірми, аудиторського висновку та інших документів аудитора. Визначає права та обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, обмеження до проведення аудиту, обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту та їх відповідальність перед аудитором і державою.
2	Кодекс етики Професійних бухгалтерів	Визначає основні етичні норми, яких повинні дотримуватись аудитори в процесі здійснення аудиту та надання аудиторських послуг.
3	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Формують єдині основні вимоги до якості та надійності аудиту і забезпечення відповідного рівня

		гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Вони забезпечують високу якість аудиторських перевірок; впровадження в аудиторській практиці нових наукових досліджень; допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки; допомагають аудитору вести переговори з клієнтом; забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Встановлює загальні правила та принципи бухгалтерського обліку, регулювання його на рівні держави, особливості організації та ведення бухгалтерського обліку, порядок складання фінансової звітності.
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і розкриття її у фінансовій звітності. У п. 21–26 описано склад витрат за економічними елементами.
6	Податковий Кодекс України	Стаття 138 описує склад витрат та порядок їх визнання. Стаття 143 Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи (до складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у розмірах і порядку, встановлених законом).

При здійсненні діяльності в умовах ринкової економіки одним із ключових завдань є організація аудиту як засобу інформаційної підтримки управлінських рішень. Аналізуючи праці науковців можна виділити такі етапи проведення аудиту: розробка стратегії та планування аудиту, проведення аудиту, узагальнення результатів аудиту (рис. 1.10). Кожен із цих етапів має деталізацію за елементами, що дозволяє розробити детальну і стратегічно продуману аудиторську перевірку.

Відсутність чіткого виділення етапів внутрішнього аудиту витрат ускладнює системне, цілісне сприйняття діяльності підприємства. Узагальнюючи праці концептуальні підходи до трактування аудиту та його класифікації сформовано, що аудиту з обліку витрат діяльності –

встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Розробка стратегії та плану аудиту передбачає визначення мети та критеріїв аудиту; встановлення об'єкта для здійснення аудиту і налагодження зв'язку з ним. Основний етап (проведення аудиту) передбачає підготовку реалізації плану аудиту відповідно до виданих завдань на аудит, визначення і розподіл робочих завдань для учасників аудиту та підготовку робочих документів передбачено регламентаційно-методичним етапом. Завершальний етап включає застосування аналітичних процедур з метою формування достовірного аудиторського звіту.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження теоретичних засад проведення аудиту витрат підприємства сформовано такі висновки:

1. Ідентифікація економічної сутності і ролі витрат у господарському процесі має важливе значення для ефективного управління ними і є основою науково-обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями. класифікація витрат впливає не лише на вибір і подальше застосування методів управління витратами як інструментів управлінського впливу, але й сприяє більш глибокому вивченню факторного впливу чинників, які обумовлюють їх зміну.
2. Перевагами узагальненої класифікації витрат підприємств відповідно до функцій управління витратами слід вважати інтегрованість функцій інформаційної підтримки управлінських рішень та функцій управлінського впливу на всіх рівнях управління щодо окремих видів

витрат. Класифікація витрат впливає не лише на вибір і подальше застосування методів управління витратами як інструментів управлінського впливу, але й сприяє більш глибокому вивченню факторного впливу чинників, які обумовлюють їх зміну шляхом проведення експертного дослідження і аудиту.

3. Метою аудиту витрат є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат за елементами, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності. Ефективне проведення аудиту витрат повинно відповідати вимогам нормативно-правових актів щодо якості подання фінансової інформації, що включає наявність та правдивість, права та зобов'язання, повноту, вимірювання, оцінку вартості, подання та розкриття інформації про витрати.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Система і методи обліку витрат підприємства

Функціонування вітчизняних підприємств в умовах жорсткої конкуренції змушує керівництво приділяти значну увагу управлінню витратами. Загальновідомо, що виробничі витрати складають основу собівартості, яка є головним орієнтиром при встановленні ціни, отже управління витратами - це надійний спосіб підвищення ефективної діяльності, досягнення економічної стабільності в умовах ринкової конкуренції.

Одним з головних чинників ціноутворення та формування прибутку на підприємстві є витрати, тому особливої уваги набуває питання формування продуктивної системи управління ними. Це зумовлено місцем та роллю витрат у виробничій діяльності. Витрати та їх оптимізація є важливим фактором підвищення ефективності та конкурентоспроможності діяльності підприємства. Управління витратами як економічна категорія відображає сутність виробничого процесу, спрямованого на зниження собівартості продукції і як наслідок – ціни на неї, що сприяє зростанню споживчого попиту, який покликаний задовольняти потреби покупців відповідно до свого призначення [123, с. 70].

Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності і Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США останнім часом стає все більш актуальною для українських підприємств. Однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства, оскільки їх відображення в обліку та звітності є не однозначним та суперечливим у різних країнах. Порівняльна характеристика терміну «витрати» за МСФЗ, GAAP USA та П(С)БО подана у таблиці 2.1.

Досліджуючи існуюча методика ідентифікація витрат за основними характеристиками, доцільно значити що значення цієї категорії в національній та міжнародній практиці є різною. Тому з метою наближення вітчизняних норм до міжнародних розглянемо основні відмінності.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика витрат за МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	GAAP USA	П(С)БО
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 "Витрати", НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміна	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не зов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	Існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю	Усі витрати розподіляються на активи й інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічних елементах і статтях витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати

Визнання витрат	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	До всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	Відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат

Значний вплив на умови визнання та оцінки витрат містять принципи бухгалтерського обліку (Додаток Б). Зазначимо, що дані принципи під різними назвами зустрічаються майже в усіх облікових системах світу.

Відповідно до вітчизняних стандартів обліку, у тому числі П(С)БО 16, витрати класифікують за багатьма ознаками за:

- включенням до собівартості;
- видами собівартості;
- статтями калькуляції;
- економічними елементами;
- видами діяльності, тощо.

Зосередимо увагу на першій ознаці класифікації витрат, згідно з якою їх можна розподілити на дві великі групи — витрати, які включаються до собівартості, і витрати періоду.

Вибір системи обліку витрат та калькулювання собівартості є одним з головних завдань управління виробничими процесами. Доцільність, оперативність та достовірність інформації забезпечує своєчасність прийняття вірних управлінських рішень. Для більшості підприємств на сьогодні залишається актуальною темою вибір методів обліку витрат та калькулювання, їх поєднання і взаємодія в системі виробничого обліку.

Управління витратами повинно розглядатися як комплексна функціональна керуюча система, що забезпечує розробку взаємозалежних управлінських рішень, кожне з яких робить свій внесок у загальну результативність діяльності підприємства [19, с. 29]. Раціональне управління передбачає вплив керівника на виконання поставлених завдань підприємства. Система управління витратами передбачає виконання усіх функцій управління та включає в себе такі елементи як прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат. На сьогодні, на вітчизняних підприємствах використовуються методи обліку та управління витратами, які потребують удосконалення для підвищення результативності діяльності підприємства. Основними з них можна вважати наступні: попроцесний, попередільний, позамовний, нормативний.

Попроцесний метод передбачає облік прямих витрати виробництва, що відображаються в обліку за процесами. Дієвий, як правило, на підприємствах, де відбувається масове виробництво однорідної продукції. Попередільний метод характерний для підприємств з масовим виробництвом однорідної продукції, що відбувається по етапах, що йдуть один за одним. Наприклад, цей метод використовують на виробництві нафтопереробки, металургійної, текстильної переробки та ін. Об'єктом калькулювання при даному методі є переділи, тобто, певні технологічні процеси або сукупність виробничих операцій.

Облік витрат за індивідуальними замовленнями, партіями чи договорами, на завчасно зазначену кількість виробів конкретного виду

здійснюється при застосуванні позамовного методу. Для організацій, чия діяльність складається з ряду простих чи повторюваних дій, застосовують нормативний метод, за якого облік витрат відбувається за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм. Використовуючи наведені вище способи, облік витрат найбільш результативно здійснювати за їх місцем виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності. Це дає змогу підвищити точність калькулювання та контроль витрат. Кожен з цих методів має негативні та позитивні сторони при впровадженні їх на виробництві (рис. 2.1) [47, с. 159].



Рис.2.1. Переваги та недоліки вітчизняних методів обліку витрат для організації аудиту

У вітчизняному науковому середовищі термін «управлінський облік» з'явився з першими перекладами праць зарубіжних авторів. Наукові публікації 90-х рр. висвітлювали досвід зарубіжних країн, а в перших дисертаціях акцентувалась увага на управлінському обліку витрат та калькулюванні собівартості. В умовах становлення ринку це було зрозумілим, оскільки від централізованої системи підприємства успадкували добре розроблену відпрацьовану систему виробничого обліку витрат і калькулювання, інтегровану в бухгалтерський облік, його вдосконалення не вимагало значних додаткових затрат і було добре зрозуміле спеціалістам.

Проаналізувавши переваги та недоліки вищевказаних методів управління витратами можна зазначити, що впровадження даних систем залежить від ряду факторів – типу, масштабу виробництва асортименту та ін. Вказані методи не забезпечують повною мірою достовірною інформацією про витрати. Це може завадити у майбутньому при виконанні визначених планів та розробці стратегії виробництва. У країнах з більш розвиненою ринковою економікою підприємці зосереджують свою увагу на методах, які крім обліку та калькулювання витрат включають аспект управління та дають більше повне забезпечення інформацією для аналізу та удосконалення управління витратами. Серед загального переліку методів управління витратами можна виділити наступні: Target costing (таргеткостинг), Kaizen costing (кайзен-костинг), Cost killing (кост-кілінг), Total quality management (загальне управління якістю), ABC-аналіз.

Таргет-костинг – метод, за допомогою даного методу є можливість контролювати витрати ще на стадії зародження продукції, визначати цільові витрати для нових продуктів. Він спрямований на маркетингове виробництво. Ідейно подібним до методу таргет-костинг є метод кайзейн-костинг, але відмінність полягає у тому, що безперервно відбувається вдосконалення якості процесів на всьому підприємстві за участі всіх працівників, що дає можливість мінімізувати не продуктивні витрати. Рівень зниження витрат відбувається поступово на етапах виробництва продукції.

Такий метод як кост-кілінг являє собою конкретний набір найбільш швидких та ефективних методів та інструментів оптимізації затрат, які дають гарантований результат в будь-яких умовах. Відмінно від попереднього методу концепція загального управління якістю передбачає всебічне стимулювання працівників та підвищення їх ефективності, призводить до підвищення якості продукції, прийняття інноваційних управлінських рішень та загального удосконалення організаційнотехнологічного рівня виробництва.

Досить поширеним методом є АВС-аналіз. Він передбачає, що діяльність підприємства розглядають як сукупність процесів або робочих операцій, а суму витрат за відповідний період чи на виготовлення певного виду продукції визначають додаванням усіх здійснених витрат за кожним процесом і господарською операцією [39, с. 75]. Таким чином, розглянувши вищезазначені методи управління витратами на підприємствах, можемо констатувати, що усі системи відрізняються між собою витратами на впровадження, надійністю, зосередженням уваги на певному виді витрат і т.д., та кожен з них має ряд переваг та недоліків, які охарактеризовано з метою деталізації інформації для проведення аудиторської перевірки у додатку В.

Окрім цього у сучасній науковій літературі внаслідок дії соціально-орієнтованого виробництва з'являється новий вид калькулювання собівартості, а саме РОВ-costing [98, с. 257].

Усі проекти слід розділити на три категорії за ознакою належності до сфери діяльності підприємства: економічні, екологічні та соціальні, що відповідає принципу гармонійної взаємодії економіки, оточуючого середовища та соціуму в сталому розвитку. Приналежність проекту до певної категорії встановлюється на основі визначення його мети керівниками підприємства (додаток Г) . Наприклад, окремими економічними проектами можна розглядати виробництво різних видів продукції та послуг; екологічними проектами – озеленення територій міста, очищення водоюм

тощо; соціальними проектами – проведення разових акцій та конкурсів для дітей та молоді, підтримку організацій літніх людей, встановлення дитячого майданчику тощо. У такий спосіб в основі POB-costing для цілей сталого розвитку підприємства знаходяться три пули проектів: економічний, екологічний та соціальний. Ознаки проекту, як об'єкта POB-costing, надано на рис. 2.2.

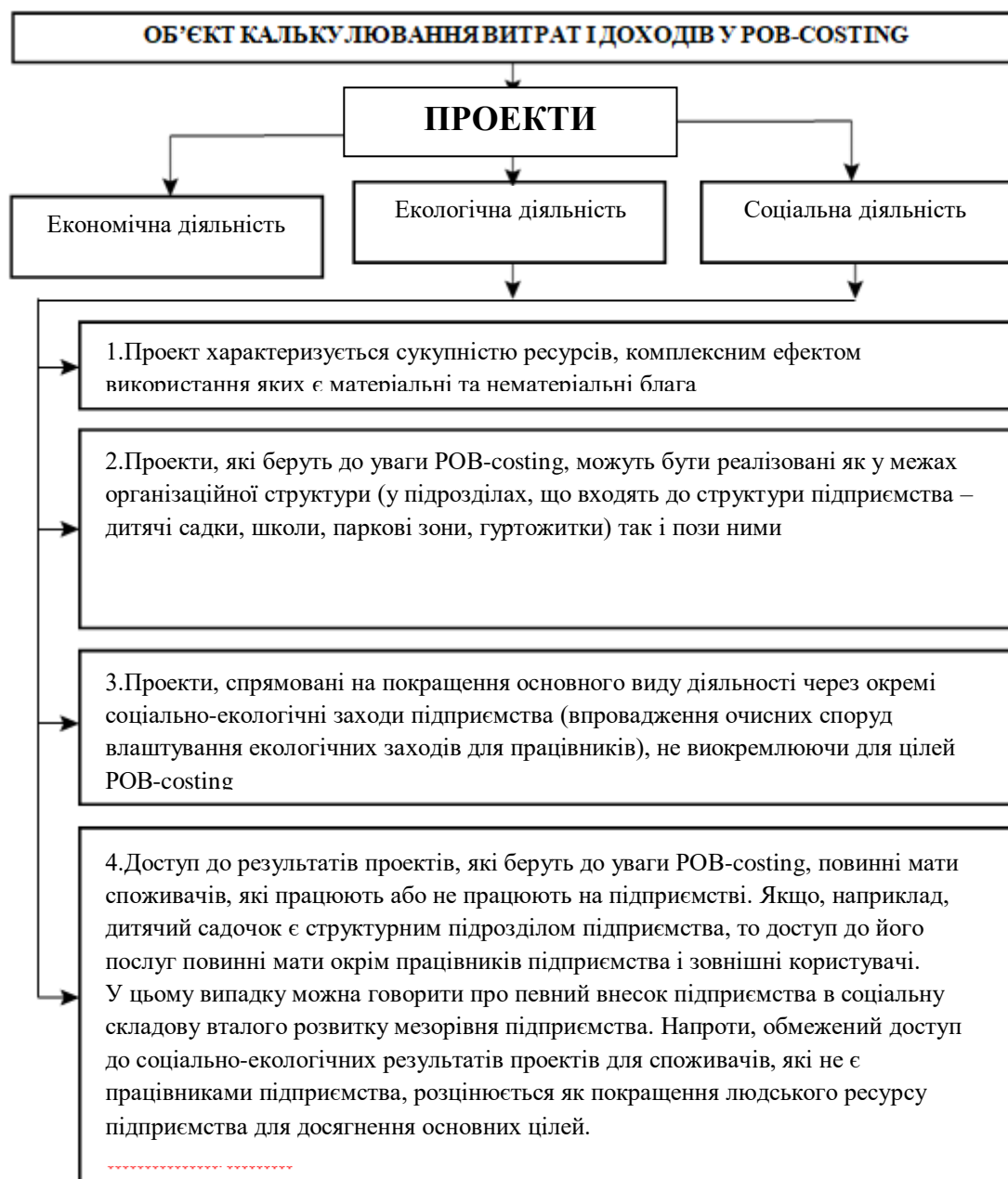


Рис2.2. Об'єкти калькулювання витрат і доходів у POB-costing

Таким чином, інформаційне забезпечення управління сталим розвитком підприємства згідно з зводиться до калькулювання певних

доходів і витрат. Іншими словами, POB-costing дає можливість визначити сталий розвиток підприємства по-новому з позицій управлінського обліку.

Аналіз вітчизняної літератури необхідно звернути увагу на використання авторами різних назв обліку, що забезпечує управління витратами. В.В. Сопко застосовує поняття «внутрішньогосподарського обліку», С.Ф. Голов - «виробничого обліку». В різних країнах залежно від умов формування ідентичний облік називався: управлінським - в англо-американській системі, виробничим - у французькій, контролінгом - у німецькій системі. Не існує єдиної думки стосовно понять системи і методів обліку витрат і калькулювання собівартості.

С.Ф. Голов стверджує, що собівартість об'єктів витрат визначається за допомогою системи виробничого обліку, який має дві стадії: накопичення витрат і систему калькулювання, тобто розподіл витрат. Організаційна структура підприємства та мета впливає на документопотік, а система калькулювання визначається вибором об'єкта. Враховуючи це, автор виділяє дві системи: калькулювання за замовленнями та калькулювання за процесами, та визнає можливість гібридної системи операційного калькулювання. Калькулювання повних (Full-Absorption-Costing) та змінних (Variable-Costing) витрат - це методи калькулювання, які відрізняються між собою можливістю включенням у собівартість постійних накладних виробничих витрат. Щодо калькулювання стандартних (нормативних) та фактичних витрат, то автор вважає, що це методи контролю витрат [25].

В.В. Сопко, розглядаючи внутрішньогосподарський облік затрат виробництва та калькулювання собівартості, виділяє два методи: позаомовний (індивідуальний) і попередільний (попроцесний, масовий). Системи внутрішньогосподарського обліку затрат автор класифікує за двома ознаками: повнотою відображення затрат у собівартості продукції та ступенем нормування та контролю затрат. На практиці побудови системи обліку затрат можуть бути одночасно використані обидва підходи. Системи, що враховують повну собівартість, орієнтовані на виробництво, а системи

неповних затрат, на думку В.В. Сопко, працюють на розвиток методу повних затрат. Класифікуючи методи обліку затрат, науковець виділяє два підходи: виробничий, спрямований на управління затратами, що здійснюється на основі повних затрат, і маркетинговий - управління результатами, ґрунтується на обліку змінних затрат, метод фактичного та нормативного обліку може застосовуватись при обох підходах [118].

П. Й. Атамас розкриває суть калькулювання витрат, визначає методи і способи обліку витрат і калькулювання собівартості і з посиланням на О. Д. Каверіна наводить класифікацію калькуляційних систем, виокремлюючи їх три ознаки, а саме ступінь поглинання постійних витрат, вихідна інформація для обчислення собівартості та вибір об'єкта калькулювання. Автор вважає, що всі методи калькулювання можна об'єднати у дві групи: позамовне і попроцесне. Метод «Стандарт-кост» П. Й. Атамас визначає як систему вимірювання оціночних розмірів витрат на будь-якій ділянці виробництва, що є важливим інструментом контролю і управління витратами [2].

М.Х. Корецький у назвах розділів використовує поняття системи обліку витрат і калькулювання, а в класифікації чітко називає їх методами. «Директ-костинг», на його думку, - це система управлінського обліку, а при поясненні варіантів простого і розвиненого директ-костингу мова йде вже про метод (систему). Характеризуючи переваги використання неповних витрат, автор говорить, що недарма директ-кост називають «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень [65].

В.М. Добровський виділяє дві системи обліку витрат і калькулювання собівартості за повними і змінними витратами, і пояснює це різними підходами до обліку витрат. Традиційний підхід налаштований на удосконалення калькулювання та контроль витрат за окремими видами готової продукції, та ринковий підхід, що зосереджує увагу на забезпеченні у

кожному звітному періоді контролю за розміром витрат, обсягом готової продукції та результатом від її реалізації. «Директ-костинг» науковець називає системою управлінського обліку, адже вона охоплює витрати за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень [37].

Зарубіжні автори - Е. Аткинсон, Р. Гаррісон - також описували системи обліку витрат і калькулювання собівартості. Виходячи із наведених прикладів, - це системи формування виробничих витрат за продуктами, процесами чи центрами з подальшим розподілом цих витрат за одиницями калькулювання.

Визначення системи обліку витрат і калькулювання собівартості у фаховій літературі відсутнє. Проаналізувавши різновиди систем і їх характеристики, можна зробити висновок, що і в теоретичному, і в практичному аспекті вони належать до виробничого обліку. Щоб зрозуміти взаємозв'язок розглянемо основні визначення виробничого обліку. Зокрема, С.В. Голов стверджує, що система виробничого обліку - це система обліку, що забезпечує калькулювання та контроль собівартості об'єктів калькулювання. У загальному вигляді, на думку автора, вона складається із двох стадій: накопичення витрат та зарахування їх до певних об'єктів витрат [25, с. 100]. І.Б. Садовська під системою виробничого обліку розуміє сукупність процедур, щодо документування, угруповання, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. В цій системі автор виділяє три взаємопов'язані елементи: облік витрат за економічними елементами, за калькуляційними статтями і за центрами відповідальності [109]. П.С. Безруких та В.Б. Івашкевич виробничий облік визначають як облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

М.Д. Врублевський вважає, що облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції - це два окремі розділи управлінського обліку витрат. Перший охоплює облік витрат виробництва за

економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а інший - облік собівартості за калькуляційними статтями, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькулювання продукції за видами калькуляційних одиниць, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства [21].

Враховуючи визначення системи як сукупності елементів, що взаємодіють із середовищем як єдине ціле, можна з впевненістю сказати, що облік витрат та калькулювання собівартості за визначенням може бути системою. Елементами цієї системи є облікові працівники та обліковий процес, документооборот, сформований з урахуванням організації та технології виробництва, методи обліку витрат та калькулювання собівартості, способи розподілу непрямих чи постійних витрат. Система має вхідний потік первинних документів та вихідний потік внутрішніх управлінських документів, необхідних менеджерам в процесі управління витратами.

Отже, облік витрат і калькулювання собівартості це сукупність елементів, що забезпечує накопичення витрат для формування показників фінансової звітності й собівартості окремих видів виготовленої продукції. При цьому об'єкт обліку витрат формується відповідно до поставлених цілей, тобто залежно від видів продукції, процесів, замовлень, номенклатури, якості виробів, від обраної класифікації витрат, методів і способів розподілу витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом [95].

Об'єктом обліку витрат є вид, сегмент діяльності чи продукт, об'єктом калькулювання - конкретний виріб або його складова. Кожне підприємство обирає свою систему обліку витрат і калькулювання собівартості, враховуючи організацію виробництва і технологічного процесу, тому різні підприємства - різні системи обліку і калькулювання. Назва системи обліку витрат і калькулювання собівартості може враховувати назву будь-якого із

методів, якщо для вирішення завдань управління витратами доцільно застосовувати цей метод як пріоритетний.

Для забезпечення життєдіяльності системи необхідними є: проектування внутрішніх документів та документопотоків, вибір системи та методів списання активів на витрати, вибір методів калькулювання собівартості та способів розподілу постійних виробничих витрат, а також вибору методів контролю за витратами [90, с. 133]. Варіанти при виборі системи обліку витрат і калькулювання собівартості показано на рис. 2.3.

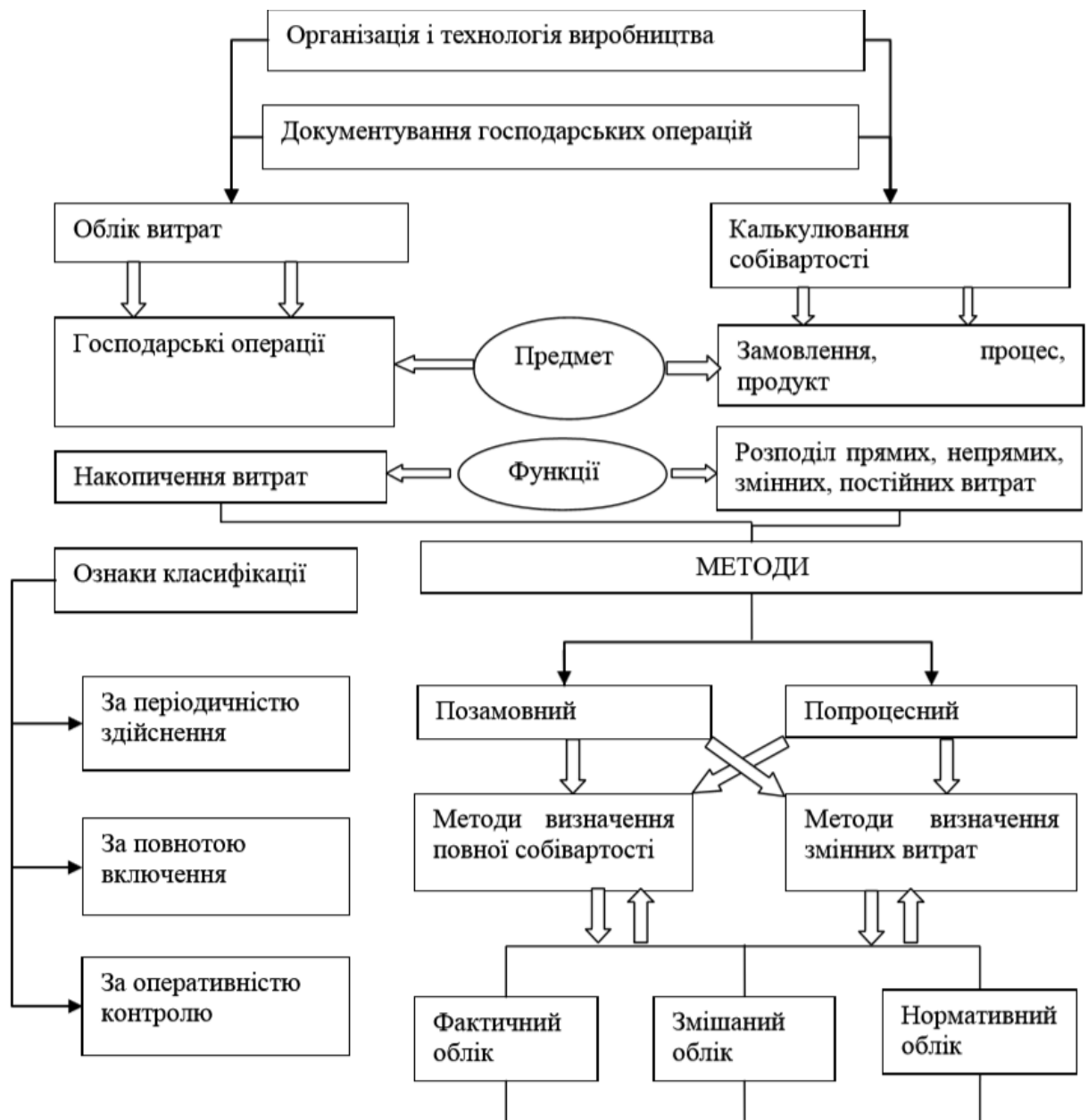


Рис. 2.3. Система обліку витрат і калькулювання собівартості

Залишається відкритим питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання, що є визначальними в системі та їх взаємодії між собою. На сьогодні не існує ні законодавчих, нормативних документів, ні методичних рекомендацій, що надавали б конкретний перелік методів обліку витрат чи методів калькулювання собівартості продукції. Більше того, в науковій літературі одні й ті ж методи різні вчені зараховують то до методів обліку, то до методів калькулювання. Аналіз наукових поглядів дозволяє виділити чотири напрями у взаємодії інструментів обліку та калькулювання.

До першого напрямку належать дослідження таких вчених, як Б.П. Івашкевич, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, які вважають, що облік витрат та калькулювання - це два різні етапи формування і обробки інформації, де на першому етапі залежно від поставлених цілей відбувається збір інформації та її групування, а на другому - розподіл між об'єктами та розрахунок собівартості.

Другий напрямок, що розглядає метод обліку та калькулювання як єдиний процес, представляють П.С. Безруких, А.Ш. Маргуліс та інші автори. Такий підхід скоріше пов'язаний із традиційним вітчизняним підпорядкуванням обліку витрат цілям калькулювання. Ряд авторів визнає існування перелічених в літературі методів як методів обліку суцільно витрат, четвертий напрямок науковців вважають, що облік витрат - це тільки технічне накопичення списаних активів на витрати, а методи калькулювання дозволяють сформувати собівартість, необхідну як для фінансового обліку, так і для прийняття управлінських рішень.

Враховуючи різні погляди, на нашу думку, необхідно сконцентрувати увагу на цілях, задля яких здійснюється облік і калькулювання. При необхідності оперативного відслідковування зміни величини витрат для постійного контролю і впливу на їх розмір, доцільно говорити про методи формування обліку витрат за різними статтями. На підприємстві групування витрат здійснюється на аналітичних та синтетичних бухгалтерських

рахунках, що при системі постійного списання дає можливість сформувати залишки на рахунках у будь-який момент часу. Методи обліку витрат та калькулювання, представлені на рисунку 2.2, дають можливість формувати витрати залежно від необхідного результату та на етапі оперативного контролю дозволяють з врахуванням різних класифікацій витрат приймати рішення про використання активів та обсяги виробництва.

Прямі (а отже, і змінні) витрати без великих проблем належать об'єкту обліку та об'єкту калькулювання як в аналітичному, так і в синтетичному бухгалтерському плані рахунків, непрямі витрати розподіляються на об'єкти різними способами. Відмінності в калькулюванні передусім залежать від необхідності калькулювання за замовленнями чи за процесами та від способів розподілу непрямих витрат. І.Б. Садовська називає основною проблемою калькулювання економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом [109]. Виходячи із цього, методи обліку витрат та методи (або способи) калькулювання собівартості мають бути об'єднані. А отже, в системі управління витратами облік витрат і калькулювання собівартості необхідно розглядати як єдиний процес забезпечення інформацією для прийняття вчасних і обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, облік витрат, виконуючи функцію накопичення та формування витрат, за окремими аналітичними і синтетичними бухгалтерськими рахунками на певних етапах виробництва може задовольняти вимоги як фінансового, так і управлінського обліку й існувати незалежно від можливостей калькулювання продукції. При цьому облік витрат може здійснюватись із застосуванням як позамовного, так і попередільного методів з врахуванням повних чи неповних витрат на основі фактичних чи нормативних даних. Якщо процес управління виробництвом вимагає калькулювання собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг, то його здійснити без обліку витрат неможливо, і в цьому плані облік витрат і калькулювання собівартості єдині. Оскільки облік витрат все ж первинний,

то для забезпечення прийняття управлінських рішень можуть використовуватись будь-які методи обліку і калькулюванні в їх поєднанні.

2.2. Організаційне інформаційного забезпечення аудиту витрат підприємства

В умовах ринкової економіки одним із ключових завдань управлінського персоналу виробничих підприємств та вимог користувачів фінансової звітності є повне та своєчасне розкриття у звітності інформації про витрати як основного важелю управління прибутком. Як відомо, одним із найбільш ефективних способів забезпечення впевненості щодо достовірності фінансових даних є аудит. Ефективність організаційно-методичних прийомів аудиту залежить від багатьох чинників, але одним з найважливіших є достатність та відповідність аудиторських доказів. Це зумовлює необхідність дослідження, систематизації та вдосконалення підходів до забезпечення доказовості аудиту витрат виробництва.

Облік та аналіз є важливими функціональними складовими загальної інформаційної системи будь-якого суб'єкта господарювання. Відображаючи господарські процеси і явища в динаміці, облік дає змогу встановити тенденції і закономірності в розвитку керованого об'єкта, надаючи тим самим необмежені можливості для своєчасного напрацювання оптимальних управлінських рішень з належним впливом на керований об'єкт [110, с. 9].

Базисом облікової інформації є дані бухгалтерського обліку, який регламентується нормативноправовими актами та має обов'язковий характер для усіх юридичних осіб. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [49].

Професор М. С. Пушкар підкреслює, що «бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація, яка має всі властивості товару» [104, с. 49]. Окрім бухгалтерського (фінансового), на підприємствах також може формуватися інформація статистичного, податкового й управлінського обліку. Зауважимо, що ведення управлінського обліку не є обов'язковим, однак може запроваджуватися за ініціативи органів управління суб'єктів господарювання, якщо інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності недостатньо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Інформаційну складову обліково-аналітичного забезпечення аудиту витрат доцільно розглядати в двох аспектах:

- облікова інформація, опрацьована з використанням методів економічного аналізу, прикладом чого є створення аналітичних таблиць. Такий тип інформації може формуватися як бухгалтером, так і аналітиком чи аудитором;

- комплекс аналітичних процедур, який виконується власне внутрішнім аудитором для забезпечення достатньої впевненості в надійності аудиторських доказів. Важливо зауважити, що обліково-аналітична інформація не може формуватися без забезпечення відповідних умов і технічних засобів для її створення і представлення аудитору. Особливе значення в даному процесі займає розвиток сучасних інформаційно-комунікаційних технологій, наслідком чого є повна автоматизація бухгалтерського обліку.

Барановської С.П. зазначає «якою б не була інформаційно-комунікаційна система, вона завжди міститиме дві складові, без яких не може існувати жодна інформаційна система: програмне забезпечення та база даних (база знань)» [7, с. 10]. За визначенням автора, «програмне забезпечення - це набір програм, документів, процедур, повсякденних операцій комп'ютерної системи, що допомагають технічним засобам виконувати різні операції», а

«база даних - це набір даних, ефективно організованих так, щоб з ними було легко працювати [7, с. 10].

При формуванні обліково-аналітичного забезпечення аудиту витрат важливо, щоб інформація обліку та аналізу щодо витрат підприємств відповідала необхідним вимогам до її якості. Якість обліково-аналітичної інформації, зокрема щодо витрат підприємств можливо оцінити за допомогою певних критеріїв (рис. 2.3) [89, с. 126].

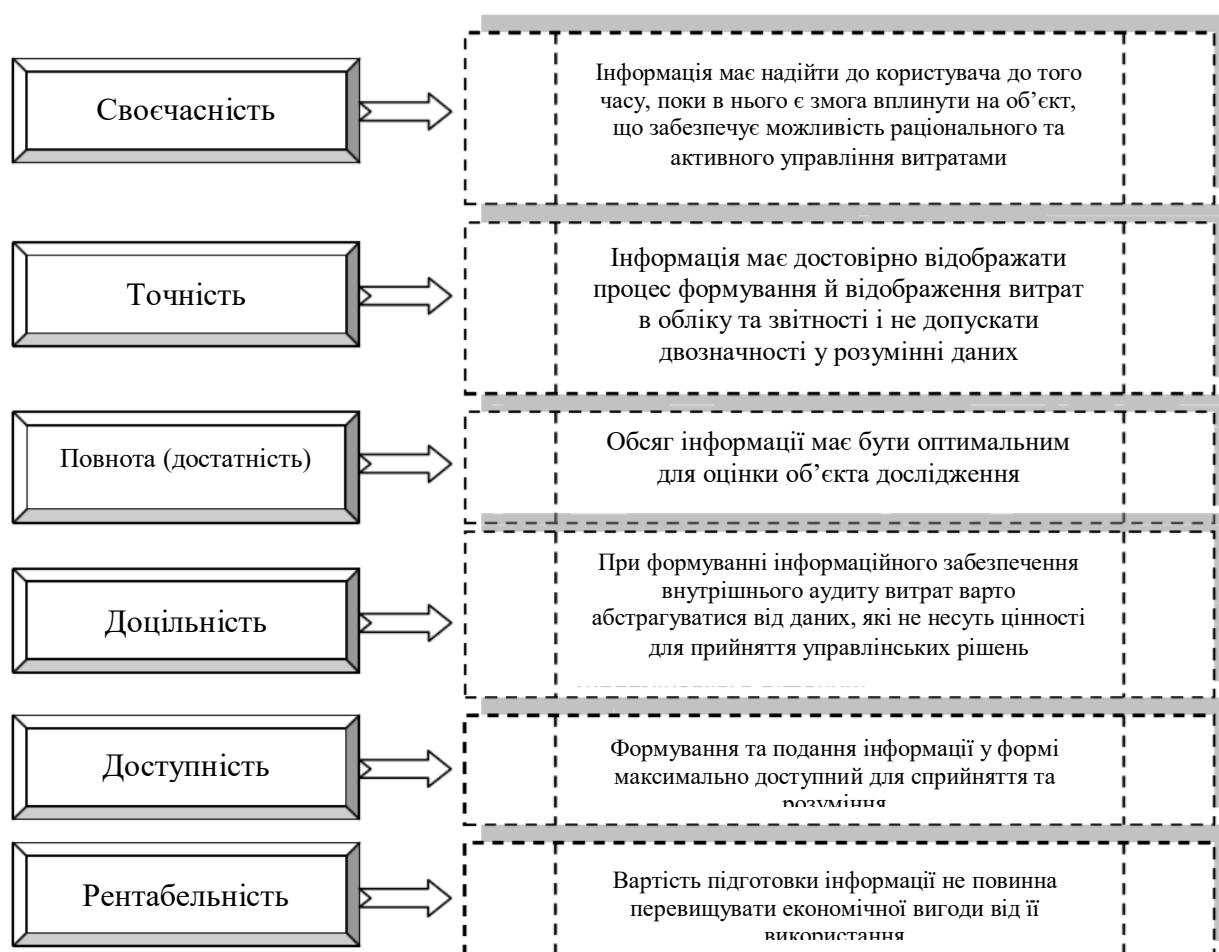


Рис. 2.3. Основні критерії якості обліково-аналітичної інформації

Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази» визначає мету аудитора в аспекті отримання аудиторських доказів через розробку та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який робить можливим отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть змогу сформулювати висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора [77, с. 400]. Для оцінки інформаційної бази аудиторських доказів при проведенні

аудиту витрат виробництва можна розглядати її у вигляді наступної схеми (рис. 2.4). На схемі зображено три блоки ділянок, безпосередньо пов'язаних з системою обліку витрат, та окремо виділено блок інформаційної бази з метою отримання розуміння контролю витрат.



Рис. 2.4. Структура інформаційної бази аудиторських доказів

Перш за все аудитор має отримати докази щодо правильності застосовуваних критеріїв оцінки активів, а саме:

- права і зобов'язання – підтвердження або скасування прав організації на витрати, відображені в обліку та звітності, документально підтверджені;
- виникнення – дані, що підтверджують факт виникнення витрат;
- вартісна оцінка – підтвердження правильної оцінки витрат, відображених у валюті України.

Інформаційна база перевірки порядку відображення даних первинного обліку витрат утворюється з наступних джерел: накази керівника про дозвільні підписи його заступників, внутрішні накази, норми, схеми документообігу, посадові інструкції, положення про цехи/відділи та ін.; первинні документи – документи внутрішнього переміщення товарно-матеріальних цінностей, інвентарні описи, лімітно-забірні карти, картки обліку, відомості, виробничі та матеріальні звіти та ін.; реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат – журнали-ордери, картки рахунків витрат, оборотно-сальдові відомості; наказ про облікову політику.

На підставі дослідження документів аудитором проводиться тестування і перевірка по суті, результати виконання процедур відображаються у робочих документах аудитора. Нормативно-правове регулювання процесів документування і обліку витрат виробництва регламентується наступними документами:

- 1) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [49];
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку банків України [101];
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України [57];
- 4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) [75];
- 5) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [85];
- 6) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [84];
- 7) П(С)БО 9 «Запаси» [83];
- 8) П(С)БО 16 «Витрати» [87];
- 9) П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [82];
- 10) П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [81];
- 11) Облікова політика організації.

Аудитор може отримати розуміння процесів документування та обліку витрат шляхом дослідження наступних носіїв облікових даних: первинних документів; внутрішньоцехових та виробничих звітів; реєстрів синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку товарно-матеріальних цінностей та витрат щодо відображення даних на рахунках обліку: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 70 «Доходи від реалізації», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 83 «Амортизація необоротних матеріальних активів», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати».

При перевірці документування та обліку витрат аудитор розглядає правильність обліку господарських операцій в синтетичному і аналітичному обліку за вказаними рахунками і субрахунками та її відповідність внутрішньо-цеховій виробничій звітності. Також проводиться перевірка програмних продуктів, за допомогою яких ведеться накопичення, систематизація та облік витрат. На підставі вищевказаних реєстрів та звітів визначається правильність і своєчасність відображення господарських операцій в обліку (синтетичний та аналітичний облік) і звітності.

При відборі інформації для створення доказової бази достовірності обліку її можна структурувати наступним чином:

- ✓ за видами витрат; за кожним видом витрат окремо;
- ✓ у відповідності до рахунків або субрахунків витрат;
- ✓ у відповідності до центрів утворення інформації про витрати.

При відборі операцій для застосування аудиторської вибірки їх доцільно розділити на дві групи – операції за синтетичними і аналітичними рахунками 20, 22, 24, 25, 26, 80, 91 в розрізі кожної статті витрат та операції по синтетичному і аналітичному рахунку 23 в розрізі аналітичного обліку.

Процес списання витрат на одиницю продукції регулюється наступним переліком нормативно-правових документів:

- 1) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3];
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку банків України [101];
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України [57];
- 4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) [75];
- 5) П(С)БО 9 «Запаси» [83];
- 6) П(С)БО 16 «Витрати» [87];
- 7) Облікова політика організації.

Для отримання доказів достовірності облікових даних про списання витрат на підставі реєстрів обліку операцій по рахунках синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку, а також первинних документів та виробничої звітності визначається правильність, повнота та своєчасність відображення списання витрат в обліку та звітності.

Облікову інформацію по рахунках обліку можна розподілити за видами витрат та кожним рахунком/субрахунком обліку витрат. Аудиторські вибірки доцільно застосовувати до наступних груп операцій:

- 1) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 20 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 2) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 90 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 3) сальдо по синтетичному і аналітичному рахунку (20, 23, 91) в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 4) операції по синтетичному та аналітичному обліку за іншими рахунками в розрізі кожного виду витрат і субрахунків.

Процедури перевірки системи внутрішнього контролю обліку витрат виробництва спрямовані на отримання доказів підтвердження наступних процесів: порядку відображення витрат на рахунках аналітичного і синтетичного обліку; повнота та правильність віднесення витрат на рахунки

синтетичного обліку; організація контролю за обліковими операціями; виконання вимог облікової політики.

Ключовими напрямками щодо проведення процедур перевірки ефективності системи внутрішнього контролю є перевірка: наявності дозвільних підписів на фінансових документах з оплати та обліку витрат, своєчасності та повноти обліку витрат в облікових регістрах. Збір аудиторських доказів здійснюється через проведення процедур, які за цільовою ознакою можна розподілити на три групи відповідно до етапів аудиту:

1. Підготовка і планування аудиту: перевірка оборотів і сальдо за обліковими регістрами виникнення витрат; перевірка відповідності первинного, аналітичного, синтетичного, зведеного обліку і бухгалтерської звітності; тестування системи внутрішнього контролю.

2. Процедури по суті – застосовуються для отримання:

- розуміння правильності організації та проведення інвентаризації витрат (товарноматеріальних цінностей та незавершеного виробництва) і відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;
- документального підтвердження операцій з обліку витрат, відображених у бухгалтерському обліку, щодо оформлення первинних документів, оформлення облікових регістрів, повноти документального підтвердження;
- повноти відображення операцій у зведеному обліку;
- повноти розкриття інформації в бухгалтерській звітності.

3. Заключні процедури включають: аналіз помилок, виявлених в ході перевірки, та їх впливу на тотожність даних обліку і звітності; складання аудиторського висновку.

Аналіз організаційної структури дозволив констатувати наявність розгалуженої системи внутрішніх зв'язків, що прямо чи опосередковано стосується процесів формування витрат суб'єктів господарювання. Процес створення та обробки первинного облікового документу відбувається у

відділі роботи з постачальниками, відділі закупок, товарних складах, у виробництві, торговельному залі магазину, відділі продажів та бухгалтерії. Саме там найбільший ризик викривлення інформації внаслідок вчинення шахрайських дій – підробки документу, внесення невірних виправлень, списання не за нормами.

Тобто, інформація про витрати повинна перевірятися за центрами відповідальності. Розглянувши виробничі процеси та рух інформації між структурними підрозділами, важливо оцінити ступінь зв'язку та інформаційного обміну між ними з метою формування оптимальних схем взаємодії підрозділів підприємства та формування обліково-аналітичного забезпечення аудиту витрат.

З метою систематизації та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення аудиту в доцільно використовувати структурно-логічну схему його формування з урахуванням основних бізнес-процесів, які є об'єктами документування та пов'язані з визнанням витрат в системі обліку.

Врахування інформаційних потоків є важливим при дослідженні обліково-аналітичного забезпечення аудиту витрат в управлінні витратами. Від якості організації та функціонування підсистеми інформаційних потоків залежить оперативність та якість надходження релевантної інформації до управлінського апарату та, як наслідок, організація аудиторської перевірки. Важливою умовою організації ефективної системи потоків обліково-аналітичної інформації є необхідність її органічного поєднання із загальною системою інформаційних потоків мережі. Проблему значної тривалості руху обліково-аналітичної інформації для аудиту витрат вирішує використання сучасних засобів автоматизації та використання програмного забезпечення.

Отже, обліково-аналітичне забезпечення аудиту витрат формують такі основні компоненти: інформація, яка генерується системами бухгалтерського обліку й економічного аналізу підприємств, та комплекс необхідних умов і технічних засобів для її створення, обробки і представлення в затребуваному вигляді аудитору.

Варто зауважити, що в системі управління витратами підприємства важливу роль відіграє внутрішній контроль витрат, що пояснюється необхідністю отримання достовірної інформації про ефективність фінансово-господарської діяльності в цілому для пошуку резервів оптимізації витрат. Внутрішній контроль – це комплекс заходів, спостережень і процедур, спрямовану на виявлення відхилень в обліку витрат підприємства, встановлення законності, обґрунтованості, раціональності, ефективності та економічної доцільності їх здійснення з метою попередження та недопущення виникнення таких відхилень і необґрунтованих втрат у майбутньому. Детальну класифікацію поняття контролю подано у додатку Д.

Отже, можна стверджувати, що метою внутрішнього контролю витрат підприємства є оцінка ефективності прийняття управлінських рішень; встановлення достовірності обчислення та відображення в обліку величини витрат; дослідження причин існування порушень та відхилень від нормативів для усунення та попередження їх повторного виникнення; а також пошук резервів для оптимізації використання ресурсів та мінімізації величини витрат. Така внутрішня система контролю слугує способом збільшення достовірності аудиторської перевірки та ефективного прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Документування процесу проведення аудиторської перевірки витрат підприємства

Аудиторська організація та індивідуальний аудитор зобов'язані документально оформляти всі відомості, які є важливими з точки зору надання доказів, що підтверджують аудиторську думку щодо достовірності облікових даних про витрати промислового підприємства у всіх суттєвих аспектах, а також доказів того, що аудиторську перевірку було проведено відповідно до міжнародних стандартів аудиторської діяльності. Досліджені підходи вітчизняних та зарубіжних вчених [14; 116; 27; 105; 69; 10; 76] свідчать, що питання організації та методики документування аудиту витрат промислових підприємств висвітлено в недостатній для аудиторської практики мірі, що зумовлює необхідність подальшого його дослідження та розробки.

Відповідно до МСА 230 "Аудиторська документація", аудиторська документація — це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів та висновків [77, с. 148].

Робочі документи можуть бути представлені у формі даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або в іншій формі. Робочі документи використовуються (рис. 3.1):

- 1) при плануванні та проведенні аудиту витрат;
- 2) при здійсненні поточного контролю та перевірки виконаної аудитором роботи;
- 3) для фіксування аудиторських доказів, одержуваних з метою підтвердження думки аудитора;
- 4) при складанні аудиторами робочих звітів;

5) для збереження інформації для майбутніх аудиторів [77, с. 150].

Вимоги до документування аудиторських процедур регулюються МСА 230 "Аудиторська документація", які встановлюють єдині вимоги до складання документації в процесі аудиту фінансової (бухгалтерської) звітності [77, с. 150].



Рис.3.1. Цілі використання робочих документів аудиту

Робочі документи аудитора повинні складатися в достатньо повній і детальній формі, необхідній для забезпечення спільного розуміння аудиту. У робочих документах аудитор відображає інформацію про планування аудиторської роботи по перевірці обліку витрат промисловості, характер, термін та обсяг виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також про висновки, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів, зокрема висвітлюються процедури дослідження та визначення ризиків, пов'язаних з організацію виробничого процесу на всіх його стадіях, результати роботи залучених експертів, дослідження застосовуваних у виробництві технологічних схем, результати вивчення даних про природній убуток матеріалів, норми витрат ТМЦ та енергоносіїв, норми виробничих втрат та втрат від браку.

У робочих документах має міститися обґрунтування аудитором всіх важливих моментів, щодо яких необхідно висловити своє професійне судження, разом з висновками аудитора щодо них. У тих випадках, коли аудитор проводив розгляд складних виробничих процесів або висловлював

професійне судження з суттєвих класів виробничих операцій, в робочі документи включають факти, які були відомі аудитору на момент формулювання висновків і необхідну аргументацію, включаючи зовнішні та внутрішні положення та стандарти, що регулюють облік та контроль витрат підприємства. Аудитор самостійно визначає обсяг документації щодо кожної конкретної аудиторської перевірки, керуючись своєю професійною думкою.

Характерним аспектом документування аудиту витрат є більш детальне відображення процесу накопичення та консолідації облікової інформації виробничого та внутрішньо-цехового обліку. Наприклад, відображається схема джерел формування даних виробничих звітів, звітів про обсяги виробленої продукції та незавершеного виробництва для технологічних циклів виробництва, питома вага у загальному обсязі яких є значною. Форма і зміст робочих документів аудитора залежать від ряду факторів (рис. 3.2):

- 1) встановлення рівня суттєвості даних про витрати;
- 2) прийнятого рівня аудиторського ризику для надання позитивного висновку щодо достовірності даних обліку витрат;
- 3) характеру та складності галузі промисловості діяльності суб'єкту, що перевіряється;
- 4) характеру і стану систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат суб'єкту, що перевіряється;
- 5) необхідності давати вказівки працівникам аудитора, здійснювати за ними поточний контроль і перевіряти виконану ними роботу;
- 6) конкретних методів і прийомів, що застосовуються в процесі проведення аудиту зумовлених застосовуваними технологіями, нормативно-правовою базою галузі, масштабами перевірки.

Робочі документи систематизуються в залежності від обставин кожної конкретної аудиторської перевірки і потреб аудитора в ході її проведення. Розробляються типові форми документації, наприклад, стандартна структура аудиторського файлу (папки) робочих документів, бланки, опитувальники, типові листи і звернення тощо.

Форми документації мають визначати, до якого типу виробничих операцій вони належать, ознаки, за якими класифікуються виробничі операції такого типу, перелік внутрішніх правил та стандартів підприємства (наказів, посадових обов'язків), які регламентують формування облікових даних про витрати такого типу чи класу операцій.



Рис. 3.2. Фактори процесу документування аудиту

Крім того, можуть використовуватися графіки, аналітична та інша документація, підготовлені суб'єктом, що перевіряється. У цих випадках аудитор зобов'язаний переконатися в тому, що такі матеріали підготовлені належним чином та відповідають зовнішнім та внутрішнім галузевим нормам та правилам. Робочі документи аудитора містять:

- 1) інформацію, що стосується організації та технології виробництва суб'єкту господарювання;
- 2) витяги або копії необхідних норм, положень та правил, що регулюють облік витрат;
- 3) інформацію про галузь промисловості, економічне та нормативно-правове середовище суб'єкту перевірки;
- 4) інформацію, що відображає процес планування, включаючи програми аудиту витрат і будь-які зміни до них;

5) докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат;

6) докази, що підтверджують оцінку невід'ємного ризику, рівня ризику засобів контролю і будь-які коригування цих оцінок;

7) докази, що підтверджують факт аналізу аудитором роботи внутрішнього аудитора з перевірки та контролю витрат;

8) аналіз виробничих та облікових операцій та залишків по рахунках бухгалтерського обліку витрат;

9) принципи агрегації показників обліку витрат і тенденцій їх зміни;

10) відомості про характер, термін, обсяг аудиторських процедур і результати їх виконання;

11) докази, які підтверджують, що робота, виконана працівниками аудитора, здійснювалася під контролем кваліфікованих фахівців і була перевірена;

12) відомості про те, хто виконував аудиторські процедури, із зазначенням часу їх виконання;

13) детальну інформацію про процедури, застосовані до фінансової (бухгалтерської) звітності підрозділів і/або дочірніх підприємств, що перевірялися іншим аудитором;

14) копії запитів, спрямованих іншим аудиторам, експертам і третім особам, та отриманих від них результатів;

15) копії листів і телеграм з питань аудиту витрат, доведених до відомих керівників суб'єкту, що перевіряється, або обговорюваних з ними, включаючи умови договору про проведення аудиту або виявлення суттєвих недоліків системи внутрішнього контролю;

16) письмові заяви, отримані від суб'єкту, що перевіряється; висновки, зроблені аудитором з найбільш важливих питань аудиту, включаючи помилки і незвичайні обставини, які були виявлені аудитором в ході виконання процедур аудиту, і відомості про заходи, вжиті аудитором у зв'язку з цим;

17) копії реєстрів бухгалтерського обліку витрат;

18) матеріали зіставлень та зустрічних перевірок даних про надходження та вибуття ТМЦ, енергоносіїв та ін. у процесі виробництва та збуту.

Якщо суб'єкт перевіряється кілька років поспіль, то деякі файли робочих документів (папки) можуть бути віднесені до категорії постійних (перманентних), оновлюваних по мірі надходження нової інформації, але залишаються як і раніше значущими, на відміну від поточних аудиторських файлів (папок), які містять інформацію, що відноситься в основному до аудиту окремого періоду. За кожним об'єктом перевірки аудитор формує такі папки (рис. 3.3):

- 1) постійну папку;
- 2) щорічну (поточну) папку.



Рис. 3.3. Групування робочих документів

У постійній папці розміщується постійна і незмінна інформація про клієнта, наприклад: — копії норм, положень та наказів суб'єкта господарювання; — інформація про основні статті витрат підприємства; — дані про організаційну структуру виробництва та управління; — копії довгострокових угод з постачальниками та підрядниками, тендерна документація та ін., які мають значення для проведення аудиту протягом багатьох років; — копії нормативних документів щодо регламентації та регулювання обліку витрат, що мають відношення до функціонування даного підприємства або підприємств деякої специфічної групи, до якої має відношення і організація клієнта.

У щорічній (поточній) папці розміщуються поточні робочі документи аудиторської перевірки витрат за підсумками кожного конкретного року. На кожен рік по кожній перевірній організації створюється окрема поточна папка або комплект папок.

Документація в поточній папці може структуруватися за розділами, з присвоєнням їм кодів, наприклад:

I розділ — копії первинних документів та звітів про витрати клієнта, що підлягають перевірці; копія офіційного аудиторського висновку щодо обліку та звітності про витрати; копія листа аудиторів керівництву об'єкта аудиту (докладного звіту аудиторів) за підсумками роботи;

II розділ — документи, що відображають завершення аудиторської перевірки: анкета керівника аудиту за підсумками перевірки; анкета перевіряючого (партнера) за підсумками перевірки; переліки невирішених питань; таблиці обліку робочого часу та інші документи (протоколи, записки), що відображають завершення роботи і рішення виникаючих при цьому проблем, копії актів прийому-здачі роботи;

III розділ — основні та супровідні документи, що відображають план та програму аудиту витрат;

IV розділ — перелік важливих питань і зауважень, що виникли в ході роботи з клієнтом: перелік зазначених проблем; реєстри зазначених відхилень; пункти листа керівництву клієнта (звіту аудитора) з відповідними робочими документами і поясненнями;

V розділ — документи, що відображають безпосередній хід аудиторської перевірки:

- ✓ схеми перевірки первинної документації, облікових реєстрів та звітів про витрати;
- ✓ програми проведення самостійних аудиторських процедур, аналітичних процедур та перевірок засобів контролю;
- ✓ робочі документи, які безпосередньо відображають хід виконання цих процедур та перевірок;

- ✓ документи, що узагальнюють результати проведення таких процедур і т.д.

Робочі документи в папках повинні бути пронумеровані, і за необхідності, містити перехресні посилання. Коди та номери доцільно прив'язати до класифікації витрат підприємства.

Аудиторська організація має встановити такі процедури, які забезпечують збереження та конфіденційність даних робочих документів. Як правило, такі документи зберігаються впродовж п'яти років. Робочі документи є власністю аудитора. Хоча частина документів або витяги з них можуть бути надані суб'єкту перевірки на розсуд аудитора, вони не можуть служити заміною бухгалтерських записів суб'єкту перевірки.

На підставі проведеного дослідження визначено, що процес документування аудиту витрат промислового підприємства має низку відмінних від загальнотеоретичної основи аспектів, які зумовлені, перш за все, організаційними та технологічними характеристиками промислових підприємств, різноманіттям господарських операцій та застосовуваними системою управління підприємством підходами до обліку та контролю витрат.

1.2. Розробка програми аудиту витрат з метою підвищення ефективності діяльності підприємства

В умовах євроінтеграції одним із пріоритетних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, здатної задовольняти випереджаючі вимоги, смаки та потреби споживачів.

Розглядаючи аспекти забезпечення якості, слід пам'ятати, що поліпшення якості продукції на підприємстві вимагає додаткових виробничих витрат, а, отже, призводить до росту собівартості продукції і,

відповідно, зростання цін [11, с. 118-120]. Досягнення ж оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її забезпечення можливе лише за умови прийняття виважених управлінських рішень, побудованих на основі належно сформованого обліково-інформаційного забезпечення.

Дієвим та найдоступнішим інструментом формування обліково-інформаційного забезпечення управління витратами на якість слід визнати внутрішній аудит, першочерговим завданням якого є допомога управлінській ланці підприємства у вирішенні конкретних завдань. Керівництво підприємства, спираючись на неупереджені оцінки поточного стану справ і надані внутрішніми аудиторами рекомендації, має можливість приймати якісні оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення [70, с. 188-191]. Відтак, функція внутрішнього аудиту у системі управління витратами на якість є унікальною та має особливе інформаційне й консультаційне значення.

Виходячи з даного визначення, внутрішній аудит спрямований на забезпечення ефективності функціонування підприємств за допомогою постійного моніторингу бізнес-процесів, надання вищому управлінському персоналу гарантій, консультацій, аналітичної інформації та проектів рішень щодо мінімізації ризиків та підвищення ефективності господарської діяльності [93].

А оскільки в умовах євроінтеграції одним із пріоритетних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, то одним з головних завдань внутрішнього аудиту має стати аудит витрат на якість.

В українському законодавстві поняття витрат на якість введено з прийняттям ДСТУ 3230-95 (з посиланням на ISO 10000), згідно з яким витрати на якість – це витрати, які виникають при забезпеченні та гарантуванні задовільної якості, а також витрати, пов'язані з втратами в тому разі, якщо не досягнуто задовільної якості [121].

Процес аудиту витрат на якість має ґрунтуватись на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів узагальнення і реалізації його результатів. Узагальнене відображення моделі послідовності аудиту витрат на якість подано на рис. 3.5.

Рис. 3.5. Модель послідовності внутрішнього аудиту витрат на якість

На перший погляд етапи та послідовність аудиту витрат на якість є традиційною, як і аудиту витрат діяльності, проте при більш детальному вивченні даного питання (рис. 3.5), маємо можливість спостерігати, що аудит витрат на якість має цілий ряд специфічних відмінностей. Тож, зупинимось на розгляді найсуттєвіших з них. На особливу увагу заслуговує розгляд специфіки аудиту витрат на якість на етапі дослідження. На даному етапі аудитор в першу чергу має впевнитись у дотриманні вимог щодо організації обліку витрат на якість, передбачених обліковою політикою підприємства. Отож, першою є перевірка правильності визначення (вибору) об'єктів обліку.

У сьогоднішні функції внутрішнього аудиту на промислових підприємствах приділяється все більше уваги як у світі, так і в Україні зокрема. Це пов'язано з тим, що українські підприємства все більше залучаються до загальносвітових інтеграційних й економічних процесів, а також економічних інститутів. Тож, їх діяльність повинна відповідати світовим вимогам і стандартам. Найбільш істотні зі стандартів містяться в Sarbanes-Oxley Act, а також COSO Report і Turnbull Report та ін. Ними передбачено, підкреслимо, обов'язкове створення на підприємствах служби внутрішнього аудиту [34, с. 63-68].

Відповідно до Міжнародного стандарту внутрішнього аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [46].

Слід зазначити, що об'єктами обліку витрат на якість є самі витрати, пов'язані з якістю, які виникають в різних підрозділах підприємства [44, с. 70]. Наступним кроком має стати перевірка правильності обліку витрат на якість у відповідності до їх класифікації й визначення на цій основі складу витрат (переліку елементів) (рис. 3.6).

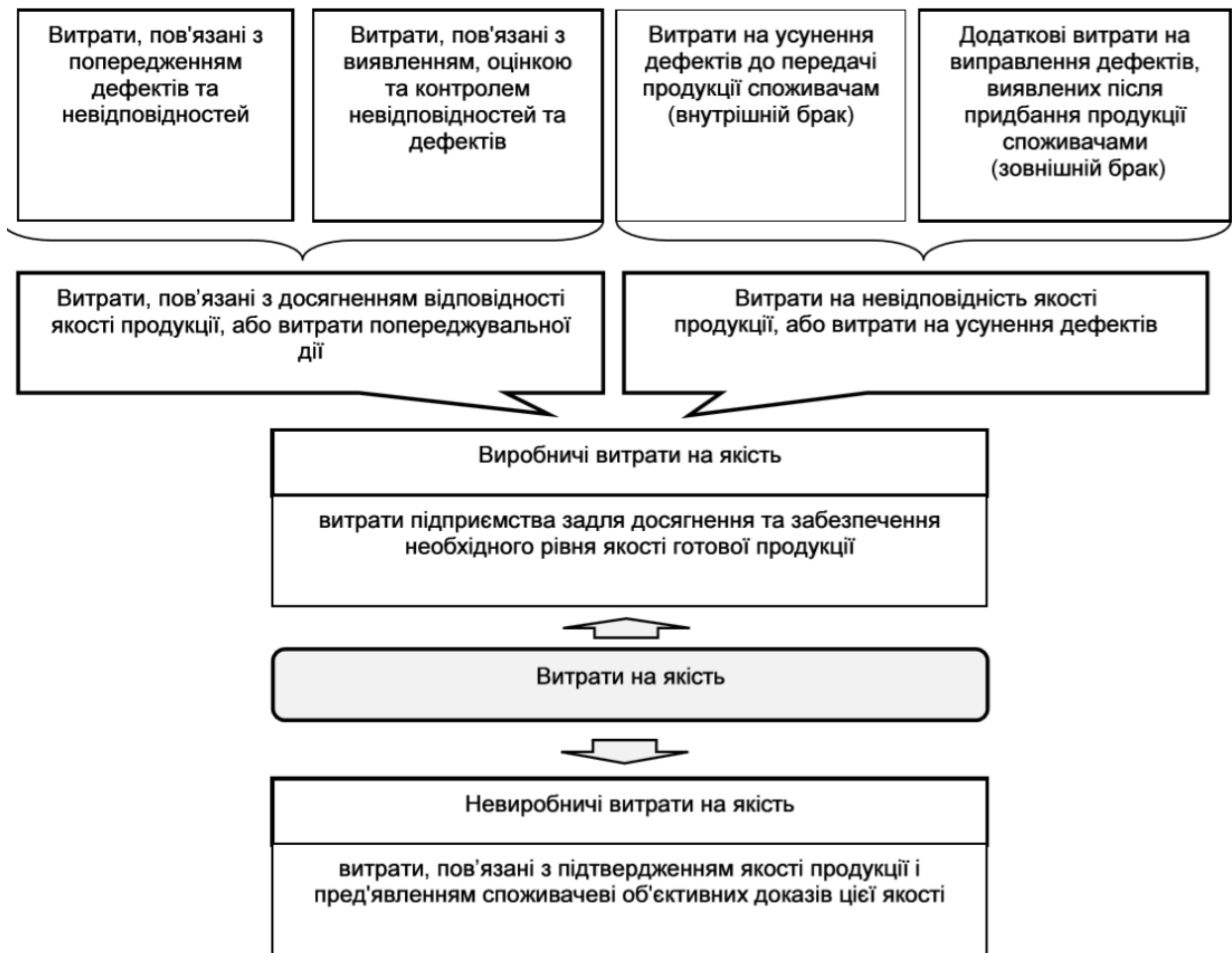


Рис. 3.6. Класифікація витрат на якість відповідно до вимог ISO

Оскільки на кожному підприємстві розробляється власна система кодування елементів витрат на якість, то на даному етапі перевірки має бути перевірена правильність застосування кодування аналітичних рахунків, призначених для обліку витрат на якість у відповідності до Робочого плану рахунків, оскільки від того, наскільки вірно застосовується кодування витрат, залежить правильність їх відображення в обліку, віднесення до складу виробничих чи невиробничих витрат, правильність покриття, списання чи розподілу.

При перевірці правильності списання витрат на якість слід звернути увагу на те, що у разі, якщо витрати на якість відносяться до складу виробничих витрат, то вони мають бути віднесені на рахунок 23 «Виробництво» чи рахунок 24 «Брак у виробництві» (у складі витрат, понесених на виправлення браку). Виробничі витрати на якість - це витрати, безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції, вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат і впливають на її собівартість.

Невиробничі витрати на якість – це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами. У обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції [43, с. 124-126].

У разі, якщо понесені витрати на якість відносяться до складу невиробничих витрат, вони також можуть розподілятися аналогічно загальновиробничим витратам, або ж списуватись на фінансовий результат аналогічно адміністративним витратам.

На особливу увагу на даному етапі аудиту заслуговує перевірка правильності відображення в обліку та фінансовій звітності формування і використання резервів забезпечення виконання гарантійних зобов'язань. Слід підкреслити, що гарантійні зобов'язання перед покупцями виникають практично у будь-якого суб'єкта господарювання, що реалізує товари (роботи, послуги), оскільки споживач має право на отримання належної якості товарів (робіт, послуг).

При виконанні гарантійних зобов'язань підприємство за умови створення резерву (забезпечення) для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат по виконанню гарантійних зобов'язань згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [46] може здійснити гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або ж заміну остаточно забракованого товару. Тож, під час перевірки покриття витрат по виконанню гарантійних зобов'язань аудитор має звернути увагу на рух та залишки коштів на рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції (виконаних робіт та наданих послуг). У разі, якщо у складі підприємства-виробника створено сервісні центри або гарантійні майстерні, що займаються обслуговуванням та/або ремонтом проданої продукції, то у такому випадку аудитор має здійснити перевірку витрат на утримання таких майстерень, відображених на рахунку 23 «Виробництво».

Наступним кроком аудитора на етапі дослідження має стати аналіз ефективності управління витратами на якість та обґрунтування причини їх структурно-динамічних відхилень, а також здійснення пошуку альтернативних рішень щодо їх оптимізації. Аналіз витрат на якість доцільно розпочинати із загальної оцінки виконання плану за кількістю заходів і освоєння коштів, які заплановані на ці потреби. З цією метою доцільно здійснити порівняння кількості фактично виконаних заходів і загальної суми фактичних витрат на їх виконання з кількістю заходів і сумою витрат, які передбачені планом. Критерій загальної оцінки діяльності підприємств у цій області повинен бути таким – відсутність перевитрачання коштів, призначених на покращення якості продукції, при обов'язковому виконанні плану за кількістю заходів і за умови досягнення продукцією, що виготовляється, запланованих параметрів якості.

Це обумовлено тією теоретичною передумовою, що величина витрат на забезпечення якості продукції знаходиться у щільній залежності від кількості

заходів, які впроваджуються та ступеня зміни якісних параметрів продукції [11, с. 119]. Завершальним кроком на етапі дослідження витрат на якість є пошук альтернативних рішень щодо їх оптимізації. Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження приходимо до висновку, що в умовах жорсткої конкуренції внутрішній аудит витрат на якість є надійною гарантією недопущення прийняття необґрунтованих, неправильних та неефективних управлінських рішень.

Тож, наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою системи управління підприємством в умовах швидких змін зовнішнього середовища та ускладнення процесів управління бізнесом. Наскільки при цьому внутрішній аудит стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені, а також від обраної методики та послідовності проведення аудиторських процедур. Дотримання ж запропонованої нами послідовності етапів внутрішнього аудиту витрат на якість дозволить підприємствам шляхом прийняття виважених управлінських рішень на основі належно сформованого обліково-аналітичного забезпечення досягти оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її підвищення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
3. Аудит. Методика документування : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, В. І. Драч, Н. М. Проскуріна та ін. – К. : Інформ.–вид. центр Держкомстату України, 2003. – 457 с.
4. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісеєв та ін. – 2-ге вид. – Л. : Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
5. Аудит: учебное пособие / [Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова]. — М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2000. — 544 с.
6. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А.О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
7. Барановська С.П. Обліково–аналітичне забезпечення як невід’ємна складова управління підприємством / С.П. Барановська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / відп. ред. О.Є. Кузьмін. – Л. : Вид–во Львівської політехніки, 2012. – С. 8–11.
8. Белуха Н. Т. Аудит : учебник / Н. Т. Белуха. – К. : Знання, 2000. – 769 с.
9. Бланк, И. А. Управление торговым предприятием [Текст] / И. А. Бланк. – М. : Ассоциация авторов и издателей. ТАНДЕМ. Издательство ЭКСМОС, 1998. – 416 с.
10. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно–правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: монографія/ А.В. Бодюк – К.: Кондор, 2014. – 356 с.

- 11.Босак І.П. Забезпечення якості продукції – важлива умова підвищення ефективності функціонування підприємства / І.П. Босак // Квалілогія книги. – 2010. – № 2. – С. 118–120.
- 12.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець ; Мін–во освіти і науки України. – Житомир : Рута, 2011. – 448 с.
- 13.Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець; Мін–во освіти і науки України. – Житомир : Рута, 2011. – 592 с.
- 14.Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник/ Бутинець Ф.Ф. — Житомир: ПП «Рута», 2009. — 416 с.
- 15.Ващенко, Н. М. Удосконалення класифікації витрат торгівлі [Текст] / Н. М. Ващенко // Регіональні перспективи. – 2013. – № 4–5 (29–30) – С. 192–193.
- 16.Верига Ю. А. Сутність та класифікація витрат підприємств торгівлі: теорія і практика / Ю. А. Верига. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_2/statti/25.htm>
- 17.Використання роботи внутрішніх аудиторів : Міжнародний стандарт аудиту 610, затверджений Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option>
- 18.Витрати : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року N 318 (із змінами і доповненнями), [електронний ресурс] – режим доступа <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>
- 19.Волкова М. В. Система управління витратами промислового підприємства. Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі. 2013. № 3. С. 25–33.

20. Волошан І.Г. Організація первинного документообігу товарних операцій в торгівлі / І.Г. Волошан // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5. – С. 297–300.
21. Врублевський Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие / Н.Д. Врублевський. – М., 2004. – 376 с.
22. Гамова О. В. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти / О. В. Гамова, В. А. Головань // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 1. – С. 126–130.
23. Гаркуша, Н. Н. Экономический анализ в предприятиях питания и торговли [Текст]: уч.–метод. пособие / Н. Н. Гаркуша, Н.Б. Кащена, О.В. Цуканова. – Харьк. гос. унт. пит. и торговли. – Харьков, 2007. – 200 с.
24. Глубокова, Л. Г. Классификация видов издержек обращения в торговле / Л. Г. Глубокова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – № 11(49), 2008. – С. 81–85.
25. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф. Голов. – 3-є вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
26. Головінов, М. І. Поточні затрати або витрати обігу в торговельній діяльності / М. І. Головінов, К. С. Хараман // Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць. Випуск 19 Том 3. – Донецьк: ДонДуЕТ, 2015 – С. 195–202.
27. Гончарук Я.А. Аудит: навчальний посібник / Гончарук Я.А., Рудницький В.С.– Львів: Світ, 2002. – 296 с.
28. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація. Частина 2 / Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. – Харків : ХНАМГ, 2007. – 294 с.
29. Грицай О. І. Сутність витрат промислового підприємства. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2009. Вип. 2. С. 68–72.

- 30.Грінченко А. В. Класифікація факторів впливу на витрати підприємства / А. В. Грінченко // [Теоретичні та прикладні питання економіки](#). – 2012. – Вип. 27(1). – С. 392–398
- 31.Гудзинський О.Д. Система менеджменту інституціональної трансформації економіки України (теоретико–методологічний аспект) : монографія / О.Д. Гудзинський; за заг. ред. Гудзинського О.Д. – К. : ТОВ «Аграр Медіа Груп», 2012. – 771 с.
- 32.Гуренко Т.О. Теоретичні основи формування обліково–аналітичного забезпечення управління / Т.О. Гуренко, С.І. Дерев’янка, А.С. Липова // [Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси](#). – 2013. – Вип. 10(3). – С. 204–210.
- 33.Гуріна Н. В. Класифікація витрат підприємства для потреб управління / Н. В. Гуріна // [Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент](#). – 2015. – Вип. 10. – С. 268–271.
- 34.Гушко С.В. Предметна область внутрішнього аудиту / С.В. Гушко // [Вісник Криворізького економічного інституту КНУ](#). – 2013. – № 2. – С. 63–68.
- 35.Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 320 с.
- 36.Денисюк О. М. Аналіз операційних витрат машинобудівних підприємств на прикладі Вінницької області. [Агросвіт](#). 2015. № 22. С. 38–44.
- 37.Добровський В.М. Управлінський облік: навч.–метод, посіб. для самост. вивч. дисц. / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Кортикова; за ред. В.М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
- 38.Долюк А. В., Кургінян А. З. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами //

- Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 3. С. 145–153.
39. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72–76.
40. Дорош Н. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2017. № 5(194). – С. 13–21.
41. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
42. Дорош Н.І. Документальне оформлення аудиторської перевірки// Вісник податкової служби України. – 2000. – № 15. – С. 50–55.
43. Дугинський Б. Л. Аудит / Б. Л. Дугинський, І. О. Дугинська. – Донецьк : ДонУЕП, 2006. – 318 с.
44. Жадан М. І. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції промислового підприємства / М. І. Жадан, Г. М. Кахадзе // [Сталий розвиток економіки](#). – 2015. – № 1. – С. 68–74.
45. Жадан Т. А., Куліш О. О. Економічна сутність категорії «витрати» як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 24–30.
46. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37, затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.1978 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37>
47. Загарій В. К. Особливості обліку та управління витратами на підприємствах: вітчизняний та зарубіжний досвід / В. К. Загарій, К. В. Мельнік // [Менеджер](#). – 2018. – № 2. – С. 157–163

48. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
49. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16 липня 1999 року, № 996-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
50. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
51. Зубилевич С. Перспективи розвитку аудита / С. Зубилевич // Бухгалтерський учет и аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 101 – 109.
52. Заянко В.В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством / В.В. Заянко, А.О. Тесьолкіна // Вісник Вінницького політехнічного інституту. – 2016. – № 1. – С. 39–43
53. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
54. Івченко Л. В. Економічна сутність витрат підприємства / Л. Івченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 12–17.
55. Ільїна С. Б. Основи аудиту: навч.–практ. посіб. – К. : Кондор, 2009. – 378 с.
56. Інститут Внутрішніх Аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.
57. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. Затверджено постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280.
58. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект / А.М. Кадацька // Електронний фаховий науково–практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку». – 2017. № 4. – С. 138–141.

- 59.Кадуріна Л. О. Основи аудиту : навч. посіб. / Л. О. Кадуріна. – К. : Слово, 2003. – 184 с. 9. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
- 60.Калашнік Т.М. Методика аудиту витрат на підприємстві/ Міжнародна науковопрактична конференція «Обліково–аналітичне забезпечення в системі фінансово–економічної інформації»/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?conferenceId=4&lectureId=1864>
- 61.Керимов В. Э. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации [Текст]: учебное пособие / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов ; под ред. В. Э. Керимова. – М.: Издательство «Экзамен», 2002. – 160 с.
- 62.Козаченко, Г. В. Управління затратами підприємства [Текст]: монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. — К. : Лібра, 2007. — 420 с.
- 63.Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. – К. : КНТЕУ, 2011. – 452 с.
- 64.Копотієнко Т. Ю. Обліково–аналітичне забезпечення внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства / Т. Ю. Копотієнко // *Інноваційна економіка*. – 2016. – № 1–2. – С. 239–245.
- 65.Корецький М.Х., Дацій Н. В., Пельтек Л. В. Управлінський облік: навч. посіб. / М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельтек. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
- 66.Костецька Н. Факторний підхід до формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. Костецька // *Галицький економічний вісник*. – 2017. – № 1 (30). – с. 161–162

67. Крушельницька О. В. Управління витратами : навч. посіб. для студ. екон. спец. / О. В. Крушельницька. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 196 с.
68. Кудінов, Е. Удосконалювання класифікації витрат підприємств торговельної галузі [Текст] / Е. Кудінов // Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 13 Том II. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2002 – С. 411–417.
69. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2009. — 544 с.
70. Лесняк В.О. Внутрішній аудит в системі управління сучасним підприємством / В.О. Лесняк // Молодий вчений. – 2014. – № 12(15). – С. 188–191.
71. Лищенко О.Г. Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві / О.Г. Лищенко, А.В. Кас'яненко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2012. – № 2. – С. 84–89.
72. Ліпич Л. Г., Бортнік С. М., Мялковська В. І. Аналіз ефективності застосування сучасних систем зниження витрат. Економічний форум. 2016. № 1. С. 171–176.
73. [Макаренко А. П.](#) Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства / А. П. Макаренко, Г. С. Хайло // [Інвестиції: практика та досвід.](#) – 2017. – № 1. – С. 68–75.
74. Матюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства/ Н.Г. Матюха, О.Є. Карлюга// Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка"/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1960>
75. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 № 145 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства

- економіки № 226 від 02.03.2010) [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.110.2&nobreak=1>
- 76.Миронова О.А. Аудит: теорія и методология: учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. — Москва: 2007. — 248 с.
- 77.Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : пер. з англ. / О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе та ін. – К. : СТАТУС, 2015. – 1152 с.
- 78.Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 1 / Пер. с англ. Мови: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Балченко С.А., Біндер С.Г., Гик О.В. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2015. – 842 с.
- 79.Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарт). Переклад: ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iaa.org.ua>.
- 80.Мочерний С. В. Економічна енциклопедія Т. 3. – К.: Академія, 2002. – 952 с.
- 81.Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати на розвідку запасів корисних копалин») (Стандарт № 33)
- 82.Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2005 р. № 817 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Зменшення корисності активів») (Стандарт № 28).
- 83.Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Запаси») (Стандарт № 11).
- 84.Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») (Стандарт № 6).

85. Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.13 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Загальні вимоги до фінансової звітності») (Стандарт № 1).
86. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Звіт про фінансові результати») (Стандарт № 3).
87. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати») (Стандарт № 16).
88. Немченко В. В. Аудит : навч.–практ. посіб. – К. : Слово, 2011. – 535 с.
89. Ніконович М. О. Інформаційне забезпечення аудиту витрат виробництва / М. О. Ніконович // [Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія Економічна.](#) – 2014. – № 1096, вип. 87. – С. 125–130.
90. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості / Н. І. Ніпорко // [Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка.](#) – 2014. – Т. 19, Вип. 5–6. – С. 130–133.
91. Огійчук М.Ф. Аудит: навч. посібник. — 3'тє вид., переробл. і допов./ М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. — К.: Алерта, 2016. — 752 с.
92. Онищенко О. В., Куренна О. О. Крикуненко А. С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2017. URL: [<http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/25-2-2017/34.pdf>].
93. Определение внутреннего аудита [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.iiaru.ru/inner_auditor/definition
94. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Рівне: НУВГП, 2012. 236 с.

- 95.Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
- 96.Пархоменко В.М. Облікове відображення витрат на якість продукції: теоретико–методичне забезпечення / В.М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 164–169.
- 97.Пастернак Я. П. Економічна сутність та класифікація витрат діяльності / Я. П. Пастернак, А. А. Трубнікова // [Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки.](#) – 2013. – Вип. 33(1). – С. 89–95.
- 98.Пашкевич М. С. Проектно–орієнтоване калькулювання витрат в управлінському обліку для цілей управління сталим розвитком підприємств // Бізнес Інформ. – 2018. – №5. – С. 255–260.
- 99.Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
100. Півнюк О. п. Економічна сутність та класифікація витрат в системі управління підприємством. Науковий вісник Ужгородського університету. Сер.: Економіка . 2010. Спецвип. 29. Ч. 2. С. 138–143.
101. План рахунків бухгалтерського обліку банків України. Затверджено постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280.
102. Поливана, Л. А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі [Текст]: автореф. Дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Л. А. Поливана. – К. – 2010. – 20 с.
103. Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.
104. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт–бланш, 2002. – 628 с.
105. Редько О.Ю. Аудиторські докази: практичний посібник по застосуванню положень МСА № 500–580/ Редько О.Ю. – К.: НЦОА, 2012. – 32 с.

106. Робертсон Дж. К. Аудит. – М. : КPMG и «Контакт», 1993. – 496 с.
107. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль : Економ, думка, 1998. – 192 с.
108. Савченко В. Я. Аудит: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
109. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб./ І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
110. Сардачук І.І. Обліково–інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю / І.І. Сардачук // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2009. – № 647. – С. 510–515.
111. Саталкіна, Н. И. Экономика торговли [Текст]: учебное пособие / Н. И. Саталкіна, Б. И. Герасимов, Г. И. Терехова. – М.: Форум, 2010 – 232 с.
112. Сиротюк Г.В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва / Г.В. Сиротюк, К.С. Сиротюк // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 251–259.
113. Скиба П. Р. Аудит: організація і методика / П. Р. Скиба. – К. : Знання, 2014. – 312 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docviewer.yandex.ua/?url=http%3A%2F%2Fipr.donnuet.dn.ua>
114. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять: міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс] / М.І. Скрипник. – 2016, Вип. 2(14). – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1620/1/22.pdf>.
115. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості. [Текст]: монографія / М.І. Скрипник, 2011. – 732 с.

116. Слепов В. А. Ценообразование: учебное пособие / Слепов В.А., Николаева Т.Е. — [2-е изд., испр.] — М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2001. — 152с.
117. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В.В. Сопко. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
118. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник — [3-е вид., перероб. і доп.] / Сопко В. В. — К.: КНЕУ 2016. — 578 с.
119. Стендер С. В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку / С. В. Стендер // *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси.* — 2009. — Вип. 6(1). — С. 254–266.
120. Таратута Л. В. Формування методичних підходів аудиту витрат за елементами / Л. В. Таратута, В. Ю. Свидрань // *Сталий розвиток економіки.* — 2013. — № 4. — С. 275–283.
121. Терміни та визначення : Державний стандарт України управління якістю та забезпечення якості 3230–95 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://bvp.hl.ru/pdf/9-01.pdf>.
122. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика / І.Ю. Тимрієнко// *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* — 2009. — № 2 (48). — С. 124–126.
123. Ткаченко А. М. Управління витратами—нагальне завдання сьогодення. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2015. № 2. С. 70–74.
124. Ткаченко С.А. Особливості аналітичного забезпечення додаткових витрат на підвищення якості продукції / С.А. Ткаченко // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* — 2013. — Вип. 2 (26). — С. 313–322.
125. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. — К. : Знання, 2016. — 247 с.

126. Фатюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства / Н.Г. Фатюха, О.Є. Карлюга //Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. – № 4. – С. 1–3.
127. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Біло–усова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 3–7.
128. Шутько т. І. Витрати в економічній теорії наукових шкіл. Економіка та держава. – 2015. – № 9. – С. 133–135.

