

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Гулієв Руслан Закірович

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

Спеціальність 071 - Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав ст.гр.ОЕЕМ-21
Гулієв Р. З.

Тернопіль - 2019

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Сучасний аудит : його поняття та концептуальні основи

Перехід від індустріальної економічної формації до постіндустріальної характеризується такими зрушеннями в економічних країнах світу, яких не знала вся попередня історія цивілізації. Створені передумови для розвитку інформаційної індустрії на основі комп'ютерної техніки, біотехнології, нанотехнології, штучного інтелекту, які викликають революційні зміни у веденні бізнесу та управління, але не використовуються у вітчизняній економіці через традиційні методи, інерцію мислення, привички, звичаї та прихильність до випробуваних у минулому стереотипів поведінки людей, що гальмує динамічний наступ країни та консервує відсталість [4].

Певне місце серед економічних наук належить аудиту, який знаходиться у стадії становлення та поступово набирає ознак сформованого знання у діагностуванні економічного здоров'я бізнесу. Відхід від старого канонічного вчення про підтвердження достовірності чи недостовірності фінансової звітності та перехід до аналізу фінансового стану підприємства, визначення рівня ефективності фінансово-господарської діяльності й управлінської команди може дати значно більше користі для бізнесу. Крім цього, аудит за змістом набув нових інтелектуальних якостей, оскільки з простого формалізованого засобу підтвердження у звітності даних про фінансову діяльність перетворився у засіб творчого аналізу господарської діяльності та консультацій з приводу того, як потрібно діяти на перспективу, щоб уникнути загроз існування бізнесу [6, С.5].

Аудит, як наука, ґрунтується на агностицизмі (заперечення можливості достовірного пізнання сутності), оскільки зосереджує увагу на таких сторонах діяльності, як: знання про явище, яке пізнається за допомогою

органів відчуття (зору, слуху та інших); знання зводять до стандартів (звичок, пристосування, специфічних дій практичного характеру); діяльності розсудку (порівняння даних, зустрічна перевірка даних); енергії органів відчуття (виконання певних дій – інвентаризація, перегляд документів); символи (перевірки даних за допомогою алгоритмів); відношень між людьми (субординація, відповідальність); вияснення правдоподібності, а не істинності (формальний характер перевірок) [6, С.7].

Аудит як явище, спрямований на пізнання того, чим займався аудитор у практичному сенсі в минулому, що ґрунтується на набутому досвіді. Передбачається, що аудитор має достатній обсяг знань для аудиту будь-якого об'єкту перевірки на основі практичного досвіду, що пов'язують з емпіризмом, але наука вимагає іншого – пізнати сутність об'єкту, яку визначає не лише набір емпіричних фактів, а, в першу чергу, мислення людини. Тут важливі не конкретні особливості об'єктів аудиту, які пізнають за допомогою органів відчуття людини, а те загальне, що властиве для масової кількості споріднених об'єктів.

Уявлення про аудит, як цілісну систему, являє собою значний крок в науковому пізнанні внаслідок упорядкування того аморфного утворення, що було характерним на початковій стадії виникнення науки і зберігається до цього часу.

Економічна сутність аудиту полягає у відстеженні поведінки системи обліку щодо отримання інформації для управлінської системи. Мета аудиту – оцінка того, наскільки інформаційна система генерує необхідний обсяг і якість інформаційних ресурсів у відповідності до потреб суспільства і системи управління кожного підприємства зокрема.

Мету можна диференціювати на окремі цілі, що деталізують процес законності і порядку збору даних та їх трансформацію в інформаційні ресурси, і характеризують ресурси, економічні процеси, види діяльності, витрати, доходи, капітал, зобов'язання, фінансові результати господарської

діяльності окремих підприємств, об'єднань, міністерств, регіонів та держави в цілому.

Аудитори сприяють зменшенню ризику державних органів, фізичних і юридичних осіб бути обманутими різними групами не добросовісних клієнтів при використанні інформації для ділового спілкування між собою і з державою з приводу сплати податків.

Контроль у суспільстві, в тому числі й аудиту, як його складової, здійснюється за певними законами:

- відповідності системи контролю підприємства й держави потребам управління та розробки системи обліку залежно від масштабів бізнесу і складності системи управління. Це означає, що моделі обліку й аудиту повинні враховувати потреби малого, середнього і великого бізнесу та менеджерів нижчого, середнього й вищого ієрархічного рівнів;

- узгодження планових і фактичних показників господарської діяльності підприємства в просторово-часовому вимірах. Це означає необхідність складання планів, бюджетів і кошторисів у розрізі структурних підрозділів підприємства за короткі періоди часу, що передбачає організацію управлінського обліку;

- регулювання діяльності на основі норм і нормативів витрат ресурсів та виявлення відхилень для потреб управління бізнес-процесами на операційному рівні менеджменту. Цей закон передбачає ведення нормативного методу обліку витрат;

- залежності обліку контрольної діяльності від складності внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує бізнес. Цей закон вимагає створення системи обліку, яка складається з фінансової, управлінської та стратегічної підсистем і на цій основі організації системи контролю на великих підприємствах та окремих, необхідних для бізнесу контрольних служб на середніх і малих підприємствах [6, С.16].

Сучасний стан аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання. Проте

розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, основними з яких є невизначеність і суттєві суперечки щодо вітчизняної концепції аудиту. Тому розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту залишається бути актуальною та об'єктивно необхідною.

На нашу думку, при визначенні концепції аудиту необхідно враховувати не тільки проблемні питання стосовно його розвитку, але й методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиту. Під концепцією аудиту будемо розуміти певний спосіб розуміння явищ, який дозволить представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів. Основне призначення концепції аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких стандартизується аудит через систему стандартів, особливостей функціонування та методології аудиторського процесу [48, С.114].

Зокрема, у зв'язку із змінами у системі обліку підлягають уточненню концептуальні основи аудиту в частині теоретичної бази, організаційної структури та методології дослідження господарської діяльності підприємства.

Теоретична база науки про аудит вимагає розробки образу науки через модель, яка може вплинути на практичну діяльність і визначати її корисність для бізнесу, що передбачає розкриття сутності аудиту, структури та аксіології (цінності) для економіки країни та підприємств, а через його образ можна сформулювати мету, завдання, методи дослідження тощо.

На сучасному етапі розвитку економіки мета аудиту потребує уточнення, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правильності складання фінансової звітності (це одне із завдань до того ж не основне), а в сприянні бізнесу в організації структури внутрішнього контролю, який би гарантував ефективну роботу персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає

завдання аудиту та тих користувачів інформації, яким подають рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства.

Для теорії аудиту важливо сформулювати закони, принципи, регулятори (методи), технологію, організацію, розширення методів аудиту (рис.1.1).

На основі дослідження сучасної теорії аудитування ми встановили, що у світі внаслідок історичного розвитку сформувалися такі теоретичні концепції аудиту, представлені на рис.1.1.



Рис.1.1 Світові теоретичні концепції аудиту

На основі вищезазначених концепцій аудиту у зарубіжних країнах створилися різні теорії аудиту по відношенню до груп зацікавлених осіб, а саме: 1) теорія підтвердження платоспроможності клієнта; 2) теорія модератора (аудитор - це посередник між сторонами, які висувають певні вимоги); 3) теорія агентів (акціонери - це агенти, які призначають директора фірми, а він відповідно наймає аудитора для складання звіту перед акціонерами); 4) «поліційна теорія» (роль аудитора полягає у перевірці фактичного існування і точності відтворення подій); 5) квазікритична теорія (на основі аудиторських доказів і сформульованої думки про об'єкт аудиту аудитор надає аудиторський висновок із врахуванням всіх обставин) [48, С.114].

Ключові аспекти (елементи) логічної моделі концепції розвитку аудиту, кожний з яких має свої характерні ознаки і сутнісну структуру, нами представлено на рис.1.3.



Рис.1.3 Логічна модель концепції розвитку аудиту в Україні

Охарактеризуємо окремі елементи концепції розвитку сучасного аудиту в Україні.

В даний час аудит сприймається по-різному: як прикладна наука, предметна діяльність, наукова дисципліна і т.д., що не дозволяє чітко визначити його предмет і об'єкти. Необхідно однозначно встановити, що ж лежить в основі аудиту : свій специфічний предмет дослідження чи найважливіша теоретико-прикладна проблема. Крім того, науковці широко апелюють такими трактуваннями предмета дослідження аудиту як: фінансово-господарська діяльність, фінансова звітність, факти господарської діяльності, в той час як інші економіко-прикладні науки мають аналогічний предмет дослідження.

Підсумовуючи вище сказане вважаємо визнати аудит формою наукового пізнання, яке є результатом наукового дослідження. Саме такий науковий статус аудиту дозволить ефективно використовувати розробки інших наук і наукових знань для оптимізації аудиту в цілому.

Взаємодія суб'єктів аудиторської діяльності і надання ними різних видів аудиторських послуг представляють аудит як сферу практичної діяльності. При цьому аудит як галузь практичної діяльності визначається дотриманням вимог і норм чинного законодавства та стандартів аудиту.

У роботі аудиторів користувачі можуть вимагати не тільки аудиторську інформацію у вигляді аудиторського висновку чи аудиторського звіту, але й інформацію, що є продуктом «переробки» в інформаційній системі аудиту. Інформаційна система – це технологічна система, яка представляє собою сукупність технічних, програмних, кадрових та інших засобів, які об'єднані структурно та функціонально для забезпечення одного чи декількох видів інформаційних процесів. Тому аудит доцільно також розглядати як інформаційну систему та інформаційний процес забезпечення. Уточнимо, що інформаційне середовище аудиту розвивається під впливом наукових теорій, системи стандартів, методологічних основ та інших спеціальних знань. Аудит у ракурсі як інформаційна система з одного боку визначається вимогами користувачів аудиторських послуг, а з іншого - вимогами до інформаційної системи [48, С.115-116].

Аудитори у своїй роботі використовують і обробляють значний масив інформації, який складається із зовнішнього і внутрішнього інформаційного середовища, які взаємопов'язані між собою шляхом перетікання інформаційних потоків.

Підсумовуючи все вище сказане, можна зробити висновок, що сутність аудиту полягає не стільки у відстеженні явищ і процесів господарської діяльності та уявленні про бізнес клієнта та засвідчення правильності складання звітних форм, скільки в його визнаній цінності як суспільного інституту держави, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів до бізнесу

завдяки посередництву третьої сторони – аудитора, який виступає гарантом, що висловлює своє судження у письмовій формі щодо надійності фінансового стану клієнта. Аудит, як наука, формує інформаційне поле економіки, позбавлене обману і шахрайства у сфері бізнесу і фінансів, тому він надалі буде виконувати свою позитивну роль обслуговуючи інтереси інвесторів, державних органів та суспільства в цілому.

В умовах сьогодення потреба в аудиторських послугах досить висока. Аудит як форма незалежного контролю широко застосовується на урядовому рівні, у фінансових інституціях та у середовищі підприємництва. Проте нами встановлено, що в основі аудиту відсутня функція оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності структурних підрозділів підприємства, нерозроблений механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів зниження величини виробничих, фінансових та інвестиційних витрат, на раціональне використання ресурсів суб'єктів господарювання.

Тому у ході наукового дослідження ми обмежимося розкриттям методики аудиту як однієї із форм контролю витрат підприємства, роль якого в сучасних умовах підвищується як основного фактора зниження собівартості продукції та оптимізації процесів виробництва. Для цього слід дослідити витрати підприємства як об'єкти аудиту.

1.2 Витрати як об'єкти аудиту : їх економічна суть, визнання та види

Процес виробництва завжди пов'язаний з використанням факторів виробництва - засоби виробництва, які знаходять втілення у масі використаної уречевленої праці – знарядь та предметів праці та особового фактора - використання в процесі виробництва робочої сили – здатності

працівників до праці. Всі витрати, які пов'язані з коштами, що вкладені в набуття та використання вищезазначених факторів виробництва, складають зміст категорії «витрати виробництва». До витрат виробництва включають витрати, пов'язані із використанням знарядь праці, вартістю предметів праці і витрати, що спрямовувалися на найм робочої сили. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати підприємства [4].

Собівартість продукції – це основний якісний показник роботи підприємства, рівень якого відбиває досягнення і недоліки роботи підприємства в цілому і кожного з його структурних підрозділів. Собівартість продукції – грошова вартість оплати праці, спожитих засобів і предметів праці. Систематичне зниження собівартості продукції має надважливе значення, оскільки дає змогу в умовах стабільних ринкових цін збільшити величину прибутку на кожную гривню витрат, підвищити конкурентоспроможність продукції (робіт, послуг).

Так, абсолютна неліквідність – явище суто теоретичне, адже у випадку повної ліквідації суб'єкта господарювання його майно підлягає продажу за грошові кошти, хоча й не на вигідних умовах, тобто зі значними втратами [17, С.201-202].

Якщо виходити із об'єктивності суспільного розвитку і логіки пізнання, то можна стверджувати, що спочатку мають місце витрати, а далі результати, які з ними пов'язані.

Цікаво виразився щодо суті витрат Джон Стюарт Мілль . Він вважав, що витрати виробництва не мали би жодного впливу на конкурентну ціну, якщо би вони не впливали на пропозицію.

Трактування категорії «витрати» у різні часові періоди було і є пов'язаним із розвитком економічної думки. Далі прослідкуємо у нашій роботі таку закономірність (рис.1.4).

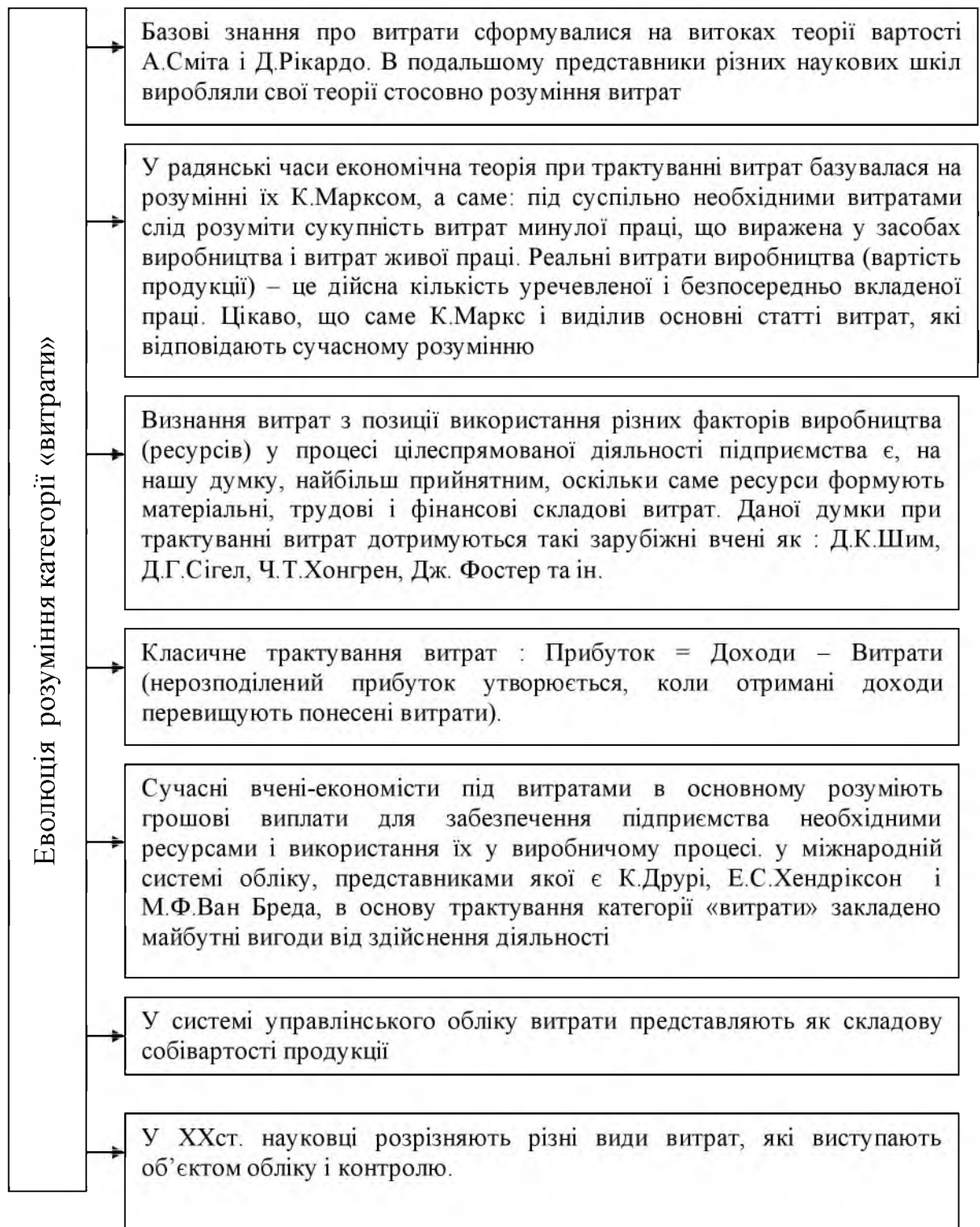


Рис.1.4 Еволюція розуміння категорії «витрати»

В узагальненому виді основні етапи історичного виникнення категорії «витрати» можна представити так :

- відстежування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (VI-IVст. до н.е.);

- публічна звітність про витрати (III-ІІст. до н.е.);
- публічна звітність про витрати (III-ІІст. до н.е.);
- використання математичних методів у теорії витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XXст.);
- використання математичних методів у теорії витрат, вивчення витрат як об'єкта обліку і контролю (XXст.).

У даний час існують різні точки зору щодо поняття витрат. Це зумовлено тим, що витрати трактуються двояко:

- з позиції придбання засобів виробництва, коли витрати - це спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари і послуги;
- з позиції використання в процесі виробництва.

При економічному підході щодо розуміння витрат виходять з їх економічної природи, а не з характеру та джерел їх відшкодування. При цьому до складу поточних витрат включаються ті витрати, які пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в т.ч. і непродуктивні витрати. Економічний підхід дає змогу розрахувати реальний фінансовий результат діяльності, а тому є цікавим для власників підприємства, які отримують інформацію про обсяг фактично понесених витрат у ході здійснення його поточної діяльності [2].

За економічним підходом поточні витрати - це сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно-виробничої діяльності підприємства. Ми б сказали іншими словами - це спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Такі сучасні економісти як Макконнел К.Р., Стенлі Л. Брю, Дейвід Е. Ліндсей, у своїх працях трактують сутність витрат, враховуючи обмеженість ресурсів і можливості альтернативного використання. При цьому витрати в економіці безпосередньо пов'язані із відмовою від можливості виробництва альтернативних товарів. У даному розумінні концепція витрат була представлена у кривій виробничих можливостей, де економічні (тимчасові)

витрати будь-якого ресурсу, обраного для випуску товарів, дорівнюють його вартості або ж цінності, при найкращому з вибраних варіантів використання.

Слід зупинитися також на двох підходах щодо розуміння витрат, які представлені у сучасних економічних джерелах:

- 1) з точки зору економічної теорії (управлінський підхід);
- 2) відповідно до потреб обліку (бухгалтерський підхід).

Такий двоякий підхід до розуміння витрат можна пояснити так: кожна фірма веде бухгалтерські книги, у яких реєструються явні витрати, понесені в процесі роботи (виплата заробітної плати готівкою, витрати на закупівлю сировини і матеріалів та ін.). Проте існують ще неявні витрати, які не враховуються у бухгалтерських книгах, але мають обов'язково враховуватися при розробці і прийнятті управлінських рішень [64, С.89].

Дослідивши різні погляди вчених-економістів на трактування суті категорії «витрати», ми прийшли до висновку, що її характеризують такі особливості як : 1) витрати нероздільно пов'язані з використанням ресурсів на виробництво; 2) витрати мають бути виражені у грошовій формі; 3) витрати визнаються одночасно із визнанням доходів; 4) витрати обліковуються за собівартістю; 5) витрати - це вибуття активів чи зменшення зобов'язань.

На наш погляд важливо уточнити, що обов'язково у системі обліку слід відособлено розрізняти категорії як «витрати», «затрати» і «собівартість».

Ми встановили, що більшість науковців вважають, що витрати - це функція виробництва, яка може бути представлена з одного боку як масштаб вимірювання сукупності спожитої кількості ресурсів, а з іншого - як вартісне вираження матеріальних і трудових затрат. Тому витрати формують затрати живої і уречевленої праці на виробництво певного виду продукції, виражені у натуральній і вартісній формах [10, 23, 24, 26, 35, 36, 49].

Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові, інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення)

зобов'язань цього підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами [14, С.205].

Згідно Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати - 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) [33, 41].

Виходячи з того, що вчені по-різному трактують зміст категорій «витрати» і «затрати» виробництва, ми зробили висновок, що ці поняття ототожнюються більшістю з них. Зокрема вчені стверджують, що витрати виробництва – це економічна категорія, яка однаково стосується як кількісного, так і вартісного виміру витрачання засобів виробництва і робочої сили на виробництво продукції (робіт, послуг), а категорію «витрати на виробництво» доцільно використовувати тільки на загальнодержавному рівні. На рівні окремого підприємства необхідно застосовувати категорію «затрати на виробництво».

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати визнаються при виконанні таких умов(рис.1.5).

Слід підкреслити, що згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» при відображенні витрат у системі обліку треба дотримуватися таких принципів як: обачності; повного висвітлення; нарахування; послідовності; превалювання сутності над формою; фактичної (історичної) собівартості; періодичності [15].

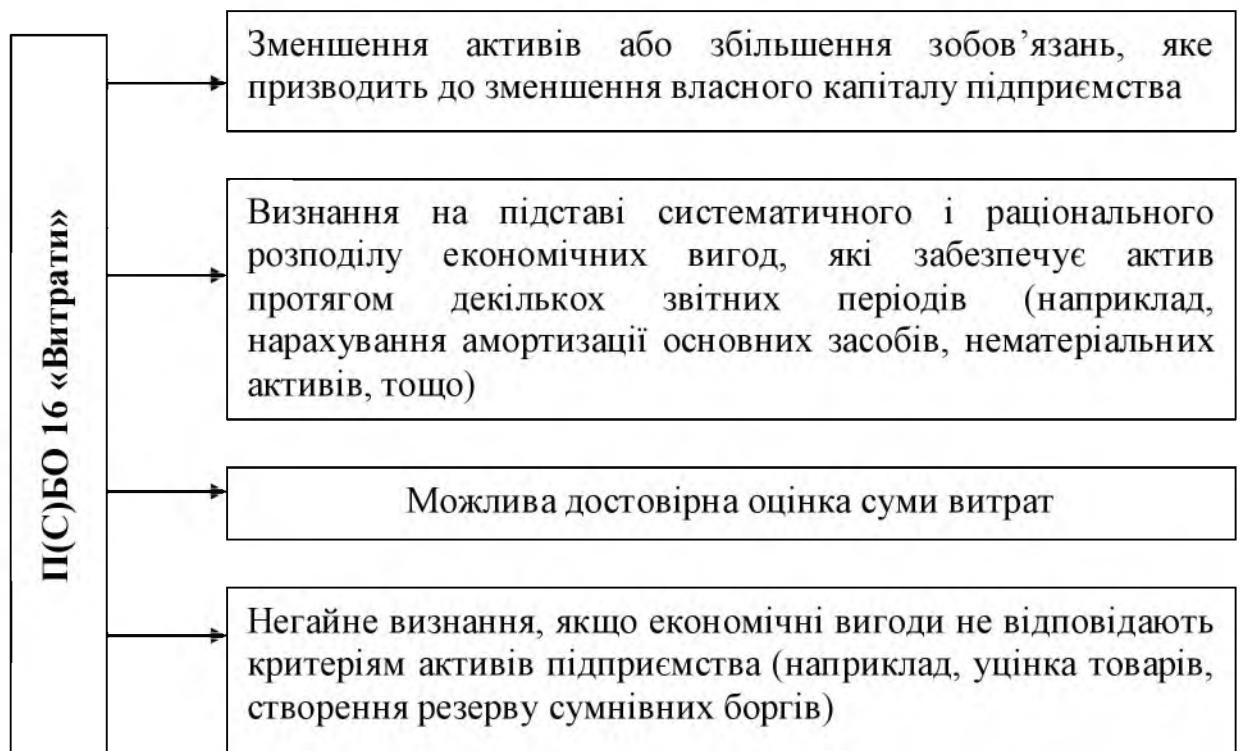


Рис.1.5 Умови визнання витрат в Україні згідно ПСБО

В подальшому зупинимося на класифікації витрат підприємства.

Згідно НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», розрізняють такі види діяльності:

- 1) звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;
- 2) операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- 3) основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- 4) інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;
- 5) фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і

складу власного та позикового капіталів підприємства [33].

Тому основною класифікацією витрат підприємства є класифікація витрат згідно видів діяльності підприємства (табл.1.1).

Серед всієї сукупності витрат підприємства основну частину складають витрати операційної діяльності.

Таблиця 1.1

Склад витрат за видами діяльності

Витрати діяльності	Склад витрат
1. Витрати операційної діяльності:	Витрати основної діяльності та інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
1.1. Витрати основної діяльності	Витрати пов'язані із виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг) – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)
1.2. Витрати іншої операційної діяльності	Адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності
2. Витрати інших видів діяльності	Фінансові витрати (відсотки за позиками, плата за фінансову оренду, витрати на емісію цінних паперів та ін.); Втрати від участі в капіталі (збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі); Інші витрати (витрати, пов'язані із списанням вартості фінансових інвестицій, ліквідованих необоротних активів, інші витрати, які виникають під час діяльності підприємства та не пов'язані з операційною діяльністю)

Наведена класифікація витрат не вичерпує всіх можливих варіантів їх групування і може доповнюватися, виходячи із конкретної ситуації і потреб користувачів.

Виходячи з того, що важливим завданням обліку витрат на виробництво є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, які пов'язані з виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг), забезпечення контролю за використанням матеріальних трудових і фінансових ресурсів, то витрати групують за :

- 1) елементами витрат;
- 2) статтями калькуляції.

Під елементом витрат слід розуміти економічно однорідні за своїм змістом витрати незалежно від того, на які види виробів і на якій ділянці вони використані. Групування витрат за економічними елементами використовується для планування витрат виробництва (обігу), виявлення резервів їх зниження, нормування оборотних коштів і контролю за їх оборотністю, для розрахунку економічних показників, які характеризують ефективність діяльності підприємства, а також для складання Звіту про фінансові результати (розділ II «Елементи операційних витрат»).

Згідно П(С)БО 16 групування витрат операційної діяльності підприємства за економічними елементами має такий вигляд :

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [41].

Слід відзначити, що класифікація витрат за економічними елементами не дає змогу розраховувати собівартість окремих видів продукції і встановити обсяг витрат окремих підрозділів підприємства (табл.1.2). Тому доцільно класифікувати витрати в залежності від їх призначення і місця виникнення за статтями калькуляції.

За статтями калькуляції витрати поділяються на: сировина і матеріали; поворотні відходи (вираховуються); куповані вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру, сторонніх організацій та підприємств; паливо та енергія на технологічні цілі; основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві; додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві; відрахування на соціальні заходи; втрати від браку; загальновиробничі витрати; інші виробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші виробничі витрати.

Економічні елементи витрат

Елемент витрат	Склад елемента
Матеріальні затрати	Включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати»
Витрати на оплату праці	Включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вище наведених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635 перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно [28]. Згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [30] номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції. Уточнимо, що на досліджуваному підприємстві перелік статей калькуляції повністю відповідає вище приведеному.

Крім поділу витрат за економічними елементами і статтями калькуляції розрізняють ще таку їх класифікацію :

1) за цільовим призначенням:

- основні, до яких належать витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та становлять її речову основу (сировина, матеріали, комплектуючі вироби, технологічне паливо, заробітна плата робітників та ін.);

- накладні, до яких належать витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним (загальновиробничі витрати).

2) за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг) :

- прямі, витрати які безпосередньо пов'язані з виробництвом певних виробів (робіт, послуг), а тому до їх собівартості включаються прямо на підставі даних первинних документів (матеріали, заробітна плата робітників та ін.);

- непрямі, витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом (наприклад, загальновиробничі витрати), а тому між об'єктами обліку витрат (продукцією, роботами, послугами тощо) розподіляються пропорційно встановленій базі (заробітній платі робітників, матеріальним прямим витратам тощо);

3) за відношенням до обсягу діяльності (продукції, робіт, послуг) :

- змінні – витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності;

- постійні (умовно-постійні) – витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Ми вважаємо, що представлена класифікація витрат у системі обліку дає можливість правильно сформувати собівартість та управляти витратами підприємства.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Методика обліку витрат операційної діяльності

У системі обліку інформація про витрати підприємства є особливо цінною і за її значенням для користувачів вона займає поважне місце поряд із інформацією про активи, зобов'язання та капітал.

Під обліком виробничих витрат слід розуміти сукупність свідомих дій спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці за допомогою процесів кількісного вимірювання, реєстрації, групування та аналізу в розрізах, що формують собівартість продукції, робіт, послуг. При цьому основна мета організації обліку витрат на виробництво – це розподіл витрат між окремими операціями або окремими продуктами, що необхідно для оцінки запасів і визначення результату діяльності підприємства.

Основні завдання обліку витрат діяльності представлені на рис.2.1.

Організація обліку витрат діяльності підприємства включає такі аспекти:

- методичний, який відображає методи оцінки активів і зобов'язань, критерії визнання доходів і витрат та ін.;
- технологічний, який включає розробку робочого плану рахунків, вибір форми обліку, послідовність документообігу та періодичність проведення інвентаризацій та ін.;
- організаційний, який характеризує ведення обліку витрат діяльності стосовно побудови бухгалтерії та напрямків її взаємозв'язку з іншими службами підприємства.

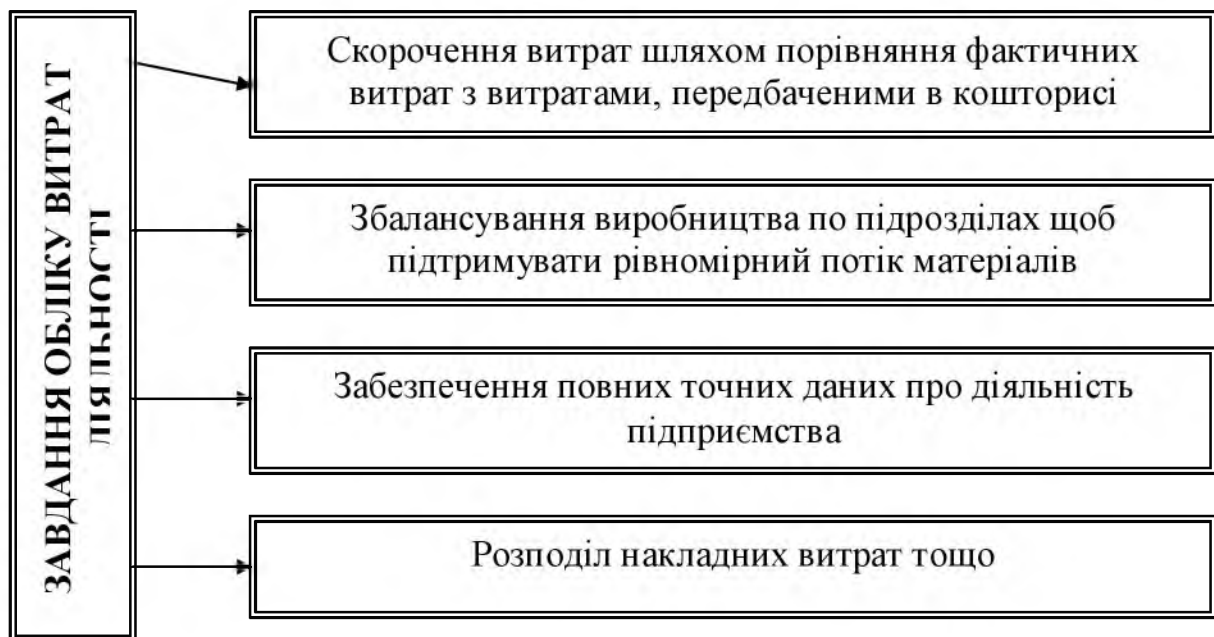


Рис.2.1. Основні завдання обліку витрат діяльності

В подальшому детальніше зупинимося у своєму дослідженні на розкритті раціональної організації обліку витрат підприємства.

Витрати є найважливішим узагальнюючим показником щодо використання ресурсів, що необхідні для сталого ведення господарської діяльності підприємства, а економічно обґрунтовані розрахунки собівартості продукції гарантують повне відшкодування вартості спожитих ресурсів що є життєво необхідно для успішного провадження виробничо-технологічного процесу. До основних показників, які дозволяють оцінити доцільність та економічну ефективність використання ресурсів на підприємстві і ступінь досягнення технічно-організаційного розвитку виробництва слід віднести рівень і динаміку витрат підприємства. Виходячи із вищесказаного, можна стверджувати, що повнота обліку витрат діяльності є одним із найважливіших чинників економічного обґрунтування широкого спектру управлінських рішень.

Згідно із Планом рахунків для узагальнення інформації про витрати підприємства передбачено рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Зокрема рахунки класу 8 призначені для обліку

операційних витрат підприємства в розрізі елементів витрат, а рахунки класу 9 для обліку витрат, які зменшують доходи звітного періоду. При цьому рахунки класу 9 «Витрати діяльності» використовуються усіма підприємствами, за винятком малих, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Малі підприємства можуть вести облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 або рахунків класу 9 з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8, тобто в порядку, передбаченому для всіх інших підприємств [39].

Використання в обліку тільки рахунків класу 8 дозволяє обліковувати витрати підприємства за їх видами (економічними елементами) незалежно від місць виникнення цих витрат і напрямків діяльності. При суміщенні 8 і 9 класів рахунків обліку витрат спочатку витрати проводять за рахунками економічних елементів, а потім тут же списують з цих рахунків на відповідні рахунки класу 9, при цьому вказуючи місце виникнення цих витрат і сферу діяльності, внаслідок якої ці витрати понесено. І як результат - така робота не дає відчутного ефекту, а навпаки призводить до надмірної трудомісткості облікових процедур, оскільки рахунки класу 8 не дають жодних додаткових даних, а використовуються в цьому випадку як транзитні рахунки.

На нашу думку, поєднувати облік витрат на рахунках класу 8 і 9 немає жодної потреби, тому що використання для обліку витрат тільки рахунків класу 9 уже дає подвійний ефект, оскільки витрати виявляються врахованими як за місцями їх виникнення, так і за економічними елементами, бо кореспондуючі рахунки вказують саме на елемент витрат. Тому для повного і достовірного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку достатньо лише класу 9 (рис.2.2).

Як реально «працює» така методика обліку витрат підприємства представлено на рис.2.2.

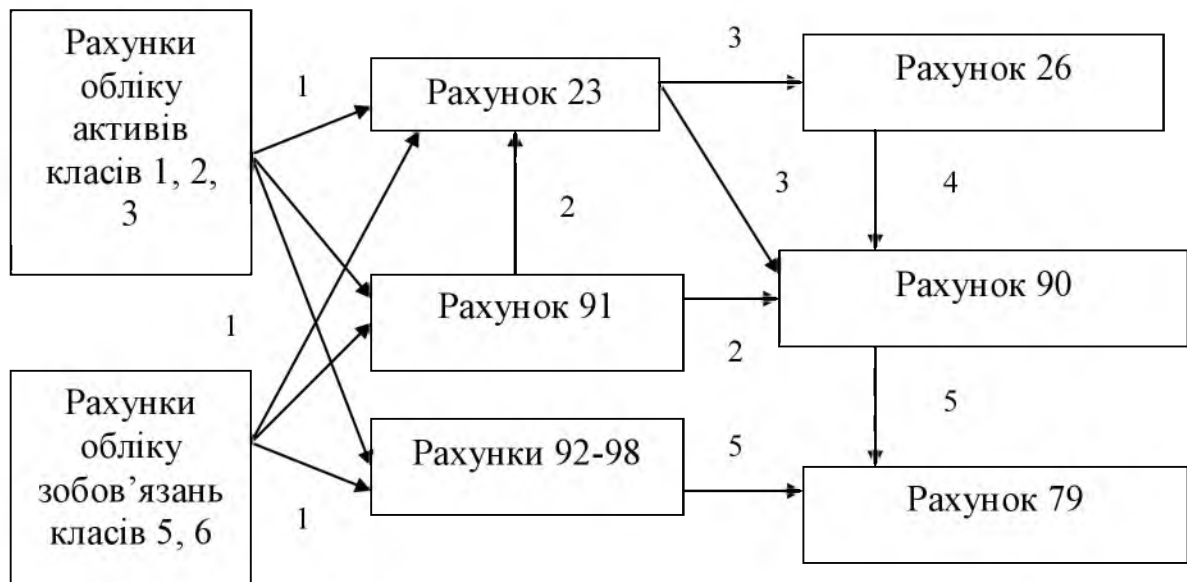


Рис.2.2 Схематичне відображення обліку витрат із використання рахунків класу 9

Пояснення до рис.2.2. :

1 - відображення прямих витрат на виробництво за дебетом рах.23, витрат на організацію та управління виробництвом за дебетом рах. 91, інших витрат за дебетом рах.92-98;

2 – підрахунок і списання загальновиробничих витрат з кредиту рах. 91 в дебет рах. 23 і 90;

3 – розрахунок і списання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) з кредиту рах. 23 в дебет рах.26 і 90;

4 – розрахунок і списання фактичної собівартості реалізованої продукції з кредит арах. 26 у дебет рах. 90;

5 – підрахунок і списання витрат діяльності з кредита рахунків класу 9 у дебет рах. 79.

Уся зведена інформація про матеріальні витрати підприємства за звітний період відображається на рахунку 80 «Матеріальні витрати». Синтетичний облік матеріальних витрат представлений нами у табл..2.1.

Основні бухгалтерські проводки з обліку матеріальних витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відпущені зі складу виробничі запаси та малоцінні і швидкозношувані предмети для операційної діяльності підприємства	80 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі», 203 «Паливо», 204 «Тара й тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 206 «Матеріали, передані в переробку», 207 «Запчастини», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
Віднесено матеріальні витрати на: - витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат	23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»
-утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху - загальногосподарські потреби - витрати на збут - фінансові результати в частині непрямих матеріальних витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 79 «Фінансові результати»	80 «Матеріальні витрати»

Інформація про витрати на оплату праці за звітний період узагальнюється на рахунку 81 «Витрати на оплату праці». Вся інформація про здійсненні відрахування на соціальні заходи відображається на рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи». Синтетичний облік витрат на відрахування на соціальні заходи ми узагальнили у табл. 2.2.

Основні бухгалтерські проводки з обліку відрахувань на соціальні заходи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Проведені відрахування на державне загальнообов'язкове соціальне страхування	821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Проведені відрахування на індивідуальне страхування	824 «Відрахування на індивідуальне страхування»	
Віднесено суми відрахувань на соціальні заходи: - в частині відрахувань від заробітної плати виробничих робітників	23 «Виробництво»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
- в сумі відрахувань від заробітної плати цехового персоналу	91 «Загальновиробничі витрати»	
- в частині відрахувань від заробітної плати адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	
- в частині відрахувань від заробітної плати продавців та інших працівників, зайнятих збутом продукції	93 «Витрати на збут»	
- в частині відрахувань від непрямой заробітної плати для підприємств, які не використовують рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	

На рахунку 83 «Амортизація» узагальнюється інформація про нараховану суму амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, а на на рахунку 84 «Інші

операційні витрати» узагальнені дані про інші операційні витрати. У додатках Б і В представлений синтетичний облік амортизаційних відрахувань та інших операційних витрат підприємства.

Слід відмітити, що у склад витрат іншої операційної діяльності включаються наступні витрати :

1) адміністративні витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства і відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати»;

2) витрати на збут, облік яких ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут», за дебетом якого відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати»;

3) інші витрати операційної діяльності, які нагромаджуються за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», а за кредитом - списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

До основних комплексів, через які послідовно виконуються задачі обліку витрат на виробництво слід віднести наступні:

- 1) методика виявлення і розподілу прямих витрат;
- 2) облік і розподіл комплексних витрат відповідно обраних баз розподілу;
- 3) облік виробничих витрат;
- 4) облік незавершеного виробництва;
- 5) облік витрат основного виробництва;
- 6) складання зведених облікових реєстрів;
- 7) розрахунок калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

На протязі місяця адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності нагромаджуються у відомості №15, в якій

записи роблять на основі розробних таблиць та листів-розшифровок. Узагальнення цих витрат відбувається в журналі №5 або №5А.

Слід зазначити, що узагальнення в обліку виробничих витрат щомісячно здійснюється на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. В кінці місяця усі виробничі витрати узагальнюються на рахунку 23 «Виробництво», що дозволяє визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Процес узагальнення операційних витрат здійснюється в певній послідовності (рис.2.3).

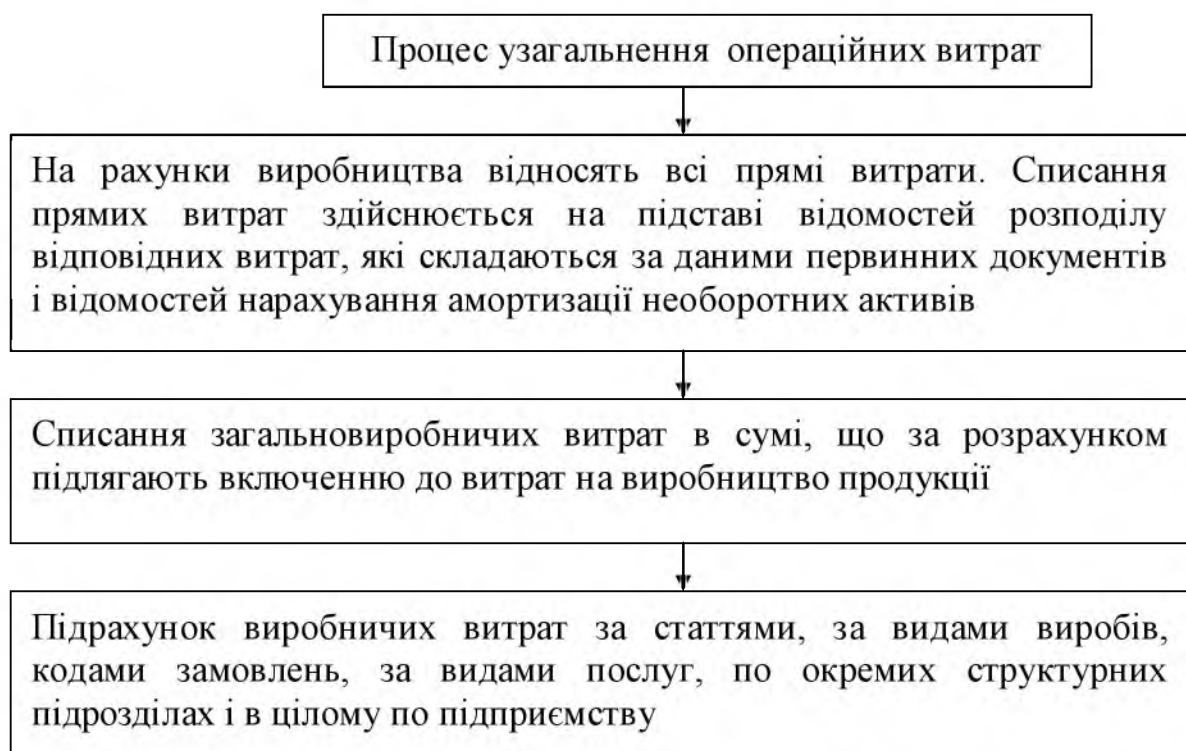


Рис.2.3 Процес узагальнення операційних витрат

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» і його аналітичних рахунків наприкінці місяця відображаються всі виробничі витрати – як основні, так і накладні.

З кредиту рахунку 23 «Виробництво» списується вартість поворотних відходів (у кореспонденції з дебетом субрахунку 20.9), виробничого браку, якщо він має місце (на дебет рахунку 24 «Брак у виробництві») і виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції (на дебет рахунку 26

«Готова продукція»).

На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції складають запис:

Д-т 26 К-т 23

На фактичну собівартість зданих замовникам робіт, наданих послуг:

Д-т 90 К-т 26.

Виходячи з того, що методика зведеного обліку операційних витрат залежить від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускаються, структури управління виробництвом, а також від обраних методів обліку витрат, операційні витрати групуються за видами продукції і цехами.

Виходячи з того, що досліджуване підприємство займається лише операційною діяльністю, а фінансова та інвестиційна діяльність не ведуться, у своєму дослідженні ми зупинилися лише на обліку витрат операційної діяльності як інформаційної бази для аудиторської перевірки витрат підприємства відповідно.

2.2. Зарубіжний досвід у веденні обліку витрат

Проаналізувавши зарубіжну методику обліку витрат, ми встановили, що в США не існує єдиної чіткої системи класифікації витрат виробництва. При цьому всі виробничі витрати підприємства у США групуються за такими ознаками:

- 1) за економічним змістом:
 - основні, які включають тільки основні матеріали і заробітну плату виробничо-промислового персоналу, що затрачені на безпосередній випуск готової продукції;
 - накладні, які включають всі інші витрати.
- 2) за способом віднесення:

- прями (витрати, які безпосередньо можна віднести на виробництво виробів - прями матеріальні витрати, пряма заробітну плату робітників);

- непрямі (витрати, розподілені через певні співвідношення - заробітна плата управлінського персоналу, непрямі матеріальні затрати тощо);

3) залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу :

- змінні - це витрати, які змінюються зі зміною обсягу випуску продукції або продажу (вартість прямих матеріалів, сума прямої заробітної плати і т. д.);

- постійні - це витрати, які не змінюються зі збільшенням або зменшенням обсягу виготовленої продукції чи продажу (заробітна плата адміністраторів фірми, страхування майна, амортизація основних засобів тощо) [11].

Серед постійних витрат розрізняють довготермінові, які включають витрати, що передбачені на тривалий час (наприклад, амортизація будівель і споруд). Робочі витрати - це витрати, необхідні для поточної діяльності (страхування, податки, заробітна плата контролерів). Запрограмовані витрати - це витрати безпосередньо не пов'язані з виробничою та іншими видами діяльності підприємства, а управління ними здійснює вище керівництво компанії (наприклад - витрати на дослідження, рекламу тощо).

4) залежно від методу списання:

- витрати певного періоду - це витрати, які мають нефабричну природу і списуються на певний період часу як немінучі, а їх величина не залежить від кількості випущеної продукції (ринкові, торгові, розподільчі, дослідницькі й адміністративні витрати);

- витрати на вироби, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а їх обсяг змінюється прямо пропорційно до кількості відпущених виробів (основні матеріали, пряма заробітна плата).

5) за термінами виникнення :

- фактичні минулі витрати, які пов'язані з виробництвом і реалізацією товарів і послуг, в грошах за певний період часу відносяться до минулих витрат. Фактичні витрати поділяються на: відновні (грошові затрати на товари чи послуги, які відновлюються за рахунок майбутніх доходів від реалізації - вартість нереалізованої грошової продукції і т. д.) і невідновні, які не можуть бути відновлені при отриманні майбутнього прибутку (вартість незастрахованих товарів, що знищені внаслідок стихійного лиха, форсмажорних обставин тощо).

- кошторисні майбутні витрати [11].

В подальшому проаналізуємо методику обліку витрат у Німеччині. Німецькі науковці розрізняють такі поняття як *kostenmanagement* (костенменеджмент - управління витратами), *kostencontrolling* (костенконтролінг – контроль за витратами), *kostenrechnung* (костенрехнунг – облік витрат).

Дані поняття є однаковими за суттю, проте відрізняються за функціональним призначенням. Під обліком витрат слід розуміти первинний інструментарій для генерування інформації про ситуації на підприємстві, що пов'язані із витратами, він орієнтується на минулі події та формує основу для *kostenmanagement* (костенменеджмент - управління витратами). Управління витратами в основному орієнтується на перспективу. *Kostencontrolling* (костенконтролінг – контроль за витратами) виконує функцію підтримки (сервіс-функцію).

Облік витрат (*Kostenrechnung*) поділяється на такі види (рис.2.5).

Облік за видами витрат (*Kostenartenrechnung*) має місце для обліку витрат за економічними елементами і статтями калькуляції. Облік місць виникнення витрат (*Kostenstellenrechnung*) забезпечує облік за центрами відповідальності (наприклад, робоче місце, цех, бригада). Облік суб'єктивності витрат (*Kostenstellenrechnung*) - це облік виробничих процесів з метою зменшення на перспективу рівня загальновиробничих та інших непрямих витрат за рахунок скорочення кількості неефективних процесів.

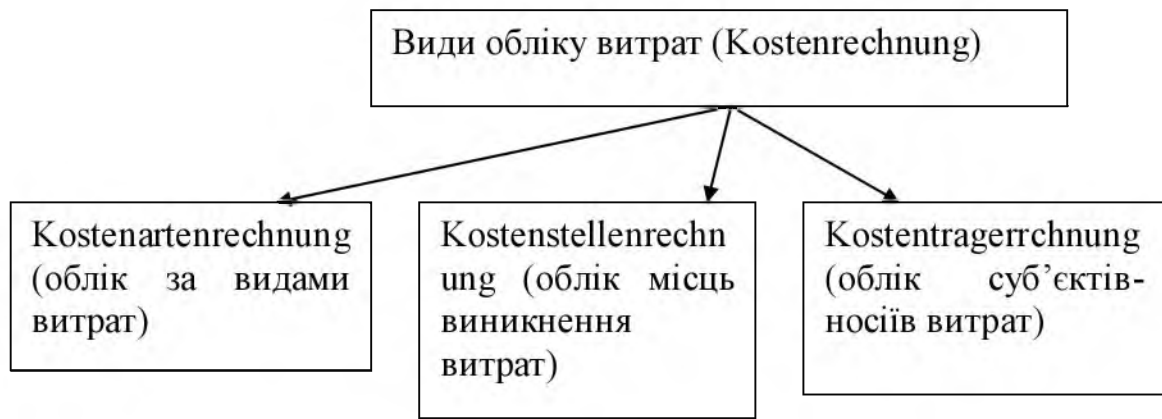


Рис.2.5 Види обліку витрат

Важливо зазначити, що у зарубіжній практиці обліку одним із інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку є метод ABC (Activity Basec Costing), який набув широкого застосування на підприємствах Європи та США. Метод ABC надав можливість на підприємствах підвищити обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт і дозволяє більш точно провести калькулювання собівартості продукції. Міжнародні принципи калькулювання собівартості з використанням кошторисних ставок повинні знайти своє застосування в процесі постановки управлінського обліку за методом Activity Based Costing (ABC), який є найбільш наближеним до принципів МСФЗ. При цьому теоретичний аспект ABC відрізняється від основних положень МСБО 2 «Запаси» у трактуванні сутності постійних і змінних витрат. Крім того, ABC передбачає використання практичної потужності, яка являє собою максимально можливий при визначеному обсязі ресурсів обсяг виробництва, при умові, що процес буде організований безперебійно та раціонально. Практична потужність, на відміну від нормальної, орієнтована не на очікуваний обсяг реалізації, а на максимальну віддачу ресурсів, у зв'язку з чим, при всіх інших рівних умовах, відхилення при використанні МСФЗ будуть меншими, ніж за методом ABC.

У зарубіжній практиці обліку витрат використовують переважно дві системи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції:

1) система обліку витрат за замовленнями, яка відповідає вітчизняному методу обліку затрат за замовленнями;

2) система обліку витрат за процесами, яка аналогічна до вітчизняного методу обліку затрат на виробництво.

Однак зарубіжні системи обліку витрат виконують більш ширші функції, ніж методи обліку витрат в Україні. Це пояснюється тим, що поряд з обліком витрат і розрахунком собівартості одиниці продукції зарубіжні системи обліку витрат виконують ще контрольну та аналітичну функції в розрізі калькуляційних статей затрат.

В подальшому розглянемо детальніше системи обліку витрат, які мають застосування у США.

Систему обліку витрат за замовленнями використовують в індивідуальному і дрібносерійному виробництві на підприємствах з коротким циклом виробничого процесу, а об'єктами калькуляції є вироби, замовлення, партії виробів. Керівник фірми, отримавши замовлення, планує виробництво так, щоб отримати прибуток від виконаного замовлення за максимально коротким строком. При цьому для кожного калькуляційного об'єкта відкривається аналітичний облік і виробничі затрати пов'язуються безпосередньо з кожним замовленням [55].

Працівники виробничого відділу на кожне замовлення складають спеціальну форму під назвою «Виробниче замовлення», у якій вказують такі реквізити як : замовник, назва виробу, кількість продукції, номер і період, за який замовлення буде виконано, необхідна кількість і сума матеріальних, трудових і накладних витрат.

У системі обліку витрат за процесами до об'єктів калькулювання відносяться виробничі операції та процеси. Система обліку витрат за процесами передбачає зведення в одне ціле виробничих витрат різних цехів і

процесів або центрів витрат, через які проходить продукт за певний період часу.

Слід зазначити, що за останні роки серед систем обліку витрат популярності набула така система обліку витрат як «стандарт-кост». Систему «стандарт-кост» використовують з метою контролю за прямими витратами виробництва (трудові, матеріальні та накладні). При «стандарт-кост» завчасно визначають або складають кошториси затрат на виробництво одного або кількох виробів одного виду протягом певного теперішнього та майбутнього періодів. Дана система передбачає також розробку норм стандартів, складання стандартної калькуляції і методику обліку фактичних витрат із визначенням відхилень від стандартів [60, 61].

Представимо трактування категорії «стандарт-кост» у окремому ракурсі :

- стандарт - кількість необхідних виробничих затрат (матеріальних і трудових) для випуску одиниці продукції або завчасно обчислені витрати на виробництво продукції чи надання послуг;
- кост - це грошовий вираз виробничих затрат, що припадають на одиницю продукції.

Важливо підкреслити, що у міжнародній практиці всі стандарти поділяються на: базові, які встановлюються керівництвом фірми на початку року і діють протягом кількох років і на основі яких визначаються зміни ринкових цін на матеріали та робочу силу; поточні (встановлює керівник фірми і вони діють переважно протягом одного року); ідеальні, які є своєрідним еталоном, до якого необхідно прагнути і вони діють при максимальному рівні продуктивності праці й ідеальних виробничих умовах; досяжні - це такі стандарти, які реально можуть виконувати працівники фірми; полегшені стандарти застосовуються до некваліфікованих робітників із великими затратами праці та низькою тарифною ставкою.

Цікавим є той факт, що у ході застосування системи «стандарт-кост» для виконання замовлення фірма готує карточку стандартної собівартості

кожного виробу, де зазначає кількість витрачених матеріалів, робочої сили і накладних витрат. Така карточка готується до початку виробництва. Стандартна кількість матеріалів переважно розробляється інженерами, які мають враховувати технологію виробів та їх якість. У картку стандартної собівартості включаються також матеріальні затрати, пов'язані з технологією обробки продукції. Стандартні допуски, що встановлюють інженери, формуються на базі багатого досвіду попередніх років [61].

Незалежно від типу стандартів величина понесених матеріальних затрат відповідає фактичним, а трудових і накладних витрат - слід зафіксувати значне відхилення між фактичними і стандартними даними.

Продемонструємо на умовному прикладі практичне застосування системи «стандарт-кост» фірмою США.

Приклад. Стандарт-кост на виріб «А».

1) матеріали : 25 од. матеріалу x 10 дол. стандартної ціни = 250 дол.

2) оплата праці : 8 стандартних год. x 8 дол. годинної нормативної ставки = 64 дол.

3) накладні витрати : 3 стандартних год. x 9 дол. нормативних накладних витрат = 27 дол.

4) стандартна собівартість одиниці продукції - 141 дол. (250+64+27).

5) сума накладних витрат при нормальній потужності передбачена на рівні 550000 дол.; норма прямих затрат - 55000 год.; норма накладних витрат на одну годину 10 дол. (550000 : 55000).

6) на протязі року фірмою було закуплено 50000 од. матеріалів за фактичною ціною 12 дол. за одиницю або 600000 дол. За цей же період на виробництво списано 40000 од., а стандартом передбачено 38000 од.

Стандартна вартість закуплених матеріалів становить 500000 дол. (50000x10) і відображається в дебеті рахунка «Матеріали». Відхилення на суму 100000дол. (50000 x 2) - у дебеті рахунка «Відхилення матеріалів за рахунок цін». У кредиті рахунка «Рахунки до оплати» записується фактична вартість куплених матеріалів - 600000 дол.

Величину матеріальних витрат на виробництво слід списати за стандартною вартістю: в Д-т рахунка «Виробництво» (500000 дол.) і К-т рахунка «Матеріали» (500000 дол.).

Величину відхилень матеріалів через нераціональне їх використання відображають за Д-т рахунка «Відхилення матеріалів за рахунок їх використання» (100000 дол.) і К-т рахунка «Матеріали» (100000 дол.).

2.3 Порядок комп'ютеризації обліку витрат

Виходячи з того, що основною умовою успішної діяльності будь-якого підприємства є правильна організація обліку, необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем.

Комп'ютеризовану систему обліку можна створювати за трьома варіантами, представленими на рис.2.6.

До основних етапів запровадження комп'ютеризованих систем бухгалтерського обліку на підприємстві відносяться такі як :

- вибір ефективного програмного забезпечення для комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку даного підприємства (декілька програмних засобів);
- аналіз вибраних програмних засобів за такими критеріями як : функціональні можливості і повнота розв'язку найбільш складних облікових задач; можливості налагодження програми на специфіку ведення обліку на фірмі; зручність інтерфейсу користувача; засоби захисту даних від несанкціонованого доступу; можливості відновлення інформації при збоях у роботі комп'ютерної системи і через помилки при експлуатації; можливість сумісного використання програми із іншими програмними продуктами; надійність і перспективи фірми-розробника для можливості підтримки

користувачів при експлуатації; цінова політика фірми-розробника; можливість співпраці із аудиторськими фірмами.

- вибір конкретного програмного продукту для комп'ютеризації обліково-аналітичної роботи на підприємстві [18].

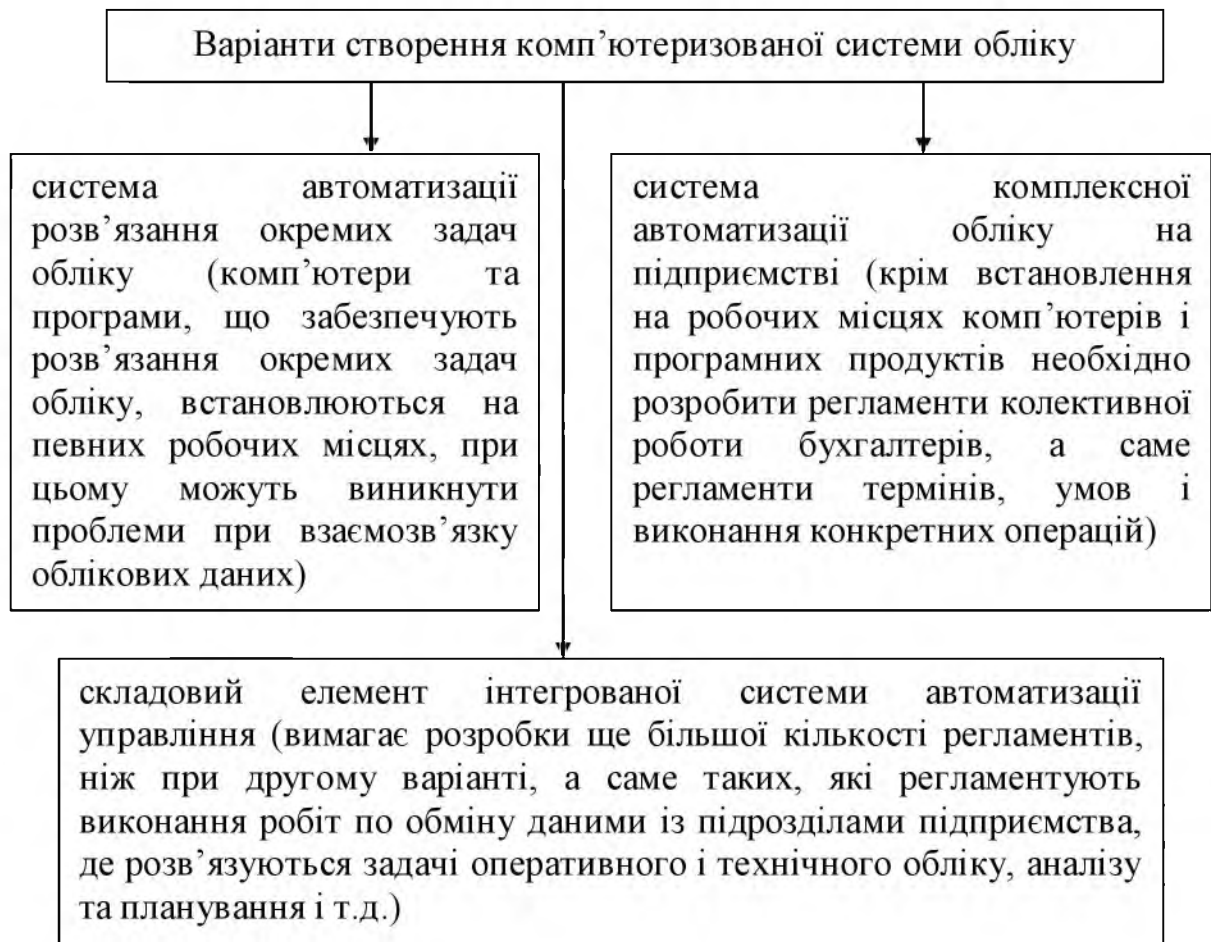


Рис.2.6 Варіанти створення комп'ютеризованої системи обліку

Організація комп'ютеризованої системи обліку витрат представляє собою комплекс робочих місць, що відповідають певним посадам. Автоматизована обробка даних обліку витрат діяльності переважно практикується після комп'ютеризації інших облікових ділянок. При цьому автоматизація зводиться до групування витрат в розрізі аналітичних і синтетичних рахунків, формування відповідних бухгалтерських регістрів і виконанням розрахунків за окремими економічними елементами витрат.

Основною умовою функціонування АРМ-бухгалтера з обліку витрат діяльності є формування на машинних носіях необхідної вихідної інформації,

що виникає при розв'язанні завдань з обліку необоротних активів, ТМЦ, заробітної плати, доходів, готової продукції і фінансових результатів діяльності. Дана інформація має бути представлена у вигляді єдиної бази даних бухгалтерських записів у відповідності з вимогами АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво.

Методичні аспекти комп'ютеризованого обліку витрат повинні включати такі питання :

- 1) машинне оформлення первинної облікової інформації – документів і пасивів;
- 2) машинне ведення узагальнюючого обліку, складання періодичної річної звітності;
- 3) машинна реалізація інформаційно-довідкового забезпечення, контрольно-аналітичних функцій бухгалтерського апарату;
- 4) машинне формування управлінських рішень;
- 5) машинна реалізація передачі узагальненої інформації системи автоматизованого бухгалтерського обліку для системного використання в управлінні [1].

АРМ-бухгалтера з обліку витрат операційної діяльності практично реалізується на відповідних трьох рівнях. Охарактеризуємо їх детальніше.

На 1-му рівні зводяться первинні облікові дані про операційні витрати за місцями їх виникнення, обліковуються витрати за окремими підрозділами, організовується систематичне та своєчасне виявлення відхилень від оптимальних умов, ведення оперативного обліку і проведення внутрішнього аудиту витрат діяльності.

На 2-му рівні здійснюється контроль даних, отриманих на першому рівні. У свою чергу, 3-й рівень забезпечує аналіз роботи окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних про витрати діяльності, оперативний контроль використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього аудиту витрат діяльності.

Слід зауважити, що найраціональнішим є розподіл автоматизованого робочого місця бухгалтера (далі – АРМБ) з обліку витрат на виробництво на три категорії (рис.2.7).

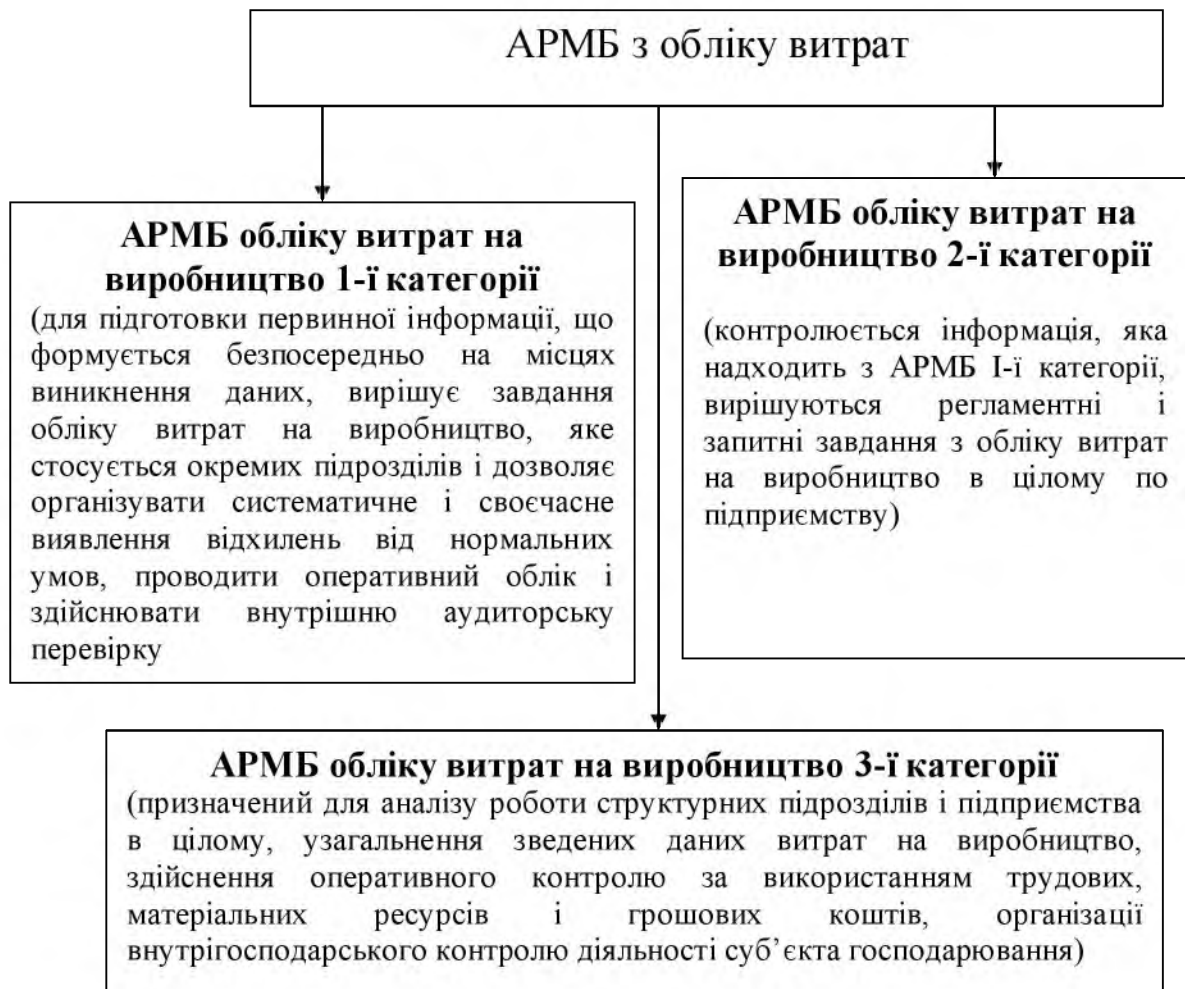


Рис.2.7 Автоматизоване робоче місце бухгалтера з обліку витрат на виробництво

Перелік видів процедур , що забезпечує АРМБ з обліку витрат на виробництво 1-ї категорії виглядає так : формування нормативно-довідкових даних; введення у систему і контроль первинних облікових даних; окремо розрахунок нормативної собівартості готової продукції і товарів, нормативної собівартості браку; формування даних, які надійшли з інших АРМБ і від інформаційної системи про фактичне витрачання виробничих запасів та формування інших прямих витрат; розподіл витрат за статтями калькуляції; розподіл витрат за об'єктами обліку; формування витрат за місцями їх виникнення.

Перелік видів процедур , що забезпечує АРМБ з обліку витрат на виробництво 2-ї категорії виглядає так : розподіл витрат за об'єктами обліку в цілому по підприємству; закриття рахунків синтетичного обліку; формування аналітичних реєстрів за відповідними рахунками; калькулювання собівартості продукції; розрахунок фактичної собівартості готової продукції (робіт, послуг); аудиторська перевірка витрат діяльності в цілому по суб'єкту господарювання.

Перелік видів процедур , що забезпечує АРМБ з обліку витрат на виробництво 3-ї категорії виглядає так : аналіз відхилень фактичної величини витрат від поточних норм, правильність віднесення витрат на відповідні види продукції, замовлення, послуги, встановлення причин і винуватців таких відхилень; складання звітності на рівні підприємства; моделювання витрат діяльності суб'єкта господарювання; проведення аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства; прийняття управлінських рішень щодо мобілізації внутрішніх резервів діяльності.

Основним моментом при комп'ютеризації обліку витрат діяльності, є те, щоб бухгалтер мав можливість оперативно стежити за використанням ресурсів за кожним економічним елементом і калькуляційною статтею витрат. Комп'ютеризація відкриває нові технічні можливості для застосування нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. При цьому нормативні витрати можна показувати в будь-яких аналітичних розрізах з різним ступенем деталізації [18].

Для отримання інформації, яка дозволяє проаналізувати і проконтролювати рух ресурсів і правильність віднесення витрат на відповідні об'єкти зведеного обліку, а також для аналізу господарської діяльності підприємства формується відомість визначення фактичної собівартості продукції.

Важливе значення в умовах ринкових відносин набуває прогнозування витрат на виробництво продукції з метою отримання максимального результату. Для цього в АРМБ з обліку витрат використовується функція

“Моделювання витрат на виробництво”, яка пов’язана з пошуком оптимальних господарських рішень, розрахунком найбільш вигідних варіантів і з довгостроковою політикою господарювання підприємства [18].

Фактичні дані, нормативно-довідкова інформація і база знань дозволяють розраховувати і відображати оптимальне використання ресурсів, отримувати інформацію про відхилення і можливі шляхи попередження перевитрат за окремими статтями.

Вибирається автоматизовано оптимальний стан виробництва, оцінюється доцільність виконання замовлень. Керівнику надається можливість спрогнозувати склад витрат з метою отримання максимального прибутку. Можна провести аналіз кожного економічного елемента витрат в розрізі цілого підприємства, його структурного підрозділу, калькуляційної статті витрат чи окремого замовлення.

Логічно дослідити специфіку обліку витрат підприємства у системі «1С: Бухгалтерія» у розрізі кожного етапу визначення фінансових результатів. Так, на 1-му етапі при встановленому режимі «Закриття елементів витрат» списується сальдо рахунків класу 8 в розрізі елементів витрат на рахунки, зазначені для кожного елемента (виду витрат) у формі елемента довідника «Види витрат». На другому етапі закривається рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», розподіляється загальна сума загальновиробничих витрат між собівартістю виготовленої продукції (рахунок 23 «Виробництво») і собівартістю реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»). Тут використовується реквізит «Закриття загальновиробничих витрат».

При цьому базою розподілу витрат можуть виступати відпрацьований час, обсяг діяльності, прямі витрати та ін. Поточну суму постійних витрат можна розрахувати автоматично при проведенні документа як сальдо рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за всіма видами витрат. Такі параметри як нормативна база розподілу, база розподілу поточного місяця, нормативна сума постійних витрат і сума постійних витрат поточного місяця,

які визначаються на закладці «Додатково» діалогової форми документа використовуються для реалізації алгоритму розподілу. При проведенні документа «Фінансові результати» сума змінних загальновиробничих витрат списується на рахунок 23 «Виробництво». На третьому етапі під назвою «Розрахунок фінансових результатів» списується сальдо рахунків обліку доходів і витрат підприємства (рахунків класу 7 - 9) на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати».

На нашу думку, представлений метод моделювання обліку витрат на виробництво відкриває нові шляхи не тільки підвищення оперативності і повноти використання облікових даних, але і дозволяє сформулювати ряд нових напрямків використання облікової інформації у контрольно-аналітичному процесі та управлінні виробничим процесом на підприємстві.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Основні напрямки аудиту витрат суб'єкта господарювання

Мета аудиту витрат діяльності полягає у встановленні достовірності первинних даних стосовно нагромадження та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці і т.д. Для цього аудитор доцільно розробляти анкету, яка включає перелік питань щодо обліку витрат підприємства (табл.3.1).

До основних завдань аудиту витрат діяльності відносяться такі як : встановлення правильності документального оформлення нагромадження і списання витрат діяльності; перевірка правильності ведення фактичного обліку витрат; підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання; підтвердження правильності методу розподілу прямих витрат, що використовується і затверджений в наказі про облікову політику; перевірка правильності планування величини прямих витрат, які включаються до собівартості продукції та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат; перевірка правильності відображення адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат; перевірка правильності відображення і списання фінансових, інвестиційних та інших витрат підприємства; контроль законності і правильності відображення в системі обліку операцій з обліку витрат діяльності; перевірка правильності відображення даних про витрати у фінансовій звітності [4, 5, 31].

Якість аудиторської перевірки залежить від достовірності, повноти та однозначності тлумачення інформаційних джерел аудиту виробничих витрат.

Анкета аудитора щодо аудиту витрат

Зміст питання	Так/Ні	Примітки
<p>1. Загальні питання</p> <p>Чи санкціонуються витрати відповідними особами</p> <p>Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати</p> <p>Чи встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансового результату</p>		
<p>2. Адміністративні витрати</p> <p>Чи існує аналітичний облік адміністративних витрат за відповідним статтями</p>		
<p>3. Витрати на збут</p> <p>Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат</p>		
<p>4. Інші витрати операційної діяльності</p> <p>Чи ведуться дослідження та розробки на підприємстві</p> <p>Чи ведеться облік собівартості реалізованої іноземної валюти та від'ємних курсових різниць</p> <p>Чи здійснюється облік виробничих запасів у разі їх реалізації</p> <p>Чи віднесені до витрат суми уцінки запасів</p> <p>Чи віднесені до складу витрат нестачі, виявлені в ході інвентаризації запасів</p> <p>Чи включені у витрати штрафи і пені, що сплачені</p>		
<p>5. Фінансові витрати</p> <p>Чи здійснює підприємство фінансові витрати</p>		
<p>6. Втрати від участі в капіталі</p> <p>Чи понесені підприємством витрати від участі в капіталі</p>		
<p>7. Інші витрати</p> <p>Чи здійснювалися операції з реалізації фінансових інвестицій, активів</p> <p>Чи розподілені витрати по цих операціях згідно діючих субрахунків</p> <p>Чи здійснювалася уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій</p> <p>Чи списувалися на витрати необоротні активи в сумі залишкової вартості</p>		

До джерел інформації аудиту операцій з обліку витрат діяльності відносяться такі як : наказ про облікову політику підприємства; первинні

документи з обліку витрат діяльності, облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат діяльності; фінансова звітність.

Основну питому вагу у роботі аудитора при перевірці витрат підприємства займають бухгалтерські, складські і виробничі документи.

Проводячи аудит правильності формування витрат підприємства насамперед слід дослідити правильність включення витрат до собівартості продукції. Слід уточнити, що до виробничої собівартості продукції включаються : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі - змінні і розподілені постійні витрати [41].

При вивченні прямих матеріальних витрат аудитор перевіряє лімітно-забірні картки (інформація про запаси, які систематично відпускаються у виробництво, у розрізі номенклатури, кількості і вартості) і накладні-вимоги на відпуск матеріалів (містять дані про разовий відпуск матеріалів у виробництво).

У ході аудиту прямих трудових витрат аудитор перевіряє дані розрахунково-платіжних відомостей, лікарняні листки, розрахунки бухгалтерії.

При перевірці сум прямих витрат на амортизацію аудитор використовує відомість нарахування амортизації, яка містить дані про об'єкти, на які нараховується амортизація, у розрізі їх інвентарних номерів, дати надходження, первісної і ліквідаційної вартості, суми нарахованої амортизації за поточний період.

При перевірці величини інших прямих витрат аудитор вивчає звіт про використання коштів на відрядження або під звіт (містить дані про витрати на відрядження працівників, які задіяні у виробництві продукції), розрахунок комунальних платежів (витрати на електроенергію, опалення, освітлення), акт виконаних робіт, акт про брак та ін. (інформація про величину і причини виникнення браку у виробництві) [5, 8, 44].

У ході аудиту правильності розрахунку відхилень фактичної собівартості окремих видів продукції від собівартості за обліковими цінами аудитор вивчає планові і фактичні калькуляції, розрахунки бухгалтерії, журнал 5 (5А), який містить дані про виробничі витрати і собівартість готової продукції. Уточнимо, що журнал 5 використовують підприємства, які ведуть облік витрат за допомогою класу 9 рахунків, а журнал 5А - підприємства, які ведуть облік витрат, використовуючи 8 і 9 клас рахунків.

Розрізняють такі три етапи облікової роботи із визначення собівартості продукції:

- 1) поступове нагромадження виробничих витрат протягом місяця;
- 2) розподіл загально-виробничих витрат за аналітичними позиціями калькуляційних рахунків;
- 3) розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.

Виходячи з цього, послідовність проведення аудиту собівартості продукції визначається саме вище представленими етапами обліку витрат.

На початковому етапі аудитор має перевірити правильність нагромадження на калькуляційних рахунках прямих виробничих витрат і на збірно-розподільних – загально-виробничих витрат.

На другому етапі аудитор здійснює перевірку правильності розподілу змінних загально-виробничих витрат між кожним об'єктом обліку витрат у відповідності до обраної підприємством бази розподілу, а також правильності розподілу постійних виробничих накладних витрат між кожним об'єктом витрат у відповідності до обраної бази розподілу, виходячи із нормальної виробничої потужності підприємства.

На заключному етапі перевіряється правомірність визначення незавершеного виробництва, встановлюються його розмір та здійснюється оцінка залишків незавершеного виробництва.

Розпочинається аудит витрат з розробки програми аудиту на стадії планування. В подальшому аудитор попередньо оцінює систему

внутрішнього контролю, уточнює характер, часові рамки та обсяг аудиторських процедур по суті. Особливістю етапів планування при аудиті є те, що загальний план аудиту розробляється аудитором з метою координації в централізованому порядку аудиторською перевіркою. Аудитор має обговорити план перевірки витрат з керівником підприємства або ж керівниками підрозділів, що підвищить дієвість такого аудиту і скоригує аудиторські процедури з діяльністю персоналу підприємства. Однак аудитор несе відповідальність за розробку і виконання плану та програми аудиту.

Слід зазначити, що кадровий аудит є досить новим видом послуг на ринку консалтингу в Україні, посилена увага до якого зростає внаслідок частих зовнішніх перевірок і посилення покарань за порушення роботи з персоналом [51, С.274-275].

Аудитор повинен вивчити: організацію аналітичного обліку витрат на виробництво; відповідність групування витрат за місцями їх виникнення; правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом; ведення синтетичного обліку витрат на виробництво; контроль показників собівартості за даними зведеного обліку; ведення обліку витрат допоміжних виробництво; складання бухгалтерських проводок з обліку витрат на виробництво; відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку за рахунками витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі і фінансовій звітності.

В подальшому зауважимо, що в ході оцінки ефективності внутрішнього аудиту витрат діяльності слід встановити певні критерії – вимоги, що визначають правила однозначного вибору засобів досягнення мети, до як відносяться такі (рис.3.1).

Перед проведенням аудиту виробничих витрат аудитору доцільно розробляти документ, у якому він буде зазначати можливі помилки у веденні обліку виробничих витрат. Ми вважаємо, що розробка такого документа на початку аудиту дає можливість здійснювати більш ефективний аудит витрат і

допоможе аудитору чітко висловити незалежну думку в аудиторському висновку за результатами перевірки.

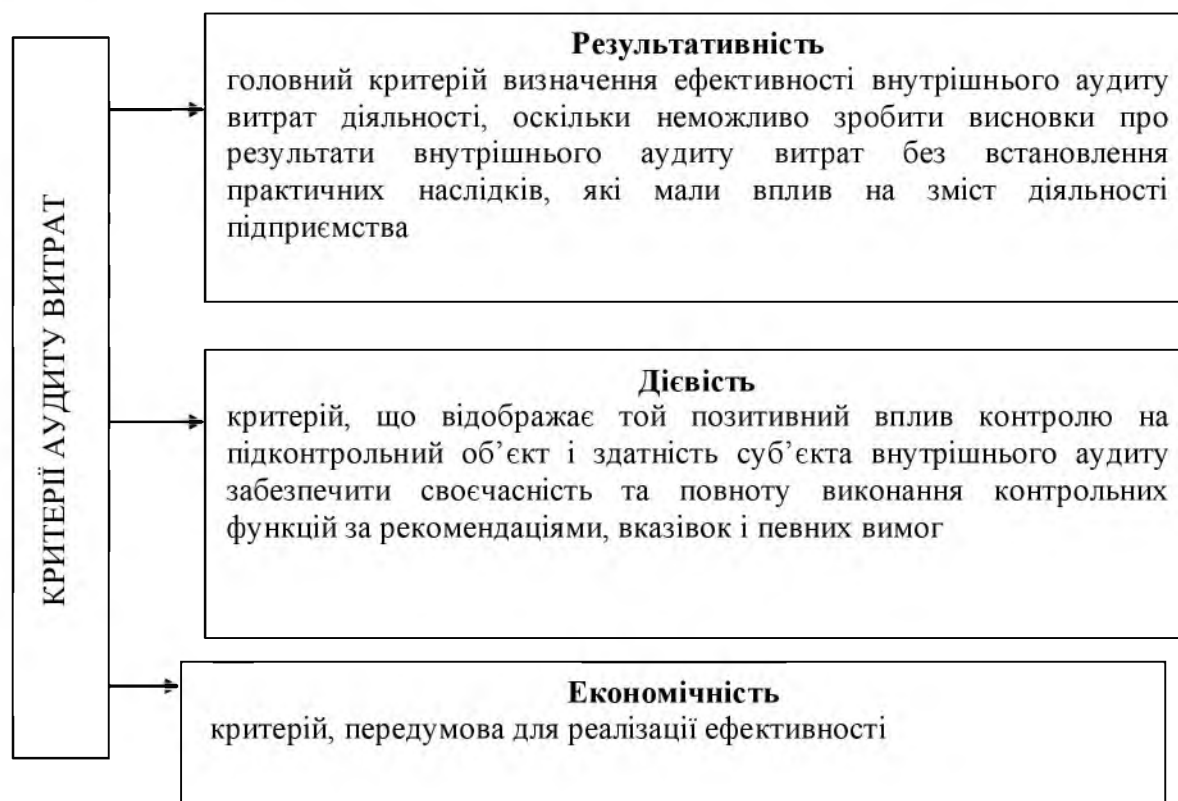


Рис.3.1 Критерії аудиту витрат

У табл.3.2 нами представлена типова форма відомості аудитора про можливі помилки у ході перевірки витрат підприємства.

До типових порушень, які виявляються у ході вивчення достовірності формування прямих матеріальних витрат, включаються такі як : наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необгрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

При аудиті достовірності формування прямих витрат на оплату праці аудитор може виявити такі порушення як : неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необгрунтоване отримання премій; неправильне

застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Таблиця 3.2

**Відомість аудитора про можливі помилки у веденні обліку
виробничих витрат (приклад)**

Можливі порушення	Записи аудитора		
	Відсутність порушень	Виявлені порушення	
		Назва документа	№ документа
1	2	3	4
Невідповідність розподілу виробничих витрат на рахунках обліку			
Неправильне формування суми матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці			
Формування витрат виробництва та обігу із капітальних вкладень в об'єкти основних засобів			
Необґрунтований характер виробничих витрат, що включені у собівартість продукції			
Необґрунтоване включення витрат у собівартість продукції без підтверджувальних документів			
Витрати на утримання невиробничих основних засобів включені у собівартість			
Відсутність об'єктів калькуляції витрат			

При аудиті формування інших прямих витрат слід враховувати, що до їх складу включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

У ході аудиту формування прямих матеріальних витрат підприємства аудитор шляхом порівняння здійснює перевірку фактично списаних сум і їх норм. У випадку постійного списання за нормами аудитор аналізує залишки

сировини і матеріалів у матеріальних звітах. Коли списання здійснюється зверх норм аудитор повинен вияснити причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями.

Важливо, щоб аудитор при перевірці матеріальних витрат звернув увагу на правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних витрат; правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції; відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці; правильність відображення в системі обліку процесу придбання і витрачання матеріалів в відповідності з вимогами облікової політики підприємства; наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносять до матеріалів, що використовували у виробництві; правомірність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку; правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції; правильність оцінки і списання зворотних відходів.

У ході аудиту витрат обов'язковою є перевірка первинних документів, про відхилення у яких аудитор має відображати у робочій документації.

Робочі документи аудитора - документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту [16].

У табл.3.3 представлено типову форму робочого документу для фіксування відхилень, відсутності або невідповідності первинних документів. Ми вважаємо, що такий робочий документ надає змогу аудитору визначитися із подальшими напрямками аудиту і встановити ті ділянки обліку витрат, які слід піддати суцільній перевірці.

Аудиторський робочий документ «Перевірка первинних документів при аудиті витрат»

Відсутність первинних документів			Невідповідність зазначеним нормам	
Назва витрат	Рахунок	Сума	Назва документа	Виявлені порушення
Прямі витрати на оплату праці	802	5500	Лімітно-забірна карта	Відсутність підпису матеріально-відповідальної особи

Аудиторська перевірка витрат діяльності завершується складанням висновку про результати перевірки.

Аудиторський звіт - документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [16].

3.2 Місце внутрішнього аудиту у системі управління витратами підприємства

Система управління витратами - певна складова система управління підприємством в цілому, ціль якого полягає в досягненні намічених результатів діяльності найбільш економічним способом і тісно взаємодіє з іншими підсистемами діяльності (управління матеріально-технічним забезпеченням, виробництвом, збутом, прибутком та ін.). Проте слід мати на увазі, що управління витратами не є самоціллю, однак воно необхідне для досягнення підприємством визначеного економічного результату.

Система управління витратами виражається такими аспектами : функціональний аспект; організаційний аспект.

Дана система включає такі організаційні підсистеми як : пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. При цьому такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці).

Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів. Згідно з певними організаційно-технічними рішеннями та умовами розробляються норми витрат усіх видів ресурсів: сировини, основних і допоміжних матеріалів, енергії, трудових ресурсів тощо. Установлені норми витрат — це граничні витрати окремих видів ресурсів за даних організаційно-технічних умов виробництва. Вони є важливим чинником забезпечення режиму жорсткої економії і відповідно конкурентоспроможності підприємства. У процесі планування встановлюються граничні (допустимі) загальні витрати в підрозділах і в цілому по підприємству (кошториси) та на одиницю продукції. Фактичний рівень витрат обчислюється за даними поточного обліку. Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними) дає змогу в процесі аналізу оцінювати роботу підрозділів з використання ресурсів, з'ясувати причини відхилень фактичних витрат від планових і відповідно стимулювати працівників підприємства до їхнього зниження.

Враховуючи стратегічні і тактичні завдання діяльності підприємства, до основних функцій системи управління витратами слід включити такі (рис.3.2).

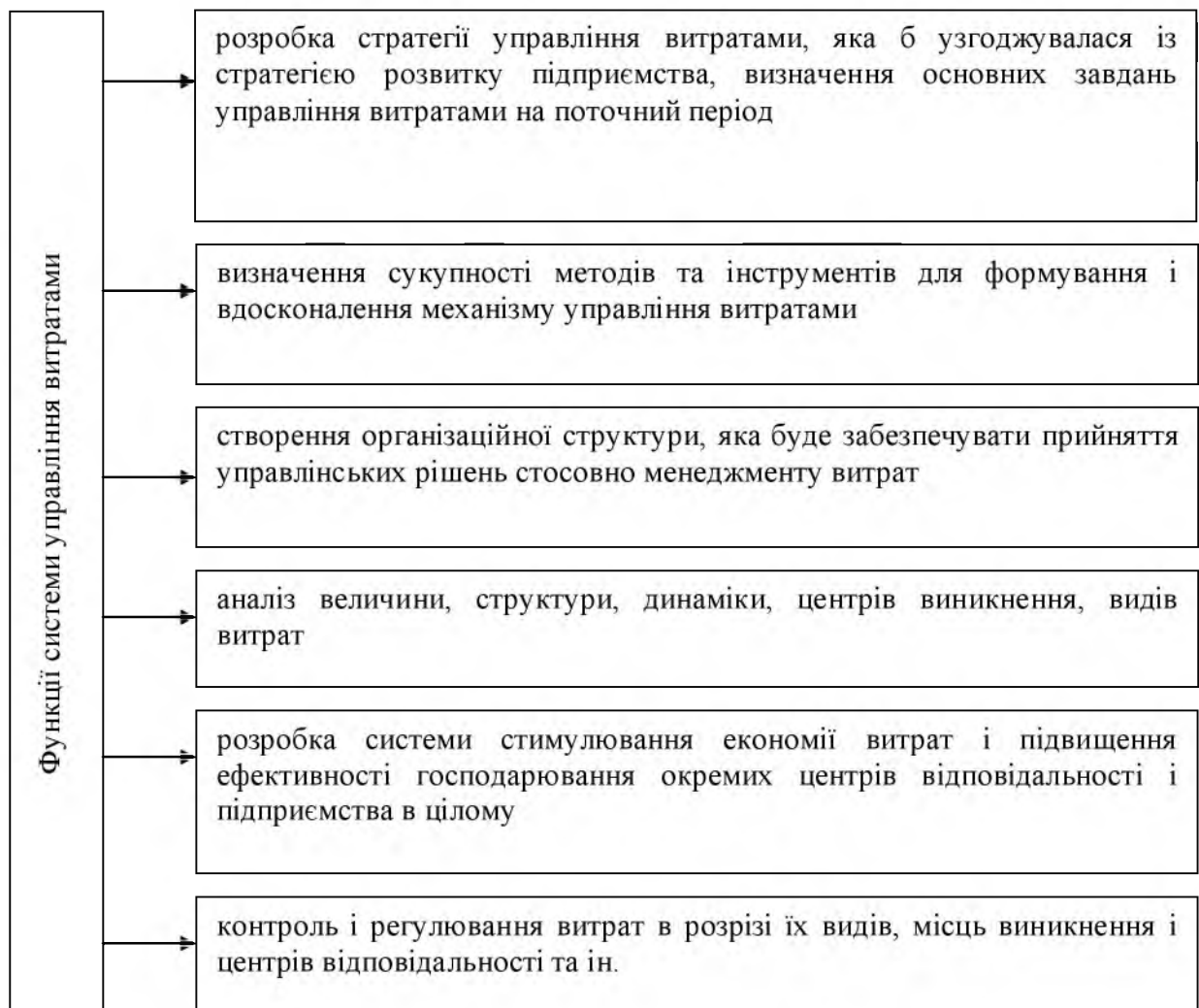


Рис.3.2 Функції системи управління витратами

В сучасних умовах розвитку підприємницької діяльності, яка здійснюється в умовах фінансової кризи, важливим елементом практичної діяльності є наявність у структурі підприємства служби, яка здійснює контрольні процедури з метою підвищення достовірності інформації, її надійності та забезпечення ефективності діяльності підприємства. Названі контрольні функції на підприємстві виконує служба внутрішнього контролю.

Традиційно серед основних методів контролю, виділяють внутрішній аудит, який є одним із засобів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності підприємства. Взагалі внутрішній аудит являє собою важливу функцію управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз та контроль, порівнює та оцінює фактично досягнутий результат з поставленими цілями

та завданнями підприємства. Внутрішній аудит систематично контролює діяльність всіх об'єктів управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей, поставлених перед конкретним об'єктом.

Несвоєчасна інформація, одержана користувачами фінансової звітності під час розрахунку фінансових коефіцієнтів, не дає змоги їм вчасно реагувати на зміну ситуації. Це, у свою чергу, призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, збільшення підприємницьких ризиків, виникнення значних матеріальних утрат, загрози банкрутства [49, С.51].

На рис.3.3 нами представлена оптимальна схема управління витратами для досліджуваного підприємства.

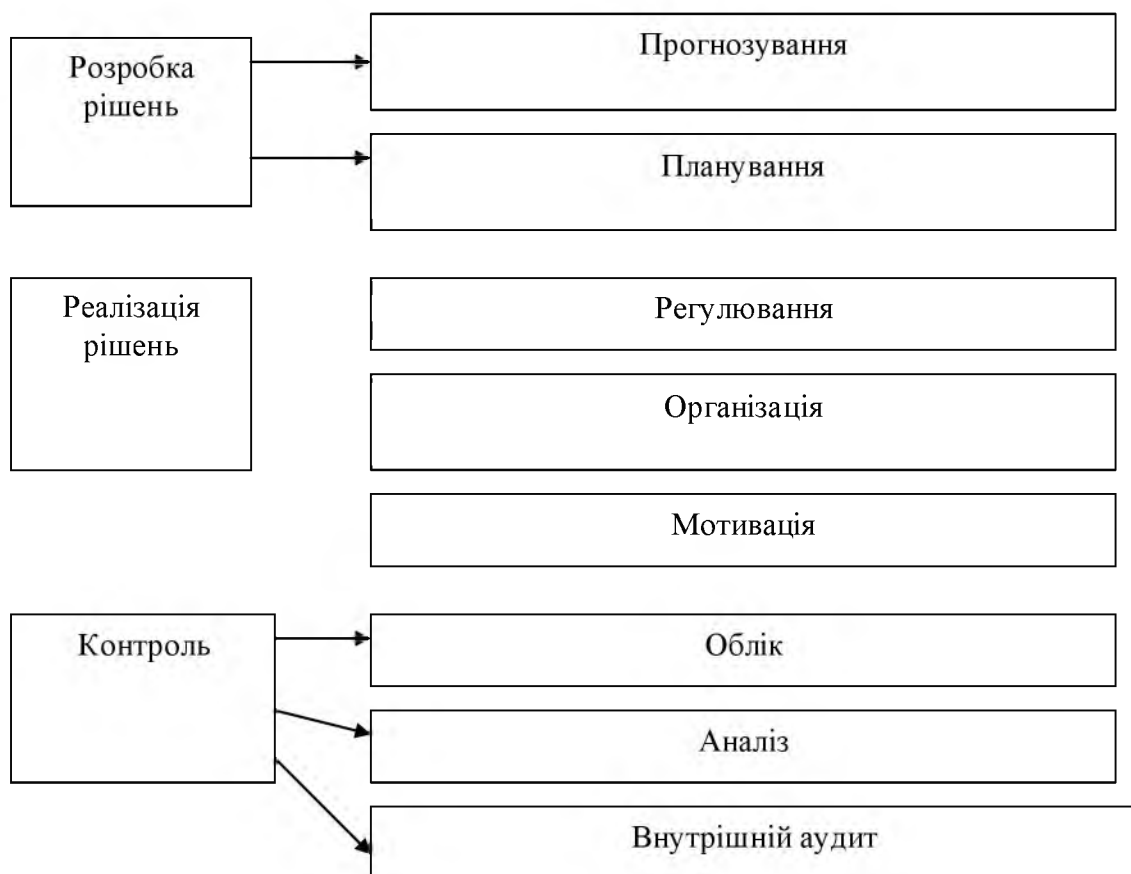


Рис.3.3 Схема управління витратами на підприємстві

В подальшому логічно зазначити, що система управління витратами повинна базуватися на достовірній і повній інформації, наданій службою внутрішнього аудиту підприємства. Внутрішній аудит – основна складова управління витратами підприємства.

Основними завданнями внутрішнього аудиту витрат і калькулювання собівартості продукції є такі як :

- 1) вивчення методики обліку витрат на підприємстві;
- 2) розробка методичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення діючої системи обліку, планування та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг;
- 3) вивчення рівня витрат, що включаються у собівартість продукції;
- 4) вивчення впливу рівня витрат на фінансові результати діяльності підприємства;
- 5) розробка пропозицій і стратегії щодо управління витратами підприємства [13, С.250].

Метою внутрішнього аудиту собівартості продукції є дослідження виробничої діяльності підприємства з метою її впорядкування і виявлення резервів для збільшення випуску продукції, покращення її якості і зниження собівартості продукції, а також підтвердження відображених в обліку витрат за звітний період.

Проводячи внутрішній аудит витрат на підприємстві, слід пам'ятати, що система управління ними передбачає диференціацію витрат за місцями та центрами відповідальності. Під місцем витрат слід розуміти місце їхнього формування (наприклад - робоче місце, група робочих місць, участок, цех). Під центром відповідальності розуміють організаційну єдність місць витрат з центром, відповідальним за їх рівень.

На досліджуваному підприємстві вважають, що центр відповідальності збігається з місцем витрат. Ми ж відстоюємо думку, що формування місць витрат і центрів відповідальності здійснюється за функціональною та територіальною ознаками. У першому випадку витрати локалізуються в певній функціональній сфері діяльності (маркетинг, дослідження й підготовка виробництва, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, технічне обслуговування виробництва, управління). Територіальні місця витрат і центри відповідальності включають організаційні підрозділи

підприємства (відділи, дільниці, цехи), які відокремлені за просторовою ознакою.

Рекомендуємо на досліджуваному підприємстві за центрами відповідальності складати кошториси (планові витрати), обчислювати фактичні витрати і для виробничих підрозділів визначати собівартість одиниці продукції (послуг). Це дасть можливість проводити ефективний контроль за витрачанням ресурсів.

При цьому важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі й непрямі, змінні та постійні. Перший поділ має істотне значення для визначення собівартості окремих виробів (калькулювання). Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності (місце витрат), а непрямі — формуються по цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами продукції.

Поділ витрат на змінні та постійні стосовно центрів відповідальності (місце витрат) важливий для складання так званих гнучких кошторисів та оцінки діяльності. На нашу думку, таке розмежування витрат дає змогу оперативно обчислювати кошториси для різних варіантів обсягу виробництва, а також перераховувати планові витрати на фактичний обсяг продукції під час аналізу та оцінки роботи підрозділів.

Політика антикризового управління являє собою частину загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає в розробці системи методів попередньої діагностики загрози банкрутства та впровадження механізмів фінансового оздоровлення підприємства. Основною метою антикризового управління є розробка й реалізація заходів, спрямованих на швидке відновлення платоспроможності й створення відповідного рівня фінансової стійкості підприємства [50, С.155].



Рис.3.4 Основні етапи внутрішнього аудиту у системі управління витратами

На рис.3.4 нами представлені основні етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами. Ми вважаємо, що впровадження системи внутрішнього аудиту є невід'ємним складовим елементом механізму управління виробничими витратами підприємства, оскільки такі перевірки витрат є об'єктивним джерелом даних, забезпечуючи досягнення цілей і виконання поставлених управлінських завдань. Модель внутрішнього аудиту витрат діяльності можна представити так (рис.3.5).

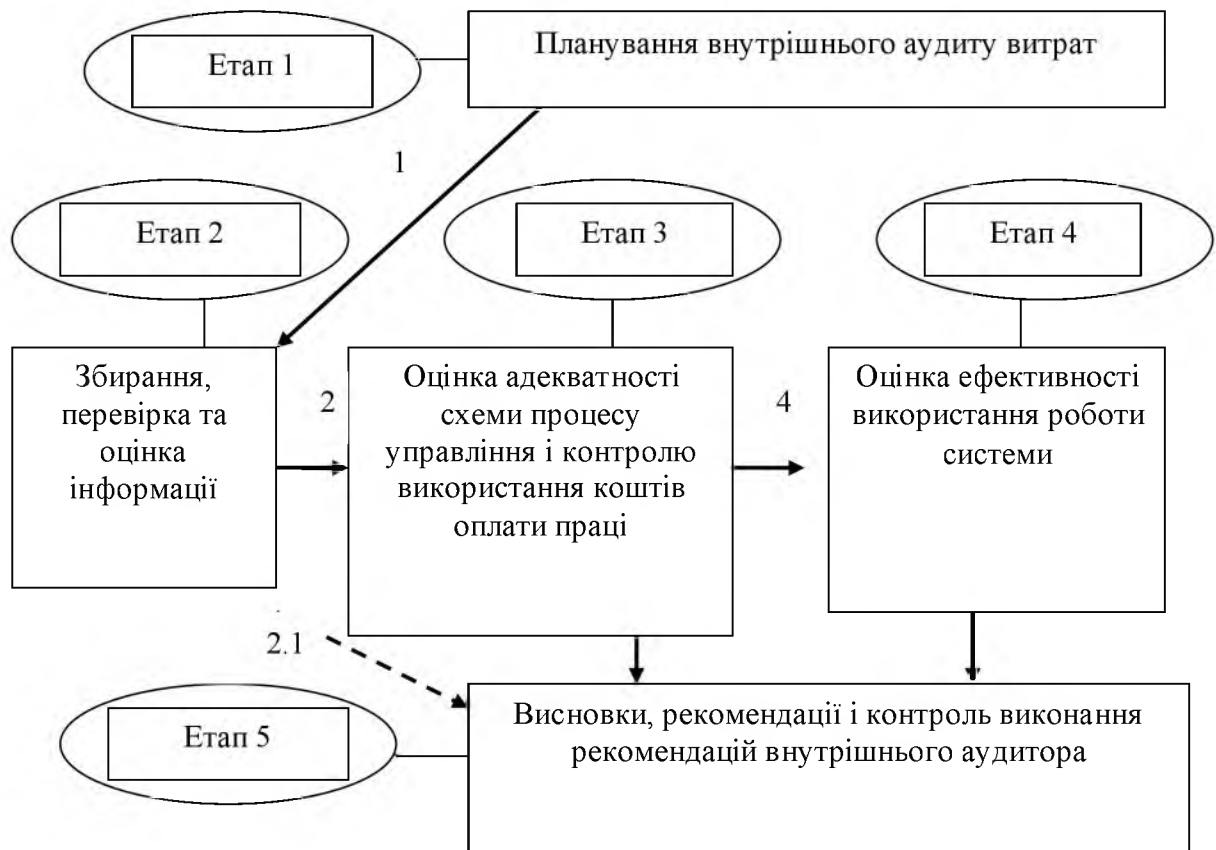


Рис.3.5 Модель процесу внутрішнього аудиту витрат діяльності

Слід зауважити, що представлена модель проведення внутрішнього аудиту витрат побудована на системному підході до планування і здійснення аудиторських перевірок та демонструє маршрут внутрішнього аудиту в розрізі таких напрямків:

- 1-5 (стандартний процес аудиту, який включає безпосередньо перевірку, аналіз та оцінку даних);
- 1-3 (внутрішній аудит, при якому оцінка засобів контролю є достатньою для складання звіту);
- 1-2.1 (аудит, при якому засоби контролю відсутні, а інші процедури аудиту не приносять результату).

Процес оцінки ефективності внутрішнього аудиту витрат діяльності пропонуємо реалізувати за комплексним підходом, у послідовності наступних етапів:

- 1) формування інформації щодо досягнення цілей на окремих етапах внутрішньої аудиторської перевірки в управлінні витратами підприємства з метою проведення процедур оцінки її ефективності;
- 2) визначення ефективності внутрішнього аудиту витрат за встановленими критеріями оцінки;
- 3) вибір методу і тестів для оцінки ефективності внутрішнього аудиту витрат діяльності;
- 4) оцінювання рівня ефективності на кожному етапі внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємства із застосуванням такої шкали оцінки ефективності : низький, середній і високий.

Підсумовуючи вище сказане, ми вважаємо, що процес управління витратами має на меті виявити не тільки як сформувалася собівартість і які чинники мали на неї позитивний і негативний вплив, але й має бути направлений на прогнозування величини витрат на перспективу і поточне оперативне втручання у діяльність підприємства у випадку виявлення відхилень від наперед визначеного стану.

3.3 Порядок комп'ютеризації аудиту витрат підприємства

В умовах глобалізації ринку аудиторських послуг особливо важливою проблемою для аудиторських фірм та аудиторів України є вирішення питання підвищення ефективності їх діяльності. Слід зазначити, що у міжнародній практиці аудіювання аудиторські фірми займають досить вигідну позицію, оскільки приносять користь органам державного регулювання і контролю, фінансово-кредитним установам та ін. В Україні ситуація на ринку аудиторських послуг досить складна, тому за останні роки існує ряд суттєвих

проблем професійного аудиту, які потребують негайного вирішення. Зокрема бурхливий розвиток комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій зумовлює необхідність визначення шляхів створення ефективної методики аудиту на основі електронної обробки облікової інформації. У свою чергу, реальний стан програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування автоматизації у процесі аудіювання, залучивши комп'ютер до виконання логічних, аналітичних і розрахункових процедур [45, С.971].

Вважаємо, що для застосування комп'ютерів у ході аудіювання необхідне виконання наступних умов (рис.3.6).

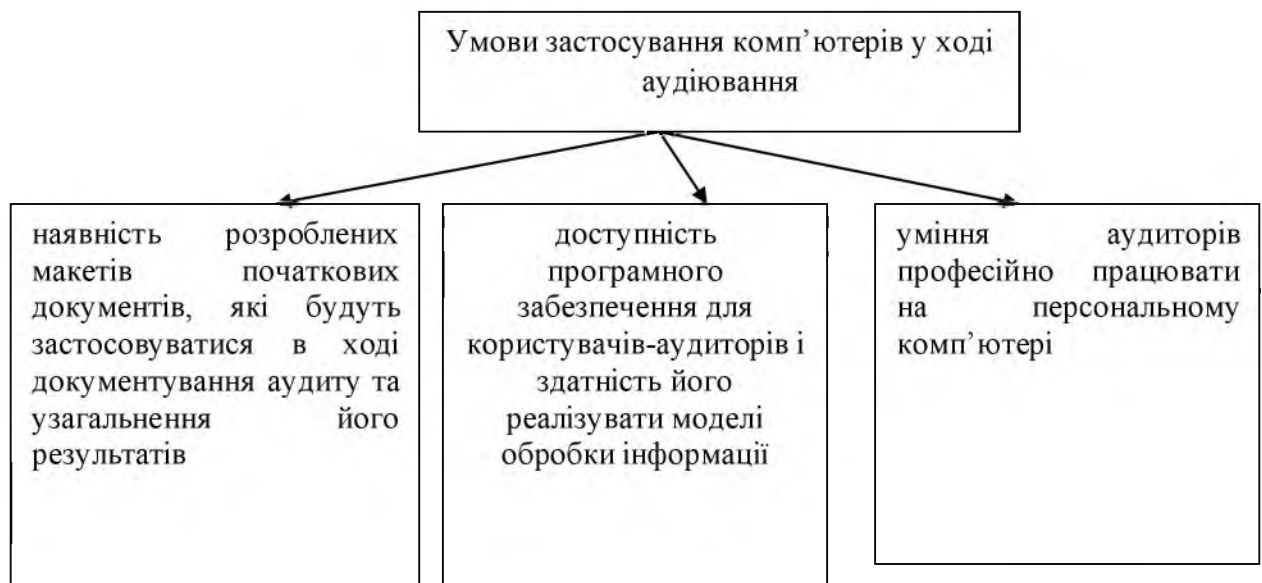


Рис.3.6 Умови застосування комп'ютерів у ході аудіювання

Аудитори у своїй роботі використовують і обробляють значний масив інформації, який складається із зовнішнього і внутрішнього інформаційного середовища, які взаємопов'язані між собою шляхом перетікання інформаційних потоків.

Слід зазначити, що система комплексної автоматизації аудиторської діяльності – це універсальний інструмент підвищення ефективності діяльності аудиторів, який дає можливість зменшити трудомісткість аудиту, забезпечує використання елементів управлінського обліку і контролю та

дотримання міжнародних і внутріфірмових стандартів, підтримання належного рівня конкурентоздатності. На наш погляд, комп'ютеризований аудит доцільно представляти як сукупність наступних взаємопов'язаних напрямків:

1) аудиторська перевірка на підприємстві, яке використовує комп'ютерну техніку для формування, обробки, зберігання і внутрішнього контролю даних;

2) здійснення аудиторської перевірки із використанням комп'ютерних програм для контролю і тестування певної інформації.

Ми вважаємо, що значною проблемою є низький рівень комп'ютерної грамотності аудиторів. Характерно, що переважна більшість аудиторів старшого покоління із значним досвідом роботи є недостатньо обізнані у можливостях сучасних інформаційних технологій. Тому Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, зокрема Інспекції із забезпечення якості, необхідно офіційно визнати необхідність поглиблення рівня комп'ютеризації аудиту, розробити та впровадити у практичну діяльність аудиторів ряд заходів, що націлені на реалізацію освітніх програм у даній сфері діяльності. Тільки розуміння і визнання важливості поглиблення рівня автоматизації аудиту в Україні є складовою успішності функціонування аудиторських фірм та аудиторів в умовах конкуренції [47, С.502].

В Україні є певні проблеми, які стримують розвиток інформаційних технологій в аудиторській практиці. На рис.3.7 нами узагальнені основні фактори, що стримують поширення автоматизованих технологій обробки інформації на аудиторську діяльність в Україні.



Рис. 3.7 Фактори, що стримують поширення автоматизованих технологій обробки інформації на аудиторську діяльність [22]

Перелік завдань по комп'ютеризації аудиту виробничих витрат в умовах АРМ виглядає наступним чином (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Перелік завдань по комп'ютеризації аудиту витрат на виробництво

Назва завдання	Позначення	Функціональне позначення
1	2	3
Аудит обліку і розподілу прямих витрат	В1	Перевірка прямих витрат

продовження табл.3.4

1	2	3
Аудит обліку і розподілу комплексних витрат	B2	Перевірка правильності віднесення витрат у склад комплексних і їх розподілу за об'єктами
Аудит обліку незавершеного виробництва	B3	За результатами інвентаризації незавершеного виробництва перевірка розподілу витрат
Аудит обліку виробничих витрат	B4	Визначається фактична собівартість товарної продукції основного виробництва за об'єктами і статтями витрат
Аудит калькулювання фактичної собівартості продукції	B5	Перевірка правильності розрахунку фактичної собівартості продукції

Слід зазначити, що вирішення будь-якої задачі аудиту передбачає наявність інформаційного забезпечення (зовнішнє та внутрішнє забезпечення). Створення інформаційного забезпечення полягає в пошуках джерел отримання інформації на підставі існуючої системи обліку та збереження економічної інформації, системи документообігу, діючих нормативних документів тощо.

У табл.3.5 узагальнені класифікатори аудиту витрат та собівартості продукції.

Таблиця 3.5

Класифікатори аудиту витрат та собівартості продукції

Назва класифікатора	Функціональне призначення
1	2
Класифікатор припустимих кореспонденцій рахунків	Призначений для перевірки правильності формування бухгалтерських проводок

1	2
Класифікатор типових господарських операцій по обліку витрат виробництва	Призначений для автоматичного аудиту за формуванням даних на бухгалтерських рахунках
Класифікатор структурних підрозділів підприємства	Використовується для зведення витрат виробництва по структурних підрозділах
Класифікатор можливих порушень під час обліку витрат виробництва	Призначений для фіксації похибок, помилок, виявлених в результаті перевірки
Запитальник аудитора для аудиту витрат виробництва	Призначений для організації роботи аудитора з використанням ПЕОМ

В процесі автоматизованого вирішення аудиторських задач відповідні працівники повинні виписувати первинні документи на ПЕОМ і по визначеному ланцюгу заповнюють дані. Одночасно із випискою первинних документів на ПЕОМ здійснюється перенос інформації на машинний носій. При вирішенні задач аудиту витрат в умовах АРМ-аудитора інформація формується на таких оперативних файлах (табл.3.6).

Таблиця 3.6

Оперативні файли формування інформації щодо аудиту витрат

Назва	Перелік документів, для яких використовується
1	2
Файл фактичних витрат	Відомість відхилень фактичних витрат від облікових
Файл облікових витрат	Відомість відхилень фактичних витрат від облікових
Файл фактичних витрат на готову продукцію	Оборотна відомість по рахунку 26

1	2
Файл фактичної собівартості готової продукції	Відомість перевірки собівартості готової продукції
Файл облікової собівартості готової продукції	Відомість перевірки собівартості готової продукції

У відповідності до встановленого на підприємстві регламенту працівники передають системі обробки даних інформацію для обробки на машинному носіїві і додаткові дані для аудиту правильності інформації. Система обробки даних по мірі отримання інформації на машинних носіях здійснює її відповідну обробку та аудит інформаційних даних. В процесі аудиту видаються діагностичні відомості про знайдені помилки. Відконтрольовані дані загружаються в інформаційну базу, після чого використовуються для вирішення обліково-аудиторських задач [26].

Введення первинної інформації здійснюється в спеціально організовану інформаційну таблицю (базу даних), що є самим оптимальним варіантом організації роботи. Одноразове введення даних зменшує кількість помилок при вводі інформації і зменшує витрати часу на проведення всіх розрахунків. В результаті обробки даних, наведених у вхідній інформації отримують результати, які оформлюють у вигляді вихідних документів.

Перелік і описання вихідних документів при аудиті витрат в умовах АРМ представлено у табл.3.7.

Таблиця 3.7

Вихідні документи при аудиті витрат

Назва	Призначення в аудиторському процесі
1	2
Відомість відхилень фактичних витрат від облікових	Для виявлення у процесі аудиту відхилень між фактичними витратами та обліковими в розрізі структурних підрозділів, статей витрат та калькуляційних одиниць

1	2
Оборотна відомість по рахунку 26	Для виявлення у процесі аудиту відхилень між фактичними витратами на готову продукцію та обліковими
Відомість перевірки собівартості готової продукції	Дозволяє проаудитувати правильність віднесення витрат на об'єкти калькулювання в цілому по підприємству і окремих структурних підрозділах
Відомість виявлених порушень	Узагальнює всі виявлені порушення

Алгоритм обробки інформації по витратах представлено на рис.3.8.

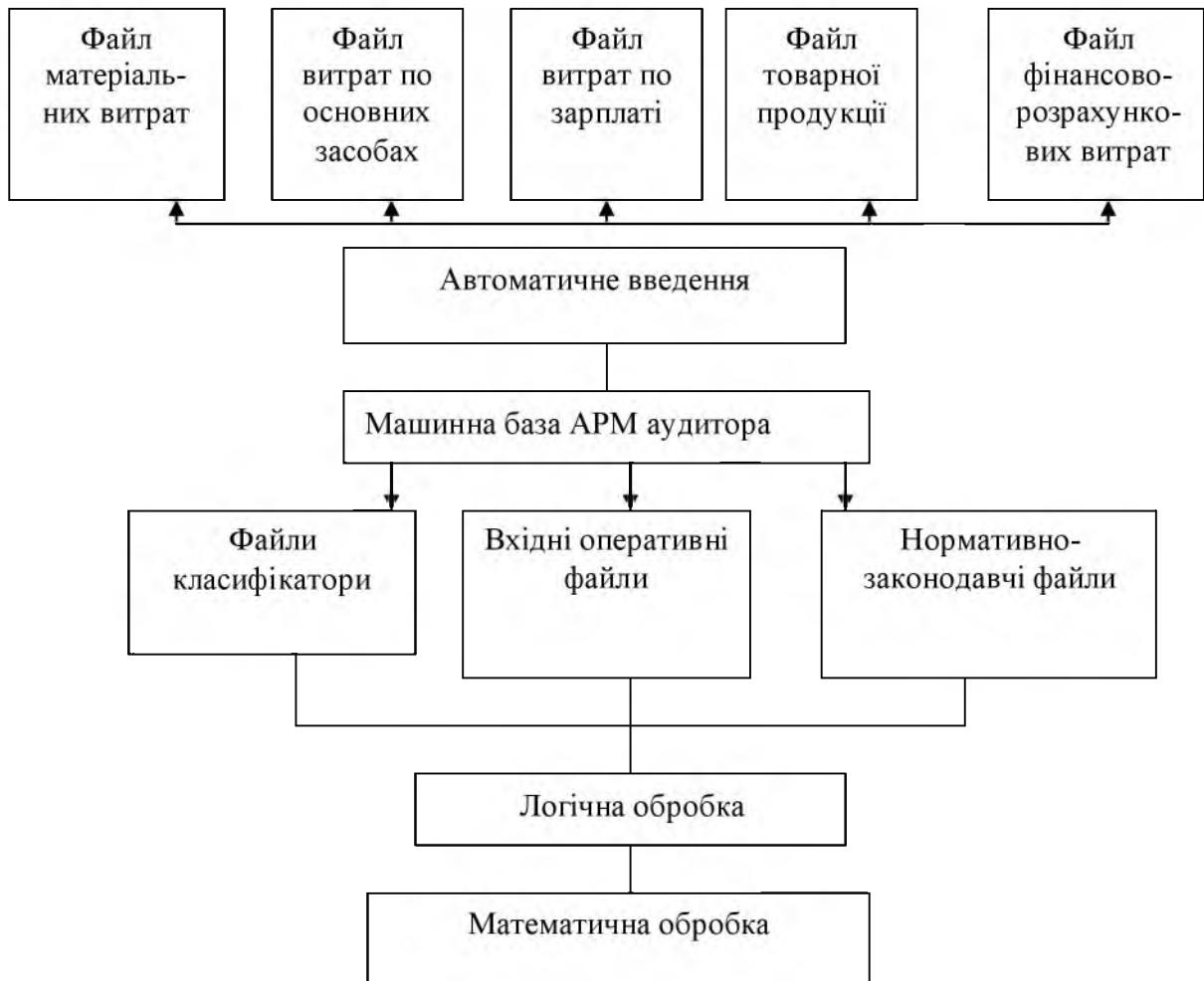


Рис.3.8 Алгоритм обробки інформації з аудиту собівартості продукції

На основі вищесказаного можна зробити висновок, що для забезпечення пошуку невикористаних внутрішніх резервів підвищення ефективності управління витратами і собівартістю реалізованої продукції та обґрунтування на цій основі оптимальних управлінських рішень аудиторю у своїй роботі необхідно застосувати АРМ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків. *Бізнес Інформ.* 2016. № 10. С. 348–353.
2. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O.(2019) Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms. 2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT), Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.
3. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. P. 152-153.
4. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу. *Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту.* 2013. № 20. С. 203-209.
5. Адамик О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку. Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.). Дніпро: НМетАУ, 2018. 747 с.
6. Адамюк Г.Л. Аудит : методика і організація : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319с.
7. Асаєв В.Д. Аудит : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 380с.
8. Баранова, А. О. Аудит : навч. посіб. Х : ХДУХТ, 2017. 246с.
9. Вівсяник Т. Завдання аналізу витрат на оплату праці. *Наукові записки.* 2009. №15. С.23.
10. Войтенко, І. І. Яка собівартість потрібна в ринкових умовах? *Бухгалтерія.* 2009. №6. С.6-11.

11. Гришко Н. В. Класифікація витрат у зарубіжній та вітчизняній практиці. *Економічні науки*. 2011 № 9 С. 94-96.
12. Гудзь, Н. В., Романів Р.В., Денчук П. Н. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Т. : ТНЕУ, 2015. 384с.
13. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий У.О. Внутрішньогосподарський контроль. К.: «Центр учбової літератури», 2014. 496с.
14. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств в системі обліку та контролю : монографія. Т.: ТНЕУ, 2009. 272с.
15. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ від 16.07.1999р. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.
16. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII. URL: zakon.rada.gov.ua.
17. Івахів Ю. О., Романів С. Р. Аналіз фінансового стану підприємства: питання ліквідності. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип.2. С.198-204.
18. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Львів : Львівська політехніка, 2003. 268с.
19. Каменська Т. О. Розгляд питань, що стосуються шахрайства при аудиторській перевірці. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2. С. 2-9.
20. Книжник Л. Ю. Якість аудиторських послуг в Україні : реалії та перспективи. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2017. № 11. С. 56-60.
21. Крупка Я. Д., Задорожний З.В. та ін. Бухгалтерський облік. Т. : ТНЕУ, 2018. 460с.
22. Кудирко О. М. Комп'ютеризація аудиту в Україні : актуальні проблеми та реальні перспективи. *Економіка та держава*. 2018. №9. С.34-38.
23. Кудрицький Б. В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні : проблеми та шляхи подолання. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. №18. С.320-327.

24. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2017. 670с.
25. Макаренко А. Методика аудиту виробничих витрат. *Економічний аналіз*. 2012. №6. С.78-82.
26. Макарова Л. М. Автоматизація аудиторської діяльності як інструмент підвищення рівня якості послуг, що надаються в області аудиту . *Молодий учений*. 2014. №1. С.383-385.
27. Максимова В. Ф. Особливості визначення суттєвості і ризиків у державному аудиту. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. № 1(45). С. 360-364.
28. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635.
29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2013року. К. : МФБ, АПУ, 2014. Частина 1. 978с.
30. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
31. Мултанівська Т. В., Воїнова Т.С., Вороніна О.О. Аудит : навч. посіб. Харків : ХНЕУ, 2010. 336с.
32. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
33. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
34. Огійчук М. Ф., Новиков І.Т. Аудит : організація і методика : навч. посіб. К. : Алерта, 2012.-664с.
35. Павленко В. В. Витрати в концепції управлінського обліку . *Придніпровський вісник*. 2003. №5 С.3-9.

36. Палий В. Ф. Организация управленческого учёта. М.: Бератор-Пресс, 2003. 224с.

37. Пашкевич, М. С. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль. Дніпро : НГУ, 2017.182с.

38. Плаксієнко В. Я., Назаренко І.М. Безпаперова бухгалтерія : навч. посіб. К., 2018. 252с.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291. URL: <http://www.ligazakon.ua>.

40. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 URL: <http://www.ligazakon.ua>.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» URL: <http://www.rada.gov.ua>.

43. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія. Тернопіль : Крок, 2016.362с.

44. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2018.320с.

45. Романів С. Р., Михайлишин Н.П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. М. : Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського. 2016. №10. С.971-976.

46. Романів С. Р., Будник Л.А., Саченко С.І. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення. *Інфраструктура ринку*. 2018. №23. С.343-350.

47. Романів С. Р., Романів Р. В. Проблеми комп'ютеризації аудиторської діяльності в Україні. Матеріали III Всеукраїнської науково-

практичної конференції «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності : теоретичні, практичні та освітянські аспекти». Частина 2. Дніпро : НМетА, 2019. С.499-503.

48. Романів С., Ткач М. Сучасні концептуальні основи аудиту в Україні. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики». Тернопіль : Астон, 2014. С.113-116.

49. Романів С. Р. Формування параметрів звітної інформації в системі внутрішнього аудиту підприємства. Збірник статей для круглого столу «Система контролю : проблеми та перспективи розвитку». Тернопіль : ТНЕУ, 2011. С.47-53.

50. Романів Р., Романів С. Специфіка завдань проведення внутрішнього аудиту при антикризовому управлінні. *Галицький економічний вісник*. 2006. №1(8). С.154-160.

51. Романів С. Місце кадрового аудиту в системі управління трудовими ресурсами підприємства. Сучасні детермінанти фіскальної політики : локальний та міжнародний вимір : збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 10 вересня 2019 року). Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С.274-277.

52. Рядська, В. В. , Петраков Я.В. Аудит : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2018. 416с.

53. Саченко С. І. Комп'ютеризація аудиту: теорія та практичні рішення. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 250-256.

54. Саченко С. І. Витрати та їх роль в управлінні підприємством. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. [Матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С.226-228.

55. Свідрик Т.І. Бенчмаркінг витрат підприємства : перспективи використання в Україні. Матеріали науково-практичної конференції

«Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів. 2012. С.289-290.

56. Сльозко, Т. Методи обліку витрат чи методи управління витратами : проблема дефініцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №4. С.16-21.

57. Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.

58. Сорока С. Сутність витрат : історичний аспект. *Економічний аналіз* . 2010. №6. С.152-155.

59. Степанова Г. Н. Управление затратами на основе механизма операционного левиреджа и «директ-костинга». *Международный бухгалтерский учет*. 2008. № 12.- С.23-32

60. Стоун Т. Управленческий учет [пер. с англ.]. М.: Аудит-ЮНИТИ, 1997.- 179с.

61. Терехова В. А. Зарубежный опыт применения нормативного метода учета затрат. *Международный бухгалтерский учет*. 2001. №1. С.2–4.

62. Тріль С. Р. Облік і аналіз витрат та результатів господарської діяльності: дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Т., 2001.198с.

63. Тріль С. Р. До питання класифікації витрат в сучасних умовах осподарювання . *Наукові записки*. 2004.№ 7.С.166-169.

64. Хачко К. М. Еволюція основ теорії витрат. Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу : теорія, методологія, організація». Херсон. 2013. С.89-90.

65. Ченаш В. С. Аудит як засіб боротьби з шахрайством. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 2, Том 1. С.51- 55

66. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві. *Система обліку та аудиту*. 2011. №17. С.53-59.

67. Шарапова І. Аудит прямих матеріальних затрат : управлінський аспект. *Економічний аналіз*. 2010. №6. С.522-525.
68. Шеремет А. Д. Управленческий учет: учеб. пособ. М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. 512с.
69. Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції . Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.) Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206.
70. Шестерняк М. М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages. P. 187-189.
71. Шеховцова В. А. Сучасні класифікації витрат на промислових підприємствах. *Держава та регіони*. 2008. №3. С.267-271.
72. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2012. 328с.
73. Шпанковська Н. Г. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. 154с.
74. Шумило Л. Ю. Шляхи вдосконалення аналізу та оцінки операційних, фінансових та інших витрат на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2009. №3. С.25-28.
75. Щиборщ, К. Стратегическое управление затратами. *Аудитор*.- 2007. №4. С.21-27.
76. Щирба М. Т. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С.830-837.

77. Щирба І. М. Управлінський облік як облігаторійний елемент системи менеджменту на підприємстві. *Економіка і суспільство*. № 14. 2018. С. 701-709.

78. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції. *Вісник податкової служби України*. 2004. №37. С.32-37.

79. Яворська Л. Собівартість як економічна категорія і особлива форма витрат. *Наукові записки*. 2005. №7. С.124-125.

80. International Standards of Supreme Audit Institutions. URL: [http: // www.issai.org / composite -347.htm](http://www.issai.org/composite-347.htm).